

OECD VE AB ÜYESİ ÜLKELERDE VERGİ SİSTEMLERİNİN STRATEJİK TASARIMI: KARŞILAŞTIRMALI ÜLKE ANALİZİ

Prof. Dr. Zeynep ARIKAN*
Araş. Gör. Abdullah Burhan BAHÇE**

Özet

OECD ve AB Üyesi Ülkelerde Vergi Sistemlerinin Stratejik Tasarımı: Karşılaştırmalı Ülke Analizi

1980'li yılların başlarında, OECD ve AB üyesi ülkelerde vergi yapılarının ve vergi sistemlerinin yeniden düzenlenmeye ihtiyaç duyması konusu büyük önem kazanmıştır. Bu hususta, hem ekonomik kararlar üzerindeki bozucu etkileri nedeniyle vergi yükümlülere üzerinde büyük maliyetler oluşturan vergi yapıları hem de vergiden kaçınmaya ve vergi kaçırma imkanı sağlayan adaletsiz ve karmaşık vergi sistemleri etkili olmuştur. Bu bağlamda, son 26 yıl içinde; 1984 yılında İngiltere'nin, 1986'da ABD'nin yürürlüğe koyduğu reformlar ve bunları izleyen diğer vergi reformları genelde vergi oranını azaltıcı ve vergi tabanını genişletici reformlar olarak tanımlanabilir. Bu çalışmada öncelikle, oyun teorisinden elde edilen matrisler ve karar ağaçları yardımıyla OECD ve AB üyesi ülkelerin vergi stratejileri açıklanmaktadır. Daha sonra, 25 yıla ilişkin veri setiyle ülke örnekleri karşılaştırılarak her bir ülkenin vergi stratejilerinin başarılı sonuçlar elde edemediği ortaya konulmaya çalışılmaktadır. Bu gelişmeler ışığında; karşılaştırmalı ülke analizi vasıtasıyla ülkeler; A, B, C, D gibi farklı kategorilerde belirlenmiş ve sonuç olarak Türkiye'nin vergi stratejisi belirlenmeye çalışılarak, Türkiye'nin bu ülkeler içerisindeki gerçek konumu ortaya konulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Vergi yapısı ve vergi sistemi, karar-alma, vergilendirme oyunu.

* Dokuz Eylül Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Mali Hukuk Anabilim Dalı, Dokuz Eylül Üniversitesi, Dokuz Çeşmeler Kampüsü, İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, Buca-İzmir, zeynep.arikan@deu.edu.tr

** Dokuz Eylül Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Mali Hukuk Anabilim Dalı, Dokuz Eylül Üniversitesi, Dokuz Çeşmeler Kampüsü, İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, Buca-İzmir, abdullah.bahce@deu.edu.tr

Abstract

Strategic Design of Tax Systems in OECD and EU Countries: Comparative Country Analysis

At the beginning of 1980s, the topic of tax structures and tax systems which need to redesign has become important in OECD and EU countries. In this respect, both tax structures constitute large costs on taxpayers by reason of disturbing effects on economic decisions, and unfair, too complex tax systems exposed to tax avoidance and tax evasion are effective. In this context, for the last 26 years; UK in 1984, the US tax reform executed in 1986, subsequent tax reforms can be described as reducing the tax rate and broadening the tax base. In this study, firstly, we try to illustrate tax strategies of OECD and EU countries by means of matrices and decision trees derived from game theory. Secondly, we manage to display whether each countries' tax strategies get successful results or not by comparing country samples with data relating to 25 years. In the light of these improvements; we determine these countries in different categories; such as A, B, C, D, etc, by scoping out comparative country analysis and try to define Turkey's tax strategy by displaying Turkey's actual circumstances in these countries as a concluding remarks.

Key Words: Tax structure and tax system, decision-making, taxation game.

1. GİRİŞ

Vergiler, devletin ya da vergilendirme gücünü devletten alan kamu kurum ve kuruluşlarının, bireylerden veya tüzel kişilerden belirli kurallara göre, yasal zorlama altında ve karşılıksız olarak aldıkları ekonomik değerlerdir. Bir ülkede; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin toplamından meydana gelen organik yapının belirli bir zaman diliminde uygulanması vergi sistemi olarak ifade edilmektedir. Vergi sistemleri ülkelerin politik, ekonomik, yasal ve sosyal yapılarına göre çeşitli biçimler alabilmektedir. Çeşitli faktörlerin etkisiyle, ülkeler vergi yapılarını ya da vergi sistemlerini oluştururken farklı kararlar alabilmektedir.

Bu çalışmada; OECD ve AB'ye üye ülkelerin 1980 sonrası dönemde vergi yapılarını ve vergi sistemlerini oluştururken ne gibi stratejiler izledikleri oyun teorisinden elde edilen matrisler ve karar ağaçları vasıtasıyla açıklanmaya çalışılmaktadır. Bunun yanı sıra, OECD ve AB üyesi ülkelere ait gelir verileri karşılaştırılarak; ülkelerin, vergilendirme stratejilerini uygulamasını izleyen

yıllarda başarılı sonuçlar alıp alamadığı karşılaştırmalı ülke analizi kapsamında ele alınmaktadır.

Türkiye'nin hem OECD hem de AB içerisindeki etkin rolü vergilendirme stratejileri konusunda büyük bir öneme sahiptir. Bu nedenle, Türkiye'nin izlemesi gereken vergi stratejileri ve reform önerileri sonuç olarak ortaya konulmaktadır.

2. 1980'Lİ YILLARDA OECD VE AB'DE VERGİ YAPILARI VE VERGİ SİSTEMLERİ

Vergi reformu, ekonomik kararları tahrip ederek toplum üzerinde büyük maliyetler oluşturan vergi yapıları ile vergiden kaçınmaya ve vergi kaçırmaya maruz kalan adaletsiz ve gereksiz derecede karmaşık vergi sistemleriyle ilgilenmektedir. 1984-1986 yıllarından başlayarak, OECD ve AB üyesi ülkeler vergi reformu konusuna odaklanmışlardır. Reform konusunda; İngiltere, ABD, Avustralya ve Yeni Zelanda gibi ülkelerin hükümetleri mevcut vergi sistemlerindeki önemli değişiklikleri kanunlarla düzenlerken, çoğu ülke de önemli vergi reformu tasarımlarını ele almıştır (Hagemann vd., 1987: 6).

1980'li yıllarda pek çok ülke üniter sisteme geçmiş olsa da bazı ülkelerde sedüler vergi sistemi uygulamalarına da rastlanmaktadır. Bu yıllar OECD üyesi ülkelerin yoğun bir şekilde üniter sisteme geçiş süreci olmuştur. 1980'li yıllara kadar, çoğu ülkede vergi sistemleri, vergi memurlarının takip edemeyeceği kadar karmaşıktır. Aynı zamanda, benzer durumda olan vergi yükümlüleri birbirlerinden büyük ölçüde farklı vergiler ödedikleri için gelir üzerindeki vergi yükü oldukça adaletsizdir. Bu yıllarda kamu harcamalarının ölçeği oldukça yükselmiştir. Bu yıllar boyunca, pek çok ülkede vergi sistemleri gelir vergisinden ve sosyal sigorta primlerinden kaynaklanan gelirlere dayanmış; tüketim vergilerinden ve özellikle gider vergilerinden kaynaklanan gelirlerin vergi sistemlerindeki yeri daha önemsiz kalmıştır. Bu nedenle, gelir üzerindeki vergi yükü ağırlaşmış ve vergi yükünün adaletsiz dağılımı ile vergi sistemlerinin karmaşıklığı eleştirileri dünya genelinde yaygınlaşmıştır. Böylece, 1965-1975-1985 yılları arasında, dolaysız vergiler üzerindeki vergi yükü dolaylı vergilere nazaran oldukça yükselmiştir (OECD, 1985: 32).

Gelir; vergi yükümlülerinin vergilendirme kapasitesini göstermektedir. Gelir üzerindeki vergi yükü yükseldiği zaman, vergi yükümlülerinin vergi ödeme kabiliyeti azalmaktadır. Bu nedenle, 1980’li yıllarda OECD ve AB üyesi ülkeler dolaysız vergilerden ziyade dolaylı vergilere ağırlık vermişlerdir. Dolaylı vergiler, vergi yükümlülerine daha fazla “*seçme serbestisi (freedom of choice)*”¹ sağladığı için 1980’li yıllarda vergi yapıları dolaylı vergilere doğru dönüşüm geçirmiştir (OECD, 1987: 10).

1980’li yıllarda OECD ve AB üyesi ülkelerde yaşanan bir başka problem de vergi yapısı ile enflasyon etkileşimidir. Enflasyonun yaygınlaştığı yıllarda sermayenin değerinin hesaplanması güçleşmektedir. Bundan başka, bu yıllarda kar paylarının ekonomik çifte vergilendirilmesi sorunu da çözülmesi gereken başka bir problem olarak ortaya çıkmıştır. Bu gibi problemler ve konular; OECD ve AB üyesi ülkelerde gelir vergisi reformu, kurumlar vergisi reformu, tüketim vergisi reformu veya bütünü ile vergi mevzuatının değişmesi gibi kapsamlı vergi reformlarının düzenlenmesine ve uygulanmasına neden olmuştur (OECD, 1987: 11).

3. OECD VE AB’DE VERGİ REFORMU ÇALIŞMALARI VE VERGİ REFORMU ÖNERİLERİ

Vergi reformlarının temel hedefleri; basit bir vergi sistemi, daha adil bir vergi sistemi, ekonomik büyümeyi engellemekten ziyade teşvik eden bir vergi sistemi ve son olarak devletin kamu harcamalarını finanse etmekte ihtiyaç duyduğu gelirleri dağıtan bir vergi sistemidir (Owens, 2004: 1). Geleneksel kamu maliyesi ilkeleri, vergi reformu önerilerinin basitliği, etkinliği ve tarafsızlığı içermesini savunmuşlardır. Daha iyi bir vergi sistemi düzenlenirken karşılaşılabilecek karmaşık problemlerden ilki vergiye bağlı olarak ekonomide meydana gelen bozucu etkilerden kaynaklanan etkinlik kayıplarıdır. Vergilendirmeye teşvik edilen nispi fiyatlardaki değişmelere ekonomik birimler tepki verdiklerinde ekonomide vergi kaynaklı bozucu etkiler meydana gelmektedir. Vergilendirme; hükümetin geliri arttırış miktarından daha fazla toplumun reel gelirini küçültmek suretiyle ekonomide sık sık bozucu etkiler

¹ Seçme serbestisi (freedom of choice): Tüketicilerin fiyat düzeylerinden ve gelirlerinden başka bir sınırlama ile bağlı olmamalarını ifade etmektedir. Bkz. en.wikipedia.org/wiki/Freedom_of_choice (Erişim:02.05.2011).

meydana getirmektedir. Vergilendirmenin ekonomik etkinlik maliyetleri genellikle reel gelirdeki azalma ile ifade edilmektedir. Örneğin, dış ticaret üzerindeki vergiler çoğu kez kaynakların yanlış tahsis edilmesine neden olmaktadır. Kusurlu bir şekilde meydana getirilmiş ve uygulamaya konulmuş vergi yapıları ve vergi sistemleri, bireyleri ve şirketleri vergiden kaçınma ve vergi kaçırma konusunda çaba harcamaya teşvik etmektedir. Böylece, vergiler üretim ya da faaliyetlerden elde edilen malların, hizmetlerin veya faktörlerin vergi-öncesi ve vergi-sonrası fiyatları arasında “*vergi takozu*” meydana getirmekte ve bu vergi takozları farklı hacimlerde olduğunda nispi fiyatlar değişmektedir (Leibfritz vd., 1997: 33-34). Ekonomide oluşan çeşitli biçimlerdeki vergi kaynaklı bozucu etkiler, özellikle “*refah maliyetleri (welfare costs)*”²nin kaynağı olarak önem arz etmektedir. İlk olarak, ücret gelirinin vergilendirilmesi emek arzının azalmasına neden olmaktadır. Çünkü vergi-sonrası işçiye dönen miktar, marjinal ürün değeriyle hesaplanan işçinin işverene olan maliyetinden daha düşüktür. Gelir vergileri, sermayenin vergi-öncesi ve vergi-sonrası hasılatları arasında vergi takozu meydana getirerek ekonomide ikinci bir bozucu etkiye neden olurlar. Sermaye kazançlarının vergilendirilmesi bu yolla gerçek tüketime ilişkin gelecek beklentilerinin tam aksine tasarrufların azalmasına neden olmaktadır. Sermaye kazançlarının vergilendirilmesi, aynı zamanda yatırımları küçültmeye eğilimli olabilir ve böylece ülke içi sermayeyi ve verimlilik büyümesini azaltabilir. Bunun yanı sıra, enflasyon da bu şekildeki problemleri şiddetlendiren bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Enflasyon vergi yükümlülerini daha yüksek vergi dilimlerine itmekte ve ekonomide oluşan çarpıklıkları arttırmaktadır (Hyman, 1996: 364-366).

Bir diğer karmaşık problem ise ekonomide meydana gelen çarpıklıkların hacmine etki eden faktörlerin varlığıdır. Ekonomide oluşan bozucu etkilerin ehemmiyeti vergi oranlarına bağlı olduğu kadar; üretim faktörleri ve üretim malları için talep ve arz elastikiyetlerine ve faktörler arası üretimdeki ikame esnekliğine de bağlıdır. Üçüncü karmaşık problem ekonomide ortaya çıkan vergi kaynaklı bozucu etkilerin maliyetidir. Bozucu etkilere sahip vergiler, devlete kaynakların transferinde gereken geliri minimize ettikleri için refah maliyetlerini doğurmaktadırlar. Bu toplam kayıp; tüketicilerin ve üreticilerin

² Refah maliyetleri (welfare costs), aşırı vergi yükleri (excess burdens) ya da azami vergi kayıpları (deadweight losses) olarak tanımlanmaktadır.

nispi fiyatlarda, talep ve arzda meydana gelen vergiye bağlı değişiklikler sonucunda mallar ve faktörler üzerinde oluşan çarpıklıklara tepki vermeleri nedeniyle ortaya çıkmaktadır. Bunun sonucunda da üretim-çıktı ve gelir azalmaktadır. Tüketicilerin ve üreticilerin nispi fiyatlarda meydana gelen vergiye bağlı değişikliklere tepkileri arttıkça, ekonomideki “*azami vergi kaybı (deadweight loss)*” da artmaktadır (Owens, 2005: 24).

Diğer yandan, OECD ve AB üyesi ülkelerin çoğunda mevcut vergi sistemleri oldukça karmaşıktır. Bu nedenle, var olan vergi sistemlerinin karmaşıklığı vergi reformu ihtiyacını doğurmaktadır. Bu yüzden öncelikli olarak vergi sisteminin vergi-dışı gelirleri arttırıcı amaçlar için kullanılmaması büyük önem arz etmektedir. Vergi sistemleri ve vergi yapılarının karmaşıklığı genelde vergi gelirlerinin, vergi kesintilerinin, istisna ve muafiyetler ile vergi indirimlerinin birlikte hesaplandığı gelir vergisiyle ilişkilidir. Bunun yanı sıra, kurumlar vergisi ve dolaylı vergiler de fazlasıyla karmaşık düzenlenmiş olabilir. Kurumlar vergisi sisteminin karmaşıklığı hesap dönemi kazançları üzerindeki vergi oranlarında bir büyümeyi yansıtmaktadır. Karmaşıklık oranlardaki değişimlere bağlıdır ve dolaylı vergilendirme örneğinde olduğu gibi vergi sisteminin kademelik anlayışında artışı amaçlamaktadır (United Nations Secretariat, 1975: 58-59).

OECD ve AB üyesi ülkelerde, vergi sistemlerinin adaletsiz olması vergi reformu baskılarının ortaya çıkmasına neden olmuştur. Vergi yükünün dağılımıyla ilişkili olan tarafsızlık anlayışı, vergi reformu önerilerinde hakim olan görüş olmuştur. Tarafsızlığın iki farklı yönü arasında ayırım yapmak önemlidir. Bunlardan ilki yatay adalet³, diğeri ise, dikey adalet⁴tir. Adaletsizlikler ele alındığında refah düzeyi düşük bireylerin daha ağır vergi yükleri taşıdıkları görülmektedir. Bunun yanı sıra, refah düzeyi yüksek bireylerin ücret-dışı gelirlerinin, aynı gelirlerinin yahut serbest meslek kazançlarının büyük bir kısmının vergi idaresinden ya da mevzuattan kaynaklanan sebeplerle vergi dışı tutulması nedeniyle daha az vergi ödedikleri görülmektedir. Bunun sonucunda çoğu gelişmekte olan ülkede refah düzeyi

³ Yatay adalet, gelirin kaynağına bakılmaksızın aynı gelir düzeyine sahip olan bireylerin aynı oranda vergilendirilmesini ifade etmektedir.

⁴ Dikey adalet, farklı gelir gruplarına mensup bireylerin farklı vergilendirilmesini ifade etmektedir. Dikey adalet, ödeme güçleriyle orantılı olarak refah düzeyi yüksek bireyler arasında vergi yükünün dağıtılmasını sağlamaktadır.

yüksek olan bireyler etkili bir şekilde vergilendirilememektedir (World Bank, 1991: 4).

Buna ek olarak, vergi reformu gereksinimi makroekonomik koşullara da bağlı olabilmektedir. Vergilerin genel seviyesi yüksek olduğu sürece ekonomide meydana gelen bozucu etkiler devam ettiği için, refah maliyetlerini azaltabilmek açısından kamu kesiminin ekonomideki hacminde küçülme gereksinimi doğabilmektedir. Diğer yandan, kamu harcamalarının kesintiye uğratılamamaları gerçeği devletin ek gelirlere ihtiyaç duyması ve vergi gelirlerini arttırması sonucunu doğurmaktadır (The Colombian Commission on Tax Report, 1975: 72). Son olarak, bazı ülkeler sosyal koşullar çerçevesinde de vergi reformuna odaklanmaktadır. Vergi otoriteleri; her bireyin ayrı ayrı vergilendirilmesi, bireylerin evli ya da bekar olmaları durumuna göre bekar ve evli bireylere sağlanan asgari geçim indirimi ve evli bireylere sağlanan aile indirimi ile birlikte bireylerin ayrı ayrı vergilendirilmesi ve son olarak gayrimenkul kira gelirleri ve mülk ya da sermaye geliri gibi kişisel çaba gerektirmeyen başka kaynaklardan elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi şeklinde genellikle dört seçeneğe sahiptir. Vergilerin aile temeline dayandırıldığı sistemler daha tarafsız ve adil olarak ifade edilebilmektedir, çünkü aile geliri toplamı vergi borcunu gösterdiği için aile üzerinde meydana gelen vergi yükü netlik kazanmaktadır. Bununla birlikte, bu tür vergi sistemleri ekonomide ya da evlilikte bile kadının önemli bir rol oynamasını engellemekte ve evli kadının kazancı daha yüksek marjinal vergi oranlarına tabi tutulmaktadır (OECD, 2005: 33-37).

Vergi reformunun mantıksal gerekçesi çift yönlüdür: İlk olarak, vergi reformu ekonomik faaliyetlerde oluşabilecek bozucu etkileri asgari düzeye indirebilmek ve yapısal uyumun bir parçası olarak kaynakların tahsisatında etkisizlikleri ve adaletsizlikleri ortadan kaldırılabilmek için yapılır. Daha sonra vergi reformuna; kamu harcamalarındaki kesintilere mukabil oldukça adil ve tarafsız, bozucu etkileri olmayan ve sürdürülebilir kamu gelirlerini meydana getirmekte ihtiyaç duyulabilir (OECD, 2001: 23). Bundan başka, çoğu gelişmekte olan ülkede vergi idaresi etkisizdir ve vergi kaçakçılığı ile yolsuzluklar ciddi boyutlardadır. Aşırı derecede karmaşık vergi kanunları ve usulleri, yetersiz bilgi ve istihbarat sistemleri, yolsuzluk ve siyasi müdahale gibi pek çok etkileşim halindeki faktörlerin etkisiyle vergi idaresinin yetersizliği

daha da artmaktadır. Bu nedenle, vergi idaresini güçlendirmek, vergi matrahının saptanmasında basitliğe ihtiyaç duymaktadır ki; bu da vergi reformunun en önemli parçasıdır (Shoup, 1975: 501). Buna ek olarak, vergi reformu tecrübeleri hükümetlerin, vergi idarelerinin ve vergi yükümlülerinin hepsinin daha basit vergi sistemleri istediklerini göstermiştir (Owens, 2004: 5).

Bu bilgiler ışığında; mükemmel bir vergi sisteminin eş-zamanlı olarak basitlik, etkinlik ve tarafsızlık ilkelerini birlikte gerçekleştirmesinin mümkün olmadığı söylenebilir. Öyleyse optimal vergi yapısının ve vergi sisteminin oluşturulması etkinlik açısından “*ikinci en iyi (second best)*” tercihi olarak ifade edilebilir. Etkinlik ve tarafsızlık arasındaki optimal mübadele; devletin gelir dağılımı gibi sosyal refah amaçlarını izlemek için vergi sistemini kullanmak istemesine bağlıdır (Wagner, 2005: 402). Ayrıca bu tür amaçlar; vergiler, dolaysız giderler, transferler ve regülasyonlar gibi devletin en uygun araçlarıyla desteklenerek izlenmelidir. Vergi reformları toplumdaki sektörler ve gruplar arasında vergi yükünün ağırlığını değiştirdiği için, reform için siyasi ve popüler desteğin nasıl sağlanacağı hususu da önem arz etmektedir. Ancak bu tür vergi reformları ekonomideki potansiyel etkinliği arttıracığı için genellikle destek konusunun üstesinden gelebilmektedir. Örneğin, ABD bu gibi hususların üstesinden gelmede pek çok avantaja sahiptir. İlk olarak, 1980’li yıllardan bu yana ABD’de vergi yükü düşük ve istikrarlıdır. İkinci olarak, ABD esnek bir piyasa ile desteklenmiş dinamik bir ekonomiye sahiptir ve kamusal tercihler AB örneğinde olduğu gibi uluslar-üstü bir otoritenin bağlayıcılığı altında sınırlandırılmamıştır. Diğer yandan, AB üyesi ülkelerden farklı olarak ABD’de vergi reformunun siyasi süreci; yürütme ve yargı kuvvetlerinin ayrılması ve karşılıklı olarak birbirlerini denetlemesi ve sınıflandırması şeklinde çok çabuk aksayabilecek bir sistemle hayata geçirilmektedir. AB üyesi ülkelerin çoğunda ise hükümet vergi reformuna karar verdiğinde, reform çok kısa bir sürede gerçekleştirilebildiği için daha avantajlı bir durum ortaya çıkmaktadır. Her iki açıdan da bakıldığında önemli olan; vergi reformu uygulanması sonrasında kazananların ve kaybedenlerin kim olduğunun net bir şekilde belirlenmesidir. Çünkü her vergi reformunda da kazananlar ve kaybedenler olmaktadır (OECD, 2004: 31-32). Vergi sistemini oluştururken karşılaşılabilecek ana problem vergi tabanının seçimidir. Esas itibarıyla, vergi ödeme kabiliyeti; “*kapsamlı gelir*

(*comprehensive income*)”⁵ ve tüketim şeklinde iki ölçüm seçeneğine göre hesaplanmaktadır. Her ödemenin faydalara göre gerçekleştirildiğini savunan bireysel refah ve fayda ilkesi de vergi sistemini oluşturmada genel kabul görmüş bir kavramdır (Stern, 1988: 27).

Tüketimin vergilendirilmesi üç şekilde gerçekleştirilmektedir. Bunlar; mal ve hizmet vergilemesi, geniş tabanlı-düz oranlı dolaylı vergileme ve doğrudan artan oranlı gider vergilemesidir. Mal ve hizmet vergilemesinin teorik dayanağı şu şekildedir: İlk olarak, eğer vergi oranları talep elastikiyetiyle ters orantılı ise refah kayıpları asgari düzeye çekilebilmektedir. İkinci olarak, mal ve hizmet vergileri ihtiyaç mallarını daha hafif, lüks tüketim mallarını ise daha ağır vergilendirerek kademeli bir vergileme anlayışı izleyebilmektedir. Pratikte ise genellikle katma değer vergisi gibi geniş-tabanlı tüketim vergisi uygulanmaktadır. Tasarrufları muaf tutan bir gider vergisi kolaylıkla oluşturulabilmekte ve bu tür bir vergi aynı zamanda artan oranlı uygulanabilmektedir. Optimal vergileme açısından iyi düzenlenmiş bir vergi sisteminin gereksinimi basit bir vergi matrahının seçimidir. Basit bir vergi sistemi, vergi yükümlülerinin vergiye uyum maliyetlerini azaltmakta; yani vergi yükümlülerinin vergi ödeme istekliliğini arttırmakta ve vergiden kaçınmaya daha az maruz kaldığı için kamu açısından daha elverişli olabilmektedir. Buna rağmen, mali saydamlığın eksikliği dolayısıyla karmaşık bir vergi sistemi siyasi açıdan cazip gelebilmektedir. Çünkü bu yolla transferler sayesinde belirli gruplar devlet yardımlarından diledikleri kadar faydalanabilmektedirler (Picciotto, 2007: 23).

4. OECD VE AB'DE YAPISAL DÖNÜŞÜM VE DEĞİŞEN VERGİLENDİRME TRENDLERİ

OECD ve AB üyesi ülkeler vergi reformuna ihtiyaç duysalar da, gerçek reform hareketleri sınırlı kalmıştır. ABD, İngiltere, Kanada, Avustralya, Danimarka ve Yeni Zelanda gibi ülkeler vergi sistemlerinde temel değişikliklere giderlerken ya da Japonya örneğinde olduğu gibi temel mevzuat değişiklikleri fonksiyonel yapıyla bütünleştirilirken; bazı önemli kısıtlamalarla karşı karşıya kalmıştır. Bu kısıtlamalar şu şekildedir (Norregaard ve Khan, 2007: 4-7):

⁵ Kapsamlı gelir (*comprehensive income*) = Tüketim + Belirli hesap dönemi boyunca servetteki değişim.

- Hükümetlerin vergi reformu hususunda belirgin stratejiyi belirlerken karşılaştığı zorluklar, vergi reformu açısından çatışan formüllerin ortaya konulması ve vergi sisteminin gelir-dışı amaçlarla kullanılması hususları,
- Hükümetlerin taahhüt edebilecekleri vergi reformu değişikliklerinde karşılaşılan siyasi kısıtlar ve uygulama kısıtları,
- Uluslararası mülhazalarda hangi tür vergi reformunun uygulanacağını kapsayan makroekonomik çevre kısıdı.

Vergi reformu eğilimi genellikle; optimal vergi sisteminin hangi unsurlardan oluştuğu hususunda belirsizlik olmasına rağmen, vergi etkinliğinin ve yatay adalet kazançlarının mevcut vergi sistemiyle pozitif ilişkili olduğu görüşünü yansıtır. Gelir dağılımını saptamak açısından vergilemenin kullanımının uygun olup olmadığı konusunda farklı düşünceler olsa da, vergi reformu; güncel koşullara uygun olarak vergi sisteminin etkinliğini arttırabilmektedir. Diğer yandan, artan vergi etkinliğinin amaçları ile dikey adalet arasında bir mübadele yaşanmaktadır. Bundan başka, tarafsızlık ve etkinlik hedefleri genellikle vergi sistemindeki basitlik gereksinimiyle çatışmaktadır. Böylelikle hem yatay adalet hedefleri hem de dikey adalet amaçları hasar görmektedir (Whalley, 1984: 656). Bu yüzdendir ki, uygulamada vergi reformu önerileri hedeflenen amaçlara nadiren ulaşabilmektedir. Bu sınırlama hem politik karar-alma sürecinin doğasını yansıtmakta hem de temel değişiklikleri var olan rejimlere uyarlarken geçiş dönemlerinde yaşanan uygulama sorunlarını göstermektedir. Çoğu vergi reformu önerisi ekonomik anlamda arzu edilebilir olmasına rağmen siyasi anlamda gerçekleştirilebilir görünmediği için uygulamaya konulmadan kaldırılmaktadır. Bu durum dar anlamda iktidardaki hükümetin uygun görmesini, geniş anlamda ise siyasi karar alma mekanizmasını yansıtan “*kamunun onaylaması (public recognition)*”nı ifade etmektedir (OECD, 2002: 9-10).

OECD ve AB üyesi ülkelerde son 20 yılda yaşanan deneyimler, değişen vergilendirme trendleri ve vergi sistemleri incelendiğinde; güncel vergi reformları, vergi reformunun en önemli parçasının daha adil bir vergi sistemini sağlamaya çalışmak olduğunu göstermiştir. Vergi adaleti; benzer şartlar altındaki vergi yükümlülerinin benzer vergi ödemesini ve vergi yükümlüleri

içindeki hiçbir kesimin kendi vergi yükünü başkalarının üzerine aktarmamasını garanti altına almaya çalışmaktadır. Vergi adaleti bir yandan kurulması ve saptanması kolay; diğer yandan ise uygulanması ve gerçekleştirilmesi güç bir olgudur. Pek çok ülke, özel yardımları ortadan kaldırıp bu suretle vergi tabanını genişletmekte ve vergi sisteminin vergilendirme kapasitesindeki değişiklikleri yansıtmasını sağlayarak vergi adaletini gerçekleştirmeye çalışmaktadır. Üstelik vergi adaleti; dürüst olmayan yükümlülerin ödemekten kaçındığı vergileri dürüst vergi yükümlülerinin ödemek zorunda kalmamasını da sağlamaktadır. Vergi adaletinin bu durumu; özellikle vergiye uyumda gönüllülük esasına dayanan ve vergi yükümlülerinin vergi sistemindeki adalete güveni olmadığı sürece hükümetin gönüllülük esasını sürdürmekte yetersiz kalacağı çağdaş vergi sistemlerinin mevcut olduğu toplumlarda büyük öneme sahiptir (Jones, 2004: 40).

Vergi reformunun temel problemi, ekonomik anlamdaki kararların ve ihtiyaçların vergi mevzuatına aktarılmasında yaşanabilecek güçlüklerdir. Ekonomik karar ve beklentiler vergi mevzuatına doğru bir şekilde aktarıldığında örneğin, ekonomide enflasyon söz konusu olduğunda ticari kazançların belirlenmesindeki zorlukları, gerçekleşmemiş sermaye kazançlarının vergilendirilmesini ve mal sahibinin kendisinin oturduğu eve isnat edilen gelirin hesaplanmasında karşılaşılan güçlükleri önlemektedir. Ekonomik koşullar yasal olarak belirlenmiş olsa bile, vasıflı idareden yoksun olunması yahut yasama yetkisinin eksikliği vergi reformuna ek kısıtlamalar getirebilmektedir. İlgili vergi mevzuatına ilişkin kanun hükümleri süreç isteyen kapsamlı bir yasal taslağa gereksinim duymaktadır. Bu sebeple de ekonomik kararlara etki edebilecek açık ve şeffaf bir vergi mevzuatının gerçekleştirilmesi zaman almaktadır (Zmarak, 1989: 221). Bunun yanı sıra, reform sonrası güncel vergi sistemi eskisinden daha basit olsa bile eski-yeni arasında bir geçişin sağlanmasına ihtiyaç duyulmaktadır. Kimi OECD ve AB üyesi ülkelerde, anayasal düzenlemeler, vergi reformunun geçiş hızını ve kapsamını belirlemede hayati önem taşıyabilmektedir. Bunun yanı sıra, vergi reformu yerel yönetimlerle sınırlandırıldığında reformun kapsamı ve faaliyet alanı daralmaktadır. Örneğin; Danimarka, Finlandiya, Japonya ve İsveç gibi üniter devletlerde yerel idareler verginin büyük bir bölümünün tahsilini gerçekleştirirken ABD, Kanada ve İsviçre gibi federasyonlarda toplam vergilerin önemli bir oranı devlet veya yerel yönetimler tarafından tahsil

edilmektedir. Buna ek olarak, Almanya, Avustralya ve Japonya gibi ülkelerde merkezi devlet ile yerel yönetimler arasında vergi hisselerinin paylaşılmasına yönelik olarak düzenlemeler bulunmaktadır. Vergi reformu genellikle vergi idaresiyle ilişkili olduğu için merkezi idare-yerel idare-vergi idaresi arasında bir işbirliği gerekmektedir. Yönetimin farklı kademelerindeki koordinasyon iş yükünü azaltmakta ve vergi tahsilatında etkinliği sağlamaktadır (OECD, 1999: 10-13).

Vergi reformunun bir başka önemli rolü, daha rekabetçi bir mali ortamı sağlamaktır. Çağdaş iletişim teknolojileriyle donatılmış liberalleşme hareketleri göstermektedir ki, ülkelerin çoğu küreselleşme söyleminden ziyade küreselleşme gerçeğine yaklaşmışlardır. Küresel piyasa açısından bakıldığında; tüketicilerin tüketimlerini nerede yapacakları hususunda çok fazla seçeneğe sahip oldukları görülmektedir. Bu nedendir ki; günümüzde vergi tabanlarının büyük bölümü ülkeler arasındaki vergi farklılaşmalarına karşı daha duyarlıdır. Vergiler, özellikle çok-uluslu şirket yapılarının kuruluşu ve yatırımlarını nerelerde yapacakları hususunda kritik bir öneme sahiptir (OECD, 2007: 19-20).

Hemen hemen tüm ekonomilerde, vergilemenin kabul edilebilir düzeyi; kamu harcama tasarısından ortaya çıkan sosyal yardım miktarları ile kamu harcama finansmanlarının iç ve dış borçlanmaları kapsayan vergi-dışı kaynaklara dayanmasının maliyetleri gibi birtakım stratejik faktörlere bağlı olmaktadır. Vergi reformu, büyük ölçüde uzun dönemli ekonomik etkinlik kazançlarından destek alsa da vergi sistemindeki esaslı değişikliklerin gelir ve servet dağılımı üzerinde beklenmedik ve ciddi sonuçları bulunmaktadır. Bu yüzden eski sistemden yeni sisteme geçiş düzenlemeleri; yatırım kararları, mevcut vergi mevzuatının hükümlerinden etkilenen bireylerin haksız kayıplara uğramamasını ya da haksız kazançlar elde etmemesini sağlamakta önemli rol oynamaktadır. Yine de bu tür düzenlemeler vergi reformunun başarılı bir şekilde uygulanmasında etkiliyken, vergi sisteminin tasarımında aynı etkiyi gösteremeyebilmektedir (Johansson vd., 2008: 28-29). Vergi reformu aynı zamanda kısa-dönem makroekonomik etkileri telafi eden vergi politikalarıyla birlikte yürütülmelidir. Makroekonomik koşullar vergi reformunu üç şekilde etkilemektedir:

İlk olarak, “gelir-arttırıcı amacı olmayan (revenu-neutral)”⁶ vergi reformundan ziyade “gelir-arttırıcı amaçlı (revenu-raising)” vergi reformunun uygulanması bütçe dengesizlikleri açısından büyük öneme sahiptir. İkinci olarak, vergi sisteminde yapılan değişiklikler sistemin otomatik stabilizatör olma özelliğini de etkileyebilmektedir. Üçüncü olarak, vergi sistemini değiştirmek için gelir-arttırıcı amacı olmayan bir vergi reformunun uygulanması esnasında, vergi yüklerinin yer değiştirmesi dolayısıyla toplam faaliyet hacmi üzerinde de birtakım etkileri olacaktır. Gelir-arttırıcı amacı olmayan bir vergi reformunun uygulandığı dönem boyunca devlet gelirlerinde bir değişiklik meydana getirmemesine rağmen, vergiler dolayısıyla ortaya çıkan kazananlar ve kaybedenlerin asimetrik tepkilerine bağlı olarak toplam talep üzerinde kısa-dönemli etkiler meydana gelecektir. Toplam talepteki bu etki negatif yönlü olacaktır. Örneğin, vergi indirimlerinden yararlanan kesimler taleplerini arttırmadan önce vergi ayrıcalıklarını kaybeden kesimler daha hızlı bir şekilde toplam taleplerini kısacaklardır (United Nations, 1996: 6).

Özellikle dolaysız vergilerden dolayı vergilere doğru bir dönüşüm yaşandığında; ya da tam aksine vergi değişiklikleri genellikle gelir politikaları kapsamında “ücret pazarlığı (wage bargaining)”⁷ni etkilemek amacıyla kullanıldığında vergi reformunun olası enflasyonist etkileri ortaya çıkmaktadır. Dolaylı vergilerdeki bir artış, fiyatlar düzeyinde tek seferlik bir artışla sonuçlanmakta; eğer ücretler hayat pahalılığı endeksi değişmelerine göre ayarlanmış veya enflasyonist beklentiler yükselmişse fiyatlar düzeyinde müteakip artışlar meydana gelmektedir. Gelir-arttırıcı amacı olmayan reform dolaylı vergi oranlarını arttırdığında; dolaylı vergi oranlarındaki artışlar ekonomiye daha fazla etki etmekte ve fiyatlar düzeyini de yükseltmektedir. Bununla birlikte, vergi gelirlerini arttırmak açısından en önemli seçenekler ya devlet istikrazlarını genişleterek vergi gelirlerini hemen yükseltmek ya da aşırı parasal genişlemeye bağlı enflasyona izin vererek vergi gelirlerini ileride

⁶ Gelir-arttırıcı amacı olmayan (revenu-neutral) vergi reformu: Vergi kanunlarındaki değişikliklerin devletin gelir miktarında hiçbir değişiklik yapmadığı vergi reformu biçimidir. Örneğin, bir vergi mevzuatı; bireylerin daha az vergi ödemesini buna karşın kurumların bireylerin ödemediği miktar kadar daha fazla vergi ödemesi hükmünü içerebilir. Bu durumda devlet gelirleri açısından bir değişiklik olmamış olur. Gelir arttırıcı amacı olmayan vergi reformu kavramı teoride basit olarak irdelenebilir. Eğer mevcut vergi sisteminden 100.000 TL gelir getiren bir vergi kaldırılır yerine yine 100.000 TL getiren başka bir vergi konulursa bu takdirde devletin gelirlerinde bir değişiklik meydana gelmemiş olur.

yükseltmektir. Genellikle enflasyon üzerindeki etki büyük ölçüde para ve rekabet politikalarına bağlıdır. Para politikasında hiçbir değişiklik yapılmadan vergi reformu gerçekleştirilmek istendiğinde; üretim-çıktı kayıpları meydana gelebilmekte ve özellikle fiyatlar düzeyinde artış meydana geldiğinde bu durum enflasyonist beklentileri de tetiklemektedir. Mali açıkların enflasyonist finansmanı tıpkı bir vergi gibi hareket ederek; yürürlükteki vergi yapısı ile ekonomik etkinlik arasındaki ekonomik ve sosyal uyumu engelleyebilmektedir. Vergi sisteminin başlıca fonksiyonu gelir oluşturmak olduğu için; vergi reformunun en önemli rolü ve hedefi, bu fonksiyonun yeterli derecede yerine getirilmesinin sağlanmasıdır (McCracken, 1969: 9). Vergi sistemleri, devletin temin etmeye çalıştığı savunma, sosyal güvenlik ve diğer kamu hizmetlerinin finansmanında ihtiyaç duyduğu gelirleri devlete sağlamak fonksiyonunu üstlenmiştir. Kimi vergi reformları, daha yüksek büyüme seviyesine ulaşabilmek amacıyla fiziksel ve sosyal altyapıyı temin etmek açısından devletin daha fazla gelir elde etmek için sürdürdüğü reformlardır. Kapsamlı vergi reformu, vergi yükünde bir düşüşle birlikte sürdürüldüğünde daha kolay gerçekleşmektedir. Uluslararası mülhazalar; ülkelerdeki otoritelerin kendi vergi yapılarını ve vergi sistemlerini değiştirmekteki yetkilerini sınırlandırabilmekte yahut vergi reformlarını başka biçimlerde sürdürmelerine mecbur edebilmektedir. OECD'nin üye devletler üzerindeki uygulamaları ve düzenlemeleri gibi veya AB'ne üye/aday ülke olmak açısından Avrupa Birliği Müktesebatı'na uyum gibi uluslararası kapsamda vergi anlaşma taahhütlerinin yanında siyasi ve ekonomik faktörler de bir ülkenin vergi yapısının ve vergi sisteminin komşularından farklılaşmasını önemli derecede etkileyebilmektedir (Hitiris, 2003: 212-213).

Vergi reformunun başka bir rolü; “*vergi-yardım sistemleri (tax-benefit systems)*”nin daha düşük gelir gruplarının işgücüne katılmalarını etkileyerek, bir an evvel işgücünde çalışmalarını açısından vazgeçirici birer etken olmasını önlemesidir. Vergi sisteminin, diğer alanlarda meydana gelebilecek değişikliklerden etkilenmemesi sağlansa bile; birbirinden ayrı kısımları ve birbirine bağlı özel problemleri var olduğu için vergi reformu genellikle kısmi bir temel üzerinde odaklanmaktadır. Örneğin, dolaysız vergi reformu; vergi oranları düzeyinde bir azalma ve vergi oranlarının dağıtılması ile hem gelir hem de kurumlar vergisinde vergi tabanını genişletmeyi ve gelir vergileri açısından oran cetvelinin düzleştirilmesini kapsamaktadır. Pek çok örnekte ise, dolaysız

vergi reformu gelir ve kurumlar vergisinin entegrasyonunu ifade etmektedir. Bu durum her ülkede hemen hemen aynı şekildedir; bununla birlikte, ülkeler arasında koşulların farklılaşmasına bağlı olarak da değişebilmektedir (Atkinson, 1988: 398). Dolaylı vergi reformu ise; ya özellikle KDV gibi geniş tabanlı tüketim vergilerine doğru geçiş yapan dolaylı vergiler karmasındaki değişikliklere yahut ekonomide oluşabilecek vergi kaynaklı bozucu etkileri asgari düzeye indirebilecek vergi yapısının oluşturulmasına ve modernizasyonuna gereksinim duymaktadır. Ayrıca, çoğu OECD ve AB üyesi ülkeler 1990'lı yıllar boyunca toplam vergilerin payında bir sapmaya giderek dolaylı vergilerin toplam vergiler içerisindeki nispi önemini arttırmışlardır (Atkinson, 1988: 399).

Hollanda, İsveç, Norveç, Danimarka, Finlandiya ve İngiltere gibi AB üyesi ülkeler vergi reformlarını çevresel hedefleri temin etmek için kullanmaktadırlar. Bazı ülkelerde bu hedeflerin sağlanması açısından “*CO₂ (Karbon)*” vergisi alınmakta; diğer ülkelerde ise çevre kirliliğine neden olan ürünler üzerine yüksek oranlı vergi ve resimler uygulanmaktadır. Uygun ve başarılı bir çevre vergisi; iktisadi ve ticari faaliyet dışında çevresel amaçlarla alınan vergi olarak tanımlandığı için pek çok devlet, çevresel vergilerin daha istikrarlı ve sabit vergi kaynaklarının yerine ikame edilmesi hususlarında ihtiyatlı davranmaktadırlar. Son olarak, dışsal kısıtların ya da uluslararası kısıtlamaların üstesinden gelmek değişen vergi sistemleri açısından önemli bir husustur. Avrupa Adalet Divanı (ECJ), uluslararası vergi düzenlemelerinde yer alan mukimlik (ikamet etme-yerleşik olma durumu)⁷ ve gayri-mukimlik (yerleşik olmama durumu)⁸ arasındaki ayrımın netleştirilmesinin uluslararası çifte vergilendirmelerin ortaya çıkmasını önlemekte önemli bir unsur olduğunu ifade etmiştir. Bu durum hem AB sınırları içindeki hem de AB sınırları dışındaki vergi sistemlerini etkileyen uzun-dönemli bir müzakere sürecini ifade etmektedir (Vanberg, 2001: 358).

⁷ Mukim: Bir devletin vergi mevzuatı gereğince ikametgahı, meskeni, yönetim merkezi veya diğer benzer yapıda herhangi bir kritere dayanılarak vergi mükellefiyetine tabi tutulan kişidir. Mukim tanımı için Bkz. (Arıkan, 2007: 6).

⁸ Gayri mukim: Bir birey ekonomik olarak ilişkide olduğu ülkede ikametgah sahibi değilse ya da ikamet etmiyorsa ve oturmuyorsa yalnızca o ülke ile ekonomik bir bağ kurmuşsa ve bu nedenle gelir elde ediyorsa gayri mukim kapsamına girmektedir. Gayri mukim tanımı için Bkz. (Arıkan, 2007: 186).

5. KAPSAMLI BİR VERGİ REFORMU İÇİN GEREKLİ ÖNKOŞULLAR VE SÜREÇLER

Reformlar, güç ve göz önünde bulundurulmayan tercihleri içermesine rağmen; pek çok OECD ve AB üyesi ülke vergi reformlarının başarılı bir şekilde üstesinden gelmişlerdir. Vergi sisteminin yapısında önemli değişiklikler yapmak açısından birtakım önkoşullar bulunmaktadır: İlk olarak, vergi sisteminde optimal bir yapı söz konusu değildir; bununla birlikte, çeşitli gelirleri içeren randımanlı vergiler düzeni bulunmaktadır. Vergi yapılarını ve vergi sistemlerini oluşturmak açısından münhasır bir önerge bulunmamaktadır. Vergi reformuna ilişkin bazı genel kabul görmüş ve kapsamı geniş olan ilkelerin her şeyi içerecek şekilde uygulanması geliştirilebilir; yine de vergilerin tasarımı ve uygulanması ülkeden ülkeye dikkatli uyarlamayı, ayrıntılı tespit ve değerlendirmeyi gerektiren karmaşık hususlardır. İkinci olarak, pek çok ülke genellikle sınırlı bir vergi tabanına sahiptir, bu yüzden hükümetler gelir oluşturabilmek açısından nispeten daha yüksek vergi oranlarına dayanmak zorundadır. Vergi oranlarının yükselmesi ise özel ekonomik faaliyette vergi kaynaklı bozucu etkilerin artmasına ve vergilemenin ekonomik etkinlik maliyetlerinin büyümesine sebep olacaktır. Gelir kısıtları söz konusu olduğunda vergi oranlarının azaltılması veya ekonomik çarpıklıkları şiddetlendirmeden munzam gelirlerin artırılması vergi tabanının genişletilmesini gerektirmektedir. Bu esnada hükümetler de bazı hayati önem taşıyan noktalarla mücadele etmektedirler. Hayati öneme sahip bu hususlardan ilki; mal ve hizmetlere ilişkin başarılı bir vergi reformu, kısıtlı bir yerli üretim tabanına sahip daha dar bir uluslararası ticaret tabanına dayanan güvenin sarsılarak daha geniş bir yerli tüketim tabanına doğru bir geçişi ifade etmektedir. Diğer önemli husus ise; pek çok ülkenin, mal ve hizmetler üzerinden alınan genel vergilerin reformunu göz önüne aldığı anda tercih haklarını KDV'den yana kullanmalarıdır. Çünkü KDV geliri arttırarak, dış ticaret üzerinden alınan vergilere dayanan itimadı azaltmakta ve ekonomide oluşabilecek bozucu etkileri hafifletmektedir. Daha sonra ise, özel ekonomik ve sosyal amaçları teşvik edebilecek vergi indirimlerinden, istisna ve muafiyetlerden kaçınılmalıdır (OECD, 1998: 10). Üçüncü önemli husus ise; vergi oranlarının modernizasyonunun ve rasyonalizasyonunun bazı unsurlara gereksinim duymasıdır. Bu unsurlar; gümrük tarife oran ve cetvellerinin azaltılması ile ticaret politikasından kaynaklanan bozucu etkileri azaltmak için ortalama tarife fiyatlarının

düşürülmesi, mal ve hizmetler üzerinden alınan KDV'nin genel oranının saptanması, refah düzeyi yüksek bireylerin tüketiminde rol oynayan öğelere göre oranları artan bir şekilde ayarlanan lüks mallar ve temel ihtiyaç maddesi olmayan mallar üzerine uygulanan farklı vergi oranlarının tespiti, gelir vergileri açısından üst “*marjinal oran*”⁹ın indirilmesi ve kurumlar vergisi oran yapısının en yüksek gelir vergisi oranına uygun olacak şekilde tek oranlı olmasıdır. Son önemli husus; vergi reformunun refah düzeyi düşük bireyler üzerindeki vergi yükünü azaltabilmesidir. Refah düzeyi düşük bireyler üzerindeki vergi yükünün ağırlığını azaltmak açısından, yaklaşık olarak kişi başına düşen GSYİH'ya tekabül eden hanehalkı gelirinin bir kısmı şahsi gelir vergisi matrahından istisna edilebilir. Refah düzeyi düşük bireylerin harcamalarında önemli yer tutan kayıtdışı sektör ürünleri ve işlenmemiş gıdalar gibi mal ve hizmetler KDV matrahından istisna edilebilir (World Bank, 1991: 6).

Bu gelişmeler ışığında; şahsi gelir vergisinin yeniden düzenlenmesi açısından, çoğu ülkede gelir vergisi sistemleri tüm kaynaklardan elde edilen gelirlerin toplamına dayanmaktadır. Bu türdeki gelir vergisi sistemleri aynı gelir düzeyine sahip olan bireylerin aynı oranda vergilendirildiği yatay adalet ilkesiyle de uyumludur. Artan oranlı gelir vergisi tarifeleri vasıtasıyla gelirin etkili olarak yeniden dağıtılması daha kolay olduğu gibi; “*gelirin kaydırılması (income shifting)*”¹⁰ faaliyetleri yoluyla bu tür vergilerden kaçınmak da daha zordur. Aslında çoğu kapsamlı gelir vergileri, belirli kesimlere ya da gelir gruplarına çok çeşitli muafiyetler veya istisnalar tanımaktadır. Bunun sonucunda kapsamlı gelir vergisinin değişik bir biçimi olarak düz oranlı vergi sistemi ortaya çıkmıştır (Hall ve Rabushka, 1995: 81). Düz oranlı vergi önerilerinin temel özelliği vergiye tabi gelirden yapılan çoğu indirimleri ortadan kaldıran tek bir oranın uygulanmasıdır ki, bu uygulama düz oranlı vergi önerilerini var olan artan oranlı vergi sistemlerinden daha basit hale getirmektedir. Üstelik hem gelir hem de kurumlar vergisi için aynı sabit oran uygulanırsa; düz oranlı vergi, şahsi kesim ve şirketler kesimi arasında gelirin transferine ilişkin teşviklerin azalmasını sağlayacağı için aynı zamanda vergi

⁹ Marjinal oran, bir mükellefin gelirinin en yüksek oranda vergilendirildiği bölümde tabi olduğu orandır.

¹⁰ Gelirin kaydırılması (income shifting): Gayri safi gelirin daha düşük vergi dilimindeki bir mükellefe transferidir. Bununla ailenin veya grubun toplam vergi mükellefiyetinin azaltılması amaçlanmaktadır. Income shifting ile ilgili olarak Bkz. (Maliye Bakanlığı, 1997: 123).

sistemini de basitleştirecektir. Düz oranlı vergi sistemi açısından bakıldığında; tek oranın yönetilmesi ve idaresi daha kolaydır ve vergi sistemi, mevcut vergi hasılatlarını arttırmak ya da azaltmak için düzenlenebilir. Düz oranlı bir vergilemenin tüm avantajlarından istifade edebilmek için, vergi yasalarındaki boşluklardan ve vergi indirimlerinden kaçınılması gerekmektedir (Hall ve Rabushka, 1995: 88-89).

1990'lı yıllardan itibaren Danimarka, Finlandiya, Norveç ve İsveç'te “*ikili gelir vergisi (dual income tax)*” sistemleri uygulanmaya başlamıştır. İkili gelir vergisi sistemleri; mülk ve sermaye geliri gibi kazanılmamış gelirlerle emek ve hizmet gibi kazanç sahibinin aktif çaba ve katılımı sonucu elde edilen kazanılmış gelirin ayrı ayrı vergilendirilmesini sağlamaktadır. İkili gelir vergisinin temel ilkesi; kurum kazançları ve sermaye kazançları üzerine düz oranlı bir vergi uygularken emek geliri üzerine artan oranlı bir vergi tarifesinin getirilmesini ve bunların hepsinin dar bir vergi tabanında daha düşük vergi oranlarıyla uygulanmasını ifade etmektedir. İkili gelir vergisi; vergi oranları çok yükseldiğinde başka bir ülkeye yönelebileceği için sermaye açısından kullanışlı bir vergidir. Ancak ücretlilerin başka bir ülkeye gitmeleri daha zor olduğu için bu vergi ücretliler açısından kullanışsızdır (Radulescu, 2007: 24-25).

Vergi reformu; genellikle gelirin elde edilmesi, ekonomik etkinliğin sağlanması, vergi adaletinin ve tarafsızlığın gerçekleştirilmesi, vergi idaresinin sevk ve idare kabiliyetinin artırılması, farklı vergi araçları ve vergi tabanları arasındaki etkileşimlerin tespit edilmesi gibi çok yönlü hedeflerin uyumunu gerektirdiği için, sistematik bir vergi reformu kayda değer kazançlar sağlayabilmektedir. Vergi yapılarının reformu, vergi idaresinde gerçekleştirilen iyileştirmelerle birlikte sürdürüldüğünde daha etkili olmaktadır. Çoğu ülkede aşırı karmaşık vergi kanunları ve vergi yükleri sınırlı icra kabiliyetleri üzerine yüklendiği zaman vergi idaresinin etkinliğini azaltmaktadır. Vergi kanunlarının ve usullerinin basitleştirilmesi vergi ödeme istekliliğini ve vergiye uyumu kolaylaştırabilmekte ve vergi idaresini daha etkin hale getirebilmektedir (Braithwaite, 2002: 9). Vergi reformları hem yurtiçindeki hem de yurtdışındaki başlangıç koşullarını hesaba katmaktadır. Ülke deneyimleri, her bir ülkeye ilişkin kurumsal bakış açısının ve vergi kültürünün kesin olarak belirlenmesi gerektiğini göstermektedir. Vergi reformlarının ülkelere zorla kabul ettirilemeyeceği açıktır. Vergi reformunun başarı gösterebilmesi için siyasette

ve idari teşkilatta yetkiyi elinde bulunduranların reformla ilgili yaptıkları taahhütleri ve vaatleri yerine getirmesi gerekmektedir. Geçiş düzenlemeleri yeterince dikkate alınmadan vergisel değişiklikleri yapmak siyasi sistemde, yönetimde ve idarede yapılabilecek değişikliklerin de güvenilirliğini ve sürdürülebilirliğini azaltabilecektir (Deaton, 1988: 92).

Vergi reformunun başarısı açısından bazı koşullar bulunmaktadır. Bunlar (OECD, 2006: 31-33):

- Vergi reformları, kolay anlaşılabilir ve açık bir ifadeyle belirtilmiş şeffaf ilkelere dayandırılmalıdır.
- Kayıp ve kazançların karışık bir şekilde birbirine bağlandığı vergi reformu paketinde; zararlı çıkanlar olacaktır, ancak bu bireylerin kazançlı çıkan bireylerle aynı koşulları paylaştıklarını kabul etmeleri halinde vergi paketinden kaynaklanan bu zararlar uzun-dönemde kazançlara dönüşecektir.
- Açık ve kapsamlı bir vergi reformu süreci gerekmektedir. Vergi reformunun uzun-dönem istikrarını sağlama imkanı varsa sürdürülebilmesi açısından farklı siyasi görüşleri destekler türde olmalıdır.
- İlkelerine göre hareket eden politikacılar vergi yükümlülerinin beklentilerini canlandırabilirler.
- Vergi reformuna ilişkin başlangıç duyurusuyla vergi reformunun yürürlüğe konulup uygulanması arasında sınırlı bir zaman bulunmaktadır.
- Vergi reformları, vergi idaresinin kapsamını ve yetki alanını genişletmelidir. Başka bir deyişle, vergi reformu kararı alınırken hayati önem arz eden kriter sevk ve idare fizibilitesi olmaktadır.
- Vergi reformu sadece ihtiyaç duyulan düzeyde gerçekleştirilmemeli devletin tüm düzeylerinde uygulanmalıdır. Örneğin, federal bir yapıda, kamunun bütün düzeyleri vergi reformunu ele almalıdır ki, bu sayede vergi reformu kamunun daha düşük düzeylerindeki gelir tabanını etkileyebilsin.

6. MODEL

6.1. Karar Alma Problemi

Kamu politikası oluşturma, parlamentoda koalisyon oluşturma, bakanlar kurulunda karar alma, ulusal ve yerel seçimlerde seçmen davranışları, seçim politikasında siyasi parti stratejileri ve uluslararası ilişkilerde çatışma yönetimi gibi önemi sürekli artan hususların analizi siyasi sistemdeki rasyonel davranışın doğasıyla ilgilidir. Siyasi karar-alma rasyonalitesinin iki neticesi bulunmaktadır: Öncelikle siyasi aktörler kendi kabiliyetlerini aşan türde bir belirsizlikle karşılaştıklarında rasyonel davranış, siyasi aktörün tercihlere ilişkin idrak kabiliyetini düzenlemektedir. İkinci olarak; rasyonel tercihli siyasi bir karar-almada optimal bir davranış şeklini belirlemek için gerekli olasılıkların hesaplanmasında temel bir baz bulunmamaktadır. Dahası rasyonel seçim teorisi, bireylerin faydalarını maksimize etmeye çalıştıklarını varsaymakta ve bireylerin tercih durumlarıyla karşılaştıklarında nasıl davrandıklarını izah ederken güçlü bir tahmine dayalı araç sağlamada oldukça başarılıdır. Bu yaklaşım karar-alma ve kolektif faaliyetin doğası hakkında güçlü kuramlar ortaya koymuştur (Whiteley ve Seyd, 1996: 143).

Devletin davranışını açıklamak ya da özellikle vergi politikalarını izah etmek yalnızca otoriteyi sağlamaya çalışan siyasi güçlerin içsel bir sonucu olarak anlaşılmaktadır. Bunun için, vergi politikaları ile siyasi karar alma mekanizmasına birlikte yön veren ve ikisi arasında yer alan ilişkinin incelenmesi önemlidir. Gelir dağılımı, vergilendirme, kamusal malların üretimi ve sunumu ile kamu sektörünün diğer icraatları üretim ve mübadelenin ekonomik süreçleriyle eş-zamanlı olarak hareket eden siyasi süreç tarafından belirlenebilmektedir. Bu da hem siyasi alanda hem de ekonomik alanda yer alan her bireye ilişkin erkleri yansıtan ekonomik-siyasi denge anlamına gelmektedir (Aumann ve Kurz, 1977: 1137).

Karar-almanın doğasına kurallar ya da esaslara göre bakılması gerektiğinde; yeni kuralların çerçevesine göre hareket edilmesi ve karar-alma sürecinin etkisinde kalan kural ve esasların gözlenmesi ve belirlenmesi önemlidir. Çünkü tüm olası vergi uyumsuzlukları için açıkça belirtilmiş talimatlar sağlayan, tam anlamıyla şeffaf kural ve esasların bulunduğu bir karar-almayı içeren ve anlaşmazlık durumlarının meydana gelmeden vergiye uyumun

tam olarak sağlandığı bir vergi sistemi modelinin kurulması imkanlar dahilinde görülmemektedir. Ancak böyle bir vergi sisteminin işlediği bu denli karmaşık bir toplum bulunmadığı varsayıldığında; vergi sisteminin yürütülmesinde hayati öneme sahip devlet¹¹ ve vergi idaresi gibi iki aktör vasıtasıyla karar-almanın izah edilmesi daha uygun görülmektedir. Tabii bu arada, vergi sisteminin en önemli aktörü de hiç kuşkusuz vergi yükümlüleridir. Oyun teorisine ilişkin pek çok oyunda kurallar nispeten daha kolaydır ve oyuncular tarafından daha iyi anlaşılmalıdır, bu nedenle oyuncular arasında çatışma durumları nadiren yaşanır ve sonuç olarak kararlar nadiren önem arz etmektedir (Higgins, 1969: 616).

Vergi sistemi yaşamın çok yönlülüğünün güncel bir düzenlemesidir. Vergi sisteminin usul ve esasları ile yürütülmesinde ortaya çıkan uyuşmazlık durumları süreklilik arz etmektedir. Çünkü vergi sisteminin yürüttüğü vergisel esaslar çok sayıda ve geniş kapsamlı olduğu için oyuncular hepsini bilemeyebilir ve vergisel esaslardaki muğlaklık ya da belirsizlik, beklenmedik ya da öngörülemeyen durumlar veya genellikle değişik vergi kanunlarının benzeri ya da aynı konularda farklı düzenlemeler getirmesi sonucunda bazı karışıklıklar ortaya çıkabilmekte bu da vergi idaresiyle mükellefler arasında uyuşmazlıkların meydana gelmesine sebep olabilmektedir. Bir vergi sisteminde çıkarların çatışması çok önemli bir husus olduğu için, aktörlerin sorunların üstesinden kendi kendilerine gelmeleri beklenmez. Bu nedenle, otoriter karar-alma vasıtasıyla çözüme ulaşma olasılığı yüksektir. Otoriter karar-alma, devletin vergisel tercihleri nasıl aldığını ve vergi hukuku esaslarını nasıl belirlediğini ifade etmektedir. Vergi sistemi ile oyun arasında önemli bir fark bulunmaktadır. Bir vergi sistemi bağlayıcı ve cebri bir mahiyeti ihtiva etmektedir. Herhangi bir oyunda da oyuncuların uymak zorunda oldukları bazı kurallar ve yükümlülükler bulunmaktadır. Ancak bir oyuncu oyunu bıraktığında oyun sona ermektedir. Vergi oyununda ise; kuralların ya da kanunların ihlali oyunu sonlandırmadığı gibi, devletin veya vergi idaresinin; vergi yükümlülerini vergilerini ödemeleri hususunda zorlayan cebri bir gücü bulunmaktadır. Öyleyse vergi sistemi ve vergi oyunu; oyun faaliyetine çağrıdan ziyade “doğal yaşam” üzerindeki cebri bir etkiyi ifade etmektedir (Hughes, 1968: 416). Bir vergi sistemi, vergi

¹¹ Bu çalışmada yer alan modele göre; devlet, hükümet, politikacılar, başkan ve parlamento/meclis aynı anlamda kullanılmıştır.

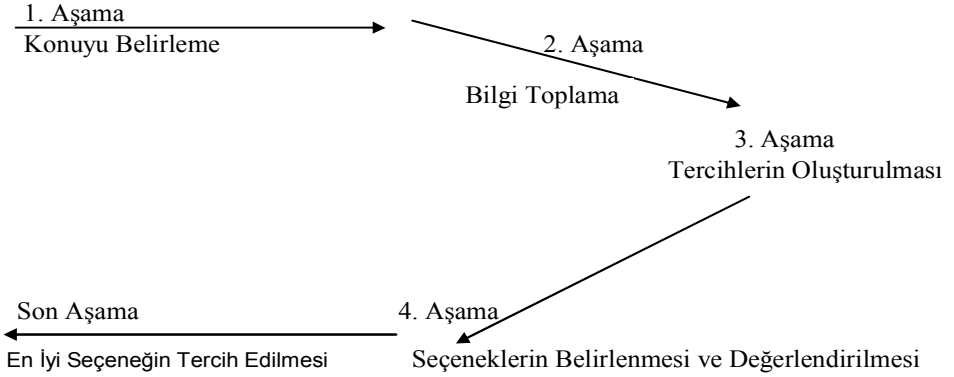
yükümlülerini vergiye tabi tutmakta veya onları vergilendirme yetkisi içine almaktadır. Uygulamada ise bir vergi sistemi; bir yandan vergi yükümlülerini vergiye tabi tutarken diğer yandan belirli sosyal gayelere ulaşmaları için vergi yükümlülerine imtiyaz ve yetki vermektedir. Vergi hukukunun ne olduğu ve ne olması gerektiği arasında kesin bir ayrımın yapılamadığı durumda söylenebilir ki; bir vergi hukuku kaidesinin en iyi veya en doğru ifadesi, bu noktada vergi hukukunun ne olduğu hususunu açıklamak olmalıdır ki; bu da “*vergi otoritelerinin; vergi hukukunun temel bir aktörü oldukları düşünüldüğünde başvurmaları gereken hedefler, sosyal politikalar ve vergisel amaçlarda aldıkları kararların rasyonel olması gerekliliğidir*” (Hart, 1958: 612).

Kural ve esaslar ile karar-alma açısından konu ele alındığında; vergi hukuku esasları öncelikle somutluk ve nitelikte farklılaşmaktadır. Kurallar, kaideler ve ilkeler arasında mutlak bir ayrım yapılamamakta; ancak kural, kaide ve ilkelere ilişkin hüküm ve ifadeler karar-almaya yön veren “*kesinlik (certainty)*” derecesindeki farklılaşmayı göstermektedir. Kurallar ve kaideler; davranışın belirli kategorileriyle ilişkili olan, yasanın belirli düzeyde açıklamasını yapan ve fiili durumlara dayanan karar-alma açısından oldukça somut rehberlerdir. İlkeler ise; kural ve kaidelere göre uyuşmazlıklar hakkında karara varırken öngörülmesi gereken genel hususlara karşı bireyleri uyaran daha belirsiz ifadelerdir. Böylece bireyler ilkelerin ışığında kural ve kaidelere göre karar almaktadırlar. Buna ek olarak, “*onaylama (recognition)*” kavramının asli normu ya da temel prensibi; bireylerin özel ya da genel bir takım yükümlülükleri açısından vergi sistemine riayet etmelerini sağlamada birleştirici bir nitelik göstermektedir. Ancak bu kavram, vergi hukukunun karmaşık bir takım karar-alma usulleri yoluyla işleyen cebri bir sistem olduğundan bahsetmemektedir (Hughes, 1968: 435).

Tanımlama gereği; bir karar, tercihleri içerdiği için herhangi bir hususta doğru seçimi yaparken bir takım zorluklarla da karşılaşmaktadır. Tercihlerle ve belirsizlikle karşı karşıya olmak olayın ciddiyetini arttırmaktadır. Karar-almada ideal durum şu iki nokta arasında gerçekleşmektedir: İlki, iyi düşünülp analiz edilmeden bir karara varılmaması ve diğeri de mümkün olan en iyi sonucu sağlayan seçeneğin belirlenmesidir. Çoğu kararlar; önem, risk ve değer farklı düzeyleriyle iki olası sonuçtan daha fazlasını içermektedir. Kararlar iki ana türde sınıflandırılabilir; bunlar “*selektif (selective)*” kararlar ve

“*üretici (generating)*” kararlardır. Çözümleri mevcut olduğu için selektif kararların alınması daha kolaydır ve karar birçok tercihten birinin seçilmesini içermektedir. Üretici kararların çözümleri var olmadığı için daha fazla çaba harcanmasını gerektirmektedir. Yanlış kararlar, genellikle müzakere edilmeden alenacele alındıkları, güncel şartlardan ziyade geçmiş deneyimlere dayandıkları ve belirli bir kesimin kararlarını yansıttığı için ortaya çıkmaktadır (Flood, 1955: 168). Karar-alma, kaçınılmaz biçimde risk ve belirsizlik ihtiva etmektedir, çünkü genellikle sonuçlar garantili değildir. Risk ve belirsizlik; uygun bir zaman diliminde mümkün olan bütün sonuçların dikkate alınması, farklı kararlara ilişkin sonuçların analiz edilmesi ve konuyla ilgili yeterli bilginin toplanması yollarıyla minimuma indirilebilir. Bir seçeneğin tasavvur edilemez düzeyde bir belirsizliğe sahip olduğu ortaya çıkarsa elenmesi gerekmektedir (McGuire, 2002: 647).

Yüksek risk ve önemli sonuçlar gerektiren karmaşık bir kararla karşılaşıldığında, bazı kullanışlı karar-alma araçları bulunmaktadır. Bu araçlardan ilki Swot analizidir. Bu araç güçlü yönler, zayıf yönler, fırsatlar ve tehditler gibi farklı perspektiflerden vergisel tercihleri analiz etmede kullanışlıdır. Bir başka kullanışlı araç; veri ve istatistik vasıtasıyla bir kararın alındığı ve alınan kararın yapısı ve eğilimine bakılarak sonuç çıkarıldığı analitik yaklaşımdır. Grid analizi ise; karar-almanın açık bir biçimde her ayrıntıyı görmesini sağlayan karar-alma sürecinde kullanılan son araçtır. Grid analizi; alternatif tercihlerin sütunlarda ve bu tercihlere karşılık olarak verilen cevapların da satırlarda yer aldığı ikili sistemle çalışmaktadır. Bu çalışmada, Grid analizine benzer bir oyun teorik model uygulanmıştır.

Şekil 1: Karar-Alma Sürecinin Aşamaları.

Kaynak: (JETS, 2005: 7)

6.2. Vergi Yapısını ve Vergi Sistemini Oluşturmada Oyun Teorisi Yaklaşımı ve Karar-Alma Çözümleri

Sosyal ya da toplumsal etkileşimlerde; karar-alıcılar tarafından alınan kararlar¹² sonucunda ortaya çıkan neticeler; hem devlet, politikacı, parlamento ve başkan gibi karar alıcılara hem de karar alıcıların etkileşimde bulunduğu vergi yükümlüleri ve vergi idaresi gibi diğer oyunculara bağlı olarak elde edilmektedir (Minarik, 1985: 125). Vergilendirme ikilemi; iki oyuncu ve oyunculara ait iki tercihin sonuçlarını içeren bir “*netice (payoff)*” matrisi ile modellenmiştir. İlk matriste Politikacı/Parlamento/Başkan ve vergi yükümlüleri olarak iki oyuncu bulunmaktadır. Politikacı/parlamento/başkan A oyuncusu olarak ve vergi yükümlüleri de B oyuncusu olarak adlandırılmıştır. A oyuncusu sütunlar arasında seçim yapmakta; B oyuncusu ise satırlar arasında seçim yapmaktadır. A oyuncusunun; vergi oranlarını azaltmak ve vergi oranlarını arttırmak şeklinde iki stratejisi bulunmaktadır. B oyuncusunun da; vergileri ödemek ve vergileri ödememek şeklinde iki alternatif stratejisi bulunmaktadır. Matris içerisinde yer alan rakamlar en çok tercih edilen seçenektan en az tercih edilene doğru 1’den 4’e kadar numaralandırılmıştır. A oyuncusu bir oyun içinde olduğunu fark etsin ya da etmesin oyun benzeri durumlarda onun karşısına

¹² Bu çalışmada ele alınan modelde vergi yapısı ve vergi sistemi oluşturmaya ilişkin karar alınmaktadır.

çıkan B oyuncusu da bir tercih yapacaktır. Matristeki oyun düzeninde ilk hamleyi A oyuncusu yapmakta, daha sonra A'nın hamlelerine göre B oyuncusu kendi tercihlerini düzenlemektedir. İlk matris oyunu Şekil 2'de gösterilmiştir.

Şekil 2: Vergilendirme İkilemi 1.

		Politikacı/Parlamento/Başkan (A Oyuncusu)	
		vergi oranlarını azaltmak	vergi oranlarını arttırmak
Vergi Yükümlülere (B Oyuncusu)	vergileri ödemek	I 2,3	II 1,4
	vergileri ödememek	III 4,2	IV 3,1

Bu noktada; oyun teorisine göre politikacı/parlamento/başkan oyuncusu için ilk olarak II. sütun baskın gelmektedir. Basit bir oyun düzeninde ilk hamleyi yapan A oyuncusu, B oyuncusunun ne yapacağına aldırılmadan sütun II'yi seçmektedir. A oyuncusu bir oyunda olduğunu fark etmese bile II nolu hücreyi seçecektir. Çünkü II nolu hücre, A oyuncusu için karşı karşıya kaldığı tercih durumuna cevap açısından onun rasyonel ve faydacı davranışını sembolize etmekte ve A oyuncusu için maksimum fayda noktasını göstermektedir. Bu noktada; (1,4) seçeneğinde gösterildiği gibi A oyuncusu vergi oranlarını arttırmakta ve B oyuncusu vergileri ödemektedir. II nolu hücrede, A oyuncusu vergi gelirlerini maksimize etmek istemektedir; bu yüzden vergi oranlarını azaltmamakta ve B oyuncusunun vergileri ödemesini beklemektedir. İkinci olarak, A oyuncusu için I. sütun baskın gelmektedir. Bu durumda, (2,3) seçeneğinde A oyuncusu vergi oranlarını azaltmakta ve B oyuncusunun vergileri ödemesini beklemektedir. Üçüncü olarak, (3,1) seçeneğinde gösterildiği gibi A oyuncusu, vergi oranlarını arttırdığında B oyuncusunun vergileri ödemeyeceğini beklemektedir. Son olarak, A oyuncusu III. sütunu tercih etmektedir; bu durumda A oyuncusu vergi oranlarını azaltmakta B oyuncusu ise vergileri ödememektedir. III. Sütun, (4,2) seçeneğinde gösterildiği gibi A oyuncusu için istenmeyen bir durumdur.

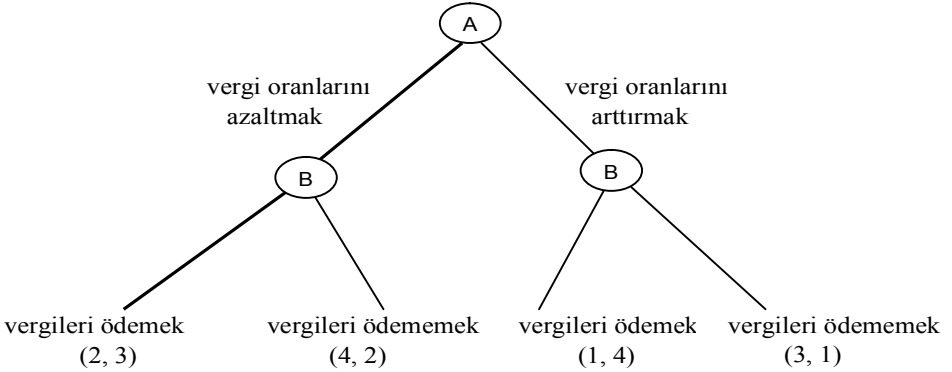
Oyun teorik durum, B oyuncusu, yani vergi yükümlüleri açısından ele alındığında; B oyuncusu için iki alternatif strateji bulunmakta; bununla birlikte, vergileri ödememek olarak tek bir dominant strateji ortaya çıkmaktadır. Çalışmanın giriş bölümünde de belirtildiği gibi, vergi yükümlüleri için vergiler zorunlu ya da cebri yükümlülükler ve ödemelerdir. Bu nedenle eğer politikacı/parlamento/başkan ya da vergi idaresi etkin bir şekilde vergileri tahsil etmek istiyorlarsa, vergi yükümlülerinin karar-alan şahıslar olarak oyun benzeri bir durumda karşılına çıktığının farkına varmalıdırlar. B oyuncusu oyuna ikinci olarak başlasa da; hamleleri tamamen A oyuncusunun hamlelerine bağlı değildir. A oyuncusu vergi oranlarını azaltsın ya da arttırsın, vergi yükümlülerinin vergileri ödememe olasılığı yüksektir. Şekil 2’de, B oyuncusu ilk olarak IV. satırı tercih etmektedir. Bu durumda, (3,1) seçeneğinde olduğu gibi B oyuncusu vergileri ödemezken; A oyuncusu vergi oranlarını arttırmaktadır. B oyuncusunun ikinci tercihi III. satır olmaktadır. B oyuncusu vergileri ödemezken A oyuncusunun vergi oranlarını azalttığı bu durum (4,2) seçeneği ile gösterilmiştir. III nolu ve IV nolu hücre stratejilerinden görüldüğü üzere, B oyuncusu için dominant strateji vergileri ödememektir.

Vergilendirme ikilemi 1 açısından çözüm; ilk olarak, her bir oyuncunun ama özellikle A oyuncusunun oyun benzeri bir durumda olduğunun farkına varmasıdır. Ondan sonra ise, A oyuncusu stratejik olarak davranmaya başlamalıdır; yani A oyuncusu yaptığı tercihlerin B oyuncusunun davranışı üzerinde etkili olduğunu hesaba katarak seçimlerini düzenlemelidir. A oyuncusu için birinci en iyi, fayda maksimizasyonunu sağlamaktır; ancak fayda maksimizasyonu davranışı vergilerin etkin bir şekilde tahsil edilmesini engellemektedir. Bu yüzden A oyuncusu ikinci en iyiyi seçmeli ve vergilendirme kazançları için daha az faydaya razı olmalıdır. Vergi yükümlülerinden vergileri tahsil etmenin yolu; politikacı/parlamento/başkanın vergi yükümlülerini stratejik olarak etkileyerek fayda maksimizasyonundan vazgeçmesidir. Eğer A oyuncusu vergi oranlarını azaltma yoluna giderse, bu durum vergi yükümlülerinin vergi ödeme istekliliğini ve vergiye uyumlarını arttırabilir. Vergilerin gönüllü olarak ödenmesi vergi ödeme istekliliğine bağlıdır. Eğer A oyuncusu vergi oranlarını arttırsa, bu durum vergi yükümlüleri üzerindeki vergi yükünü arttıracak ve vergi yükümlüleri de vergilerini isteyerek ödemeyecekleri için mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun azalmasına ve böylece toplumdaki vergi bilincinin azalmasına sebep

olacaktır. Diğer yandan, eğer A oyuncusu vergi oranlarını azaltma yoluna giderse, bu kez vergi yükümlüleri üzerindeki vergi yükü azalacağı için vergiye uyum artacak ve vergi bilinci gelişecektir. Bu ikilemin çözümü olarak; Politikacı/Parlamento/Başkanın, her koşulda, vergi yükümlülerinden vergileri tahsil edebilmek için vergi oranlarını azaltması gerekmektedir.

Şekil 3'te, vergilendirme ikilemi 1 karar ağacında gösterilmiştir. Karar ağacında A oyuncusuna ait zorunlu strateji; vergi oranlarını azaltmak/vergileri ödemek (2,3) oyun teorik stratejisi olarak vurgulanmıştır. Vergi tahsilatı sisteminin etkin yolu devletin ya da hükümetin vergi oranlarını azaltmasıdır. Parlamenter sistem, Başkanlık sistemi ya da Geleneksel sistem gibi var olan hangi tür sisteme ilişkin olursa olsun bu sonuç değişmemektedir. Bir demokraside, gönüllü ödeme veya vergiye uyum vergi yükümlülerine avantajlar sağlanması yoluyla gerçekleşmektedir (Kraan, 1996: 26).

Şekil 3: Vergilendirme İkilemi 1 Karar Ağacı Çözümü.



İkinci matriste, politikacı/parlamento/başkan ve vergi yükümlüleri olarak iki oyuncu bulunmakta ve yine politikacı/parlamento/başkan A oyuncusu olarak ve vergi yükümlüleri de B oyuncusu olarak adlandırılmıştır. A oyuncusu sütunlar arasında seçim yapmakta; B oyuncusu ise satırlar arasında seçim yapmaktadır. A oyuncusunun; vergi tabanını genişletmek ve vergi tabanını daraltmak şeklinde iki stratejisi bulunmaktadır. B oyuncusunun da; vergileri ödemek ve vergileri ödememek şeklinde iki alternatif stratejisi bulunmaktadır. Matris içerisinde yer alan rakamlar en çok tercih edilen seçenektir en az tercih

edilene doğru 1'den 4'e kadar numaralandırılmıştır. Matristeki oyun düzeninde ilk hamleyi A oyuncusu yapmakta, daha sonra A'nın hamlelerine göre B oyuncusu kendi seçeneklerini düzenlemektedir. İkinci matris oyunu Şekil 4'te gösterilmiştir.

Şekil 4: Vergilendirme İkilemi 2.

		Politikacı/Parlamento/Başkan (A Oyuncusu)	
		vergi tabanını genişletmek	vergi tabanını daraltmak
Vergi Yükümlüleri (B Oyuncusu)	vergileri ödemek	I 1,3	II 2,4
	vergileri ödememek	III 4,2	IV 3,1

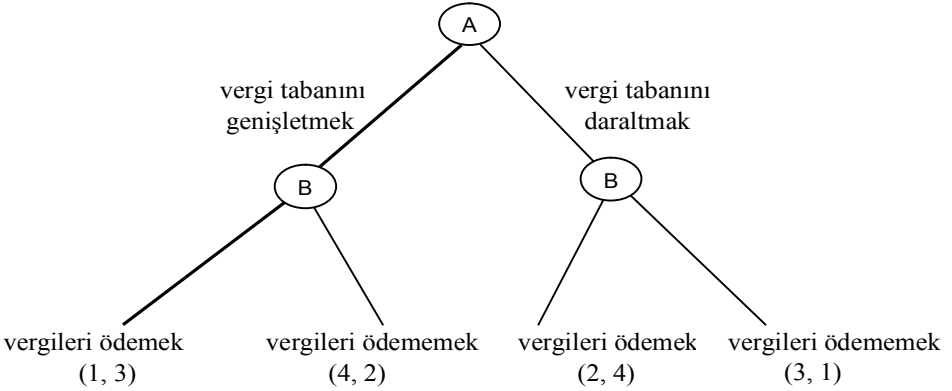
Şekil 4'te, B oyuncusu için vergileri ödememek yine dominant stratejidir¹³. Ancak bu oyun matrisinde vergi tabanını genişletmek seçeneği ile bir başka dominant strateji de A oyuncusu açısından bulunmaktadır. Şekil 4'e bakıldığında; vergi tabanını genişletmenin her iki oyuncu için de uygun strateji olduğu görülmektedir. Çünkü B oyuncusunun 2. ve 3. tercihleri vergi tabanını genişletmek seçeneği ile ilgili olduğu için; A oyuncusu, B oyuncusunun tercihlerine aldırış etmeden (1,3) seçeneği ile ifade edilen sütun I stratejisini seçmektedir. Bu durumda, A oyuncusu fayda maksimizasyonuna ulaşabilmektedir. O yüzden A oyuncusunun Şekil 2'deki gibi stratejik olarak hamle yapmaya ihtiyacı yoktur. Bu noktada; A oyuncusu I nolu hücreyi tercih edebilmekte ve pragmatik olarak davranabilmektedir. Şekil 2 ile Şekil 4 arasındaki farklılık; Şekil 2'de A oyuncusunun, vergi yükümlülerinin vergi ödeme istekliliğini arttırmak için kesin surette stratejik olarak davranması gerekmektedir. Bununla birlikte, Şekil 4'te A oyuncusu, vergi yükümlülerinin sayısını arttırmak ve vergi gelirlerini çoğaltmak için vergi tabanını genişletmektedir. A oyuncusu vergi tabanını genişlettiğinde B oyuncusu vergi ödemeye razıdır ve B oyuncusunun son tercihi, (2,4) stratejik durumunda da gösterildiği gibi vergi tabanı darken vergi ödemektir.

¹³ B oyuncusunun tercihleri vergileri ödememek seçeneğiyle III. ve IV. satıra odaklanmaktadır.

Vergilendirme ikilemi 2 açısından çözüm; B oyuncusu stratejik olarak hareket etsin veya etmesin, her iki oyuncu da vergi tabanının genişletilmesini istediği için vergilendirme ikilemi 2, A oyuncusuna faydasını maksimize etmesi için fırsat tanımaktadır. O yüzden A oyuncusu birinci en iyiyi tercih edebilmekte ve bir uyuşmazlık durumuyla karşı karşıya kalmamaktadır.

Şekil 5'te, vergilendirme ikilemi 2 karar ağacında açıklanmıştır. Vergi ikileminin çözümü; vergi tabanını genişletmek/vergileri ödemek (1,3) oyun teorik stratejisi olarak belirtilmiştir.

Şekil 5: Vergilendirme İkilemi 2 Karar Ağacı Çözümü.



Vergi yükümlülerinin sayısını arttırmanın ve vergi gelirlerinin miktarını çoğaltmanın uygun yolu devletin ya da hükümetin vergi tabanını genişletmesidir. Vergi tabanını genişletmek; vergiye tabi olmayan değerler ile vergiye tabi gelirden yapılan istisna, muafiyet ve indirimlerin vergilendirilerek vergiye tabi duruma gelmesini ifade etmektedir. Devlet vergi tabanını genişlettiğinde kamu gelirleri artmaktadır. Diğer yandan, dar bir vergi tabanı söz konusu olduğunda, vergi yükümlüleri üzerindeki vergi yükleri ve vergi yükümlülükleri artmaktadır. Bununla birlikte, geniş bir vergi tabanı söz konusu olduğunda; vergi yükümlülerinin sayısı yükseleceği için vergi yükümlülükleri ve vergi yükleri azalacak ve vergi tabanını genişletme stratejisi vasıtasıyla kayıt dışı ekonomi de küçültülebilecektir.

Üçüncü matriste, politikacı/parlamento/başkan ve vergi idaresi olarak yine iki oyuncu bulunmaktadır. Yine önceki oyuncu A oyuncusu olarak sonraki

oyuncu da B oyuncusu olarak tanımlanmıştır. A oyuncusu sütunlar arasında seçim yapmakta; B oyuncusu ise satırlar arasında seçim yapmaktadır. A oyuncusunun; vergi usullerini basitleştirmek ve vergi usullerini zorlaştırmak şeklinde iki stratejisi bulunmaktadır. B oyuncusunun da; vergileri etkin bir şekilde tahsil etmek ve vergileri verimsiz bir şekilde tahsil etmek şeklinde iki alternatif stratejisi bulunmaktadır. Matris içerisinde yer alan rakamlar en çok tercih edilen seçenektir en az tercih edilene doğru 1’den 4’e kadar numaralandırılmıştır. Matristeki oyun düzeninde ilk hamleyi A oyuncusu yapmakta, daha sonra A’nın hamlelerine göre B oyuncusu kendi seçeneklerini düzenlemektedir. Üçüncü matris oyunu Şekil 6’da gösterilmiştir.

Şekil 6: Vergilendirme İkilemi 3.

		Politikacı/Parlamento/Başkan (A Oyuncusu)	
		vergi usullerini basitleştirmek	vergi usullerini zorlaştırmak
Vergi İdaresi (B Oyuncusu)	vergileri etkin bir şekilde tahsil etmek	I 1,1	II 2,2
	vergileri verimsiz bir şekilde tahsil etmek	III 4,4	IV 3,3

Bu matriste, oyun benzeri durum; çalışmanın birinci bölümünde açıklanan vergi reformu gerekçesi ve reform önerilerinin nedenleri ile ilgilidir. İlk bölümde de açıklandığı üzere; etkin bir vergi sisteminin sağlanması açısından etkinlik, vergi reformu önerilerinin başında gelmektedir. A oyuncusu açısından, gelir-arttırıcı amacı olmayan stratejiden ziyade vergi usullerinin basitleştirilmesi stratejisinin izlenmesi vergilerin daha etkin bir şekilde tahsiline imkan sağladığı gibi aynı zamanda vergi yükümlüleri üzerindeki aşırı vergi yükü artışlarını da bertaraf edecektir. Ayrıca vergi usullerini basitleştirmek, vergileri tahsil edebilmesi açısından vergi idaresinin kabiliyetini arttırmaktadır. Bu oyun matrisi açısından, B oyuncusunun tercihlerinin tamamen A oyuncusuna bağlı olduğu görülmektedir. Şekil 6’ya bakıldığında, her iki oyuncunun da “ortak karar (co-decision)”a sahip oldukları görülmektedir. Hem A oyuncusu hem de B oyuncusu açısından vergileri etkin bir şekilde tahsil etmek seçeneği ilk olarak baskın gelmektedir. Bir başka deyişle, sütun-satır I

(1,1) strateji durumu her iki oyuncu için de dominant stratejidir. Bu suretle, A oyuncusu vergileri etkin bir şekilde tahsil etmek ve gelirleri arttırmak açısından vergi usullerini basitleştirmekte; B oyuncusu da A oyuncusunun vergi usullerini basitleştirmek kararı doğrultusunda vergileri etkin bir şekilde tahsil etmek istemektedir. N-kişili¹⁴ tekrarlı bir oyunda¹⁵, eğer oyuncular arasında eşgüdüm ve koordinasyon varsa, uyuşmazlık durumları daha kolay çözülmektedir. Şekil 6'da politikacı/parlamento/başkan ile vergi idaresi arasında bir eşgüdüm ve koordinasyon bulunmaktadır. Bu durumda gerçek karar-alıcı A oyuncusudur, B oyuncusu ise kararları faaliyete geçiren “yardımcı temsilci (*assistant agent*)” konumundadır. Bu oyun düzeninde, devlet ve vergi idaresi arasında bir işbirlikçi-davranış söz konusudur. Netice matrisi ele alındığında; her iki oyuncuya ait karar sonuçları aynı olduğu için, işbirlikçi-davranış oyuncuların fayda maksimizasyonuna gitmelerini sağlayacaktır. Eğer devlet ve vergi idaresi işbirlikçi hareket ederlerse, her iki oyuncu da faydalarını maksimize edebilmektedir. Kararlar açısından devlet ön plana çıkarken; uygulama açısından vergi idaresi önemli rol oynamaktadır. Üç-kişili tekrarlı bir oyunda; devlet ve vergi yükümlüleri arasında genellikle uyuşmazlık durumları ortaya çıkabilmektedir. Bununla birlikte, yardımcı temsilci, yani vergi idaresi işbirlikçi-hareket sayesinde diğer oyuncular arasında çıkan uyuşmazlık sorununu çözebilmektedir. Devlet ve vergi yükümlüleri birer karar-alıcı olduğu için, aralarında uyuşmazlık sorunları meydana gelebilmektedir. Uyuşmazlığı çözebilecek ve ortadan kaldıracak üçüncü bir oyuncuya/temsilciye ihtiyaç duyulmaktadır. Ancak bu oyun matrisinde, üçüncü oyuncunun kararları tamamen devlete bağlı bulunmaktadır ve bu bağlamda vergi idaresi bağımsız bir karar-alıcı değildir. Bundan dolayı eğer devlet, stratejik olarak ve etkili bir şekilde karar alırsa, sevk ve idare makamı da faaliyetlerini etkili olarak sürdürebilmektedir. Devlet ve idare arasındaki eşgüdümlü politika, vergilerin

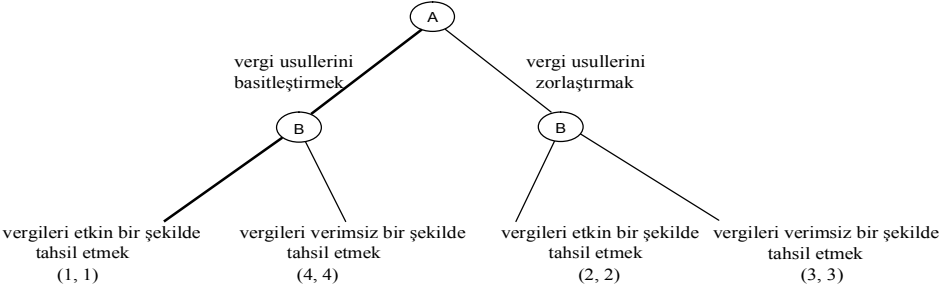
¹⁴ N-kişili (n-person) oyun teorisi: ($n > 2$), koalisyonların ya da oyuncu kümelerinin nasıl şekilleneceği veya nasıl dengeye geleceğiyle ilgilidir. N-kişili oyun teorisi için Bkz. (Aktan ve Bahçe, 2007: 155).

¹⁵ Tekrarlı oyunlar (repeated games): Stratejik durumların doğası genellikle “tek atış (*one shot*)” içermektedir. Gerçek dünyada ise kişiler ve firmalar arası etkileşimler “tekrarlı” olmaktadır. Aynı işverenle yapılan müzakereler, aynı mağazadan alışveriş yapılması ve aynı markaların alınması hep tekrarlılık içermektedir. Tekrarlanan etkileşimlerin ise farklı örnekleri şu şekildedir: örneğin yerleşik bir monopolcüyü karşı rekabet etmek için piyasaya sırayla giren yeni firmaların varlığı; bir ekonomide işçilerin ve firmaların devamlı olarak, ülkenin merkez bankası tarafından seçilen enflasyon oranını tahmin etmeye çalışmaları; her yıl tekrarlanan bütçe müzakere süreçleri birer tekrarlı oyundur. Oyuncuların stratejik etkileşimlerle tekrar tekrar karşılaşmaları tekrarlı oyunlar kavramını ortaya çıkarmıştır. Tekrarlı oyunlar için Bkz. (Aktan ve Bahçe, 2007: 157)

etkin bir şekilde tahsilini güvence altına almakta ve vergi gelirlerinin artışını sağlamaktadır.

Şekil 7’de, vergilendirme ikilemi 3 karar ağacında izah edilmiştir. Şekilden de görüldüğü üzere; her iki oyuncunun kararları ve tercihleri aynıdır. İki oyuncu da vergileri etkin bir şekilde tahsil etmek istemektedir. Bu durumu sağlayabilmek açısından gerekli strateji vergi usullerinin ve vergi sisteminin basitleştirilmesidir. Çalışmanın ilk bölümünde de ayrıntılı bir şekilde belirtildiği gibi; vergi reformu için gerekli koşullar ve süreçler içinde en önemli ilke hiç kuşkusuz kolay anlaşılabilir, şeffaf ve basit bir vergi sisteminin gerçekleştirilmesidir.

Şekil 7: Vergilendirme İkilemi 3 Karar Ağacı Çözümü.



Sonuç olarak, ele alınan husus uzun-dönem açısından irdelendiğinde; eğer vergi yükümlüleri vergilerini ödememe konusunda ısrar ederlerse, devlet veya vergi idaresi vergi yükümlüleri ile vergi uzlaşmasına gitmekte ve kamu alacaklarının uzlaşma usulü ile tahsilinden faydalanmak isteyen vergi yükümlüleri uzlaşma talep edebilmektedir. Bu takdirde; vergi uzlaşması veya diğer tabiriyle vergi barışı vergi oranlarını azaltıcı bir rol oynamaktadır. Tabii ki, vergi oranlarını azaltma stratejisi, vergi oranları düşerken vergi gelirlerinin değişmeden aynı kalması durumunda etkili olmaktadır.

7. KARŞILAŞTIRMALI ÜLKE ANALİZİ

2011 yılı itibariyle AB'nin 27¹⁶ ve OECD'nin 34¹⁷ üye ülkesi bulunmaktadır. 2010 yılına kadar 30 üyesi bulunan OECD'de; Şili 7 Mayıs

¹⁶ AB üyesi ülkeler: Almanya, Avusturya, Belçika, Bulgaristan, Çek Cumhuriyeti, Danimarka, Estonya, Finlandiya, Fransa, Hollanda, Güney Kıbrıs Rum Kesimi, İngiltere, İrlanda, İspanya,

2010, Slovenya 21 Temmuz 2010, İsrail 7 Eylül 2010 ve Estonya 9 Aralık 2010 tarihlerinde resmi olarak OECD üyesi olmuşlardır. Çalışmada 2010 yılına kadar geçerliliği olan 30 OECD üyesi ülkenin yanı sıra Estonya, İsrail, Slovenya ve Şili de dahil edilerek analiz edilmiştir. Estonya ve Slovenya aynı zamanda AB üyesi ülke konumunda oldukları için veri kısıdı nedeniyle Estonya'ya AB üyesi ülkeler içinde yer verilmiş Slovenya ise OECD üyesi ülkeler arasında analize dahil edilmiştir.

7.1. OECD ve AB Üyesi Ülkelere İlişkin Veri Seti ve Analizi

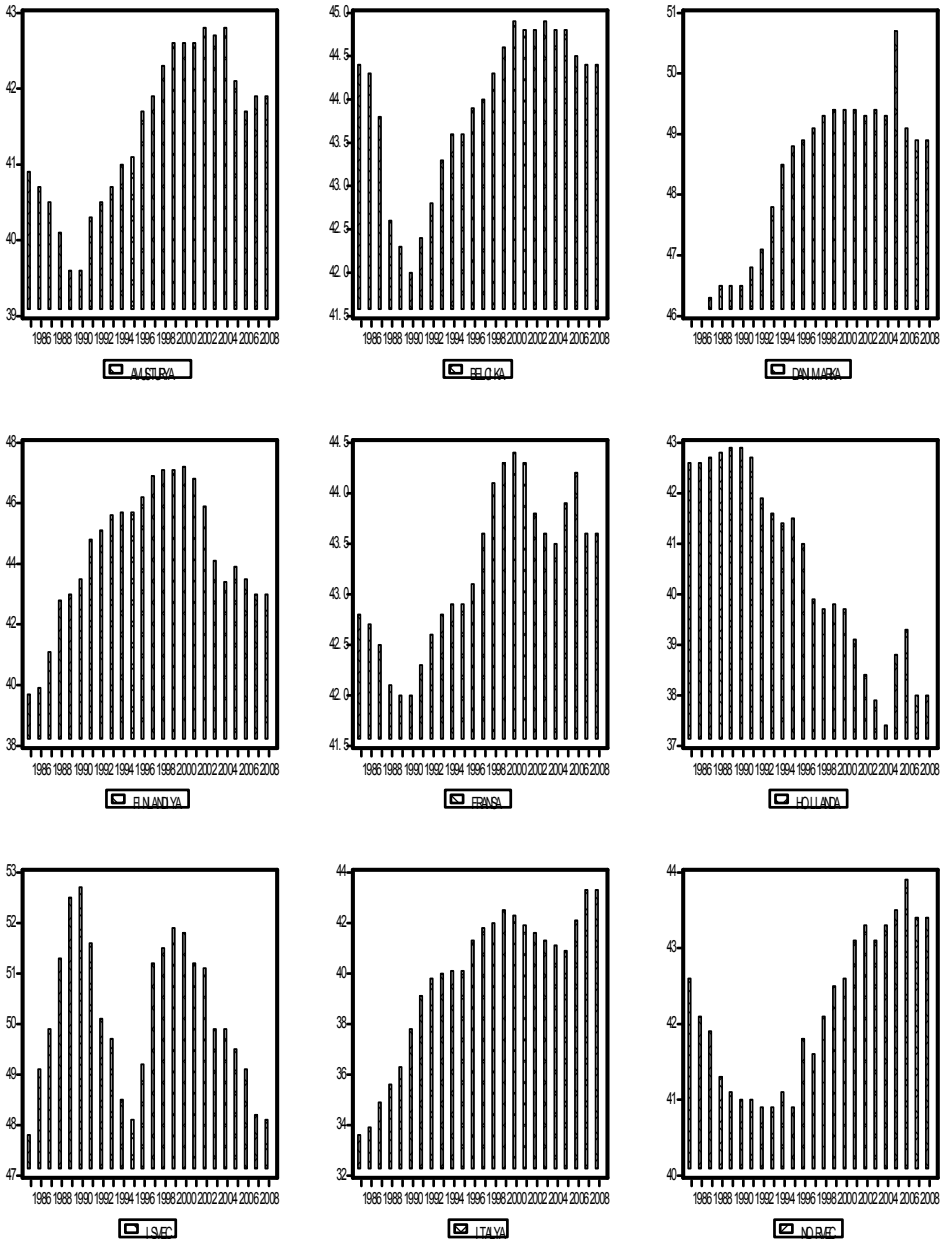
Grafikler 1-4, 1985-2010 dönemine ilişkin olarak; OECD üyesi ülkelerin GSYİH'ya oranla toplam vergi gelirlerinin düzeyini göstermektedir. Veri seti; OECD Gelir İstatistikleri 1965-2009 ve EUROSTAT 2007 İstatistik Raporu'ndan elde edilen toplam vergi gelirlerinden, gelir ve kazançlar üzerinden alınan vergilerden elde edilen gelirlerden ve mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerden elde edilen gelirlerden oluşmaktadır. Bu oranlar; vergi gelirlerinin piyasa fiyatlarıyla GSYİH'ya oranla belirtilmesi suretiyle hesaplanmıştır. Vergi oranları, ülkeler arasında epeyce çeşitlilik göstermektedir. Bunun en önemli nedeni, ülkelerin zaman sürecinde gösterdikleri gelişmeler ve dönüşümlerden kaynaklanmaktadır.

Grafik 1'de yer alan ülkeler sırasıyla Avusturya, Belçika, Danimarka, Finlandiya, Fransa, Hollanda, İsveç, İtalya ve Norveç'tir. Bu ülkelerin ortak özelliği 1985-2010 yılları arasında toplam vergi hasılatlarının GSYİH'ya oranla %40-55 arası olmasıdır. 2009 yılında, AB üyesi olan Danimarka ve İsveç'in vergi oranları GSYİH'ya oranla %45 olarak gerçekleşmiştir. 1985-2010 ortalamaları ise Avusturya (%41,5), Belçika (%43,9), Danimarka (%48,3), Finlandiya (%43,4), Fransa (%43,2), Hollanda (%40,5), İsveç (%50,2), İtalya (%39,9) ve Norveç (%42,2) olarak gerçekleşmiştir.

İsveç, İtalya, Letonya, Litvanya, Lüksemburg, Macaristan, Malta, Polonya, Portekiz, Romanya, Slovakya, Slovenya ve Yunanistan'dır.

¹⁷ OECD üyesi ülkeler: ABD, Almanya, Avustralya, Avusturya, Belçika, Çek Cumhuriyeti, Danimarka, Estonya, Finlandiya, Fransa, Güney Kore, Hollanda, İngiltere, İrlanda, İspanya, İsrail, İsveç, İsviçre, İtalya, İzlanda, Japonya, Kanada, Lüksemburg, Macaristan, Meksika, Norveç, Polonya, Portekiz, Slovakya, Slovenya, Şili, Türkiye, Yeni Zelanda ve Yunanistan'dır.

Grafik 1: OECD Üyesi Ülkelerde Toplam Vergi Gelirleri (GSYİH'ya oranla % 40-55)



Kaynak: (OECD, 2010)

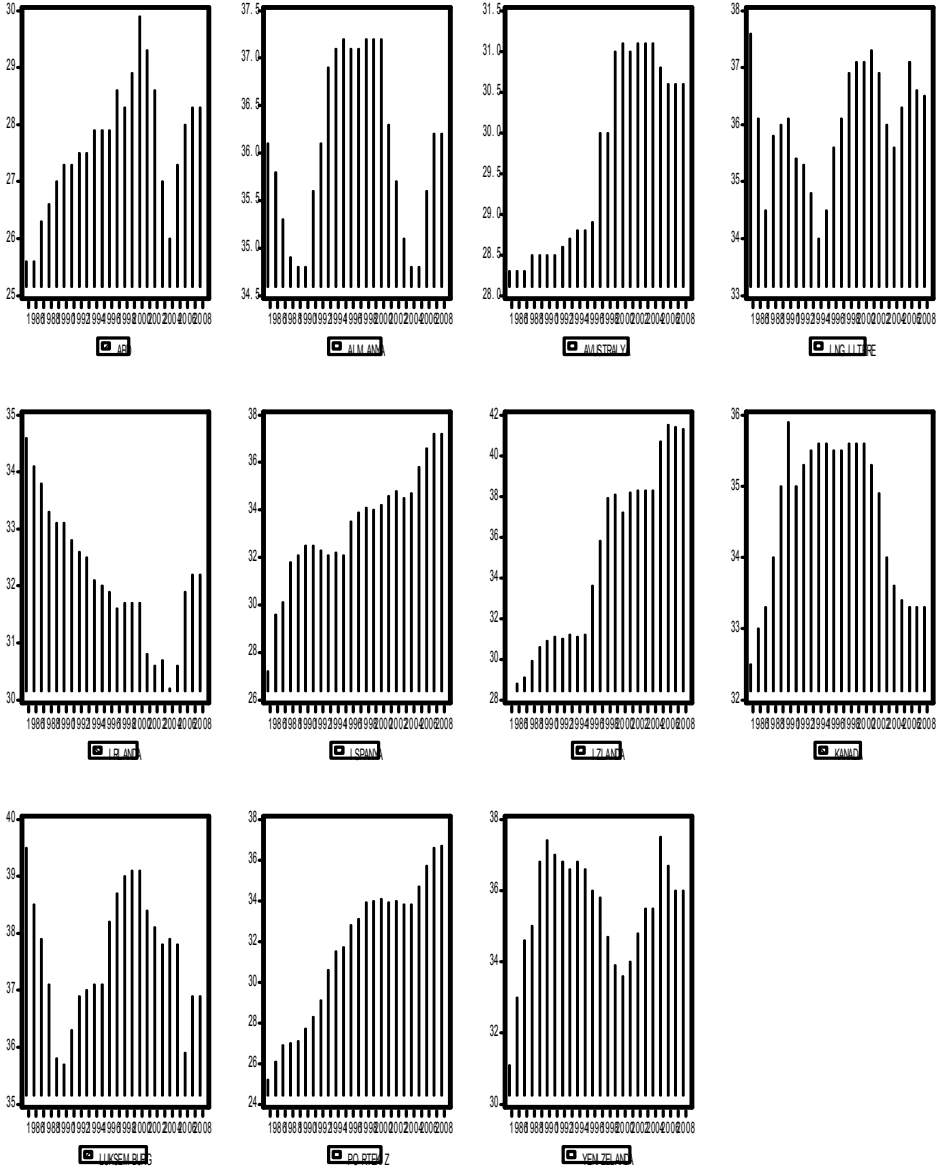
Grafik 2’de yer alan ülkeler sırasıyla ABD, Almanya, Avustralya, İngiltere, İrlanda, İspanya, İzlanda, Kanada, Lüksemburg, Portekiz ve Yeni Zelanda’dır. Bu ülkelerin ortak özelliği ise; 1985-2010 yılları arasında toplam vergi hasılatlarının GSYİH’ya oranla %25-40 arasında olmasıdır. Bu ülkelere ilişkin vergi oranları ortalamaları ABD (%27,6), Almanya (%36), Avustralya (%29,7), İngiltere (%36,1), İrlanda (%32,2), İspanya (%33,3), Kanada (%34,6), Lüksemburg (%37,6), Portekiz (%31,6) ve Yeni Zelanda (%35,5) olarak gerçekleşmiştir.

Grafik 3’te yer alan ülkeler sırasıyla Güney Kore, İsviçre, Japonya, Meksika, Şili, Türkiye ve Yunanistan’dır. Bu ülkelerin ortak özelliği ise; 1985-2010 yılları arasında toplam vergi hasılatlarının GSYİH’ya oranla %15-30 arasında olmasıdır. 1985-2010 ortalamaları Güney Kore (%21,7), İsviçre (%28,2), Japonya (%27,5), Meksika (%18), Şili (%19,9), Türkiye (%23,9) ve Yunanistan (%26,3) olarak gerçekleşmiştir.

2009 yılına ilişkin olarak; ABD, İsviçre, Japonya, Güney Kore, Meksika, Slovakya, Şili ve Türkiye’nin vergi oranları GSYİH’ya oranla %20-30 civarında gerçekleşmiştir. 2007 yılında OECD alanında vergi oranları ağırlıksız ortalamaya göre bir bütün olarak %35,8’den %35,9’a yükselmiştir. Bu oran baz alınan 2000 yılındaki en yüksek orandan %0,2 daha düşüktür. Vergi oranları 17 OECD üyesi ülkede yükselirken, 12 üye ülkede ise azalmıştır. Dört OECD üyesi ülkede, vergi oranlarındaki artışlar GSYİH’nın %1-1,5 oranında gerçekleşmiştir. Bu oranlar Güney Kore ve İrlanda’da %1,3 oranı ile en yüksek noktada gerçekleşmiştir.

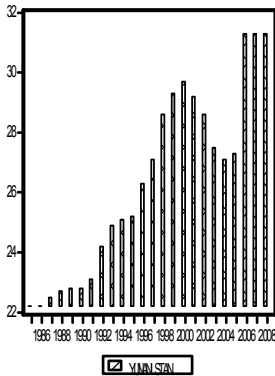
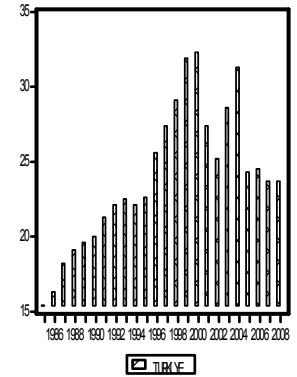
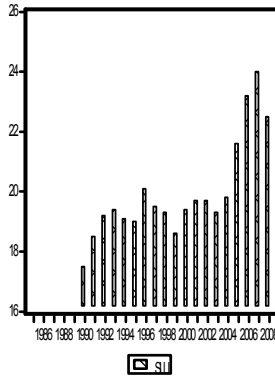
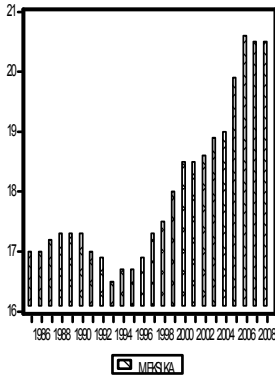
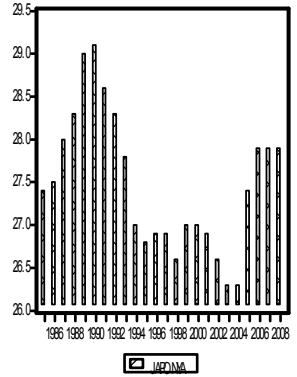
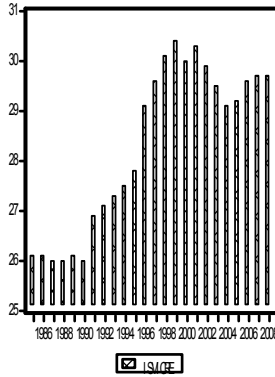
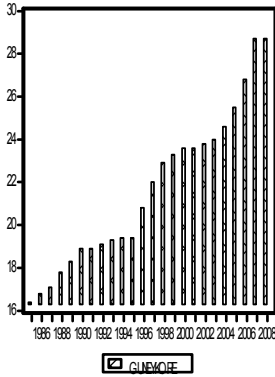
Grafik 4’de yer alan ülkeler sırasıyla Çek Cumhuriyeti, İsrail, Macaristan, Polonya, Slovakya ve Slovenya’dır. Bu ülkeler genelde geçiş ekonomileri oldukları için mevcut verileri Çek Cumhuriyeti, İsrail, Macaristan ve Polonya ve Slovenya için 1995 yılı sonrasına ait olup Slovakya için ise 2000 yılı sonrasına aittir. Bu ülkelerin ortak özelliği ise; 1995-2010 yılları arasında toplam vergi hasılatlarının GSYİH’ya oranla %30-40 arasında olmasıdır.

2009 yılına ilişkin olarak, vergi oranlarındaki azalışlar, %1-2 oranında gerçekleşirken; vergi oranının %2 ile en azaldığı ülke Slovakya olmuştur. 1995-2010 ortalamaları Çek Cumhuriyeti (%36,7), İsrail (%36), Macaristan (%38,6), Polonya (%33,4), Slovakya (%31,4) ve Slovenya (%38) olarak gerçekleşmiştir.

Grafik 2: OECD Üyesi Ülkelerde Toplam Vergi Gelirleri (GSYİH'ya oranla % 25-40)

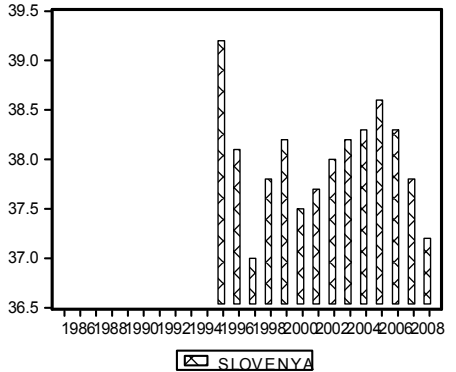
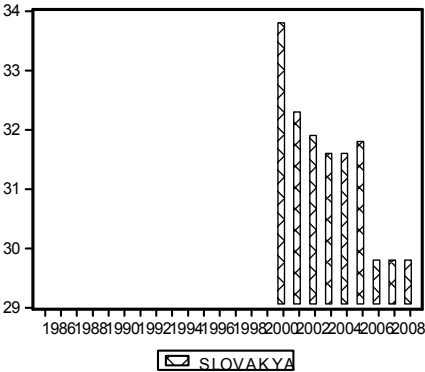
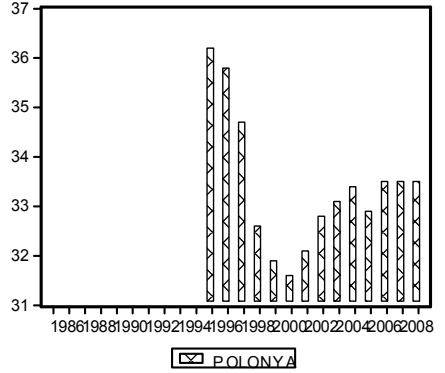
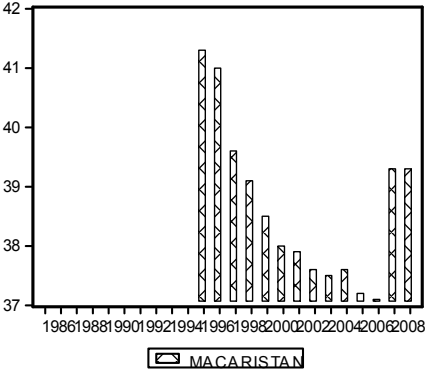
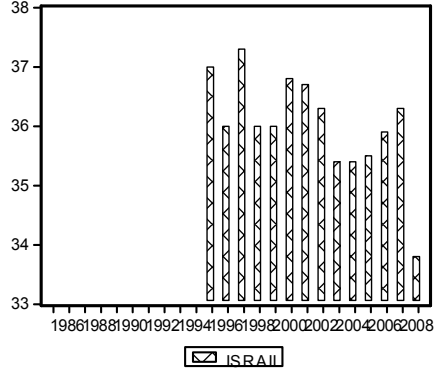
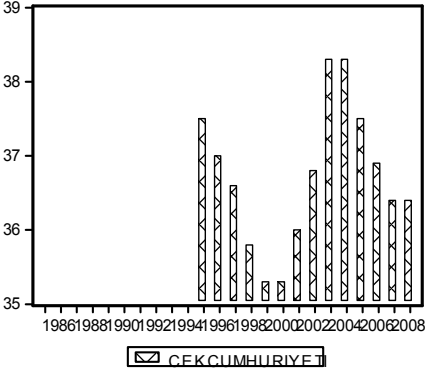
Kaynak: (OECD, 2010)

Grafik 3: OECD Üyesi Ülkelerde Toplam Vergi Gelirleri (GSYİH'ya oranla % 15-30)



Kaynak: (OECD, 2010)

Grafik 4: OECD Üyesi Ülkelerde Toplam Vergi Gelirleri (GSYİH'ya oranla % 30-40)



Kaynak: (OECD, 2010)

2010 yılına ilişkin olarak; GSYİH'ya oranla toplam vergi gelirleri düzeyinde OECD genelinde bir duraklama yaşanırken OECD Amerika bölgesinde küçük bir artış gerçekleşmiştir. 2009 yılı ile kıyaslandığında; 11 OECD üyesi ülkede toplam vergi oranları artarken, 13 üye ülkede ise vergi oranı azalışı yaşanmıştır. Aynı zamanda, GSYİH'ya oranla vergi oranları 3 OECD üyesi ülkede GSYİH'nın %1-2,5 düzeyinde yükselmiştir. Bu oranlar Macaristan'da %2,2, Güney Kore'de %1,9 ve İtalya'da %1,2 oranında yükselerek gerçekleşmiştir. Genel vergi oranları açısından en çok düşüş yaşanan ülke %1,3 ile Hollanda'dır.

EKLER 1-2, 1985-2010 dönemine ilişkin olarak; OECD üyesi ülkelerin GSYİH'ya oranla gelir ve kazançlar üzerinden alınan dolaysız vergilerin düzeyini göstermektedir. Bu oranlar; vergi gelirlerinin piyasa fiyatlarıyla GSYİH'ya oranlanmasıyla hesaplanmıştır. EK 1'de yer alan ülkelerin dolaysız vergi yapısına bakıldığında bu ülkelerin nispi olarak dolaysız vergilere daha az önem verdikleri görülmekte ve dolaysız vergilerin oranları ortalama olarak %5 ila %15 arasında değişmektedir. Bu ülkeler sırasıyla; ABD (%13), Almanya (%11,2), Avusturya (%11,4), Çek Cumhuriyeti (%8,8), Fransa (%8,6), Güney Kore (%6,5), Hollanda (%11), İngiltere (%13,9), İrlanda (%12,5), İspanya (%9,8), İsrail (%13,3), İsviçre (%12,7), İtalya (%13,7), İzlanda (%12,5), Japonya (%11), Lüksemburg (%14,2), Macaristan (%9,1), Meksika (%4,6), Polonya (%8,3), Portekiz (%8,1), Slovakya (%6), Slovenya (%7,5), Şili (%5,9), Türkiye (%5,6) ve Yunanistan (%6,4)'dır. Bu ülkeler arasında dolaysız vergilerin GSYİH içindeki payı en düşük olarak gerçekleşen ülke ortalama %4,6 oranıyla Meksika'dır. Meksika'yı ortalama %5,6 oranıyla Türkiye, %5,9 oranıyla Şili ve %6 oranıyla Slovakya izlemektedir. EK 1'de yer alan ülkelere Çek Cumhuriyeti, Macaristan, Polonya, Slovakya ve Slovenya gibi geçiş ekonomilerinin özellikle dolaysız vergi oranlarını düşük olarak gerçekleştirdikleri görülmektedir. 2007-2008 yılları arasında GSYİH'ya oranla gelir ve kurumlar vergisinden elde edilen gelirlerin OECD ortalaması %12,9'tan %12,5'e düşmüştür. 2007-2008 döneminde Şili, gelir ve kurumlar vergisinden elde edilen gelirlerinde GSYİH'na oranla %2,6'lık bir oranla en büyük düşüşü yaşarken, İsrail ve İspanya %2 civarında bir düşüşle 2. ve 3. sırayı almışlardır. Diğer yandan İsviçre, gelir ve kurumlar vergisinden elde edilen gelirlerinde GSYİH'ya oranla %0,6'lık bir artış yaşamıştır. 2006-2010 yılları arasında, GSYİH'ya oranla gelir ve kurumlar vergisinden elde edilen gelirlerin ortalama

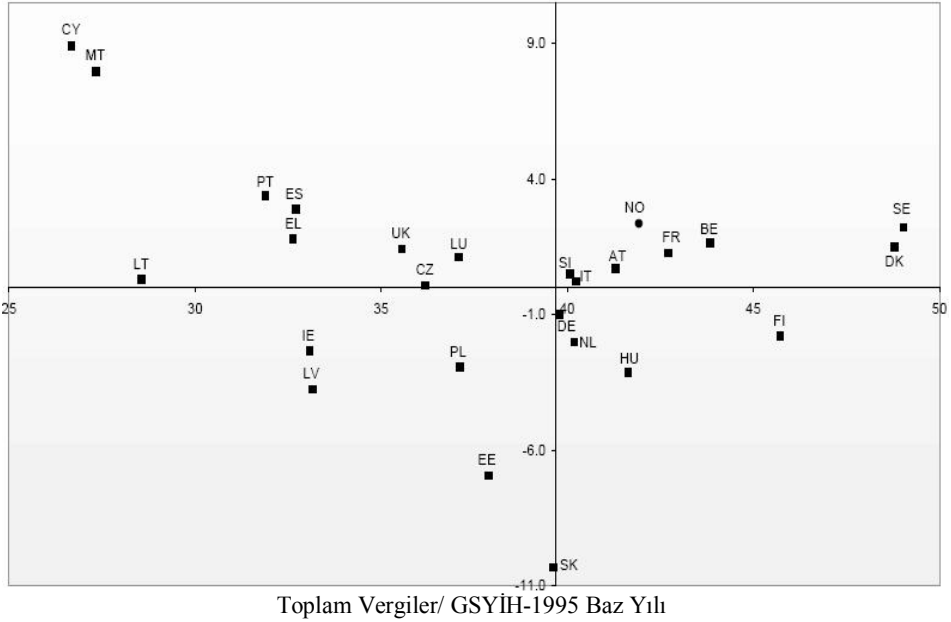
oranı %12,8'den %13'e yükselmiştir. OECD üyesi üç ülkede İtalya'da %1,1, Almanya'da %1 ve İrlanda'da %1 olmak üzere gelir ve kurumlar vergisinden elde edilen gelirlerin oranı yükselmiştir.

EK 2'de yer alan ülkelerin dolaysız vergi yapısına bakıldığında bu ülkelerin nispi olarak dolaysız vergilere daha fazla önem verdikleri görülmekte ve dolaysız vergilerin oranları ortalama olarak %15 ila %30 arasında değişmektedir. Bu ülkeler sırasıyla; Avustralya (%16,9), Belçika (%16,8), Danimarka (%29,2), Finlandiya (%17,4), İsveç (%20,5), Kanada (%16,5), Norveç (%17,5) ve Yeni Zelanda (%21,9)'dır. Bu ülkeler arasında dolaysız vergilerin GSYİH içindeki payı en yüksek olarak gerçekleşen ülke ortalama %29,2 oranıyla Danimarka'dır. Danimarka'yı ortalama %21,9 oranıyla Yeni Zelanda ve %20,5 oranıyla İsveç izlemektedir. EK 2'de yer alan ülkelerin tipik özelliği ise; Danimarka, Finlandiya, İsveç ve Norveç gibi İskandinav ülkelerinin ikili gelir vergisi sistemini benimsemiş olmalarıdır.

EKLER 3-4, 1985-2010 dönemine ilişkin olarak; OECD üyesi ülkelerin GSYİH'ya oranla mal ve hizmetler üzerinden alınan dolaylı vergilerin düzeyini göstermektedir. Bu oranlar; vergi gelirlerinin piyasa fiyatlarıyla GSYİH'ya oranlanmasıyla hesaplanmıştır. EK 3'de yer alan ülkelerin dolaylı vergi yapısına bakıldığında bu ülkelerin nispi olarak dolaylı vergilere daha az önem verdikleri görülmekte ve dolaylı vergilerin oranları GSYİH'ya oranla ortalama olarak %4 ila %10 arasında değişmektedir. Bu ülkeler sırasıyla; ABD (%4,8), Almanya (%9,9), Avustralya (%8,5), Güney Kore (%8,8), İspanya (%9,4), İsviçre (%6,2), Japonya (%4,7), Kanada (%9), Lüksemburg (%10) ve Türkiye (%9,8)'dir. Bu ülkeler arasında dolaylı vergilerin GSYİH içindeki payı en düşük olarak gerçekleşen ülke ortalama %4,7 oranıyla Japonya'dır. Japonya'yı ortalama %4,8 oranıyla ABD ve %6,2 oranıyla İsviçre izlemektedir. EK 1'de yer alan ülkelerden Japonya, ABD ve İsviçre gibi ekonomilerin güçlü özellikleri dikkate alındığında; bu ülkelerin vergi sistemlerinde dolaylı vergilerin GSYİH içindeki ağırlığını düşük olarak gerçekleştirdikleri görülmektedir. Bunun yanı sıra, OECD genelinde de vergi tabanında; mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerden elde edilen gelirlerin GSYİH'ya oranla ortalama payları oranı %11,3'ten %11,1'e düşmüştür. Bununla birlikte, sosyal güvenlik katkı payları, parafiskal gelirler ve emlak vergilerinden elde edilen gelirlerin ortalama paylarında bir değişiklik olmamıştır.

EK 4’de yer alan ülkelerin dolaylı vergi yapısına bakıldığında bu ülkelerin nispi olarak dolaylı vergilere daha fazla önem verdikleri görülmekte ve dolaylı vergilerin oranları GSYİH’ya oranla ortalama olarak %10 ila %17 arasında değişmektedir. Bu ülkeler sırasıyla; Avusturya (%12,2), Belçika (%11,3), Çek Cumhuriyeti (%11,6), Danimarka (%15,8), Finlandiya (%13,7), Fransa (%11,6), Hollanda (%11,5), İngiltere (%11,5), İrlanda (%13), İsrail (%11,8), İsveç (%13), İtalya (%10,5), İzlanda (%16,2), Macaristan (%15,3), Meksika (%10,1), Norveç (%14,1), Polonya (%12,2), Portekiz (%12,8), Slovakya (%12), Slovenya (%13,3), Şili (%11), Yeni Zelanda (%11,3) ve Yunanistan (%11,4)’dır. Bu ülkeler arasında dolaylı vergilerin GSYİH içindeki payı en yüksek olarak gerçekleşen ülke ortalama %16,2 oranıyla İzlanda’dır. İzlanda’yı ortalama % 15,8 oranıyla Danimarka ve %15,3 oranıyla Macaristan izlemektedir.

Grafik 5, 1995-2007 yılları arasında AB üyesi ülkelerin GSYİH’nın yüzdesi olarak vergi/GSYİH oranlarındaki değişiklikleri göstermektedir. Bu oranlar 1995 yılındaki düzeyler baz alınarak karşılaştırılmıştır. Grafik 5’in üst kısmı; 1995 yılından bu yana genel vergi oranlarında artış olan AB üyesi ülkeleri içermektedir. Sağ-sol boyutlar 1995 yılındaki ortalama ile karşılaştırmalı olarak 12 yıllık sürenin başlangıcındaki çıkış noktalarını belirtmektedir. Yani, sağ kısımda bulunan ülkeler 12 yıllık dönemin başlangıcında AB ortalamasından daha yüksek vergi oranlarına sahip olduğu belirlenen ülkelerdir. Grafik 5 ele alındığında; yatay-sağ eksene daha yakın bir şekilde konumlanmış AB ortalamasından daha yüksek vergi oranlarına sahip ülkelerin (özellikle eski AB üyesi devletler) ortaya koyduğu uyumlaşma çabalarının sınırlı kaldığı görülmektedir. Diğer yandan, grafiğin sol kısmında ise daha fazla kuzey-güney varyasyonları görülmektedir. Bu durum; grafiğin sol kısmında yer alan düşük vergi oranlarına sahip ülkeler arasında çok güçlü dönüşümlerin yaşandığını ve çoğu ülkenin vergi oranlarını %9’a düşürmekten ziyade %16’ya çıkardığını göstermektedir. Özellikle üst-sağ çeyrek düzlemde yer alan (vergi oranlarını daha fazla arttıran yüksek-ortalama ülkeler) AB ortalamasından yüksek vergi oranlarıyla döneme başlayan ülkelerin, alt-sağ çeyrek düzlemde (vergi oranlarını azaltan yüksek-ortalama ülkeler) yer alan ülkelere daha fazla olması bu sonucu doğrulamaktadır. Yalnızca Almanya, Finlandiya, Hollanda ve Macaristan gibi dört yüksek-ortalama ülke genel vergi oranlarını düşürmeyi başarmıştır.

Grafik 5¹⁸ : AB Üyesi Ülkelerde 1995-2007 Döneminde Vergi Oranlarındaki Değişimler.

Kaynak: (EUROSTAT, 2007)

Buna ek olarak, daha düşük-ortalama AB üyesi devletler vergi oranlarını %5'e düşürmekten ziyade %9'a çıkarmışlardır. İlginç bir şekilde, düşük-ortalama ülkeler; yukarıya ve aşağıya doğru her iki yönde de uyumlaşmaya ilişkin büyük çaba göstermelerine rağmen ortalamanın üzerindeki ülkelerde görünüm daha durağan bir durum sergilemektedir. Genel anlamda, veriler özellikle 2004 yılından sonra ortalamaya doğru bir yakınsamanın gerçekleştiğini göstermektedir. AB üyesi dört ülke diğerlerine nazaran daha fazla değişim göstermiştir. Güney Kıbrıs Rum Kesimi ve Malta yukarıya doğru; Slovakya ve Estonya ise aşağıya doğru değişimlerle vergi oranları açısından büyük bir dönüşüm gerçekleştirmişlerdir. Güney Kıbrıs Rum Kesimi ve Malta; vergi

¹⁸ Grafik 5'te yer alan AB üyesi ülkeler sırasıyla: AT Avusturya, BE Belçika, BG Bulgaristan, CY Güney Kıbrıs Rum Kesimi, CZ Çek Cumhuriyeti, DE Almanya, DK Danimarka, EE Estonya, EL Yunanistan, ES İspanya, FI Finlandiya, FR Fransa, HU Macaristan, IE İrlanda, IT İtalya, LV Letonya, LT Litvanya, LU Lüksemburg, MT Malta, NL Hollanda, NO Norveç (Norveç AB üyesi ülke değildir), PL Polonya, PT Portekiz, RO Romanya, SI Slovenya, SK Slovakya, SE İsveç ve UK İngiltere'dir.

oranlarından sapmalar göstererek istisnai bir durum teşkil etmişlerdir. Bu iki AB üyesi devlet 1995 yılında en düşük iki vergi oranına sahip dar bir vergi tabanındayken; 2006 yılına kadar Güney Kıbrıs Rum Kesimi (+%8,9) ve Malta (+%8) olarak vergi oranlarında büyük artışlar göstermişlerdir. Bu iki ülke şimdi; AB üyesi ülkeler arasında vergi oranlarının yüksekliği açısından 17. ve 18. sırada yer almakta ve hala GSYİH'nın 2 puan civarında ve ortalamanın da altında seyretmektedirler (EUROSTAT, 2007: 28). Slovakya'da vergi oranları, 1999 yılından itibaren düşmeye başlamış ve 2000-2007 yılları arasında %3,6 oranında azalmıştır. Genel anlamda, 2000-2007 yılları arasındaki dönem boyunca Slovakya; $\frac{1}{4}$ oranında vergi oranında azalmayla vergi sisteminde yeniden yapılandırmaya giden, köklü ve geniş kapsamlı değişiklikleri ortaya koyan AB üyesi devlet olarak göze çarpmaktadır. Bu ülke, 1999 yılında GSYİH'nın %40,5 düzeyinde bulunan eski üye devletlerin ortalamasıyla aynı eksende iken; sıralamasını önemli ölçüde değiştirerek, 2007 yılında AB-27 içinde 3. en düşük vergi oranına sahip ülke konumuna gelmiştir. Diğer yandan, Estonya; vergi oranlarındaki azaltmayı çoğunlukla 1995-2001 yılları arasında gerçekleştirirken, 2001 yılından bu yana vergi oranları sabit kalmıştır. 2007 yılına kadar, Bulgaristan ve Romanya sırasıyla (+%2,9) oranında bir artış eğilimi ve (+%0,2) oranında kayda değer bir artış istikrarı göstermişlerdir. Son olarak, AB'nin eski üye devletleri arasında, vergi oranları açısından köklü ve geniş kapsamlı değişiklikler meydana gelmemiştir (EUROSTAT, 2007: 29)

7.2. Ülkelerin Farklı Kategorilerde Belirlenmesi: A, B, C ve D Kategorisi Ülkeleri

Karşılaştırmalı ülke veri setleri ve önceki oyun teorisi analizinden yola çıkılarak; OECD ve AB üyesi ülkeler, vergilendirme hususunda başarılı ülkeden vergilendirme konusunda başarısız ülkeye doğru bir sınıflandırmaya tabi tutulmuştur. Bu değerlendirme, ülkelerin vergilendirme tercihleri ve vergilendirme stratejilerine bağlı olarak gerçekleştirilmiştir. Ülkelere ilişkin vergilendirme tercihleri ise ülkelerin vergi yapılarını ve vergi sistemlerini nasıl oluşturduklarına bağlı olarak kategorize edilmiştir. Ayrıca ülkeler "*reform-zamanlaması (reform-timing)*"na bağlı olarak da sınıflandırmaya tabi tutulmuştur.

7.2.1. A Kategorisi Ülkeleri

A kategorisinde; ABD, Almanya, Avustralya, Belçika, Danimarka, Finlandiya, İngiltere, İsveç, İtalya, Japonya, Kanada, Lüksemburg, Hollanda, Norveç ve Yeni Zelanda bulunmaktadır.

7.2.2. B Kategorisi Ülkeleri

B kategorisinde; Avusturya, Fransa, Güney Kore, İrlanda, İspanya, İsviçre, İzlanda ve Portekiz bulunmaktadır.

7.2.3. C Kategorisi Ülkeleri

C kategorisinde; Çek Cumhuriyeti, Estonya, Güney Kıbrıs Rum Kesimi, İsrail, Letonya, Litvanya, Macaristan, Malta, Polonya, Slovakya ve Slovenya bulunmaktadır.

7.2.4. D Kategorisi Ülkeleri

D kategorisinde; Bulgaristan, Meksika, Romanya, Şili, Türkiye ve Yunanistan bulunmaktadır.

7.3. Türkiye'nin Bu ülkeler Arasındaki Gerçek Konumu

Oyun-karar yaklaşımını ve karşılaştırmalı gelir analizlerini içeren tüm analizlerin sonucunda; Türkiye'nin, OECD ve AB üyesi ülkeler arasındaki gerçek konumu izah edilmeye çalışılmaktadır. Çalışmadan da görüldüğü üzere, OECD ve AB üyesi ülkeler genellikle aynı ülkelerdir. Bu yolla bu ülkelere ilişkin sistemler, yapılar ya da konseptler zaman sürecinde yakınsama gösterecektir. Türkiye de aynı zamanda OECD'ye üye ve AB'ye aday bir ülke olduğu için; ilk olarak Türkiye'nin karşılıklı etkileşimlerle bu fırsatı kullanması gerekmektedir. Daha sonra, Türkiye vergilendirme kabiliyetinin potansiyelini gözden geçirmeli ve başarılı ülke örneklerinde olduğu gibi vergilendirme stratejilerini geliştirmelidir. Çalışmanın model bölümünde açıklandığı üzere; vergi oranlarını azaltmak, vergi tabanını genişletmek, etkin vergi tahsilatı ile vergi usullerini ve vergi sistemini basitleştirmek gibi çeşitli yönlerde vergilendirme stratejileri kurulabilmektedir. Uzun-dönemde vergilendirme konsepti de değişebileceği için, her ülke vergi sistemlerini yeniden düzenlemek açısından reformlara gereksinim duyacaktır. Her ülkenin değişen koşullara uyum sağlayabilmesi için günün gereklerine uygun düzenlemeler yapmaları

gerekmektedir. Bu konu Türkiye'nin uluslararası konumu açısından ele alındığında; Türkiye'nin vergi yapısını, vergi sistemini, vergisel etkileşimlerini ve vergi stratejilerini uluslararası politikanın ya da dünya politikasının gidişatına göre yeniden düzenlemesi gerekliliği ortaya çıkmaktadır.

8. SONUÇ

OECD ve AB üyesi ülkeler, vergi sistemleri karmaşık, adaletsiz, istikrarsız ve verimsiz olduğu için 1980'li yılların başlarında vergi sistemlerini yeniden düzenlemeye başlamışlardır. Vergi oranını azaltan ve vergi tabanını genişleten öneriler en önemli vergi reformu önerileri olarak kabul görmüştür. Vergi yükümlülerinin vergi ödeme istekliliğini ve vergiye uyumunu arttırmak için bu önerilere başvurulmuş ve uygulamaya konulmuştur. Gelir üzerindeki vergi yükü artan bir trend izlediği için; OECD ve AB'de vergi yapıları 1990'lı yıllar boyunca dolaysız vergilerden ziyade dolaylı vergilere doğru eğilim göstermiştir.

OECD ve AB üyesi ülkelerde 1980 sonrası dönemde uygulanan vergi stratejilerine göre; A kategorisindeki ülkeler, karar stratejilerini zamanlama, husus ve problem açısından başarılı bir şekilde uygulamışlardır. B kategorisindeki ülkeler de aynı zamanda vergi sistemi ve vergi yapısı sorunlarını çözmeye çalışmışlar; bununla birlikte, meseleleri acil sorunlar olarak algılamadıkları için “*zaman-tutarlılığı problemi (time-inconsistency problem)*” ile karşı karşıya kalmışlardır. C kategorisindeki ülkeler geçiş ekonomileri olduğu için vergi yapılarını düzenlemeleri ya da vergi sistemlerini oluşturmaları 1990'lı ve 2000'li yıllar boyunca süregelmiştir. Bu nedenle geçiş ekonomileri de zaman-tutarlılığı problemiyle karşılaşmışlardır. D kategorisindeki ülkelerde ise; vergi sistemleri ve vergi yapıları hala karmaşıktır. Bu ülkelere ilişkin vergi yükleri OECD ve AB ortalamalarından sapmalar göstermektedir. Bu ülkelerde aynı zamanda vergi idaresi de etkinsizdir. Vergi idaresi, vergi yükümlülerinin vergiden kaçınmasını ve vergi kaçırmasını önleyememekte ve bu nedenle de yatay ve dikey adalet sağlamamaktadır.

Sonuç olarak karar-alma analizi itibariyle; Türkiye'nin ilk olarak zaman-tutarlılığı problemini aşması gerekmektedir. İkinci olarak, Türkiye durumunu uluslararası politika ve AB'ye üyelik açısından ele alarak değerlendirmelidir. Son olarak Türkiye; vergi yapısında ve vergi sisteminde değişen şartlara hızlı

bir şekilde müdahale etmeli ve zamana ayak uydurabilmek açısından hızlı kararlar alabilmelidir.

KAYNAKLAR

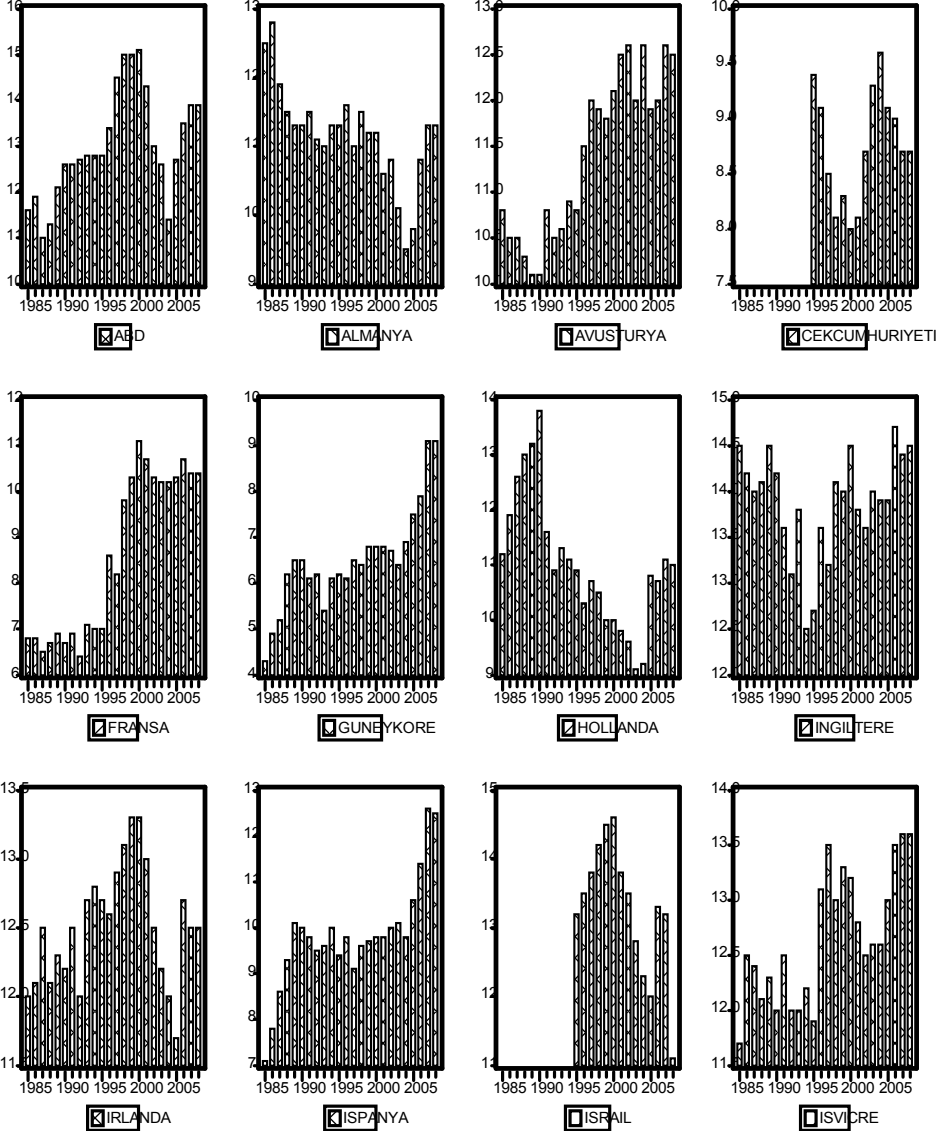
- Aktan, Coşkun Can ve Abdullah Burhan Bahçe (2007), “Kamu Tercihi Perspektifinden Oyun Teorisi”, Ed. C.C. Aktan & Dilek Dileyici, *Modern Politik İktisat: Kamu Tercihi*, Ankara: Seçkin Yayınları, 153-176.
- Arıkan, Zeynep (2007), *Türk Vergi Hukukunda Mali İkametgah*, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Atkinson, Anthony (1988), “The Theory of Tax Design for Developing Countries”, Ed. David Newbery and Nicholas Stern, *The Theory of Taxation for Developing Countries*, Oxford: Oxford University Press, 387-407.
- Aumann, Robert J. ve Mordecai Kurz (1977), “Power and Taxes”, *Econometrica*, 45, 5, July, 1137-1161.
- Braithwaite, John (2002), “Making Tax Law More Certain: A Theory”, The Australian National University, Australian Taxation Office, *The Centre for Tax System Integrity Working Papers*, 44, December, 1-18.
- Deaton, Angus (1988), “Econometric Issues for Tax Design in Developing Countries”, Ed. David Newbery and Nicholas Stern, *The Theory of Taxation for Developing Countries*, Oxford: Oxford University Press, 92-114.
- en.wikipedia.org/wiki/Freedom_of_choice (Erişim:02.05.2011).
- EUROSTAT (2007), *Taxation Trends in the European Union*, Eurostat Statistical Books, 2007 Edition, Luxembourg: European Communities.
- Flood, Merrill M. (1955), “Decision Making”, *Management Science*, 1, 2, January, 167-169.
- Hagemann, Robert P., Brian R. Jones ve Robert Bruce Montador (1987), “Tax Reform in OECD Countries: Economic Rationale and Consequences”, *OECD Economics Department Working Papers*, No: 40, Paris: OECD Publications.
- Hall, Robert E ve Alvin Rabushka (1995), *The Flat Tax*, Second Edition, California: Hoover Institution Press Publications.
- Hart, H. L. A. (1958), “Positivism and the Separation of Law and Morals”, *Harvard Law Review*, 71, 4, 593-629.
- Higgins, J. Warren (1969), “The Tax Game”, *The Accounting Review*, 44, 3, July, 615-618.
- Hitiris, Theo (2003), *European Union Economics*, 5. Edition, Pearson Education Limited: Prentice Hall Publications.
- Hughes, Graham (1968), “Rules, Policy and Decision Making”, *The Yale Law Journal*, 77, 3, January, 411-439.

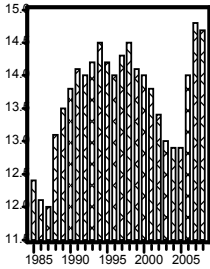
- Hyman, David N. (1996), *Public Finance: A Contemporary Application of Theory to Policy*, Fifth Edition, The Dryden Press: Hartcourt Brace College Publishers.
- JETS (2005), “Decision-Making Strategies”, Promoting Interest in Engineering, Science, Mathematics, and Technology, 1-7, <http://www.jets.org/programs/decision.doc> (Erişim: 12.03.2011)
- Johansson, A., Chistopher Heady, Jens Arnold, Bert Brys ve Laura Vartia (2008), “Taxation and Economic Growth”, *OECD Economics Department Working Papers*, No. 620, Paris: OECD Publications.
- Jones, Sally M. (2004), *Principles of Taxation: For Business and Investment Planning*, 2004 Edition, New York: Mc Graw Hill/Irvin Publications.
- Kraan, Dirk-Jan (1996), *Budgetary Decisions: A Public Choice Approach*, First Edition Cambridge: Cambridge University Press.
- Leibfritz, Willi, John Thornton ve Alexandra Bibbee (1997), “Taxation And Economic Performance”, *OECD Economics Department Working Papers*, No. 176, Paris: OECD Publications.
- Maliye Bakanlığı (1997), *Dictionary of Tax Terms*, Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No: 1997/343, Temmuz, Ankara.
- McCracken, Paul W. (1969), “The Game Plan for Economic Policy”, *The American Statistician*, 23, 4, October, 7-10.
- McGuire, Ruth (2002), “Decision Making”, *The Pharmaceutical Journal*, Vol. 269, 647-649.
- Minarik, Joseph J. (1985), *Making Tax Choices*, Washington D.C: The Urban Institute Press.
- Norregaard, John ve Tehmina S. Khan (2007), “Tax Policy: Recent Trends and Coming Challenges”, *IMF Working Paper*, WP/07/274, December, 1-59.
- OECD (1985), “Trends in International Taxation”, *Reports of the OECD Committee on Fiscal Affairs*, Paris: OECD Publications.
- OECD (1987), *Taxation in Developed Countries*, January, Paris: OECD Publications.
- OECD (1998), “Value-Added Taxes in Central And Eastern European Countries: A Comparative Survey and Evaluation”, *OECD Centre for Co-operation with Non-Members*, Paris: OECD Publications.
- OECD (1999), “Taxing Powers of State and Local Government”, *OECD Tax Policy Studies*, No. 1, Paris: OECD Publications.
- OECD (2001), “Tax and the Economy: A Comparative Assessment of OECD Countries”, *OECD Tax Policy Studies*, No. 6, Paris: OECD Publications.
- OECD (2002), “Fiscal Design Surveys Across Levels of Government”, *OECD Tax Policy Studies*, No. 7, Paris: OECD Publications.
- OECD (2004), “Recent Tax Policy Trends and Reforms in OECD Countries”, *OECD Tax Policy Studies*, No. 9, Paris: OECD Publications.
- OECD (2005), “Taxing Working Families: A Distributional Analysis”, *OECD Tax Policy Studies*, No. 12, Paris: OECD Publications.
- OECD (2006), “Fundamental Reform of Personal Income Tax”, *OECD Tax Policy Studies*, No. 13, Paris: OECD Publications.

- OECD (2007), "Tax Effects on Foreign Direct Investment: Recent Evidence and Policy Analysis", *OECD Tax Policy Studies*, No. 17, Paris: OECD Publications.
- OECD (2010), *Revenue Statistics: 1965-2009*, 2010 Edition, December, Paris: OECD Publications.
- Owens, Jeffrey (2004), "Fundamental Tax Reform: The Experience of OECD Countries", Presented at the 67th Annual Meeting of Tax Foundation Washington D.C., <http://www.taxfoundation.org/files/67thnationalconfdoc1.pdf> (Erişim: 05.08.2011)
- Owens, Jeffrey (2005), "Fundamental Tax Reform: The Experience of OECD Countries", *Tax Foundation Background Paper*, No: 47, February, 1-32.
- Picciotto, Sol (2007), "Constructing Compliance: Game Playing, Tax Law, and the Regulatory State", *Law & Policy*, 29, 1, January, 11-30.
- Radulescu, Doina Maria (2007), "CGE Models and Capital Income Tax Reforms: The Case of a Dual Income Tax for Germany", Ed. M. Beckmann and H.P. Künzi, *Lecture Notes in Economics and Mathematical Systems*, No. 621, Berlin: Springer Publishing, 1-168.
- Shoup, Carl S. (1975), "Economic Aspects of Tax Administration", Ed. Richard M. Bird and Oliver Oldman, *Readings on Taxation in Developing Countries*, Third Edition, The Johns Hopkins University Press, 500-514.
- Stern, Nicholas (1988), "The Theory of Optimal Commodity and Income Taxation: An Introduction", Ed. David Newbery and Nicholas Stern, *The Theory of Taxation for Developing Countries*, Oxford: Oxford University Press, 22-59.
- The Colombian Commission on Tax Report (1975), "The Objectives of Tax Reform", Ed. Richard M. Bird and Oliver Oldman, *Readings on Taxation in Developing Countries*, Third Edition, The Johns Hopkins University Press, 65-75.
- United Nations (1996), "Status of Alternative Revenue Raising Proposals", United States General Accounting Office, *Report to Congressional Requesters*, GAO/NSIAD-97-31, November, 1-15.
- United Nations Secretariat (1975), "Tax Reform Planning", Ed. Richard M. Bird and Oliver Oldman, *Readings on Taxation in Developing Countries*, Third Edition, The Johns Hopkins University Press, 58-65.
- Vanberg, Georg (2001), "Legislative-Judicial Relations: A Game-Theoretic Approach to Constitutional Review", *American Journal of Political Science*, 45, 2, April, 346-361.
- Wagner, Richard E. (2005), "Redistribution, Poor Relief, and the Welfare State", Ed. Juergen G. Backhaus and Richard E. Wagner, *Handbook of Public Finance*, Kluwer Academic Publishers, 385-405.
- Whalley, John (1984), "Regression or Progression: The Taxing Question of Incidence Analysis", *Canadian Journal of Economics*, 17, 654-682.
- Whiteley, Paul and Patrick Seyd (1996), "Introduction: Rationality and Political Decision-Making", *European Journal of Political Research*, 29, March, 143-145.
- World Bank (1991), *Lessons of Tax Reform*, Washington, DC: The World Bank Publications.
- Zmarak, Shalizi (1989), "Reforming Tax Systems", *Tax Notes*, 42, 9, 219-240.

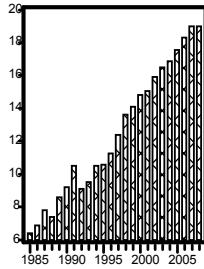
EKLER

EK 1. OECD Üyesi Ülkelerde Dolaysız Vergiler (GSYİH'ya oranla % 5-15)

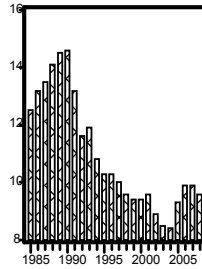




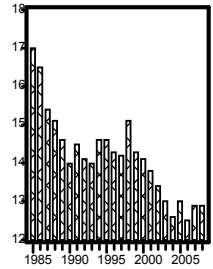
İTALYA



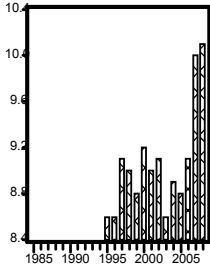
İZRAİL'DE



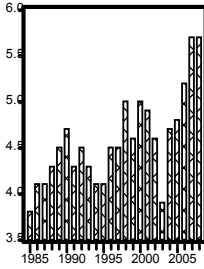
JAPONYA



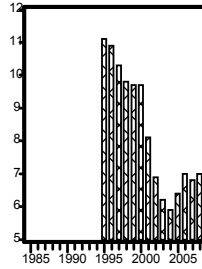
LÜKSEMBURG



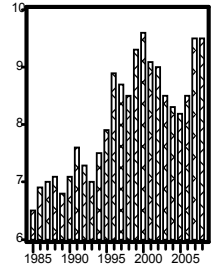
MACARİSTAN



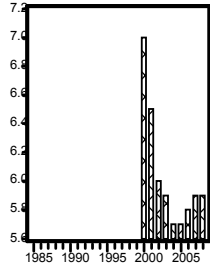
MEKSİKA



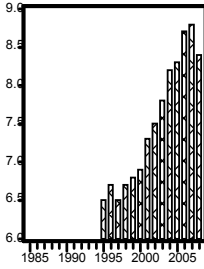
POLONYA



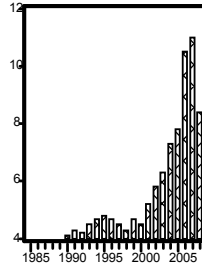
PORTEKİZ



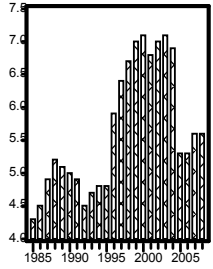
SLOVAKYA



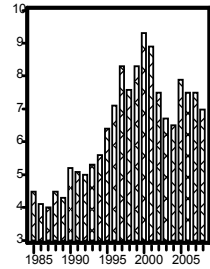
SLOVENYA



Sİ

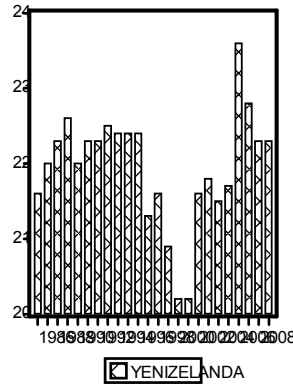
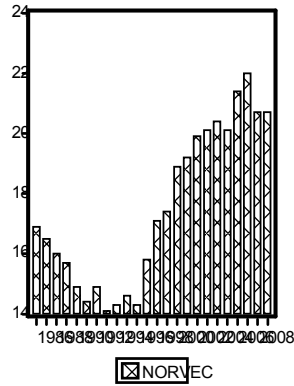
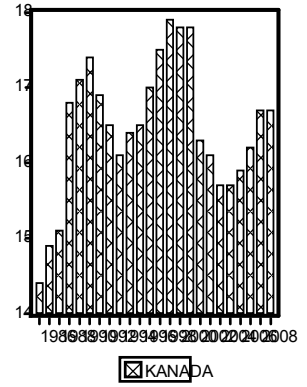
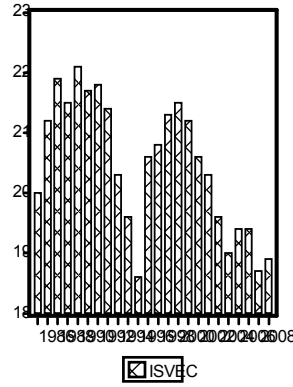
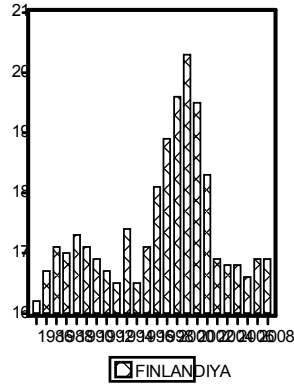
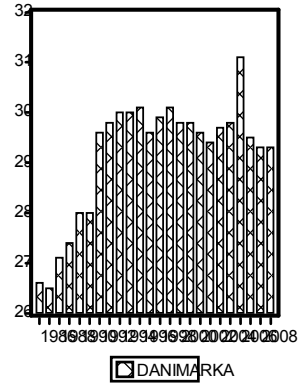
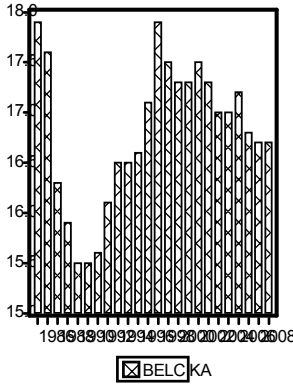
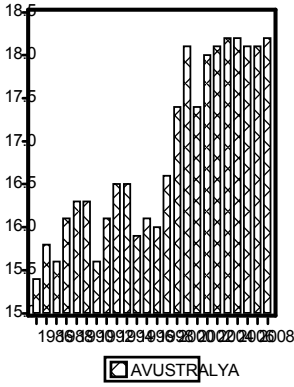


TÜRKEYE



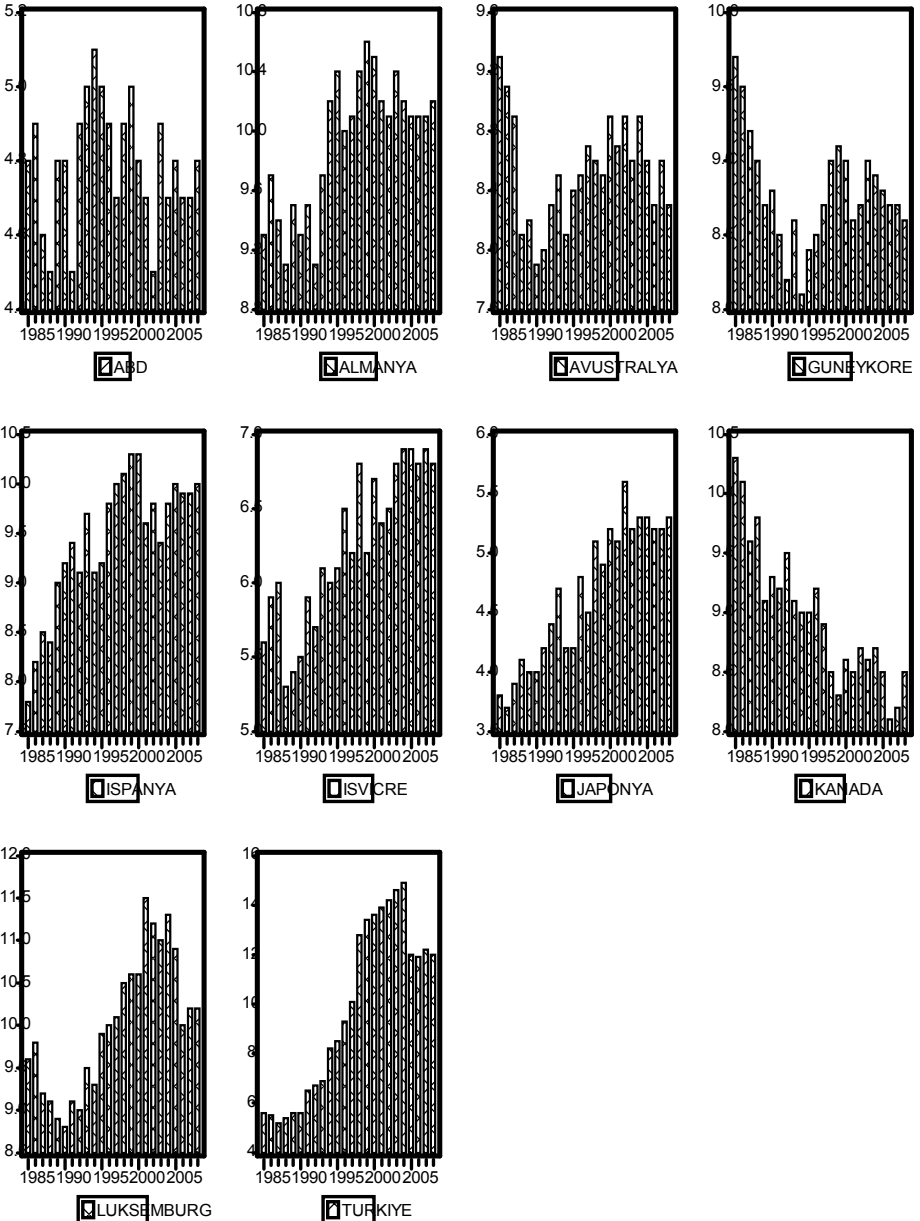
YUNANİSTAN

EK 2. OECD Üyesi Ülkelerde Dolaysız Vergiler (GSYİH'ya oranla % 15-35)



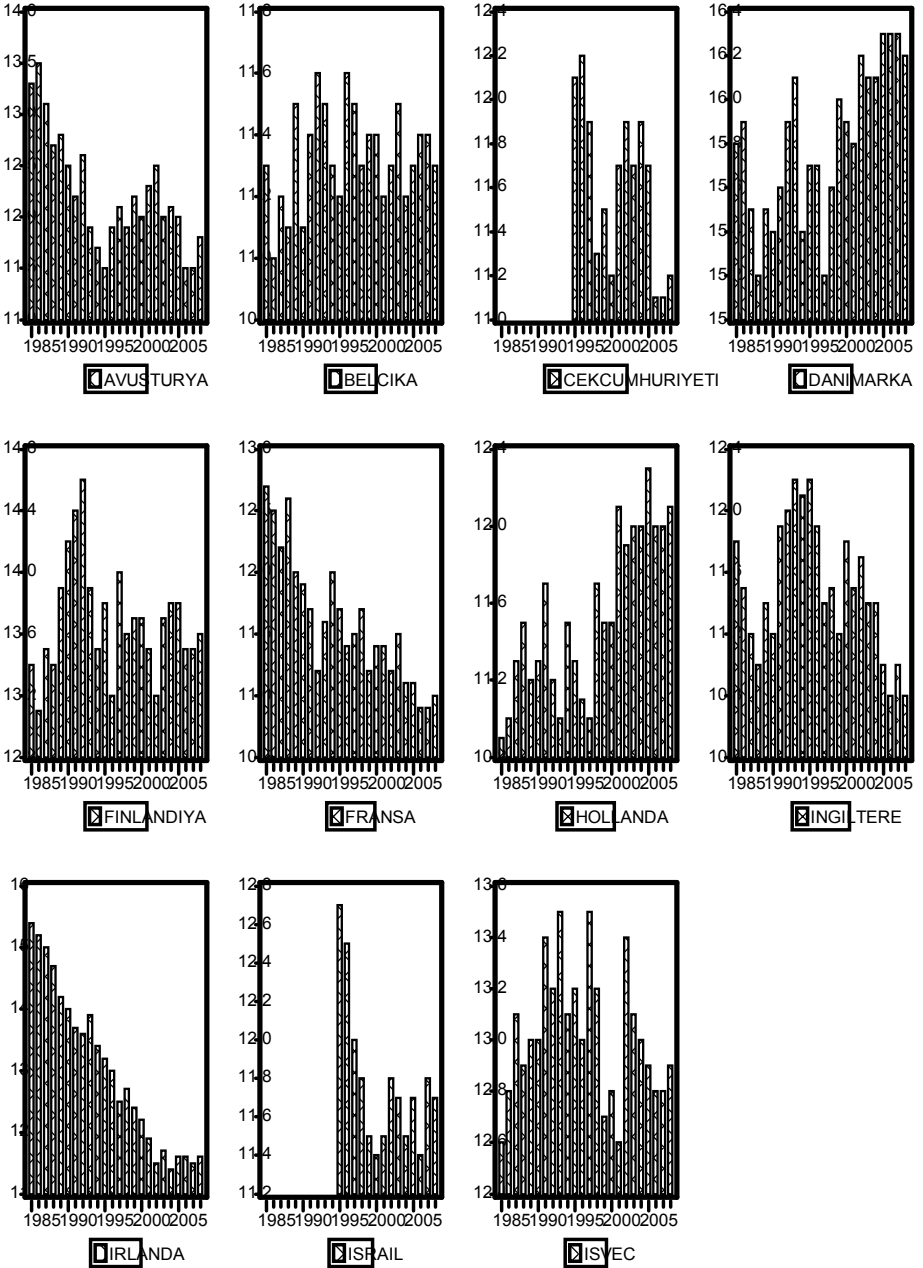
Kaynak: (OECD, 2010)

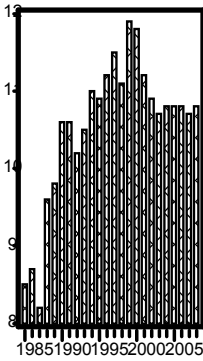
EK 3. OECD Üyesi Ülkelerde Dolaylı Vergiler (GSYİH'ya oranla % 4-10)



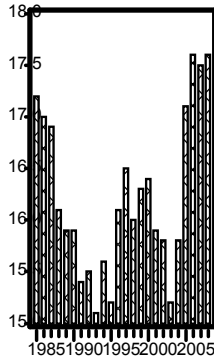
Kaynak: (OECD, 2010)

EK 4. OECD Üyesi Ülkelerde Dolaylı Vergiler (GSYİH'ya oranla % 10-17).

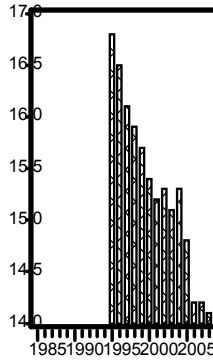




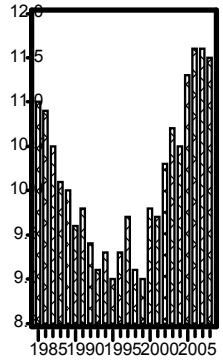
İTALYA



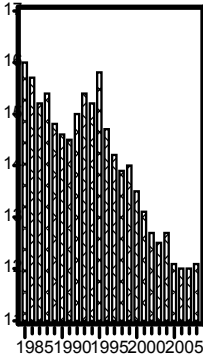
İZLANDA



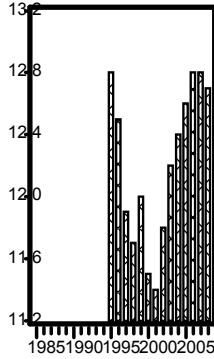
MACARISTAN



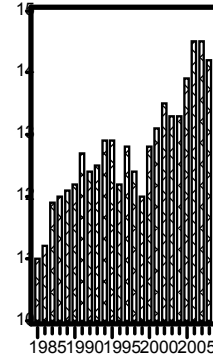
MEKSİKA



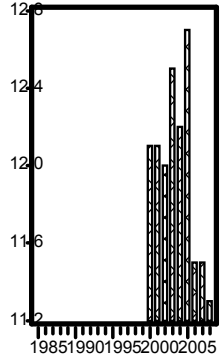
NORVEC



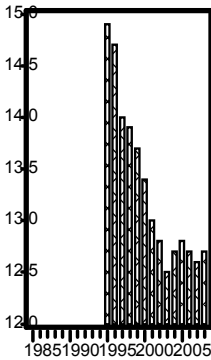
POLONYA



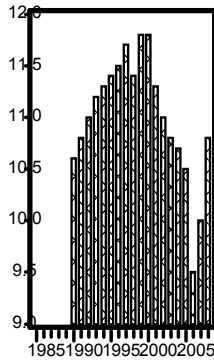
PORTEKİZ



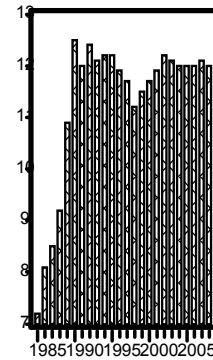
SLOVAKYA



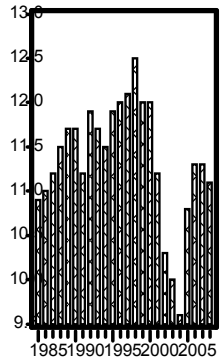
SLOVENYA



SLI



YENİ ZELANDA



YUNANİSTAN