



## OECD Ülkelerinde Yapılan Vergi Reformlarının Değerlendirilmesi

Ahmet Tekin\*

**Özet:** Bu çalışma, OECD ülkelerindeki vergi reformu sorununu incelemektedir. Vergi reformu, vergi sistemlerinin değişen ekonomik, sosyal ve siyasi koşulları yansıtacak şekilde sürekli bir biçimde uyum sağlamasını gerektiren bir süreçtir. Son yirmi yılda, OECD ülkelerinin hemen hemen hepsi vergi sistemlerinde, vergi sistemlerinin fonksiyonlarını, ekonomik ve sosyal etkilerini değiştiren yapısal değişiklikler gerçekleştirdiler. Bu çalışma, son zamanlarda vergi reformu gerçekleştiren ABD, Fransa, Japonya ve Türkiye gibi ülkeler üzerinde odaklanmakta ve bu ülkelerdeki vergi reformlarını analiz etmektedir.

**Abstract:** This paper examines the issues of tax reform in OECD countries. Tax reform is an on-going process, with tax systems continuously adopting to reflect changing economic, social and political circumstances. Over the last two decades, almost all OECD countries have undertaken structural changes in their tax system which have altered the way these systems function and their economic and social impacts. This paper focuses on USA, France, Japan, and Turkey, which has recently presented tax reforms and analyses the tax reforms in each country.

### GİRİŞ

OECD ülkeleri kendi vergi sistemlerinin temel reformlarıyla meşgul olmuşlardır. Bu reformlar, bir yandan yatırımları, risk almayı ve girişimciliği teşvik eden diğer yandan artan çalışma teşviklerini tedarik eden daha rekabetçi bir mali yapıyı sağlamaya ihtiyaç duymuştur. Aynı zamanda, hükümetler kendi vergi sistemlerinin bütünlüğü açısından vergi yükümlülerinin güveninin sürdürülmesi gerekliliğinin de farkındadırlar. Tarafsızlık ve sadelik reformcuların özdeyişi haline gelmiştir. Tarafsızlık, *“benzer şartlar altındaki vergi yükümlülerinin aynı miktarlarda vergi ödemesidir.”* Sadelik ise, *“kişinin vergisini olabildiğince zahmetsiz ödemesi (ki modern toplumlarda kolaylıkla ulaşılabilen bir ilke değildir) ile vergi tahsilinin idari ve kanuni formalite maliyetlerinin minimumunda tutulmasıdır”* (OWENS, 2005:1).

Son yirmi yıl içerisinde öncelikle 1984 yılında İngiltere'nin öncülüğünde daha sonra 1986 yılında ABD'de gerçekleştirilen vergi reformunu izleyen hemen hemen tüm vergi reformları vergi oranını azaltıcı ve vergi matrahını genişletici reformlar olarak nitelendirilebilmektedirler. 1980'li yılların ortalarında, pek çok OECD ülkesi % 65'in üzerinde üst marjinal gelir vergisi oranlarına sahip olmuştur. Günümüzde ise, % 50'nin üzerinde üst oranlar nadiren bulunmaktadır ve çoğu OECD ülkesi % 40 civarında veya altında izlemektedir. Benzer şekilde, 1980'li yılların ortalarında kurumlar vergisinin kanuni üst sınırı % 45'ten daha az değilken, bugün için % 25-% 35 arasında izleyen bir orana sahiptir.

Bununla birlikte, vergi reformları bugüne kadar toplam vergi yükünde bir azalma sağlamamıştır. 1975 yılından 2000 yılına kadar çoğu OECD ülkesinde toplam vergi yükleri yüksek bir oranda seyretmiştir. Bunun yanı sıra; Finlandiya ve Fransa gibi ülkelerde vergi yükü azalmamış aksine vergi yükü artışı gerçekleşmiştir. Diğer yandan, özellikle İngiltere ve ABD'de durağan bir vergi yükü gerçekleşmiştir. Son olarak, bu uzun dönemli yukarıya doğru hareket 2000 yılında doruk noktasına ulaşmış ve OECD ülkelerinin vergi yüklerine ilişkin son veriler, çoğu ülkenin vergi yüklerinin bugünlerde 2000'deki tepe noktasından aşağı seviyelerde seyrettiğini göstermektedir (NORREGAARD ve KHAN, 2007:11-12).

Bu çalışma, 1980'li yıllardan bu yana hem politikada hem de idari yapıda yapılan büyük vergi reformlarının OECD ülkelerinde meydana gelen değişiklikler üzerinde özellikle ne kadar etkili olduğunu araştırmaktadır. Bu amaçla ele alınan çalışmada karşılaştırma yapılabilmesi açısından birbirinden farklı dört ülke örneği incelenerek, söz konusu vergi reformlarının ülkelerin entegrasyonları ve gelişmişlik düzeyleri üzerinde ne kadar etkili olduğu açıklanmaya çalışılmaktadır.

\* Yrd.Doç.Dr., Dumlupınar Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü

## VERGİ, VERGİ SİSTEMİ VE VERGİ REFORMU KONUSUNDAKİ FARKLI BAKIŞ AÇILARI

### VERGİ VE VERGİ SİSTEMİ

Kamu gelirleri, devleti meydana getiren fertler ve kurumlar, diğer bir ifadeyle, onun hukuki ve iktisadi egemenliği altında bulunan kimseler arasında, belli kurallara göre dağıtılan mali yükümlülüklerdir. Bu mali yükümlülükler arasında vergi en sağlıklı kamu finansman aracıdır. Bu şekilde değişen ve artan devlet fonksiyonlarına bağlı olarak vergilerin de kamu gelirleri içindeki yeri ve önemi günden güne artmaktadır. Sonuç olarak, *“bir yandan sürekli artış gösteren kamu harcamalarını karşılamak üzere giderek daha fazla ve etkili vergi toplama ihtiyacı doğarken; bir yandan da tahsil edilen vergilerle bazı ekonomik ve sosyal amaçların gözetilmesi gereksinimi ortaya çıkmaktadır”* (TOSUNER ve ARIKAN, 2008a:23).

Vergiler devletin veya devletten vergilendirme yetkisi almış diğer kamu tüzel kişilerinin fertlerden, hukuki cebir altında, kanunla belirtilen kurallara göre ve karşılıksız olarak aldıkları ekonomik değerlerdir. Verginin hukuki cebir altında alınması, vergi ödemenin bir kanuni görev olması ve bu görevi yerine getirmeyenlere kanunun öngördüğü müeyyidelerin uygulanması demektir. Vergi karşılıksızdır; yani vergi ödeyen mükellef bunun karşılığında devletten belli bir hizmet isteyemez (ÖNCEL ve ÇAĞAN, 2003:4).

TC Anayasası'nın vergi ödevi başlıklı 73. maddesinde; *“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilebilir”* (5018 Sayılı KMYKK, 2004:3) denilmektedir.

Bir ülkede belirli bir zamanda uygulanan vergi, resim, harç ve benzeri mali mükellefiyetlerin toplamından oluşan organik dokuya “vergi sistemi” denilmektedir. Vergi sistemleri ülkelerin siyasal, ekonomik, hukuki ve sosyal yapılarına göre değişik biçimler alabilmektedir. Ayrıca ülkelerin vergi sistemleri zaman içinde değişik faktörlerin etkisiyle de değişime tabi olabilmektedirler (ARIKAN, 2005:151).

Vergi sistemleri ile ekonomik kalkınma toplumsal yapı ve gelişmeler arasında yakın bir ilişki bulunduğu için, ekonomik ve toplumsal yapının değişmesi doğrultusunda, vergi sisteminde de birtakım gelişmeler yaşanmıştır. Diğer yandan, mali politikanın en etkin araçlarından biri vergi politikası olduğu için, enflasyonla etkili bir şekilde mücadele edilmesi, ekonomik dengenin kurulması ve korunması, teşebbüs ve üretim gücünün arttırılması, tüketimin denetim altına alınması amaçlarıyla, vergi sisteminden etkili bir araç olarak yararlanılmaktadır (TOSUNER ve ARIKAN, 2008b:1).

Değişik dönemlerde vergi yasalarında yapılan köklü birtakım değişiklikler, yeni vergilerin yürürlüğe konulması, bazı vergilerin yürürlükten kaldırılarak günümüzde ortaya çıkan yeni bir takım ekonomik ve sosyal olgulara uygun vergilerin getirilmesi değişen ve çeşitlenen ekonomik hayata ve toplumsal yapıya göre vergi sistemini geliştirmek düşüncesinden kaynaklanmaktadır.

Vergi sisteminin işleyişi, milyonlarca vergi yükümlüsünün, binlerce vergi uzmanının katılımına ve milyarlarca Liralık bütçeye ihtiyaç duymaktadır. Yalnızca gelir vergisi sisteminin işleyişinin maliyeti bile idareden kaynaklanan idari maliyetleri ve vergi yükümlülerinden kaynaklanan vergiye uyum maliyetlerini kapsamaktadır. Çünkü vergi yükümlülerinin vergi ödeme istekliliği düşük olduğu için, idarenin vergi tahsil etme maliyetleri artmaktadır. Bu maliyet vergilemenin ekonomide oluşturduğu tahrifatlara bağlı olarak artmaktadır. Maliyetlerin yanı sıra önemli bir başka konu ise, vergi sistemlerine ilişkin optimal yapı oluşturulurken karşılaşılan çok çeşitli vergilerin bir arada yönetilmesi güçlüğüdür (SLEMROD, 1990:168).

### VERGİ REFORMU

Sistematik bir vergi reformu; basit vergi kesintilerinden ya da kamu harcaması artışlarından farklı olarak, vergilendirmede dikey ya da yatay adalet açısından kayba uğrayanları tespit edilebilir. Sistematik bir vergi reformunun amacı her şeyden önce daha yüksek bir refah seviyesine ulaşmak olmalıdır. Kamu harcamalarındaki basit artışlar ya da vergilerdeki düşüşler onları ilk ödeyenler tarafından diğer yükümlülere yansıtılabilir. Bu da vergi adaleti açısından istenmeyen bir durumdur; çünkü vergi toplumun belirli bir kesiminin üzerinde yoğunlaşacaktır. Vergi politikası uygularken zarara uğrayanları ortadan kaldırmanın tek yolu yürürlükteki mevzuatı güncel ekonomik ve

sosyal şartlara göre yenilemektir. Vergi politikasının sürdürülebilirliği bu noktada ön plana çıkmaktadır (STEUERLE, 2004:1-2).

Vergi sisteminde reform yapmak için öncelikle politika konularındaki olağandışı genişliğe dikkat etmek gerekmektedir. Vergi politikası, harcama politikası ve ekonomi politikasında reformlar uygulanırken vergi-harcama-ekonomi arasındaki etkileşimlere uygun reformlar gerçekleştirilmelidir. Çünkü ekonomik adaleti sağlamaya çalışırken vergi adaleti bozulabilir; vergi adaleti gerçekleştirilirken de ekonomik adalet bozulabilir. (STEUERLE, 2004:1-2).

Örneğin, son yirmi beş yıl içerisindeki ulusal gelir vergisi reformları karşılaştırıldığında, gelir vergisi reformuna ilişkin olarak rekabet eden iki model bulunmaktadır. “*Üniter*” ve “*sedüler*” gelir vergileme modellerinden ikincisi birçok yönden daha başarılı bulunmaktadır. Bunun nedeni politika otoritelerinin yüz yüze kaldığı yapısal kısıtlamalardan kaynaklanmaktadır. Sermaye gelirini vergilemek çok maliyetli iken, marjinal vergi oranlarını düşürmek için teşvikleri kullanmak, emek üzerindeki yüksek vergi yükü vb. emek geliri üzerindeki vergi oranlarını düşürmeyi zorlaştırmaktadır. Sedüler gelir vergisi özellikle, bu çatışan noktalar açısından sermaye ve emek için ayrı vergi oranı tarifelerinin önemini vurgulamaktadır. Sosyal politika çıktılarına ulaşmada gelir vergisinin rolü önemli olmaktadır. En önemlisi, sermaye gelirinin artan oranlı vergilendirilmesi yüksek maliyetleri zorunlu kılarken, politika otoriteleri, düşük ücretler üzerindeki vergi yükünü azaltmak için gelir vergisini kullanmaya ve ayrı sermaye ve emek geliri vergilendirmesine istekli olmaktadır.

Gelir vergisi ve reformuyla ilgili olarak, OECD ülkeleri üzerinde odaklanılarak son yirmi beş yıl içerisinde gelir vergisi reformunun gidişatını analiz etme, sosyal politika çıktılarına ulaşmada gelir vergisinin potansiyel katkısı ve politika reformlarında gelir vergisinin rolü konusunda önemli tecrübeler elde edilmiştir. Gelir vergisi politikası, mevcut sosyal politika çıktılarına iki temel yönde etkilemektedir: İlk olarak, gelir vergisi yükünün dağılımı toplumların genel anlamdaki yeniden dağıtıcı profiline eklenmektedir. İkinci olarak, vergilerin diğer türlerine nazaran gelir vergisinin büyüklüğü, yüksek sosyal politika harcamalarını sürdürmede politika otoritelerinin yeteneğini de etkileyebilmektedir.

Yüksek vergi oranları kişi davranışlarını olumsuz etkilemektedir; bunun yanı sıra hükümet tarafından yapılan birçok vergi sübvansiyonu, alternatif vergilerin ve doğrudan harcama programlarının içine gizlendikleri için önlenememektedir. Bundan otuz-kırk yıl kadar önce, yasal gelir vergi oranı yapısına bakılarak ek bir TL’lik kazancın marjinal vergi oranı tahmini olarak bulunabilirdi. Ancak günümüzde ekonomistler, alternatif vergi ve mali yardım tekliflerinin meydana getirdiği örtülü (zımnı) vergi sistemlerine bakmak durumundadırlar. (GANGHOF, 2005:77).

Ülkeler bazında, uluslararası kuruluşlar çerçevesinde ya da dünya çapında özellikle üç konu vergi reformu açısından önem arz etmektedir:

Reform modelleri açısından; yarı-resmi ifadeler OECD ülkelerindeki gelir vergisi reformu dalgasının ideal tipinin; gelirin bütün türlerinin genel bir tarife altında müştereken vergilendirilmesi fikrine göre “*Üniter Gelir Vergilendirmesi (CIT)*” olduğunu belirtmektedir. Bununla birlikte, gerçekte birçok ülke bu ideal tipe yakın değildir. Bunun yerine, İskandinav ülkelerinde ortaya çıkan ikinci model; emek gelirleri artan oranlı bir vergi tarifesine maruz tutulurken sermaye gelirlerinin bütün türlerinin aynı tarzda düşük ve mütenasip vergi oranıyla vergilendirilmesi fikrine dayanan “*Sedüler Gelir Vergilendirmesi (DIT)*” olmuştur. DIT modeli pek çok ülkedeki reform müzakerelerini etkilemiş ve OECD gibi uluslararası organizasyonlar tarafından faydalı ve tutarlı bir model olarak kabul edilmiştir (SWANK, 1998:671-692).

Yapısal sınırlamalar açısından; DIT modelinin başarısı gelir vergilendirmesini karakterize eden yapısal sınırlamalar hususunda önemli olmaktadır. Sermayenin bazı türleri, yüksek marjinal ve etkili vergi oranlarında vergilendirmeye karşı oldukça hassas olduğu için, CIT yaklaşımı en düşük ortak paydada gelir vergilendirmesine olanak sağlamaktadır. Sonuçta, CIT yaklaşımı bütün gelirlerde düşük mütenasip oranlı vergilendirmeye (Düz-tek oranlı vergi) imkan sağlamaktadır. Böylece, gelir vergisinin artan oranlılığı ve gelir-arttırıcı potansiyeli sınırlandırılmaktadır (SWANK, 2003:655).

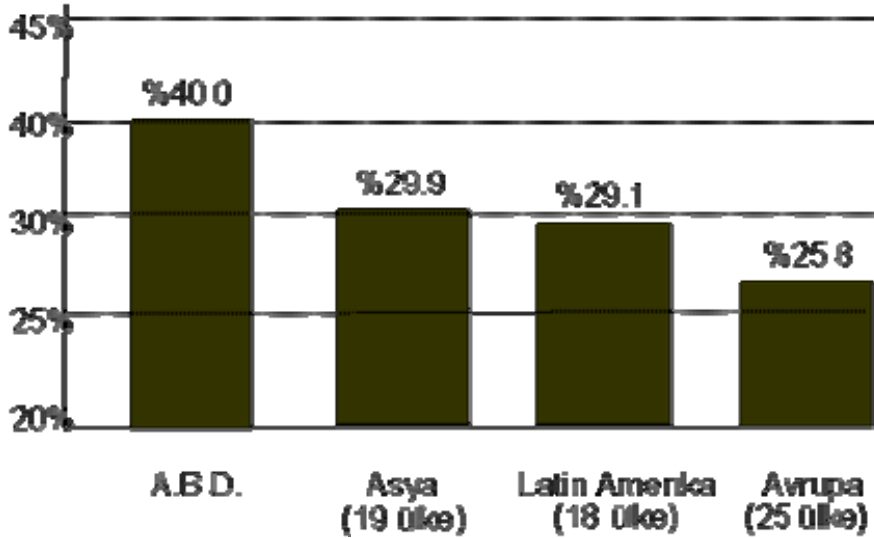
Vergi karması açısından; yüksek oranda vergilere sahip OECD ülkeleri yapısal kısıtlarını ortadan kaldırabilmek için işletme karı, sermaye kazançları, emeklilik tasarrufları, mal sahibinin kendi oturduğu evi vb. gibi sermaye gelirlerine önemli vergi teşvikleri sağlamışlardır. Bu sayede, Danimarka örneğinde olduğu gibi, yüksek gelir vergilendirmesine

dayanan vergi sistemi aynı zamanda büyük bir refah devletinin kurulmasına da engel teşkil etmemiştir (SWANK ve STEINMO, 2002:643-655).

M.S. 64'te İmparator Nero, Roma'yı alevler içinde bıraktığı için suçlanmıştır. Benzer şekilde, federal politika otoriteleri de A.B.D.'deki vergi rekabetçiliğini yakıp bitirmede büyük bir rol oynamıştır. ABD, 1986 yılında kurumlar vergisi oranı indirimiyle dünyaya öncülük ederken, bugün ise Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü'ndeki 30 ülke içinde ikinci en yüksek kurumlar vergisi oranına sahiptir. ABD'de kurumlar vergisi oranı, % 35 federal oranı ve ortalama eyalet oranını kapsayan % 40 düzeyindedir (EDWARDS, 2005:1).

Bunun aksine, EK 2.'de listelenen ülkelerdeki verilere göre oluşturulan Şekil 1; Asya, Avrupa ve Latin Amerika'daki ortalama oranın % 30 ve daha altında olduğunu göstermektedir. OECD'deki ortalama kurumlar vergisi oranı 1996'daki % 37,6 seviyesinden 2007 yılında % 30 düzeyine düşmüştür. Birçok Doğu Avrupa ülkesi yatırımları teşvik etmek amacıyla kurumlar vergisi oranlarını keskin bir şekilde düşürmüşlerdir. 1990'ların sonlarından bu yana, Polonya kurumlar vergisi oranının % 40'tan % 19'a, Slovakya kurumlar vergisi oranını % 29'dan % 19'a, Çek Cumhuriyeti kurumlar vergisi oranını % 39'dan % 24'e, Macaristan kurumlar vergisi oranını % 33,3'ten % 16'ya ve Rusya ise bu oranı % 35'ten % 24'e düşürmüştür. 2008 yılında Yunanistan kurumlar vergisi oranını % 29'dan % 25'e düşüreceğini ve Hollanda ise bu oranı % 29,6'dan % 27'ye indireceğini ilan etmişlerdir.

Şekil 1.Ortalama Kurumlar Vergisi Oranları, 2007 (Ek 2 )



Sistemik bir vergi reformu, kademeli vergi anlayışı ve daha yüksek yasal vergi oranları arasındaki mücadelenin anlaşılmasıyla sonuçlanmasına ihtiyaç duymaktadır. Hem kademeli vergilendirme hem düşük vergi oranları hem de müdahalesiz devlet anlayışı değerli ekonomik temellere dayandırılmıştır. Her aile toplumunda daha zengin ve yetkili üyeler olmak ister ve yüksek vergi oranları onların davranışlarını olumsuz olarak etkiler. Kademeli vergi anlayışını savunanlar tamamen o konuya odaklandığında ve diğerleri de sadece yasal vergi oranları hususuna takılıp kaldığında vergi reformu ulaşılması zor bir durumdur. Eğer bir düşünce diğerlerinin önüne geçerse ve sadelik ya da eşit adalet (eşit muamele) gibi konular bir kenara itilirse, vergilendirmenin yüksek maliyeti ekonomiyi bir bütün olarak etkileyecektir.

Sonuç olarak, sistemik vergi reformundan elde edilen verimlilik, eşitlik ve sadelik gibi kazançlar uzun ömürlü olmaktadır. Bununla birlikte bu kazançlara ulaşmak birçok detaya dikkat etmeyi gerektirmektedir. Vergi reformu çabaları genellikle başarısızlıkla sonuçlanmaktadır. Ancak, özellikle artan problemlerin reform için fırsat ve talep oluşturması ve üstesinden gelinmesi güç olan hususların iki tarafı da destekleyen (bipartisan) işbirliğiyle çaresine bakılması sayesinde vergi reformu çabaları başarılı sonuçlar verebilmektedir (STEUERLE, 2004:6).

## VERGİ REFORMU KONUSUNDAKİ FARKLI BAKIŞ AÇILARI

Pek çok OECD ülkesi son yirmi yıldır kendi kişisel gelir vergisi sistemlerinin reformunu gerçekleştirmeye çalışmaktadır. Fakat hala ideal kişisel gelir vergisinin ne olduğu konusunda ortak bir karar bulunmamaktadır. Bu reformlar rekabetçi bir mali çevre oluşturmaya çalışmaktadır. Rekabetçi bir mali çevre; yatırımları, risk almayı, girişimciliği cesaretlendirmekte ve yüksek iş teşvikleri sağlamaktadır. Aynı zamanda, tarafsızlık ve sadelik gibi kavramlar reformun temel öğeleri haline gelmiştir. Bu vergi reformlarının neredeyse tamamı vergi oranlarını düşürmüş ve vergi matrahını genişletmiştir. Birçok ülke, aynı artan oranlı tarifeye göre, ücretlerin ve sermaye gelirinin tamamını ya da tamamına yakınına vergilendiren üniter kişisel gelir vergisi sisteminden uzaklaşmaktadır. Alternatif olarak birkaç farklı vergi sistemi göze çarpmaktadır. Sedüler gelir vergisi sistemi, 1990'lı yılların başlarında İskandinav ülkelerinde kurulmuş olup; emek gelirini yüksek ve artan oranlı tarifelerle vergilendirirken, sermaye gelirini ise, düşük ve mütenasip oranlı tarifelerle vergilendirmektedir. Son zamanlarda, düz-tek oranlı vergi önerileri politika paketlerinde yer almaya başlamıştır. Düz-tek oranlı vergi reformları temelde iki unsurdan oluşmaktadır: Tek bir vergi oranı için vergi oranı tarifesini azaltmak ve temel indirimlerin olası istisnalarıyla birlikte özel vergi indirimlerini ortadan kaldırmaktır (OECD, 2006:1-8).

Kişisel gelir vergisinin tasarlanmasına ilişkin olarak ortaya konan teorik ve pratik çalışmalar, hem konuların içeriğini kapsamlı hem de analitik çerçevesini titiz bir şekilde sunmaktadır. Bunun yanı sıra, politika otoriteleri kişisel gelir vergisi (PIT) reformunu tasarlarırken, onları konu ile ilgili yaygın görüşler, önemli noktalar ve karşılaştırmalı ülke gelişmeleri hakkında bilgilendirmeye çalışan çalışmalar da bulunmaktadır. Politika otoritelerinin daha fazla faydasına dokunabilmesi için literatürde yer alan çalışmalar büyük ölçüde sadedir. İncelemeler, kişisel gelir vergilemesindeki bazı kurumsal noktaların gerekli görüşlerini belirtmektedirler. Ayrıca kişisel gelir vergisinin farklı tasarım yönlerini tartışmaktadırlar. Örneğin vergi tarifesi; vergi matrahı, devletlerarası boyut ve küresel sermaye mobilitesi ile ilgili olduğu gibi aynı zamanda tüketimi de hedef alan bir boyutta ele alınabilmektedir (ZEE, 2005:4).

Vergi reformu önerilerini değerlendirmek açısından farklı bakış açılarına ait görüşler bulunmaktadır. İlk olarak değerlendirilebilecek görüş; vergi reformunun ekonominin performansını geliştirip geliştirmediği hususudur. Büyüme gelecekteki yaşam standartlarını belirlediği için ekonomik büyüme oranı, ekonomik performansın en önemli yönünü oluşturmaktadır. Vergi sisteminin yaşam standartlarını etkilemesinin en önemli yolu tasarruf, yatırım, işgücü, girişimcilik ve beşeri sermaye yatırımları vasıtasıyla gerçekleşmektedir (BOSKIN, 2005:2).

İkinci olarak ifade edilebilecek görüş; vergi reformunun devletin büyüklüğünü etkileyip etkilemediğidir. Kamu harcamalarını kontrol etmek önemlidir; çünkü harcamalar, vergi yükleri ve sonuçta ekonomik performans üzerinde etkilidir. Vergiler tarafından meydana getirilen ekonomik hasar, vergi oranlarının katlanmasıyla yükselen tasarruf, yatırım, çalışma vb. gibi özel kararları da olumsuz etkilemektedir. Bunun yanı sıra, birçok program düzenlenmemekte ya da etkili bir şekilde çalıştırılmamakta ve bazı kamu harcamaları özel harcamaları dışlamaktadır. Böylece ciddi fayda-maliyet analizleri, pek çok harcama programının reforma ve yeniden düzenlenmeye ihtiyaç duyduğunu göstermektedir.

Üçüncü olarak ele alınabilecek görüş; özellikle federal bir yapıya sahip ülkelerde yeni bir vergi yapısının federalizmi etkileyip etkilemeyeceğidir. Bazı federal vergi reformları merkezi ve yerel aktiviteyi dışlama riski taşımaktadır. Örneğin perakende satış vergisi (veya KDV), hükümetin vergi gelirlerini arttırmak açısından ön plana çıkabilmektedir. Bunun gibi, “*Basitleştirilmiş Gelir Vergisi Planı (SIT)*”nda, “*Büyüme ve Yatırım Vergisi Planı (GIT)*”nda ve düz vergide olduğu gibi merkezi ve yerel gelir ve emlak vergisinin etkisini sınırlandırmak ya da ortadan kaldırmak artan gelirin net maliyetini yükseltecektir. Kamuoyu, federalizmi destekleyen ve merkezi ve yerel idarelere otorite ve kaynak devreden vergi sistemlerine ihtiyaç duyarken, yürürlükteki sistem özel ya da federal harcamayla ilişkili merkezi ve yerel harcamaları destekleyen bir sistem olabilmektedir (BOSKIN, 2005:3).

Bir başka tartışılması gereken görüş; yeni bir vergi sisteminin yürürlükte kalması ve güncelliğini koruması güçlüğüdür. Örneğin; ABD’de son 25 yıl içerisinde her bir kongrede bir düzineden fazla temel vergi kanunu değişiklikleri yapılmıştır. Daha iyi bir vergi sistemiyle ilgilenilmesindeki temel amaç onun kısa bir süre sonra tahrif edilmesinden kaynaklanmaktadır. Örneğin; ABD’de 1986 yılında, daha geniş bir vergi matrahı sağlamak için daha düşük vergi oranları tercih edilmiştir. Bu durum kısmen 1990 yılında devam ettirilmiş ve 1993 yılında dramatik bir şekilde vergi oranları oldukça aşağı düşürülmüştür. Daha istikrarlı bir vergi sistemi hem belirsizliği azaltmakta hem de daha az karmaşık olmaktadır. Böylelikle vergi yükümlüleri de her yıl ya da iki yılda bir vergi oranlarını ve matrahlarını yeniden öğrenmek ve düzeltme yapmak zorunda kalmayacaklardır. Vergi yükümlüleri açısından;

sadelik, mali saydamlık ve genel oran ya da oranlar karmaşıklık ve yüksek vergi oranlarından daha umut verici olmaktadır.

Katma değer vergisi konusunda Lindholm'un incelemeleri, içindeki yaygın çıkarların yanı sıra bu önemli politika konusunun çevresindeki güncel karışıklığı da göstermesi açısından önemli bir kaynak teşkil etmektedir (LINDHOLM, 1970:1178-1189). Ancak Lindholm'un incelemeleri, katma değer vergisinin genel kamısı ve olası ekonomik sonuçlarının karışıklığını açıklamakta yetersiz kalmaktadır. Bu yüzden katma değer vergilendirilmesinin doğası ve öneminin alternatif bir analizi sunularak sürüp giden bu karışıklığın önlenmesi gerekmektedir. İlk önemli nokta; katma değer vergisinin ekonomik aktiviteyi vergilemedeki etkinliğidir. Katma değer vergisi ekonomide faaliyetleri her aşamada ayrı ayrı vergilendirdiği için uygulanması kolay bir vergi türüdür. Bunun yanı sıra tüketim yapısına uygun olarak açık ekonomilerde vergi yükümlülerinin vergi baskısını hissetmeden vergilendirilebilmesini sağlamaktadır. Bu gibi özellikleri; gelir ve kurumlar vergisinin tahsilat güçlüklerine rağmen katma değer vergisinin tahsilatındaki etkinliği de göstermektedir. (KRAUSS ve BIRD, 1971:1167-1173).

Son yıllarda karşımıza çıkan diğer bir konu ise, karbon vergisidir. Karbon vergisi, CO2 emisyonunu azaltmayı ya da hiç değilse belirli bir seviyede tutmayı hedefleyen, buna karşın doğal kaynakların kullanımında bir azaltma meydana getirmeyi hedeflemeyen bir vergi türüdür. Batıda ekolojik düzeni korumak için getirilen vergisel düzenlemeler ve diğer yasal düzenlemeler ile sürdürülebilir büyüme arasında optimal bir ilişkinin ne şekilde sağlanacağı tartışılmaktadır. Karbon vergisi, genellikle güncel enerji kaynaklarının hammaddesini oluşturan fosil kökenli yakıtlar (petrol, kömür, doğalgaz vb.) üzerine konulmaktadır. Karbon vergisinin mükellefi "kirleten" olarak belirlenmiştir. Ancak karbon vergilerinin uygulamasında kirletenin tespit edilebilmesi güç olduğu için çoğunlukla fosil kökenli yakıtlar üzerine konulmaktadır. Karbon vergisi bu özelliğinden ötürü dolaylı bir vergi niteliği kazanmaktadır. Tüketimde kirletenin ödemesi prensibi gereği toplum bu vergiyi ödemektedir ve yansımaya söz konusu olmamaktadır. Ancak üretim aşamasında, üreticinin neden olduğu kirlenmeden dolayı ödemiş olduğu karbon vergisi tüketiciye yansıtılabilmektedir (YERLİKAYA, 2003:699-700).

Son olarak göz önünde bulundurulması gereken, bunca zaman boyunca vergi reformlarının başarılı ve istikrarlı bir demokrasi için ne kadar katkıda bulunduğudır. Vergi yükümlülerinin devletten gelir alan insanlara dönüşmesindeki oran her geçen yıl artmaktadır. Sosyal refah devleti anlayışı gereği, geleneksel transfer harcamalarındaki artış oranı devletten gelir elde edenlerin arttığını göstermektedir. ABD'de yürürlükteki vergi sistemi altındaki nüfusun neredeyse yarısı hemen hemen hiç vergi ödememektedir (BOSKIN, 2005: 4).

Bu konuyla ilgili olarak düzenlenen Tablo 1, A.B.D.'de federal gelir vergisi dağılımını göstermektedir.

**Tablo 1. Federal Gelir Vergisinin Dağılımı**

YILLAR	%1 ÜST DİLİM	%5 ÜST DİLİM	%25 ÜST DİLİM	%50 ÜST DİLİM	%50 ALT DİLİM
1980	% 19	% 37	% 73	% 93	% 7
1988	% 28	% 46	% 78	% 94	% 6
1996	% 32	% 51	% 81	% 96	% 4
2003	% 34	% 54	% 84	% 97	% 3
2005	% 37	% 36	% 69	% 91	% 2

Kaynak: Kyle MUDRY ve Justin BRYAN, "Individual Income Tax Rates and Shares, 2005", IRS, SOI Tax Stats - Individual Income Tax Rates and Tax Shares, ss 8-47'den uyarlanmıştır. [www.irs.gov/pub/irs-soi/05inrate.pdf](http://www.irs.gov/pub/irs-soi/05inrate.pdf) Erişim: 20.01.2009.

## OECD ÜLKELERİNDE YAPILAN VERGİ REFORMLARI

### ABD'DE VERGİ REFORMU

ABD'de federal vergileri üç ayrı idare toplamakla birlikte vergi idaresi denilince akla yalnızca IRS gelmektedir. Bu yaygın kanı rakamlarla da teyit edilmektedir. Zira IRS federal vergilerin % 95'inden fazlasını, diğer idareler ise ihtisas vergi idareleri olarak sadece % 4-5'ini tahsil etmektedirler.

IRS, ülkede gelir, servet ve harcamalardan alınan tüm vergileri değil, yalnızca gelir üzerinden alınan vergilerle karşılıksız intikal ve özel tüketim mallarından alınan vergileri tahsil etmektedir. Geniş yükümlü kitlelerini ilgilendiren satış, emlak, taşıt, damga vergileri ile vatandaşların her gün karşılaştığı harç, trafik ve para cezaları gibi yoğun iş yükü getiren buna karşın hasılatı düşük olan gelirler eyalet ve yerel yönetimler tarafından tahsil edilmektedir. Bu yapısı ile IRS daha çok bir "gelir vergileri idaresi" konumundadır (ÖNER, 2005:245)

ABD'de 1986 yılında gerçekleşen Vergi Reformu Tasarısı, gelir vergisinin II. Dünya Savaşı boyunca kitle vergisine dönüştürülmesinden bu yana vergi mevzuatının en önemli parçası olarak kanunlaşmıştır. Onlarca yıllık vergi erozyonundan sonra, gelir ve kurumlar vergisi matrahları genişletilmiş ve gelirler vergi oranlarını düşürmek için kullanılabilir hale gelmiştir. Geçmişte dokunulmaz olarak addedilen vergi kanunundaki boşluklar ve vergi indirimleri, güçlü baskı gruplarının kararlı muhalefetine rağmen tasfiye edilmiş veya yumuşatılmaya çalışılmıştır. Önceleri imkansız bir hayal gibi kabul edilen kapsamlı gelir vergilendirmesi, iki tarafı da temsil eden güçlü destekle başarılı olmuştur (PECHMAN, 1987:11).

Bunun yanı sıra, vergi indirimleri ABD'nin gündemine ekonomiyi canlandırma endişeleri sonucunda yerleşmiştir. Geçmiş yıllarda A.B.D.'de iki büyük vergi indirimi tedbirleri paketi gerçekleştirilerek; özellikle 2001 ve bunun devamı niteliğinde olan 2003 vergi indirimi paketi kanunları kapsamlı bir şekilde çıkarılmış ve ekonomiye etkileri tartışılmıştır (SUSAM ve SUSAM, 2004:117-118).

Vergi indirimlerinin temel nedenleri; ekonomik, toplumsal ya da teknik olabilmektedir. Yatırımların artırılması, potansiyel yatırım planlarının öne alınması ile üretimin artırılması, tasarrufların teşvik edilmesi, ek iş imkanlarının oluşturulması, nüfus artışının teşvik edilmesi, fakirliğin önlenmesi, bölgeler arası dengesizliklerin giderilmesi, küçük firmalardaki ve bazı sektörlerdeki özel sorunların giderilmesi gibi nedenler ABD'de duyulan temel endişeleri meydana getirmektedir.

### Vergi Reformunun Ortaya Çıkmasının Nedenleri

Kapsamlı gelir vergilendirmesi fikri, altmış üç yıl öncesine klasik "Kişisel Gelir Vergilendirmesi"ni tartışan Henry Simons'a kadar uzanır. Kişisel gelir vergilendirmesi, gelirin ekonomik tanımına dayandırılması gereken modern bir vergi sistemindeki kişisel vergidir. Simons'a göre gelir, bireysel tüketimin toplamıdır ve belirli bir dönem boyunca gelirin net değerinde değişimler meydana gelmektedir. 1986 vergi reformunu ortaya çıkartan sebepler şu şekilde sıralanabilir (PECHMAN, 1987:16-17):

*-İlk olarak, büyük vergi kesintilerinin ve yeni vergi indirimlerinin kanunla düzenlenmesi, o yıllarda ABD vergi sistemindeki yükümlülerin güvenini sarsmıştır. Zengin kişilerin vergi yükümlülüklerini azaltmak ya da ortadan kaldırmak için vergi indirimlerinden büyük ölçüde yararlanmaları, General Dynamics, General Electric vb. gibi dev şirketlerin vergiden kaçınmalarına ve çok az vergi ödemelerine sebep olmuştur. Bunun yanı sıra, düşük ve orta gelirli vergi yükümlüleri gelirleri üzerinden, görece olarak gelir düzeyi yüksek bireylerden ve karlı kurumlardan daha yüksek vergiler ödemek zorunda kalmışlardır. Bu durum da düşük-orta gelirli vergi yükümlülerinin alım gücünü düşürmüştür.*

*-İkinci olarak, daha düşük vergi oranlarını desteklemede arz-yanlı iktisatçılar eski reformculara katılmıştır.*

*-Üçüncü olarak, iş dünyasının kapsamlı bir vergi reformunun kurumların önündeki pek çok engeli kaldırabileceğini vurgulamasına rağmen, ABD Maliye Bakanlığı ve Hazine ekonomideki kaynak tahsisatının ekonomik faaliyetleri düzenlemede vergilerden daha etkili olduğunu savunmuşlardır.*

*-Dördüncü olarak, bu dönem içinde ABD başkanı da, diğer arz-yanlı iktisatçılar gibi vergi oranlarını düşürmekle ve vergi matrahını genişletmekle ilgilendiği için bütçe kanunu tasarısının geçiş sürecinde vergi reformu bu şekilde ele alınmıştır.*

*-Son olarak, her iki siyasi partinin (Cumhuriyetçi ve Demokrat) Beyaz Saray'daki ve Senato'daki nüfuzlu temsilcileri, vergi matrahını genişleten ve vergi oranlarını düşüren fikirleri desteklemişlerdir.*

Henry Simons'un kurumlar vergisi konusundaki görüşlerinin aksine, ABD Kongresi, etkili kazanç vergilendirmesi açısından bağımsız, bütünleştirilmemiş bir kurumlar vergisinin daha önemli olduğuna inanmıştır. Bağımsız kurumlar vergisinin, bireylerin şirketlerde bulunan hisse kazançlarının daha yüksek oranlardan vergilendirilmesini önlemiştir.

### **Vergi Reformunun Sonuçları**

ABD'de 1986 yılında gerçekleştirilen vergi reformlarının başarılı sonuçları şu alt başlıklar halinde sıralanabilir (PECHMAN, 1987:17):

*-Kişisel vergi muafiyetleri katlanarak ve standart vergi kesintisi artarak, yasa tasarısı 4.800.000 fakir insanı vergi cetvelinden çıkarmıştır.*

*-Ailelerle ücret gelirleri açısından kazanç gelir vergisi indiriminde önemli artışlar yapılmıştır.*

*-Üst sınırı % 50'ye çıkan daha önceki 14 vergi oranı yerine % 15 ve % 28 olarak iki yeni vergi oranı ikame edilmiştir.*

*-Tahakkuk etmiş sermaye kazançlarının normal gelir olarak vergilendirilmesi, kapsamlı vergi reformunun kilit taşı olmuştur.*

*-Bireysel gelir vergisi matrahında meydana gelen erozyonun tersine çevrilmesi reform açısından iyi bir başlangıç olmuştur.*

*-Vergi reformu yasa tasarısı, vergi kanunundaki büyük boşluklara ve özel vergi indirimlerine özellikle müdahale etmiştir.*

28 Mayıs 2003'te Başkan George W. Bush tarafından imzalanarak yasalaşan 2003 İstihdam ve büyüme Vergi Kolaylıkları Uzlaşma Yasası, temelde 2001 vergi indirimi yasaının düzeltilmesi şeklinde gerçekleştirilmiştir. 2003'teki yasa, 2001 yasaındaki hükümleri daha etkin bir hale getirme amacı gütmüş, kademeli olarak artan ve eski yasaya göre 2006 yılından sonra en yüksek seviyeye ulaşacak olan oran düşmeleri ve teşvik miktarları, 2003 yılı kazançlarına uygulanmak için düzeltilmiş ve öne alınmıştır (SUSAM ve SUSAM, 2004:146).

### **FRANSA'DA VERGİ REFORMU**

OECD ülkelerinin aşağı yukarı yarısının vergi sistemleri son yıllarda OECD ekonomik İncelemeleri kapsamında gözden geçirilmiştir, ancak AB ülkelerinin tümü bu kapsam içinde tutulmamıştır. İlk olarak, AB sahasında verginin GSYİH'ya oranı, 1990'ların sonuna dek devamlı biçimde arttıktan sonra uluslararası standartlara göre çok yüksek bir duruma gelmiştir. İkincisi, vergi yükü yansımalarının ölçümünde bazı tedbirlere ihtiyaç varken, AB sahasında emek ve tüketim üzerindeki ortalama efektif vergi oranlarının diğer çoğu OECD ülkelerinde uygulanandan çok daha yüksek olduğu görülmektedir. AB sahası içinde malların, kişilerin ve sermayenin serbest dolaşımının önündeki engellerin kaldırılması tek para biriminin kullanılmasıyla birleşince, elektronik ticarete olduğu kadar sınır ötesi yatırımlara, tasarruf ve mübadeleye ilişkin birçok uluslararası vergileme konusunu öne çıkarmıştır. Sonuç olarak, vergi tasarımının AB ülkelerinin performansı üzerinde önemli bir etkisi vardır ve bu ülkelerin deneyimleri, diğer ülkeler ve uluslararası bütünleşmenin ivme kazandığı bölgeler için faydalı bilgiler sağlayabilmektedir (JOURMARD, 2001:4).

### **Vergi Reformunun Gerekliği**

Fransa, nispeten oldukça yüksek vergi oranlarıyla OECD ülkeleri grubuna dahil bir ülkedir. Son yıllarda Fransız hükümetleri, vergi sisteminin büyüme, istihdam ve vergi tahrifatını azaltan bazı vergi reformları üzerinde negatif bir etkiye sahip olduğunu fark etmişlerdir. Buna göre uygulanacak bir reform öncelikle emek vergisi tahrifatını azaltmaya ve bunun yanı sıra sosyal güvenlik uygulamalarına da odaklanmalıdır (LEIBFRTZ ve O'BRIEN, 2005:3).



1990'lı yılların sonlarından itibaren, birçok AB ülkesi vergi oranlarını düşürmek için, yükselme eğiliminde olan gelirlerden faydalanmıştır. Bu vergi tedbirlerinin bir kısmı arz yönlü koşullar üzerinde az bir toplam etkiyle dolaylı vergilerde kesintileri içermesine rağmen, birçoğu yapısal bir etkiye sahip olacak şekilde tasarlanmıştır. (Örneğin, istihdam teşviklerini ve fırsatlarını artırmak ve verimliliği yükseltmek) Sosyal güvenlik payları ve kişisel gelir vergisi, kesintiler için Fransa başlıca adaylardır. Bu durum her ne kadar dar gelirli üzerinde daha belirgin bir etki yaratsa da emek üzerindeki vergi baskısında azalma meydana getirmiştir. Nüfusun yaşlanması sorunu, reformların yokluğunda ileri yaştakilerin emekli aylıkları ve sağlık üzerine yapılan harcamalarını yükseltecektir. Örneğin, Fransa'da 2050 yılına kadar %4'ün üzerinde artması düşünülen emekli aylığı harcamasının GSYİH'ya oranı göz önüne alındığında AB ülkeleri için bunun mali sonuçları muhtemelen önemli olacaktır.

AB sahasındaki vergi yükü diğer birçok OECD ülkesinden çok daha yüksektir. Verginin GSYİH'ya oranına bakıldığında zaman, 1998'de %40 olan miktar A.B.D. ve Japonya'dan sırasıyla %11 ve %12 puan daha yüksektir. Vergi bileşimi de farklıdır. Birçok AB ülkesi ağırlıklı olarak sosyal güvenlik paylarına, tüketim ve çevreye ilişkin vergilere dayanmıştır. Diğer taraftan Fransa; Japonya ve A.B.D. ile kıyaslandığında, kurumlar vergisinin ve emlak vergisini toplam vergi gelirlerinden çok daha düşük bir pay aldığı görülmektedir. Bu durum çoğu kez kurumlarda geniş bir vergi teşvik aralığını ve gayrimenkulde ılımlı bir vergilendirmeyi yansıtmaktadır. Kişisel ve kurumsal vergiler arasındaki kısmi bütünleşmenin bir sonucu olarak, vergi sistemi ayrıca yabancı yatırımcıya yönelik bazı ayrımcılıklar başlatsa da diğer başlıca OECD ekonomilerine nazaran yerli kaynaklar arasında yapılan kurumsal finansman kararları için daha az vergi tahrifatı meydana getirmektedir. Vergi tahrifatının başka bir yönü ise, kişisel gelir vergisinin sıklıkla konut yatırımı, hayat sigortası ve emeklilik sistemi vb. gibi özel tasarruf araçlarının sübvansiyonunda kullanılmasıdır. Bunun yanı sıra, gelir dağılımı AB ülkelerinde vergi sistemlerinin ana amacı olarak algılanmakla beraber gelir vergisine ilişkin yasal vergi oranlarında uygulanan artan oranlılık, daha yüksek gelir gruplarının faydalandığı geniş vergi muafiyetleri ve indirimleriyle zayıflatılmıştır. Vergi sisteminin yeniden dağıtım doğasının zayıflatılması, mülkiyetin ve sermaye gelirin nispeten daha düşük vergilendirilmesi ve çoğunlukla vergi gelirlerinden büyük pay alan sosyal güvenlik paylarının temelde orantılı ve bazen azalan oranlı olmasıdır (JOURARD, 2001:10).

### **Vergi Reformunun Sonuçları**

Kazanılmış bir gelir vergisi indirimi (EITC) veya çocuk bakım harcamaları için bir vergi indirimi öncelikle Fransa daha sonra ise Almanya ve İngiltere'de uygulamaya konulmuştur ve bu alanda uygulamalar artırılmıştır. Fransa, son zamanlarda genel gelir vergisi indirimini yükseltmiş ve böylece düşük nitelikli çalışanların gelirlerini vergiden muaf tutmuştur. Bunun yanı sıra, işsizlik oranını düşürebilmek ve istihdamı artırabilmek için, iş haricinde elde edilen faydalara sağlanan vergi imtiyazlarının bir kısmına son vermiş ve işsizlik sigortası olmayanlara yapılan yardımlar veya vergi indirimleri için bir plan başlatmıştır. Fransa'da 1999'dan itibaren temel gelir desteğine hak kazanan kişilere bir iş buluncaya kadar kirada oturdukları daireleri üzerine konulan vergiler için geçici bir muafiyet sağlanmıştır. 2001'de uygulamasına başlanan ve vergi sistemi yoluyla sağlanan istihdam ödülünün 10 milyon kadar kişiye fayda sağlaması beklenmektedir (JOURARD, 2001:10).

### **JAPONYA'DA VERGİ REFORMU**

OECD Pasifik bölgesinde (Japonya, Kore, Avustralya ve Yeni Zelanda) vergi yükünün gelişimi incelendiğinde; 1965 yılında % 21,8 olan vergi yükü oranı, 1971 yılında % 23,7'ye yükselmiştir. 1972 yılında ise, vergi yükü oranı % 20,9'a düşmüştür. Bu düşüşün temel sebebi, 1972 yılında Kore'nin OECD ortalamasına dahil edilmesidir. 1972-1998 döneminde OECD Pasifik bölgesindeki vergi yükü birkaç yıl haricinde sürekli artmıştır. 1998 yılında ise vergi yükü oranı % 28,7 düzeyine yükselmiştir. Japonya'da 1965 yılında % 18,3 olan vergi yükü oranı 1991 yılında % 30,3 düzeyine yükselmiş, ancak bunu izleyen yıllarda vergi yükünde düşüş trendine girilmiş, 1998 yılında ise vergi yükü oranı % 28,4 olarak gerçekleşmiştir. OECD Pasifik bölgesinde sosyal güvenlik primleri hariç vergi yükünün gelişimine bakıldığında ise, vergi yükündeki artış trendinin devam ettiği görülmektedir (AĞBAL, 2001:75).

### **Vergi Reformunu Meydana Getiren Sebepler**

Japonya gelir idaresinde yeniden yapılanma çalışmalarında temel eğilimlerden biri, gelir idarelerinin belirli ölçülerde özerk bir yapıya sahip olması ve vergi politikaları belirleme birimi ile vergi uygulamaları biriminin birbirinden ayrılmasıdır. Japonya gibi ülkelerin gelir idareleri Maliye Bakanlığı ile ilişkili fakat ayrı bir yapı içerisinde örgütlenmiş olan OECD ülkeleri arasında yer almaktadır (TEZCAN, GERÇEK ve SARILI, 2006:108)

Gelir idaresinin yeniden yapılandırılmasının temel nedeni, mükelleflerin taleplerine en iyi biçimde cevap verebilmektir. Sorunların mükellef yararına çözülmesi idarenin yeniden yapılandırılmasında önemli bir faktördür. Gelir idaresi personelinin ücret düzeyinin ve bilgisayarlaşma seviyesinin düşük olduğu, mükellef hesaplarını takip etme becerisinin sınırlı olduğu ülkelerde etkin bir gelir idaresi oluşturmak mümkün değildir (TEZCAN, GERÇEK ve SARILI, 2006:112).

Çok uluslu şirketlerin büyümesi, bu tür şirketlerle vergi idareleri arasında sorunlar çıkmasına neden olmakta, olayın uluslararası boyut kazanması sebebiyle ulusal vergi kanunları sorunların çözümünde yetersiz kalmakta; bu nedenle uluslararası işbirliği zorunlu hale gelmektedir. Ülkeler, genellikle çok uluslu şirketlerin transfer fiyatlandırması mekanizmasını zararlarına kullandıkları varsayımından hareketle; vergi yükünü azaltıcı transfer fiyatlandırmasını önlemek amacıyla bu hususta özel yasalara ve birimlere sahiptirler. Japonya bu durum açısından iyi bir örnek teşkil etmektedir (SARAÇOĞLU, 2006:93).

### **Vergi Reformunun Sonuçları**

Gelişmiş ülke uygulamaları incelendiğinde, gerçekten de yerel yönetimlere bu hususta önemli esneklikler sağlandığı, özellikle merkezi yönetimce belirlenmiş yerel vergilerin, oranlarının belirlenmesi konusunda belediyelere geniş bir hareket alanı bırakıldığı gözlemlenmektedir. Merkezi yönetimce toplanıp, yerel yönetimlere paylaştırılan vergilerin, yerel yönetim vergi gelirleri içerisindeki ağırlığına bakıldığında; Japonya’da bu oranın % 94 olduğu görülmektedir (TOPAL, 2004:119-133).

Japonya’da yaşanan yönetim reformları ve bu reformların transferi büyük önem taşımaktadır. Aynı zamanda başarılı reform transfer stratejileri hususunda Japonya uygulaması ilk sıradadır. 1980 ve 1990’lı yıllarda birçok ülkede model olarak kabul edilmiş olan Yeni Kamu Yönetimi Japonya açısından da ön plana çıkmaktadır. Bütün ülkeler açısından geçerli olabilecek tek bir transfer modeli ya da devlet reformu modeli mümkün değildir. Her ülke kendi ekonomik, politik ve sosyal koşullarını göz önünde bulundurarak reform transfer stratejileri geliştirmek durumundadır (KAPUCU ve KÖSECİK, 2005:211).

Japonya’da yaşanan vergi reformları sonucunda; yerel yönetim finansmanları, katma değer türünde vergiye yerel kurumsal vergileme matrahının eklenmesiyle istikrara kavuşmuştur (DALSGAARD ve KAWAGOE, 2000:2).

## **TÜRKİYE’DE VERGİ REFORMU**

### **Türkiye’de Vergi Reformu İhtiyacı**

Bilindiği üzere vergi sistemi, belirli amaçlara ulaşabilmek için bilimsel ve hukuki kurallara dayanarak düzenlenmiş vergiler topluluğunu ifade eder. Başka bir deyişle; belirli bir anda bir ülkede uygulanmakta olan tüm vergilerin oluşturduğu dizi o ülkenin vergi sistemini meydana getirir. Bir bakıma, her vergi sistemi tarihi bir gelişmenin sonucudur. Organik vergi sistemleri, uygulandıkları ülkenin sosyal ve ekonomik gereklerine göre kurulur, uygulanır ve geliştirilir. Vergi sistemleri, Türkiye gibi sosyal, ekonomik ve politik yapısı hızla değişen toplumlarda daha da önem kazanmaktadır. Çünkü vergi sistemi toplum yapısının adeta mali fonksiyonudur ve bu nedenle de toplumdaki değişmelere paralel olarak vergi sistemleri de sürekli değişmektedir.

Türk vergi sistemi de tarihi bir gelişmenin sonucu olarak ortaya çıkmış ve Cumhuriyetin kuruluşundan bugüne kadar ülkedeki değişmelere paralel olarak sürekli bir şekilde değişmiş ve gelişmiştir. Bu değişim ve gelişim ihtiyacı dün olduğu gibi bu gün de devam etmektedir. Ancak, bilindiği üzere, ne kadar mükemmel vergi kanunları yapılsa yapılsın, bunu uygulayacak insanlara aynı derecede önem verilmezse, kanunların uygulanmasından beklenen sonuçların alınması mümkün değildir. Vergi kanunlarının hazırlanışında mükellef psikolojisi, vergileme ilkeleri, kanun sistematigine uyum vb. gibi unsurlar dikkate alınmış ancak bu yasayı uygulayacak insan unsuru dikkate alınmamışsa bu yasadan istenen verimi almak mümkün değildir.

### **Türk Vergi Sisteminin Sorunları**

Harcama vergilerinin bu kadar fazla avantajı olmasına rağmen gelir dağılımında çok büyük adaletsizliklerin yaşandığı ülkelerde bu vergiler adaletsizliği daha da derinleştirmektedir. Çünkü kişi ne kadar kazanırsa kazansın hepsinden aynı tutarda alınan vergiler geliri düşük düzeyde olan grupların daha fazla vergi yükü altında ezilmeleri sonucunu doğurmaktadır. Bu açıdan bakıldığında; Türkiye açısından harcama vergilerinin tercih sebebi yapılmasının vergide adalet ilkesi açısından uygun olmadığı görülmektedir. Esas itibarıyla kişi ve kurumların gelirlerinin

vergileştirilmesini amaçlayan dolaysız vergilerin hedef olarak alınmasının ve güçlü bir vergi idaresi ve sağlam bir vergi mevzuatına dayandırılması hususu da Türkiye açısından büyük bir öneme sahiptir.

İyi işleyen bir vergi sisteminin kurulamamasının politik nedenleri arasında demokratik sistemin yapısal sorunları bulunmaktadır. Politikacıların görüşü genellikle bir seçim dönemiyle sınırlı kalmaktadır. Bunun yanı sıra, politikacı bakımından iktidara gelmeyi ve iktidarda kalmayı sağlayan politikalar iyi politikalar değildir. Bu durum politikacıyı kısa vadeli politikalar izlemeye teşvik etmektedir. Ancak kısa dönemde iyi görünebilecek politikalar uzun dönemde olumsuz bir takım sonuçlar doğurabilmektedir. Politikacıların yalnızca bir seçim dönemini esas alarak oluşturduğu ve uyguladığı politikaların, genel anlamda toplumun uzun dönemli çıkarlarına aykırı sonuçlar vermesi nedeniyle demokratik sistemler miyop olarak değerlendirilmektedir. Türkiye’de hükümetlerin ortalama ömrünün on altı ay olması ve demokratik yaşamın da sıklıkla kesintiye uğraması politikacıların kısa dönemli politikaları tercih etmesine neden olmaktadır (YARAŞLI, 2005 :257) .

Türkiye’de yaşanan 2001 Ekonomik Krizi sonrasında “*Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı*” benimsenerek uygulamaya konulmuş ve tedbirler alınmıştır. Bu programla vergi gelirlerini arttırıcı uygulamalar sürdürülmüştür. Vergi kimlik kullanımının yaygınlaştırılması, vergi denetimlerini arttırılması, gecikme zam ve cezalarının enflasyonla uyumlu bir biçimde arttırılarak kararlı bir biçimde uygulanması ve kamu kağıtlarına talebin arttırılarak iç borçlanmanın kolaylaştırılması amacıyla beyan dışı bırakmalar ve istisnalar getirilmiştir. 2002 yılında ise, 16 adet vergi, harç, fon ve pay birleştirilerek “Özel Tüketim Vergisi” uygulamaya konulmuştur. 2003 yılında gerçekleştirilen “Vergi Barışı” uygulamasıyla geçmiş vergi borçları, yeni vade ve ödeme planlarıyla kolaylaştırıcı düzenlemeler yapılmıştır (ÖZ, 2006:139).

### OECD ÜLKELERİNDE YAPILAN VERGİ REFORMLARININ ETKİLERİ

OECD ülkelerinde ortaya konulan vergi reformlarının ülkeler bazındaki etkileri entegrasyon bağlamında ve vergi rekabeti açısından ele alınabilir. Vergi entegrasyonunun varlığı veya yokluğunun en önemli yansıması, vergi sitemlerinde efektif vergi yükünün ne olduğu hususunda ortaya çıkmaktadır. Entegrasyon, kurumlar üzerindeki vergi yükü seviyesinin ne oranda olduğunu belirleyen önemli unsurlardan birisidir. Sermaye hareketlerinin giderek serbestleştiği, firmaların yabancı kaynakla finanse edildiği ve ortakların elde edeceği vergi öncesi getirinin sermaye piyasaları kanalıyla belirlendiği bir ortamda; kişisel gelirlerin vergilendirilmesindeki tek yanlı değişikliklerin öz kaynaklara ilişkin sermaye arz ve talebinde değişiklik yaratması beklenen bir durum değildir (KARACA, 2001:65-66).

1980’li yıllara kadar ülkeler ekonomilerinin gelişimini; ithal ikameci ve korumacı ulusal sanayiye dayandırmışlardır. Bunun sonucu olarak, yabancı yatırımcılar için sıkı kontrol ve gümrük engelleri uygulayan politikalar benimsenmiştir. Artan küreselleşme, vergileme alanında ulusal politikaların gücünü sınırlamakta ve vergi rekabetini arttırmaktadır. Küreselleşme ile birlikte mali ve ekonomik alanlardaki sorunlar ortak iki taraflı anlaşmalarla çözülememektedir. Bu yüzden zararlı vergi rekabeti sorunu için çözümler küresel düzeyde olmak zorundadır. OECD’nin 1998 yılından bu yana hazırladığı raporlarında, zararlı vergi rekabeti uygulamalarına devam eden ülkelere çeşitli yaptırımlar uygulanacağı ifade edilmektedir. Bu alınan kararların özellikle üye olmayan ülkeler için bağlayıcı olmaması ve alınan önlemlere yönelik çeşitli eleştiriler söz konusu olmasına rağmen, ülkelerin genel anlamda OECD kararlarına uyduğu görülmektedir (GIRAY, 2005:93-122).

OECD ülkelerinde 1984 yılında İngiltere’nin öncülüğünde başlayan ve 1986 yılında ABD’nin devam ettirdiği vergi matrahını genişletici ve vergi oranlarını düşürücü reformların ardından geçen 23 yıl içerisinde; OECD ve AB üyesi ülkelerde vergi gelirlerinin GSYİH’deki payının genel anlamda düştüğü söylenebilmektedir. Bu durum devletin ekonomi üzerindeki etkisinin piyasa güçlerine devredildiğini gösterse de 30 OECD ve 27 AB üyesi ülkelerin hepsinde de devletin payının azaldığını söylemek güçtür. EK 1, 2008 yılı için OECD ülkelerindeki vergi gelirlerini göstermektedir. 2000 ile 2008 yılları arasında; ABD, Almanya, Avusturya, Belçika, Çek Cumhuriyeti, Finlandiya, Hollanda, İsveç, İsviçre, Kanada, Lüksemburg, Slovak Cumhuriyeti, Yunanistan ve Türkiye’de vergi gelirlerinin GSYİH içindeki payı düşmüştür. Ancak bu ülkelerin vergi gelirlerinin azalması onların birer refah devleti olarak yapılarını sürdürmelerine engel teşkil etmemektedir. Bu noktada saydığımız ülkelerin toplumsal refahı artırırken aynı zamanda devletin ekonomideki ağırlığını da azalttığı ve başarılı bir uygulama gerçekleştirdikleri söylenebilir.

Diğer yandan aynı yıllar arasında; Japonya, İspanya, İzlanda, Kore, Meksika, Yeni Zelanda’da vergi gelirlerinin GSYİH’deki payları artmıştır. Bunun yanı sıra, İrlanda’da 2003 yılına kadar yaşanan düşüş trendi 2007 yılında tekrar 2000’deki seviyesine yükselmiştir. İngiltere, Polonya ve Portekiz’in vergi gelirleri de yine 2003 yılına kadar düşmüş

daha sonra artış trendi yaşanmıştır. Ancak vergi reformlarının gerçekleştirildiği 1990'lı yılları takiben Avustralya, Danimarka, İtalya ve Norveç'in 2008 yılına kadar vergi gelirleri değişmeden aynı seviyede kalmıştır. Bu ülkelere benzer şekilde; Fransa ve Macaristan'da da vergi gelirleri 2007 yılı hariç aynı seviyede düzeyde seyretmiştir. Bu gelişmelere paralel olarak yukarıda sayılan ülkelerde devletin ekonomideki payının artış trendine bağlı olarak yavaş bir seyrinde izlediği ifade edilebilir. Bu durum dışı açıklığın ya da ekonomik, mali ya da sosyal entegrasyonların, harmonizasyonların zorunlu bir sonucu olarak açıklanabilmektedir.

## SONUÇ

OECD, kısa dönemde bitmeyecek yoğun kaynaklı bir çabaya girişmiştir ve olaya kısa vadeli bakmamaktadır. İkili iletişim ve büyük işbirliği birçok olumlu sonuçlar meydana getirmektedir. Mevcut uluslararası vergilendirme standartlarını belirleyen G-8 ülkelerinin sayısı da önümüzdeki yıllarda değişecektir. Çok sayıda ülkeyi kapsayan bugünkü yapıdan daha gelişmiş ve daha kapsamlı bir uluslararası vergi potansiyeli ortaya çıkmaktadır. Bu duruma kısaca vergi reformunun geleceği denilmektedir.

Özellikle AB'ne üye ülkelerde yaşanan yüksek vergi oranları ve vergi matrahının ve vergi tabanının genişletilmesi çabaları, yapılacak olan ya da yürürlükteki vergi reformlarını da olumsuz etkilediği için bu çerçevede öncelikle düşünülmesi gereken kademeli vergi anlayışının her ülkede vergilemede adaleti sağlayacak bir şekilde uygulanmasıdır. Gelişme yolunda olan ülkeler açısından konuyu değerlendirdiğimizde, bu tür ülkelerde genellikle dolaylı vergilerin vergi sistemi içerisinde asıl gelir kapısı haline getirildiğini görüyoruz. Türkiye'de son yirmi yıldır dolaysız vergiler bağlamında vergi sistemi içerisinde KDV'nin oldukça yüklü miktarlarda yer aldığını görmekteyiz. Adil vergileme ve eşitlik anlayışı gereği dolaysız vergilerin özellikle gelir ve kurumlar vergilerinin bu çerçevede OECD standartlarına yaklaştırılması gerekmektedir. Bu da istikrarlı bir politik ve ekonomik yapıya bağlı bulunmaktadır.

Son olarak, OECD ülkelerinde 1980'li yıllardan itibaren süregelen çeşitli vergi reformları ülkelerin ekonomik entegrasyonlarını ve diğer ülkelerle aralarındaki vergi rekabetini etkilemektedir. Ülkelerin zaman içerisinde vergi sistemlerinde gerçekleştirdikleri bir takım yenilikler ve gelişmeler o ülkeleri uluslararası boyutta vergisel rekabette güçlü ülkeler haline getirmiştir. Özellikle gelişmiş ülkelerin büyümesine etkileri, gelişme yolundaki ülkelerin ise kalkınmasına etkileri açısından doğrudan ya da dolaylı sermaye yatırımları genel anlamda vergi reformlarını tamamlamış ve vergi sistemlerini düzenlemiş ülkeleri tercih etmektedir. Bu durum da o ülkelerin gelişmişlik düzeylerini etkileyen en önemli unsur olmaktadır.

Sonuç olarak ele alınan ABD, Fransa, Japonya ve Türkiye'nin OECD ülkeleri içindeki durumları analiz edildiğinde; A.B.D.'nin 1990'lı yıllar boyunca federal vergi sisteminde gerçekleştirmeye çalıştığı yapısal ya da oransal reformların sonuçlarını aldığını ve başarılı bir vergi reformu gerçekleştirdiği söylenebilir. Fransa ise yapmış olduğu reformlar sonucunda vergi sistemini yenilemeye çalışmıştır. Bu konudaki ulusal başarısı, AB içindeki uluslararası bütünleşme ve uyumlaştırma çabaları nedeniyle ağır ilerlemektedir. Nitekim devletin ekonomideki ağırlığı 2008 yılına kadar aynı düzeyde seyretmiştir. Japonya'da devletin ekonomideki varlığı güçlü bir şekilde devam etmektedir. Japonya'ya ilişkin yapılan yönetim reformları da devletin varlığını güçlü bir şekilde sürdürmesini sağlamıştır. Son olarak Türkiye'nin bu trend içindeki başarısının son dönemlerde gitgide arttığını söylemek mümkündür. Türkiye'de vergi sistemi ve vergi yapısıyla ilgili olarak 1985 yılından başlayarak başarılı reformlar gerçekleştirilmiştir. Öncelikle 01.01.1985 tarihinden bu yana yürürlükte olan katma değer vergisi reformu gerçekleştirilmiş; daha sonra 2006 yılında 5422 sayılı kanun yürürlükten kaldırılarak yerine 01.01.2006 tarihinden itibaren 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu getirilmiştir. Bu çerçevede; Türkiye'nin önümüzdeki yıllarda gelir vergisi ve diğer vergilerle ilgili düzenleme ve reformlar gerçekleştirmesi beklenmektedir.

## KAYNAKÇA

AĞBAL, Naci, "OECD Üyesi Ülkelerde Vergi Yükünün Gelişimi", Yaklaşım Dergisi, Yıl. 9, Sayı. 103, Temmuz 2001, ss. 70-76.

ARIKAN, Zeynep, "Türk Vergi Sisteminin Genel Değerlendirilmesi ve Çözüm Önerileri", Vergi Sorunları Dergisi, Gelir Kontrolörleri Derneği Aylık Yayını, Sayı: 199, Nisan 2005, ss. 151-166.

BOSKIN, Michael J., "Perspectives on Tax Reform", Policy Brief, Stanford Institute for Economic Policy Research, December, 2005, pp. 1-6.

- DALSGAARD, Thomas ve KAWAGOE, Masaaki, “*The Tax System in Japan: A Need For Comprehensive Reform*”, OECD Economics Department Working Papers No. 231, OECD Publishing, ECO/WKP (2000) 4, 2000, pp. 1-88.
- EDWARDS, Chris, “*Corporate Tax Reform: Kerry, Bush Congress Fall Short*”, Tax & Budget Bulletin, Cato Institute Policy Analysis, No. 21, September 2005, pp. 1-2.
- GANGHOF, Steffen, “*Globalization, Tax Reform Ideals and Social Policy Financing*”, Global Social Policy Copyright, Vol. 5, SAGE Publications (London, Thousand Oaks, Ca and New Delhi), 2005, pp. 77-95.
- GİRAY, Filiz, “*Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Boyutları*”, Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi, (9), 2005, ss. 93-122.
- JOUMARD, Isabelle, “*Tax System in European Union Countries*”, OECD Economics Department Working Papers, ECO/WKP(2001)27, No. 301, June 2001, pp.1-56.
- KAPUCU, Naim ve KÖSECİK, Muhammet, “*Lessons From Best Practices: Japanese Administratives Reforms*”, İ.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, No. 33, Ekim 2005, ss. 211-229.
- KARACA, Yüksel, “*Vergi Entegrasyonu: Teori ve Tartışmalar*”, Yaklaşım Dergisi, Yıl. 9, Sayı. 103, Temmuz 2001, ss. 63-66.
- KPMG “*KPMG’s Corporate Tax Rate Survey*”, January 2007, pp. 1-25
- KRAUSS, Mel ve BIRD, Richard M., “*The Value Added Tax: Critique of a Review*”, Journal of Economic Literature, Vol. 9, No. 4, December 1971, pp. 1167-1173.
- LEIBFRIE, Willi ve O’BRIEN, Paul “*The French Tax System: Main Characteristics, Recent Developments and Some Considerations For Reform*”, OECD Economics Department Working Papers, ECO/WKP(2005)26, No. 439, July 2005, pp.1-42.
- LINDHOLM, R. W., “*The Value Added Tax: A Short Review of the Literature*”, Journal of Economic Literature, Vol. 8, No. 4, December 1970, pp. 1178-1189.
- MUDRY, Kyle ve BRYAN, Justin, “*Individual Income Tax Rates and Shares, 2005*”, IRS, SOI Tax Stats - Individual Income Tax Rates and Tax Shares, pp. 8-47. [www.irs.gov/pub/irs-soi/05inrate.pdf](http://www.irs.gov/pub/irs-soi/05inrate.pdf) Erişim: 20.01.2009.
- NORREGAARD, John ve KHAN, Tehmina S., “*Tax Policy: Recent Trends and Coming Challenges*”, IMF Working Paper, WP/07/274, December 2007, pp. 1-59.
- OECD, “*Reforming Personal Income Tax*”, Policy Brief, 2006, pp. 1-8. [www.oecd.org/publications/Policybriefs](http://www.oecd.org/publications/Policybriefs) Erişim: 18.11.2008.
- OECD, “*Revenue Statistics 1965-2007, Special Feature: Taxing Power Of Sub-Central Governments*, OECD Publishing, 2008 Edition, Paris, 2008.
- OWENS, Jeffrey, “*Fundamental Tax Reform: The Experience of OECD Countries*”, Tax Foundation Background Paper, Number 47, February, 2005, pp. 1-32.
- ÖNCEL, Mualla ve ÇAĞAN, Nami, “*Mali Hukuk Bilgisi*”, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü T. İş Bankası A.Ş. Vakfı, Yayın No: 401, Bankacılar Serisi No: 22, Onikinci Baskı, Ankara 2003.
- ÖNER, Erdoğan, “*Amerika Birleşik Devletleri Federal Vergi İdaresi: IRS*”, T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No: 2005/366, Ankara, Ocak 2005.

ÖZ, Ersan, “Türkiye’de Vergilendirme ve Ekonomik Kriz Beklentisi”, Vergi Sorunları Dergisi, Gelir Kontrolörleri Derneği Aylık Yayını, Yıl. 29, Sayı. 212, Mayıs 2006, ss. 138-144.

PECHMAN, Joseph A., “Tax Reform: Theory and Practice”, The Journal of Economic Perspectives, Vol. 1, No. 1, Summer, 1987, pp. 11-28.

SARAÇOĞLU, Fatih, “Avrupa Birliği’nde Vergi Uyumlaştırma Süreci ve Türkiye”, Maliye ve Hukuk Yayınları, Yayın No: 36, Nisan 2006.

SLEMROD, Joel, “Optimal Taxation and Optimal Tax Systems”, The Journal of Economic Perspectives, Vol. 4, No.1, Winter, 1990, pp. 157-178.

STEUERLE, C. Eugene, “Tax Reform: Prospects and Possibilities”, Statement Before the Committee on the Budget United States House of Representatives, October, 6, 2004, pp. 1-8.

SUSAM, Nazan ve SUSAM, Mustafa, “A.B.D.’de 2001 ve 2003 Vergi İndirimi Tedbirleri ve Bu Tedbirlerin Ekonomiye Etkileri”, İktisat Fakültesi Mecmuası, İstanbul Üniversitesi Yayın No: 4530, Cilt. 54, Sayı. 2, İstanbul 2004, ss. 117-152.

SWANK, D., “Funding the Welfare State: Globalization and the Taxation of Business in Advanced Market Economies”, Political Studies, 46(4), 1998, pp. 671-692.

SWANK, D., “Tax Policy in an Era of Internationalization: An Assessment of a Conditional Diffusion Model of the Spread of Neoliberalism”, paper presented at the International Diffusion of Political and Economic Liberalization Conference, Weatherhead Center for International Affairs, Harvard University, 3-4 October, 2003.

SWANK, D. ve STEINMO, S., “The New Political Economy of Taxation in Advanced Capitalist Democracies”, American Journal of Political Science, 46(3), 2002, pp. 642-655.

TEZCAN, Keramet, GERÇEK, Adnan ve SARILI, Mustafa Ali, “OECD Ülkelerinde Vergi İdaresinin Karşılaştırmalı Yapısı ve Türkiye’de Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılmasının Değerlendirilmesi”, Vergi Sorunları Dergisi, Gelir Kontrolörleri Derneği Aylık Yayını, Yıl. 29, Sayı. 213, Haziran 2006, ss. 100-125.

TOPAL, A. Kadir, “Belediyelerin Özgelirlerinin Arttırılmasında Vergilendirme Yetkisi: Ülkeler arası Bir Karşılaştırma”, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt. 18, Sayı. 3-4, Eylül 2004, ss. 119-133.

TOSUNER, Mehmet ve ARIKAN, Zeynep, “Vergi Usul Hukuku”, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş Bası, İlkem Ofset, İzmir 2008a.

TOSUNER, Mehmet ve ARIKAN, Zeynep, “Türk Vergi Sistemi”, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş Bası, Neşa Ofset, İzmir 2008b.

YARAŞLI, Genç Osman, “Türkiye’de Vergi Reformu”, T.C. Maliye Bakanlığı, Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kulu Başkanlığı, Yayın No: 2005/ 367, 2005.

YERLİKAYA, G. Kürşat, “Karbon Vergisi”, Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt. VII, Sayı. 1-2, Haziran 2003, ss. 699-700.

ZEE, Howell, H., “Personal Income Tax Reform: Concepts, Issues and Comparative Country Developments”, IMF Working Paper, Fiscal Affairs Department WP/05/87, April 2005, pp. 1-58.

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Sayı: 2004/1, Şubat, Ankara 2004.

**EKLER****EK 1. OECD Ülkelerinde Toplam Vergi Gelirleri 2008 ( GSYİH'ya oranla % )**

YILLAR	1975	1985	1990	1995	2000	2001	2002	2003	2005	2006	2007
KANADA	31,9	32,5	35,9	35,6	35,6	35,0	33,9	33,9	33,4	33,3	33,3
MEKSİKA	-	17,0	17,3	16,7	18,5	18,8	18,1	19,5	19,9	20,6	20,5
<b>A.B.D</b>	<b>25,6</b>	<b>25,6</b>	<b>27,3</b>	<b>27,9</b>	<b>29,9</b>	<b>28,9</b>	<b>26,4</b>	<b>25,4</b>	<b>27,3</b>	<b>28,0</b>	<b>28,3</b>
AVUSTURALYA	26,5	29,1	29,3	29,6	31,8	30,4	31,5	31,1	30,8	30,6	-
<b>JAPONYA</b>	<b>20,8</b>	<b>27,4</b>	<b>30,2</b>	<b>27,8</b>	<b>27,1</b>	<b>27,4</b>	<b>25,8</b>	<b>25,8</b>	<b>27,4</b>	<b>27,9</b>	-
KORE	14,5	16,0	18,1	19,4	23,6	24,1	24,4	25,5	25,5	26,8	28,7
YENİ ZELANDA	28,5	31,3	37,7	37,0	33,4	33,3	34,9	34,8	37,5	36,7	36,0
AVUSTURYA	37,4	41,9	40,4	41,6	43,4	45,2	44,0	43,0	42,1	41,7	41,9
BELÇİKA	40,6	45,6	43,2	44,8	45,7	45,9	46,4	45,8	44,8	44,5	44,4
ÇEK CUMHURİYETİ	-	-	-	39,8	39,0	38,5	39,3	39,9	37,5	36,9	36,4
DANİMARKA	40,0	47,4	47,1	49,4	49,6	49,9	48,9	49,0	50,7	49,1	48,9
FİNLANDIYA	36,8	40,2	44,3	46,0	48,0	46,0	45,9	44,9	43,9	43,5	43,0
<b>FRANSA</b>	<b>35,9</b>	<b>43,8</b>	<b>43,0</b>	<b>43,9</b>	<b>45,2</b>	<b>44,9</b>	<b>44,0</b>	<b>44,2</b>	<b>43,9</b>	<b>44,2</b>	<b>43,6</b>
ALMANYA	35,3	37,2	35,7	38,2	37,8	36,8	36,0	36,2	34,8	35,6	36,2
YUNANİSTAN	21,8	28,6	29,3	32,4	38,2	36,6	35,9	34,1	31,3	31,3	-
MACARİSTAN	-	-	-	42,4	39,0	39,0	38,3	38,0	37,2	37,1	39,3
İZLANDA	29,7	28,5	31,5	31,8	39,4	38,1	38,1	40,3	40,7	41,5	41,4
İRLANDA	29,1	35,0	33,5	32,8	32,2	30,1	28,4	30,0	30,6	31,9	32,2
İTALYA	26,1	34,4	38,9	41,2	43,2	43,0	42,6	43,4	40,9	42,1	43,3
LÜKSEMBURG	37,5	45,1	40,8	42,3	40,2	40,7	41,8	41,6	37,8	35,9	36,9
HOLLANDA	41,3	42,8	42,9	41,9	41,2	39,8	39,2	38,8	38,8	39,3	38,0
NORVEÇ	39,3	43,1	41,5	41,1	43,2	43,4	43,5	43,9	43,5	43,9	43,4
POLONYA	-	-	-	37,0	32,5	31,9	32,6	31,6	32,9	33,5	-

PORTEKİZ	20,8	26,6	29,2	33,6	36,4	35,6	33,9	34,1	34,7	35,7	36,6
SLOVAK CUMHURİYETİ	-	-	-	-	34,0	31,6	33,1	33,8	31,8	29,8	29,8
İSPANYA	18,8	27,8	33,2	32,8	35,2	35,0	35,6	35,8	35,8	36,6	37,2
İSVEÇ	42,0	48,2	53,2	48,5	53,8	51,9	50,2	50,8	49,5	49,1	48,2
İSVİÇRE	27,0	25,8	26,0	27,8	30,5	30,0	30,3	29,8	29,2	29,6	29,7
<b>TÜRKİYE</b>	<b>16,0</b>	<b>15,4</b>	<b>20,0</b>	<b>22,6</b>	<b>32,3</b>	<b>35,1</b>	<b>31,1</b>	<b>24,2</b>	<b>24,3</b>	<b>24,5</b>	<b>23,7</b>
İNGİLTERE	35,3	37,7	36,5	35,0	37,4	37,2	35,8	35,3	36,3	37,1	36,6
OECD TOPLAM	30,3	33,6	34,8	35,9	37,2	36,8	36,3	36,1	35,8	35,9	-
OECD AMERİKA	28,8	25,0	26,8	26,7	28,0	27,6	26,1	26,2	26,9	27,3	27,4
OECD PASİFİK	22,6	26,0	28,8	28,5	29,0	28,8	29,1	28,8	30,3	30,5	-
OECD AVRUPA	32,1	36,6	37,4	38,5	39,9	39,4	38,9	38,4	38,0	38,0	-

Kaynak: OECD, "Revenue Statistics 1965-2007: Special Feature: Taxing Power Of Sub-Central Governments,  
OECD Publishing 2008 Edition, Paris, 2008, pp. 19'dan uyarlanmıştır.

## EK 2. Kurumlar Vergisi Oranları, 2007

AVRUPA	ASYA/PASİFİK	A.B.D.	LATİN AMERİKA	DİĞER
Avusturya: 25.0	Avusturalya: 30.0	A.B.D: 40.0	Arjantin: 35.0	Kanada: 36.1
Belçika: 30.0	Bangladeş: 30.0		Belize: 25.0	Kıbrıs Rum Kes: 10.0
Hırvatistan: 20.0	Çin: 33.0		Bolivya: 25.0	İsrail: 31.0
Çek Cumhuriyeti: 24.0	Fiji: 31.0		Brezilya: 34.0	Rusya: 24.0
Danimarka: 28.0	Hong Kong: 17.5		Şili: 17.0	Güney Afrika: 36.9
Finlandiya: 26.0	Hindistan: 33.6		Kolombiya: 35.0	Türkiye: 20.0
Fransa: 33.3	Endonezya: 30.0		Kosta Rika: 30.0	
Almanya: 38.3	Japonya: 40.6		Dominik Cum.: 30.0	



Yunanistan:	29.0	Malezya:	28.0		Ekvador:	25.0	
Macaristan:	16.0	Yeni Zelanda:	33.0		El Salvador:	25.0	
İzlanda:	18.0	Pakistan:	35.0		Guatemala:	31.0	
İrlanda:	12.5	Papua Yeni Gine:	30.0		Honduras:	30.0	
İtalya:	37.2	Filipinler:	35.0		Meksika:	29.0	
Lüksemburg:	29.6	Singapur:	20.0		Panama:	30.0	
Hollanda:	29.6	Güney Kore:	27.5		Paraguay:	30.0	
Norveç:	28.0	Sri Lanka:	32.5		Peru:	30.0	
Polonya:	19.0	Tayvan:	25.0		Uruguay:	30.0	
Portekiz:	27.5	Tayland:	30.0		Venezüella:	34.0	
Romanya:	16.0	Vietnam:	28.0				
Slovakya:	19.0						
İspanya:	35.0						
İsveç:	28.0						
İsviçre:	21.3						
Ukrayna:	25.0						
İngiltere:	30.0						

Kaynak: KPMG "Corporate Tax Rate Survey", January 2007, ss 6-7'den uyarlanmıştır.