

KALKINMA ÖNCELİKLİ  
KALKINMA ÖNCELİKLİ  
KALKINMA ÖNCELİKLİ

# BÜYÜME DOSTU VERGİ SİSTEMİ

KALKINMA ÖNCELİKLİ  
KALKINMA ÖNCELİKLİ  
KALKINMA ÖNCELİKLİ  
KALKINMA ÖNCELİKLİ  
KALKINMA ÖNCELİKLİ

İş Toplumunun Beklentilerine  
ve Yükümlülüklerine Uygun  
Yeni Nesil Konsensüs



İSTANBUL YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI

İSTANBUL YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI

# KALKINMA ÖNCELİKLİ BÜYÜME DOSTU VERGİ SİSTEMİ

İş Toplumunun Beklentilerine ve  
Yükümlülüklerine Uygun  
Yeni Nesil Konsensüs

**Proje Koordinatörleri**

Vehbi KARABIYIK, YMM - Prof. Dr. Nazım EKREN, YMM

**Editör**

Prof. Dr. Cemal İBİŞ, YMM

İstanbul 2022



*Bu kitabın bütün yayın hakları İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası'na aittir. İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası'nun yazılı izni alınmadan kitabın tümü ya da bir kısmı basılamaz, dijital ortama aktarılamaz.*

*“ Kalkınma Öncelikli Büyüme Dostu Vergi Sistemi ” adlı bu kitap İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası tarafından yayınlanmış olup ücretsiz olarak dağıtılmaktadır.*

Baskı-Cilt:Sena Ofset Ambalaj Matbaacılık San. ve Tic. Ltd. Şti.

Tel: 0212 613 38 46 - info@senaofset.com.tr

Sertifika No. 45030

**ISBN 978-605-73990-3-8** (Karton Kapaklı)

Birinci baskı Mayıs 2022 / 3.000 Adet

## **Oda Yönetim Kurulu**

Vehbi KARABIYIK, YMM, Başkan  
Sabri TÜMER, YMM, Başkan Yardımcısı  
H. İbrahim AKTAN, YMM, Başkan Yardımcısı  
Bayram TURANÇİFTÇİ, YMM, Oda Sekreteri  
Hakkı KOÇAK, YMM, Sayman  
Zafer ALTINTAŞ, YMM, Üye  
Nazım ÖZ, YMM, Üye

## **Araştırma ve Çalışma Grupları**

### **1. Sistem Önerisinin Yapısı ve Özellikleri**

- *Ana Eksenler*  
Bu bölüm çalışma grupları tarafından müştereken hazırlanmıştır.
- *Mevcut Vergi Sistemine Yönelik Öneriler*  
Prof. Dr. Emre BURÇKİN, YMM - Prof. Dr. Mithat MELEN, YMM  
Dr. Ahmet Bumin DOĞRUSÖZ, SMMM - Mehmet Akif ULUSOY, YMM  
Nihat UZUNOĞLU, YMM

### **2. Önerilen Sistemin Veri ve Bilgi Kaynakları**

- *Teorik Çerçeve ve Literatür*  
Prof. Dr. Cemal İBİŞ, YMM – Prof. Dr. Hakan TAŞTAN, YMM  
Prof. Dr. Atilla UYANIK, YMM - Aslan COŞKUN, YMM  
Doç. Dr. Ali Altuğ BİÇER, SMMM- Doç. Dr. Ahmet Oğuz DEMİR  
Başak GÜRÖZ – Canberk TÜRKEÇ
- *Türkiye Vergi Sisteminin Yapısı ve Özellikleri*  
Bülent SOYLAN, YMM
- *Vergi Düzenlemelerinin Vergi Hasılatı ve GSYH üzerindeki Etkileri*  
Dr. İbrahim TUTAR, YMM
- *Anayasa'da Yer Alması Önerilen Mali ve Vergi Düzenlemeleri Anketi*  
İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Üyeleri,  
Süleyman GENÇ, YMM - Dr. Mefule FINDIKÇI ERDOĞAN,  
Kübra Hatice BİLDİK
- *Vergi Mükellefi Paydaşların Görüş ve Düşünceleri: Saha Araştırması*  
Trend Grup Pazar Araştırma Dan. Org. Hizm. Ve Tic. A.Ş  
Nurhan KEELER

**Akademik Kurul**

Prof. Dr. Sudi APAK, YMM - Prof. Dr. Emre BURÇKİN, YMM  
Prof. Dr. Nuran CÖMERT, YMM - Prof. Dr. Ahmet Hayri DURMUŞ, YMM  
Prof. Dr. Cemal İBİŞ, YMM - Prof. Dr. Hakan TAŞTAN, YMM  
Prof. Dr. Emin Sadi Haluk SUMER, YMM - Prof. Dr. Atilla UYANIK, YMM  
Dr. İhsan Veysi SEVİĞ, YMM - Dr. İbrahim TUTAR, YMM -Dr. Ahmet  
Bumin DOĞRUSÖZ, SMMM

**Mevzuat Komisyonu**

Dr. Ahmet KAVAK, YMM – Serdar AKDEMİR, YMM - Ferhat ATEŞALMAZ,  
YMM - İbrahim ÇANAKCI, YMM - Şenol ÇETİN, YMM - Erdal DEMİR,  
YMM Orkun GİRGIN, YMM - Fatma GÖK, YMM - Emsal ÖZCAN, YMM -  
Şeref ÖZÇELİK, YMM - Yılmaz ÖZEL, YMM - Yılmaz TÜCCAR,  
YMM - Murat ÜRKMEZ, YMM - Murat ZEREN, YMM

## SUNUŞ

Uzunca bir süredir İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası'nda tasarımı ve içeriği üzerinde çalışılan bu konu, 2020 yılının sonlarında projelendirilmiştir. Veri ve bilgi derleme süreci 2021 yılının sonlarında tamamlanmıştır. 2022 yılının ikinci çeyreğinde, projenin paydaşlarla ve kamuoyuyla paylaşılacaktır.

Mal ve hizmet üretimini ifade eden büyüme süreci, iş dünyasının ve kamu otoritesinin karar ve uygulamalarının ortak sonucudur. Üretim ve büyüme kapasitesinin ve performansının kalitesinin artırılmasında kalkınma kritik rol ve fonksiyona sahiptir. Proje, kalkınma referansına vurgu yapan üretim dostu perspektifinde, iki paydaş arasında yeni nesil vergi konsensüsü oluşturmayı amaçlamaktadır. Ayrıca, şirketler kesiminin, iş dünyasının tedarik-üretim-satış sürecinin her aşamasını içeren mukayeseli rekabet avantajı sağlayacak kurumsal yeniden yapılanmasının yönüne ve şekline ilişkin tespit ve önerilere de yer verilmektedir.

Çalışma iki bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde, sistem önerisinin yapısını ve özelliklerini yansıtan önerilen sistemin ana eksenleri ile mevcut vergi sistemine ilişkin öneriler ele alınmaktadır. Üretimle ve kalkınmayla ilişkisi dikkate alınarak, çalışmanın esasını oluşturan öneriyi şekillendiren, iş toplumunun beklentileriyle ve yükümlülükleriyle ilgili iki ana eksen ve bunlarla ilgili stratejiler ve eylemler detaylı şekilde tanımlanmış ve açıklanmıştır. Ayrıca, mevcut vergi sisteminin uygulanmasına ve mevzuatına ilişkin sorunlara ve çözümlere içeren öneri de bu bölümde yer almaktadır.

İkinci bölümde, önerilen sistemin veri ve bilgi kaynakları beş alanda kapsamlı şekilde derlenmiş ve analiz edilmiştir. Kavramsal çerçeve ile literatürün değerlendirilmesi, akademik ve uygulama alanlarındaki görünümünü yansıtacak şekilde ele alınmıştır. Türk vergi sisteminin yapısı ve özellikleri, kronolojik ve tematik çerçevedeki gelişim ve değişim süreçlerini açıklamıştır. Vergi düzenlemelerinin vergi hasılatı ve GSYH üzerindeki etkilerini ölçülmüş ve değerlendirilmiştir. Anayasada ve ilgili mevzuatta yapılması önerilen düzenlemeleri ve gerekçelerini belirlemek amacıyla, meslek mensuplarına anket uygulanmış, sonuçlar bu çerçevede tasnif edilmiştir. İş toplumunun dolayısıyla işletmelerin araştırma konusuna ilişkin görüş ve düşüncelerini almak amacıyla, Türkiye'nin farklı bölgelerinde faaliyette bulunan farklı sektörlerdeki, farklı ölçeklerdeki işletmelere yönelik saha araştırması yapılmıştır.

Uzun çalışma sürecinde geniş çerçevede belirlenmiş ekiplerin ortak ürünü olan çalışmada, bilimsel araştırmalarda kullanılan sistematige uygun bir yaklaşım tercih edilmiştir. Çalışmanın ana amacı, hem yürürlükteki vergi sisteminin iyileştirilmesine yönelik önerileri hem de kalkınma öncelikli büyüme dostu vergi sisteminin yeni nesil konsensüse dayalı tasarımı belirlemek, paydaşlarla ve toplumla paylaşmaktır. Bu perspektifle başlatılan ve tamamlanan çalışmanın bölümlerinde bir çok önemli konu ele alınmıştır.

Birinci bölümde,

- İş toplumunun beklentileri, evrensel vergi sistemi ve uygulamaları kapsamında ele alınmaktadır.
- İş toplumunun yükümlülükleri, evrensel işletme davranışı ve yaklaşımı bakışıyla tanımlanmaktadır.
- Mevcut vergi sistemine yönelik öneriler, kanunla düzenleme yapılmasını gerektiren ve uygulamaya ilişkin başlıklarına göre tasnif edilmektedir.
- Uygulama modeli, **önerilen sistemin paydaşlar tarafından değerlendirilmesi ve geçiş dönemi** izleme süreçlerini içermektedir.

İkinci bölümde ise,

- Ulusal ve uluslararası literatürde yer alan kavramsal, teorik ve uygulamaya yönelik bilgi birikimi ve tecrübe değerlendirilmektedir.
- Türkiye vergi sisteminin yapısı ve özellikleri, tarihsel gelişim, mevcut durum ve uluslararası karşılaştırması başlıklar altında incelenmektedir.
- Yeminli Mali Müşavirlerin konuya ilişkin mevzuat önerileriyle ilgili anket verileri kullanılmaktadır.
- Vergi düzenlemelerinin etkilerine ilişkin ekonometrik modellerin sonuçları yer almaktadır.
- İşletmelerin coğrafi, sektör ve ölçek dağılımlarına göre sahadan toplanmış araştırma konusuyla ilgili veri ve bilgileri bulunmaktadır.

Mevzuat önerileri ile saha araştırmalarında, derinlemesine görüşmeler yapılmış ve anket yöntemleri kullanılmıştır. Ekonometrik analizlerde ARDL, VEC, VAR ve benzeri modeller yanında Fourier-Granger nedensellik testleri uygulanmıştır.

Emeği geçen, bilgi birikimi ve tecrübesini paylaşan, katkı sağlayan ve destekleyen kurumlara kuruluşlara bireylere teşekkür ederiz.

Çalışma, İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası'nın tüm yöneticileri ve üyelerinin, araştırma ve çalışma gruplarının, akademik kurulun ortak bir ürünüdür. Bu vesileyle, kendilerine şükranlarımızı sunar, ülkemize ve ilgili paydaşlarımıza yararlı olmasını temenni ederiz.

Vehbi Karabıyık  
İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Oda Başkanı

## İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR .....	5
<b>GİRİŞ</b> .....	<b>6</b>
<b>BİRİNCİ BÖLÜM</b> .....	<b>9</b>
<b>SİSTEM ÖNERİSİNİN YAPISI VE ÖZELLİKLERİ</b> .....	<b>9</b>
<b>1.1.ÖNERİLEN SİSTEMİN PARAMETRELERİ</b> .....	<b>10</b>
<b>1.2. ANA EKSENLER</b> .....	<b>11</b>
1.2.1. Ana Eksen 1 İlgili Stratejiler ve Faaliyetler .....	11
1.2.2. Ana Eksen 2 İlgili Stratejiler ve Faaliyetler .....	13
1.2.3. Ana Eksenlerle İlgili Politikalar ve Temel Öncelikler .....	15
1.2.4. Bölüme İlişkin Tablolar.....	17
<b>1.3. MEVCUT VERGİ SİSTEMİNE YÖNELİK ÖNERİLER</b> .....	<b>25</b>
1.3.1. Kanunla Düzenleme Yapılmasını Gerektiren Öneriler.....	25
1.3.1.1. Vergiye Uyumlu Mükelleflere Sağlanan İndirimin Koşulları Basitleştirilmeli .....	25
1.3.1.2. Yabancı Paraların Değerleme Usulü Değiştirilmeli .....	25
1.3.1.3. ÖİV, MTV ve 6183 Sayılı Kanuna Göre Yapılan Tecil Faizleri Gider Yazılabilmeli .....	27
1.3.1.4. KDV İndirim Kısıtlamaları Kaldırılmalı, İndirim Mekanizması Çalışır Hale Getirilmeli.....	27
1.3.1.5. Sözleşmelerdeki Damga Vergisi Kaldırılmalı.....	27
1.3.1.6. Harçlar Makul Düzeyde Alınmalı .....	28
1.3.1.7. Örtülü Sermaye ve Örtülü Kazanç Müesseseleri Yeniden Düzenlenmeli .....	28
1.3.1.8. KDVK Geçici 17, Geçici 30 ve Geçici 37. Maddeler Sürekli Hale Getirilmeli .....	29
1.3.1.9. Sermaye Azaltımında Yapılacak Vergilemeye İlişkin Sorunlar....	29
1.3.1.10. Yatırım İndirimi Müessesesi Yeniden Düzenlenmeli .....	31
1.3.1.11. Kurumlar Vergisi Oranı Düşürülmeli.....	31
1.3.1.12. Teknik İstisnalar Dışındaki İstisnalar Kaldırılmalı .....	32
1.3.1.13. Gelir Vergisi Tarifesi Yeniden Düzenlenmeli .....	32
1.3.1.14. Devreden KDV ve KDV İadelerinde Yaşanan Sorunlara İlişkin Öneriler .....	32
1.3.1.15. Belirli Değerin Üzerinde Gayrimenkul Satışlarında Değerleme Raporu İstenmeli.....	33
1.3.1.16. Geriye Dönük Zarar Mahsubu Yapılabilmeli, İleriye Dönük Zarar Mahsupları Endekslenmeli.....	33



1.3.1.17. Grup Şirketlerinde Konsolide Beyanname Verilmesine İmkan Sağlanmalı .....	34
1.3.1.18. Taşınmaz ve İştirak İstisnası Satışında KV ve KDV İstisnası Gözden Geçirilmelidir .....	35
1.3.1.19. Yurt Dışı Ödemelerde Stopaja Tabi Tutulacak İşlemler ve Stopaj Matrahı Konusu Netleştirilmeli.....	36
1.3.1.20. Vergi İncelemelerinin Süresine İlişkin Düzenlemeler Netleştirilmeli,Bunlara Uyulmaması Durumunda İşlemler Açık Olarak Belirlenmeli.....	36
1.3.2. Uygulamaya İlişkin Öneriler .....	37
1.3.2.1. KDV İadesine Yönelik Uygulama Sorunları .....	38
1.3.2.2. Kurumlar Vergisi Uygulamasına Yönelik Sorunlar: .....	42
<b>1.4. UYGULAMA MODELİNİN HAZIRLANMASI.....</b>	<b>43</b>
1.4.1. Önerilen Sistemin Paydaşlar Tarafından Değerlendirilme Süreci .....	44
1.4.2. Uyum/Geçiş Dönemi İzleme Süreci.....	44
1.4.3. Uygulama Dönemi .....	45
<b>İKİNCİ BÖLÜM .....</b>	<b>46</b>
<b>ÖNERİLEN SİSTEMİN VERİ VE BİLGİ KAYNAKLARI.....</b>	<b>46</b>
<b>KISIM 1 .....</b>	<b>46</b>
<b>TEORİK ÇERÇEVE VE LİTERATÜR.....</b>	<b>46</b>
2.1.1. KAVRAMSAL ÇERÇEVE.....	46
2.1.1.1. Kalkınmanın Yapısı, Özellikleri ve Belirleyicileri.....	46
2.1.1.2. Büyüme Dostu Vergi Sisteminin Tanımı, Doğuşu, Gelişimi ve İşleyiş Mekanizması.....	49
2.1.2. BÜYÜME DOSTU VERGİ SİSTEMİ LİTERATÜRÜNÜN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	54
2.1.2.1. Ulusal Literatür.....	54
2.1.2.2. Uluslararası Literatür.....	57
2.1.2.3. Uluslararası Kuruluşların Yaklaşımları, Trendler ve Reformlar ...	59
2.1.2.4. Gelişmiş Ülke Uygulamaları.....	60
2.1.2.5. Gelişmekte Olan Ülke Uygulamaları .....	62
<b>KISIM 2 .....</b>	<b>63</b>
<b>TÜRKİYE VERGİ SİSTEMİNİN YAPISI VE ÖZELLİKLERİ.....</b>	<b>63</b>
2.2.1. BUGÜNÜN TÜRKİYE'SİNDE VERGİLER.....	63
2.2.1.1. Gelir ve Kazançlar Üzerinden Alınan Vergiler .....	64
2.2.1.2. Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler.....	65
2.2.1.3. Dahilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri .....	66

2.2.1.4. Uluslararası Ticaret ve Muamelelerden Alınan Vergiler .....	66
2.2.1.5. Damga Vergisi .....	66
2.2.2. TÜRKİYE VE GELİŞMİŞ ÜLKELER ARASINDAKİ VERGİ SİSTEMİ KARŞILAŞTIRMASI .....	67
2.2.3. TÜRK VERGİ SİSTEMİMİZİN TARİHİ GELİŞİMİ.....	69
2.2.4. BUGÜNE GELİNDİĞİNDE GÖRÜNÜM .....	74
2.2.4.1. Türkiye’de Vergi Kanunları ve Bütçe .....	74
2.2.4.2. Ekonomiye Kayda Alabilme, Ölçüp Denetleyebilmek, Kayıt Dışılık .....	75
2.2.4.3. Gelir Dağılımı, Sosyal Adalet.....	76
2.2.4.4. Vergi Adaleti ve Aflar .....	76
2.2.4.5. Milli Tasarruflar ve Yabancı Sermaye.....	77
2.2.4.6. İstihdama Olan Etki .....	78
2.2.4.7. Vergi Düzenimiz ve Refah .....	79
2.2.4.8. Vergi Mevzuatımız ve İstikrar.....	80
2.2.4.9. Vergi Kanunla Alınır Kuralı .....	80
2.2.4.10. Vergi Teşvikleri.....	82
<b>KISIM 3 .....</b>	<b>84</b>
<b>VERGİ DÜZENLEMELERİNİN VERGİ HASILATI VE GSYH ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ .....</b>	<b>84</b>
2.3.1. LİTERATÜR VE MODEL.....	85
2.3.2. VERİLER .....	88
2.3.3. VERGİ MATRAHI İLE VERGİ ORANLARI ARASINDAKİ İLİŞKİ.....	88
2.3.3.1. Vergilerin Laffer Eğrileri.....	88
2.3.3.2. Vergi Oranlarının Toplam Reel Vergi Tahsilatına Etkisi.....	94
2.3.3.3. Bütçe Harcamaları ve Vergilerin Reel GSYH’ye Etkisi.....	95
Değerlendirme.....	96
<b>KISIM 4 .....</b>	<b>98</b>
<b>ANAYASA’DA YER ALMASI ÖNERİLEN MALİ VE VERGİ.....</b>	<b>98</b>
<b>DÜZENLEMELERİ ANKETİ.....</b>	<b>98</b>
2.4.1. VERGİ SİSTEMİNE İLİŞKİN ANAYASA ANKETİ VE EKONOMETRİK ANALİZLER.....	98
2.4.2. ANAYASA’DA YAPILMASI ÖNERİLEN DÜZENLEMELER.....	98
2.4.2.1. Vergisel Yükümlülüğü ile İlgili Olarak Anayasa’nın 73’üncü Maddesine Bazı Ek Hükümler Konmalı.....	98
2.4.2.2. Anayasa’da Vergi Gelirlerinin Kullanımını Şeffaf Hale Getiren Düzenlemelere Yer Verilmeli.....	98

2.4.2.3. Vergisel Yükümlülüklerde Yapılan Yasal Değişikliklerin Yürürlüğe Gireceği Tarih İçin Anayasa'da Düzenleme Yapılmalı ...	99
2.4.2.4. Vergi Afları Anayasa'da Yapılacak Düzenleme İle Sınırlanmalı.....	99
2.4.2.5. Anayasa'nın 73'ncü Maddesindeki Bazı İbareler Değiştirilmeli.....	99
2.4.2.6. Bütçe Kanunu'nda Vergi Yasalarıyla İlgili Düzenlemelere Yer Verilemeyeceği Yönünde Anayasa'nın 161'inci Maddesine Açık Bir Hüküm Konulmalı.....	99
2.4.2.7. 73'üncü Maddede Yürütmeye Tanınan Yetkiler Kısıtlanmalı .....	100
2.4.3. ANAYASA'YA UYGUNLUK AÇISINDAN YAPILMASI ÖNERİLEN DÜZENLEMELER .....	100
<b>KISIM 5 .....</b>	<b>102</b>
<b>VERGİ MÜKELLEFİ PAYDAŞLARIN GÖRÜŞ VE DÜŞÜNCELERİ: SAHA ARAŞTIRMASI.....</b>	<b>102</b>
2.5.1. SEGMENTLER.....	102
2.5.1.1. Güncelleme Yapmayan – İştahsızlar.....	102
2.5.1.2. Fakirleşerek Büyüyenler.....	102
2.5.1.3. Büyümek ve Prestij Kazanmak İsteyenler.....	102
2.5.1.4. 4 ve 5. Gruplar: Yenilikçi, Ölçekli, Öncü Kurumsal İşletmeler .....	103
2.5.2. KAYIT DIŞILIK .....	104
2.5.3. VERGİ ORANLARININ ETKİSİ .....	105
2.5.4. VERGİ ADALETİ .....	106
2.5.5. KAYITLI EKONOMİ, SÜRDÜRÜLEBİLİR VERGİ POLİTİKASI.....	106
2.5.6. İŞ ALEMİNİN YENİ NESİL TERCİH VE ÖNCELİKLERİ .....	106
2.5.6.1. Kırılگانlık .....	106
2.5.6.2. Kurumsal İşletmeler .....	107
2.5.6.3. Sürdürülebilirlik .....	107
2.5.6.4. Mavi Okyanus .....	107
2.5.6.5. Değer Zinciri, Endüstriyel Müşterekler, Küme .....	107
2.5.6.6. Verimlilik .....	108
2.5.6.7. Vergilendirmeye Gönüllü Uyum .....	108
2.5.6.8. Teşvikler .....	108
2.5.6.9. Vergiden Kaçınmak .....	108
2.5.6.10. Refah .....	108
<b>SONUÇ.....</b>	<b>110</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>112</b>

## **KISALTMALAR**

AB	: Avrupa Birliği
AE1	: Ana Eksen 1
AE2	: Ana Eksen 2
Ar-Ge	: Araştırma ve Geliştirme
DİİB	: Dahilde İşleme İzin Belgesi
F	: Faaliyetler
GSYH	: Gayrisafi Yurtiçi Hasıla
IoT	: Nesnelerin İnterneti
İTB	: İş Toplumunun Beklentileri
İTY	: İş Toplumunun Yükümlölükleri
MTV	: Motorlu Taşıtlar Vergisi
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDV	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KDVGUT	: Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği
Kn	: Kanun
KV	: Kurumlar Vergisi
KVÖ	: Kısa Vadeli Öneri
OECD	: Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
OVÖ	: Orta Vadeli Öneri
ÖİV	: Özel İletişim Vergisi
PÖ	: Politika Önerisi
S	: Strateji
SGK	: Sosyal Güvenlik Kurumu
TÖ	: Temel Öncelikler
vb	: ve benzeri
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YTB	: Yatırım Teşvik Belgesi

## GİRİŞ

İstikrar ve büyüme arasındaki ilişkilerin yönü ve şekli, ulusal ve küresel ekonomik görünümlere bağlı olarak değişiklik göstermektedir. 20. yüzyılın son çeyreği, istikrarla büyüme ortamı olarak tanımlana gelmiştir. Bu yüzyılda, parametreler ve paradigmlar değiştiğinden, gerçekleşmesi imkansız olasılıklarla karşılaşıldığından, büyümeyle istikrar sağlama döneminin başladığı ön plana çıkmaktadır. Bu bakış açısı, büyümenin sadece ekonomik istikrarı değil, diğer toplumsal alanlarda da istikrara katkı sağlanabileceğini ifade etmektedir. Kalkınma ve büyüme arasında da benzer bir ilişki sistematığı söz konusudur. Makroekonomik performansın düzey ve kalitesi, hangi koşullarda ne tür etkileşimin olabileceğine işaret etmektedir.

İşletmeler ve oluşturdukları iş toplumu, mal ve hizmet üretiminin en önemli mekanizmalarından biridir. Kamu otoritesi ise, diğer araç ve uygulamalarına ek olarak, vergi sistemi ve mevzuat oluşturma yoluyla kalkınma ve büyüme sürecini doğrudan ve dolaylı şekilde etkilemektedir. 21. yüzyılda karşılaşılan küresel krizler ve gelişmeler, devletin ekonomik rol ve fonksiyonuna, işletmelerin iş modellerine ve iş yapma biçimlerine yeni boyutlar katmıştır. Bu iki paydaşın, kalkınma öncelikli büyüme konseptiyle ilgili talep ve beklentilerini, tercih ve önceliklerini yeni bir anlayışla ortak paydada buluşturması, ulusal imkan ve kaynakların daha etkin ve verimli kullanımı konusunda güçlü bir sinerji sağlayacaktır.

Çalışma, yukarıda ifade edilen perspektif doğrultusunda, iş toplumunun beklentileri ve yükümlülükleri açısından tasarlanmış vergi sistemi önerisi sunmaktadır. Karşılıklı ilişkilerinden dolayı, iş toplumunun beklentilerini ve yükümlülüklerini, kamu otoritesinin yükümlülüklerini ve beklentilerini yansıtmaktadır. Beklentiler ve yükümlülükler, evrensel vergi türleri ve uygulamaları ile evrensel işletme davranışı ve yaklaşımı çerçevesinde belirlenmiştir.

Çalışma iki bölümden oluşmaktadır. Bölümler, çalışmanın konusuna uygun şekilde, girdiler ve çıktılar sistematığına göre tasarlanmıştır. Sıralamada öncelik, çalışmanın çıktısını yansıtan sistem önerisine verilmiştir.

İlk bölümde önerilen sistemin yapısı ve özellikleri ele alınmıştır. İlk aşamada parametreler üzerinde durulmuştur. Bu çerçevede ana eksenler belirlenmiştir. Daha sonra, eksenlerle ilgili stratejiler oluşturulmuştur. Ayrıca, her strateji için yerine getirilmesi uygun görülen faaliyetler ve eylemler tanımlanmıştır. İkinci aşamada ise, uygulama modeli tasarımı ele alınmıştır. Yapılacak işler, işlemler ve faaliyetler dikkate alınarak süreçlerin yönetimine ilişkin öneriler üretilmiştir.

İkinci bölüm, sistem önerisi için ihtiyaç duyulan veri ve bilgilerin derlenmesi ve değerlendirilmesine tahsis edilmiştir. Bu yaklaşım çerçevesinde beş ayrı çalışma ve araştırma grubu oluşturulmuştur. Sırasıyla her konu detaylı şekilde ele alınmıştır. Önerilen sistemin teorik ve uygulama alanlarıyla ilgili ulusal ve küresel literatür incelenmiş, teorik yaklaşımlar analiz edilmiştir. Önemli tematik başlıklara göre ve kronolojik perspektifle, Türkiye'nin vergi tecrübesi değerlendirilmiştir. Vergi oranlarında yapılacak değişikliklerin vergi hasılatı ve GSYH üzerindeki etkileri, literatürdeki yaklaşımlar çerçevesinde ve ekonometrik modellerle test edilmiştir. Ayrıca, bu bölümde iki saha araştırmasına da yer verilmiştir. Oda üyesi yeminli mali müşavirler ile, vergi sistemine ilişkin olarak Anayasa'da ve ilgili mevzuatta yapılması gereken öneriler konusunda anket yapılmış ve sonuçlar sistematik olarak tasnif edilmiştir. Son olarak, Türkiye çapında firma ölçeklerine ve sektörlerine göre işletme yöneticileri ile yetkililerinin vergi konusundaki görüş ve önerilerini derleme amacıyla saha araştırması yapılmıştır. Araştırmada derinlemesine mülakat yanında standart anket yönetimi kullanılmıştır.

Çalışmanın girdileri ve çıktıları, çalışmanın konusuna göre belirlenmiş, gerekli veri ve bilgiler derlenmiş ve değerlendirilmiştir. Öneriler, bu bileşenlerin ortak sonucu olarak ortaya çıkmıştır. İlgili paydaşların görüş ve önerileri, çalışmanın tasarımına önemli katkı sağlayacaktır. Böyle etkileşimler, bu ve benzer çalışmaların güncellenmesine ve sürdürülebilirliğine katkı sağlayacak; bilgi birikimi ve tecrübenin daha etkin ve verimli bir şekilde kullanılmasını mümkün kılacaktır.



## **BİRİNCİ BÖLÜM<sup>1</sup>**

### **SİSTEM ÖNERİSİNİN YAPISI VE ÖZELLİKLERİ**

Bu araştırmanın başlığı aynı zamanda çalışmanın amacını da yansıtmaktadır. Küresel ve ulusal ortamlar, büyümeyle istikrar sağlamanın önem kazanacağına işaret etmektedir. Ekonomi, politik perspektif büyümenin düzeyi, kompozisyonu ve kalitesinin; özel sektör ve kamu kesiminin karar ve uygulamalarının ortak sonucu olduğunu ifade etmektedir. İşletmeler mal ve hizmet, gelir üretim mekanizmaları olduğundan; bireysel, kurumsal ve toplumsal ölçeklerde büyümenin en önemli belirleyicilerinden olagelmışlerdir.

Bu iki önemli paydaşın talep ve beklentileri ile tercih ve önceliklerini küresel rekabetin yeni paradigmalarına uygun şekilde oluşturmaları ve dengelemeleri özel önem taşımaktadır. Paydaşların beklentileri ve yükümlülükleri arasında karşılıklı asimetri de bulunmaktadır. Davranışların bu çerçevede değişmesi ve dönüşmesi, kalkınma konseptinde yer alan değişkenlere vurgu yapmaktadır. Bu yaklaşımlar ve değerlendirmeler göz önünde bulundurularak, çalışmanın başlığı “Kalkınma Öncelikli Büyüme Dostu Vergi Sistemi: İş Toplumunun Beklentilerine ve Yükümlülüklerine Uygun Yeni Nesil Konsensüs” olarak belirlenmiştir.

İşletmeler mal ve hizmet üretimi ve dağıtım süreçleriyle bireysel ve toplumsal refah ve gelir mekanizmaları olarak önemli rol ve fonksiyon görmektedir. Verginin ekonomi politiği, paydaşların ekonomik işleri, işlemleri ve faaliyetlerinde kurumsallaşmayı sağlamanın mümkün olabileceğine işaret etmektedir. Vergiler ve/veya paydaşların beklentileri ve yükümlülükleri doğru tasarlandığında, planlandığında ve uygulandığında büyümeyi ve kalkınmayı önemli ölçüde etkilemektedir.

Kurumsallaşma, öncelikle işletme politikası ve stratejisi oluşturma ve uygulama kültürü ile maliyetleme ve fiyatlama süreçlerine ilişkin bilgi işlem altyapısına, iş akışlarına işaret etmektedir. Böyle bir bakış açısı, işletmelerin etkinlik, verimlilik ve alternatif maliyetlere uygun karar alma ve uygulama mekanizmasına sahip olmalarını mümkün kılacaktır. Vergi politikasının işletmelerin bu davranış biçimine yönelmelerini teşvik eden ve destekleyen özellikte olması, paydaşlar arasında yeni nesil konsensüs ortamı oluşturarak, kalkınmanın önceliklendirilmesini ve büyüme dostu vergileme yaklaşımının yaygınlaşmasını mümkün kılacaktır.

---

<sup>1</sup> Bu bölüm çalışma grupları tarafından müştereken hazırlanmış ve editöre iletilmiştir.



## 1.1. ÖNERİLEN SİSTEMİN PARAMETRELERİ

Sistem önerisine yönelik çalışma üç bileşenden oluşmaktadır (Şekil1). İlk bileşen çalışmanın girdileriyle ilgilidir. Çalışmada kullanılması planlanan dokümanı üretecek beş farklı alt çalışma grubu oluşturulmuştur. Alt çalışma gruplarının derlediği veri ve bilgiler ile içerikleri II. bölümde yer almaktadır.

Çalışmanın girdileri, görevlendirilen alt çalışma grupları tarafından editörler grubuna iletilen raporlardan oluşmaktadır. Editörler grubu, raporları değerlendirerek çalışmada kullanılacak bileşenleri üretebilecek formata getirmişlerdir. Çalışmanın girdileri ve ana içerikleri aşağıdaki şekilde belirlenmiştir.

- Literatür değerlendirmesi bölümünde, kavramsal çerçeve, ekonomi ve kamu maliyesi ile ilişkileri, ulusal ve küresel akademik dokümanlar ve uygulama örnekleri ele alınmış ve analiz edilmiştir.
- Türk vergi sisteminin yapısı ve özellikleri bölümünde, tarihsel perspektifle sistemin değişim ve dönüşüm süreçleri, performansı değerlendirilmiştir.
- Yeminli mali müşavirlere uygulanan özel anket bölümünde, vergi ve mali hükümlere ilişkin anayasada ve ilgili mevzuatta yer almasını önerdikleri görüş ve düşünceleri derlenmiştir.
- Türkiye’de optimum vergileme ve etkilerine yönelik ekonometrik çalışma bölümünde, vergi düzenlemelerinin vergi hasılatı ve GSYH üzerindeki sonuçları analiz edilmiştir.
- Vergi mükellefi işletme yöneticilerinin görüş ve düşüncelerini derlemeye yönelik saha araştırması bölümünde, işletmelerin genel profili ve tutumları, işletme bölümleri, işletmelerde büyümenin önündeki engeller ve büyüme için eylemler ve benzeri konular ele alınmıştır.

Çalışmanın bileşenleri ile çalışmanın çıktıları, alt çalışma grupları ve editör grupları ile yapılan görüşmeler ve değerlendirmeler sonucunda belirlenmiştir. Çalışmanın temel bileşenlerinin iki ana eksen olarak ifade edilmesi kararlaştırılmıştır.

Birinci ana eksen “İş Toplumunun Beklentileri” olarak belirlenmiştir. “İş Toplumunun Yükümlülükleri” ise ikinci ana eksen olarak tanımlanmıştır. Eksenlere ilişkin bilgiler sonraki bölümde ifade edilmektedir.

Çalışmanın çıktıları, alt çalışma grupları ve editör grupları ile yapılan toplantılarda, çalışmanın girdilerinin değerlendirilmeleri ve yorumlamaları, bilgi birikimi ve tecrübeleri dikkate alınarak oluşturulmuştur. Ana eksenler için beşer strateji, her strateji için üçer eylem ve faaliyet belirlenmiştir. Tasarım sürecinin son aşaması olan politikalar, ana eksenlerin içeriklerine bağlı olarak üç farklı boyutta tanımlanmıştır. Ayrıca, mevcut vergi sistemine ilişkin öneriler de önemli çıktı bileşeni olarak ele alınmıştır.

## 1.2. ANA EKSENLER

Önerinin tasarımında ana hatlarıyla ifade edildiği gibi, önerilen sistem, bölüm sonlarında yer alan şekillerde de görüleceği üzere iki ana eksen üzerinde tesis edilmiştir. Bu yazıda ve bölüm sonunda yer alan şekillerde kullanılan kodlamaların açılımları 9.sayfada liste halinde verilmiştir.

- Ana Eksen 1 (AE1): İş Toplumunun Beklentileri (İTB): Evrensel Vergi Sistemi ve Uygulamaları
- Ana Eksen 2 (AE2): İş Toplumunun Yükümlülükleri (İTY): Evrensel İşletme Davranışı ve Yaklaşımı

İş toplumu perspektifiyle tanımlanan bu eksenler, beklenti ve yükümlülüklerin yer değiştirmesi durumunda kamu otoritesi perspektifini de dolaylı olarak yansıtacak özellikler taşımaktadır. Çalışmanın çıktıları, bu çerçevede önemli sinyaller verecek niteliklere sahiptir.

### 1.2.1. Ana Eksen 1 İlgili Stratejiler ve Faaliyetler

İş toplumunun beklentileri, evrensel vergi türleri ve uygulamaları ile taleplerini yansıtmaktadır. Bu ana eksen beş strateji ile her strateji için üçer eylem ve faaliyeti içermektedir (Şekil 2). Stratejiler (S) ve bu stratejilere ilişkin faaliyetler (F) koduyla belirlenmiştir. Stratejiler, çalışmanın girdilerinde yer alan veri ve bilgiler ışığında oluşturulmuş ve tanımlanmıştır. Faaliyetler ise stratejilerin uygulanma sürecinde takip edilmesi ve dikkate alınması gereken aşamaları yansıtacak şekilde ifade edilmiştir. Ana eksenle ilgili bu bileşenler aşağıda belirtilmiştir.

- **AE1 (İTB) S1:** Vergi uygulamaları; adil, şeffaf, basit, ulusal ve uluslararası rekabet edilebilir, kamu yararı öncelikli olmalıdır.
  - o AE1 (İTB) S1 F1: Tüm paydaşların kendilerini güvende bulacakları vergi düzenleme ve uygulamaları yapılmalıdır.
  - o AE1 (İTB) S1 F2: Vergi düzenleme, denetim ve uygulamaları; tüm paydaşlar tarafından anlaşılabilir ve basit bir biçimde uygulanabilir olmalıdır.
  - o AE1 (İTB) S1 F3: Ulusal ve uluslararası rekabet edilebilir vergi oranları ve toplanan vergiler kamuya şeffaf bir biçimde açıklanmalıdır.
- **AE1 (İTB) S2:** Kayıt dışılık ve adaletsiz vergi yükü arasındaki ilişki dikkate alınarak yükümlüler arasında fırsat eşitliği yaratılacak bir ortam oluşturulmalıdır.

- o AE1 (İTB) S2 F1: İşletmelerin üzerindeki vergi yükü kazançlar itibariyle optimize edilmelidir.
- o AE1 (İTB) S2 F2: Vergi politikalarının tasarımı ve uygulamasında işletmelerin rekabet avantajının güçlendirilmesiyle, ulusal ekonomik büyüme ve kalkınma önceliğe alınmalıdır.
- o AE1 (İTB) S2 F3: Kayıp ve kaçağın engellenmesine yönelik olarak kamu faaliyet alanı dikkate alınarak düzenleme ve denetim yapılmalıdır.
- o AE1 (İTB) S2 F4: Vergi mevzuatı sadeleştirilmelidir.
- o AE1 (İTB) S2 F5: İdare mükelleflerin mali tablolarından elde ettiği verileri en iyi şekilde analiz ederek, mükellefleri incelemeye almadan önce; kuracağı erken uyarı sistemiyle onların vergiye gönüllü (ve tabii olarak daha az maliyetli) uyumunu teşvik etmelidir.
- **AE1 (İTB) S3:** Kanunilik prensibine uyulmalıdır ve kanuniliği zedeleyen vergi aflarına sınır getirilmelidir.
  - o AE1 (İTB) S3 F1: Paydaşların görüşü alınarak Anayasanın ilgili hükümleri güncellenmelidir.
  - o AE1 (İTB) S3 F2: Buna uygun olarak ikincil düzenlemeler yapılmalıdır.
  - o AE1 (İTB) S3 F3: Yürütme, birinci ve ikinci bölümdeki hukuki düzenlemeler içinde hareketini sağlayacak şekilde yeniden yapılandırılmalıdır.
  - o AE1 (İTB) S3 F4: Kamu harcamalarında şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkesine uyulmalıdır.
- **AE1 (İTB) S4.1:** İş toplumunun uluslararası piyasalarda rekabet edebilirlik kabiliyetini düşünen bir mevzuat ve uygulama sistemi ön planda olmalıdır.
  - o AE1 (İTB) S4.1 F1: Vergi otoritesi dünyadaki bütün vergi oranlarını izleyerek Türkiye’de iş yapmayı rekabetçi kılacak en uygun vergi oranlarını tespit edip, sürekli olarak revize etmelidir.
  - o AE1 (İTB) S4 1 F2: Vergi otoritesi kesinlikle iş dünyasının ve paydaşların da görüşünü alarak dinamik, çağdaş ve esnek bir gelirler yönetimi benimsemelidir.
  - o AE1 (İTB) S4.1 F3: Vergi otoritesi iş dünyası ve paydaşlarının GSYH’ye, istihdama ve ihracata katkılarını dikkate alarak vergi farklılaştırması uygulamalıdır.

- **AE1 (İTB) S4.2:** Start-up ve Ar-Ge girişimcilerini üst seviyede teşvik eden bir vergi mevzuatı oluşturulmalıdır.
  - o AE1 (İTB) S4.2 F1: Gelecek nesillerin yaratacağı katma değeri hedefleyen, bu hedefi amaç edinen bir vergi politikası uygulamak gerekirse start-up'lara ve Ar-Ge girişimlerine muhakkak uzun vadeli vergi teşvikleri sağlanmalıdır.
  - o AE1 (İTB) S4.2 F2: Vergi otoritesi gayri maddi hakları ve yazılımları en iyi biçimde kavrayacak bir vergi sistemi üzerinde de çalışmalıdır.
  - o AE1(İTB) S4.2 F3: Teknoparklardaki vergi istisnası basitleştirilmeli ve kolaylaştırılmalıdır.
- **AE1 (İTB) S5:** Tüm işlemlerin bilgi ve belgeye dayalı olarak muhasebe bilgi sistemine girilmesi sağlanmalıdır.
  - o AE1 (İTB) S5 F1: İş toplumunun üzerindeki gizli kamusal yükler azaltılmalıdır.
  - o AE1 (İTB) S5 F2: İşle ilgili giderlerin tamamı kabul edilmelidir.
  - o AE1 (İTB) S5 F3: Kayıt dışılık nedeniyle ticarete oluşan haksız rekabetin önüne geçebilmek için şeffaf, sürdürülebilir, hesap verilebilir ve eşitliği içeren bir sistem oluşturulmalıdır.

### 1.2.2. Ana Eksen 2 İlgili Stratejiler ve Faaliyetler

İş toplumunun yükümlülükleri, evrensel işletme davranışı ve yaklaşımını yansıtmaktadır. Bu, ana eksen beş strateji ile her strateji için üçer eylem ve faaliyeti içermektedir (Şekil 3) Stratejiler (S) ve bu stratejilere ilişkin faaliyetler (F) koduyla belirlenmiştir. Stratejiler, çalışmanın girdilerinde yer alan veri ve bilgiler ışığında oluşturulmuş ve tanımlanmıştır. Faaliyetler ise stratejilerin uygulanma sürecinde takip edilmesi, dikkate alınması gereken aşamaları yansıtacak şekilde ifade edilmiştir. Ana eksenle ilgili bu bileşenler aşağıda belirtilmiştir.

- **AE2 (İTY) S1:** Etik, sürdürülebilir, eşit, kamu yararı öncelikli, sosyal sorumluluk esaslı, paydaşları dikkate alan iş yapma ortamı oluşturulmalıdır.
  - o AE2 (İTY) S1 F1: Toplanan vergilerin kamu yararına harcandığına ilişkin oluşan kanaat sonucunda verginin; istenerek tam ve zamanında ödeme alışkanlığı geliştirilmelidir.
  - o AE2 (İTY) S1 F2: Toplanan vergilerin toplumun öncelikleri dikkate alınarak harcanması sağlanmalıdır.
  - o AE2 (İTY) S1 F3: Vergilerin kamu yararı için gerekli olduğuna ilişkin bilincin tüm iş dünyasında yaygınlaşması ve uygulanması sağlanarak kayıt dışılık ortadan kaldırılmalıdır.

- **AE2 (İTY) S2:** Vergi sorumluluğunun bir yurttaşlık ve kurumsal sosyal sorumluluk olduğu fark edilmelidir.
  - o AE2 (İTY) S2 F1: İşletmeler kurumsallaşarak büyüme kapasitesini ve performansını artırmalıdır.
  - o AE2 (İTY) S2 F2: İşletmeler uzun vadeyi içeren işletme politikası ve stratejisi geliştirecek bir kültüre sahip olmalıdır.
  - o AE2 (İTY) S2 F3: İşletmeler öz kaynağını güçlendirmek için sermaye yanında uygun dış kaynak (özellikle halka açılma) bulma kapasitesine sahip olmalıdır.
- **AE2 (İTY) S3:** İşletme faaliyetlerini yansıtan yönetim bilgi ve belge sistemi kurulmalıdır.
  - o AE2 (İTY) S3 F1: İşletmelerde yönetim bilgi ve belge sistemiyle uyumlu ve akredite edilmiş yazılım, donanım ve yetkin beşeri kaynak alt yapısı kurulmalıdır.
  - o AE2 (İTY) S3 F2: İşletmelerde iç kontrol sistemi kurulmalıdır.
  - o AE2 (İTY) S3 F3: İşletmeler işletme hukuku içinde hareket ederek kayıt dışılıktan kurtulmalıdır.
- **AE2 (İTY) S4:** İş toplumu stratejilerini uzun vadeli oluşturmalarıdır; kayıt içinde kalıp kurumsallaşmalı ve uzun vadede şirketin hisse değerini arttırmak için sadece kar maksimizasyonuna değil sosyal sorumluluk projelerinin ve çalışan memnuniyetinin de artırılmasına odaklanmalıdırlar.
  - o AE2 (İTY) S4 F1: Kurumsallaşma sürecinde evrensel yeni nesil iş modellerinin uygulanması için gerekli harcamalardan kaçınılmamalıdır.
  - o AE2 (İTY) S4 F2: Kalkınma öncelikli iş modelleri geliştirilmeli ve bu da paydaşlarla paylaşılmalıdır.
  - o AE2 (İTY) S4 F3: Kurumsallaşma ve sürdürülebilirlik için uzun vadeli iş planı kapsamında aile anayasası oluşturulmasına yönelik modeller geliştirilmelidir.
- **AE2 (İTY) S5:** İşletmelerin ulusal ve küresel rekabet avantajı sağlayabilmelerine olanak sağlayacak kurumsallaşma ortamı oluşturulmalı ve desteklenmelidir.
  - o AE2 (İTY) S5 F1: Muhasebe bilgi sisteminin etkinliğini artıran, sürdürülebilirliğin alt yapısını güçlendiren nesnelere interneti (IoT) ve entegre iş yeri yönetim sistemleri gibi dönüşüm teknolojilerinin kullanımını desteklenmeli ve yaygınlaştırılmalıdır.
  - o AE2 (İTY) S5 F2: Rekabetçi ve sağlam iş modeli kurularak mavi okyanus ortamına geçiş hızlandırılmalıdır.

- o AE2 (İTY) S5 F3: İşletmelerde değer zincirini korumayı, endüstriyel müştereklere sahip çıkmayı mümkün kılacak kurum kültürü geliştirmelidir.

### **1.2.3. Ana Eksenlerle İlgili Politikalar ve Temel Öncelikler**

Politikalar, sistem önerisinin matris formatına göre oluşturulmuş ana eksenlerin ve beşer stratejilerinin kendi içlerinde ve karşılıklı ilişkilerinden üretilmiştir (Şekil 4). Bu yaklaşım çerçevesinde farklı içeriğe sahip üç politika belirlenmiştir. Bu politikalar dikkate alınarak tasarlanan sisteme yönelik temel öneriler de belirlenmiştir.

#### **• Politika Önerisi: AE1 (İTB) PÖ**

Birinci politika, iş toplumunun beklentilerini yansıtan, evrensel vergi sistemi ve uygulamaları başlıklı ana eksenin stratejilerinin ortak kesişim alanına işaret etmektedir. Diğer ülkelerle rekabet edebilir bir vergi sistemi, adaleti ve büyümeyi teşvik eden bir vergi yükü dağılımı ve evrensel ilkelere önem veren dinamik ve şeffaf bir vergi idaresi özel önem taşımaktadır. Bu çerçevede aşağıdaki politika belirlenmiştir.

Kurumlar ve gelir vergisi; adil, küresel rekabet avantajı kazandıran, kurumsal kimliği yansıtan, kanunilik prensibine uygun olarak işletmeyle ilgili işlemlerin bilgi ve belgeye dayalı olarak muhasebe bilgi sistemine alınmasını mümkün kılarak, eşitlik sağlayacak şekilde düzenlenmeli ve uygulanmalıdır.

#### **• Politika Önerisi: AE2 (İTY) PÖ**

İkinci politika, iş toplumun yükümlülüklerini yansıtan, evrensel işletme davranışı ve yaklaşımı başlıklı ana eksen stratejilerinin ortak kesişim alanına işaret etmektedir. Kayıt içinde kalmakla kaybeden değil kazanacağını bilen, uzun vadeli yaşamayı ve küresel olmayı planlamış bir girişim yaratma ruhu ile faaliyette bulunma, işletmelerin kapasite ve performansını artıracaktır. Bu çerçevede aşağıdaki politika belirlenmiştir.

İşletmeler, paydaşlarının yaklaşımlarını dikkate alan, vergi sorumluluğu olan, faaliyetleriyle ilgili işlemler için bilgi ve belgeye dayalı olarak muhasebe bilgi sistemi kullanan, uygun ve gerekli düzeyde kurumsallaşmış yapı ve ilişkiler sistemine sahip olmasını sağlayacak iş modeli belirlemeli ve uygulamalıdır.

#### **• Politika Önerisi: AE1 (İTB) ve AE2 (İTY) PÖ**

Üçüncü politika, iş toplumun beklentilerini yansıtan, evrensel vergi sistemi ve uygulamaları ile iş toplumun yükümlülüklerini yansıtan, evrensel işletme davranışı ve yaklaşımı başlıklı ana eksenlerin stratejilerinin ortak kesişim alanına işaret etmektedir. Uzun vadeli yaşama stratejisini



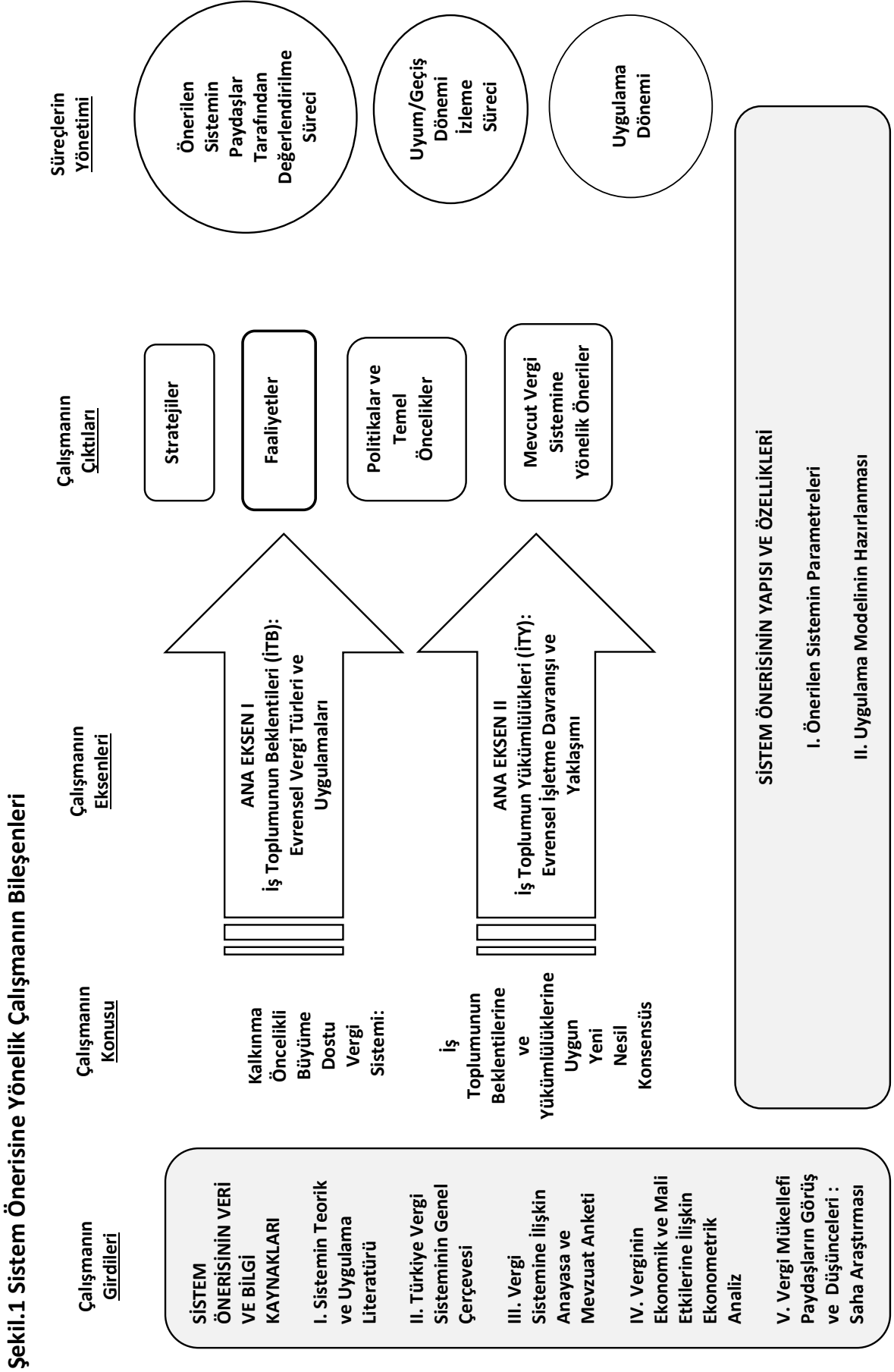
oluşturmuş, bütün paydaşlarını düşünen ve küresel bir girişimci olmayı planlamış kurumsal bir yapı, işletmelerin yeni iş modelini şekillendirecektir. Vergi teşvikleri ve cezalarının, evrensel vergi türlerini kapsayan, Türkiye'nin uzun vadeli kalkınma stratejisine uygun, çok net ve sade koşullar öngören ve bu koşullara uyulduğunda mükellefleri teşvik eden ve kayıt içinde kalmayı ödüllendiren özellik taşıması kritik rol ve fonksiyona sahiptir. Bu çerçevede aşağıdaki politikalar belirlenmiştir.

Paydaşlar tarafından ilk iki politikada ifade edilen yaklaşımların kalitesini artıran, etkin ve verimli olan, alternatif maliyetleri düşük vergi kültürünü yaygınlaştıracak ve destekleyecek düzenlemeler ve teşvikler planlanmalı, uygulanmalı, kontrol edilmeli ve gerekli güncellemeler yapılmalıdır.

Sistemin parametreleri çerçevesinde oluşturulan, aşağıdaki temel öncelikler (TÖ) belirlenmiştir. Önerilen sistem sayesinde, mikro seviyede işletmeler bilgi sistemini yaygın şekilde kullanarak kurumsallaşacak ve sürdürülebilir büyüme performansına ulaşacaktır. Böylelikle makro seviyede de ülkemizin kalkınmışlık düzeyi yükselmiş olacaktır.

- Kurumlar ve gelir vergisi oranı rekabet avantajı sağlayacak düzeye düşürülmelidir (TÖ1).
- İşletmeyle ilgili işlemler, bilgi ve belgeye dayalı olarak muhasebe bilgi sistemine alınmalıdır (TÖ2).
- İşletmelerin kurumsallaşmasını teşvik edecek, bu çerçevedeki harcamaların kabul edilmesini sağlayacak, işletmeleri yönlendirecek ve izleyecek kurul oluşturmayı mümkün kılacak, iş dünyası temsilcilerinin işletmelere yönelik desteklerini artıracak düzenlemeler yapılmalıdır (TÖ3).
- Önerilerin uygulama sürecinde izlenmesi ve paydaşların bu çerçevedeki davranışlarının takibi konularında erken uyarı sistemleri güncellenmeli ve artırılmalıdır (TÖ4).
- Uygun yaptırıma sahip düzenleme ve denetleme sistemi bu çerçevede güncellenmelidir (TÖ5).
- Sektör ve firma odaklı büyüme ve kalkınmayı teşvik eden vergi politikaları uygulanmalıdır (TÖ6).

### 1.2.4. Bölüme İlişkin Tablolar





Şekil 2. Ana Eksen 1 İle İlgili Stratejiler, Faaliyetler

Ana Eksen	AE1. İş Toplumunun Beklentileri (İTB): Evrensel Vergi Türleri ve Uygulamaları				
	S1	S2	S3	S4	S5
<b>Stratejiler</b>	Vergi uygulamaları adil, şeffaf, basit, ulusal ve uluslararası rekabet edilebilir, kamu yararı öncelikli olmalıdır.	Kayıt dışılık ve adaletsiz vergi yükü arasındaki ilişki dikkate alınarak yükümlülükler arasında fırsat eşitliği yaratılacak bir ortam oluşturulmalıdır.	Kanunilik prensibine uyulmalı ve kanunilik zedeleyen vergi aflarına sınır getirilmelidir.	İş insanlarının uluslararası piyasalarda rekabet edebilirlik kabiliyetini düşünen bir mevzuat ve uygulama sistemi ön planda olmalıdır.	Tüm işlemlerin bilgi ve belgeye dayalı muhasebe bilgi sistemine girmesi sağlanmalıdır.
	<b>F1</b>	Tüm paydaşların kendilerini güvende bulacakları vergi düzenleme ve uygulamaları yapılmalıdır.	Paydaşların görüşü alınarak anayasanın ilgili hükümlerinin güncellenmelidir; Buna uygun olarak ikincil mevzuatın düzenlenmelidir.	Vergi otoritesi dünyadaki bütün vergi oranlarını izleyerek Türkiye'yi rekabetçi kılaacak en uygun ve optimum vergi oranlarını tespit edilip, sürekli olarak revize edilmelidir.	Gelecek nesilleri yaratacağı katma değeri hedefleyen bu hedefi amaç edinen bir vergi politikası uygulamak gerekirse start-up'lara ve ARGE girişimlerine muhakkak uzun vadeli vergi teşvikleri verilmelidir.
	<b>F2</b>	Vergi düzenleme, denetim ve uygulamalarının tüm paydaşlar tarafından anlaşılabilir ve basit bir biçimde uygulanabilir olmalıdır.	Kayıp kaçığın engellenmesine yönelik olarak kamu faaliyet alanını dikkate alarak düzenleme ve denetim yapılmalıdır; Vergi mevzuatı sadeleştirilmelidir.	Yürütmenin birinci ve ikinci bölümdeki hukuki düzenlemeler içinde hareketini sağlayacak şekilde yeniden yapılandırılmaktadır.	Vergi otoritesi gayri maddi hakları ve yazılımları en iyi biçimde kavrayacak bir vergi sistemi üzerinde de çalışmalıdır.
<b>F3</b>	Ulusal ve uluslararası rekabet edilebilir vergi oranları ve toplanan vergileri kamuya şeffaf bir biçimde açıklanmalıdır.	İdare'nin mükelleflerin mali tablolarından elde ettiği verileri en iyi şekilde analiz ederek, mükellefleri incelemeye almadan önce, kuracağı erken uyarı sistemiyle onların vergiye gönüllü (ve tabii olarak daha az maliyetli) uyumunu teşvik edilmelidir.	Kamu harcamalarında şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkesine uyulmalıdır.	Vergi otoritesi iş dünyası ve paydaşlarının GSYH'ya, istihdama ve ihracata katkılarını dikkate alarak vergi farklılaşmaları uygulamalıdır.	Kayıt dışılık nedeniyle ticarete oluşturan haksız rekabetin önüne geçebilmek için şeffaf, sürdürülebilir, hesap verilebilir ve eşitliği içeren bir sistem oluşturulmalıdır.

Şekil 3. Ana Eksen 2 İle İlgili Stratejiler, Faaliyetler

		AE2. İş Toplumun Yükümlülükleri (İTY): Evrensel İşletme Davranışı ve Yaklaşımı				
Ana Eksen	S1	S2	S3	S4	S5	
<b>Stratejiler</b>	Etik, sürdürülebilir, eşit, kamu yararı öncelikli, sosyal sorumluluk esaslı, paydaşları dikkate alan iş yapma yaklaşımı ortamı oluşturulmalıdır.	Vergi sorumluluğunun bir yurttaşlık ve kurumsal sosyal sorumluluk olduğu fark edilmelidir.	İşletme faaliyetlerini yansıtan yönetim bilgi ve belge sistemi kurulmalıdır.	İş insanları stratejilerini uzun vadeli oluşturmaları; kayıt içinde kalıp en iyi biçimde kurumsallaşmalı ve uzun vadede şirketinin hisse değerini artırmak için sadece kar maksimizasyonuna değil sosyal sorumluluk projelerinin ve çalışan memnuniyetinin de artırılmasına odaklanmalıdır.	İşletmelerin ulusal ve küresel rekabet avantajı sağlayabilmelerine olanak sağlayacak kurumsallaşma ortamı oluşturulmalı ve desteklenmelidir.	
	<b>F1</b>	Toplanan vergilerin kamu yararına harcandığına ilişkin oluşan kanaat sonucunda verginin istenerek tam ve zamanında ödeme alışkanlığı geliştirilmelidir.	İşletmelerde yönetim bilgi ve belge sistemiyle uyumlu ve akredite edilmiş yazılım donanım ve yetkin beşeri kaynak alt yapısı kurulmalıdır.	İşletmelerde yönetim bilgi ve belge sistemiyle uyumlu ve akredite edilmiş yazılım donanım ve yetkin beşeri kaynak alt yapısı kurulmalıdır.	Muhasebe bilgi sisteminin etkinliğini artıran, sürdürülebilirliğin alt yapısını güçlendiren IoT (nesnelere internet) ve entegre iş yeri yönetim sistemleri gibi dönüşüm teknolojilerinin kullanımını desteklenmeli ve yaygınlaştırılmalıdır.	
	<b>F2</b>	Toplanan vergilerin toplumun öncelikleri dikkate alınarak harcanmasının sağlanmasıdır.	İşletmeler uzun vadeyi içeren işletme politikası ve stratejisi geliştirecek bir kültüre sahip olmalıdır.	İşletmelerde iç kontrol sistemi kurulmalıdır.	Kalkınma öncelikli iş modelleri geliştirilmeli ve bu da paydaşlarla paylaşılmalıdır.	Rekabetçi ve sağlam iş modeli kurarak mavi okyanus ortamına geçiş hızlandırılmalıdır.
<b>F3</b>	Vergilerin kamu yararı için gerekli olduğuna ilişkin bilincin tüm iş dünyasında yaygınlaşması ve uygulanması sağlanarak kayıt dışılık ortadan kaldırılmalıdır.	İşletmeler öz kaynağını güçlendirmek için sermaye yanında uygun dış kaynak (özellikle halka açılma) üretebilme kapasitesine sahip olmalıdır.	İşletmeler ekonomi hukukü içinde hareket ederek kayıt dışılıktan kurtulmalıdır.	Kurumsallaşma ve sürdürülebilirlik için uzun vadeli iş planı kapsamında aile anayasası oluşturulmasına yönelik modellere geliştirilmelidir.	İşletmelerde değer zincirini korumayı, endüstriyel müştereklere sahip çıkmayı mümkün kılacak kurum kültürü geliştirmelidir.	
<b>Faaliyetler</b>						

Şekil 4. Ana Eksenlerden Üretilmiş Politikalar

ANA EKSENLER STRATEJİLER VE FAALİYETLER	AE1. İş Toplumunun Beklentileri: (İTB) Evrensel Vergi Sistemi ve Uygulamaları					AE2. İş Toplumunun Yükümlülükleri: (İTY) Evrensel İşletme Davranışı ve Yaklaşımı				
	AE1 (İTB) S1	AE1 (İTB) S2	AE1 (İTB) S3	AE1 (İTB) S4.1 VE S4.2	AE1 (İTB) S5	AE2 (İTY) S1	AE2 (İTY) S2	AE2 (İTY) S3	AE2 (İTY) S4	AE2 (İTB) S5
AE1. İş Toplumunun Beklentileri: (İTB) Evrensel Vergi Sistemi ve Uygulamaları	AE1 (İTB) S1	F 1,2,3								
	AE1 (İTB) S2	F 1,2,3								
	AE1 (İTB) S3	F 1,2,3								
	AE1 (İTB) S4.1 VE S4.2	F 1,2,3								
	AE1 (İTB) S5	F 1,2,3								
AE2. İş Toplumunun Yükümlülükleri: (İTY) Evrensel İşletme Davranışı ve Yaklaşımı	AE2 (İTY) S1	F 1,2,3								
	AE2 (İTY) S2	F 1,2,3								
	AE2 (İTY) S3	F 1,2,3								
	AE2 (İTY) S4	F 1,2,3								
	AE2 (İTY) S5	F 1,2,3								
<p>Kurumlar ve Gelir vergisi adil, küresel rekabet avantajı kazandıran, kurumsal kimliği yansıtan kanunilik prensibine uygun olarak işletmeyle ilgili işlemleri bilgi ve belgeye dayalı olarak muhasebe bilgi sistemine alınmasını mümkün kılarak eşitlik sağlayacak şekilde düzenlenmeli ve uygulanmalıdır.</p> <p>Her iki paydaşın ilk iki politikada ifade edilen yaklaşımların kalitesini artıran, etkin ve verimli olan, alternatif maliyetleri düşük vergi kültürünü yaygınlaştıracak ve destekleyecek düzenlemeler ve teşvikler planlamalı, uygulanmalı, kontrol edilmeli ve güncellemeler yapılmalıdır.</p> <p>Her iki paydaşın ilk iki politikada ifade edilen yaklaşımların kalitesini artıran, etkin ve verimli olan, alternatif maliyetleri düşük vergi kültürünü yaygınlaştıracak ve destekleyecek düzenlemeler ve teşvikler planlamalı, uygulanmalı, kontrol edilmeli ve güncellemeler yapılmalıdır.</p> <p>İşletmeler, paydaşlarının yaklaşımlarını dikkate alan, vergi sorumluluğu olan, faaliyetleriyle ilgili işlemler için bilgi ve belgeye dayalı olarak muhasebe bilgi sistemi kullanan, uygun ve gerekli düzeyde kurumsallaşmış yapı ve ilişkiler sistemine sahip olmasını sağlayacak iş modeli belirlemeli ve uygulamalıdır.</p>										

İSTANBUL YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI  
KALKINMA ÖNCELİKLİ BÜYÜME DOSTU VERGİ SİSTEMİ

Şekil 5. AE1. İş Toplumunun Beklentileri: (İTB) Evrensel Vergi Sistemi ve Uygulamaları Zamanlama Tablosu

Stratejiler	KOD	Faaliyetler	KOD	Önerilen Sorumlu Kurum ve Kuruluşlar	İş Birliği Yapılması Önerilen Kurum ve Kuruluşlar	Süre
Etik, sürdürülebilir, eşit, kamu yararı öncelikli, sosyal sorumluluk esaslı, paydaşları dikkate alan iş yapma yaklaşımı ortamı oluşturulmalıdır.	AE1 (İTB) S1	Tüm paydaşların kendilerini güvende bulacakları vergi düzenleme ve uygulamaları yapılmalıdır. Vergi düzenleme, denetim ve uygulamalarının tüm paydaşlar tarafından anlaşılabilir ve basit bir biçimde uygulanabilir olmalıdır. Ulusal ve uluslararası rekabet edilebilir vergi oranları ve toplanan vergileri kamuya şeffaf bir biçimde açıklanmalıdır.	AE1 (İTB) S1.F1			
			AE1 (İTB) S1.F2			
			AE1 (İTB) S1.F3			
Kayıt dışılık ve adletsiz vergi yükü arasındaki ilişki dikkate alınarak yükümlüler arasında fırsat eşitliği yaratılacak bir ortam oluşturulmalıdır.	AE1 (İTB) S2	İşletmelerin üzerindeki vergi yükü kazançlar itibarıyla optimize edilmelidir; Vergi politikalarının tasarımı ve uygulamasında işletmelerin rekabet avantajının güçlendirilmesiyle, ulusal ekonomik büyüme ve kalkınma önceliğe alınmalıdır. Kayıp kaçığın engellemesine yönelik olarak kamu faaliyet alanını dikkate alarak düzenleme ve denetim yapılmalıdır; Vergi mevzuatı sadeleştirilmelidir. İdare'nin mükelleflerin mali tablolarından elde ettiği verileri en iyi şekilde analiz ederek, mükellefleri incelemeye almadan önce, kuracağı erken uyarı sistemiyle onların vergiye gönüllü (ve tabii olarak daha az maliyetli) uyumunu teşvik edilmelidir. Paydaşların görüşü alınarak anayasamızın ilgili hükümlerinin güncellenmelidir; Buna uygun olarak ikinci mevzuatın düzenlenmelidir.	AE1 (İTB) S2.F1			
			AE1 (İTB) S2.F2			
			AE1 (İTB) S2.F3			
Kanunilik prensibine uyulmalı ve kanunlu zedeleyen vergi aflarına sınır getirilmelidir.	AE1 (İTB) S3	Yürütmenin birinci ve ikinci bölümdeki hukuki düzenlemeler içinde hareketini sağlayacak şekilde yeniden yapılandırılmalıdır. Kamu harcamalarında şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkesine uyulmalıdır.	AE1 (İTB) S3.F1			
			AE1 (İTB) S3.F2			
			AE1 (İTB) S3.F3			
İş insanlarının uluslararası piyasalarda rekabet edebilirlik kabiliyetini düşünen bir mevzuat ve uygulama sistemi ön planda olmalıdır.	AE1 (İTB) S4.1	Vergi otoritesi dünyadaki bütün vergi oranlarını izleyerek Türkiye'yi rekabetçi kılabilecek uygun en optimum vergi oranları tespit edilip, süreklilikle revize edilmelidir. Vergi otoritesi kesinlikle iş dünyasının ve paydaşların da görüşünü alarak dinamik, çağdaş ve esnek bir gelirler yönetimi benimsemelidir. Vergi otoritesi iş dünyası ve paydaşlarının GSYH'ya, istihdama ve ihracata katkıları dikkate alarak vergi farklılaştırması uygulamalıdır.	AE1 (İTB) S4.1.F1			
			AE1 (İTB) S4.1.F2			
			AE1 (İTB) S4.1.F3			
Start-up ve ARGE girişimcilerini üstün seviyede teşvik eden bir vergi mevzuatı oluşturulmalıdır..	AE1 (İTB) S4.2	Gelecek nesilleri yaratacağı katma değeri hedefleyen bu hedefi amaç edinen bir vergi politikası uygulamak gerekirse start-up'lara ve ARGE girişimlerine muhakkak uzun vadeli vergi teşvikleri verilmelidir. Vergi otoritesi gayri maddi hakları ve yazılımları en iyi biçimde kavrayacak bir vergi sistemi üzerinde çalışmalıdır.. Yurt dışına beyin göçünü önlemek ve yaratıcılığı desteklemek amacıyla, serbest bölgelere benzer avantajlara sahip 'serbest teknopark'lar oluşturulmalıdır.	AE1 (İTB) S4.2.F1			
			AE1 (İTB) S4.2.F2			
Tüm işlemlerin bilgi ve belgeye dayalı muhasebe bilgi sistemine girmesi sağlanmalıdır.	AE1 (İTB) S5	İş iş toplumunun üzerindeki gizli kamusal yüklerin azaltılmalıdır. İşle ilgili giderlerin tamamı maliyetlere dahil edilmelidir. Kayıt dışılık nedeniyle ticarete oluşmuş haksız rekabetin önüne geçebilmek için şeffaf, sürdürülebilir, hesap verilebilir ve eşitliği içeren bir sistem oluşturulmalıdır.	AE1 (İTB) S5.F1			
			AE1 (İTB) S5.F2			
			AE1 (İTB) S5.F3			

İSTANBUL YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI  
KALKINMA ÖNCELİKLİ BÜYÜME DOSTU VERGİ SİSTEMİ

Şekil 6. AE2. İş Toplumun Yükümlülükleri (İTY): Evrensel İşletme Davranışı ve Yaklaşımı Zamanlama Tablosu

Stratejiler	KOD	Faaliyetler	KOD	Önerilen Sorumlu Kurum ve Kuruluşlar	İş Birliği Yapılmalı Önerilen Kurum ve Kuruluşlar	Süre
Etik, sürdürülebilir, eşit, kamu yararı öncelikli, sosyal sorumluluk esaslı, paydaşları dikkate alan iş yapma yaklaşımı ortamı oluşturulmalıdır.	AE2 (İTY) S1	Toplanan vergilerin kamu yararına harcanmasına ilişkin oluşan kanaat sonucunda verginin istenerek tam ve zamanında ödeme alışkanlığı geliştirilmelidir. Toplanan vergilerin toplumun öncelikleri dikkate alınarak harcanmasının sağlanmalıdır.	AE2 (İTY) S1.F1			
			AE2 (İTY) S1.F2			
Vergi sorumluluğunun bir yurtaşlık ve kurumsal sosyal sorumluluk olduğu fark edilmelidir.	AE2 (İTY) S2	Vergilerin kamu yararı için gerekli olduğuna ilişkin bilincin tüm iş dünyasında yaygınlaşması ve uygulanması sağlanarak kayıt dışılık ortadan kaldırılmalıdır. İşletmeler kurumsallaşarak büyüme kapasitesini ve performansını artırmalıdır.	AE2 (İTY) S2.F1			
			AE2 (İTY) S2.F2			
İşletme faaliyetlerini yansıtın yönetim bilgi ve belge sistemi kurulmalıdır.	AE2 (İTY) S3	İşletmeler öz kaynağın güçlendirmek için sermaye yanında uygun dış kaynak (özellikle halka açılma) üretebilme kapasitesine sahip olmalıdır. İşletmelerde yönetim bilgi ve belge sistemiyle uyumlu ve akredite edilmiş yazılım donanım ve yetkin beşeri kaynak alt yapısı kurulmalıdır. İşletmelerde iç kontrol sistemi kurulmalıdır.	AE2 (İTY) S3.F1			
			AE2 (İTY) S3.F2			
İş insanları stratejilerini uzun vadeli oluşturmaları; kayıt işinde kalıp en iyi biçimde kurumsallaşmalı ve uzun vadede şirketinin hisse değerini arttırmak için sadece kar maksimizasyonuna değil sosyal sorumluluk projelerinin ve çalışan memnuniyetinin de artırılmasına odaklanmalıdır.	AE2 (İTY) S4	İşletmeler ekonomi hukuki içinde hareket ederek kayıt dışılıktan kurtulmalıdır. Kurumsallaşma sürecinde evrensel yeni nesil iş modellerinin uygulanması için gerekli harcamalardan kaçınılmalıdır. Kalkınma öncelikli iş modelleri geliştirilmeli ve bu da paydaşlarla paylaşılmalıdır. Kurumsallaşma ve sürdürülebilirlik için uzun vadeli iş planı kapsamında aile anayasası oluşturulmasına yönelik modellere geliştirilmelidir.	AE2 (İTY) S4.F1			
			AE2 (İTY) S4.F2			
İşletmelerin ulusal ve küresel rekabet avantajı sağlayabilmelerine olanak sağlayacak kurumsallaşma ortamı oluşturulmalı ve desteklenmelidir.	AE2 (İTY) S5	Muhasebe bilgi sisteminin etkinliğini artıran, sürdürülebilirliğin alt yapısını güçlendiren IoT (nesnelerin interneti) ve entegre iş yeri yönetim sistemleri gibi dönüşüm teknolojilerinin kullanımını desteklemeli ve yaygınlaştırılmalıdır. Rekabetçi ve sağlam iş modeli kurarak mavi okyanus ortamına geçiş hızlandırılmalıdır. İşletmelerde değer zincirini korumayı, endüstriyel müşterilere sahip çıkmayı mümkün kılacak kurum kültürü geliştirilmelidir.	AE2 (İTY) S5.F1			
			AE2 (İTY) S5.F2			
			AE2 (İTY) S5.F3			

**Şekil 7. Ana Eksenlerle İlgili Politika Öncelikleri (PÖ) Zamanlama Tablosu**

Politikalar	KOD	Önerilen Sorumlu Kurum ve Kuruluşlar	İş Birliği Yapılması Önerilen Kurum ve Kuruluşlar	Süre
Kurumlar ve Gelir vergisi adil, küresel rekabet avantajı kazandıran, kurumsal kimliği yansıtın kanunilik prensibine uygun olarak işletmeye ilgili işlemleri bilgi ve belgeye dayalı olarak muhasebe bilgi sistemine alınmasını mümkün kılarak eşitlik sağlayacak şekilde düzenlenmeli ve uygulanmalıdır.	AE1 (İTB) PÖ			
İşletmeler, paydaşlarının yaklaşımlarını dikkate alan, vergi sorumluluğu olan, faaliyetleriyle ilgili işlemler için bilgi ve belgeye dayalı olarak muhasebe bilgi sistemi kullanan, uygun ve gerekli düzeyde kurumsallaşmış yapı ve ilişkiler sistemine sahip olmasını sağlayacak iş modeli belirlemeli ve uygulamalıdır.	AE2 (İTY) PÖ			
Her iki paydaşın ilk iki politikada ifade edilen yaklaşımların kalitesini artırın, etkin ve verimli olan, alternatif maliyetleri düşük vergi kültürünü yaygınlaştıracak ve destekleyecek düzenlemeler ve teşvikler planlamalı, uygulanmalı, kontrol edilmeli ve güncellemeler yapılmalıdır.	AE1 (İTB) VE AE2 (İTY) PÖ			

**Şekil 8. Temel Öncelikler (TÖ) Zamanlama Tablosu**

Öneriler	KOD	Önerilen Kurum ve Kuruluşlar	Sorumlu Kurum ve Kuruluşlar	İş Birliği Yapılması Önerilen Kurum ve Kuruluşlar	Süre
Kurumlar ve gelir vergisi oranı rekabet avantajı sağlayacak düzeye düşürülmelidir	TÖ1				
İşletmeyle ilgili işlemler bilgi ve belgeye dayalı olarak muhasebe bilgi sistemine alınmalıdır.	TÖ2				
İşletmelerin kurumsallaşmasını teşvik edecek, bu çerçevedeki harcamaların maliyet kapsamına alınmasını sağlayacak, işlemleri yönlendirecek ve izleyecek kurul oluşturmayı mümkün kılacak, iş dünyası temsilcilerinin işletmelere yönelik desteklerini artıracak düzenlemeler yapılmalıdır.	TÖ3				
Önerilerin uygulama sürecinde izlenmesi ve paydaşların bu çerçevedeki davranışları takibi konularında erken uyarı sistemleri güncellenmeli ve artırılmalıdır.	TÖ4				
Uygun yapıtıma sahip düzenleme ve denetleme sistemi bu çerçevede güncellenmelidir.	TÖ5				
Sektör ve firma odaklı Büyüme ve Kalkınmayı teşvik eden vergi politikaları uygulanmalıdır. (TÖ6)	TÖ6				

**Şekil 9. Mevcut Vergi Sistemine İlişkin Öneriler Zamanlama Tablosu**

Öneriler	KOD	Önerilen Sorumlu Kurum ve Kuruluşlar	İş Birliği Yapılması Önerilen Kurum ve Kuruluşlar	Süre
Kısa Vadeli Öneri 1: Kanunla Düzenleme Yapılması Gerektiren Hususlara İlişkin Öneriler	KVÖ1			
Kısa Vadeli Öneri 2: Uygulamaya İlişkin Öneriler	KVÖ2			
Orta Vadeli Öneri	UVÖ			

Şekil 10. Paydaşlar Tarafından Değerlendirilme Süreci Çalışmalarının/Çalıştaylarının Zamanlama Çizelgesi

Çalıştaylarda Değerlendirilecek Konular	Aylar														
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
KVÖ1, KVÖ2, OVÖ3															
AE1 (İTB) S1															
AE1 (İTB) S2															
AE1 (İTB) S3															
AE1 (İTB) S4															
AE1 (İTB) S5															
AE2 (İTY) S1															
AE2 (İTY) S2															
AE2 (İTY) S3															
AE2 (İTY) S4															
AE2 (İTY) S5															
AE1 (İTB) PÖ, AE2 (İTY) PÖ ve AE1 (İTB) VE AE2 (İTY) PÖ															
TÖ1, TÖ2, TÖ3, TÖ4, TÖ5 VE TÖ6															
Strateji Dokümanının ve Eylem Planının Yazımı															
Strateji Dokümanının ve Eylem Planının Sunumu															



### **1.3. MEVCUT VERGİ SİSTEMİNE YÖNELİK ÖNERİLER**

Prof. Dr. Emre BURÇKİN,YMM - Prof. Dr. Mithat MELEN,YMM - Dr. Ahmet Bumin  
DOĞRUSÖZ,SMMM- Mehmet Akif ULUSOY,YMM – Nihat UZUNOĞLU,YMM

#### **1.3.1. Kanunla Düzenleme Yapılmasını Gerektiren Öneriler**

##### **1.3.1.1. Vergiye Uyumlu Mükelleflere Sağlanan İndirimin Koşulları Basitleştirilmeli**

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121'inci maddesi basitleştirilerek vergiye uyumlu mükelleflerin indirim haklarına işlerlik kazandırılmalıdır.

Bu maddenin; çok sık çıkarılan af niteliğindeki kanunların, vergisini tam ve zamanında ödeyen mükelleflerde rahatsızlık yarattığı ve vergi ödevlerini tam ve zamanında yerine getirenlere herhangi bir ayrıcalık tanınmadığı yönündeki eleştirilere karşı getirildiği anlaşılmaktadır. Bu iyi niyetli düzenleme ile vergi borçlarını zamanında ödeyen, borcu bulunmayan mükellefleri ödüllendirmek amaçlanmıştır.

Ancak mevcut düzenleme bir indirim getirmekle birlikte bu indirime ilişkin o kadar koşul ve sınırlandırma koymuştur ki fiilen hiç indirim talebinde bulunmamak daha fazla tercih edilir duruma gelmiştir. Oysaki SGK'nin benzeri uygulaması hiç sorunsuz ve gayet başarılı gitmektedir. Söz konusu uygulamada sadece geçmiş dönem borcunun olmaması şartı vardır. Kamu borcuna sadık kişilerin cesaretlendirilmesi ve ödüllendirilmesi için, düzenlemenin kolaylaştırılması ve mevcut düzenlemenin SGK uygulamasına paralel hale getirilmesi isabetli olacaktır.

Ayrıca bu uygulamanın sadece ticari, zirai ve mesleki kazancı olanlara değil tüm vergi yükümlülerine getirilmesi de yararlı olacaktır. Zaten diğer gelir unsurları nedeniyle beyanname vermek konusunda zayıf olan gönüllülük teşvik edilmiş olacaktır.

Bunun dışında söz konusu indirimin, çeşitli nedenlerle ödenecek kurumlar vergisi çıkmayan ancak geçmiş dönemden devreden yatırım indirimi istisnası gibi nedenlerle stopaj yoluyla vergi ödemek durumunda kalan ya da çalışanların ücretleri üzerinden önemli tutarlarda vergi ödemek durumunda kalan mükellefler için de uygulanmasında fayda bulunmaktadır.

##### **1.3.1.2. Yabancı Paraların Değerleme Usulü Değiştirilmeli**

Kur farklarının vergilendirilmesinde, sadece realize olmuş farklar dikkate alınmalı, değerlemeden kaynaklı lehte ve aleyhte kur farkları vergi matrahı ile ilişkilendirilmemelidir.



Bilindiği üzere Vergi Usul Kanunu'nun 280 inci maddesi uyarınca, yabancı paralar ile yabancı para ile olan senetli veya senetsiz alacaklar ve borçlar borsa rayici ile yabancı paranın borsada rayici yoksa, Hazine ve Maliye Bakanlığınca tespit olunan kurla değerlendirilmektedir.

Buna göre, işletmeler yabancı paraları ile yabancı para cinsinden olan alacak ve borçlarını değerlendirme günündeki kur ile değerlemeye tabi tutmak ve değerlendirme sonucu ortaya çıkan değer ile kayıtlarda yer alan değer arasındaki farkı ise kambiyo karı veya kambiyo zararı hesabına yazmak suretiyle gelir tablosuna intikal ettirmektedirler.

Buna karşılık, gerçek kişiler ile vergi mükellefi olmayan kişi ve kuruluşlar ise sahip oldukları yabancı paraları ya da yabancı para cinsinden alacak ve borçları için herhangi bir değerlendirme yapmamakta hatta bu paraları elden çıkarsalar ya da alacaklarını tahsil etseler veya borçlarını ödeseler bile ortaya çıkan kur farkları üzerinden herhangi bir vergi ödememektedirler.

Özellikle son dönemlerde de yaşadığımız, Türk Lirası'nın yabancı paralar karşısındaki değerinin son derece değişken olduğu dönemlerde; işletmelerin aktifinde (kasa ya da bankada) bulunan yabancı paralar ile yabancı para cinsinden alacak ve borçlarını değerlemeye tabi tutmaları ve oluşan lehte ya da aleyhte kur farklarını sonuç hesaplarına intikal ettirmeleri, mali tablolarda garip ve anlaşılmaz, şirket faaliyetlerinin geleceği konusunda öngörülemeyen sonuçlar doğmasına yol açabilmektedir.

Yabancı para cinsinden önemli tutarlarda alacak ya da borcu olan işletmelerde, son dönemlerde de yaşandığı gibi, yıl içinde geçici vergi dönemlerinde kurların yüksek seyredip, yıl sonunda düşmesi durumunda, kur farklarından kaynaklanan nedenlerle işletmenin ortaya çıkan kârlarında dönemler itibariyle önemli farklılıklar oluşabilmekte, bunun sonucunda da ciddi anlamda ilave ödenmesi gereken vergi ya da iade alınması gereken vergi gündeme gelebilmektedir. Bu durum ise dönem içinde geçici vergi dönemlerinde işletmeler tarafından elde edilmemiş yani realize olmamış bir kazancın vergilendirilmesi sonucunu doğurarak işletmelerin mağduriyetine yol açabilmektedir.

Diğer taraftan, gerçek kişilerin sahip oldukları yabancı paraların herhangi bir şekilde değerlemeye tabi tutulmaması ve oluşan kur farklarının vergilendirilmemesi nedeniyle; özellikle yüksek tutarlarda yabancı para mevcudu olan ve kısa vadede de bunu kullanmayacak olan işletmeler, söz konusu yabancı paraların işletme sahip ya da ortaklarının şahsına aktarılması konusunda arayışlara gitmekte ve farklı yöntemler kullanmak zorunda bırakılmaktadır. Bu durum da işletme kaynaklarının işletme dışına çıkarılmasına yol açmaktadır.

Belirtilen nedenlerle; kur farklarının, realize olmadıkları sürece gelir ya da gider hesapları ile ilişkilendirilmemesine yönelik bir düzenleme yapılmasında önemli faydalar bulunmaktadır.

Bu bağlamda VUK'un 280'inci maddesinde; ya yabancı paraların ve yabancı para ile olan alacak ve borçların alış bedeli ile değerlendirileceği, ya da mevcut durumda olduğu gibi borsa rayici veya Hazine ve Maliye Bakanlığınca tespit olunan kurla değerlendirilse bile ortaya çıkacak lehte/aleyhte farkların sonuç hesapları ile ilişkilendirilmeksizin ayrı hesaplarda izleneceği şeklinde düzenleme yapılmalıdır.

#### **1.3.1.3. ÖİV, MTV ve 6183 Sayılı Kanuna Göre Yapılan Tecil Faizleri Gider Yazılabilir**

Tecil; 6183 sayılı kanununun 48'inci maddesinde düzenlenmiştir. Tecil işlemi, bir vergi borcunun mükellefin talebi üzerine teminat ve faiz alınarak idare tarafından taksitlendirilmesidir. Bir başka ifade ile tecil, devletin mükellefe kredi açmasıdır. Bu kredi karşılığında devletin aldığı faiz, aynı banka kredilerindeki faiz gibidir. Mükellefin devlet ile yaptığı akitten doğmaktadır. Gecikme zammı veya gecikme faizi gibi cezai bir mahiyeti yoktur. Bu sebeple tecil faizinin gider kaydedilmesine imkân verilmelidir.

Bir kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ilgili tüm giderlerin o kazancın safi tutarının tespitinde indirilmesi genel esastır. Kazancın elde edilmesinde katkısı olmak kaydıyla işletme aktifinde bulunan bazı taşıtlara ait motorlu taşıtlar vergisinin indiriminin kabul edilmemesinin mantıkî hiçbir izahı yoktur. Ayrıca olağanüstü durumlarda ihdas edilen vergilerin gider yazılmasına, günün koşulları gereği ve de geçici olduklarından dolayı engel getirilebilir. Artık kalıcı hale gelmiş olan özel iletişim vergisinin gider kaydının yapılamamasının makul bir gerekçesi kalmamıştır. Netice itibarıyla keyfi bir ödeme olmayan bu verginin gider olarak dikkate alınması yerinde olacaktır. Dolayısıyla ÖİV ve MTV'ye yönelik bu yasakların kaldırılmasında yarar bulunmaktadır.

#### **1.3.1.4. KDV İndirim Kısıtlamaları Kaldırılmalı, İndirim Mekanizması Çalışır Hale Getirilmeli**

İndirimi mümkün olmayan yüklenen her KDV, bir taraftan mükerrer vergilemeye yol açarken, bir taraftan da yapılamayan indirimi telafi edecek bir kayıt dışı hasılat ihtiyacı doğurmaktadır. Buna izin vermemek için, KDV sisteminin özünden kaynaklananlar dışındaki indirim kısıtlamaları kaldırılmalı, ticari faaliyetin doğal sonucu olarak ödenen vergilerin indirimine izin verilerek indirim mekanizması çalışır hale getirilmelidir. Bu çerçevede örneğin olağan ticari işleyiş çerçevesinde imha edilen malların KDV'si düzeltilmemelidir.

#### **1.3.1.5. Sözleşmelerdeki Damga Vergisi Kaldırılmalı**

Bir şirket kurulduğunda veya yeni bir işe girildiğinde, önce faaliyetin başlaması, sonra nakit hareketinin olması, en sonunda da kazanç elde edilmesi beklenir. Sözleşme damga vergisi kazanç elde edilmeden,

herhangi bir nakit oluşmadan, hatta işe başlanmadan ödenen bir vergidir. Böyle bir aşamada, iş bedelinin (kazanç değil) yüzde biri kadarlık bir vergi, kayıtlı ekonominin cezalandırılmasıdır. Ayrıca bu vergi taraflar arasında yazılı sözleşme yapılmasını da caydırmaktadır. Kısa vadede kaldırılmasa da sözleşmeler için önce oran indirimi, sonra bu verginin tamamen kaldırılması önerilmektedir.

#### **1.3.1.6. Harçlar Makul Düzeyde Alınmalı**

Harçlar, verilen hizmetle orantılı olarak makul düzeyde alınmalı, harç tutar veya oranları, gönüllü uyuma izin verecek boyutta olmalıdır. Özellikle kayıt dışı işlem yapılmasını özendiren tapu harçlarının makul düzeye indirilmesi önemlidir.

Öte yandan, tapu harcının matrah tespitinde esas alınan minimum tutar olan “emlak vergisi vergi değeri” uygulaması, en azından belirli değeri aşan gayrimenkuller için değerlendirme kuruluşlarınca belirlenecek olan “ekspertiz değeri” olarak değiştirilmeli, eğer mümkün olmuyorsa “ekspertiz raporu ibraz edene” indirimli tapu harcı oranı belirlenmelidir.

#### **1.3.1.7. Örtülü Sermaye ve Örtülü Kazanç Müesseseleri Yeniden Düzenlenmeli**

Ortaklık ilişkisi olmayan ilişkili kişilerden, örtülü sermaye ve örtülü kazanç aktarımı düzenlemeleri kapsamında elde edilen kazançların iştirak kazançları istisnası kapsamına alınması, bir başka ifadeyle iştirak kazançları istisnasının, sermayeye iştirak ilişkisi aranmadan yeniden tanımlanması gerekir.

-Transfer fiyatlandırması yoluyla kazanç aktarımı ve örtülü sermaye nedeniyle ödenen faizler; ayrı bir maddede, vergi güvenlik önlemi niteliği açıkça belirlenerek, matraha eklenecek unsur olarak düzenlenmeli, KKEG sınıflamasından çıkartılmalıdır.

-İlişkili kişi tanımlaması konsolidasyona paralel olarak yeniden yapılmalı, ayrıca tanım daraltılmalıdır.

-İştirak kazançları istisnası, sermayeye iştirak ilişkisi aranmadan, yeniden tanımlanmalıdır.

-Düzeltilme, kesinleşmeye bağlı olarak yapılabilir.

### **1.3.1.8. KDVK Geçici 17, Geçici 30 ve Geçici 37. Maddeler Sürekli Hale Getirilmeli**

Geçici 17: DiİB kapsamında yapılan teslimler

Geçici 30 ve 37: YTB kapsamında yapılan yatırımlarda inşaat harcamaları nedeniyle ödenen vergilerin iadesi

Söz konusu istisnalar, ihracat ve yatırımları destekleme amacına yönelik olmaları nedeniyle KDV Kanununda yer alan istisna düzenlemeleri arasında en faydalı ve amaca en çok hizmet eden istisnalar arasında olup, geçici maddelerde yer alması, uzatılıp uzatılmayacağı konusunda tereddüt ve sıkıntılar yaratmaktadır.

### **1.3.1.9. Sermaye Azaltımında Yapılacak Vergilemeye İlişkin Sorunlar**

Şirketler; şirket ihtiyacının üzerinde bir sermayeye sahip olunması, bilanço açıklarının (zararın) kapatılması, sahip olunan sermayenin yarısının veya üçte ikisinin karşılıksız kalması, mevcut bir ortağın ortaklıktan çıkarılması gibi çeşitli nedenlerle sermaye azaltımına gidebilmekte olup, en yaygın sermaye azaltımı nedenlerinin başında kısmi bölünme işlemi gelmektedir.

Hangi nedenle olursa olsun, sermaye azaltımında, azaltılan sermayenin kar dağıtımı sayılıp sayılmayacağı ve sayılacaksa vergileme yapılıp yapılmayacağı ya da ne şekilde vergileme yapılacağı konusunda kanunda bir belirleme bulunmamakta olup, uygulama mali idarenin görüşlerine göre yürütülmektedir.

İşletmelerin sermaye ihtiyacı, başlangıçta ortakların işletmeye koydukları kaynaklardan karşılanmaktadır. Daha sonraki süreçte ise faaliyetleri sonucunda oluşan ve borç kaynaklı olmayan varlık artışları da özsermaye kapsamında nitelendirilmektedir. Bu artışlar kârlardan kaynaklı olabileceği gibi değerleme (enflasyon düzeltilmesi, yeniden değerlendirme gibi) farklarından da kaynaklanabilmektedir. Özsermaye kavramı içerisinde yer alan kârlar, fonlar ve değerlendirme farkları ortaklarca işletmeden çekilmeden sermayeye ilave edilebilmektedir.

Sermaye azaltımı işleminde bir verginin doğup doğmamasında azaltılan sermayenin kaynağına bakılarak karar verilmektedir. Oysa, sermaye azaltımının hangi sermaye unsurlarından ve hangi sıralama ile yapılacağı hakkında ticaret ve vergi mevzuatında bir hüküm bulunmamakla birlikte gelir idaresinin vermiş olduğu muktezalarda; sermaye azaltımında, azaltılan sermayenin öncelikle dağıtımı vergiye tabi sermaye unsurlarından olacağı görüşünde olduğu görülmektedir.

Sermaye ortağın mal varlığındandır. Dolayısıyla üzerinde tasarruf hakkına sahiptir. Bu sebeple ortağın sermayesini geri alması vergisiz olmalıdır. Söz konusu olan, ortağın elindeki ortaklık payını/menkul kıymeti üçüncü kişi yerine şirkete satmasıdır.

Kârlar, kâr yedekleri (yasal yedekler, özel fonlar, olağanüstü yedekler gibi), sermaye hesabı enflasyon düzeltmesi olumlu farkı ve sermaye yedekleri (yeniden değerlendirme fonları, maliyet artış fonu vb.) ise sermayenin getirisi/artan kısmıdır. Bunların sermayeye ilavesi vergiden istisna tutulmuş olup, sermayeye ilave edildiğinde ortaklara karşılığında ortaklık payı/hisse senedi verilmektedir. Yani ortakların varlıkları şekil değiştirmektedir. Ayrıca hem ticaret hukukumuzda hem de vergi yasalarımızda sermayeye ilave edilen değerlerin niteliğinin sermaye içerisinde farklı sınıflandırılmasına ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır.

Bu nedenle sermayeye ilave edilmiş her tutar, kaynağına bakılmaksızın sermaye olarak dikkate alınmalıdır.

Sermaye şirketlerinde gerek sermaye azaltımı gerekse tasfiye sürecinde önceden sermayeye ilave edilen iç kaynaklar ortaklara dağıtılırken gerek kurumlar yönünden gerekse ortaklar yönünden sorunlara neden olmaktadır. Bu nedenle,

a) İşletmeden bir çıkışa yol açmayan zararlara mahsuben yapılan sermaye azaltımları ile bölünme gibi teknik nedenlerle yapılan sermaye azaltımlarında kesinlikle hiçbir vergileme yapılmamalı,

b) İşletmeden bir çıkışa yol açan sermaye azaltımlarında ise;

- İç kaynakların sermayeye eklendiği yıl zaman aşımına uğramışsa, sermayeye eklenen iç kaynaklar için Kurum ve Ortakları yönünden herhangi bir vergileme yapılmaması,

- İç kaynakların sermayeye eklendiği yıl zaman aşımına uğramamışsa, azaltılan sermayenin ilk kısmının ortaklar tarafından şirkete konulan değerlerin karşılığı olduğu kabul edilmeli bunun üzerinde bir sermaye azaltımı varsa, zaman aşımına uğramayan yıllarda sermayeye eklenen iç kaynakların tutarı ile sınırlı olarak, Kurum yönünden (gereken hallerde) kurumlar vergisi ve kar payı dağıtımına bağlı tevkifat, Ortaklar yönünden temettü/menkul sermaye iradı olarak vergileme yapılmalı ancak vergileme vergi yükü az olandan başlamak suretiyle sıralanmalıdır.

c) Diğer taraftan, azaltılan sermaye karşılığında alınan ortaklık payının/ menkul kıymetin nominal bedelinden farklı bir bedelle satın alınması durumunda, nominal bedel ile alış bedeli arasındaki fark (kar/zarar) kurumlar vergisi matrahının tespitinde gelir veya gider olarak dikkate alınmamalıdır.

Azaltılan sermayenin kar dağıtımını sayılıp sayılmayacağı ve sayılacaksa vergileme yapılıp yapılmayacağı konusunda kanunda bir düzenleme bulunmadığı için yaşanan sorunların önemli bir kısmı Mali İdare'nin uygulama ve yorumlarından kaynaklanmaktadır. Bu nedenle sorunun normal olarak kanunda yapılacak düzenleme ile belirlenmesi daha doğru ve gereklidir. Bu belirleme yapılmadığı sürece yapılacak vergileme hep tartışılacaktır.

Bu aşamada en azından mevcut sorunları ve tartışma konularını azaltabilmek açısından, azaltılan sermayenin hangi unsurlardan oluştuğunu belirleme konusunda mükelleflere seçimlik hakkı tanınması daha doğru olacaktır.

#### **1.3.1.10. Yatırım İndirimi Müessesesi Yeniden Düzenlenmeli**

Ülkemizde üretimin ve yatırımların teşvik edilmesine büyük ihtiyaç vardır. Yatırımların artmasına paralel olarak ekonomik büyüme, istihdam ve vergi geliri artışı sağlanacaktır.

Yatırımlarda vergi teşviki sağlamak amacıyla Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesi ihdas edilmiştir. Ancak gerek bu maddede gerekse maddenin verdiği yetki ile çıkarılan Bakanlar Kurulu ve Cumhurbaşkanı kararlarında oldukça sık değişiklik yapılmıştır. Bu durum maddenin uygulanmasında istenmeden büyük hatalara düşülmesine sebebiyet vermektedir.

Bu nedenle, yatırım indirimi müessesesinin yeniden düzenlenmesine ihtiyaç vardır. Bu düzenleme yapılırken, geçmişte başarılı bir şekilde uygulanan yatırım indirimi düzenlemeleri esas alınabilir.

#### **1.3.1.11. Kurumlar Vergisi Oranı Düşürülmeli**

Kurum kazançları üzerindeki vergi yükü yanında kurumlar vergisi oranı, başka birçok unsurla birlikte, uluslararası rekabet açısından son derece önemlidir. Dolayısıyla rekabetçi olma özelliğini kaybeden oranın yeniden değerlendirilerek daha rekabetçi bir orana indirilmesi gerekmektedir. Türkiye uluslararası vergi rekabeti yarışında olmak istiyorsa, vergi politikasını bu amaç doğrultusunda belirlemek ve kurumlar vergisi oranını bu çerçevede yeniden değerlendirmek zorundadır. Dünyada yüksek oranlı ülkelerden bir kısmında çarpıcı oran indirimleri olduğu, 2019 yılı itibariyle, Doğu Avrupa'da bir grup ülkede uygulanan kurumlar vergisi oranının %10'lar düzeyine kadar indiği görülmektedir.

Yapılan analiz ve değerlendirmeler, diğer destekleyici önlemlerle birlikte yapılması halinde oran indirimlerinin vergi gelirlerinde azalışa yol açmadığı gibi, çok sayıda örnek tersine vergi gelirlerinde artış olduğu sonucunu ortaya koymuştur.

Bu bağlamda, uluslararası vergi rekabetinde de avantaj sağlayabilmek açısından uygulanmakta olan kurumlar vergisi oranının kademeli olarak azaltılması önerilmektedir.

Bunun dışında tek bir KV oranı yerine, halka açıklık, sektör ve faaliyet türlerine göre farklı uygulanacak KV oranı tercih edilebilir. Bu bağlamda örneğin imalat ya da ihracat gibi faaliyetlerden elde edilecek gelirler için ayrı bir oran belirlenebilir.



### **1.3.1.12. Teknik İstisnalar Dışındaki İstisnalar Kaldırılmalı**

Özellikli sektör ve konulara yönelik istisna düzenlemesi yapılmalıdır. Kurumlar Vergisi Kanununda çok sayıda istisna yer almaktadır. Bu istisnalar gözden geçirilerek, teknik nedenlere ilave olarak ekonomik ve sosyal nedenleri olanlar dışındaki istisnalar kaldırılmalıdır.

Ayrıca verilen teşviklerin amaca daha iyi hizmet edebilmesi açısından bu teşviklerin seçici olması, genel olarak değil belli sektör ve konulara yönelik istisna düzenlemesi yapılmasında fayda bulunmaktadır.

### **1.3.1.13. Gelir Vergisi Tarifesi Yeniden Düzenlenmeli**

2022 yılı kazançları için uygulanmakta olan gelir vergisi tarifesi; beş dilimli olup artan oranlılığın uygulandığı gelir uzunluğu, ücretlilerde 250.000 TL, ücret dışı kazançlarda 170.000 TL'dir. İlk dilim için %15 olarak belirlenmiş olan oran 5, 7, 8, 5 puan artmalar göstererek hem ücret kazançlarında hem de ücret dışı kazançlarda 880.000 TL'yi aşan gelir için %40 oranında vergilemeyi öngörmektedir. %40'lık marjinal oranın gerçek kişileri kurumlaşmaya iten bir güç oluşturması ekonomi için olumlu olur. Ancak vergiden, dolanmak suretiyle kurtulmak için şirketleşmeye yol açması, kamusal düzeni bozan bir şekilde beyan dışılığına sebep olmaktadır. Bu nedenle, gelir vergisi tarifesinin mükelleflerin vergi uyumunu artıracak bir yapıya dönüştürülmesi ihtiyacı vardır.

Hakkaniyete uygun bir vergileme için bu tarifeyi oluşturan yelpazenin daha açık olmasında yarar bulunmaktadır. İlk dilimin tutarı, asgari geçim indirimini ile birlikte, 4 kişilik bir ailenin geçinmesine imkân verecek bir tutar olmalıdır. En üst dilimin vergi oranı ise artırılmalıdır.

Örneğin ilk dilimin oranı %15'ten %10'a indirilmeli ve tutarı 60 bin liraya çıkarılmalıdır. En üst dilimde 5 milyon liranın üzerindeki gelirler yer almalı ve vergi oranı %45 olmalıdır. İlk ve son dilim arasına 5 dilim yerleştirilerek 7 dilimli bir tarife uygulanmalıdır.

### **1.3.1.14. Devreden KDV ve KDV İadelerinde Yaşanan Sorunlara İlişkin Öneriler**

Katma Değer Vergisinin matematiksel işleyişini bozacak en önemli kesinti, mal ve hizmet üretim ve satış zincirinde nihai tüketici de dahil olmak üzere herhangi bir aşamada istisnalar veya oran indirimleri nedeniyle "bir sonraki safhaya geçerken alınması gereken verginin hiç alınmaması veya bu zincir boyunca daha önce uygulanmış olan orandan daha düşük bir oranda alınmış olmasıdır. Bu kesintiler genel olarak "vergi istisnaları ve indirimli oran uygulamaları" şeklinde karşımıza çıkmaktadır.

KDV sisteminin en temel özelliği, nihai yüklenicide kalacak olan vergi yükünü asla alt aşamalara yaymaması ve bunu da indirim ve iadeler yoluyla sağlamasıdır. Ancak ülkemiz uygulamalarında katma değer vergisinin esasını oluşturan “verginin mükellef üzerinde yük olarak kalmaması” ilkesi, devreden verginin hiçbir zaman iadeye konu edilmemesi ve ilelebet devretmeye devam edilmesi uygulaması nedeniyle ciddi biçimde hasar görmüştür.

Mevcut koşullarda özellikle devreden vergiden kaynaklanan sorunlara kısa vadede bir çözüm bulmak çok mümkün görünmemektedir. Bu nedenle öncelikli olarak bundan sonraki süreçte ortaya çıkabilecek sorunları en aza indirebilmek ve devir KDV yükünün artmasına çözüm getirebilmek amacıyla aşağıdaki öneriler yapılmıştır.

- i. Ara malı ve hammadde için ödenen KDV ile ortaya çıkan ürünün KDV oranları arasında farkın negatif olduğu üretim alanlarında KDV oranları arasındaki farkın kanunun amacına da uygun olmayan bir şekilde üretici üzerinde yük oluşturmasını engelleyici yasal düzenleme yapılmalıdır.
- ii. KDV’de yer alan istisnalar gözden geçirilmeli, mali, sosyal ya da ekonomik olarak gerekli olmayanlar kaldırılmalıdır.
- iii. Grup şirketleri için konsolide kurumlar vergisi ve KDV beyan sistemine geçilmeli, 1 ve 2 no.lu KDV Beyannameleri birleştirilmelidir.
- iv. İade hakkı doğuran işlemlerde iade edilecek KDV, yüklenilen verginin esas alınması yerine istisna veya indirimli oran nedeniyle alınmayan vergi esas alınarak hesaplanmalıdır.

#### **1.3.1.15. Belirli Değerin Üzerinde Gayrimenkul Satışlarında Değerleme Raporu İstenmeli**

Şayet gayrimenkulün satın alınması sırasında kredi kullanılıyorsa bankanın değerlendirme raporu da vergi dairesine iletilmek üzere sunulmalıdır. Yoksa sadece tanımlanacak büyük işlemler için değerlendirme raporu istenmelidir.

#### **1.3.1.16. Geriye Dönük Zarar Mahsubu Yapılabilmeli, İleriye Dönük Zarar Mahsupları Endekslenmeli**

Zarar mahsubu düzenlemesi, özünde kazancın gerçek ve safi tutarının vergilemesini sağlayan bir düzenlemedir. Vergilemenin hesap dönemleri itibarıyla ayrılarak yapılması bu durumu değiştirmemektedir. Dolayısıyla her iki yöne zarar mahsubunun özünde farkı yoktur.



Geriye doğru zarar mahsubuna ilişkin bir düzenlemenin olmaması bu kazancın gerçek ve safi tutarını vergileme esasına aykırıdır. Örneğin birinci yıl 100 birim zarar, ikinci yıl ise 100 birim kar elde eden bir mükellefle, tersi durumun söz konusu olduğu yani birinci yıl 100 birim kar, ikinci yıl ise 100 birim zarar elde eden bir başka mükellefin vergi yükleri ve ödedikleri vergiler aynı olmamaktadır. Bunu sağlamanın yolu, ikinci örnekte de birinci yıl ödenen verginin kuruma iadesi, yani geriye doğru da zarar mahsubuna olanak sağlanmasıdır.

İleriye doğru zarar mahsubunda geçmiş yıllara ait zararlar nominal değerleriyle ileriye taşınmaktadır. Dolayısıyla mahsup edilecek zarar tutarı enflasyon nedeniyle değer kaybetmekte, gerçek değeriyle mahsuba konu edilememektedir.

Bu nedenlerle, vergi mevzuatında yapılacak düzenleme ile cari yılda oluşan zararların önceki dönem kazançlarından mahsubuna olanak sağlanması ve ileriye doğru zarar mahsubunda da zararların endekslenerek mahsup edilebilmesi sağlanmalıdır.

### **1.3.1.17. Grup Şirketlerinde Konsolide Beyanname Verilmesine İmkan Sağlanmalı**

Grup şirketi kavramı, bir “ana şirket” ve “ana şirketin belirli bir oranda kar payına, hissesine ve/veya oy kullanma hakkına sahip olduğu diğer şirketler/ bağlı işletmeler” olarak tanımlanmakta ve her ülke mevzuatında grup şirketinin belirlenmesinde farklı kriterler esas alınmaktadır.

Grup şirketlerinin vergilendirilmesinin en tipik uygulaması, şirketler arası işlemlerin vergiye tabi tutulmadığı vergi konsolidasyonudur. Bunun dışında daha farklı kurallar öngören grup dağıtım ve grup feragat sistemlerini uygulayan ülkeler de mevcuttur.

Konsolidasyon sisteminde, grup üyelerinin kazanç ve zararları toplanır ve birleşik (konsolide) vergi beyanamesi verilir. Genel olarak şirket tarafından konsolidasyon döneminden önce oluşan zararlar, grubun indirim sistemine uygulanmaz ve söz konusu zararlar aynı şirket tarafından gelecek yıla devredilir.

Vergi konsolidasyonu esasının kabul edilmesi durumunda grup şirketleri bakımından; zararların kullanılabilmesi, grup içi işlemlerin vergiden istisna edilmesi ve yükümlünün ve vergi idaresinin iş yükünün azaltılması gibi olumlu sonuçlar gerçekleşecektir.

Bu açıklamalar ışığında;

- Uluslararası uygulamalara paralel,
- Tercihe bağlı olan ancak belli bir süre tercihin değiştirilemediği,
- Tam mükellef kurumları kapsama alan,

- Başlangıçta yüksek bir kontrol tanımıyla (%90 olabilir),
- Verginin ödenmesinde müteselsil sorumluluğu esas alan,
- Konsolidasyona tabi kurumların kendi aralarında transfer fiyatlandırması ve örtülü sermayeye ilişkin kuralların uygulanmadığı,
- Konsolidasyon öncesine ait kullanılmamış zarar mahsubu ve istisnaların, sadece ilgili kurum kazancıyla sınırlandırıldığı,

Bir vergi konsolidasyon beyanname yöntemi önerilmektedir.

### **1.3.1.18. Taşınmaz ve İştirak İstisnası Satışında KV ve KDV İstisnası Gözden Geçirilmelidir**

Bilindiği üzere kurumların aktifinde kayıtlı taşınmaz ve iştirak hisselerinin satışından sağlanan kazançlar için kurumlar vergisi istisnası ve bu satışlar üzerinden hesaplanacak KDV için KDV istisnası uygulaması 1985 yılından beri devam etmekte olup, anılan istisnalar için her iki kanunda da önceleri geçici maddelerde sonra ise kalıcı maddelerde olmak üzere muhtelif düzenlemeler yapılmıştır.

Söz konusu istisnalarla ilgili olarak uygulamada çeşitli sorunlar bulunmaktadır. Bu sorunların çözümü için yapılabilecek bazı işlemler aşağıda belirtilmiştir.

Kurumlar vergisi istisnası ile ilgili olarak;

- İstisnanın amacının, sistematığının ve koşullarının tamamen değiştirilerek, söz konusu kıymetlerin elde tutma süresine bağlı, kademeli bir yapı kurulmalı ve uygulanacak istisna oranı da buna göre belirlenmelidir. Bu kapsamda, 2 yıldan az elde tutulan kıymetler için istisna uygulanmamalı, 2 yıldan daha uzun elde tutularda ise uygulanacak istisna oranı kademeli olarak arttırılmalıdır.
- Satıştan zarar doğması durumunda zarar mahsubuna engel olunmamalıdır.
- Taşınmaz ve iştirak hissesi satışı ile uğraşanların, bu çerçevede elde ettikleri varlıklar için istisna verilmemeli, ancak ticaretle uğraşma kavramı net olarak tanımlanmalıdır. Bu bağlamda örneğin işletme faaliyetlerinde kullanılan taşınmazın geçici olarak kiraya verilmesi, istisna uygulamasına engel olmamalıdır.
- İstisna, taşınmaz ve iştirak satış kazancının vergileme yöntemi olarak düzenlenmeli, amacı likidite sağlamak ve mali bünyeyi güçlendirilmekle sınırlanmamalı, maddede yazılı koşulların yerine getirilmesi durumunda uygulanabilir olmalıdır.
- İstisna uygulamasında nakit tahsilat ve tahsil edilen tutarın belli amaç için kullanımı koşulları aranmamalı, satıştan gelen nakdin kullanımı işletmecilik prensiplerine ve işletme yönetimlerinin iradesine bırakılmalıdır.

KDV İstisnası ile ilgili olarak; istisna, her türlü taşınmaz ve iştirak hissesi satışında değil, belli şartların yerine getirilmesi halinde uygulanmalıdır. Bu kapsamda uygulamanın ilk zamanlarında olduğu gibi, KDV istisnası da Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan şartlarla uygulanmalıdır.

### **1.3.1.19. Yurt Dışı Ödemelerde Stopaja Tabi Tutulacak İşlemler ve Stopaj Matrahı Konusu Netleştirilmeli**

Bilindiği üzere, gelir, kurumlar ve katma değer vergisi kanunlarına göre yurt dışına yapılan bazı ödemelerden gelir, kurumlar ve katma değer vergisi stopajı yapılmaktadır.

Her üç kanunun uygulanmasında en çok karşılaşılan sorunlar, belirtilen stopajların ne zaman yapılacağı ve stopajın matrahının ne olacağı hususlarından kaynaklanmaktadır.

Konuya ilişkin mali idare uygulamalarında farklılıklar bulunmakta olduğundan, konunun ilgili kanunlarda yapılacak düzenlemelerle çözümlenmesinde fayda bulunmaktadır.

Bu bağlamda;

- Söz konusu ödemelere ilişkin stopajın ne zaman yapılması gerektiği,
- Stopajın matrahının her üç vergi türü itibariyle ne şekilde hesaplanacağı ve matraha nelerin dahil olacağı,
- Özellikle kur farklarının (lehte veya aleyhte) stopaj matrahının tespitinde dikkate alınıp alınmayacağı, alınacaksa ne şekilde dikkate alınacağı,

hususlarının açık olarak belirlenmesi gerekmektedir.

### **1.3.1.20. Vergi İncelemelerinin Süresine İlişkin Düzenlemeler Netleştirilmeli, Bunlara Uyulmaması Durumunda İşlemler Açık Olarak Belirlenmeli**

Bilindiği üzere Vergi Usul Kanunu'nun 140/6 ncı maddesinde, vergi incelemesinin incelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde en fazla altı ay, katma değer vergisi iade incelemelerinde ise en fazla üç ay içinde incelemelerin bitirilmesinin esas olduğu, bu süreler içinde incelemenin bitirilememesi halinde ek süre talep edilebileceği, bu talebin vergi incelemesine yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından değerlendirileceği, tam ve sınırlı incelemelerde altı ayı, katma değer vergisi iade incelemelerinde ise iki ayı geçmemek üzere ek süre verilebileceği ifade edilmiş ancak incelemelerin belirtilen süreler içinde bitirilememesi halinde yapılacak işlemler ve incelemenin süresinde bitirilememesinin

sonuçları hakkında bir düzenleme yapılmamıştır. Bu durum ise hem uygulamada belirsizliğe hem de özellikle KDV iade incelemeleri gibi incelemelerde mükelleflerin mağduriyetine yol açmaktadır.

Anılan maddede yapılacak düzenleme ile incelemenin süresinde bitirilememesi halinde, belirtilen inceleme gerekçesi ile ilgili olarak başka bir inceleme ya da tarhiyat yapılamayacağı, KDV iade incelemelerinde ise iadenin onaylanmış kabul edileceği konusunda belirleme yapılması önerilmektedir.

Öte yandan vergi incelemelerinde sıkıntı yaratan başka bir konu ise özellikle sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ya da kullanma konusunda düzenlenen vergi tekniği inceleme raporlarından kaynaklanmaktadır. Bu raporlar, hem yeterli araştırma ve inceleme yapılmadan düzenlenmekte (örneğin adresinde bulunmayan bir mükellef için başka hiçbir araştırma yapılmadan sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme konusunda vergi tekniği raporu düzenlenmekte ve nezdinde rapor düzenlenen firmadan alışı olan tüm mükellefler de otomatik olarak sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanan mükellef olarak değerlendirilmektedir) hem de vergi/ceza ihbarnamelerinin ekinde tebliğ edilmediği için mükelleflerin ne ile suçlandıkları konusunda yeterli bilgileri olmadığı gibi kendilerini savunma imkanları da olamamaktadır.

Yapılacak düzenleme ile; bu raporların düzenlenme şartları ile içeriklerinde bulunması gereken hususlar kanun hükmü haline getirilmeli ve bu raporların da düzenlenecek vergi/ceza ihbarnamelerine eklenmesi gerektiği hususu açıkça belirtilmelidir.

### **1.3.2. Uygulamaya İlişkin Öneriler**

İdari uygulamalardan kaynaklanan sorunlar, ağırlıklı olarak KDV iadesine ilişkin işlemlerle ilgilidir. Bunun dışında kurumlar vergisi uygulamasında yine idari uygulamadan kaynaklanan en önemli sorunların başında, kurumların sermaye azaltması durumunda azaltılan sermayenin kar dağıtımı olarak kabul edilmesi ve azaltılan sermayenin unsurlarının en çok vergileme yapılmasını gerektirecek şekilde belirlenmesi gerektiği yönündeki uygulama gelmektedir.

Bu bölümde, daha çok uygulamadan ve idari işlemlerden kaynaklanan ve çözümü için kanunlarda düzenleme yapılmasına gerek olmadan idari işlem ya da uygulamalarla düzeltilebilecek sorunlara ilişkin önerilerden bahsedilecektir.

Ancak bu sorunlardan önce vurgulamakta ve dikkate alınmasında fayda gördüğümüz bir başka husus ise vergilemede kanunilik ilkesine aykırı olarak kanunlarda Maliye Bakanlığı'na verilen usul ve esas belirleme

yetkisi ile anılan Bakanlığın da bu yetkiyi vergilemede belirlilik ilkesine de aykırılık oluşturacak şekilde oldukça abartılı bir biçimde kullanmasının yarattığı sorunlardır.

### **1.3.2.1. KDV İadesine Yönelik Uygulama Sorunları**

KDV iadesine yönelik olarak kanunda yer almamasına rağmen, Bakanlığın “usul ve esas belirleme” yetkisine istinaden yaptığı düzenlemelerden kaynaklanan uygulama sorunlarını;

- İadesi talep edilecek verginin hesaplanma yöntemi,
- İade talebi için ibrazı gereken belgeler ile iade talep etme süresine ve yöntemine yönelik,

Sorunlar olarak tasnif etmek mümkün olup, bunlar aşağıda ana hatlarıyla belirtilmiştir.

#### **1.3.2.1.1. İade Edilecek Verginin Hesaplanma Yöntemine İlişkin Sorunlar**

##### **1.3.2.1.1.1. İstisna İşlemlerden Kaynaklanan İadelerin Hesaplanmasına İlişkin Sorunlar**

KDV Kanununda yer alan düzenlemelerden 32' inci maddeye göre istisna işlemlerden kaynaklanan iadelerde, işlemin bünyesine giren vergi yani yüklenilen vergi; 11/1-c ve geçici 17 inci maddelere göre ise ihraç kayıtlı satışlarda işlem bedeli üzerinden hesaplanıp beyan edilen ancak tahsil edilmeyen vergi, iade edilecek vergiye esas alınmalıdır.

Ancak KDVGUT'de bu düzenlemelere aykırı ifadeler bulunmakta olup, bunlar ana başlıklar itibariyle aşağıda belirtilmiştir.

- a) DİİB sahibi mükellefin ihraç kaydıyla tesliminde iade edilecek KDV, ihraç kayıtlı teslim bedeli ile DİİB kapsamında alınan girdilerin bedeli arasındaki farka genel vergi oranı uygulanmak suretiyle bulunacak tutarı aşamaz. (KDVGUT IV/A-1.5.)
- b) Eşdeğer eşya uygulaması kapsamında iade edilecek KDV tutarına ilişkin olarak hem tutar ve hem de dönem yönünden getirilen kısıtlama (KDVGUT IV/A-1.5.)
- c) İhraç kayıtlı mal alıp ihraç edenlerin genel giderler ve ATİK nedeniyle yüklenip iadesini talep edecek olduğu vergiye ilişkin kısıtlama (KDVGUT IV/A-1.3.)
- d) İthalatta gözetim uygulaması nedeniyle Gümrük İdaresine ödenen fark KDV nedeniyle %18'lik sınırın aşılması halinde aşan kısmın iadesinin sadece vergi inceleme sonucuna göre yapılmasına ilişkin sınırlama.

Yukarıda belirtilen ve daha önceki tebliğlerde olmamasına rağmen KDVGUT'de gündeme getirilen düzenleme ve açıklamalar, KDV Kanununun 11/1-c ve 32 inci maddelerinde yazılı düzenlemelere aykırılık oluşturmaktadır. Bu nedenle ya söz konusu ifadelerin kanun metnine uygun hale getirilmesi ya da kanunda yer alacak düzenlemelerle hayata geçirilmesi gerekir.

### **1.3.2.1.1.2. İndirimli Orana Tabi İşlemlerden Kaynaklanan İadelerin Hesaplanmasına İlişkin Sorunlar**

#### **a) İade Talebinin Kapsamına Yönelik Kısıtlamalar**

Tebliğde “İade talebinin, ilgili vergilendirme dönemleri itibarıyla indirimli orana tabi tüm işlemleri kapsamaması gerekmekte olup, işlemlerin ayrıştırılıp sadece bir kısmına yönelik hesaplama yapılması ve bu şekilde iade talep edilmesi mümkün değildir (KDVGUT III/B-3.1.1.)” şeklindeki açıklama, mükellefleri gereksiz işlem ve hesaplamalarla muhatap etmektedir. İade talep edilecek işlemleri mükellefler serbestçe seçebilmelidir.

#### **b) İade Hesaplamasında Dönemler İtibarıyla Çıkan Eksi Farklar Sorunu**

Tebliğde yer alan “İndirimli orana tabi işlemlerde iade tutarı, indirimli orana tabi teslim veya hizmetle ilgili olarak yüklenilen vergi ile söz konusu işlemler üzerinden hesaplanan vergi arasındaki farkın sonraki döneme devreden KDV ile karşılaştırılması sonucu belirlenmektedir.

Bu hesaplama yapılırken, indirimli orana tabi işlemler üzerinden hesaplanan verginin bu işlemler nedeniyle yüklenilen vergiden yüksek olduğu dönemlerdeki tutarlar arasındaki farkın, cari dönem sonu iade edilebilir KDV tutarından düşülmesi öngörülmektedir (KDVGUT III/B-3.1.1.)” şeklindeki düzenleme, olması gerekenden daha az tutarın iadesi sonucunu doğurmaktadır.

Yıllık iade talep edilen durumlarda, yılın belli bir döneminde hesaplanan verginin yüklenilen vergiden fazla olması yani iade talep edilecek tutarın negatif çıkması, ilgili dönemde devreden KDV tutarının altında bir iade tutarı hesaplanmaması şartıyla önceki dönemlerde hesaplanan iade edilecek verginin indirim yoluyla giderildiği anlamına gelmemekte olup, bu durumda ilgili dönemde iade edilecek vergi tutarı sıfır olarak alınmalı ve önceki dönemlerde hesaplanan iade tutarı azaltılmamalıdır.

#### **c) İndirimli Orana Tabi Taşınmaz Teslimlerinde, Teslim Taahhüdünün Parçasını Teşkil Eden Yan Ürünlerle İlgili Kısıtlama**

Tebliğde yer alan “İndirimli orana tabi olmayan teslim ve hizmetler ile indirimli orana tabi işlemlerle ilgisi bulunmayan giderler dolayısıyla yüklenilen vergiler iade hesabına dâhil edilmez”

*Örneğin, ankastre ürünlerle birlikte veya mobilyalı olarak satılan 150 m<sup>2</sup>'nin altındaki bir konut tesliminden kaynaklanan iade talebinde;*



*buzdolabı, fırın, davlumbaz, bulaşık makinesi, mobilya, perde, avize, vestiyer, televizyon ve benzeri eşyalar, konut sahibi kişilerce sökülüp taşınarak tekrar kurulup kullanılacak (eklenti) mahiyette olup, bunların teslimi konut tesliminden bağımsız bir teslim olarak değerlendirilmektedir.*

*Dolayısıyla söz konusu eşyaların teslimi için bu eşyaların tabi olduğu KDV oranı uygulanacak ve konut ile birlikte teslim edilen söz konusu eşyaların temininde yüklenilen KDV, genel esaslara göre indirim konusu yapılacak, ancak iade hesabına dâhil edilmeyecektir. (KDVGUT III/B-3.1.3.1.)”*

Şeklindeki açıklama, günümüzde inşaat sektöründe yaşanan gelişme ve pazarlama tekniklerini göz ardı ettiği gibi, inşaat firmalarını beyaz eşya ticareti de yapan firmalar olarak görmektedir. Tebliğdeki açıklamanın uygulaması ya mümkün olmamakta ya da satıcılar ile alıcılar arasında sorunlara yol açmaktadır.

Ayrıca Tebliğde belirtilen bu eşyalar için konuttan bağımsız olarak ayrı fatura düzenlenerek, ait oldukları oranda KDV'ye tabi tutulmaları gerektiği şeklindeki görüşün de özellikle anahtar teslimi ihale edilen inşaat işlerinde, söz konusu eşyalar konutu satan firmaların aktifinde bulunmayacağı için farklı sorunlara yol açacağı ve uygulama imkanı olmayacağı tartışmasızdır.

Söz konusu işlemler esasında günümüzde çok gelişen pazarlama tekniğinin bir parçasıdır ve bu yöntemle firmaların satışları daha kolay yapıldığı gibi, konutların söz konusu eşyalarla birlikte satılması aynı zamanda konut fiyatını dolayısıyla hesaplanan KDV'yi de arttırmaktadır. Nasıl ki, konut fiyatında söz konusu eşyalar nedeniyle ortaya çıkan artış tutarının KDV tutarı hesaplanan KDV'den düşülmüyorsa, bu eşyalar için ödenen KDV'nin de yüklenilen KDV'den çıkarılmaması daha doğru ve işin özüne uygun bir yöntem olacaktır.

d) 150 m<sup>2</sup>'den Düşük Konut Teslimlerinde İadeye Konu Olan ve Olmayan Yüklenimler Ayrımı

Tebliğde; “150 m<sup>2</sup>'nin altındaki konut teslimlerine yönelik iade taleplerinde, konutun yapımıyla ilgili harcamalar nedeniyle yüklenilen vergiler iade hesabına dâhil edilebilecek, konutun yapımı için zorunlu olmayan harcamalar nedeniyle yüklenilen vergiler iade hesabına dâhil edilmeyecektir.

Dolayısıyla bir arada bulunan konutların ortak kullanımına ait olan sosyal ve kültürel ihtiyaçları karşılamak üzere düzenlenmiş çocuk parkı, bahçe düzenlemesi, havuz, pergola, kamelya, çim ekimi, spor alanı, alışveriş merkezi gibi alanlara ilişkin konutun yapımı için zorunlu olmayan harcamalar nedeniyle yüklenilen KDV iade hesabına dâhil edilmeyecektir (KDVGUT III/B-3.1.3.1.)” şeklinde açıklama vardır.

Bu açıklamada yer alan “konutun yapımı için zorunlu olmayan harcamalar” kavramı net bir kavram değildir ve duruma göre değişebilmektedir. Bu yaklaşıma göre, otomobil üreterek ihraç eden bir mükellefin, otomobilin hareket etmesi için zorunlu olan parçalar dışındaki parçalar nedeniyle ödediği vergiyi de iade olarak talep edememesi gerekir. Bu anlayış makul ve iktisadi olmaktan oldukça uzaktır. Belirtilen harcamalar da konut teslim eden satıcının bu teslimle bağlantılı ve zorunlu yükümlülükleri arasındadır. Ayrıca uygulamada vergi daireleri, tebliğde ismen sayılan harcamaların kapsamını daha geniş olarak yorumlamaktadır (örneğin kapıcı daireleri gibi) ve bu da idare ile mükellef arasında ilave sorun yaratmaktadır.

### **1.3.2.1.2. İade Talebi İçin İbrazı Gereken Belgeler ile İade Talep Etme Süresine ve Yöntemine İlişkin Sorunlar**

a) İndirimli Orana Tabi Malların İhraç Kaydıyla Teslimi:

Bilindiği üzere, 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) ve geçici 17’nci maddeleri kapsamında ihraç kaydıyla teslim edilen malların ihracı üzerine ihraç kaydıyla teslim faturasında hesaplanan ancak tahsil edilmeyen ve tecil de edilemeyen KDV mükellefe iade edilmektedir. Bu işlem indirimli orana tabi bir teslim ise hesaplanan KDV tutarını aşan yüklenimleri de Kanunun (29/2)’ nci maddesine göre mükellefe iade edilebilir. (KDBGUT III/B-3.4.2.).

Mükellefler indirimli orana tabi malların ihraç kaydıyla tesliminden kaynaklanan tutarın iadesini, ihracat gerçekleştiğinde talep edebilmektedir (KDBGUT II/A-8.12.).

Bu konuda KDBGUT’den önceki düzenlemeye dönülmelidir. Eğer bu uygulama devam ederse, iade talebi için ihraç kayıtlı satılan malın ihraç edilip edilmediğine bakılmaksızın iade talep edilmelidir.

b) Yüklenilen Vergi Listesi Gerçek Durumu Açıklamaktan Uzak Olup, Gereksiz İşlemlere Yol Açmaktadır:

Özellikle imalatçı firmalar açısından gerçeği yansıtmaktan oldukça uzak ve varsayımsal bir çalışma haline gelen yüklenim listenin istenilmesinden vazgeçilmeli ve bunun yerine 84 Seri No’lu Tebliğ’de açıklandığı üzere iade talep edilen işlemin bünyesine giren vergi miktarına ilişkin hesaplamaları gösterir tablonun ibrazı yeterli olmalıdır.

c) İade Talep Etme Süresine ve Yöntemine Yönelik Kısıtlamalar:

İade başvurusunda bulunacak olanların, iade hakkı doğuran işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonuna (indirimli oranda izleyen takvim yılı sonuna) kadar ilgili dönem beyannamelerinde istisnaya ilişkin yüklenilen KDV sütununu doldurması ve en geç bu süre içinde standart iade talep dilekçesiyle birlikte iade için gerekli belgeleri



(teminatla talep edilen iadelerde teminat dahil) vergi dairelerine vermeleri beklenmektedir.

KDV iadesi için nakden veya mahsuben iadeye ilişkin iade talep dilekçesi olmadığında, gerekli bütün belgeler ibraz edilmiş olsa da iade talebinde bulunulmamış sayılma uygulaması, iade için gerekli bütün belgeleri vergi dairesine ibraz eden ancak herhangi bir nedenle iade talep dilekçesini vermeyen/veremeyen firmaların gereksiz yere mağduriyetine ve hatta hak kayıplarına yol açmaktadır.

İade talep edilmiş sayılması için beyannamede iade tutarını göstermek ve gerekli belgeleri vermiş olmak yeterli olmalıdır. Talep dilekçesi verilmediği sürece iade yapılmayabilir ancak dilekçenin verilmemesi hak kaybına yol açmamalıdır. 6183 sayılı Kanun hükümleri de dikkate alınarak gerekli belgeleri ibraz eden ancak borçlu olmasına rağmen sadece mahsup talep dilekçesi vermeyen mükelleflerin borçlarına mahsup işlemi, dilekçe dışındaki belgelerin tamamlandığı tarih itibarıyla yapılmalıdır.

d) İki ve Bir Yıllık İade Talep Süresi Uzatılmalıdır:

İndirimli orana tabi işlemlerle ilgili iade taleplerinin 1 yıl, diğerlerinde 2 yıl olarak belirlenen hak kaybı doğurucu sürede yapılmasına yönelik düzenlemedeki sürelerin en az 2 ve 3 yıl olarak değiştirilmesi uygun olacaktır.

e) İadesi talep Edilecek Tutarın Tespitine Yönelik Kısıtlama:

Mükelleflerin iade hakkı doğuran işlemleri nedeniyle iadesini talep ettikleri tutarın bir kısmının iade alınıp kalan kısmının indirim yoluyla giderilmesini önleyen kısıtlama gereksiz olup, sistemin ağırlaşmasına sebebiyet verdiğinden, mükelleflere bu konuda bir tercih serbestisi verilmelidir.

f) Olumlu ve Olumsuz Rapor Değerlendirmesinde Belli Limitler Konulmalı:

Mükelleflerin genel veya özel esaslara tabi tutulmalarında etkili olan olumlu ve olumsuz rapor değerlendirilmesinde, belli limitler öngörülmesi ve bu limitlerin altında kalınan durumlarda raporlar olumsuz rapor olarak kabul edilmemeli ya da bu durum raporun olumlu rapor sayılmasına engel olmamalıdır.

### **1.3.2.2. Kurumlar Vergisi Uygulamasına Yönelik Sorunlar:**

#### **1.3.2.2.1.İrtibat Büroları Yıllık Olarak Hazırlayacakları Bir Raporu Mali İdareye Sunmalı**

Bu raporda büronun faaliyetlerinin kapsamı ve bu işlemlerin alınan faaliyet iznine uygunluğu, dolayısıyla faaliyetin vergilenebilecek işyeri oluşturup oluşturmadığına ilişkin hususlar irdelenmelidir.

İrtibat bürosu faaliyetleri kapsamı dışında ticari faaliyetlerde bulunduğu halde yabancı irtibat bürosu olduğundan bahisle faaliyetlerin (ve çalışanların ücretlerinin) vergi dışı bırakılması söz konusu olabilir. İrtibat büroları yıllık olarak hazırlayacakları bir raporu Mali İdareye sunmalıdır. Bu raporda büronun faaliyetlerinin kapsamı ve bu işlemlerin alınan faaliyet iznine uygunluğu, dolayısıyla faaliyetin vergilenebilecek işyeri oluşturup oluşturmadığına ilişkin hususlar irdelenmelidir

#### **1.3.2.2.2. Türkiye’de Kurulu Şirketlerin Yurt Dışındaki Menkul ve Gayrimenkul Kıymetleri, Ortaklıkları Olarak Raporlanmalı**

Bu raporda varlıklardan elde edilen gelirler, bu gelirlerin beyanlara yansıdığı hususlar ile gelir yoksa nedenleri izah edilmelidir.

#### **1.3.2.2.3. KVK 30. Maddesi 7. Fıkrasında Sözü Edilen Ülkeler İvedi Olarak Belirlenmeli**

Nakit sermayenin (paranın) vergi cennetlerine akışının kontrol altına alınmasına yönelik olarak KVK’nın 30’uncu maddesindeki ülkelerin kararlaştırılması önem arz etmektedir. Bu ülkeler bir an önce belirlenmeli ve bu ülke veya bölgelere düzenlenen veya buralardan gelen faturalar raporlanmalıdır,

Bu raporda, bahse konu şirketle yapılan anlaşmanın mahiyeti, bu şirkete ilişkin bilgiler (ticari sicil bilgileri, ortaklar, yöneticiler, vekiller vb.), bu şirketin mensubu olduğu bir grup varsa gruba ilişkin bilgiler, çalışan sayısı, sermayesi, iş yeri büyüklüğü, internet sitesi vb. şirketin faaliyetlerine, hacmine dönük bilgi edinim imkanı verecek bilgilere yer verilmelidir.

#### **1.3.2.2.4. Antrepo Üzerinden Yürütülen İşlemlerin Kontrolü Yapılmalı**

Özellikle Türkiye’de bir işyeri veya daimî temsilcisi olmayan şirketlerin antrepo üzerinden yaptıkları teslimler bir iş yeri veya temsilciğin oluşup oluşmadığı açısından gözden geçirilmelidir.

### **1.4. UYGULAMA MODELİNİN HAZIRLANMASI**

Önerilen sistemin stratejileri ve stratejilerin faaliyet planları, politikalar ve temel öncelikler ile mevcut vergi sistemine ilişkin öneriler çalışmanın çıktıları olarak tasarlanmış ve tanımlanmıştır. Çalışmanın çıktıları, girdilerinin ve bileşenlerinin, gruplarının ortak ürünleri olarak üretilmiştir. Önerilen sistemin strateji dokümanı ve eylem planı olarak da ifade edilebilecek bu ürün, tüm paydaşların değerlendirmelerinden sonra bir uygulama modeli oluşturulacaktır.

#### **1.4.1. Önerilen Sistemin Paydaşlar Tarafından Değerlendirilme Süreci**

Çalışmanın çıktılarının ilave modüller eklenerek zamanlama tablosuna aktarılması, uygulama modelinin hazırlanmasında önemli işlev görmektedir. Böylece paydaşların görüş ve düşüncelerini derleme ve değerlendirme mümkün olmaktadır. Ayrıca, bu işlem belirlenen tahmini sürede tamamlanabilmektedir.

Bu kısımda, bir önceki kısımda uygulanan metodolojinin izlenmesi çalışma perspektifinde tutarlılığı artıracaktır. Bu çerçevede, birinci ana eksen tanımlayan iş toplumunun beklentileri (İTB): evrensel vergi sistemi ve uygulamalarının çıktılarının zamanlama tablosu (Şekil 5), ikinci ana eksen tanımlayan iş toplumunun yükümlülükleri (İTY): evrensel işletme davranışı ve yaklaşımı zamanlama tablosu (Şekil 6), ana eksenlerle ilgili politikalar (Şekil.7) ve temel önceliklerin (Şekil 8) zamanlama tablosu oluşturulmuştur. Ayrıca, mevcut vergi sistemine ilişkin öneriler içinde zamanlama tablosu hazırlanmıştır (Şekil 9).

Paydaşların değerlendirme işlemi ve her strateji için ayrı gruplar oluşturulabilir. Sistemin bütünlüğü dikkate alınarak geniş katılımlı tek grup da belirlenebilir. Önemli olan husus, hangi konuların hangi perspektifle tartışılacağıdır.

Oluşturulan ve hazırlanan zamanlama tablolarının içerikleri ile ilgili çalıştaylar yapılarak, önerilen sistemin detaylı değerlendirilmesi mümkün olacaktır. Böylece, paydaşların beklentileri ve yükümlülükleri ortak platformlarda tanımlanmış ve belirlenmiş olacaktır. Bu sürecin, aynı dönemlerde farklı oturumlar düzenlenerek, ortalama bir yılda tamamlanabileceği öngörülmektedir.

Önerilen sistemin parametrelerine ilişkin, paydaşlar tarafından yapılması planlanan değerlendirilme süreci çalışmalarının/çalıştaylarının kalitesi, zamanlama çizelgesine uyulmasına bağlıdır (Şekil 10).

#### **1.4.2. Uyum/Geçiş Dönemi İzleme Süreci**

Paydaşların talep ve beklentileri ile tercih ve öncelikleri arasında güçlü ortak payda oluşturmayı amaçlayan önerilen sistemin uygulamasının bir süre izlenmesi özel önem taşımaktadır. Karar alma ve uygulama usul ve yöntemlerinin kalitesi, işlerin planlanması, uygulanması, kontrol edilmesi ve gerektiğinde önlem alınması, güncellenmesi süreçlerinin icra edilmesine bağlı olagelmıştır. Çalışmanın önem verdiği yeni nesil konsensüsün başarısı, bu sürecin yönetilme yön ve şekline bağlı olacaktır.

Tasarlanan ve uygulamaya konulan sistemin işleyişini dönemsel olarak izlemek ve değerlendirmek alternatif maliyetleri azaltacaktır. Önerilen sistemin paydaşlar tarafından değerlendirilmesi aşamasında, zamanlama tablolarında izlenen metodolojiye uygun olarak, uyum dönemi izleme formu hazırlanmalıdır. Ortalama iki yıl sürmesi öngörülen bu süreçte, üçer aylık dönemlerde söz konusu işlevi yerine getirecek, raporlama yapacak karma komisyon oluşturulabilir.

### **1.4.3. Uygulama Dönemi**

Önceki iki süreç başarılı şekilde tamamlandığında, çalışmanın amaçladığı sonuçlara başarılı şekilde ulaşılabilecektir. Paydaşları etkileyen iç ve dış koşullar sonuçları da etkileyecektir. Bu nedenle, izleme ve değerlendirme işlevini kalıcı hale getirecek komisyona kurumsal yapı kazandırılmalıdır.

## İKİNCİ BÖLÜM ÖNERİLEN SİSTEMİN VERİ VE BİLGİ KAYNAKLARI <sup>1,2</sup>

### KISIM 1

#### TEORİK ÇERÇEVE VE LİTERATÜR

Prof. Dr. Cemal İBİŞ, YMM – Prof. Dr. Hakan TAŞTAN, YMM  
Prof. Dr. Atilla UYANIK, YMM - Aslan COŞKUN, YMM  
Doç. Dr. Ali Altuğ BİÇER, SMMM- Doç. Dr. Ahmet Oğuz DEMİR  
Başak GÜRÖZ – Canberk TÜRKEÇ

#### 2.1.1. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

##### 2.1.1.1. Kalkınmanın Yapısı, Özellikleri ve Belirleyicileri

Kalkınma, iktisadi büyümenin yanında sosyal ve siyasal konularda yaşanan gelişmeleri de kapsayan bir kavramdır. Kalkınmanın ortaya çıkabilmesi için sürdürülebilir büyüme, üretim ve tüketim kalıplarının yapısal değişime uğraması, teknolojik ilerleme, sosyal, siyasi ve kurumsal modernleşme ve yaşam standartlarında geniş çaplı iyileşme gibi şartların oluşması gereklidir.

Kalkınma, gelişmiş ve az gelişmiş ekonomi kavramlarının sanayi devrimi ile birlikte ortaya çıkmasıyla, az gelişmiş ekonomilerin geliştirilebilmesi için varlık nedeni bulabilmiş ve de iktisat teorisinin önemli başlıklarından birisini oluşturmuştur. İktisat okullarının temel iktisadi varsayımlarının farklılığı nedeni ile de birçok kalkınma modeli oluşturulmuştur.

Bu kalkınma modellerinin ise uygulanan ülkelerin iktisadi şartlarındaki çeşitlilik nedeni ile sağladıkları başarının net olarak tespiti mümkün olamamaktadır. Bu nedenle kalkınma modelleri için ülkelerin kendine münhasır sosyal, ekonomik ve siyasi yapılarının çok iyi analiz edilerek, kendilerine özgü bir model geliştirilmesi gerektiği anlaşılmaktadır.

Dolayısıyla kalkınma ve büyüme perspektifi içerisinde atılacak adımlar birçok açıdan önem arz etmekte ise de konumuz gereği vergilemeye yönelik unsurların kapsamı dahilinde yapılacak çalışmalarda belirtilen hususlara riayet edilmesi gerektiği muhakkaktır.

Vergilendirmenin ekonomideki yeri yalnızca büyüme ile sınırlı değildir. Her ne kadar bazı araştırmacılar ampirik analizlerde ekonomik kalkınmayı analiz edebilmek için büyüme verisini kullanıyor olsa da kalkınma yalnızca ekonomik büyüme ile ilişkili değildir. Ekonomik kalkınma temelde toplumun her bir ferdinin yaşam kalitesinin ekonomik olarak artırılmasını hedeflemektedir (Perry, 2014).

<sup>1</sup> Bu bölümde yer alan bütün kısımlarla ilgili ana raporlara İYMMO web sitesindeki akademik portal bölümünden ulaşılabilir.

<sup>2</sup> Bu bölüm çalışma grupları tarafından müştereken hazırlanmış ve editöre iletilmiştir.

Bu noktada zaman içerisinde yaşanan gelişmeler ekonomide kalkınma kavramının değişmesine yol açmıştır. Başlangıçta kişi başı geliri kıstas alan kalkınma sonraki dönemlerdeki gelişmelerle birlikte yeni kavramları da bünyesine dâhil etmiştir.

Kalkınma iktisadının odaklandığı tek kıstas olan kişi başı gelir seviyesindeki artışın bir ülkenin kalkınması için yeterli olmadığına çeşitli araştırmalar ile kanıtlanması, bu alana olan eleştirilerin artmasına neden olmuştur. Brezilya’da çarpıcı büyümeye rağmen gelir dağılımının daha eşitsiz hale geldiğini ve bazı düşük gelir gruplarının eskisinden daha da kötüye gittiğini tespit eden Fishlow’un araştırması bunun en çarpıcı örneğidir (Hirschman, 1981).

Sonuç olarak kalkınmanın yalnızca ekonomik olarak sağlanamayacağı; beslenme, sağlık, eğitim gibi farklı konu alanlarının da kıstas olarak alınması gerektiği fikri ortaya çıkmıştır. Böylelikle kalkınma iktisadı olarak özelliği bir şekilde ele alınan alan önemini yitirmiş ancak kalkınma kavramı ekonomideki yerini kaybetmemiştir.

Sürdürülebilir kalkınma kavramının ortaya çıkışının kalkınma iktisadının çöküşünü temsil eden 1970’li yıllarda olması tesadüf değildir. Yukarıda da belirtildiği üzere, kişi başı gelirdeki artışın bir ülkenin gerçek anlamda kalkınmadığının ispatlanması; beslenme, sağlık, eğitim ve siyasi istikrar gibi farklı kavramların doğmasına neden olmuştur. Bu gelişmeleri takip eden dönemde Birleşmiş Milletlerin 1972’deki İnsani Gelişmişlik Konferansı’nda “*Sürdürülebilir Kalkınma*” kavramına ilk kez değinilmiştir.

Ortak geleceğimiz olarak tasvir edilen ve 1987’de Brundtland Komisyonu tarafından, 1960’lı ve 1970’li yıllarda yapılan araştırmaları referans göstererek hazırlanan raporda ise sürdürülebilir kalkınma kavramı çevresel bozulmalara çözüm olarak kullanılmıştır. Günümüzde ise kalkınma kavramı öncelikle Birleşmiş Milletler’in 2000 yılında ilk olarak belirlediği Milenyum Kalkınma Hedefleri olarak tasvir edilmiş, 2015 yılından sonra ise bu kavram *Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri* olarak revize edilmiştir.

Devletin çalışanlar üzerindeki vergi yükünü azaltması durumunda bireysel alım gücü artabilmektedir (Cooley & Hansen, 1989). Ancak uygun ekonomik koşulların olmadığı bir durumda o ülke ekonomilerinin enflasyon yükü ile karşılaşması da doğaldır (Correia & Teles, 1997). İşsizlik söz konusu olduğunda vergilendirmenin özel sektör ile ilişkisi incelenmektedir. Bu aynı zamanda özel sektör yatırımları ile de doğrudan ilişkilidir. Özel sektör üzerinde vergilendirmenin azaltılması özel sektör yatırımlarının artması ve doğal olarak istihdam oranının da artması demektir (Nickell, 2003) & (Holm & Koskela, 1995).



Kalkınma odaklı yaklaşım her zaman vergi azaltılması yoluyla yapılmamaktadır. Ekonomik koşulların iyi gitmediği ve enflasyon oranının yükseldiği bir ortamda devletin tüketimi düşürmeye yönelik vergi oranını artırıcı önlemleri de olabilmektedir. Tüm bu olası vergi hamleleri ekonomik kalkınmanın temelini oluştururken son yıllarda doğal kaynakların yok olma tehlikesi içerisinde olması sürdürülebilir kalkınma açısından yeni vergi kalemlerinin doğmasına neden olmuştur (Bovenberg, 1995).

Çevreyle ilgili yeni vergi düzenlemelerinin yanı sıra vergi teşvikleri de ABD ve Avrupa Birliği ülkeleri öncülüğünde kalkınma ekonomisi içerisinde öne çıkmaktadır. Bunlardan en önemlisi, Türkiye'nin de kriterlerini kabul ettiği *Avrupa Yeşil Mutabakatı*'dır.

Özel sektörün çevreye olan zararını azaltmayı ve sürdürülebilir bir ekonomik model kurmayı hedefleyen Yeşil Mutabakat, vergi teşvikleri ve cezaları ile özel sektörün çevre dostu bir üretim modeline dönüşmelerini sağlayacaktır (Stöllinger, 2020).

Sürdürülebilir kalkınma hedefleri çerçevesinde değerlendirildiğinde ise vergi politikasının ve vergi gelirlerinin efektif kullanımının neredeyse her bir hedef için etkili araçlar oldukları görülmektedir (Pigato, Black, Daniel, & Parry, 2019). İnsana yakışır iş ve ekonomik büyüme hedefi, vergi politikası ile doğrudan ilişkilendirilmektedir. Ancak hedefler içerisinde verginin yeri bununla sınırlı değildir. Yoksulluğa ve açlığa son verilmesi, vergi politikaları düşünülmeden uygulanması mümkün olmayan hedeflerdir. Vergi yükünün dengeli bir şekilde dağıtılarak sosyal yardımların kamu bilançosuna zarar vermeden, etkin ve efektif kullanılması bu hedeflerin başarıya ulaşmasına da yardımcı olacaktır (Long & Miller, 2017).

Büyük bir çoğunluğu kamunun üzerinde olan sağlık hizmetleri de vergi politikası düşünülmeden uygulanamayan diğer bir başlıktır. Bu nedenle sağlıklı bireyler hedefi yine etkin bir sağlık hizmetinin verilmesinden, diğer bir deyişle kamunun vergi gelirlerini etkin kullanarak sağlık hizmetlerini geliştirmesinden geçmektedir. Benzer şekilde eğitimde eşitsizliğin ortadan kaldırılarak nitelikli eğitim hedefine ulaşılması da kamunun eğitime ayırdığı bütçeyi efektif kullanmasından geçmektedir (Pirlot, 2019). Çevreyle ilgili konular olan temiz su ve sıhhi koşullar, erişilebilir ve temiz enerji, sorumlu tüketim ve üretim, iklim eylemleri, sudaki yaşam ve karasal yaşam hedefleri vergi politikalarıyla da ilişkilidir (Pigato, Black, Daniel, & Parry, 2019).

Büyüme dostu vergi bölümünde de görüleceği üzere çevre kirliliğinin azaltılması adına sanayi üretiminde sürdürülebilir yöntemlerin teşviki, vergi politikalarından geçmektedir. Daha bilinçli tüketim için kullanılan vergi politikalarının yeri hem literatürde hem de uygulamada çok fazladır. Sonuç olarak, sürdürülebilir kalkınma kavramının öne çıktığı günümüzde hedeflere ulaşmada vergi politikaları kullanılabilir.



### **2.1.1.2. Büyüme Dostu Vergi Sisteminin Tanımı, Doğuşu, Gelişimi ve İşleyiş Mekanizması**

#### **2.1.1.2.1. Büyüme Dostu Vergi Sistemi Tanımı**

Büyüme dostu vergi sistemi, bir ülkenin ve o ülkeyi temsil eden hükümetin, ekonomik büyümeyi gerçekleştirmek ve sakinlerinin refahını iyileştirmek için gerekli mali önlemleri alması anlamına gelmektedir (Batırel, 2015).

Büyüme dostu vergi sisteminde esas olarak iki ayrı unsur bulunduğu kabul edilmektedir. Bunlardan ilki, devletin büyümesine, kalkınmasına ve gelişmesine etki eden makro unsurlardır; ikincisi ise, işletmelerin büyümesine, kalkınmasına, üretimine ve gelişmesine etki eden mikro unsurlardır. Bu iki unsurun çalışmanın ana belirleyicileri olması ve birbirlerini desteklemeleri nedeniyle eş zamanlı olarak analize tabi tutulması gerekmektedir.

Dolayısıyla amaç her iki unsurun birlikte mukayesesi ile optimal sonuçların alınmasına katkı sağlamak olacaktır. Bu amaca yönelik olarak, gerekli politikaların üretilmesini sağlayacak modellemelerin yapılması ve büyüme dostu bir vergileme ile vergi sisteminin kalitesinin artırılması gerekecektir. Bu bağlamda Türk Vergi Sistemi'nde gerekli uyumun sağlanmasına münhasır olmak üzere; ekonomik modellerin oluşması, kamu maliyesi işlevlerinin oluşturulması, maliye politikalarının tasarlanması, hukuki alt yapının oluşturulması gerekmektedir.

Büyümeyle, kalkınmayla istikrar sağlama dönemi toplumun hemen hemen her alanında kendini göstermekte, eğer büyüme makul, sürdürülebilir, dengeli, adil bir şekilde oluşuyorsa, istikrarı sağlayan bir mekanizma olarak ortaya çıkmaktadır.

Ekonomi-politik bir mantıkla bakıldığında piyasa ile devlet arasındaki ilişkilerin ortak paydada bulunduğu dönemlerde ekonomide iyi sonuçlarla, ancak sıkıntıya girdikleri dönemlerde ise ekonomik kırılganlıkla karşılaşmaktadır.

Devlet, kamu otoritesi işlemlerde ve faaliyetlerde vergilendirmeyi, diğer paydaşlar olan bireyler ve işletmeler ise evrensel kalitede, adil ve eşit şekilde bir vergilendirme istemektedir. Dolayısıyla, taraflar arasında yeni nesil bir konsensüs oluşturulursa paydaşların görev, yetki ve sorumlulukları belirlenirse, hem devletin vergileme sistemindeki tercih önceliğiyle hem de bireylerin ve işletmelerin yine vergi ile ilgili talep ve beklentilerine yeni nesil bir konsensüs oluşturabilir.

Bunları yapma sürecinde kamu kurum ve kuruluşlarıyla, iş dünyası, meslek kurum ve kuruluşlarıyla, tüketici dernekleriyle, yükseköğretim kurumlarıyla, sivil toplum ve düşünce kuruluşlarıyla anketler yoluyla, yüz yüze görüşerek ya da belli bir bilgi paylaşarak onların da sürece dahil edilmesi sağlanmalıdır.

Çalışmanın çıktıları, hedeflenen ana konu olan büyüme dostu vergi sistemine; vergileme sisteminin anatomisinin güncellenmesi, büyümeye ve kalkınmaya katkı sağlayacak entelektüel bir bakış açısı getirerek, istikrar dostu büyüme ortamını sağlayacaktır.

Bugüne kadar yapılan teorik ve ampirik çalışmalar göstermiştir ki, bir ülkede vergiye gönüllü uyumun sağlanması, belirtilen koşulların yerine getirilmesiyle mümkün olabilir. Böylelikle vergi politikalarında ve dolayısıyla vergi yönetiminde yapılacak olan reformlar ve değişimler sayesinde yükümlülerde vergiye karşı olumlu bir yaklaşım oluşturulabilecektir. Ancak, vergiye gönüllü uyumun sağlanması salt vergi politikaları ve uygulayıcılarının çabalarıyla çözümlenecek bir olgu olmayıp, ekonomik, hukuki ve mali alt yapı oluşturularak sürecin desteklenmesi gerektiği açıktır.

Yukarıda zikredilen amaç ve hedefler doğrultusunda yapılan bu çalışma ile varılmak istenen nihai sonuç, konunun kavramsal çerçevesi ve çalışmadan beklentilere ilişkin detaylı süreç ve açıklamalar aşağıdaki gibi incelenmiştir:

- o Ekonomi ve kamu maliyesi arasındaki ilişkinin, süre bazında olumlu etkiler sağlamasına münhasır çalışmaların oluşması,
- o Büyüme, kalkınma, üretim ve gelişme odaklı politikaların gelişimini destekleyici vergi sisteminin oluşması,
- o Öncelikle mükellef bazlı olarak haksız vergi rekabetini de engelleyici nitelikte politikaların üretilmesi,
- o Sonuçta hem mükelleflerin hem de devletin büyümesine etki edecek büyüme dostu vergi sisteminin tüm unsurları ile kısa, orta ve uzun vadeli programların oluşturulması.

#### **2.1.1.2.2. Büyüme Dostu Vergi Sisteminin Doğuşu ve Gelişimi**

Büyüme dostu vergi sistemi özellikle 1990'lı yılların sonlarından itibaren başta gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler olmak üzere maliye politikalarında büyük ve çok yönlü değişime sebep olmaktadır (On Birinci Kalkınma Planı, 2018). Büyüme dostu vergi sisteminde büyüme kavramı salt ekonomik olarak algılanmamaktadır.

Özellikle 1990'lı yılların sonundan itibaren doğal kaynaklardaki azalmalar ve çevresel faktörlerin kötüye gitmesi de bu kapsamda değerlendirilmektedir. Bu bağlamda büyüme dostu vergi politikası ekonomik büyümeyi, emek arzını, beşerî ve fiziki sermaye yatırımlarını, yatırım ve üretim kararlarını; eşitlik, adalet, öngörülebilirlik, şeffaflık, çevresel faktörler gibi birçok faktör açısından değerlendirmektedir.

### 2.1.1.2.3. Büyüme Dostu Vergi Sisteminin İşleyiş Mekanizması

Teorik olarak büyüme dostu vergi sistemi, ülke ekonomilerine büyük katkı sağlamaktadır. Ancak bu katkı ülkelerin kaynakları, işgücü dağılımı, özel ve kamu sektörleri dengesine göre farklılık göstermektedir. Bu noktada büyüme dostu bir vergi sistemi oluşturulurken üç ana sektör olan kamu sektörü, özel sektör ve dış sektör birlikte değerlendirilmelidir. Ekonominin bu üç sektörünün mali durumu (tasarruf ve yatırım dengesi) orantılı olmak durumundadır. Bunun temel sebebi, kamu ve özel sektörde bir araya getirilen fazla veya açığın tanımı gereği, dış ticaret dengesi bakımından dengeli ilerlemesi gerektiğiyle ilgilidir.

Büyüme dostu vergi sistemi, ekonomi uygulamalarında OECD ülkelerinde daha çok öne çıkmaktadır. Pek çok üye ülkede tüketim vergileri, mükerrer emlak vergileri ve çevre vergileri gibi kalemlerde yapılan artışların ekonomik büyümeyi olumsuz etkilemediği birçok araştırma tarafından ortaya konulmaktadır (Arnold, 2008; Johansson vd., 2008).

Bu araştırmalar, vergi gelirlerinin bileşiminin uzun vadede kişi başına düşen gelir düzeyi üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir etkiye sahip olduğunu göstermektedir. Diğer bir deyişle, ekonomik büyüme, azalan kişisel gelir vergileri, sosyal güvenlik katkı payları, artan tüketim ve tekrarlayan emlak vergileriyle desteklenmektedir. Ek olarak, Keen (2013) tarafından KDV yapısı veya kurumlar vergisi matrahı durumunda belirtildiği gibi, bireysel vergilerin özel tasarımı da ekonomik verimlilik açısından önemli bir rol oynamaktadır.

Vergilendirme içerisindeki değişimin ekonomik büyümeyi nasıl etkileyeceğini ortaya koyan Avrupa Komisyonu, QUEST modelini sunmaktadır. Bu modele göre, gelirden bağımsız bir vergi reformu senaryosunda, işgücü vergilerinden tüketim vergilerine GSYH'nin %1'i kadar bir vergi değişimi hem kısa hem de uzun vadede istihdam ve büyüme üzerinde olumlu etki yaratmaktadır. Ayrıca vergi reformu ile mali konsolidasyonun birleştiği bir senaryoda, kurumlar vergisindeki artışın sermaye üzerinde yüksek düzeltme maliyetleri ile nispeten kısa vadeli bir etkiye sahip olduğu belirtilmektedir. Ancak yatırımlar azaldığından sonraki yıllarda GSYH'de kayıpların yaşandığı da görülmektedir.

Tüketim vergileri ve emlak vergileri daha düşük kısa vadeli olumsuz etkilere sahip iken, GSYH'de kademeli olarak düzelmeyi sağlayabilmekte ve bu olumsuz etki 3 veya 4 yıl içerisinde pozitif hale gelebilmektedir. (Avrupa Komisyonu, 2010; Roeger ve't Veld, 2010). Çevresel vergilendirme söz konusu olduğunda ise emekten çevreye vergi kayması, diğerlerinin yanı sıra, kaynak üretkenliği düzeyini artırma ve yeniliği geliştirme kanalları yoluyla büyümeyi desteklemektedir. Bu konuda ortaya konan teorik ve ampirik literatür oldukça geniştir. Örneğin, AB ve OECD ülkelerinde 1996-2006 yılları arasında inceleyen Abdullah ve Morley (2014), çevre vergileri ile ekonomik büyüme arasında kısa vadeli bir nedensellik olduğunu tespit etmektedir.

Avrupa Komisyonu Raporu (2006) işverenlerin sosyal güvenlik katkılarından elde edilen gelirin enerji vergilerine aktarılması durumunda daha fazla istihdamın oluştuğunu ve CO2 emisyonlarında azalma olduğunu ortaya koymaktadır. Wöhler vd. (2016) ise AB ülkelerinde istihdam yaratmaya yönelik olarak işgücü vergilerinde kısılmaya gidilmesi durumunda ortaya çıkan boşluğun tüketim, mükerrer emlak ve çevre vergileri ile toparlanabileceğini ortaya koymaktadır.

#### **2.1.1.2.4. Büyüme Dostu Vergi Sisteminin Ekonomi ve Kamu Maliyesi İlişkisi**

##### **a. Vergi Sisteminin Ekonomik Faaliyetlere Etkisi**

Devlet politikaları, makro ekonomi, kamu maliyesi, kamu hukuku ile maliye politikaları arasında çok yakın ilişki olduğu muhakkaktır. Sayılan bu unsurlar aynı zamanda birbirlerinin tamamlayıcısı durumundadır. Dünya’da ve Türkiye’de özellikle son yıllarda kamu maliyesi alanında önemli gelişmeler olmuş, bu meyanda gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler ekonomik şartları doğrultusunda farklı maliye politikaları uygulamıştır. Uygulanacak politikalarda hem devlet hem de kişiler açısından en iyi sonucu elde etmeye yönelik olarak yapılacak çalışmalarda ve oluşturulacak vergi ve maliye politikalarında belirtilen unsurların dikkate alınması oldukça önem taşımaktadır.

Ekonomi politikasının temel amacı toplumun refah seviyesinin yükseltilmesidir. Bu doğrultuda, devletlerin en önemli finansman kaynağı olan vergi; yatırım, büyüme ve benzeri tüm iktisadi büyüklükleri etkileyen önemli bir maliye politikası aracıdır. Vergiler, iktisadi gelişmeyi sağlayacak yani yatırımları etkileyecek kaynak dağılımı politikalarının belirlenmesi kapsamında önemli bir rol oynamaktadır.

Vergilemede ekonomik boyut oldukça önemlidir. Zira ekonomik gelişmişlik düzeyi, sermaye birikimi ve mali durumun olumlu olması vergiye karşı direnci azaltan faktörlerdir. Ekonomik olarak zayıf olan mükelleflerde mutlaka vergiye karşı doğal bir direncin varlığından söz edilebilir. Bu da beraberinde vergi dışı alanı getirebilmektedir.

Özellikle gelişmekte olan ekonomilerde, ekonominin genel verimsizliği ve yaygın işsizlik kayıt dışı ekonominin oluşumundaki etkenlerdir. Üretim sürecinde var olan genel verimsizlik düzeyi, mükellefi, kârı artırmaya yönelik olarak maliyet unsurlarından tasarrufa yöneltir. Bu yöneliş, vergi dairesine düşük gelir göstermek ya da beyanname vermemek şeklinde ortaya çıkabilir (Uyanık, 2019:25).

Kalkınmakta olan ekonomilerde var olan ikili yapılanma, kayıtlı kesime de avantaj sağlar. Verginin ekonomik güce göre alınmaması ve ekonomik krizlerde oluşacak tepki ve emek üzerindeki sosyal güvenlik ve benzeri yükümlülükler, kayıt dışı ekonomiyi artırmaktadır.

İşçi ücretini düşük göstererek ya da gizleyerek söz konusu yükümlülüklerden kaçınılabilmekte ve kayıt dışına çıkılabilmektedir.

Dolayısıyla bir taraftan artan kamu harcamalarının finansmanına yönelik gelir elde etmek (büyük oranda mükelleflerden vergi almak yoluyla), diğer taraftan mükelleflerin özel ekonomi içerisinde faaliyetinin sağlanması ve büyüme ve gelişmeye yönelik maliye politikalarının oluşturulması hiç de kolay olmayacaktır. Zira her iki husus birbirinin tersi ve tamamlayıcısı durumundadır.

Devlet ve mükellefin büyüme performansları, kişi başına düşen gelir ve diğer yönleri ile etkili olmuştur. Geleneksel ve modern büyüme teorilerinde, ekonomik büyümeye ilişkin tartışmalar sürekli olarak yapılagelmiştir. Gerek makro gerekse de mikro bazda yapılan çalışmalarda bu üç unsurun birbirlerinin tamamlayıcısı ve aynı zamanda da rakibi olduğu konusunda uzlaşının sağlandığı anlaşılmaktadır. Dolayısıyla makro ekonominin ve kamu maliyesinin gelişimi sürecinde oluşmuş merkantilizm, fizyokrasi, klasik liberal, Keynesyen ve arz yönlü iktisat teorileri kapsamında oluşturulacak maliye politikaları ile bir yandan harcamaların karşılanması için gelir elde edilmesi, diğer yandan makro bazda devletin ve mikro bazda mükelleflerin büyümesine ve gelişmesine yönelik politikaların oluşturulması gereği, süreci önemli bir şekilde etkilemektedir.

Bunun yanı sıra zaman zaman meydana gelen ekonomik krizlerin, devlet ve işletmeler üzerindeki olumsuz etkilerinin giderilmesi gereği, olayın ne derece karmaşık ve zor bir yapıda olduğunu göstermesi açısından önemlidir. Bu kapsamda tespit edilen sorunların bahsi geçen politikalar çerçevesinde belirlenecek çözüm önerileri ile aşılmasının ne derece mümkün olacağını, tüm yönleriyle analiz edilmesinin gerekeceği muhakkaktır.

#### b. Vergi Sisteminin Ekonomik Büyüme Etkisi

Vergiler ekonomik büyümeyi, birey ve işletmelerin ekonomik kararları üzerinden etkiler (Nalbant Efe, 2021). Ekonomik büyüme ile maliye politikası arasındaki ilişkinin teorik arka planda temelde iki yaklaşım çerçevesinde incelendiği görülmektedir. Bu yaklaşımlardan neo klasik modellerde maliye politikalarının ekonomik büyüme üzerinde etkisinin olmayacağı kabul edilirken; içsel ekonomik büyüme modellerinde ise maliye politikaları ile ekonomik büyüme üzerinde etki oluşturulabileceği kabul edilmektedir.

Bu görüşün vergi politikalarına yansımaları ise dolaylı vergilerin ekonomik büyümeyi olumlu yönde, dolaysız vergilerin ise ekonomik büyümeyi olumsuz yönde etkilediği şeklindedir.



Bu bağlamda hazırlanan bir çalışmada; dolaylı ve dolaysız vergilerin gayrisafi yurtiçi hasıla içindeki paylarının diğer bir deyişle dolaylı ve dolaysız vergilere göre hesaplanan vergi yüklerinin Türkiye ekonomisinde ekonomik büyüme üzerinde nasıl bir etki yaptığını ortaya koyma amaçlanmıştır (Uyanık, 2020:334).

Pek çok çalışmada Türkiye'yi konu alan vergi yükü ve ekonomik büyüme ilişkisinin incelendiği, diğer çalışmalardan farklı olarak doğrusal olmayan ekonometrik analiz tekniğinin benimsendiği tespit edilmiştir. Bu analiz tekniği, ekonomik büyümenin daraldığı ve genişlediği dönemlerde uygulanacak vergi politikalarının ekonomik büyüme üzerinde nasıl bir etki meydana getireceğinin tahmin edilmesini mümkün kılması nedeniyle bu çalışmada da kullanılmıştır.

Bu yönüyle tercih edilen doğrusal olmayan ekonometrik analiz sonuçları incelendiğinde, çalışmanın kapsadığı dönem içerisinde ekonominin genişleme ve daralma dönemlerinde dolaylı vergilere göre hesaplanan vergi yükünün ekonomik büyümeyi pozitif yönde etkilediği, dolaysız vergilere göre (Saraç, Maliye Dergisi, Sayı 169, Temmuz-Aralık 2015: 33) hesaplanan vergi yükünün ise ekonomik büyümeyi negatif yönde etkilediği tespit edilmiştir.

Bu sonuçlar ışığında ekonomik büyümenin gerek daraldığı gerekse de genişlediği dönemlerde vergi artışı noktasında, dolaylı vergilerin dolaysız vergilere göre tercih edilmesinin daha doğru bir tercih olacağı düşünülmektedir.

## **2.1.2. BÜYÜME DOSTU VERGİ SİSTEMİ LİTERATÜRÜNÜN DEĞERLENDİRİLMESİ**

### **2.1.2.1. Ulusal Literatür**

Batirel (2015)'in çalışmasında Türkiye'de iktisadi büyümeye olumlu katkı yapan ve büyümeye dost bir vergi sisteminin detayları incelenmektedir. Büyüme dostu vergi sisteminin ülkemizde uygulanabilmesi, kurumlar vergisinde özsermayeye faiz yürütülmesine imkân yaratan istisna ve muafiyetleri, kamu hizmetleri ve mükerrer vergilemenin önüne geçilecek bir sistemin uygulanması önerilmektedir. Gelir vergisinde gerçekleştirilecek ücret vergilemesinde istisna ve muafiyetlerin düşük gelirli kesim ile sınırlandırılmasının ve adaletli bir sistemin benimsenmesinin gerekliliği belirtilmektedir. Bununla birlikte temel mal ve hizmetler haricinde indirimli oran uygulaması ve ayrımcı muafiyet ve istisna uygulamalarından vazgeçilmesi gerekliliği ifade edilmektedir.

On Birinci Kalkınma Planı (2019) içerisinde vergiye ilişkin politikalar ve bu politikalara ilişkin düzenlemelere ağırlık verilmektedir. Öncelikle vergilerin ve sosyal transferlerin, gelir dağılımındaki eşitsizliği ve yoksulluğu azaltıcı etkilerinin oluşturulması; gelir dağılımının

iyileştirilmesi çerçevesinde büyük önem taşıdığı ifade edilmektedir. Büyümede istikrarın sağlanması için yurtiçi tasarrufların artmasını sağlayacak vergi politikalarının oluşturulması gerekliliği belirtilmektedir. Bu bağlamda büyüme odaklı bir vergi sisteminin en önemli özelliklerinin öngörülebilirlik ve şeffaflık olması gerekliliği ifade edilmektedir.

Öz ve Baran (2019) yapılan çalışmada, Türkiye'nin ekonomik kriz dönemlerinde vergi indirimlerinin enflasyon, faiz ve yatırımlar üzerindeki etkisi değerlendirilmiştir. Vergi politikalarından yararlanmak; kaynak dağılımında etkinliği, gelir dağılımında adaleti sağlamak ve enflasyonla mücadele edebilmek için büyük önem taşımakla birlikte ekonomik büyüme ve kalkınmayı sağlamak için de büyük önem taşımaktadır. Ekonomik krizlerin yönetilebilmesi için bu dönemlerde gerçekleştirilecek mali reformlar önem arz etmektedir. Bu dönemde özellikle üretim ve istihdamın devamlılığı için vergi indirimlerinden de yararlanılmaktadır.

Türk ve Barışık (2021) tarafından gerçekleştirilen çalışma, Türkiye'de dolaylı ve dolaysız vergi gelirleri ile büyüme arasında uzun dönemli bir ilişki olduğunu saptamıştır. Yapılan çalışmada dolaylı ve dolaysız vergilerin hem cari hem de gecikmeli dönemde büyümeyi artırdığı belirtilmiştir.

Eren, Ünal ve Aydın (2018)'in çalışmasında, Türkiye'de 1975-2013 dönemine ait yıllık verilerle, vergi gelirleri ile kalkınma arasındaki ilişkinin varlığı üzerine yapılan çalışma; dolaysız vergilerin kısa dönemde kalkınma süreci üzerindeki etkisinin, orta ve uzun dönemde ortadan kalktığını göstermektedir.

Ay ve Haydanlı (2018) tarafından yapılan çalışmada, gelişmekte olan ülke uygulamalarında olduğu gibi Türkiye'de de vergi yükü daha düşük oranlarda kalmaktadır. Küreselleşmenin etkisi ile gelişmekte olan ülkelerde vergi politikalarının sermaye lehine uygulanması, dolaylı vergilerin toplumun emekçi kesimini etkilemesine neden olmuştur. Son yıllarda ülkemizde uygulanan sosyal politikaların daha düşük gelire sahip kesimler için uygun olduğu düşünülse de bu politikaların sermaye birikimi ve iktisadi verimliliği olumsuz yönde etkileyebileceği üzerinde durulmaktadır.

Songur ve Yüksel (2018)'in vergi türlerinin ekonomik büyümeye etkisini incelediği çalışmasında, özellikle 1980-2015 döneminde Türkiye ekonomisinde toplam vergi geliri, dolaylı ve dolaysız vergiler, gelir vergisi, kurumlar vergisi ve katma değer vergisinin ekonomik büyüme ile ilişkisi incelenmektedir.

Altiner ve Çalcalı (2019) tarafından yapılan araştırma kapsamında elde edilen bulgular, vergi gelirlerindeki artışın ekonomik büyümeye etki etmediğini fakat ekonomik büyümedeki artışın vergi gelirlerini arttırarak GSYH içindeki payını arttırdığını ortaya koymaktadır.



Ekonominin durgun ya da daraldığı dönemlerde vergi oranlarında yapılacak artışların büyümeye olumsuz bir etkisinin olmadığı fakat kaynakların etkin kullanımı ve dağılımı açısından bu fonların piyasada bireylerde kalmasının daha olumlu bir etki yaratacağı belirtilmektedir.

Polat (2019)'a göre, Türkiye'de ekonomi büyürken artan gelir ile ilişkili olarak vergi tahsilatının artması ve mevcut tahsilatın büyümeyi destekleyici bir şekilde kullanıldığı ifade edilmektedir. Ülkemizde dolaylı vergi oranının, dolaysız vergi oranından fazla olmasının vergi adaleti sağlamadığı ve gelişmiş ülkelerde uygulandığı şekliyle dolaylı vergilerin artırılmasının uygun olduğu belirtilmektedir.

Akıncı(2019)'un çalışmasında belirtmiş olduğu gibi kamu gelirleri içerisinde vergi gelirleri en yüksek paya ve mali politikaların belirlenmesinde etkili bir role sahiptir. Mali politikalar ile hedeflenenlerin en başında ekonomik büyüme yer almaktadır. Ekonomideki olumlu gelişmelerin bir etkisi olarak artan ekonomik aktiviteler, vergi gelirlerinin artmasını sağlamakla birlikte; ekonomik büyümeyi dolaylı ve dolaysız değişkenler üzerinden etkilemektedir.

Boğa (2020) tarafından gerçekleştirilen çalışmada Türkiye'de vergi gelirlerinin ekonomik büyüme açısından büyük önem teşkil ettiği belirtilmektedir. Ekonomik büyüme ile vergi gelirleri arasındaki ilişkinin olumlu olması, devletin sağladığı vergi gelirleriyle ekonomik büyümeyi destekleyici uygulamalarda bulunduğunu göstermektedir. Bu çalışmada dolaylı vergilerin ekonomik büyümeye olumsuz bir etki yaptığı ifade edilmektedir.

Hazman ve Büyükben (2020)'in çalışmasında da belirtildiği gibi devlet tarafından belirli sektörleri canlandırmak için uygulanan teşvik, faaliyetlerden elde edilen kazanç üzerinden vergi alınmaması olarak da uygulanabilmektedir.

Yücememiş ve Erol (2017) yayınlanan çalışmalarında, Türkiye'nin AB'ye katılım sürecinin ticaretin serbestleştirilmesi politikası ve bunun etkisiyle küreselleşme ile birlikte devam ettiğini ifade etmektedir. Bu çalışma ülkemizde daha etkin tüketim ve gelir vergisi uygulamalarının artırılarak emek vergisi yükünün azaltılmasını ve bu noktada sosyal güvenlik sisteminin etkinliğinin artırılmasını önermektedir.

Uyanık (2020), çalışmasında mükelleflerde vergi bilincinin oluşması ile bağlantılı olarak gönüllü vergi uyumuyla ilgili konuların saptanması ile sürdürülebilir vergi ve maliye politikalarını açıklayıcı bir araştırma yürütmüştür. Bu çalışma sonucunda vergi bilinci ve gönüllü uyum için devletin vatandaşlarla birlikte hareket etmesi gerektiği ifade edilmiştir. Vatandaşların devlete duyduğu güven, sosyal hayattaki gelişmeler, ekonomik istikrar ve vatandaşlar arasında vergi adaletinin sağlanması vergi gelirleri üzerinde olumlu etkiye sahiptir. Bununla birlikte vergi afları ve haksız rekabetin süreci olumsuz etkilediği tespit edilmiştir.

### 2.1.2.2. Uluslararası Literatür

Konuya ilişkin literatür sınırlı ve somut olmamakla birlikte çeşitli platformlarda yapılan çalışma özetleri aşağıdaki gibi tespit edilmeye çalışılmıştır.

IMF'nin Global Integrated Monetary and Fiscal Model (GIMF)'i iki tür büyüme dostu olan gelir ve harcama önlemi üzerinde durmaktadır.

İtalya'da 2017 yılının sonlarında yayınlanan orta vadeli mali plan yapısal dengeyi sağlamayı hedeflemiştir. Andrieu vd. (2018) çalışmalarında özellikle büyüme dostu ve kapsayıcı; sınırlı kısa vadeli çıktı maliyetlerine sahip olabilecek ve orta vadede kamu borcunda kayda değer bir azalma sağlayacak bir harcama kesintisi ve vergi düzenlemesi üzerinde durmuştur. Bu model ile kamu borcunun azaltılması ihtiyacının dengelenmesi ve ekonominin desteklenmesi hedeflenmiştir.

OECD tarafından yayınlanan Vergi Politikası Reformları (2021) Covid-19 krizi sırasında uygulamaya konulan vergi önlemlerine genel bir bakış sunmaktadır. Küresel salgın sürecinde hükümetler hane halklarına ve işletmelere çeşitli devlet destekleri vermiştir. Bu desteklerden biri de acil yardımı hedefleyen vergi önlemleri olarak uygulanmıştır. Ayrıca vergi teşvik önlemlerinin, daha uzun vadeli çevre, sağlık ve sosyal alandaki hedeflere uyumlu hale getirilmesi gerekliliği de vurgulanmıştır.

IMF uzmanları tarafından Covid-19 Özel Serisi (2020) olarak yayınlanan çalışmada gelişmiş ve bazı yükselen piyasa ekonomilerinde, daha kademeli kişisel gelir vergisi sistemleri, sermaye ve kurumsal gelirin daha tarafsız vergilendirilmesi, daha geniş bir KDV tabanı ve karbon, emlak ve veraset vergilerinin daha yoğun kullanımı yer alır.

Cnossen (2020)'in "Modernizing VATs in Africa" kitabında bahsedildiği gibi Afrika ülkelerinde vergi gelirleri, kalkınma girişimlerini finanse etmek için tek başına yeterli olmasa da artan borçlarla mücadele etmektedir. KDV Afrika ülkeleri için büyüme bağlamında bir büyüme dostu vergi olarak belirtilmiştir. Önerilen modernizasyon, KDV tabanının genişletilmesi ile ilgilidir. Yazar azalan vergilerin, adaletli ve eşit bir yaklaşım için uygulanan sıfır oran ve muafiyetlerin verimli olmadığını ve yüksek gelirli gruplara fayda sağladığını çalışması ile kanıtlamıştır.

Fernandez (2018)'in çalışmasında belirtildiği gibi Fransız vergi sistemi karmaşık bir yapıya sahiptir. Bu sistem üretim faktörleri üzerindeki vergilere büyük ölçüde bağımlıyken, tüketim üzerindeki vergiler diğer AB ülkelerine oranla daha düşüktür. Bu nedenle Fransız vergi sisteminin büyüme dostu olmadığı yaygın olarak ifade edilmektedir.

Acosta-Ormaechea ve Yoo (2019) tarafından farklı ülke perspektiflerinden vergi kompozisyonu ve büyüme araştırması kapsamında tüketim ve emlak vergilerinin, gelir vergilerinden daha büyüme dostu bir yapıya sahip olduğu ifade edilmiştir.

Baiardi ve arkadaşlarının (2019) çalışmasında, Avrupa Komisyonu tarafından üye devletlere politika tavsiyesi olarak verginin büyüme dostu olacak şekilde tasarlanması gerekliliği ve verginin emekten, tüketim, mülkiyet ve çevre kirliliği ile ilgili mücadele eden vergi tabanına kaydırılması gerekliliği ifade edilmiştir.

Gbato (2017)'nin Sahra Altı Afrika bölgesini kapsayan çalışmasında büyüme dostu verginin önemi ve gerekli sistemsel değişikliklerin neler olabileceğine dikkat çekilmiştir. Bu çalışmada vergiler ve büyüme arasındaki uzun vadeli ilişkiyle birlikte özellikle kısa vadeli dolaylı vergilerin büyüme üzerindeki olumsuz etkisine dikkat çekilmiştir. Büyümenin desteklenmesi için özellikle tarafsız bir vergi sistemi tasarlanmasının gerekliliği ifade edilmiştir.

Wöhlbier ve arkadaşlarının (2014) yılında yaptıkları ve Avrupa Komisyonu tarafından desteklenen çalışmasında, üye devletlerde emek üzerindeki yüksek vergi yüküne dikkat çekilmiştir. Emek üzerindeki vergilerin diğer vergi matrahlarına kaydırılabileceği vurgulanmıştır.

Haffert (2019)'in çalışmasında, büyüme modelini destekleyen vergi reformlarının siyasi uygulanabilirliği karşısına çıkabilecek engellere değinmiştir. Bu araştırma, büyüme modellerinin kritik sektörlerdeki sınıflar arası koalisyonların yani egemen sosyal blokların çevresinde inşa edilmesi sonucunda bu grupların kendi konumlarını zayıflatacak mali reformları önleyebilecek bir konumda yer alabileceğine dikkat çekmektedir.

Paetzold ve Tiefenbacher (2018)'in çalışmasında özellikle OECD ülkelerinde de etkisini gösteren artan kamu borcunun finanse edilmesi için arazi, sermaye ve varlıklar üzerinden daha yüksek vergi alınması incelenmiştir. Bununla birlikte henüz birçok Avrupa ülkesinde vergilerin daha büyüme dostu gelir kaynaklarına kaydırılması konusu yeterli oranda ön plana çıkmamaktadır. Bu çalışmanın sonucunda vergi kaymasından olumlu olarak etkilenen hane sayısının, olumsuz etkilenenlere oranla daha yüksek olacağı ifade edilmiştir.

Jia ve arkadaşları (2018)'in çalışmasında da belirtildiği gibi büyüme dostu vergilendirme politikası olarak tüketim vergisinin öncelikli bir konumda olduğu ifade edilmiştir. OECD ekonomilerinde uygulanan hem bireysel hem de kurumsal gelir vergisinin büyüme ilişkisinin daha düşük olduğu bununla birlikte tüketim vergilerinde tam tersi bir etkinin olduğu belirtilmiştir.

Ardanaz vd. (2021) gerçekleştirmiş oldukları çalışmada 1990-2018 yılları arasında 75 gelişmiş ve gelişmekte olan ekonomide mali konsolidasyonlar sırasında kamu yatırım davranışı modellerini incelemiştir.

Andrle (2021), çalışmasında 2017 yılının sonlarında İtalya orta vadeli mali planının 2020 yılı yapısal dengenin sağlanması hedefinin başarılı olabilmesi için alınması gerekli olan önlemlere vurgu yapmaktadır.

IMF (2015) tarafından yayınlanan raporda Belçika'da gerekli olan mali konsolidasyonun karşılaştığı kamu borcu ve yaşlanan nüfus ve emeklilik yardımlarına erken erişimin, orta vadede yaratacağı önemli maliyetler nedeniyle hükümet, 2018 yılında dengeli bir bütçe hedeflemiştir. Bu çalışmada, hükümet planlarının büyüme dostu ve sürdürülebilir uyum hedeflerini karşılayıp karşılayamadığı değerlendirilmektedir.

Bernardi (2013)'nin çalışması büyüme dostu bir ortam yaratmak için dolaylı ve dolaysız verginin AB ve OECD gibi uluslararası ekonomik kuruluşların hakim olan görüşleri ve bunun değerlendirmesi olarak karşımıza çıkmaktadır. Büyüme dostu vergi politikalarında özellikle ithalat ve ihracattaki vergi kaymasının neden olabileceği etkiler ile birlikte dolaylı vergilerin emek üzerinden alınan gelir vergilerine oranla daha etkili olduğundan bahsedilmektedir.

Barak (2019) çalışmasında 1971 yılında İsrail'de kurulan bir komite ile KDV uygulanma olasılığını kontrol etmeyi amaçlamıştır. Bu çalışma ekonomik verimliliği artırmayı ve sosyal adaleti aynı anda sağlayacak bir sistem kurmayı amaçlamıştır. Reform öncelikli olarak "Kredi Puanları" sistemi ve "KDV" uygulamasını kapsamaktadır.

Bruno ve Piterman (1987), İsrail raporunda 1985 yılında başlatılmış olan istikrar programının ülkenin dış ticaret dengesini iyileştirirken, işsizlik maliyeti olmadan enflasyonda dikkat çekici bir düşüş sağladığını belirtmiştir.

### **2.1.2.3. Uluslararası Kuruluşların Yaklaşımları, Trendler ve Reformlar**

Vergi politikalarıyla ilgili trendler, genel olarak batı ülkeleri tarafından modellenmesi ve veri erişilebilirliğinin yüksek olmasından dolayı OECD ülkeleri üzerinden analiz edilmektedir (Genschel & Seelkopf, 2016). Bu bağlamda literatürde yer alan vergi politikası trendlerinde OECD ülkeleri öne çıkmaktadır.

OECD ülkelerinde vergi politikalarındaki değişimi inceleyen bir çalışmada (Johansson vd., 2008), genel olarak vergi trendlerini şu şekilde sıralamaktadır;

1. Ünelere göre yapısal farklılıklar olmasına karşın en güvenilir vergi kaynakları bireysel ve kurumlar gelir vergileri, sosyal güvenlik katkı payları ile mal ve hizmet vergileri olmaktadır.
2. Son 30 yılda bireysel gelir vergilerinin payı azalırken, kurumlar vergilerinin ve sosyal güvenlik paylarının katkı payları artmaktadır.
3. Tüketim vergilerinin toplam gelirler içerisindeki payı azalmaktadır.
4. Emlak ve çevreyle ilgili vergilerin payı zaman içerisinde sabit kalmaktadır.

Uluslararası düzeyde vergide trendi belirleyen bir diğer gelişme G7 zirvesinde yaşanmıştır. G7 maliye bakanları, küresel vergi reformu konusunda üst düzey siyasi anlaşmayı belirleyen bir tebliğ yayınlamıştır.

G20 zirvesinde de benzer bir gelişme yaşanmıştır. Dünyanın en büyük 20 ekonomisi, 2023 yılına kadar %15 asgari kurumlar vergisini ve daha adil ve daha istikrarlı bir küresel vergi sistemini uygulama konularında mutabık kalmıştır.

Çevreyle ilgili tüm bu gelişmeler vergilendirmenin bu yüzyılda çevre ekseriyetinde olacağını göstermektedir. Nitekim bu yüzyılın başında hazırlanan Paris İklim Anlaşması ve Yeşil Mutabakat aslında G7 ve G20 zirvelerinin temelini oluşturan çalışmalar olmaktadır.

Vergi politikaları, farklı ekonomik gelişmelere bağlı olarak son yirmi yıl içinde önemli değişiklikler yaşamıştır. Genel olarak 1980'li yıllarda başlayan ve 1990'lı yıllarda hızlanan vergi politikası reformları, bütçedeki ciddi aksaklıkları gidermek adına gündeme gelmiştir (Rao and Rao, 2005).

#### **2.1.2.4. Gelişmiş Ülke Uygulamaları**

##### **2.1.2.4.1. İtalya**

İtalya'da 2014 yılında kamu harcamalarını düzenlemeye yönelik olarak kapsamlı bir program başlatılmıştır. Programın ana amacı, büyüme dostu bir yaklaşımla devletin mali yükünü azaltmak; borç ve açığı düşürerek kademeli olarak sürdürülebilir AB hedeflerine ulaşmaktır.

Vergi reformundan önce İtalya'nın genel devlet borcu 3,5 trilyon dolar, bütçe açığı ise 102,7 milyar dolar düzeyindedir. Gelir-harcama dengesine bakıldığında ise 65,1 milyar dolarlık bir açık ile karşılaşılmaktadır. 2015 yılı itibariyle bütçe açığında toparlanma yaşanmış ve 66,2 milyar dolar düzeyine kadar düşürülmüştür. Benzer şekilde, gelir-harcama açığı 40,7 milyar dolara gerilemiştir. Bu süre zarfında ülkenin büyüme oranında da toparlanma ile karşılaşılmıştır. 2015-2019 yılları arasında ülkede ekonomik büyüme ortalama %3,8 oranında gerçekleşmiştir.

##### **2.1.2.4.2. Belçika**

Avrupa ülkeleri içerisinde Belçika etkileyici bir mali konsolidasyon geçmişine sahiptir. Euro bölgesindeki son gelişmelerle birlikte Belçika'da da bütçe harcamalarıyla değişiklikler yaşanmıştır. Bu dengesizliklerin başında ise artan sosyal yardım harcamaları gelmiştir. Benzer şekilde Belçika'da da harcamaların yapısal düzenlemelere olumsuz katkısı, çoğunlukla sosyal yardımlar ve vergi harcamalarında büyük artışlar ile açıklanmıştır. Buna karşılık 2013 yılında göreve gelen yeni hükümet, vergi kaymasıyla birlikte harcamaya dayalı bir mali konsolidasyon uygulaması



planlamıştır. Hükümet, 2018 yılına kadar bütçeyi, harcamaların sınırlandırılması yoluyla dengelemeyi planlamıştır. Hükümetin ana hedefi, rekabet gücünü artırmak adına vergi yükünün emek vergisinden uzaklaştırılarak dengelenmesi olmuştur.

Genel olarak bakıldığında hedef yıllar arasında Belçika'nın uyguladığı vergi düzenlemelerinin olumlu olduğu görülmektedir. 2010-2013 yılları arasında yıllık bazda büyüme oranı 2,9'dan 0,5'e kadar gerilemiştir. Sonraki yıllarda ise ekonomide toparlanma sağlanmış ve ekonomik büyümede önce 1,6 oranı, sonrasında ise 2,1 oranı yakalanmıştır. Sonraki yıllarda ise Belçika ekonomisi ortalama 1,6 oranında büyümüştür.

### **2.1.2.4.3. Portekiz**

Portekiz, özellikle 2000 yılından sonra önceki yirmi yıllık güçlü ekonomik büyüme ve yüksek yaşam standartlarına yakınlaşmanın ardından verimliliğin azaldığı ve rekabet gücünün kötüleştiği bir döneme girmiştir. Kriz döneminden önce ekonomiyi çağdaşlaştırmak için uygulanan yapısal reformlar, elverişli dış ortamla birleştiğinde büyümeyi destekleyen bir etki yaratmış fakat OECD ülkeleri ile arasındaki geniş farkı kapatmaya yeterli olmamıştır.

Küresel kriz Portekiz ekonomisinin iç talebe yönelik olan ve rekabet gücünü kaybetmeye devam eden ve sürdürülebilir olmayan dış dengesizliklere yol açan temel zayıflıklarını ortaya çıkarmıştır. Bu dönemde mali yapısını güçlendirecek reformlar, vergi tabanını genişletmek ve işgücü piyasasında rekabeti geliştirecek yapısal reformlar uygulanmıştır.

Bu uygulamalar OECD tarafından yayınlanan "Going for Growth" tavsiyelerine en yüksek yanıt verme derecelerinden biri olmuştur. Ayrıca Portekiz, 2009 yılından bu yana OECD ülkeleri içinde mali ve dış dengesizliklerde en keskin düşüşlerden birini gerçekleştirerek, reformun kazandığı ivmeyle yeniden dengeleme, piyasaların Portekiz'in reformları uygulama kapasitesinin güvence altına almasında ve borç sürdürülebilirliği ile dış güvenin yeniden sağlanmasında önemli bir etkisi olduğu ifade edilmiştir.

GSYH'nin yıllara göre dağılımı incelendiğinde 2008-2019 arasında bir trend ile karşılaşılmıştır. 2008 yılına kadar ortalama 1,8 oranında büyüyen Portekiz ekonomisi, sonraki yıllarda dönemsel olarak ortalama üzeri ve altı büyüme göstergeleri elde etmiştir. Ancak genel olarak yukarı yönlü bir ivme yakalayan ekonomi, 2009-2019 yılları arasında ortalama 2,3 oranında büyümeyi başarmıştır.

## 2.1.2.5. Gelişmekte Olan Ülke Uygulamaları

### 2.1.2.5.1. Macaristan

Macaristan ekonomisi, 1989 yılı itibariyle sosyalist sistemin son bulması ile serbest piyasa ekonomisine geçiş yapmış ve sonraki yıllarda ekonomide olumlu yönde yeniliklere imza atmıştır. Sonraki yıllarda ekonomik büyüme sağlanmış olsa da 2006 yılına gelindiğinde kamusal alanın boyutu ve sorumlulukları giderek artmıştır.

Benzer yıllarda bütçe açığı da önemli ölçüde artmış ve Macaristan ekonomisinin bütçe açığı OECD ülkeleri içerisinde GSYH'ye oranı en yüksek olanı olmuştur.

Ekonomide kötü gidişatı durdurmak ve büyüme dostu bir maliye politikası inşa etmek adına 2006 yılında Macaristan hükümeti tarafından bir bütçe konsolidasyonuna gidilmiştir. Dönemin hükümeti 2006 yılında GSYH'nin %9,3'ü olan bütçe açığını 2010 yılına kadar %3 seviyesinin altına indirmeyi hedeflemiştir. Konsolidasyonun iki yönlü stratejisi olmuştur. Bunlardan ilki birçok kişi tarafından geçici olarak tanımlanan bütçe açığı üzerindeki doğrudan etkisi olan yüksek KDV oranları, kurumlar vergisi ve sosyal güvenlik katkıları gibi bir dizi mali önlemi içermektedir.

Genel olarak mali anlamda yapılan düzenlemeler sonrasında devlet gelirlerinin düşmesi beklense de Macaristan'ın bu konuda başarılı olduğunu söylemek mümkündür. 2019 yılına gelindiğinde ise devlet geliri 114,7 milyar dolara kadar ulaşmıştır. Ancak aynı dönemlerde devlet harcamaları ve borcu da artmıştır. 2006 yılında 94,9 milyar dolar ile gelirlerin bir hayli üstünde olan harcamalar, sonraki yıllarda da benzer şekilde seyretmiştir.

Ekonomik büyüme açısından ise Macaristan ekonomisinde dramatik bir düşüş yaşanmıştır. 2000-2006 yılları arası ortalama 4,3 oranında büyüyen Macaristan ekonomisi, konsolidasyonun ilk uygulanmaya başladığı tarihten sonra ise büyüme oranı 2007 yılında 0,2, 2008 yılında ise 1,8 olmuştur. Finansal krizin etkisiyle 2009 yılında ise Macaristan ekonomisi %6,7 oranında küçülmüştür. Sonraki yıllarda ekonomik büyümede trend yakalanmış ve ekonomi ortalama 2,8 oranında büyümüştür.

*KAYNAKÇA (Bu bölümün kaynakçası, Kaynakça-1 olarak bu raporun son kısmına eklenmiştir)*



## KISIM 2

### TÜRKİYE VERGİ SİSTEMİNİN YAPISI VE ÖZELLİKLERİ

Bülent SOYLAN, YMM

#### 2.2.1. BUGÜNÜN TÜRKİYE’İNDE VERGİLER

“Türkiye’nin vergi sistemi nasıldır?” diye sorulduğunda, her şeyden önce ülkedeki kamu yönetiminin, dolayısıyla vergi uygulamalarının “Merkezi” ve “Yerel” diye ikiye ayrıldığını söylemek gerekir.

Devlet yönetimi “üniter” olsa da bazı hizmetlerin merkezden, bazılarının ise yerinden yönetilmesi daha uygun görülmüştür.

Kamu hizmetlerinin görülmesindeki bu yaklaşım dolayısı ile bunların finansmanında da bazı ayrımlara gidilmiş ve adına genel olarak “vergi ve benzeri yükler” diyebileceğimiz kaynaklar da ikiye ayrılmıştır. Dolayısıyla Türk Vergi sisteminde ayrımlardan birincisi “Merkezi yönetim vergileri” ikincisi “Yerel yönetimlerin topladığı vergilerdir.

Yerel yönetimler tarafından toplanan vergiler, “vergi benzeri yükler” ile birlikte çok çeşitlidir. Bunlar, Emlak Vergisi dışında Türk vergi sistemi açısından önemli bir ağırlık ve karakteristiğe sahip olmadığı için sadece, aralarında Çevre Temizlik Vergisi ve Eğlence Vergisi gibi örnekleri olduğunu belirtmekle yetineceğiz.

Yerel yönetimlerin topladığı vergiler arasındaki önemli vergi, “Emlak Vergisi”dir. Daha önceleri merkezi yönetim tarafından toplanmış ancak 1966 yılından itibaren yerel yönetimlere devredilmiştir. Bina, arsa ve arazilerden alınan bir tür servet vergisidir. En klasik vergi türlerinden birisidir ve uygulamasında ülkeler arasında kayda değer bir farklılık göstermez. Türkiye’de sağlıklı bir biçimde tarhiyatı için tam bir kadastro ve değerlendirme gerektirdiği ve bu işlemler merkezden takipte büyük yükler getirdiği, yüksek bir hasılat beklenmediği için yerel yönetimlere bırakılmıştır. Ancak ülkedeki vergi yükünün bina, arsa ve arazi üzerine biraz daha kaydırılması tercih edildiği takdirde özellikle şehir rantları dolayısıyla önemli bir potansiyeli vardır.

Sistemine şekil veren ve bütçelerde önemli ağırlığı olan vergiler, merkezi yönetim tarafından toplananlardır.

Bunları da bizim 2022 merkezi bütçe kanunumuzdaki sınıflandırma ve toplam vergi gelirleri içerisindeki ağırlık yüzdeleriyle şöyle gruplandırabiliriz:

- i. Gelir ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler (Yüzde 31,16)
- ii. Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler (Yüzde 0,19)
- iii. Dahilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri (Yüzde 38,31)
- iv. Uluslararası Ticaret ve Muamelelerden Alınan Vergiler (Yüzde 22,25)
- v. Damga Vergisi (Yüzde 0,24)

Kalan yüzde 7,85 ise; tapu, noter harçları ve benzerlerinden oluşmaktadır.

Bu gruplar hakkında aşağıda kısa bir özet yapılmıştır.

### **2.2.1.1. Gelir ve Kazançlar Üzerinden Alınan Vergiler**

Gelir ve kazançlar üzerinden alınan vergiler, gerçek kişilerden alınan Gelir ve tüzel kişilerden alınan Kurumlar Vergileridir. Gelir Vergisi; küçük esnaf gibi önemli bir kazancı olmayan işyeri kazançlarından basit usulde, diğerlerinde gerçek usulde hesaplanarak ve genel olarak beyan üzerinden alınmakta; ancak ücret, serbest meslek kazancı, telif kazançları gibi belirli hallerde bu beyan yerine ya da beyandan önce kesinti yoluyla alınmaktadır.

Kurumlar Vergisi, içerisinde daha çok şirketlerin olduğu tüzel kişilerden ve yine beyan ve kesintiler yoluyla alınmaktadır.

Gelir ve kazançlar üzerinden alınan “bugünkü vergilerin” uygulaması Türkiye’de 1949 yılında yapılan bir yenilikle başlatılmıştır ve halen aynı özellikleri taşıyarak uygulanmaktadır. Vergi Usul Kanunu ile birlikte bu iki vergi de Almanya’nın 1920 yılında kabul ettiği vergi sisteminden esinlenerek uygulamaya konmuş ancak aşağıda yapılan karşılaştırmalardan da anlaşılacağı üzere çağına göre Almanya’da ileri bir vergileme modeli olmasına karşılık özellikle kabul ettiğimiz dönemdeki ekonomik yapımız dolayısıyla tartışmaları da beraberinde getirmiş, uyumsuzluklar yaşanmış ve sık sık düzenlemelere uğramıştır.

*Almanya, 1900 yılına gelindiğinde, Britanya ve Amerika Birleşik Devletleri’ni çelik üretiminde geçti. Alman ekonomik mucizesi aynı zamanda, 1850’de 35 milyondan 1913’te 67 milyona ulaşan eşi görülmemiş bir nüfus artışıyla destekliydi. 1895’ten 1907’ye kadar, makine yapımında çalışan işçilerin sayısı yarım milyondan bir milyona ulaştı. Almanların sadece yüzde 40’i kırsal alanlarda 1910 yılına kadar yaşadı; İmparatorluğun doğumundan sonra %67’lik bir düşüş kaydedildi.<sup>[1]</sup> Sanayi, 1913’te gayri safi millî hasılanın yüzde 60’ını oluşturmaktaydı.<sup>[2]</sup> Alman kimya endüstrisi dünyanın en gelişmiş haline gelmişti ve 1914’te ülke dünyanın*

<sup>1</sup> Bakınız [tr.wikipedia.org](http://tr.wikipedia.org) / Almanya ekonomisi

<sup>2</sup> “Germany - history - geography”. *britannica.com. Encyclopedia Britannica. 3 Mayıs 2015 tarihinde kaynağından arşivlendi.*

*elektrikli aygıtlarının yarısını üretmekteydi. Endüstriyel olgunluğa doğru hızlı ilerleme, Alman ekonomisinde, kırsal ekonomik biçimden, mamul malların önemli bir dış satımcısı konumuna doğru büyük bir kaymaya yol açmıştı. Tamamlanmış ürünün toplam ihracata oranı 1872’de %38’den 1912’de %63’e yükselmişti. 1913’e gelindiğinde, Almanya bütün Avrupa pazarlarına hakim oldu. 1914’e gelindiğinde, Almanya dünyanın en büyük ihracatçılarından biri haline gelmiştir.<sup>[3]</sup>*

Yukarıda bazı bilgileri verilen yapıya karşılık bizim içinde bulunduğumuz durumu da doğrudan bir belgede, 5.11.1950 Tarihinde Meclis’e sunulan Bütçe Komisyonu Raporu’nun aşağıda kupürü verilen sayfalarında görmek mümkündür:

#### **Bütçe hakkında umumi mütalâamız**

Şu şekle göre bütçe giderleri, 1949 tahminlerinden 115,3 milyon lira ve gelirleri de (61,46) milyon lira fazla oluyor. Normal gelirlerle karşılanamayan masraf açığı ise (173,9) milyon liradır. Hükümet tasarısındaki (154,9) milyon lira açık Marshall yardımı ile kapanmakta idi. Bütçenin yeni aldığı şekle göre 19 milyon liralık da bir istikraza ihtiyaç hâsıl olmaktadır. Ancak arzedildiği gibi 19 milyon liralık ekleme, kanuni ve idari ihtiyaç ve zaruretlere dayanmaktadır. Böylece yeni yıl bütçesinin vergi zammına veya ihdasına gitmeden ve evvelki senelerden farklı olarak 19 milyon lira gibi mahdut ölçüde bir istikrazla kapanabilmesi, memleketimiz için ve bütçeyi hazırlayan Hükümet için memnuniyete lâyık bir durum teşkil etmekle beraber, bütçe masraflarının ve açığının yıldan yıla kabarması karşısında yarının durumunu teemmül etmek yerinde olur. Gerçekten Marshall yardımı 1952 Haziranı nihayetinde, yani iki sene nihayetinde sona erebileceği gibi, 1950 - 1951 ve 1951 - 1952 yıllarında bu yardımdan bize ayrılacak payın 1949 - 1950 seviyesini muhafaza edip edemeyeceği de belli değildir. Diğer taraftan Gelir Vergisinin ilk tatbik yıllarında fazla hasılât beklenemeyeceği için kabaran masrafları yakın bir zamanda varidat inkişafıyla karşılamaya pek imkân görülememekte ve istikraz suretiyle ihtiyacın temini imkânı da darlaşmış bulunmaktadır. Bundan dolayı ilerde güçlüklerle karşılaşmamak için, esasen Hükümetçe girişildiği mâlûm olan kadroyu rasyonelleştirme, istihlâke giden masrafları kısma yolundaki çalışmaları artırmak ve bugün mevcut olan vergilerin veriminin artırılmasına ait bütün teşebbüsleri almak ve iktisadi bakımdan verimli olmayan işleri ileriye çıkararak önümüzdeki yılların imkânlarını istihsal işleri üzerinde tek-sif etmek yolundaki tedbirlere hız verilmesi zaruri bulunmaktadır.

*(TBMM Bütçe Komisyonu, Esas No 1/618, Karar No 52)*

Dolayısıyla 1949’da mevzuatımıza giren bu yeni vergiler üzerinde dönem dönem çeşitli tartışmalar yapılmış, bu tartışma ve uyum arayışları dolayısıyla, kabul edildiği dönemden bu yana esası muhafaza edilmekle birlikte çok sayıda değişiklik geçirmiştir.

#### **2.2.1.2. Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler**

Mülkiyet üzerinden alınan vergilerden en klasik olanının Emlak Vergisi

<sup>3</sup>“Archived copy” (PDF). 2 June 2016 tarihinde kaynağından (PDF) arşivlendi. Erişim tarihi: 2 Şubat 2015.

olduğunu ancak bunun yerel yönetimlere bırakıldığını söylemiştik. Bu konuda diğer üç vergi, Motorlu Taşıtlar Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi ile Değerli Konut Vergisi'dir.

Bunlardan Değerli Konut Vergisi, Emlak Vergisi ile aynı karakteristiğe sahip olmakla birlikte merkezi yönetim tarafından alınmaktadır.

Veraset ve İntikal Vergisi, mülkiyet ve diğer servet unsurlarının ölüm, bağış gibi çeşitli nedenlerle el değiştirmesi sırasında alınan bir vergidir. Ancak ekonomide el değiştiren servet unsurlarının önemli büyüklüklere ulaşıyor olmasına karşılık bu vergideki istisna ve muafiyetlerin yüksekliği dolayısıyla Veraset ve İntikal Vergisi de hasılatı oldukça düşük vergilerimizden biridir.

Bu grupta yer alan Motorlu Taşıtlar Vergisi, otomobil ve benzeri araçların çeşitli ölçülere göre belirlenmiş tarifesine göre alınan bir tür yıllık servet vergisidir. Ancak MTV, bu servet unsurlarının “edinilmesi sırasında” tek seferde alınan ve servet vergisi kategorisinde sayılmayan bir başka vergi olan ÖTV'nin yanında oldukça düşük bir orana sahiptir.

#### **2.2.1.3. Dahilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri**

Dahilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri arasında, sistemin en yüksek hasılatı sahip Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi bulunmaktadır. Grupta ayrıca Banka ve Sigorta Muamele Vergisi, Şans oyunları Vergisi, Özel İletişim Vergisi, Dijital Hizmet Vergisi ve Konaklama Vergisi bulunmaktadır. Bu vergiler, mal ve hizmet teslimleri sırasında fiyat etkisi yarattığı ve genellikle devletin piyasa fiyatlarına yön vermede önemli birer enstrümanı oldukları için konjonktüre göre zaman içerisinde tarifelerinde sık sık değişikliklere uğramakta, dolayısıyla yükleri değişmektedir.

#### **2.2.1.4. Uluslararası Ticaret ve Muamelelerden Alınan Vergiler**

Bu gruptaki başlıca vergiler; dahildeki mal ve hizmetlerden de alınan KDV ve ÖTV ile Avrupa Birliği ülkeleri ile bazı anlaşmalı ülkeler dışındaki ülkelere yapılan ithalatta alınan Gümrük Vergisidir. Bu vergiler de uluslararası ticaretteki değişiklikler ve bizim ithalat rejim kararlarımıza bağlı olarak zaman içerisinde bazı hasılat dalgalanmalarına neden olmakta, değişiklikler göstermektedir.

#### **2.2.1.5. Damga Vergisi**

Bu dört grup verginin dışında çeşitli işlemlerde ve belge düzenlemelerinde “Damga Vergisi” uygulanmaktadır. Bu arada, Yerel yönetimlere bırakılan Emlak Vergisi dışındaki vergilerden Motorlu Taşıtlar Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi ile Değerli Konut Vergisi'nden oluşan yüzde 0,019 paya sahip “Mülkiyet üzerinden alınan vergiler toplamının yüzde 0,024 paylı Damga Vergisi kadar bir ağırlığı olmadığı gözden kaçmamalıdır.



Bu kısa özetten sonra, uygulamadaki bütün vergilerimiz ve hatta vergi benzerlerini de kapsayacak biçimde söylemek gerekirse, mevzuatımız gerek uygulamacılar gerekse bu vergilerin yükümlü ve sorumluları tarafından “karmaşık ve sık değişikliğe uğruyor” olarak nitelendirilmekte, vergilerin çeşitliliğinin takip zorluğu yarattığı söylenmektedir.

Diğer taraftan; bir ülkedeki vergi mevzuatı, şüphesiz ancak o ülkedeki ekonomik yapıya ve bunun yanı sıra kamunun finansman ihtiyacındaki dalgalanmalara göre istikrarlı olabilir ve sadelik taşır.

Türkiye, ekonomideki kırılganlıkları ve vergi uygulamaları örnek alınan bazı ülke ekonomilerine göre henüz yeteri kadar sermaye birikimine sahip değildir ve nispeten ekonomik istikrara kavuşmamıştır. Dolayısıyla hem gelişen koşullar hem vergi sistemini yeterli hale getirebilmek için hala bazı arayışlarını sürdürmektedir.

Bu nedenle sistemde sık sık adına “reform” denen kapsamlı değişiklikler yapılmakta, uygulamada görülen aksaklık ve tıkanıklıkların açılması için aflar çıkarılmakta, ödeme kolaylıkları düzenlenmektedir.

Bunun yanı sıra vergilerimizde önemli sayılabilecek bir ölçüde kayıp ve kaçak bulunmaktadır.

### **2.2.2. TÜRKİYE VE GELİŞMİŞ ÜLKELER ARASINDAKİ VERGİ SİSTEMİ KARŞILAŞTIRMASI**

Türkiye batı dünyasında, üyesi de olduğu önemli kurumlar tarafından yapılan sınıflandırmalarda maalesef hala “gelişmekte olan ülkeler” arasında sayılmaktadır. Bu sınıflandırma genelde kişi başına düşen “nominal” yurt içi milli gelir esas alınarak yapılmakta ve önümüze 10 bin dolarlık bir çita konmaktadır. Bu olgu bir başka refah ölçüsü olan “satınalma gücüne göre kişi başına düşen yurtiçi milli gelir payı” türünden düşünülüğünde ortalaması 46 bin dolar olan OECD ülkeleri arasında 28 bin dolarla çok gerilerde sayılmamalıdır.

Ancak ne var ki, bu durum en azından bizim konumuz olan “vergilikte” örnek aldığımız bazı ülkelerle aynı düzeyi tutturamadığımız gerçeğini ortadan kaldırmaz ve bu konu üzerinde daha da gayretli olmamızı gerektirir.

Vergi bir tanımlamaya göre de devletin ülkedeki ekonomi pastasından aldığı paydır. Dolayısıyla bu payın büyüklüğü de toplam pastanın içinden çekilip alınışı da o ülke ekonomisinin başta gelişmişliğine, sonrasında da vergi sistemini oturtmadaki başarısına ve istikrarına bağlıdır.

Çünkü gelişmiş ülkelerin ekonomisi büyüktür, bu büyüklük onu büyük ölçüde konjonktürel dalgalanmalardan koruduğu, bazı kırılganlıkları tolere edebildiği gibi, sistemin sık sık gözden geçirilmesine de gerek yoktur. İstikrarlıdır, pastanın büyüklüğü her zaman için gerektiğinde

devlete ayrılan paydan daha kolayca vazgeçilmesine imkân verir ve nihayet devlete verilen paydan geri kalan da o pastayı yaratan kişi ve kurumları pek fazla üzmeyecek kadar büyüktür.

Türkiye, ileride sözünü edeceğimiz tarihsel gelişimi içerisinde sanayide aynı gelişmeyi sağlayamadığı hatta önemli oranda bir tarım toplumu olduğu halde -belki de ani bir sıçrayış yapma düşüncesi ile olacak- oldukça sanayileşmiş, dolayısıyla vergilemede enstrümanları çok rahat kullanabilen bir ülkenin sistemini kendine örnek almıştır.

Örnek alınan bu sistemin bizdeki mimarlarından Prof. Dr. Fritz Neumark, 1949 yılında aslında kendisinin de önderlik ettiği bu “reform” hareketinin üzerinden 20 yıl geçtikten ve sonuçları anlaşıldıktan sonra yine Türkiye’de katıldığı bir toplantıda bunu aşağıya aldığımız “*Gelişmekte olan ülkeler gelişmişleri aynen taklit edeceklerine...*” kelimeleriyle açıkça ifade etmektedir:

*“Gelişmiş ülkelerde alınacak tedbirlerin uygunluk ve etkinliği; tanımı gereğince, gelişmekte olan ülkelerin çoğunda henüz mevcut bulunmayan enstitüsyonel (kurumsal) ve entelektüel (kültürel gelişmişlik) şartlara bağlıdır. Bu sebepten; “Gelişmekte olan ülkeler”, gelişmişleri aynen taklit edeceklerine, onların uyguladıkları mali tedbirleri ve metotları kendi ekonomik ve sosyal çevrelerinin tayin ettiği özel ihtiyaçlarla ve ihtiyaçların giderilmesi imkânlarıyla telif etmelidirler (uyumlaştırmalıdır)”<sup>4</sup>*

Bir vergi sisteminin başarısı genellikle, kamu harcamalarının finansmanına yetecek hasılatı sağlamak olarak düşünülür. Ancak devletin vergi üzerinden ekonomiye müdahalesi ondan “sadece vergi toplamak” ve bunu programı doğrultusunda harcamak değildir.

Devlet aslında örneğin ücretler üzerinden aldığı vergilerle kimi zaman o ekonomideki üretim maliyetlerini, tüketim üzerinden aldığı vergilerle tüketim maliyet ve tercihlerini, kazançlar üzerinden aldığı vergilerle de yatırım ve üretimin düzey ve yönünü belirler. Dolayısıyla ekonomik etkileri gözden kaçırılmadığında bir ülkenin vergi politikası, aslında topladığı verginin miktarından daha da belirleyicidir.

Türkiye, şüphesiz çok çeşitli nedenlerle giderlerini tam olarak karşılayamadığı, çoğu zaman bütçe açıkları verdiği için kuruluş yıllarından bu yana verginin hasılat getirici yönünü esas almış, verginin büyüme ve kalkınmadaki tetikleyici rolünü çok fazla öne çıkaramamıştır. Bu durum vergi kanunlarına sık sık yapılan ayarlamalar, yeni yeni kanunlara ihtiyaç duyulması dolayısıyla inkâr edilmeyecek boyutlarda ortadadır ve bu olgu kanunların gerekçelerinde görülür.

<sup>4</sup> [https://www.tesev.org.tr/wp-content/uploads/rapor\\_turk\\_vergi\\_sisteminin\\_ekonomik\\_gelisime\\_uzerindeki\\_etkileri.pdf](https://www.tesev.org.tr/wp-content/uploads/rapor_turk_vergi_sisteminin_ekonomik_gelisime_uzerindeki_etkileri.pdf)

### 2.2.3. TÜRK VERGİ SİSTEMİMİZİN TARİHİ GELİŞİMİ

Bir vergi sisteminin gelişimini, o ülke ekonomisinin zaman içerisindeki gelişiminden bağımsız bir süreç olarak düşünmek mümkün değildir. Bu Türk vergi sistemi açısından da böyledir.

Bugünkü Türkiye, ekonomik yapı olarak artık farklı bir yerde olmasına karşın Osmanlı temeline dayanır ve oradan bugünlere doğru bir evrimleşme gösterir.

Peki, acaba o dayandığı “temel” bugün çağdaş bir vergiciliğe geçişe uygun bir miras bırakmış mıdır? En azında bazı kurumlar, bazı gelenekler ve birikimler bugüne geçişte işimizi kolaylaştırmakta mıdır?

Ne yazık ki buna hemen evet diyemiyoruz.

Osmanlı’da toprak “miri” arazidir. Yani devlete aittir, özel mülkiyet yoktur. Ülkenin bütün toprakları aynı zamanda “Memalik-i Osmaniye” biçimindeki tanımından da anlaşılacağı üzere Osmanlı’nın yani sultanın mülkiyeti ve tasarrufundadır.

Ülkede her ne kadar vakıflar da bazen toprak sahibi olup buna tasarruf edebiliyor olsalar da sonuçta; Osmanlı’da sahip oldukları toprak ve servetleri dolayısıyla güçlü olup vergilendirme konusunda sultana karşı çıkabilecek bir yapı yoktur.

Oysa bugün vergi kültüründe oldukça mesafe almış ülkelerde, bu ilişki yani vergi isteyen hükümdar ile buna karşı çıkıp daha dengeli, daha kurallı bir ölçü konmasını isteyen ve giderek bugüne evrilen 1215’ten kalma bir “Magna Carta” geleneği vardır ki; bu gelenek giderek çağımızdaki “Vergi kanunla alınır.” prensibini geliştirmiştir. Öyle ki, çok çeşitli gelişmiş ülke anayasaları karşılaştırılacak olsa, belki de tek ortak hükümlerinin bu olduğu söylenebilir.

Batıda hükümdarın Feodalite ile olan ilişkisine karşılık Osmanlı’da bu ilişki “Tımar”, “Has” “Zeamet” gibi çeşitli gelir getirici toprak kullanıcılığı olarak görülür.

Tımar sahipleri (sipahi) kendilerine tahsis edilen araziye, bir çift öküzle sürülüp ekilebilecek çiftliklere ayırıp uygun gördüğü çiftçilere kiralardı.

Bu yapıda çiftçiler toprağın kirasını, mahsulün Arapça’da “onda biri” anlamına gelen ve o ölçülerdeki “aşar” ile tımar sahibine öder, tımar sahipleri de “hazineye yük olmadan” belirli sayıda atlı asker beslerlerdi. Dolayısıyla tımar sahipleri bir açıdan verginin tahsildarıydılar da.

Osmanlı’nın doğrudan idare etmediği ama gücüyle vergiye bağladığı ülke ya da bölgelerde ise asıl olan “sonuç” yani bunların sultana gönderdiği vergilerdi. Onların bunu kendi içlerinde hangi usullerle topladığı önemli değildi.



Bu durum, Osmanlı'da tarihi boyunca vergi konusunda imparatorluk bazında tek ve kendi içerisinde bütünlüğü olan bir vergi sistemi kurulmasını gerektirmemiş, dolayısıyla bizim vergiciliğimizde şimdi çağdaşlığını görüp kendilerine uyum sağlamaya çalıştığımız sistemlere benzer alt yapı oluşturacak bir gelişme yaşanmamıştır.

Osmanlı'da başka vergiler yok mudur?

Osmanlı'da vergiler şer'i (Dini) ve örfi (Yerel) olarak da ayrılmaktadır. Şer'i vergiler kaynağını dinsel değerlendirmelerden almaktadır. Bunlar: Müslümanlardan ürününün yüzde 10'u oranında alınan "Aşar", gayrimüslim çiftçilerden ürününün beşte biri oranında alınan "Haraç" ve askere gitmeyen gayrimüslim erkeklerden alınan "Cizye"dir.

Örfi vergiler arasında ise çeşitli bölgelerde ve çeşitli zamanlarda alınan: Resm-i Çit, Çiftbozan, Resm-i Zaman, Resm-i Asiyab, Resm-i Arus, Resm-i Mücerred, Resm-i ispenç, Bennak Resmi, Baç ve Gümrük Vergileri,

Aded-i Ağnam, Avarız, Amediye, Badihava, Hinzırıyye (Canavar Vergisi), İmdadiye ve hatta Lazbastı gibi çok çeşitli yerel vergiler vardır.

Bunlardan Aşar, Ağnam (Hayvanlar), Musakkafat (Bina) ve Temettü vergisi Cumhuriyet'in ilk yıllarında da uygulanmıştır.

Osmanlı'da vergiye ilişkin olarak 1808'de de "Sened-i İttifak" gibi cılız bir düzenleme olmuştur ama Sultan'ı vergileme yetkisi konusunda sınırlayan ilk uygulama; 1839 tarihinde okunan ve üçüncü maddesinde "Vergiler, herkesin gücüne göre alınacak, devlet tarafından belli yöntemlerle toplanacaktır." taahhüdü bulunan Tanzimat Fermanıdır. Ve aslında bu ferman da Osmanlı'nın kendi vergi sistemini ıslah amacıyla gündeme getirdiği bir yenilik değil, çöküş sırasında salınan çeşitli vergiler de ileri sürülerek çıkarılan ve Avrupalılar tarafından da desteklenen isyanlara karşı, yabancıları iç işlerine karıştırmamak için, daha doğrusu karışmaları dolayısıyla verilmiş bir tavizdir.

Özetlemek gerekirse, Cumhuriyet'in ilk yıllarına kadar sarkan geleneksel vergiciliğimizde bugün benimseyip gelişmiş batılı ülkelerdeki gibi olmasını istediğimiz bir geçmiş, devralınan bir miras yoktur. Ancak bu yokluk, sadece vergicilikteki başarısızlıktan değil, konunun daha da derininde olan ekonomik yapının pek de onlara benzememesinden kaynaklanır. Çünkü "Vergi" sonuçta ekonomik yapının, devlet-halk ilişkisindeki gelişimin şekillendirdiği bir kültürdür, ekonomik düzenin bir gereği, bir sistemin tezahürüdür.

Cumhuriyetin ilk yıllarından 1950'ye kadar gelen vergiciliğimize bakacak olursak:

Çökmüş bir imparatorluğun küllerinden doğan Türkiye'de devletin kurucu kadrosunun en büyük ihtiyacı "Para"dır. Ancak büyük bir savaştan

çıkılmıştır, tarım savaşlar dolayısıyla zorunlu olarak ihmal edilmiştir, bir kısmı Lozan ile ticaretten menedilen levanten ve savaşta karşı karşıya gelinen bir kısım gayrimüslim nüfusun üretim ve ticaretten çekilmesiyle ticaret ve zaten pek cılız olan sanayi oldukça daralmıştır. Ülke borçludur, pek çok kurumun yeniden inşa edilmesi ihtiyacı vardır.

Türkiye Büyük Millet Meclisi, 1920 yılının 23 Nisan'ında açılmış, hemen ertesi günü yani 24 Nisan'da, küçükbaş hayvan üzerinden alınan "Ağnam Vergisi"ni kabul etmiş, daha sonra da 1 sayılı Resmî Gazetesinde ilan etmiştir.

Ancak bu durum rejimin yeni bir vergi sistemi ya da anlayışına geçmek için değil, bir yandan bu eskiye dayanan verginin artık yeni ilan edilen Millet Meclisi'nin toplayacağı yani hükümranlığın ilanı, diğer yandan ölçüsü konusunda halk arasında yaşanan tereddüt ve endişelerin giderilmesi için düşünülmüş bir kayıttan başka bir şey değildir.

Cumhuriyet'in vergi konusunda gerçekten sonuç yaratan ilk uygulaması, 1923'teki İzmir İktisat Kongresi'nde alınan karar üzerine 1925 yılında, yerine "Mahsulât-ı Arziye (Tarımsal ürünler) Vergisi Hakkındaki Kanun"un çıkarılarak aşarın kaldırılmasıdır.

İzmir İktisat Kongresine başka meslek grupları da katılmış olmasına karşın delegasyona toprak sahipleri hakimdir. Onların ağırlığı ve diğer kesimlerin de katılımıyla karar oybirliğiyle alınmıştır.

Büyük ölçüde tarıma bağlı bir ekonomiden Aşar'ın kaldırılması, bu verginin modern vergiciliğe göre ilkel bir yöntemle alınıyor olmasına karşın, kaldırılmasıyla çiftçinin üretim gayretini geriletebileceği, bunun da o dönemde büyük ihtiyaç olan milli tasarrufu geriletecek olması dolayısıyla, karar çok da yerinde sayılmayabilir. Nitekim Prof. N. Kaldor, 1960 yılında hükümete sunulan raporunda bu görüşü savunur.

Aşar, 1925 yılında devlete gelirlerinin üçte birine yakın kaynak sağlıyordu.

Dolayısıyla verginin kaldırılması ile büyük bir açık doğdu ve bu açık 1926'da Umumi İstihlak Vergisi, Eğlence ve Hususi İstihlak Vergisi ve de 1927'de sınai üretimin ilk safhasında alınan İstihsal Vergisi ile doldurulmaya çalışıldı.

Ancak o tarihte ilk safha üretimin önemli bir kısmı KİT'ler eliyle yapıldığı için bunlardan alınan İstihsal Vergisi adeta bir KİT vergisi gibi uygulanıyordu. Yani devlet kurumlarının devlete ödediği vergiydi.

Yine 1926'da Osmanlıdan beri devam eden ve dört ayrı vergiden oluşup oldukça karmaşık hale gelen Temettü vergisi kaldırıldı ve bunlar yeniden düzenlenerek "Kazanç Vergisi" adı altında birleştirildi.

1929'da dünyada büyük krize girildi. Bunun etkisi Türkiye'de de hissediliyordu. 1931'de ücretlere "İktisadi Buhran Vergisi" kondu. Bu vergi 1932'de arttırıldı, 1934'te kapsamı genişletildi. Üzerine, 1936'da "Hava Kuvvetlerine Yardım Vergisi" getirildi.

Bu yıllarda konjonktüre bağlı olarak bu vergilerde çeşitli değişiklikler yapıldı. Konumuz açısından değerlendirirsek bunların hemen hepsi de devletin ihtiyacı olan parasal kaynağın toplanmasına ilişkindi. Yapılan vergilendirmeler, konumuz olan kalkınma, büyüme gibi bir amaç taşıyor, teorik bir gerekçeye de dayanmıyorlardı.

1946'ya kadar olan dönemde, vergiciliğimiz açısından pek iyi anılmayan ancak en önemli olay 1942'de çıkarılan "Varlık Vergisi'dir.

II Dünya Savaşı sırasında "savaşın yarattığı zenginlikleri vergilendirmek" amacıyla çıkarıldığı ileri sürülen Varlık Vergisi, kısa zamanda daha çok azınlıkları vergilendiren, uygulaması çok tartışmalara yol açan bir vergiydi. Belki sağladığı hasılat o dönem bütçe açıklarını kapatmada önemli bir boşluğu doldurmuştur ama hem vergicilik hem ülke ekonomisi açısından büyük sıkıntılar yaratmıştır.

Türkiye'nin vergicilik anlamındaki en büyük hamlesi, aynı zamanda büyük ekonomi-politik arayışların da olduğu 1946 yılında Meclise sunulup 1949'da kanunlaşan ve 1950 yılında uygulamaya giren "Gelir, Kurumlar ve Vergi Usul Kanunlarıdır.

Bu kanunlar zaman içerisinde çeşitli değişiklikler geçirmelerine rağmen, sistematik olarak Türkiye'nin bugün de uyguladığı kanunlardır. Ve bu kanunlar esas itibarıyla, daha o tarihlerde "oldukça sanayileşmiş" olan Almanya'nın 1920'de kabul ettiği vergi kanunlarının ekonomisinin yüzde doksanı "tarıma dayalı" olan Türkiye'ye uyarlamasıdır.

1949'da kabul edilen yeni vergiler yetersiz kalınca 1956'da "İstihsal Vergisi" devreye sokulmuştur. Ancak o da beklenen sonucu vermeyecek ve 1949 reformcularına 1960'tan sonrasında da "gereken ıslah ve yeni düzenlemeleri yapmak üzere" tam yetkiyle görev verilecektir.

Nitekim Prof. Dr. Halil Nadaroğlu da "Vergi Sistemimizin Etkinliği" konulu bir sempozyumda, İstihsal Vergisi üzerine yaptığı analizinde, 1956 yılı itibarıyla dahi üretimin -iplik hariç- tamamına yakınının KİT'ler tarafından yapıldığını ve İstihsal Vergisinin de bir KİT Vergisi görünümünde olduğunu söylemektedir:

*"Dolaysız vergiler alanında reform yapılırken en ileri düzeydeki bir Gelir Vergisi sistemi kabul edildiği halde, dolaylı vergilerde oldukça basit ve çağdaş olduğu pek iddia edilemeyecek İstihsal Vergisi tercih edilmiştir. 1950 Vergi Reformunun temel ilkesi açısından bu bir çelişkidir. Ayrıca, Kanuna ekli 4 tabloda yer alan ve İstihsal Vergisinin kapsamına dahil edilen ilk istihsal maddelerinin -iplik hariç- tamamına yakın bir kısmı, o tarihlerde sadece İktisadi Devlet Teşekküllerinin ürettikleri maddelerdir.*

*Bu nedenle, İstihsal Vergisi, özellikle başlangıçta âdeta bir KİT vergisi görünümünü kazanmıştır <sup>5</sup>*

Bu arada 1971 Yılında, Finansman Kanunu'nun içerisinde bir perakende satış vergisi olan "İşletme Vergisi" çıkarılmış ve 1981'de kaldırılmıştır.

Türkiye'nin vergicilikteki önemli bir başka ve "eşik" anlamındaki en son uygulaması ise 1984 yılında yasalaştırdığı ve halen uygulanmakta olan Katma Değer Vergisi'dir. Bu vergi, bilindiği gibi 1970 yılında ve o zamanki adı ve yapısıyla Avrupa Ekonomik Topluluğu (AET) ile imzaladığımız Katma Protokol'de Avrupa Birliği içinde bir vergi birliği kurulabilmesi için birliğe üye olmak isteyen her ülke için zorunlu kılınmıştı. [https://www.ab.gov.tr/files/ardb/katma\\_protokol.pdf](https://www.ab.gov.tr/files/ardb/katma_protokol.pdf)

Daha sonraki adı ve yapısıyla AB'nin tam üyelik için öngördüğü vergilendirme şartları 16. Fasıll'da aşağıdaki gibi hükme bağlanmıştı:

*"...Fasıl kapsamında, doğrudan vergilerin yakınlaştırılması (gelir ve kurumlar vergisi), dolaylı vergilerin uyumlaştırılması (katma değer vergisi, özel tüketim vergisi), vergisel konularda idari yardımlaşma ile idari kapasite ve bilgi işlem altyapısı konuları bulunmaktadır.*

*Dolaylı vergilerden Katma Değer Vergisine (KDV) ilişkin AB nezdinde yapılan düzenlemeler ile vergi piramitleşmesine neden olmayan genel bir tüketim vergisi getirilmiştir. KDV, AB içerisinde kullanılmak ve tüketilmek üzere alınıp satılan mal ve hizmetlerden alınmaktadır. İhraç edilen mal ve hizmetler KDV'ye tabi değil iken ithal edilen ürünler KDV'ye tabidir ve yerli ve ithal işlemlere eşit KDV oranı uygulanır. AB müktesebatına göre standart KDV oranının en az %15, indirimli KDV oranının ise en az %5 olması gerekmektedir... <sup>6</sup>*

Bugün halen girmedığımız ya da giremediğimiz Avrupa Birliği'nin ön koşullarından olan bu vergi ilk yıllarda uzun süre "ortak" ve "pazar" tartışmaları ile karşılandı. Ekonomik olarak bakıldığında, en azından Avrupa pazarı ile olan ilişkilerimiz açısından yararlıydı fakat uygulamada, özellikle de "Kalkınma öncelikli büyüme dostu vergi" açısından bizi başarıya taşıdı mı denirse;

Bu günkü sonuçlara bakıldığında konu sanırız yine oldukça tartışma kaldıracak gibi.

Türkiye'de vergi uygulamaları üzerine yaptığımız bu kısa özetten sonra şimdi de sözü edilen vergilerden günümüze kadar uygulananların özellikle ekonomimizin büyüme ve kalkınması açısından çeşitli etkileri ve görünümüne geliyoruz.

<sup>5</sup> [http://www.maliyesempozyumu.org/wp-content/uploads/2017/10/Maliye-Sempozyumu\\_2\\_1\\_33.pdf](http://www.maliyesempozyumu.org/wp-content/uploads/2017/10/Maliye-Sempozyumu_2_1_33.pdf)

<sup>6</sup> <https://www.ab.gov.tr/p.php?e=81>

## **2.2.4. BUGÜNE GELİNDİĞİNDE GÖRÜNÜM**

### **2.2.4.1. Türkiye’de Vergi Kanunları ve Bütçe**

Ülkelerin vergi yükü karşılaştırmalarında genellikle toplanan verginin Gayrisafi Milli Hasılaya oranına bakılır. Oysa bu durum, olağan zamanlar için kullanılabilir bir ölçü olsa bile; özellikle kalkınma gayreti yüksek olması gereken bizimki gibi ekonomilerde sistemin başarısı açısından çok da doğru bir fikir vermeyebilir. Çünkü, vergiye devletin gereksinimi açısından bakıldığında, “toplanan verginin” bir öncesine göre artan büyüklüğünden çok, yapılması gerekli kamusal harcamaları ne kadar karşılayabildiğinin göz önünde bulundurulmasında yarar vardır.

Bütçe açıkları zaman zaman, yapılan harcamaların çeşitli nedenlerle planlananın üzerinde olmasına da yol açabilir, yani açık bütçe politikaları da uygulanabilir ama açıkların istikrarlı halde olması, bizim bu olasılığı yani “açık bütçeci”liğin bilinçli bir tercih olduğu tezini ikinci plana atmamızı gerektirmektedir. Çünkü sürekli açık bütçecilik özünde ihtiyaca yetersizliği, o yetersizlik de giderek daha fazla borçlanmayı kabullenmek demektir.

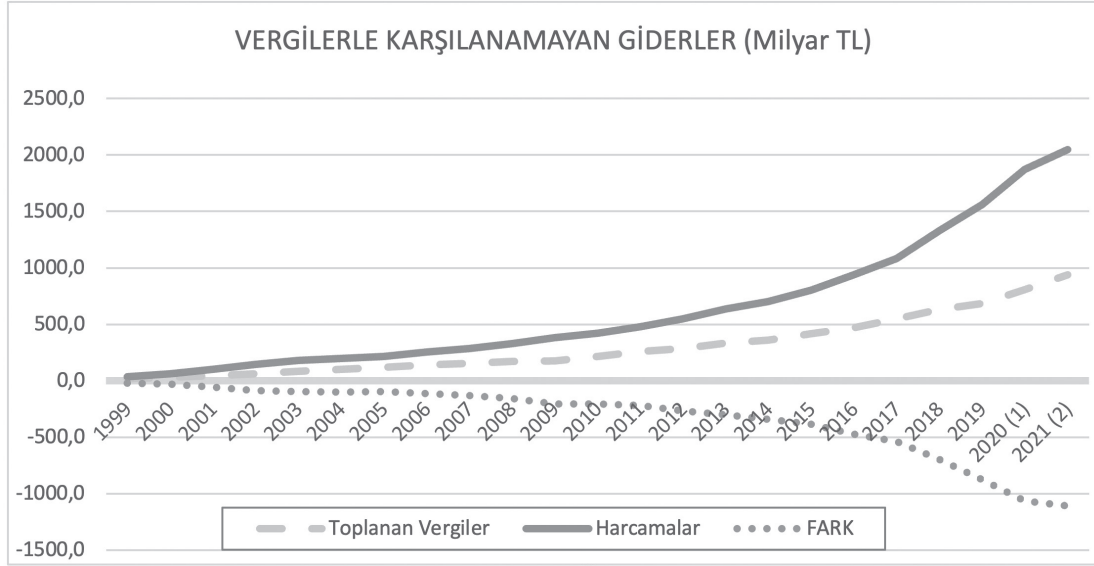
Örneğin çok uç bir örnektir ama milli gelirin en düşük olduğu kurtuluş savaşı yıllarında “tekalif-i milliye” ile yüzde 40 oranında bir vergi alınmış ve ihtiyaca ancak yeterli görülmüştür. Dolayısıyla toplanması gereken vergi bizde gelişmiş batılı ülkelerden farklı olarak, GSYH’nin şu kadarı değil, “toplanmasına ve toparlanmamızda ihtiyaç duyulan vergi” olarak düşünülmelidir.

Türkiye’de bütçeler genellikle, son yıllarda ise özellikle açık vermiş yani kamunun harcama konusundaki ihtiyaçlarına yetmemiş, borçlanma imkânlarının sürekli zorlanmasına ve dolayısıyla ödenen faizler dışında ilave tavizlerin de verilmesine yol açmıştır. Esasen %30-50 dolayında kayıt dışılık olan bir ekonomide toplanan vergi ile toplanması beklenen vergi arasında her zaman böyle bir fark olacağı tartışma gerektirmeyecek kadar açıktır. Açığın özelleştirme ve diğer satışlarla kısmen karşılanıyor olması orta ve uzun vadede bu durumu değiştirmeyecektir.

Çünkü tercihimiz olan sistemde temel gelir kaynağı vergidir ve bizde de öyle olmalıdır.

Aşağıdaki tablodaki durum en azından kamu harcamalarının karşılanabilirliği açısından vergideki genel ve giderek artan yetersizliğe işaret etmektedir.





#### 2.2.4.2. Ekonomiyi Kayda Alabilme, Ölçüp Denetleyebilmek, Kayıt Dışılık

Türkiye’de ekonomide önemli ölçüde bir kayıt dışılık göze çarpmaktadır.

Resmi yetkililerce de ifade edilen bu rakamlar çeşitli zaman ve görüşlere göre %30-50 arasında değişmektedir. Özellikle ücret gelirleri üzerindeki kayıt dışılık açık bir şekilde ortada olup doğası gereği üretim ve satışlardaki kayıt dışılığın da besleyicisidir. Çünkü kayıt dışı ödenen her ücret işletmenin öz sermayesini tükettikten sonra ya da tüketmeyecekse, kendini finanse edebilmek için ekonomideki Sermaye/Hasıla katsayısına göre belirli bir ölçüde açıktan alım-satım ve bu gideri karşılayacak düzeyde açıktan bir kazanç gerektirmektedir.

Bunun dışında, ekonomide hemen çıplak gözle fark edilecek ve artık alışılacalmış bir kayıt dışılık, daha doğrusu izin verilmiş bir “vergisizlik ortamı” görülmektedir: Bu, mağazada iken mutlaka kayıtlı satılması beklenen bazı gıda ve endüstriyel ürünlerin (her türlü gıda, plastik, madeni eşya, tekstil ve konfeksiyon ürünleri vb.) semt pazarlarında serbestçe satılıyor olması, daha doğrusu açıktan satılması gereken ürünlerin satılmasına alan açılmasıdır.

Kayıt dışılık için söylenebilecek bir başka konu, insanların kayıt dışına kayarak daha fazla kazanma ya da ahlaki zaaflarının değil uygulanan vergilerin piyasa koşulları ile ne kadar uyumlu olduğu meselesidir. Çünkü kabul edilebileceği gibi, “ahlaki zaaf” belki bir ya da belirli kişiler için ileri sürülebilir ancak hiçbir zaman bir toplumun zaafıdır düşüncesiyle genele teşmil edilemez.

Bu durum; ülkedeki gelir seviyesinin düşüklüğü, özellikle alt gelir gruplarından başlayarak geniş bir kitlenin geçim konusunda kendileri açısından bazı olmazsa olmazlarla karşı karşıya kaldığının, ihtiyaçlarının baskısıyla ideal işleyişi bozduğunun ve bu yapının sınırlı bir kesime haksız kazanç ve zenginleşme imkânı sağladığının kabulünü gerektirmektedir.

Üzerinde dikkatle durulması gereken bir başka durum, kayıt dışılığın örneğin yüzde 30'da olması halinde, bardağın dolu tarafından bakıldığında söylenebileceği gibi “ama yüzde 70 de kayıt içidir” deme imkânı vermediğidir. Çünkü o kayıt dışı yüzde 30 her zaman asıl yakalanması gereken kazanç, asıl denetlenmesi gereken işlemlerdir. Tıpkı, sadece yüzde 70'i sağlam olan bir ağ ile denizde etrafı çevrilen balıkların yüzde yetmişinin yakalanmasının mümkün olmadığı gibi.

### **2.2.4.3. Gelir Dağılımı, Sosyal Adalet**

Türkiye’de gelir dağılımına bakıldığında, ideali “1” olan Gini katsayısının “0,41” olduğu görülmektedir<sup>7</sup>. Bu çağdaş ekonomilere göre yüksek bir rakamdır.

Ülkemizde; çeşitli hesaplamalara göre, yaklaşık olarak 36 kadar “dolar milyarder”nin saptanmış olması, şüphesiz ki gelir dağılımında çarpıklığın bir göstergesidir. Saptanan bu sayı, kişi başına düşen milli geliri hala 10 bin doların oldukça altında olan bir ülke için, hatta pek çok gelişmiş ülkenin verileri ile kıyaslandığında dahi çok büyük bir sayıdır.

Gelir dağılımı çarpıklığına bir başka örnek ise her yıl açıklanan “vergi şampiyonları” listelerinde büyük ölçüde “gelirini” gizleme ihtiyacında olan kişilerin bulunuşudur.

2019 vergi gelirleri üzerinden yapılan son resmi listede ilk yüz kişiden 69 kişinin adını gizlemesi, açıkçası; hiçbir zaman yoksullar ya da hayır kurumlarından gelebilecek yardım taleplerinden korunmak ya da tevazu göstermek değil, kazancı tartışmaya açmak istememek olarak da değerlendirilmelidir.

Oysa teknik olarak hem vergide verimlilik hem sosyal adalet ve hem de vergi yükünün adaletli dağıtımını açısından yüksek gelirlerin vergiler yoluyla daha da törpülenmesi gerekir.

Vergi hasılatının düşük, kayıp kaçığın yüksek olduğu ekonomimizde yukarıda belirttiğimiz iki örnek (dolar milyarder sayısı ve kendini gizleme gereksinimi) vergi kanunlarımızın, bu kanunların uygulanması ve denetiminde bazı zaafı olduğu işaret etmektedir.

### **2.2.4.4. Vergi Adaleti ve Aflar**

Gerekli görülüp kanun koyucu tarafından kaldırılmadıkça-ki *Varlık Vergisi için bu haklı olarak yapılmıştır*- bir verginin; sık sık ödemeyenlere af çıkararak, ödeme takvimlerini zamana yayarak, borcu hafifleterek kitlesel bazda kesintiye uğratılması makul bir durum değildir.

Bu durum en azından ödeyen ile ödemeyen arasında adaletsizlik yaratmakta, bu zaafı önceden hisseden ve bunun riskini göze alan ya da göğüsleyebilenlerin düzenli ödemekten kaçınmasına yol açmaktadır.

---

<sup>7</sup> [www.dogrulukpayi.com](http://www.dogrulukpayi.com)



Türkiye’de başlangıçtan bu yana adeta yapısallaşmış bir takvimle vergi afları çıkarılmaktadır. Dikkat edilecek olursa bu af ve yapılandırmalar son yıllarda giderek sıklaşmıştır. Burada yine dikkat edilmesi gereken bir konu, afların son dönemlerde daha sık; 2-3 yılda bir çıkartılıyor olmasına karşılık bu düzenlemelerin her zaman geriye doğru 5 yılı kapsamakta olduğudur.

Bu afların, çıkarıldığı yıldan geriye doğru beşer yılı daha kapsadığı düşünülürse, af uygulamalarının görüldüğünden çok daha geniş kapsamlı olduğu, daha çok yılı kapsadığı fark edilecektir.

Sistemin bu kadar af gerektirmesi başlıca iki nedene dayanmaktadır.

Bunlardan birincisi gerek uygulamada gerekse yargıdaki tıkanmalardır. Sorunların yığılması ve yargıda gecikmelerin artması dolayısıyla bu tıkanıklıklar çıkarılan aflar ile açılmaya çalışılmaktadır.

İkinci neden, acil tahsilat ihtiyaçlarıdır. Bazı zamanlarda yükümlüler kendi beyan ettiklerini dahi ödemekte güçlükle karşılaştığı, tahsilat oranının düştüğü ve kamuya yeni kaynaklar gerektiğinde maalesef bu düzenlemeler bütçe için ek bir kaynak gibi de görülmektedir.

Bu af kanunlarındaki belirli bir ödeme karşılığı “incelenmeme vaadi” ve bundan yararlanmayı düşünmeyenlerin özellikle inceleneceği baskısı ise klasik af uygulamalarını da aşan bir başka anlam taşımaktadır.

Böyle bir durumda vergi, devletin düzenli ve beklentisine uygun bir gelir kaynağı olamadığı gibi adaletli olma özelliğini de kaybetmektedir.

#### **2.2.4.5. Milli Tasarruflar ve Yabancı Sermaye**

Vergiler, kamunun kaynak ihtiyacını sağlamak için alınmakla birlikte bir makroekonomik uygulama olarak ülkede milli tasarrufları yani bir açıdan da ileriki yılların vergi potansiyelini yükseltmeyi amaçlarlar. Bu açıdan tasarrufların arttırılması en az toplanan vergi kadar önem taşır.

Tasarrufların yetersiz kalması halinde ise kendilerine cazip gelebilecek tavizkar bir mevzuat oluşturulacak, ülkeye yabancı sermayenin ancak böyle gelmesi ve böylece gerekli büyüme ihtiyacının karşılanması beklenecektir.

Türkiye’de milli tasarruflar başından beri yetersizdir. Nitekim 1946-1949 yılları arasında ortaya çıkan arayışlarda çok defa kalkınma ve büyüme için eldeki vergi gelirleriyle bir şey yapılamayacağı, bunun için dış borçlanmaya ihtiyaç duyulduğu dile getirilmiş ve yapılan çeşitli planlarla OECD’den (o zamanki adıyla OEEC) ve diğer batılı güçlerden krediler talep edilmiştir.

Örneğin:

“1946-1949 vergi reformu hazırlıklarının ikinci yılında, yani o büyük reformun tartışıldığı günlerde, 13.10.1947’de Başbakan Hasan Saka, Meclis’te yeni hükümet programını açıklıyor ve şöyle diyordu:

*“Arkadaşlar, memleketimizde muazzam toprak üstü ve altı servet kaynaklarımızı ve imkânlarımızı ihmal ederek esasen fakir olan milletin ödediği vergilerle istikraz ve emisyon yollarıyla büyük sanayi kurmağa kalkışmakta isabet olmadığını teslim etmek lâzımdır”.*

Bu durum yani ülkedeki milli gelirin düşüklüğü, buradan kaynaklanması beklenen tasarrufların yapılması gereken yatırımlara yetmemesi hali nihayet bugünlere kadar gelmiş, aradaki tasarruf açığı bir taraftan yapılmış bazı yatırımların dahi özelleştirme adına elden çıkarılmasıyla, giderek yükselen bir dış borçlanma ve tabii ki refahtan fedakarlıkla karşılanmaya çalışılmıştır.

Bu nedenle eğer Türkiye’nin, vergi uygulamaları yoluyla bir şeyler yapmak gerekiyorsa, öncelikle üretiminin önünün açılması, yatırımların bir biçimde özendirilmesi ve mutlaka yurt dışına kaymakta olan aklî ve nakdi sermayenin geri gelmeye özendirilmesi gerekecektir.

#### **2.2.4.6. İstihdama Olan Etki**

Ekonomide kalkınmışlığın klasik iktisattaki ölçüsü istihdamdır. Türkiye’de ise istihdam oranı oldukça düşüktür. Bu düşüklük özellikle genç nüfusta hayli endişe vericidir. 1950’lerden bu yana yaşanan köyden kente iç göçün dışında, başta bölgedeki savaşlar ve giderek ortaya çıkan kuraklık dolayısıyla son yıllarda dışarıdan alınan ve mevcut konjonktürde belki de artarak devam edeceği beklenen göç, ülkedeki istihdam sorununu daha da büyütüştür ve büyütme devam edecektir.

İstihdam için verilen resmi rakamların sadece iş arayan “resmi nüfusu” gösterdiği, çeşitli varsayımlara göre 5 milyon dolayında olduğu hesaplanan göçmen nüfus da katıldığında fiili işsizlik rakamının bunlardan daha da yüksekler çıkması olduğu bir gerçektir.

İstihdam sorununun yürürlükteki vergiler ile ilişkisi araştırıldığında “ücret” üzerinden alınan vergilerin belirleyiciliği büyük önem taşır. Ücretin “tahsilat” açısından sadece bir gelir unsuru olarak düşünülüp vergilendirilmesi, onun işveren yani istihdamı sağlayacak olan, “işveren” kanadı tarafından üretilen mal ve hizmetin bünyesine giren “işçilik maliyeti” olduğunun göz önünde bulundurulmaması durumu, gözden kaçan büyük bir yanıştır.

Çünkü bir ekonomide istihdamı yükseltecek ve dolayısıyla büyüme ve kalkınmada çitayı yükseltecek olan unsur; yatırımcı ve işletmecilerin daha geniş istihdama ihtiyaç duyması ve kendince, üretimdeki işçilik maliyeti de dahil istihdam koşullarını uygun ve mümkün bulmasıdır.

Piyasa ekonomisinde -asgari ücret zorlaması hariç- ücretler “piyasa koşullarında” yani emek arz ve talebinin serbestçe karşılaşması ile belirlenir. Ancak bu karşılaşmada devletin işçi-işveren arasında piyasa şartlarına göre belirlenen bu ücret üzerinden vergi alma isteği -doğacak vergiyi kim kime yansıtırsa yansıtсын- sonuçta işveren açısından “işçilik maliyetini” yükseltecek ve verginin büyüklüğü ölçüsünde istihdam üzerinde bir baskı oluşturacaktır.

Türkiye bugün, istihdamda bu büyük işsizlikle yüz yüze geldiğine göre artık mutlaka ücret üzerinden alınan vergilerin etkisini göz önünde bulundurmalı ve bu faktörün baskısını azaltmalıdır.

Bu azaltmanın sadece asgari ücrette ve dolayında, bir başka açıdan “kol kuvvetiyle olan çalışma sahasında” azaltılması yetersizdir ve hatta yatırımları daha çok bu tür üretime özendirerek yönlendirecek olduğu için sakıncalıdır da.

Ayrıca, asgari ücret düzeyindeki bazı iyileştirmelere rağmen, istihdam üzerindeki vergi baskısının, her durumda, çoğu zaman hedef alınan OECD ölçüleri ile kıyaslandığında dahi yüksek olduğu ortadadır.

#### **2.2.4.7. Vergi Düzenimiz ve Refah**

Türkiye, bu çalışmanın yapıldığı dönem itibariyle 7 bin dolarlar düzeyinde bir “nominal milli gelire” sahiptir. Kaldı ki bu rakam, içinden çok sayıda dolar milyarderinin de pay aldığı GSYH’nin yerleşik nüfusuna bölünerek bulunan bir ortalamadır. Oysa gerçekte aynı hasıla, ülkedeki nüfus istatistiklerine yansımayan ve kendilerine sürekli transfer ödemeleri yapılan, destek verilen 5 milyon göçmen nüfusla ortaklaşa kullanılmaktadır. Bu durumda kolayca kişi başına düşen milli gelirin daha da aşağılara düşmüş olduğu hesap edilebilir.

Buna karşılık OECD karşılaştırmalarında ve kimi zamanlarda daha iyimser bir yöntem olan “satılma gücü paritesi” ile karşılaştırmalar yapılmakta ve hissedilen kişi başına milli gelirin 28 bin dolarlar dolayında olduğu ifade edilmektedir. Bunda dahi ortalamamız yine ortalaması 46 bin doları aşan OECD ülkelerine göre yüzde elliye ancak geçebilmektedir. Kaldı ki burada da bir yanılmadan söz edilebilir. Çünkü Türkiye başta enerji olmak üzere çoğu sanayi hammadde ve yarı mamulü ile önemli ölçüde gıda maddesini yurt dışından ithal etmekle dövize yani “nominal” daha çok muhtaçtır ve dövizle ölçülen “nominal” milli gelire karşı daha da hassastır.

Burada refah konusunun ele alınması ve OECD ile karşılaştırmalar yapılmasının nedeni, vergi politikalarımızın sonuçta refahımızı ne kadar değiştirdiği, çoğu zaman kurallarına uymaya çalıştığımız ve durumumuzu ifade ederken genellikle ölçü aldığımız OECD’ ye göre büyüme ve kalkınmanın neresinde olduğumuzun anlaşılabilmesi içindir.

#### **2.2.4.8.Vergi Mevzuatımız ve İstikrar**

İstikrar içinde büyüme ve kalkınmanın itici gücü, yatırımların ve istihdamın önünü açan en önemli unsur; ekonomide ve ona bağlı olarak vergi mevzuatında görülmesi gereken istikrar yani denge ve kararlılıktır.

Özellikle son yıllarda görülen aflar tablosu ve Gelir Vergisi mevzuatımızın ekinde bulunan ancak 15 sayfalık hacmi dolayısıyla buraya alamadığımız değişiklikler listesine bakıldığında ve hatta, toplanan vergi gelirleri ile bütçe arasındaki kolayca kapanmayacak açıklık göz önünde bulundurulduğunda, vergi mevzuatımızın istikrarlı olduğunu söylemek pek mümkün değildir.

Bu durum dolayısıyla Türkiye’de yatırım ortamı, -en azından vergi politikasındaki istikrarsızlık-, buna bağlı olarak mevzuatı takip ve yorum gücünü göstermekte, kalkınma gayreti açısından olumsuzluk oluşturmaktadır.

Oysa yatırımlar bir yana, en azından toplumun vergi ile olan ilişkilerinde dahi “tepki”nin mümkün olan en az düzeye indirilmesi, ihtilafların azaltılması arzu edilir.

#### **2.2.4.9. Vergi Kanunla Alınır Kuralı**

Vergi hukukumuzda 1924 Anayasasından itibaren verginin ancak kanunla alınabileceği hükmü bulunmaktadır. Bu temel prensibin gerekçesi, alınacak vergilerin parlamento eliyle de olsa halkın rızasını taşıması, devleti yönetenlerin kendi tercihleriyle zaman içerisinde vergiler üzerindeki oran, kapsam gibi konularda sadece kendi tercihlerini kullanmalarının doğru bulunmadığıdır. Bu hüküm aynı zamanda vergi konusundaki değişikliklerin en azından belirli bir kanunlaşma prosedüründen geçerken bir ölçüde de olsa kamuoyunda tartışılmasına imkân sağlar.

Ancak, Anayasalarda böyle yazılı olmasına rağmen Anayasamıza 1971 yılında eklenen bir paragrafla istisna getirilmiş ve:

*“Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kurulu’na (Bugün için Cumhurbaşkanı) verilebilir”* denmiştir.

Bu her zaman için gerekli bir zorunluluk mudur?

Gecikmesinde büyük zarar görülecek yani “İvedi” karar verilmesi gereken durumlar için bu yetkinin verilmesi ve gerektiğinde kullanılması şüphesiz haklıdır.

Ancak bunun bir “idari kolaylık” olarak düşünülmesi ve sıkça başvurulması, köklü bir geleneği olan “Verginin kanunla alınacağı prensibini” hayli zorlayacaktır.

Çünkü ekonomik ve toplumsal açıdan çok önemli olduğu için Anayasa gibi bir temel metinde düzenlenen bir konu, baştan verilen bu yetkiyle ve bugün için bir kararnameye bağlı olarak doğrudan sonuç yaratabilmekte, kimi zaman arkasına toplumun desteğini almamış, hatta tepkisiyle karşılaşabilecek bir kural haline dönüşmüş olabilmektedir. Kaldı ki bu konu halkın rızası olayı dışında olayın ekonomide yaratacağı etki açısından da hassasiyet taşıyacaktır.

Söz konusu kuralın “ivedilik” yani “bir kanun yapmaya yetmeyecek kadar zaman darlığı” gerekçesi ile açıklanamayacak kadar geniş zamanda kullanıldığına ilişkin çarpıcı örnek, 1984 yılında yani tam 37 yıl önce verilmiş bir yetkinin hala daha kullanılıyor olmasıdır:

*Katma Değer Vergisi Madde 28:*

*Katma Değer Vergisi oranı, vergiye tabi her bir işlem için %10’dur. Cumhurbaşkanı bu oranı, dört katına kadar artırmaya, %1’e kadar indirmeye, bu oranlar dahilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası ve inşaatın yapıldığı arsanın veya konutun vergi değeri ve bulunduğu yeri esas alarak konut teslimleri için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkilidir.*

Bu hükümden de anlaşılacağı üzere şu anda bir tek kararnama ile her bir işlem için Katma Değer Vergisi oranını sırasında ( $\%10 \times 4 =$ )  $\%40$ ’a çıkarmak, yapımı yıllarca sürebilen bir inşaatın konut teslimlerinde farklı, örneğin yüzde bir vergiye tabidir kararı vermek ya da mevcut oranı yükseltmek ve böylece hem üretim hem tüketim alanındaki piyasa dengelerini kolayca değiştirmek mümkündür. Açıktır ki bu konuda belirli bir ölçünün aşılması “ihtimali karşısında dahi” ekonomik istikrar konusunda bazı tereddütler doğabilecektir.

Düşünülürse, 1984 yılındaki kanun koyucu yani o tarihteki parlamento ve icra organı ile 2022 yılındaki kanun koyucunun yapısı ve toplumun parlamentoya yansıyan ihtiyaç ve tercihleri oldukça değişiktir ve bu muhtemelen yarın yine değişebilecektir.

Dolayısıyla, belki çıkarılan bir kanundaki hükme dayanarak vergide yapılacak değişikliklerin şeklen kanun koyucunun tercihlerini yansıttığı ileri sürülebilse dahi bu tercih, parlamentonun en azından yakın tarihlerdeki yapısının tercihlerine de yakın olmalıdır. Oysa yukarıdaki örneğe göre kanun koyucunun tercihi, 1984 parlamentosundaki kanun koyucunun daha doğrusu halkın o günkü temsilcilerinin tercihleridir.



Bu nedenle vergide kanuniliğin sağlanması için o kanunla verilen değişiklik yetkilerinin de aynı amaca uygun olarak verilmesi ve tarih boyunca üzerinde durulan amaca uygun biçimde kullanılması gerekir. Aksi halde bu tamamen parlamentoya ait olan vergilendirme yetkisinin ön koşulsuz biçimde icra organına devri sonucunu doğurur.

Oysa tarih boyunca hassasiyet gösterilen “kanunilik konusu” verginin sadece parlamento tarafından konan adının değil, oran, istisna ve muafiyetlerinin baştan belirlenmesiyle kimden ne ölçüde alınacağını, yani bu yükün kimin sırtına hangi ağırlıkta bineceğinin meclislerin kararına bağlanmasıdır.

#### **2.2.4.10. Vergi Teşvikleri**

Vergi mevzuatımızda belirgin olarak öne çıkan konulardan birisi de “Teşvikler”dir. Uygulamada oldukça geniş ve ayrıntılı teşvikler görülmektedir.

Bunlar, ilgili vergi kanunlarının asıl hükümleriyle kurulma, gelişme ya da ayakta kalma imkânı olmadığı düşünülen sektör ya da işletmelerin “diğer sektör ya da işletmelerden” ayrıcalıklı bir biçimde vergiye tabi tutulması ya da tümüyle vergi dışına çıkarılması sonucunu yaratan uygulamalardır.

Vergi kanunları, aslında daha hazırlanırken, uygulanacağı ekonominin gücü, ihtiyaçları, yapısı, stratejik öncelikleri gibi unsurlar çok iyi gözlenip değerlendirilerek hazırlanması gereken metinler olmalıdır. Bu çoğu zaman teorik ve bunda tam bir başarı sağlanması oldukça zor bir tespitte ihtiyaç gösterse de şurası açıktır ki; bir vergi mevzuatı sık sık, “teşvik yamaları” ya da “teşvik delikleri” ile işletmeden işletmeye başkalaştırıldıkça o vergi mevzuatının çok da başarılı olamadığını, hatta ileride de olamayacağını kabullenmek gerekir.

Çünkü, teşvikler ilgili vergi kanunları hazırlandığı sırada o kanunun genel yapısı ve dengeleri düşünülürken dikkate alınmadığı, baştan açıkça tartışılmadığı için artık bu konudaki değerlendirmeler, genellikle yine o kanunla ya da bir başka kanunla “kendisine düzenleme ve değerlendirme yetkisi verilen çeşitli “idari” birimlere bırakılacaktır. Bu, her zaman için gerek siyasal gerek bürokratik müdahalelere maruz kalabilecek bir durumdur. Çünkü o işletme ya da yatırım için bir uygunluk ya da gereklilik tercihi yapılacak ise konuyu değerlendirmeyi, artık yasa koyucu olan meclis değil icra organının alt birimleri yapacaktır. Dolayısıyla, bu teşvik tercihleri her zaman için genel uygulamaya tabi olan diğer işletmeler yanında farklı bir yere oturtulmuş olacaktır. Büyüme ve kalkınma konusunda vergi yoluyla bir teşvik yapılacaksa, bu teşvik o vergi kanununun hazırlanması sırasında, ekonominin bütünü için, adeta “topyekûn bir yatırım-üretim seferberliği” gibi düşünülüp düzenlenmeli, çalışmanın başlığında olduğu gibi özelde değil genelde “Kalkınma öncelikli ve büyüme dostu” olmalıdır.



**KAYNAKÇA**

“Archived copy” (PDF). 2 June 2016 tarihinde kaynağından (PDF) arşivlendi. Erişim tarihi: 2 Şubat 2015.

Bakınız [tr.wikipedia.org](http://tr.wikipedia.org) / Almanya ekonomisi

“Germany - history - geography”. [britannica.com](http://britannica.com). Encyclopedia Britannica. 3 Mayıs 2015 tarihinde kaynağından arşivlendi.

([https://www.tesev.org.tr/wp-content/uploads/ rapor\\_turk\\_vergi\\_sisteminin\\_ekonomik\\_gelisme\\_uzerindeki\\_etkileri.pdf](https://www.tesev.org.tr/wp-content/uploads/rapor_turk_vergi_sisteminin_ekonomik_gelisme_uzerindeki_etkileri.pdf))

([http://www.maliyesempozyumu.org/wp-content/uploads/2017/10/ Maliye-Sempozyumu\\_2\\_1\\_33.pdf](http://www.maliyesempozyumu.org/wp-content/uploads/2017/10/Maliye-Sempozyumu_2_1_33.pdf))

[https://www.ab.gov.tr/files/ardb/katma\\_protokol.pdf](https://www.ab.gov.tr/files/ardb/katma_protokol.pdf)

<https://www.ab.gov.tr/p.php?e=81>

Katma Değer Vergisi Madde 28:

TBMM Bütçe Komisyonu, Esas No 1/618, Karar No 52) Teemmül etmek: Derinlemesine incelemek, ele almak

Wilfried Feldenkirchen, Werner Von Siemens : Inventor And International Entrepreneur,: Ohio State University Press, Columbus, 1994.

[www.dogrulukpayi.com](http://www.dogrulukpayi.com)

### **KISIM 3**

## **VERGİ DÜZENLEMELERİNİN VERGİ HASILATI VE GSYH ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ**

Dr. İbrahim TUTAR, YMM

Kamu harcamalarının finansmanında başvurulan en temel kaynak, devletin ve yerel yönetimlerin elde ettiği vergi gelirleridir. Vergi uygulamaları aynı zamanda, hükümetlerin elindeki en önemli mali politika araçlarını oluşturmaktadır.

Vergiye konu olan matrahların (gelir, servet, dış ticaret, yatırım, harcama, işlem, ruhsat, para, hizmet, vs.) ve oranların belirlenmesi, mali politika araçlarının en başında gelir. Vergi matrahları ve oranlarında yapılan değişikliklere ek olarak, sektör veya konu bazlı uygulanan vergi ve yatırım teşvikleriyle, vergi kanunlarına konulan muafiyet ve istisnalarla, vergi iadesi politikalarıyla, vergi güvenlik müesseseleriyle, kaynaktan kesme uygulamasıyla, hatta vergilerin yeniden yapılandırılması veya vergi aflarıyla, devlet harcamalarının finansmanı sağlanırken, aynı zamanda, ülkenin ekonomik büyümesine, enflasyonun düşürülmesine, ihracatın ve istihdam artışına katkıda bulunma da amaçlanır.

Genel olarak, vergi sistemi öyle tasarlanmalıdır ki, hem vatandaşların vergiye uyumunu kolaylaştırmalı, hem adil bir gelir ve refah dağılımı sağlamalı, hem de devletin, adalet, eğitim, güvenlik, sağlık gibi temel işlevlerini kısa ve uzun vadede kuşaklar arasında haksızlığa sebep olmaksızın en iyi biçimde yerine getirmesine imkân vermelidir.

Vergilemede politika yapıcılar, yukarıda bahsedilen biçimde daha çok makro ölçekte optimum bir dengeye ulaşmaya çalışırken, vergi mükellefleri, birer mikro girişim unsurları olarak, makro düzeydeki ulusal amaçlardan daha çok, kendi girişimlerinin karlarını maksimize etmeye odaklanmak durumundadırlar.

Varsayım olarak, nihai amacı kar maksimizasyonu olan girişimcilerin yatırım, üretim ve risk eğrileri, kanun koyucunun kendilerine vergi kanunlarıyla yüklediği görevlerden sapma gösterebilir. Mesela, vergi oranını artırarak vergi gelirlerini artırmak veya vergi oranını düşürerek, vergiyi tabana yayıp, vergi gelirlerini artırmak isteyen bir vergi idaresi amacına ne kadar erişebilir gibi bir soruya cevap vermek için hem makro hem de mikro tepkileri iyi ölçmeyi gerekmektedir.

Bilindiği üzere, vergi mükellefleri, gerek verginin tahakkuk gerekse ödenmesi aşamasında, kısacası vergiye uyumda; vergiyi ödemenin dışında farklı sebeplerle başka tepkiler de gösterebilmektedirler. Bu tepkilerin başında, vergiden kaçınma, vergi kaçırma veya vergi ödemeyi erteleme gelmektedir. Doğaldır ki, vergi idareleri, çok değişik analiz ve inceleme teknikleriyle, mükellefleri ayrı ayrı değerlendirip, verginin doğru hesaplanması ve beyanı konusunda gerekli önlemleri almaktadır.

Bu çalışma, hem vergi otoritesine hem de vergi mükelleflerine; gelir, kurumlar ve katma değer vergisinin etkilerinin neler olduğu konusunda analizler yaparak, vergi idaresinin ve uygulamacıların analizlerine ışık tutmayı amaçlamaktadır.

Mükelleflerin vergiye olan tepkilerinin düzenli olarak makro ve mikro düzeyde değerlendirilmesi, iyi bir vergi sistemi tasarımının en önemli ögesidir. Bu ölçme ve değerlendirme, sadece idareye ve mükelleflere değil, aynı zamanda yeminli mali müşavirlerle, serbest muhasebeci mali müşavirlere ve diğer meslek erbabına da vergilerin ne yönde evrilmesi gerektiği konusunda fikir verecektir.

İzleyen bölümde, vergilerin ekonomik büyümeye etkileri ile vergi matrahındaki veya oranındaki artışların vergi tahsilatına olan etkilerine yönelik literatür incelemesi yapılacaktır.

### **2.3.1.LİTERATÜR VE MODEL**

İyi bir vergi sisteminin nasıl olması gerektiği hususu vergilemede en çok araştırılan konulardan birisidir. Musgrave ve Musgrave (1984), iyi bir vergi sisteminin en azından şu özellikleri taşıması gerektiğini ifade etmektedir:

- i- Vergi yükü adil biçimde dağılmalıdır. Herkes kendine düşen adil payı ödemelidir.*
- ii- Vergiler, ekonomik kararlara minimum müdahaleye ve dolayısıyla minimum aşırı yüke (excess burden) sebep olacak şekilde seçilmelidir.*
- iii- Yatırım teşvikleri gibi bazı vergi teşvikleri, ekonomiye ve vergilemede adalet ilkesine minimum düzeyde aykırı düşmelidir.*
- iv- Vergileme, ekonomik istikrar ve büyümeyi kolaylaştırmalıdır.*
- v- Vergi sistemi, keyfi uygulama içermemeli ve kolay anlaşılmalıdır.*
- vi- Vergi idaresinin maliyeti ile beyanname giderleri diğer amaçlara aykırı düşmeyecek düzeyde olmalıdır.*

Görüldüğü üzere, iyi bir vergi sistemi tasarımı, vergilerin ekonomik büyüme üzerindeki etkisinin ve mükelleflerin vergilere olan tepkisinin ne yönde olduğunun bilinmesini gerekli kılmaktadır çünkü geliri artırmak için oranı yükseltilecek bir verginin tahsilatının eskisinden daha düşük düzeyde gerçekleşmesi de olasıdır. Ayrıca, eğer bir vergi, üretim faktörlerinin fiyatlarının nispi düzeyini bozmuşsa, örneğin, işgücü kullanımını sermaye mallarına göre daha pahalı getirmişse, bu ülkede istihdam sorunu ortaya çıkacak ve bir süre sonra sermaye mallarının kullanımında aşırılığa ve verimlilikte düşüşe sebep olacak; tersi durumda ise, çok fazla işgücü istihdamı sağlanacak fakat bu kez de yeteri kadar sermaye malı alınamadığı için, gizli işsizlik ve yine üretim noksanlığı ortaya çıkacaktır.

Bu açıklamalar, vergi oranları ile ekonomik büyüme arasında ister dolaylı, ister doğrudan, önemli bir ilişki olduğunu göstermektedir.

Yapılan araştırmalarda, vergi yükünün ekonomik büyüme üzerindeki etkisi araştırılırken, açıklayıcı değişken olarak, bazen toplam vergi yükü alınmakta; bazen de her bir verginin yükü ayrı ayrı ele alınmaktadır. Toplam vergi yükünün ekonomik büyüme üzerindeki etkisi, analizde kolaylık sağlamakla birlikte, vergiler bazında analize imkân vermediği için, hangi verginin daha etkili, hangisinin az etkili olduğu veya hangi verginin oranının düşürülmesi, hangisinin yükseltilmesi gerektiği konusunda, bir fikir vermemektedir. Bu yüzden, bu çalışmadaki analizler, gelir vergisi, kurumlar vergisi ve KDV'nin 1988-2020 arasındaki verileri esas alınarak yapılmaktadır.

Aşağıdaki bölümde, Türkiye üzerine yapılan araştırmalar kısaca özetlenmektedir.

Optimum vergileme konusunda Türkiye üzerine yapılan araştırmaların sonuçları aşağıda özetlenmiştir.

Yazarlar ve yılı	Sonuç
Mangır ve Ertuğrul (2012)	ARDL modeli sonuçlarına göre hem kısa hem uzun dönemde vergi yükü ile GSYH arasında negatif ve istatistiksel olarak anlamlı ilişki olduğu sonucuna varılmıştır.
Karayılmazlar ve Göde (2017)	Vektör Hata Düzeltme Modeliyle (VEC) yapılan çalışmada, vergi yükünde meydana gelen %1'lik bir değişimin ekonomik büyümede %0,28'lik değişime neden olacağı ve bu etkinin negatif yönlü olduğu sonucuna varılmıştır.
Organ ve Ergen (2017)	ARDL eş-bütünleşme testi kullanılmışlar ve uzun dönemde vergi yükü ile GSYH arasında negatif bir ilişki tespit etmişlerdir.
Özpençe ve Mercan (2020)	VAR analizi sonucuna göre vergi yükünün ekonomik büyüme üzerinde olumsuz etkisi olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

İSTANBUL YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI  
KALKINMA ÖNCELİKLİ BÜYÜME DOSTU VERGİ SİSTEMİ

Pata ve Ela (2020)	Fourier-Granger nedensellik testinin sonuçlarına göre, finansal gelişme ve vergi yükü arasında çift yönlü bir nedensellik tespit edilmiştir.
Akıncı, Adil ve Atalay, Muhammet (2021)	Vergi yükünün kişi başına düşen gayri safi yurtiçi hasılanın nedeni olmadığı, kişi başına düşen gayri safi hasılanın ise vergi yükünün nedeni olduğu tespit edilmiştir.

Bu çalışmalar göstermektedir ki Türkiye’de vergi yükü, ekonomik büyümeyi olumsuz bir biçimde etkilemektedir. Bu çalışmalarda yapılan analizlerin toplam vergi yükü üzerinde odaklanması nedeniyle, çalışmamızda toplam vergi yükünün yanı sıra kurumlar vergisi, gelir vergisi ve katma değer vergisinin etkileri üzerinde ayrı ayrı durulacaktır. Bunu yapmaktaki amacımız, bu vergilerin genel vergi yükü içindeki etkilerini daha yakından görebilmektir.

Diğer ülkeler için yapılan bazı optimum vergileme konusundaki çalışmalar ise aşağıda özetlenmiştir.

Jens Arnold (OECD)(2008)	21 OECD ülkesinin 1971-2004 arasındaki verileri ve Vektör Hata Düzeltme (VEC) Modeli kullanılarak, servet vergileri ile tüketim vergilerinin büyüme dostu olduğu; artan oranlı gelir vergisi ile kurumlar vergisinin büyüme üzerinde negatif etkilerinin olduğu sonucuna varılmıştır.
Sylvester Onyeoma, Godfrey Okoduwa Enabulu ve Blessing Ose Oligbi (2021)	Nijerya ekonomisinin 1986-2019 dönemi üzerine yapılan araştırmada, Petrol ürünleri vergisi, kurumlar vergisi ve gümrük ve tüketim vergisinin büyüme üzerinde pozitif; KDV vergisinin ise negatif etkisinin olduğu tespit edilmiştir.
Olufemi Samuel Adegboyo (2020)	Nijerya ekonomisinin 1980-2019 dönemi üzerine Vektör Hata Düzeltme (VEC) Modeli ile yapılan testte, kurumlar vergisi ve petrol ürünler vergisinin ekonomik büyüme üzerinde negatif etkisinin; kişisel gelir vergisi ile katma değer vergisinin pozitif etkisinin olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Diğer ülkeler üzerinde yapılan çalışmalar ise, servet vergileriyle tüketim vergilerinin ekonomik büyüme etkisinin pozitif olabildiğini göstermektedir. Bu sonuçlar, teoriye de uygundur çünkü harcamaya dönüşmeyen ve atıl bekleyen servet unsurlarının vergilenip, düşük gelir gruplarının harcamalarını artırmakta kullanılması, tüketim vergisinin talep yönlü büyümeye katkıda bulunacağı açıktır.

### 2.3.2. VERİLER

Bu çalışmada kullanılan değişkenlerin verileri, Türkiye ekonomisinin 1988-2020 dönemini kapsamaktadır<sup>1</sup>. Burada kullanılan tüm veriler, Türk Lirası cinsinden ifade edilmiş ve aksi belirtilmedikçe, 1994 tüketici fiyatlarıyla deflate edilerek reel değerlere indirgenmiştir.

Ekonometrik Model<sup>2</sup>

Solow-Swan (veya sadece Solow) büyüme modeline göre, ekonomik büyüme temelde üç değişkene dayanır. Bunlar, sermaye(yatırım) malları birikimi, işgücü ve teknolojidir. Teknoloji, iş gücünün verimliliğini artırdığından modele toplam faktör verimliliği olarak girmektedir. Solow'un büyüme teorisi en yalın haliyle, aşağıda gösterilen Cobb-Douglas üretim fonksiyonu tarafından temsil edilmektedir. Bu çalışmada Solow büyüme modeline uygun Cobb-Douglas üretim fonksiyonunun logaritmik hali kullanılmıştır<sup>3</sup>.

### 2.3.3. VERGİ MATRAHI İLE VERGİ ORANLARI ARASINDAKİ İLİŞKİ

#### 2.3.3.1. Vergilerin Laffer Eğrileri

Bir verginin Laffer eğrisi, söz konusu verginin oranı bir birim değiştiğinde, elde edilen vergi tahsilatının ne kadar değiştiğini gösteren bir eğridir.

<sup>1</sup> Verilerimizin kaynakları: Vergilere ilişkin veriler, www.gib.gov.tr'den alınmıştır. GSYİH, TÜFE, işgücü, nüfus ve okullaşma (liseden mezun olanlar) verileri www.tuik.gov.tr'den; sabit sermaye yatırım verileri ve diğer veriler, Dünya Bankası ve OECD'nin resmi web sitelerinden; KDV oranları serisi Kemal Oktar, KDV'nin 30'uncu Yılı, Dünya Gazetesi, 14 Ekim 2015'den; bütçe harcamaları verileri www.sbb.gov.tr'den alınmıştır.

<sup>2</sup> Bu çalışmada, zaman serisi analizinde kullanılan tüm çağdaş yöntemler ve testler kullanılmıştır. Öncelikle, modelde kullanılan değişkenlerin birim kök testleriyle (i.e. ADF) durağan olup olmadıkları sınanmış ve hiç birinin durağan olmadığı ve fakat birinci dereceden entegre (i.e. I(1)) oldukları ve eşbütünleşme sağladıkları tespit edilmiştir. Johansen eşbütünleşme yöntemiyle yaptığımız testlerde, tüm değişkenlerin eşbütünleşik olduğu yani elde edilen sonuçların uzun dönemde de geçerli olacağına işaret etmektedir. Bu çalışmada, değişkenler arasındaki ilişki tahmin edilirken, hem mutlak en küçük kareler (EKK) yöntemi, hem de kısa ve uzun vadeli etkileri gösteren ve durağan olmayan fakat eşbütünleşik değişkenler için daha uygun olan VEC modeliyle regresyon analizini kullanıldı. Ayrıca, yeri geldikçe, testlerin sonuçlarını daha iyi görmek bakımından, Granger nedensellik testlerine de başvuruldu.

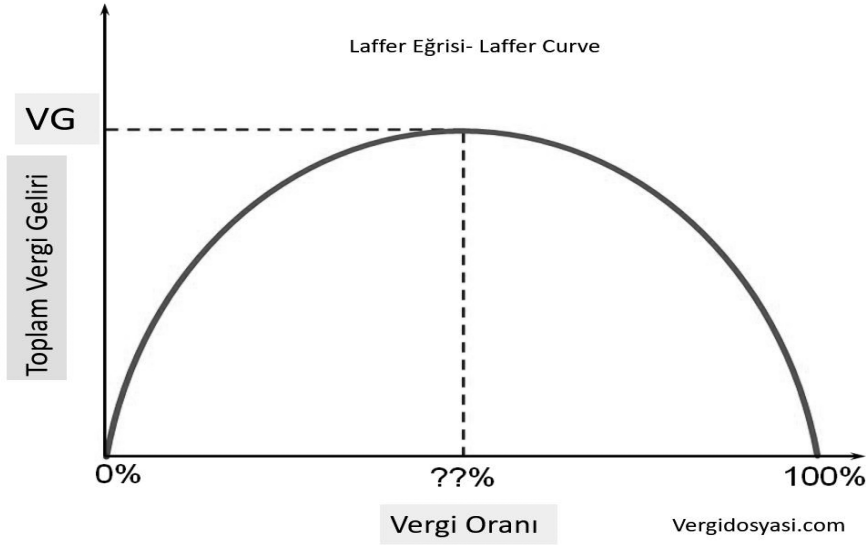
<sup>3</sup> Douglas üretim fonksiyonunun genel logaritmik biçimi şöyledir:

$$\log Y(t) = a + \alpha \log K(t) + \beta \log H(t) + \mu \log(A(t)) + \phi \log L(t) + \sigma \log(T)$$

Buradaki değişkenlerin tanımı şöyledir: a: Sabit, K: Fiziki sermaye malları, H: Beşeri sermaye (iş gücü), A: inovatif ve teknolojik değişimler (Bu değişkeni, lise düzeyindeki okullaşma oranı temsil ediyor), L: Türkiye'nin toplam nüfusu, T: Vergi,  $\alpha$ : Üretimin fiziki sermaye mallarına olan esnekliği,  $\beta$ : Üretimin insan sermayesine (işgücüne) olan esnekliği,  $\phi$ : Üretimin İşgücüne (nüfusun düzeyine veya nüfusun büyüme oranına) olan esnekliği,  $\sigma$ : Üretimin vergiye (T) olan esnekliği,  $\mu$ : Üretimin okullaşma oranına esnekliği, D: 1994 ve 2001'de (kriz yıllarında) 1; diğer yıllarda sıfır(0). Bu model konusunda Arnold, Jens (2008)'de OECD ülkeleri üzerine yapılmış ayrıntılı bir açıklama bulunmaktadır.



Laffer eğrisi<sup>4</sup>, literatürde şöyle gösterilmektedir:



Dış bükey eğrinin tepe noktası, optimal vergi gelirinin olduğu noktayı yani optimal vergi oranını göstermektedir. Buna göre, vergi oranları öyle belirlenmelidir ki vergiye uyum ve toplam reel vergi tahsilatı maksimum noktada olsun. Bu ilişki gözetilmeyip de, oranlar sürekli artırılırsa, bir süre sonra matrahların küçüldüğü ve istenen vergi tahsilatının elde edilemediği anlaşılacaktır. Laffer eğrisi, vergi oranlarındaki aşırı artışların vergi tahsilatında marjinal verimliliğin azalmasına sebep olacağını ifade etmektedir.

Laffer eğrisinin geçerliliği üzerine çok sayıda çalışma olduğundan burada daha fazla detaya girilmemiştir<sup>5</sup>.

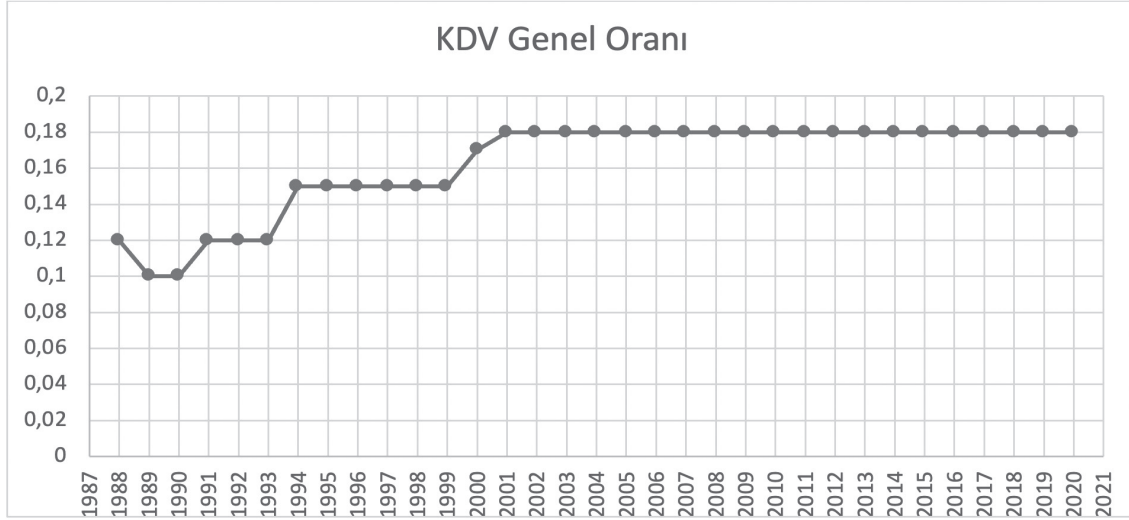
Aşağıda, Türkiye’de 1988-2020 arasında uygulanan KDV, Kurumlar Vergisi(KV) ve gelir vergisinin (GV) Laffer eğrileri çıkartılmıştır.

<sup>4</sup> Laffer-İbni Haldun Eğrisi de denmektedir.

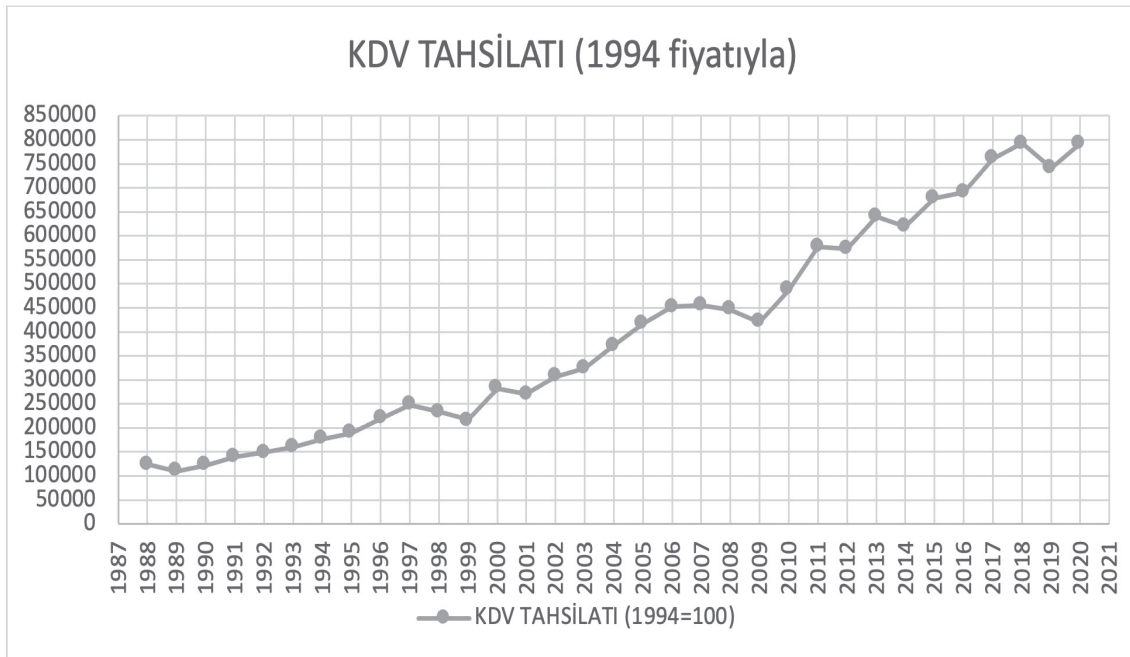
<sup>5</sup> Laffer eğrisi konusunda daha fazla bilgi için bkz. Pehlivan, M. (2021). Tüketim ve gelir vergileri açısından optimal vergileme. Maliye Çalışmaları Dergisi-Journal of Public Finance Studies, 2021; 65: 91-113 <https://doi.org/10.26650/mcd2021-863797>; ve Karabulut, Tahsin(2004), Laffer Etkisinin Türkiye Uygulaması (1980-2003), Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler MYO.

### KDV Oranı ve Tahsilatı

1988-2020 yılları arasında Türkiye’de uygulanan KDV oranları aşağıdaki şekilde gösterilmektedir:



Türkiye’nin 1988-2020 dönemindeki reel KDV tahsilatı ise aşağıdaki şekilde yer almaktadır:

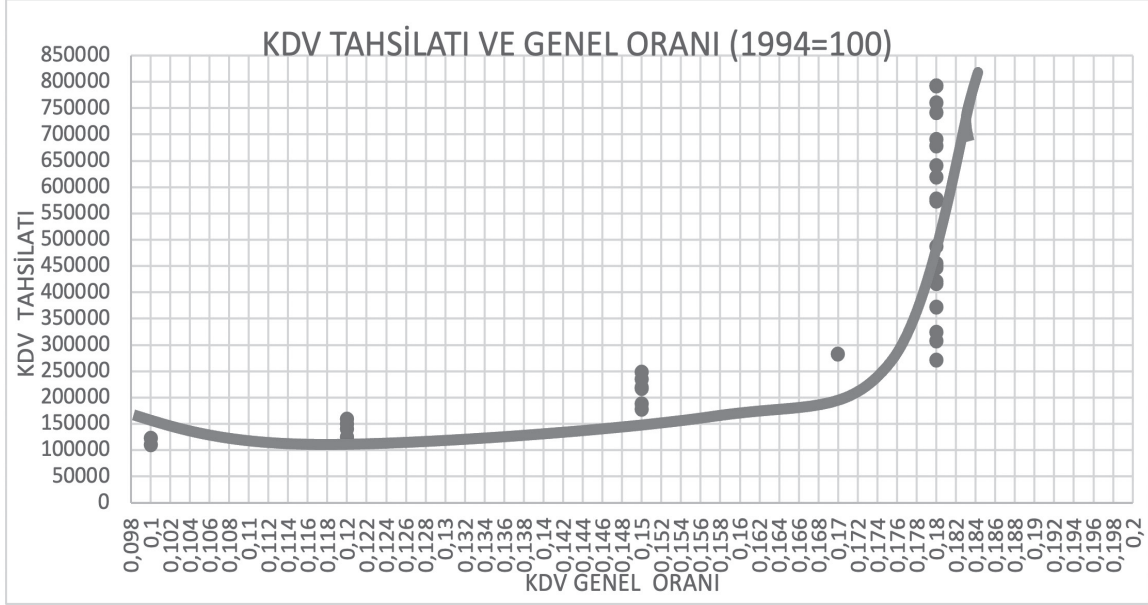


Bu iki veri setinden hareketle, KDV'nin Laffer eğrisi aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır.

Vergilerin Laffer Eğrileri:

Aşağıda görüldüğü üzere, KDV'nin Laffer eğrisi, bilinen Laffer eğrisinin tersine iç bükeydir.

KDV Genel oranıyla bulunan Laffer eğrisi aşağıda gösterilmektedir.



Burada gösterilmemiş olmakla birlikte, KDV genel oranıyla indirimli oranların ortalamasıyla bulunan Laffer Eğrisi de yukarıdakine çok benzer bir şekil ortaya koymaktadır.

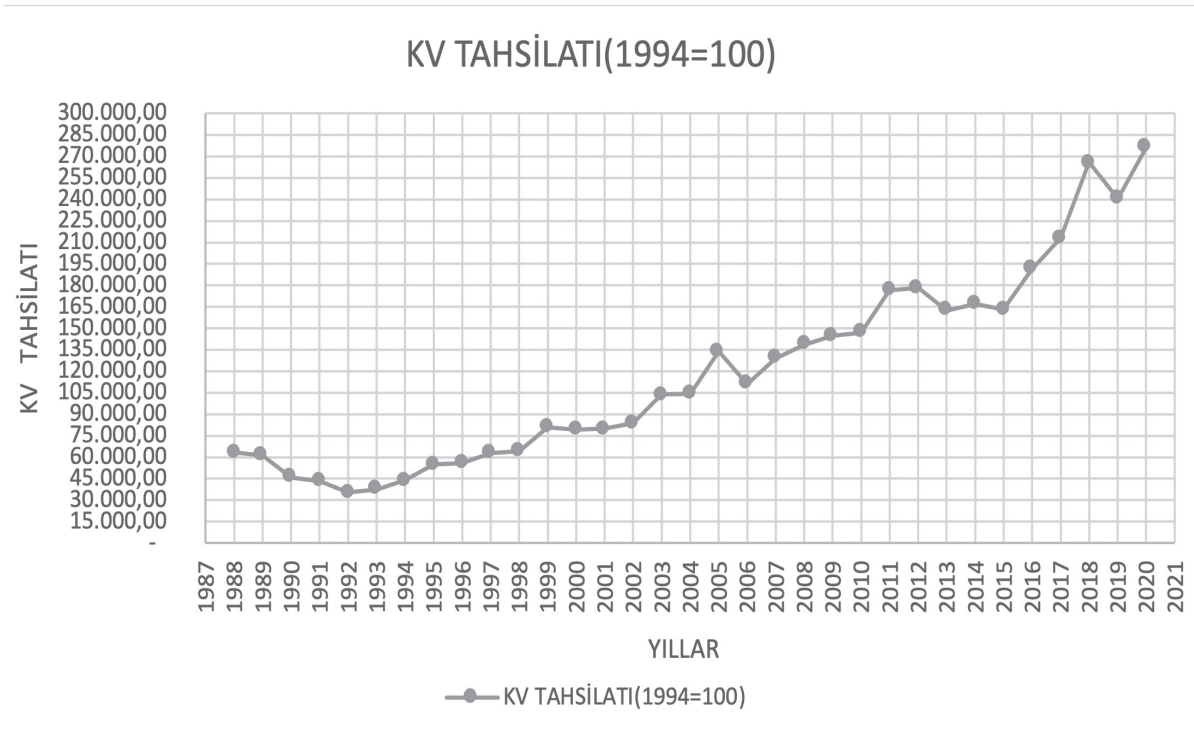
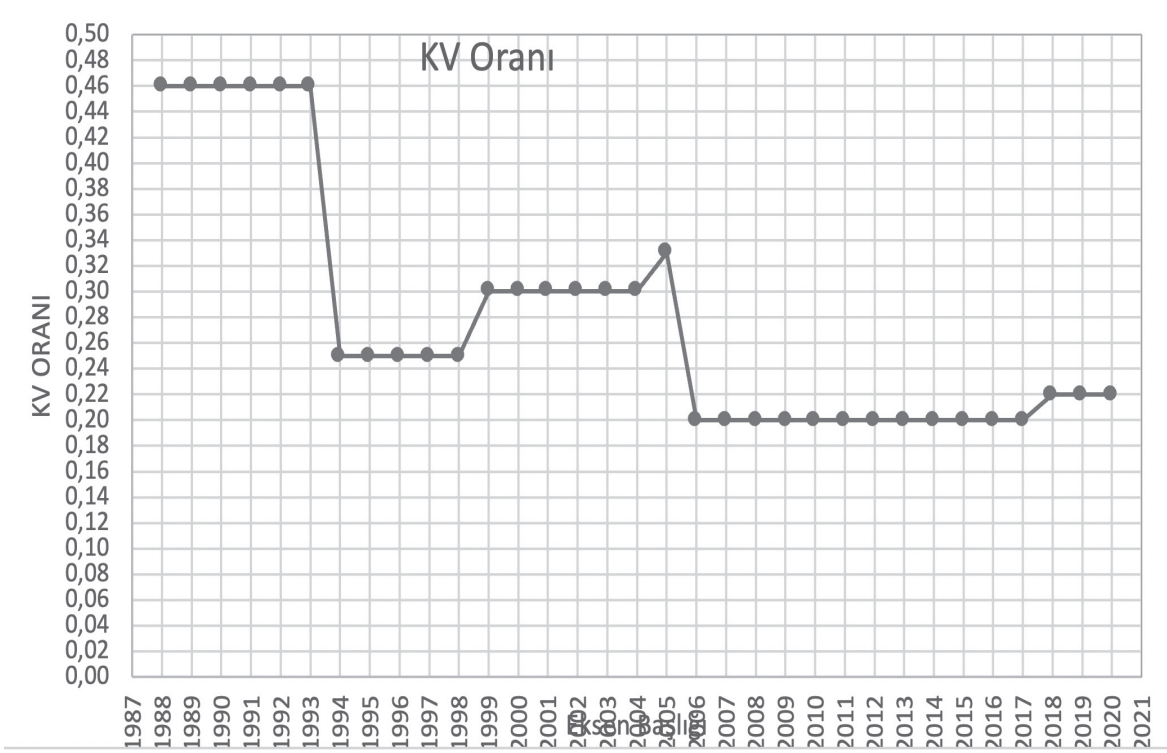
Bilindiği üzere, KDV ilk uygulanmaya başladığı 1985 yılında %10 genel oranla başlayıp, zaman içerisinde %18'e çıkmıştır.

Yukarıda yer alan Laffer eğrilerine göre, Türkiye'de KDV oranlarının (genel oran ile indirimli oranların) artırıldığı dönemlerde, KDV tahsilatının herhangi bir azalma göstermediği, tersine tahsilatında arttığı görülmektedir. Bu durum açıkça, KDV'nin devlete gelir sağlama açısından başarılı bir vergi olduğunu, bu vergiden kaçınmanın zor olduğunu göstermektedir. Tabii ki, bunun temel sebebi, verginin tedarik zincirine eklenen her bir alıcının ve satıcının birbirini kontrol etmesi ve ayrıca bu verginin kolaylıkla kısmen veya tamamen bir sonraki nihai tüketiciye yansıtılabilmesidir. Ayrıca, bu hususta, birkaç istisna haricinde, KDV'nin her türlü harcamayı kapsaması nedeniyle geniş toplum kitlelerine yayılan, ödeme gücüne bakılmaksızın herkesin az veya çok ödemeye katkı yaptığı bir vergi olmasının da etkisi vardır.

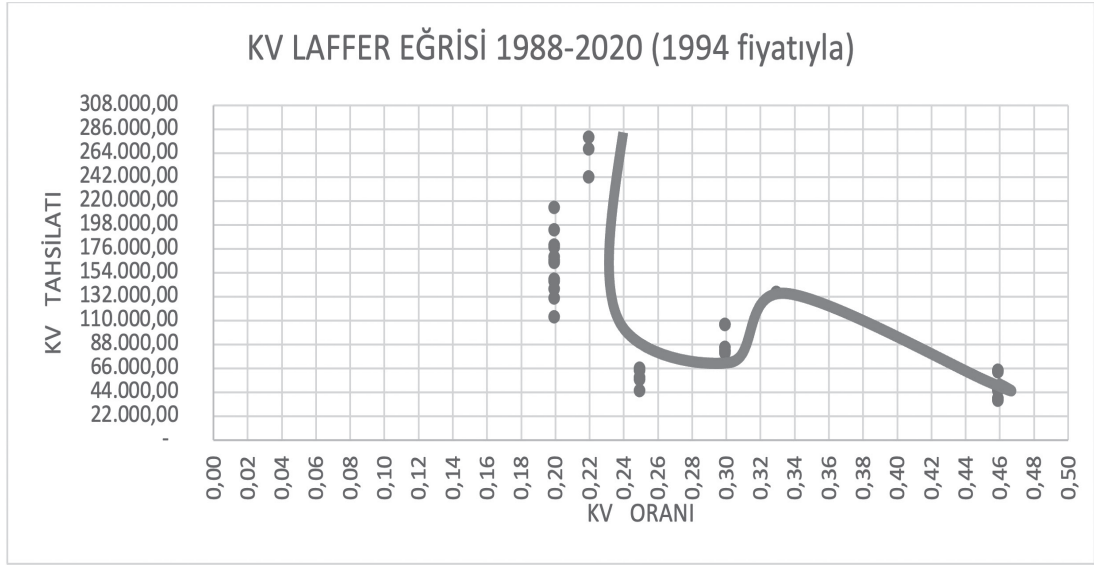
İSTANBUL YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI  
KALKINMA ÖNCELİKLİ BÜYÜME DOSTU VERGİ SİSTEMİ

Aşağıda Kurumlar Vergisinin Laffer eğrisi de incelenmektedir.

Kurumlar Vergisi oranı ve tahsilatı

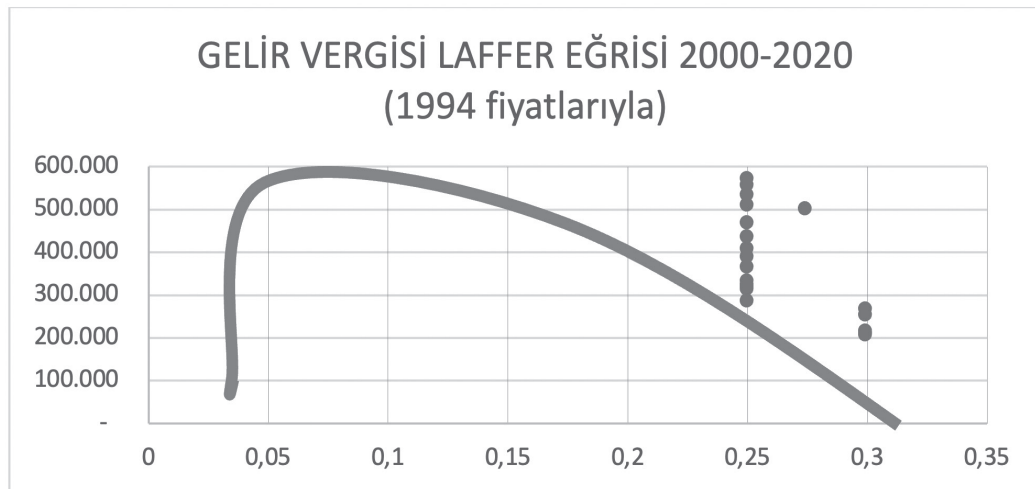


Yukarıdaki şekillere göre, KV'nin Laffer Eğrisi aşağıdaki gibi bulunmaktadır.



KV'nin 1988-2020 dönemine ait Laffer eğrisine göre, KV oranı ile KV tahsilatı arasında ters bir ilişki vardır. Diğer bir ifadeyle, KV oranı düştükçe, KV tahsilatı genellikle reel olarak artmaktadır. Bu husus, kurumlar vergisi mükelleflerinin matrahlarını çok kolay biçimde başka vergilendirme biçimlerine (mesela gelir vergisi kazanç türlerine) veya diğer ülkelere kaydırabildiğini gösteriyor olabilir. Kurumların vergilenebilir matrahlarının esnekliğine ve dolayısıyla Laffer eğrisinin iç bükey olmasına neden olan hususun, gerçekten transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı olup olmadığının araştırılması, gerek yabancı sermaye yatırımlarının ülkeye çekilmesi, gerek tahsilatın optimum seviyeye çıkartılması bakımından önem taşımaktadır.

Aşağıda GV'nin Laffer eğrisi ise gösterilmektedir.



Gelir vergisinin Laffer eğrisi, Laffer eğrisinin tüm tipik özelliklerini taşımaktadır. Diğer bir ifadeyle, gelir vergisi oranı arttığı takdirde, vergi tahsilatı hemen düşmektedir.

Nitekim, 2020 yılında verginin üst dilimine ait vergi %35'den %40'a çıkınca tahsil edilen verginin reel toplamı, 2019 yılının altında bir düzeyde gerçekleşmiştir. Bu husus da yakından araştırılması gereken bir konudur. Buna göre, optimal vergileme için gelir idaresinin mükellef davranışlarını çok iyi araştırması ve davranış ve anlayışlara göre maliye politikaları uygulaması, optimal vergileme için yaşamsal öneme sahiptir.

### **2.3.3.2. Vergi Oranlarının Toplam Reel Vergi Tahsilatına Etkisi**

#### **2.3.3.2.1. Ekonometrik Analiz**

Bir verginin oranıyla tahsilatı arasındaki ilişkinin Laffer eğrisinin yanı sıra doğrusal regresyon analiziyle elde edilmesi de mümkündür. KDV, KV ve GV'nin oranlarının bu vergilerin reel tahsilatı üzerindeki etkisini bulmak için yaptığımız regresyon analizlerinin sonuçları aşağıda özet olarak verilmektedir<sup>6</sup>:

#### *KDV oranının reel vergi tahsilatına etkisi*

1988-2020 dönemini kapsayan regresyon analizi sonuçlarına göre, KDV oranı %1 arttığında, reel vergi tahsilatı ortalama %0,6 artmaktadır. Bu sonuç, Laffer eğrisiyle elde edilen yorumu desteklemektedir. Ancak, burada amacımız en basit biçimde, KDV oranıyla tahsilatı arasındaki ilişkinin pozitif olduğunu göstermektir.

Ayrıca, yaptığımız analizler, KDV ortalama oranı %1 arttığında, KDV tahsilatının da %0,88 oranında arttığına işaret etmektedir. Reel GSYH %1 arttığında ise KDV tahsilatı %1,19 oranında artmaktadır. Buna göre, KDV'nin matrahtaki artışı kavrama kabiliyeti bir hayli yüksektir. Bu sonuçlar, KDV'nin başarılı bir vergi olduğunu göstermektedir.

#### *KV oranının reel vergi tahsilatına etkisi*

Yine 1988-2020 dönemini kapsayan regresyon analizine göre, KV oranı %1 arttığında, reel vergi tahsilatı %0,2 azalmaktadır. Bu sonuç da Laffer eğrisini desteklemektedir.

Diğer bir analiz sonucuna göre, KV oranı %1 arttığında, KV tahsilatı %1,47 oranında azalmaktadır. Vergideki gecikmeli etkilerin de dikkate alındığı bir başka model ise daha ilginç bir sonuç ortaya koymaktadır: KV oranı artışının yapıldığı yılda, KV tahsilatı artmakta fakat ertesi yıl KV tahsilatı ilk yıldaki artıştan daha çok düşmektedir. Bu sonuç, KV oranının artışının olduğu yılda KV tahsilatının arttığını fakat mükelleflerin ertesi yılda kurumlar vergisinden bir önceki yıldaki artışa görece çok daha fazla kaçınabildiğini göstermektedir.

<sup>6</sup> Bu çalışmadaki regresyon analizleri, istendiği takdirde İstanbul YMM Odasından temin edilebilir.



### *Gelir Vergisi oranının reel vergi tahsilatına etkisi*

Regresyon analizine göre, ortalama GV oranı %1 arttığında, reel vergi tahsilatı ortalama %0,31 azalmaktadır. Diğer taraftan, bir başka model çalışması, GV oranı %1 arttığında, GV tahsilatının %0,36 azaldığını göstermektedir. Bu sonuçlar, Laffer eğrisini desteklemektedir.

GSYH'deki %1'lik artış ise, GV tahsilatını reel olarak yaklaşık %1 artırmaktadır. Buna göre, gelir vergisinin de reel gelirdeki değişimi kavradığı ortaya çıkmaktadır.

### **2.3.3.3. Bütçe Harcamaları ve Vergilerin Reel GSYH'ye Etkisi**

Yapılan doğrusal regresyon analizlerine göre, GV, KV ve KDV ayrı ayrı veya birlikte, GSYH'deki değişimi olumsuz biçimde etkilemektedir. Değişkenlerdeki hem değişimleri hem de düzey etkisini kavrayan vektör hata düzeltme (VEC) modeliyle yapılan analizlere göre ise, KV oranındaki %1'lik bir artış, t döneminin başından t-2 döneminin sonuna kadar, Türkiye'nin GSYH'sini yaklaşık %0,06 oranında artırmaktadır. Bu sonuç Türkiye'de kurumların çok küçük de olsa milli geliri artıran etkiye sahip olduğuna işaret etmektedir. Diğer taraftan, yine VEC modelleri, GV oranındaki %1'lik bir artışın, t döneminin başından t-2 döneminin sonuna kadar, Türkiye'nin GSYH'sini yaklaşık %0,11 oranında azalttığına işaret etmektedir. Bu sonuç da yukarıda diğer yöntemlerle bulduğumuz sonuçlarla uyumludur çünkü, GV oranının artırılması, GV matrahını azaltmakta ve bu da GSYH'yi düşürmektedir. Aşağıda ele alacağımız Granger nedensellik testleri, bu bahsettiğimiz vergilerin milli gelirde değişime sebep olduğuna dair bir sonuç vermemektedir.

KDV ile ilgili VEC modelleri ise, KDV oranındaki %1'lik bir artışın, t döneminin başından t-2 döneminin sonuna kadar, Türkiye'nin GSYH'sini yaklaşık %0,059 oranında azalttığını göstermektedir. Bu sonuç da yukarıda diğer yöntemlerle bulduğumuz sonuçlarla uyumludur çünkü, KDV oranının artırılması, KDV tahsilatını artırıp, özel tüketim ve yatırım harcamalarını azaltmakta ve bu da GSYH büyüme oranını düşürmektedir.

Analiz sonuçlarına göre, vergi tahsilatı ve nüfustaki değişimler, GSYH'yi pozitif biçimde; bütçe giderleri ise negatif biçimde etkilemektedir. Buradan şu sonuçlar çıkarılabilir: 1988-2020 arasında genellikle bütçeden yatırım harcaması istenen düzeyde yapılmamıştır. İkinci sonuç ise, vergilerdeki artışın GSYH artırmasının sebebi tesadüfi de olabilir. Ancak, burada vergilerin, özel sektörün tüketim ve yatırım harcamaları üzerinden belli oranlarda alındığını hatırlarsak, aslında bu vergilerin özel tüketim ve yatırım harcamalarını yansıttığını düşünebiliriz. Bu durumda, esasında özel tüketim ve yatırım harcamalarındaki artış GSYH'yi ve vergi gelirlerini artırmakta; bütçe giderlerindeki artış ise, GSYH'yi düşürmektedir.

Nitekim aşağıda yaptığımız Granger nedensellik testleri, KV ve GV tahsilatının GSYH’de değişime neden olmadığını, fakat GSYH’deki değişimin KV ve GV’de değişime sebep olduğunu göstermektedir.

Toplam vergi yükü oranını esas aldığımızda ise, testin reel GSYİH büyüme oranıyla, vergi yükü oranı arasında bir nedensellik bağlantısı olmadığını göstermektedir. Buna göre, toplam vergi yükünün GSYH’ye oranıyla milli gelirin büyüme oranı arasında nedensellik bağlantısı mevcut değildir. Bu sonuç, vergi sistemimizin, kayıt dışılığa maruz kaldığını ve/veya vergi tahsilatımızın büyük oranda dolaylı vergilerden oluşmasına bağlanabilir.

Analizde kullandığımız VEC modellerini toplu olarak değerlendirdiğimizde, fiziki sermaye birikiminin, okullaşma oranının ve işgücü düzeyinin GSYH’nin değişimi üzerinde, beklendiği biçimde pozitif etki yaptığını da göstermektedir.

Bu sonuçlar, literatüre ve ekonomik gerçeklere de çok uygundur. Buradan çıkan en önemli sonuç, gelir ve kurumlar vergisi oranlarındaki artış, bu vergilerin tahsilatını azaltmakta ve özellikle gelir vergisi GSYİH üzerinde olumsuz bir etki yaratmaktadır. KDV oranlarındaki artışlar ise KDV tahsilatını artırmaktadır. Ancak, KDV tahsilatının artışı da özel harcamaların azalmasına ve GSYH’nin olumsuz yönde değişimine sebep olmaktadır.

### **Değerlendirme**

Bu çalışmada, Türkiye’nin 1988-2020 döneminde Kurumlar Vergisi (KV), Gelir Vergisi (GV) ve Katma Değer Vergisinin (KDV) Laffer eğrilerini bulup, vergilerin kendi tahsilatı, toplam vergi tahsilatı ve GSYİH üzerindeki etkilerini en küçük kareler (EKK) ve vektör hata düzeltme (VEC) modeliyle regresyon analizine tabi tuttuk. Gerek Laffer eğrileri gerek regresyon analizleri, KV oranı ile ortalama GV oranı düştüğünde, bu vergilerin tahsilatının arttığını; genel ve ortalama KDV oranının yükselmesi halinde ise, bu verginin tahsilatının artmaya devam ettiğini göstermektedir. Bu sonuç, KDV’nin finansman sağlamada başarılı bir vergi olduğuna ve tahsilattaki otokontrolü başarılı biçimde sağladığına işaret etmektedir. Ayrıca, bu sonuçlar, kurumlar vergisi matrahı ile gelir vergisi matrahının varsayılandan daha mobil olduğu ve bu vergilerdeki kaçınma (ve kaçırma) nın KDV’den daha fazla olabildiğini ima etmektedir. Buradan çıkan en anlamlı sonuç, küreselleşen ekonomide, gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının çok mobil olduğunu ve vergi arttığında, birinci yıl olmasa bile ikinci yılda tahsilatın azaldığına işaret etmektedir. Bu çerçevede, transfer fiyatlandırması yoluyla matrahları başka ülkelere kaydırma konusunun önem kazandığını özellikle belirtmek gerekir.

Bulduğumuz sonuçlara göre, KV oranındaki artış, GSYH'yi çok küçük oranda da olsa artırmakta; GV ve KDV oranlarındaki artış ise GSYH'yi olumsuz yönde değiştirmektedir.

Yaptığımız Granger nedensellik testleri, genel olarak, vergi yükündeki artışın, GSYH'deki değişime neden olmadığı; fakat GSYH'deki değişimlerin ise vergi yükünde değişime neden olduğu görülmektedir.

Bu araştırma esnasında, döneme ait bütün diğer vergilerin zaman serileri tam olarak bulunamadığı için araştırmayı, gelir, kurumlar ve KDV dışındaki vergiler bakımından tamamlayamadık. Özellikle, çalışanlar üzerindeki vergi ve sosyal güvenlik primi yükünün istihdamı ve büyümeyi nasıl etkilediği; transfer fiyatlandırmasının Türkiye'deki gelir ve kurumlar vergisi tahsilatını ve ekonomik büyümeyi nasıl etkilediği konuları gelecekte, ele alınması gereken konular arasında yer almaktadır.

*KAYNAKÇA (Bu bölümün kaynakçası, Kaynakça-2 olarak bu raporun son kısmına eklenmiştir)*

## KISIM 4

# ANAYASA'DA YER ALMASI ÖNERİLEN MALİ VE VERGİ DÜZENLEMELERİ ANKETİ

Anket Katılımcıları: İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Üyeleri  
Anketlerin Sınıflandırılması : Dr. Mefule FINDIKÇI ERDOĞAN - Kübra Hatice BİLDİK  
Sonuçların Değerlendirmesi: Süleyman GENÇ, YMM

### 2.4.1. VERGİ SİSTEMİNE İLİŞKİN ANAYASA ANKETİ VE EKONOMETRİK ANALİZLER

İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası tarafından üye yeminli mali müşavirlere yöneltilen “Anayasa’da mutlaka yer almasını gerekli gördüğünüz vergi ve mali hükümlere ilişkin üç önerinizi gerekçeleri ile açıklayınız” sorusuna 108 üye tarafından verilen yanıtlar, “Anayasa’da yapılması istenen düzenlemeler” ve “Anayasal prensiplere uygunluk açısından vergi yasalarında yapılması istenen düzenlemeler” başlıkları altında değerlendirmeye tabi tutulmuştur. Aşağıdaki bölüm, ankete katılan yeminli mali müşavirlerin görüş ve önerilerini yansıtmaktadır.

### 2.4.2. ANAYASA'DA YAPILMASI ÖNERİLEN DÜZENLEMELER

#### 2.4.2.1. Vergisel Yükümlülüğü ile İlgili Olarak Anayasa'nın 73'üncü Maddesine Bazı Ek Hükümler Konmalı

Vergi ve benzeri mali hükümlerin kanunla konulması, kanunla kaldırılması ve değiştirilebilmesi kuralına titizlikle uyulması, uygulamalarda bu ilkenin ihlal edilmesinin önüne geçilebilmesi için Anayasa'ya ek hükümler konması önerilmiştir.

#### 2.4.2.2. Anayasa'da Vergi Gelirlerinin Kullanımını Şeffaf Hale Getiren Düzenlemelere Yer Verilmeli

Tarihi gelişimine bakıldığında, Vergi'nin kanuniliği konusundaki yerleşik görüş, vergilerin sadece toplanması değil yerinde harcanmasını da öngörüyor olmalıdır. Çünkü yerinde kullanılmayan her vergi, yeni bir vergilendirme ihtiyacı yaratacak ve kamu yönetimi-toplum dengesini zedeleyecektir. Dolayısıyla kamu hizmetlerini karşılama amaç ve gerekçesiyle toplanan vergilerin her zaman için bu toplama gerekçesine uygun biçimde kullanılması da Anayasal bir gerekliliktir.

Kamu gelirlerinin toplanmasında olduğu gibi harcanmasında da aynı hassasiyetin gözetilmesi gereği Anayasa'da açık biçimde yer almalıdır.

#### **2.4.2.3. Vergisel Yükümlülüklerde Yapılan Yasal Değişikliklerin Yürürlüğe Gireceği Tarih İçin Anayasa’da Düzenleme Yapılmalı**

Kazançlar üzerinden alınan vergiler, bu kazançlar üzerinden alınan devlet payı gibi bir etki yaratmakla sonuçta kazancı elde eden kişi ya da kurumların vergi sonrası kazançlarını azaltmakta ya da çoğaltmaktadır. Bu durum kuşkusuz ekonomideki yatırım, üretim, tüketim dengelerini etkilemekte; ekonominin istikrarı ile ilgili bazı sonuçlar yaratabilmektedir. Bir dönem alınmış olan Net Aktif Vergisi gibi uygulamalar başta olmak üzere vergiler konusunda yapılan tüm düzenlemelerin kişi ve kurumların vergi ve dolayısıyla ekonomik planlamalarını sağlıklı biçimde yapabilmeleri, öngörülebilir bulunabilmeleri için yeni konan vergiler ile mevcut vergilerdeki değişikliklerin yürürlük tarihleri belirlenirken ekonomik istikrar konusunda özen gösterilmesini sağlayacak hükümler getirilmelidir.

#### **2.4.2.4. Vergi Afları Anayasa’da Yapılacak Düzenleme İle Sınırlanmalı**

Genelde vergi afları diyebileceğimiz çeşitli uygulamalar, belirli gereğe ve koşullara bağlanarak daha istisnai hale getirilmelidir. Geriye dönüp bakıldığında aflara giderek daha sık başvurulduğu görülmekte ve bu uygulamalar verginin etkinliğini, ödeyen ile ödemeyen arasındaki adaleti ortadan kaldırmaktadır. Vergi aflarının çıkarılması elbette parlamentonun yetkisindedir ancak Anayasa’ya bu konuda getirilecek mücbir sebepler gibi ölçülerle bunun mali ya da siyasi amaçlarla gündeme getirilmesi, kolay bir çözüm gibi düşünülmesi önlenmelidir.

#### **2.4.2.5. Anayasa’nın 73’ncü Maddesindeki Bazı İbareler Değiştirilmeli**

Anayasa’nın 73’üncü maddesinde yer alan “mali güç” ifadesi yerine “ödeme gücü” ifadesi yer almalıdır.

Çünkü vergi ödeyenlerin öncelikle kendi yaşamlarını sürdürebilmeleri için her şartta ekonomik güçlerinin belirli bir kısmını kendilerine kullanmaları gerekmektedir.

Yine, maddedeki vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülükler gibi ibareleri kısmen de olsa tadat etmek yerine “vergi ve benzeri yükümlülükler” genel ibaresine yer verilmesi daha kapsayıcı olacaktır.

#### **2.4.2.6. Bütçe Kanunu’nda Vergi Yasalarıyla İlgili Düzenlemelere Yer Verilemeyeceği Yönünde Anayasa’nın 161’inci Maddesine Açık Bir Hüküm Konulmalı**

Anayasa’nın 161’inci maddesinin 2’nci paragrafında “Bütçe kanununa, bütçe ile ilgili hükümler dışında hiçbir hüküm konulamaz.” ifadesine yer verilmiş ise de geçmiş uygulamalara bakıldığında, bu sınırlayıcı olması amaçlanan hüküm, konunun yargıya taşınıp sonuç alınmasına kadar fiili bir durum yaratmakta, bir yıl içerisinde iptali halinde dahi kararların geriye dönük sonuç yaratamayacağı kuralı dolayısıyla Anayasa’da bulunan bu hükmü boşa çıkarmaktadır.

#### **2.4.2.7. 73'üncü Maddede Yürütmeye Tanınan Yetkiler Kısıtlanmalı**

Anayasa'da yürütmeye verilen yetkiler etkin bir biçimde kullanılmalari halinde bugün artık bütün çağdaş anayasaların temel hükmü haline gelmiş olan "Vergi kanunla alınır" prensibini zedelemektedir. Verginin kanunla alınması hükmü "lafzen" dikkate alınıp kanunlarla bu yetkilerin verilmesi, şeklen bir uygunluk olmakla birlikte amaçsal olarak aynı anlama gelmeyebilmektedir. Çünkü bu hükmün asıl amacı, vergileme konusundaki bütün kararların yasama organında alınarak toplumun rızasını taşıması, yasalaşma sürecinde halkın temsilcileri eliyle tartışılması, kamuoyunun bilgi sahibi olmasıdır. İletişimin hayli ilerlediği bu çağda, çıkarılan vergi kanunlarında bu tür yetkilerin verilmesi ve bu yetkinin yıllarca kullanıma açık hale gelmesi, vergileme konusundaki bazı yetkilerin uygulamada parlamento yerine yürütme organına devri anlamındadır ve mutlaka gözden geçirilerek sınırlandırılmalıdır.

#### **2.4.3. ANAYASA'YA UYGUNLUK AÇISINDAN YAPILMASI ÖNERİLEN DÜZENLEMELER**

Vergi kanunlarının Anayasal prensiplere uyumlu bir biçimde düzenlenmesi ve alt düzenlemeler ile uygulamalarda da yine aynı anayasal anlayışın korunabilmesi için aşağıdaki öneriler geliştirilmiştir:

- Vergi ödeme gücünü kaybeden yükümlüler için "aciz hali" uygulamasında iyileştirme yapılmalıdır.
- Vergi oranları belirlenirken asgari ücretle çalışanların gelirlerinden gelir vergisi alınmaması, vergilendirmede vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacı olmalıdır.
- Mükellef hakları geliştirilmelidir.
- Kayıt dışı alan ve kazançların vergilendirilmesi için daha etkin önlemler alınmalıdır.
- Asgari ücret, kişinin geçimini sürdürebilmesi için eline geçmesi gereken ücrettir. Asgari ücretle çalışanların ücretinden sosyal güvenlik primi kesilmesi doğru değildir. Bu payın alınmaması ya da devlet tarafından karşılanması uygun olacaktır.
- Hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektiren vergi suçlarında alt ve üst sınırlar yeniden düzenlenmeli, gereken durumlarda daha etkinleştirilmelidir.
- Vergi güvenlik önlemleri, çağdaş teknolojik imkanlar daha fazla kullanılarak geliştirilmelidir.
- Aşırı borçlanma, makul bir ölçüyü aşmadıkça ve toplumca kabul gören bir neden olmadıkça cari yılın yükünün ilerideki yıllara hatta



gelecek nesillere aktarılması demektir. Buradaki aşırılıkları yürütmeyi bütçenin denkliliği genel prensibinden uzaklaştırabilmektedir. Bu nedenle bütçelerdeki borçlanma yetkisine bir üst sınır ve belirli koşullar getirilmelidir.

- Yatırımcılara verilen mali teşviklerin ekonomiye etkisinin yerindeliği ve yarattığı sonuçların takibi açısından daha etkin düzenlemeler yapılmalıdır.
- Verginin düzenli ve zamanında ödenmesi temel kuraldır. Ancak uygulamada, öncelik sıralamalarında, bu ödevin parasal tercihlerle gerilere bırakıldığı görülmektedir. Bu davranışların tek müeyyidesi sadece parasal olarak kalmamalı, her durumda düzenli ödeyen ile ödemeyen arasında bazı farklar yaratılmalıdır.
- Bütçe harcamalarının kontrolünde kamunun denetim gücü artırılmalıdır.
- Vergi adaletinin sağlanmasında daha etkili olduğu için bütçe gelirleri içinde doğrudan alınan vergilerin oranının artırılmasını sağlayacak düzenlemeler yapılmalıdır.
- Vergi mevzuatımız ve bunların uygulamaları konusunda Türkiye olarak üyesi olduğumuz çağdaş kurumların geliştirip kabul ettiği prensiplere sadece ikili anlaşmalarda değil, doğrudan yasalarımızda da yer verilmelidir.
- Ücret gelirleri diğer gelir unsurlarına göre “etkin biçimde” daha düşük oranda vergilendirilmelidir.
- Parlamento’da gündeme alınan vergi kanunlarının ihtisas komisyonlarında görüşülmesinde ilgili meslek kuruluşlarının görüşleri alınmalıdır.
- Kamu alacağının tahsili usulleri, vergi yükümlü ve sorumlusunun ekonomik faaliyetlerini aksatmayacak şekilde yeniden düzenlenmelidir.

## KISIM 5

### VERGİ MÜKELLEFİ PAYDAŞLARIN GÖRÜŞ VE DÜŞÜNCELERİ: SAHA ARAŞTIRMASI

Trend Grup Pazar Araştırma Danışmanlık Organizasyon Hizmetleri  
ve Ticaret A.Ş - Nurhan KEELER

Türkiye'deki şirketlerin yapısı ve özellikleri üzerine yapılan saha araştırması sonucunda yapılan tespitler oldukça detaylı bir çalışmadır. Çok sayıda tablo ve grafik içermekte olduğu için tamamını buraya alınamayan "Araştırma Raporu"na internet üzerindeki <https://istanbulymmo.org.tr/TR/Bdv.aspx> adresinden ulaşılabilecektir.

Rapordaki tespitler aşağıda "özetle" sunulmuştur.

#### 2.5.1 SEGMENTLER

İşletmeler çalışan sayısı ve gelirden bağımsız beş segmente ayrılmaktadır. Segmentleri iş modeli, rekabetçiliği, işe karşı iştahı, yenilikçilik yaklaşımı ve Ar-Ge yatırımları gibi kriterler belirlemektedir.

Bu segmentler:

##### 2.5.1.1. Güncelleme Yapmayan – İştahsızlar

İşlerini devam ettirmek için iştahlarını, motivasyonlarını kaybetmişlerdir. İş modellerini güncellemezler.

##### 2.5.1.2. Fakirleşerek Büyüyenler

Risk almayı, bekle gör duruşundadırlar. Fiyatla rekabet ettikleri için fakirleşerek büyürler.

##### 2.5.1.3. Büyümek ve Prestij Kazanmak İsteyenler

Büyük oynamaya, kayıtlı işlemler yapmaya ve yeni pazarlara atılmaya hazır işletmelerdir.

#### **2.5.1.4. 4 ve 5. Gruplar: Yenilikçi, Ölçekli, Öncü Kurumsal İşletmeler**

Bu iki grupta, kayıtlı işlemler yapan, yenilikçi, öncü, networkleri olan işletmeler incelenmektedir.

Çoğunlukla aile şirketi denebilecek olan bu işletmelerde genellikle tek veya iki kuşak bir arada çalışmakla birlikte işin zorluk derecesi arttıkça ve gelir düştükçe yeni nesiller farklı sektörlere kaymaktadır.

İşletme sahipleri işlerini ikinci bir kardeş veya çocukları gibi gördükleri için çalışanların firmayı sahiplenerek çalışmalarını hatta profesyoneller yerine aile bireylerinin önemli görevler almalarını tercih ederler. Hatta bir yandan *'ben olmasam hiçbir iş yürümez'* sendromunu da yaşarlar.

Şirket segmentlerinin büyük kısmı bu gruba dahildir ve aile şirketleridir. Ancak bu yapıdaki şirketler büyüyüp 4. ve 5. Aşamalara geçmekten ziyade yok olmaktadır. Dolayısıyla Türkiye, kurumsallaşarak büyüyen işletmeleri yaratamadığı için istenen ölçüde büyüyüp kalkınamamaktadır.

Saha araştırmasından anlaşıldığına göre orta ve büyük ölçekteki firmaların bilgi sistemleri ve kayıt düzenleri kurumsallaşamamaktadır. Dolayısıyla refah üretmesi beklenen bu işletmeler kurumsallaşmayla sağlanan belge ve birikimi yapamadıkları, belirli prensiplerle yönetilmedikleri için kendileri büyüyemediği gibi milli ekonomi açısından da kaynak israfına neden olmaktadır.

Buradaki kayıt dışılıktan anlaşılması gereken; genel olarak vergi dışı kalmak değil, daha çok şirketlerin sürekliliği açısından gerekli olan ve satış, maliyetler gibi konuların analizine yarayacak olan bilgi ve belge sisteminin olmaması ve bu durumda yönetici kararlarında belirli bir strateji izlenemiyor olmasıdır.

Ekonomik kriz, yüksek vergiler, dövizdeki dalgalanmalar, istikrarsızlık, güven, haksız rekabet, tedarik sorunu, pazarın daralması, yeterli iş gücüne erişememe, motivasyonun kaybolması, TL'nin değer kaybı, düşük teknoloji, salgın (arz ve talep şoklarını tetikleyen gelişmeler) gibi nedenler işletmelerin büyümesinin, dolayısıyla kapasitesinin ve performansının artmasının önündeki engellerdir.

İşte bütün bu engeller içindeki çalışmalarda belirleyicilerden biri de vergidir. Bu koşullarda çalışan işletmelerin mevcut vergiler ve bu vergilerde yapılan değişiklikler karşısındaki tutumları ile bu tutumlarının büyümelerine nasıl bir etki yaptığı ayrıca incelenmiştir.

Saha araştırmasının ulaştığı sonuçlardan biri de belge ve bilgi sisteminin uygulanması sürecinde işletmelerin kamu otoritesinden beklentilerinin ne olduğudur.

Tüm işlemlerin muhasebe sistemine girmesi; kayıtlılık için ileri sürülenler şunlardır:

- Devletin de kurumsallaşması yani diğer bir ifadeyle karar ve uygulamaların etkinlik verimlilik ve alternatif maliyetlere göre alınması ve bunun sürekliliğinin sağlanması, kamunun fon kaynak ve kullanımının izlenmesi ve değerlendirilmesinde tek bir sistemin kullanılması,
- İstikrar; alınan kararların farklı gerekçelerle değiştirilmemesi,
- Gelir vergisi oranlarının düşürülmesi,
- İşle ilgili giderlerin, tüketimlerin tümünün maliyet kalemine dahil edilebilmesi,
- Haksız rekabetin önüne geçilmesi,
- Her işletmeye eşit mesafede muamele yapılması,
- Hesap sorulabilir, şeffaf vergi sistemi.

### 2.5.2. KAYIT DIŞILIK

Kayıt dışılık, mükelleflerin iş modelinden kaynaklanabileceği gibi etik anlayışlarının ürettiği bir sonuç da olabilir. Bunun her iki örneğini yapılan saha araştırmasında görmekteyiz.

*«Tahtakale'deki adamdan fatura istiyoruz. Hayatında hiç fatura görmemiş, irsaliye gönderiyor. Çoğu fatura bilmez, fatura kesmez.» Matbaacı.*

*«Bizim etimiz ne budumuz ne, o kadar vergi veremeyiz.» Tekstilci.*

*«Her şeyi tam ödersek batırız.» Restoran sahibi.*

*«Alınanlar vergi değil; haraç, o yüzden vergi vermemek için elimden geleni yaparım.» E-ticaret platform kurucusu.*

*«Bu sıralar piyasada freelance çalışan pek çok kişiden fatura kesme talebi alıyoruz; işi bağlamışlar ancak fatura kesemiyorlar, gider pusulası ile %40 gelir kaybına uğruyorlar, şirket kurmak ve vergi ödemek istemiyorlar.» Yönetim danışmanlığı şirket sahibi.*

*«Vergiler yüksek. Her şey kötü gidiyor. Çalışan zor buluyoruz.»*

*Sudan boyasından 4 kere ifşa edilen, yılda 50 milyon cirosu ve son model Mercedes'i olan, merdiven altı; hijyen koşullarına uymadan üretim yapan işletme sahibi.*

Kayıt dışı işlemler, katılımcıların %76'sı tarafından toplam giderlerin %30 ve üzeri olarak tahmin edilmektedir.

Kurumlar vergisi düşerse katılımcıların %46'sı bu oranın yine %30 ve üzeri olacağını tahmin ederken daha büyük bir kesim (%54) bu oranın %30 ve altına düşeceğini tahmin etmektedir.

### 2.5.3. VERGİ ORANLARININ ETKİSİ

İşletmelerdeki bazı işlemlerin, muhasebe kayıt sistemi içine alınmamasının ve dolayısıyla vergi matrahının eksik beyanının en temel nedeni vergi oranının yüksek olmasıdır (%55). İkinci en önemli neden zaman aşımı yaratarak vergi ödemekten kaçınma fırsatı yaratmaktır (%49).

-Verginin zamanında ödenmemesinin temel nedeni %65 ile maddi kaynakların yetersiz olması ve %49 ile vergi affı şansını yakalamaktır.

-İşletmelerde kayıt dışı işlemler (faturasız mal alışı, satışı, mal hareketi olmadan fatura alma-verme, özel harcama faturalarının şirkete kaydedilmesi, sigortasız eleman çalıştırma) %37 tarafından toplam giderlerin yüzde 30'u olarak tahmin edilmektedir. Bu oran katılımcıların %39'una göre %40 ve üzeridir. Yüzde 30'luk bir kesim için bu %30 ve altındadır. Kurumlar vergisinin düşürülmesi halinde %54 için bu oran %30 ve altına düşecektir.

Kayıt dışılıktan çıkış, belge ve bilgi sistemine giriş stratejisi mükellefin evrensel kayıtlılık sistemine uygun gelir ve gider dengesi göz önüne alınarak belirlenmelidir.

İşletmeler hem kendi büyümeleri hem GSYH'nin büyümesi açısından yatırımların önemine işaret etmektedir. Saha araştırmasında işletmelerin yatırım motivasyonlarının artmasında etkili olabilecek vergi ve teşvik tercihleri de şu başlıklarda toplanabilir:

-Ülkenin yönetim biçiminin kurumsallaşması, güven ve istikrar yaratması, şeffaflaşması, hesap verilebilir ve öngörülebilir olması,

-Ölçekli üretim yapabilecek, iş modeli stratejisi kurup katma değer yaratabilecek girişimcileri desteklemek,

-Fason üretim yerine kendi markası ile ihracat yapan işletmelere farklı teşviklerin uygulanması,

-SGK priminin mevcut düzeyinin altına düşürülmesi,

-Serbest bölgelerin genişletilip çoğaltıldığı bir vergi sistemi,

-Vergi ve yatırım teşviklerinin çok yaygın, hızlı ve etkin biçimde kullanıldığı bir sistem,

-Enflasyon muhasebesinin olduğu bir vergi sistemi,

-Kurumlar ve gelir vergisinin dünya ortalamasının altında tutulduğu bir vergi sistemi,

-Muhtasarın mevcut düzeyinin altına düşürülmesi,

#### **2.5.4. VERGİ ADALETİ**

-Vergide adaletsizlik ve eşitsizlik haksız rekabete yol açmaktadır. Eşit şartlar olduğu takdirde rekabet etkilenmeyecektir.

-Ayrıca Türkiye'nin rekabetçi olabilmesi için vergi oranlarının ticaret yaptığı ülkelerden yüksek olmaması gözetilmelidir.

-Sürekli değişen mevzuatı yorumlamak ve risk almamak için işletmeler mali müşavirlerinden, yeminli mali müşavirler ve hukukçulardan danışmanlık almaktadır. İstikrar ve netlik güven ortamı sağlayacaktır.

-Vergi affının tamamen kaldırılmasının vergide gönüllülüğe etkisi konusunda kararsızlık vardır.

#### **2.5.5. KAYITLI EKONOMİ, SÜRDÜRÜLEBİLİR VERGİ POLİTİKASI**

-Vergilemede adalet ve eşitlik ilkesinin çok iyi uygulandığı bir vergi sistemi,

-Türkiye'de verginin, üretim veya ticaret yapılan diğer ülkelere göre rekabet edebilir seviyede olması,

-Güçlü, tarafsız, yaygın ve etkin bir vergi denetimi,

-Uzun vadede değişmeyen, net anlaşılır bir vergi sistemi,

-Üretim – hizmet maliyetlerinin (insan kaynağı, hammadde, enerji, tedarik-dağıtım zinciri, lojistik, borçlanma vs.) rekabetçi olması,

-Vergi gelirlerinin, kamu tarafından sağlanan mal ve hizmetlere dönüştürülmesi,

-Her türlü harcama ve girdinin kısıtlama olmaksızın gider yazılabilmesi,

-Vergi aflarının tamamen kaldırılması.

#### **2.5.6. İŞ ALEMİNİN YENİ NESİL TERCİH VE ÖNCELİKLERİ**

Saha araştırmasının özet ve öneriler kısmı vergi mükellefi işletmelerin kalkınmayı destekleyen üretim ve büyüme dostu vergi sistemine ilişkin önerileri şu başlıklar altında özetlenebilir:

##### **2.5.6.1. Kırılgnlık**

Türkiye son yıllarda toplumsal, ekonomik, politik, çevre ve güvenlik açısından kırılgnlıkta alarm veren ülkeler statüsüne geçmiştir. İstikrarsızlık ve yönetim şekli, güven ve adaleti zedelemiştir. Tüm bunlar ekonomik yatırımları ve refahı da etkilemektedir. Şeffaf, adil, hesap verilebilir, ülke menfaatlerini gözeten bir sistem istikrar ve güven ortamı yaratacaktır.



### **2.5.6.2. Kurumsal İşletmeler**

Kurumsal işletmeler, diğer işletmelerin de kayıt altına girmesini sağlayan, onların sistematik ve stratejik çalışmasına olumlu etkide bulunan işletmelerdir.

Kayıtlılık, sistematik çalışma, ekonomik ölçekli üretim gibi örnek tutumları sergileyen bu işletmelerin motivasyonları diğer hedef kitlelere aktarılmaya çalışılmalıdır.

Bu 'Aynalama' yöntemi pazarlamada sıkça uygulanan bir yöntemdir. Bu durumda kurumsal ve kayıtlılık içindeki işletmelerin motivasyon ve tutumları diğer işletmeleri kayıt altına almada ikna edici etmenler olarak kullanılabilir.

### **2.5.6.3. Sürdürülebilirlik**

Yenilenebilir, beşikten beşiğe tasarımı benimseyen döngüsel ekonomide, kaynaklar etkin değerlendirilip ekosistem korunduğu için kimyasal arıtma gibi tesislere yatırım yapmaya gerek kalmaz. Bu nedenle vergi kaybı da söz konusu değildir. Girdi olarak daha yenilenebilir endüstrilerden daha az vergi almak hatta hiç almamak değerlendirilebilir.

Sürdürülebilirlikte nesnelere interneti (IoT) ve entegre iş yeri yönetim sistemleri gibi dönüşüm teknolojilerini benimseyen işletmelerin diğer tüm işlemleri de muhasebe sistemine aldığı gözlemlenmiştir.

### **2.5.6.4. Mavi Okyanus**

İşletmeler önce müşterilerinin ihtiyaç ve beklentilerini saptayıp sonra bu ihtiyaç beklentilerini karşılayarak güncel kalabilirler. Hangi güncel beklentilere cevap vereceklerini ve hangi ayrıştırıcı özelliklere sahip olabileceklerini saptadıktan sonra bu hedefe nasıl ulaşabileceklerini kurgulamaları, rekabetçi ve sağlam iş modeli kurmalarını sağlar.

İşletmelerin rekabetin yoğun olduğu kırmızı okyanustan (taklit, fiyatla rekabet ve ucuz iş gücü yoğun bir okyanustur), yenilikçilikle ayrışabilecekleri mavi okyanusa geçmeleri, strateji, katma değerli ölçekli üretim ve endüstriyel müşterekler gerektirir. Tüm bunlar da firmaları adım adım sistematik çalışmaya, toplam kaliteye, sürekliliğe ve kayıtlılığa doğru götürür.

### **2.5.6.5. Değer Zinciri, Endüstriyel Müşterekler, Küme**

İşletmeler fikirlerini gerçekleştirmek için değer zincirini korumalı; endüstriyel müştereklerine sahip çıkmalıdır. Değer zinciri; çalışanlar, müşteriler, tedarikçiler, araştırma-geliştirmeciler, tasarımcılar, sivil toplum örgütleri gibi farklı halkalardan oluşur. Değer zinciri, iyi gelişmiş kümelerle mümkündür. Küme, fırsatlara işaret eder ve çalışanlar için

sektör değiştirme riskini azaltıp yetenekli insanları eker. İyi gelişmiş bir küme aynı zamanda diğer önemli girdileri elde etmek için verimli bir yol sağlar. Değer zincirine sahip çıkan, iyi bir küme oluşturan ve kazan kazan atmosferi yaratabilen işletmeler sayesinde refah düzeyi ve kayıtlılık artmaktadır. Küme ve dayanışma kültürünün teşvik edilmesi, refahı arttıracaktır.

#### **2.5.6.6. Verimlilik**

Verimlilikteki büyüme ve kaynakları iyi değerlendirme, bir ekonominin girdilerini çıktılara dönüştürürken verimliliğin artması, gelecekteki yaşam standartları üzerinde önemli bir etkiye sahiptir. Artan retkenlik, işletmeleri daha krl ve rekabetçi hale getirmektedir. retken bir ekonomi, hükümetlerin elde ettiği gelirden daha fazla bir büyüme sağlamaktadır.

Büyüme temelli vergi politikalarından çok kaynakların nasıl kullanılacağı üzerinde durulup tasarruflar ve verimlilik arttırılmalıdır.

#### **2.5.6.7. Vergilendirmeye Gönüllü Uyum**

Vergide adaletsizlik ve eşitsizlik haksız rekabete yol açmaktadır. Eşit şartlar olduğu takdirde rekabet etkilenmeyecektir.

Ayrıca Türkiye'nin rekabetçi olabilmesi için vergi oranlarının ticaret yaptığı ülkelerden daha yüksek olmaması gözetilmelidir. Uzun vadede değişmeyen, net anlaşılır bir vergi sistemi de gönüllü uyumu arttıracaktır.

#### **2.5.6.8. Teşvikler**

Öncelikle teşvik envanteri ile teşviklerin etkisi saptanmalı ve verimlilik lmlenmelidir.

Teşviklerden tüm işlemleri muhasebe sisteminin içinde olan, kendi markası ile ihracat yapan veya katma değerli üretim yapan işletmeler öncelikle yararlanabilmelidir.

#### **2.5.6.9. Vergiden Kaçınmak**

İşletmelerdeki bazı işlemlerin, muhasebe kayıt sistemi içine alınmamasının ve dolayısıyla vergi matrahının eksik beyanının en temel nedeni vergi oranının yüksek olmasıdır (%55). İkinci en önemli neden zaman aşımı yaratarak vergi ödemekten kaçınma fırsatı yaratmaktır (%49).

Verginin zamanında ödenmemesinin temel nedeni %65 ile maddi kaynakların yetersiz olması ve %49 ile vergi affı şansını yakalamaktır.

#### **2.5.6.10. Refah**

İşletmeler, vergi oranlarının ticaret yaptıkları ülkelerle rekabetçi seviyeye gelmesini, tüm girdilerin gider yazılabilmesini, eşit, hesap verilebilir

ve adil bir vergi sistemini, dolayısıyla süreklilik için haksız rekabetin olmamasını talep ederler.

Öte yandan işletmelerde devletten ve teşviklerden bağımsız küme ve dayanışma kültürünü geliştirmek endüstriyel müşterekleri destekleyip refahın artmasını sağlayacaktır.

Bu çalışmanın temel amaçlarından biri, küresel ekonominin geleceğinde önemli rol ve fonksiyon görebilecek yükselen piyasa ekonomileri için uygun bir model oluşturmaktır.

İş dünyası için şemsiye kuruluşların üyelerine konjonktüre, uygun stratejik tepki üretme kapasitesi oluşturma sorumluluğu da verilebilir.

Kamu sektöründe reel sektör üst kurulu oluşturarak işletmeler kesiminin raporda çıkan yapıya kavuşmalarına yönelik düzenleme ve denetleme mekanizması kurulmalıdır.

## SONUÇ

Büyümenin ve kalkınmanın ana amacı bireysel ve toplumsal refahı artırmaktır. Ulusal ve küresel ölçeklerde talep edilen mal ve hizmet üretimini karşılayacak mekanizmalar ve yapılar oluşturmak, yeni nesil ekonomi politik yaklaşımlar geliştirmek, kurumsal ekonomi perspektifine sahip olmak, sürdürülebilir mukayeseli avantaj sağlama sürecinde önemli işlevler görmektedir. Sürecin önemli paydaşları olan kamu otoritesinin ve iş toplumunun, bu çerçevede ortak bir paydada rollerini ve fonksiyonlarını güncellemeleri, yeniden tasarımları ve yapılandırmaları sahip olunan imkan ve kaynakların tahsisinde ve kullanımında alternatif maliyetleri azaltacaktır.

Ekonomik ve mali alanlarda, teknolojideki gelişmeler piyasaların ve rakiplerin davranışlarını değiştirdiğinden, iş toplumu üzerinde önemli etkileri olmaktadır. İşletmelerin stratejik tepki üretebilme kapasiteleri, bilgi ve belge sistemi kullanarak kurumsallaşmalarının kalitesini artırmalarını zorunlu hale getirmektedir. Dolayısıyla, iş toplumunun evrensel işletme davranışı ve yaklaşımı perspektifine sahip olmalarının önemini artırmaktadır.

Kamu otoritesinin ekonomik ve mali rol ve fonksiyonu, düzenleme ve denetleme yanında izleme ve yönlendirme işlevine de bağlı olarak değişim ve dönüşüm süreci içinde bulunmaktadır. İş toplumunun beklentilerine bu anlayışla yaklaşmak, ilişkilerin karşılıklı güçlendirilmesine imkan verecektir. Dolayısıyla, kamu otoritesinin evrensel vergi türleri ve uygulamaları yaklaşımı perspektifine sahip olmalarının önemini artırmaktadır.

Çalışmanın birçok özelliği ve farklılığı bulunmaktadır. Ele alınan konunun mevcut durumu, teorik ve uygulama literatürü detaylı şekilde analiz edilmiştir. Farklı içeriklerde anketler uygulanmış ve saha araştırması yapılmıştır. Vergi oranlarındaki değişikliklerinin etkilerine yönelik ekonometrik testler yapılmıştır. Böylece, sunulacak önerileri desteleyen oldukça geniş bir veri ve bilgi kaynağı derlenmiş ve özet olarak değerlendirilmiştir. Çalışmada yer alan öneriler ile sistemin uzmanlarınca hazırlanan, anket ve saha araştırmalarından derlenen veri ve bilgi kaynaklarının tümü ve tam metin olarak Oda'nın web sayfasında yer almaktadır.

Önerilen sistemin yapısı ve özellikleri bu sistematığe uygun olarak tasarlanmıştır. Önerilen sistem iki boyuttan oluşmaktadır. İlk aşamada, iş toplumunun beklentileri ve yükümlülükleri çerçevesinde iki ana eksen belirlenmiştir. Daha sonra, önerilen sistemin veri ve bilgi kaynakları olan beş başlığa uygun içerikte her iki ana eksen için beşer strateji tespit edilmiştir. Bu stratejilerin uygulamasında izlenecek üçer faaliyet ve eylem tanımlanmıştır. Matris formatında hazırlanan bu parametrelerden hareketle temel politikalar ve öncelikler sıralanmıştır. Ayrıca, yürürlükteki vergi düzenlemelerine ve uygulamalarına yönelik kısa ve orta vadeli öneriler de sunulmuştur.

İkinci boyut **uygulama modeliyle** ilgilidir. Sorumlu ve iş birliği yapılması önerilen kurum ve kuruluşları da belirlemeyi içeren, önerilen sistemin paydaşlar tarafından değerlendirilme süreci taslağı oluşturulmuştur. Bu sürecin **zamanlama çizelgesi** de hazırlanmıştır. Tasarlanan ve uygulamaya konulan sistemin işleyişini dönemsel olarak izlemek ve değerlendirmek alternatif maliyetleri azaltacağından, **uyum/geçiş dönemi izleme süreci** tanımlanmış, gerekli kurumsal yapı belirlenmiştir. Paydaşları etkileyen iç ve dış koşullar sonuçları da etkileyeceğinden, uygulama dönemi boyunca, izleme ve değerlendirme işlevini kalıcı hale getirecek kurumsal yapı da öneriler arasında yer almaktadır. Çalışmanın konsensüse vurgu yapan özelliği bu yaklaşıma işaret etmektedir.

Çalışma, İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası'nın kurumsal-sosyal sorumluluk projesi olma özelliği taşımaktadır. Oda üyeleri, kamu otoritesinin ve iş toplumun ekonomik ve mali konulardaki ilişkilerinin koordinasyonunda etkin ve verimli sonuçlar almayı sağlayabilecek donanıma sahip bulunmaktadır. Çalışma, bu bakış açısıyla düşünülmüş, planlanmış ve hazırlanmıştır.

## KAYNAKÇA-1

Acharya, S. (2005), 'Thirty Years of Tax Reform in India', *The Economic and Political Weekly*, p. 2061-2070.

Acosta-Ormaechea, S. and Yoo, J. (2018) 'Tax Composition and Growth: A Broad Cross- Country Perspective', p. 36.

Afonso, A., Jalles, J.T. and Venâncio, A. (2021) 'Taxation and Public Spending Efficiency: An International Comparison', *Comparative Economic Studies*, 63(3), pp. 356–383. doi:10.1057/s41294-021-00147-2.

Agell, J., Englund, P. and Södersten, J. (1996) 'TAX REFORM OF THE CENTURY—THE SWEDISH EXPERIMENT', p. 23.

Ahmed, M.A. (2018) 'Pakistan: wither tax reforms — the case of large taxpayers' unit, Islamabad', *Journal of Tax Reform*, 4(3), p. 21.

Akinci, A. (2019) 'Vergi Gelirlerinin Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkisi', *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi [Preprint]*. doi:10.29106/fesa.539026.

Albi, E. and Martinez-Vazquez, J. (2011) *The Elgar Guide to Tax Systems*. Edward Elgar Publishing. doi:10.4337/9780857933898.

Alm, J. (1996) 'WHAT IS AN "OPTIMAL" TAX SYSTEM?', *National Tax Journal* 49(1), p. 18.

Altiner, A. and Çalcalı, Ö. (2019) 'Türkiye'de Vergi Gelirleri ve Bütçe Harcamalarının Ekonomik Büyüme ile Etkileşimi', *Maliye Dergisi*, p. 23.

Andrle, M., Hebous, S., & Kangu, A. (2018). *Italy: Toward a Growth-Friendly Fiscal Reform*. IMF Working Papers.

Atkinson, A.B. (1977) 'Optimal Taxation and the Direct versus Indirect Tax Controversy', *The Canadian Journal of Economics*, 10(4), p. 590. doi:10.2307/134292.

Atkinson, A.B. and Stiglitz, J.E. (1976) 'The design of tax structure: Direct versus indirect taxation', *Journal of Public Economics*, 6(1–2), pp. 55–75. doi:10.1016/0047-2727(76)90041-4.

Ay, H. and Haydanlı, L. (2018) 'The Analysis of Tax Burden and Income Distribution in Turkey during the Republican Era', *Sosyoekonomi*, pp. 53–70. doi:10.17233/sosyoekonomi.2018.04.04.

Baiardi, D. et al. (2019) 'Tax policy and economic growth: does it really matter?', *International Tax and Public Finance*, 26(2), pp. 282–316. doi:10.1007/s10797-018-9494-3.



- Barak, Y. (2019) 'The Israeli tax reforms in the 1970s as socially oriented reforms', *Israel Affairs*, 25(5), pp. 874–889. doi:10.1080/13537121.2019.1645937.
- Baran, T. and Öz, E. (2019) 'Türkiye De Ekonomik Kriz Dönemlerinde Vergi İndirimlerinin Enflasyon, Faiz Ve Yatırımlar Üzerindeki Etkisinin Değerlendirilmesi', *International Journal of Management Economics and Business*, 15(4), pp. 0–0. doi:10.17130/ijmeb.2019456408.
- Barbier, E.B. (2021) 'The Concept of Sustainable Economic Development', p. 11.
- Barro, J. (1992) 'PUBLIC FINANCE IN MODELS OF ECONOMIC GROWTH', *Review of Economic Studies*, p. 39.
- Batirel, Ö.F. (2015) 'Büyüme dostu vergileme ve Türkiye uygulaması', *Journal of Life Economics*, 2(4), pp. 1–8. doi:10.15637/jlecon.107.
- Bittker, B.I. and Kanner, S.B. (no date) 'The Tax Benefit Rule', *UCLA LAW REVIEW*, 26, p. 20.
- Boğa, S. (2020) 'Türkiye'de Vergi Gelirleri ve Ekonomik Büyüme Arasındaki Asimetrik İlişki: Nardl Eşbütünleşme Yaklaşımı', 3. Sektör Sosyal Ekonomi Dergisi. doi:10.15659/3.sektor - sosyal-ekonomi.20.03.1311.
- Bovenberg, A.L. (1995) 'Environmental taxation and employment', *De Economist*, 143(2), pp. 111–140. doi:10.1007/BF01384532.
- Bruno, M. and Piterman, S. (1987) *Israel's Stabilization: A Two-Year Review*. w2398. Cambridge, MA: National Bureau of Economic Research, p. w2398. doi:10.3386/w2398.
- Brys, B. et al. (2016), "Tax Design for Inclusive Economic Growth", *OECD Taxation Working Papers* 26. doi:10.1787/5jlv74ggk0g7-en.
- Cashin, P. (1995), 'Government Spending, Taxes, and Economic Growth' *IMF Staff Papers*, Vol. 42, no. 2, p.34.
- Charles J. Bullock (1898), 'Direct and Indirect Taxes in Economic Literature' *Political Science Quarterly*, Vol. 13, No. 3, pp. 442-476.
- Cobham, A. (2005) 'Taxation Policy and Development', *The Oxford Council on Good Governance*, p. 24.
- Cooley, T. and Hansen, G. (1998) 'The Inflation Tax in a Real Business Cycle Model', in Salyer, K., Hartley, J., and Hoover, K. (eds) *Real Business Cycles*. Routledge, pp. 200–215. doi:10.4324/9780203070710.ch11.
- Correia, I. Et al. (1999) 'The Optimal Inflation Tax', *Review of Economic Dynamics*, Vol. 2, Issue 2, p. 325-346.

Cremer, H., Pestieau, P. and Rochet, J. (2001) 'Direct Versus Indirect Taxation: The Design of the Tax Structure Revisited', *International Economic Review*, 42(3), pp. 781–800. doi:10.1111/1468-2354.00133.

Crowley, G.R. (2016) 'Case Studies in the Political Economy of Tax Reform', *Mercatus Research*, Mercatus Center at George Mason University, Arlington, VA, p.37.

D'Ascenzo, M. (2015) 'Global Trends in Tax Administration', *SSRN Electronic Journal [Preprint]*. doi:10.2139/ssrn.3173515.

de Mooij, R. et al. (2020) 'Tax Policy for Inclusive Growth after the Pandemic', *International Monetary Fund*, p. 14.

Dixit, A. (1985) 'Chapter 6 Tax policy in open economies', in *Handbook of Public Economics*. Elsevier, pp. 313–374. doi:10.1016/S1573-4420(85)80009-4.

Dodge, J.M. (2002) 'Theories of Tax Justice: Ruminations on the Benefit, Partnership and Ability to Pay Principles', *Public Law and Legal Theory Working Paper No. 150 [Preprint]*.

Domar, E.D. and Musgrave, R.A. (1944) 'Proportional Income Taxation and Risk-Taking', *The Quarterly Journal of Economics*, 58(3), p. 388. doi:10.2307/1882847.

Dökmen, G. (2012) 'Environmental tax and economic growth: a panel var analysis', *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, p. 24.

Ergin, A., Aydın, H.İ. and Eren, M.V. (2018) 'Türkiye de Vergi Gelirleri ile Ekonomik Kalkınma Arasındaki İlişki: Frekans Alanı Nedensellik Analizi', *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 1(19), pp. 1–18. doi:10.31671/dogus.2018.10.

European Commission. Directorate General for Economic and Financial Affairs. (2018) *The economic effects of a tax shift from direct to indirect taxation in France*. LU: Publications Office. Available at: <https://data.europa.eu/doi/10.2765/610397> (Accessed: 24 December 2021).

Faculty of Economics and Business, Zagreb, Croatia and Buljan, A. (2021) 'Modernizing VATs in Africa', *Public Sector Economics*, 45(1), pp. 171–176. doi:10.3326/pse.45.1.6.

Fagerberg, J. and Srholec, M. (2017) 'Capabilities, economic development, sustainability', *Cambridge Journal of Economics*, 41(3), pp. 905–926. doi:10.1093/cje/bew061.

Federal Board of Revenue of Government of Pakistan, Islamabad, Pakistan and Ahmed, M.A. (2018) 'Pakistan: wither tax reforms — the case of large taxpayers' unit, Islamabad', *Journal of Tax Reform*, 4(3), pp. 202–222. doi:10.15826/jtr.2018.4.3.052.

Gale, W.G. (2014) 'Effects of Income Tax Changes on Economic Growth', *Economic Studies Brookings*, p. 46.

Gashi, B., Asllani, G. and Boqolli, L. (2018) 'The Effect of Tax Structure in Economic Growth', *International Journal of Economics and Business Administration*, VI(Issue 2), pp. 56–67. doi:10.35808/ijeba/157.

Gbato, A. (2017) 'Impact of Taxation on Growth in Sub-Saharan Africa: New Evidence Based on a New Data Set', *International Journal of Economics and Finance*, 9(11), p. 173. doi:10.5539/ijef.v9n11p173.

Genschel, P. and Seelkopf, L. (2016) 'Did they learn to tax? Taxation trends outside the OECD', *Review of International Political Economy*, 23(2), pp. 316–344. doi:10.1080/09692290.2016.1174723.

Green, J. and Sheshinski, E. (1976) 'Direct versus Indirect Remedies for Externalities', *Journal of Political Economy*, 84(4, Part 1), pp. 797–808. doi:10.1086/260477.

Haffert, L. (2021) 'Tax policy as industrial policy in comparative capitalisms', *Journal of Economic Policy Reform*, 24(4), pp. 488–504. doi:10.1080/17487870.2019.1638115.

Hazman, G.G. and Karakuş, N. (2020) 'Vergi Teşviklerinin Yerel Ekonomik Büyüme ve İstihdam Üzerindeki Etkisi: TR33 Bölgesi Açısından Değerlendirme', *Maliye Dergisi*, p. 28.

Heinemann, F. et al. (2018) 'Implications of the US Tax Reform for Transatlantic FDI', *Intereconomics*, 53(2), pp. 87–93. doi:10.1007/s10272-018-0727-6.

Hines Jr, J.R. (2000) 'What is benefit taxation?', *Journal of Public Economics*, 75(3), pp. 483–492. doi:10.1016/S0047-2727(99)00077-8.

Hirschman, A. (1981). *The Rise and Decline of Development Economics. Trespassing Economics to Politics and Beyond*, 1-24.

Holm, P. and Koskela, E. (1995) 'Tax Progression, Structure of Labour Taxation and Employment', *CES Working Paper*, p. 20.

Ivanova, A., Keen, M. and Klemm, A. (2016) 'The Russian "Flat Tax" Reform', *IMF Working Paper*, p. 48.

Jalata, D. (2014) 'The Role of Value Added Tax on Economic Growth of Ethiopia', *Science, Technology and Arts Research Journal*, 3(1), p. 156. doi:10.4314/star.v3i1.26.

Jarczok-Guzy, M. (2017) 'The principles of tax law equality in the context of direct taxation', *Journal of Economics and Management*, 30, pp. 70–84. doi:10.22367/jem.2017.30.04.

Johansson, Å. et al. (2008) 'Tax And Economic Growth', *OECD Economics Department Working Paper*, No.620, p. 85.

Jorgenson, D.W. and Yun, K.-Y. (1990) 'Tax Reform and U.S. Economic Growth', *Journal of Political Economy*, 98(5, Part 2), pp. S151–S193. doi:10.1086/261728.

Jysmä, S., Kosonen, T. and Savolainen, R. (2019) 'A case for zero effect of sin taxes on consumption? Evidence from a sweets tax reform', *Labour Research Institute for Economic Research, Academy of Finland and CESifo*, p. 31.

Kendrick, M.S. (1939) 'The Ability-to-Pay Theory of Taxation', *The American Economic Review*, 29(1), pp. 92–101.

King, R.G. and Rebelo, S. (2000), 'Resuscitating Real Business Cycles' *Nber Working Paper Series*, p. 49.

Kireenko, A.P. et al. (2018) 'Lab experiment to investigate tax compliance: the case of future taxpayers' behavior in Russia and Belarus', *Journal of Tax Reform*, 4(3), p. 25.

Kolahi, S.H.G. and Noor, Z.B.M. (2015) 'The Effect of Value Add Tax on Economic Growth and Its Sources in Developing Countries', *International Journal of Economics and Finance*, 8(1), p. 217. doi:10.5539/ijef.v8n1p217.

Komlos, J. (2019) 'Reaganomics: A Watershed Moment on the Road to Trumpism', *The Economists' Voice*, 16(1). doi:10.1515/ev-2018-0032.

Kornhauser, M.E. (1996) 'Equality, Liberty, and a Fair Income Tax', *FORDHAM URBAN LAW JOURNAL*, p. 58.

Li, J.F. and Lin, Z.X. (2015) 'The impact of sales tax on economic growth in the United States: an ARDL bounds testing approach', *Applied Economics Letters*, 22(15), pp. 1262–1266. doi:10.1080/13504851.2015.1023933.

Long, C., & Miller, M. (2017). *Taxation and Sustainable Development Goals. Shaping policy for development.*

MacDougall, R. (1974) *The Expenditure Tax: Content, Administration and Possible Application.* (ADVISORY COMMISSION ON INTERGOVERNMENTAL RELATIONS).

Mankiw, N.G., Weinzierl, M. and Yagan, D. (2009) 'Optimal Taxation in Theory and Practice', p. 34.

Marrelli, M. (1984) 'On indirect tax evasion', *Journal of Public Economics*, 25(1–2), pp. 181–196. doi:10.1016/0047-2727(84)90050-1.

McNabb, K. and LeMay-Boucher, P. (2014) 'Tax Structures, Economic Growth And Development', *SSRN Electronic Journal [Preprint]*. doi:10.2139/ssrn.2496470.

Mooij, R.D., Hebous, S. and Hrdinkova, M. (2018) 'Growth-Enhancing Corporate Tax Reform in Belgium', *Nordic Tax Journal*, 2018(1), pp. 1–17. doi:10.1515/ntaxj-2018-0004.

*Morales-Zurita, L.F. and Medina-Durango, C.A. (2016) Assessing the effect of payroll taxes on formal employment : the case of the 2012 tax reform in Colombia. Bogotá, Colombia: Banco de la República. doi:10.32468/be.971.*

*Nalbant Efe, G. (2021) Büyüme Dostu Vergileme, Gazi Kitabevi, 1. Baskı, s.33.*

*Neill, J.R. (1999) 'The benefit and sacrifice principles of taxation: A synthesis', n Social Choice and Welfare, p. 8.*

*NGUYEN, H.H. (2019) 'Impact of Direct Tax and Indirect Tax on Economic Growth in Vietnam', The Journal of Asian Finance, Economics and Business, 6(4), pp. 129–137. doi:10.13106/JAFEB.2019.VOL6.NO4.129.*

*Nickell, S.J. (2003) 'Employment and Taxes', SSRN Electronic Journal [Preprint]. doi:10.2139/ssrn.489443.*

*Norregaard, J. and Khan, T.S. (2007) 'Tax Policy: Recent Trends and Coming Challenges', IMF Working Paper, p. 61.*

*OECD (2008) Reforms for Stability and Sustainable Growth: An OECD Perspective on Hungary. OECD. doi:10.1787/9789264043770-en.*

*OECD (2015) 'Fundamental principles of taxation', in Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy. OECD.*

*Ogundana, Oyebisi Mary et al. (2017) 'Impact of Direct and Indirect Tax on the Nigerian Economic Growth', Binus Business Review, 8(3), p. 215. doi:10.21512/bbr.v8i3.3621.*

*Padovano, F. and Galli, E. (2007) 'Tax rates and economic growth in the OECD countries', Economic Inquiry, 39(1), pp. 44–57. doi:10.1111/j.1465-7295.2001.tb00049.x.*

*Paetzold, J. and Tiefenbacher, M. (2018) 'Distributional and revenue effects of a tax shift from labor to property', International Tax and Public Finance, 25(5), pp. 1215–1251. doi:10.1007/s10797-018-9484-5.*

*Perry, S.E. (2014) 'Some terminology and definitions in the field of community economic development', Making Waves, 10(1), p. 4.*

*Polat, M.A. (2019) 'Ekonomik Büyüme ile Vergi Gelirleri Arasındaki İlişkinin İncelenmesi: Türkiye Örneği', İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi, 8(3), pp. 1991–2009. doi:10.15869/itobiad.584204.*

*Pigato, M., Black, S., Daniel, J., & Parry, I. (2019). Carbon Taxes and Development: How Carbon Taxation Can Help Countries Achieve Their Sustainable Development Goals. Stockholm: The World Bank.*

*Pirlot, A. (2019). A Legal Analysis of the Mutual Interactions between the UN Sustainable Development Goals (SDGs) & Taxation.*



*Poulson, B.W. and Kaplan, J.G. (2008) 'State Income Taxes and Economic Growth', Cato Journal, p. 19.*

*Rauscher, M. (2005) 'Economic Growth and Tax-Competing Leviathans', International Tax and Public Finance, 12(4), pp. 457–474. doi:10.1007/s10797-005-1834-4.*

*Richardson, G. and Lanis, R. (2007) 'Determinants of the variability in corporate effective tax rates and tax reform: Evidence from Australia', p. 16.*

*Rogers, A. and Toder, E. (2011) 'Trends in Tax Expenditures, 1985-2016', Urban-Brookings Tax Policy Center, p. 9.*

*Schneider, D. (1980) 'The Effects of Progressive and Proportional Income Taxation on Risk-Taking', pp. 67–75.*

*Seligman, E.R.A. (1908) 'Progressive Taxation in Theory and Practice', American Economic Association Quarterly, 3rd Series, Vol. 9, No. 4, p. 330.*

*Sidorova, E. and Tikhonova, A. (2017) 'Economics and management of national economy', p. 4.*

*Simionescu, M. and Albu, L.-L. (2016) 'The impact of standard value added tax on economic growth in cee-5 countries: econometric analysis and simulations', Technological and Economic Development of Economy, 22(6), pp. 850–866. doi:10.3846/20294913.2016.1244710.*

*Songur, M. and Yüksel, C. (2018) 'Vergi Yapısı ile Ekonomik Büyüme Arasındaki Nedensellik İlişkisi: Türkiye Örneği', Finans Politik & Ekonomik Yorumlar (643), p. 25.*

*Soule, D.M. (1967) 'Ability-to-Pay Taxation as Discriminatory Pricing of Government Services', Land Economics, 43(2), p. 219. doi:10.2307/3145245.*

*Stoilova, D. (2017) 'Tax structure and economic growth: Evidence from the European Union', Contaduría y Administración, 62(3), pp. 1041–1057. doi:10.1016/j.cya.2017.04.006.*

*Stöllinger, R. (2020) 'Getting serious about the European Green Deal with a Carbon Border Tax', The Vienna Institute for International Economic Studies Wiener Institut für Internationale Wirtschaftsvergleichep, p. 28.*

*Şenses, F. (1997). Kalkınma İktisadı: Yükselişi ve Gerilemesi. İstanbul: İletişim Yayıncılık.*

*Tosun, M.S. and Abizadeh, S. (2005) 'Economic growth and tax components: an analysis of tax changes in OECD', Applied Economics, 37(19), pp. 2251–2263. doi:10.1080/00036840500293813.*



Trotman-Dickenson, D.I. (1996) 'The Theory of Taxation and the Tax System', in *Economics of the Public Sector*.

Türk, M.M. and Barışık, S. (2021) 'Türkiye'de Vergi ve Büyüme Etkileşiminde Dolaylı- Dolaysız Vergi Ayrımı', p. 25.

Utz, S. (2002) 'Ability to Pay', *Faculty Articles and Papers, University of Connecticut School of Law*.

Uyanık, A. (2019), *Vergi Bilinci ve Vergiye Gönüllü Uyumun Vergi Gelirlerine Etkilerinin Değerlendirilmesi, Maliye Dergisi*, p. 354-386.

Uyanık, A. (2020) 'Maliye Politikaları (Devlet ve Kamu Maliyesi İşlevleri ile Geliştirilmesi Gerekli Maliye Politikaları)', *Der Yayınları, 2. Baskı, İstanbul*.

Vegh, C. et al. (2021) 'Assessing the Effect of Payroll Taxes on Formal Employment', p. 51.

Vickrey, W. (1939) 'Averaging of Income for Income-Tax Purposes', *Journal of Political Economy*, 47(3), pp. 379–397. doi:10.1086/255390.

Wöhlbier, F., Astarita, C. and Mourre, G. (2014) 'Consolidation on the revenue side and growth-friendly tax structures: an indicator based approach', *European Economy, Economic Papers*, 513, p. 84.

Wöhlbier, F., Mourre, G. and Astarita, C. (2018) 'Growth-Friendly Tax Structures: An Indicator-Based Approach', *German Economic Review*, 19(1), pp. 32–73. doi:10.1111/geer.12116.

Yuriivna Shevchenko, N. and Ievgenii Viktorovych, S. (2019) 'Review on Status and Trends in Taxation of Foreign Economic Operations in Ukraine', *International Journal of Economics, Finance and Management Sciences*, 7(4), p. 103. doi:10.11648/j.ijefm.20190704.12.

Yücememiş, B. and Erol, K.O. (2017) 'Average effective tax rates of Turkey in eu accession process', *İktisat Fakültesi Mecmuası / Journal of the Faculty of Economics*, pp. 24–42. doi:10.26560/iuifm.331642.

Zhang, P. (2019) 'Strategies in Adopting Unpopular Policies in China: The Case of Property Tax Reform', *China's Modernization and Governance in a Comparative Perspective*, p. 14.

Zheng, Y., Zheng, H. and Ye, X. (2016) 'Using Machine Learning in Environmental Tax Reform Assessment for Sustainable Development: A Case Study of Hubei Province, China', p. 20.

Zhixin, Z. and Ya, L. (2011) 'The Impact of Carbon Tax on Economic Growth in China', *Energy Procedia*, 5, pp. 1757–176

## KAYNAKÇA-2

Adegboyo, Olufemi Samuel (2020), *The Nexus Between Taxation And Nigerian Economic Growth*, *Skyline Business Journal* (2020), 16(1), 55-67 (ISSN 1998-3425), <https://doi.org/10.37383/SBJ160105>

Akıncı, Adil ve Atalay, Muhammet (2021), *Türkiye’de Vergi Yükü ile Kişi Başına Düşen Gayri Safi Yurtiçi Hasıla Arasındaki İlişki: Fourier Yaklaşımı*,

*Sayıştay Dergisi*, 32 (121): 127-152 <https://doi.org/10.52836/sayıstay.968784>

Arnold, Jens (2008), *Do Tax Structures Affect Aggregate Economic Growth? Empirical Evidence from a Panel of OECD Countries*, OECD Economics Department Working Papers No. 643. 28 p. <https://dx.doi.org/10.1787/236001777843>

Jack Johnston ve John Dinardo(1997), *Econometric Methods* (4’üncü baskı), McGraw Hill, 531 sf.

Karabulut, Tahsin(2004), *Laffer Etkisinin Türkiye Uygulaması (1980-2003)*, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler MYO.

Karayılmazlar, E. ve Göde, B. (2017), *Vergi Yükünün Ekonomik Büyüme Üzerine Etkisi*, Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 10(4): 131-142

Mangır, F. ve Ertuğrul, H. M. (2012), *Vergi Yükü ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: 1988-2011 Türkiye Örneği*, *Maliye Dergisi*, 162: 256-265

Musgrave, Richard A. ve Peggy B. Musgrave (1984), *Public Finance in Theory and Practice* (4’üncü baskı), McGraw-Hill, 824 sf.

Onyeoma, Sylvester; Godfrey Okoduwa Enabulu and Blessing Ose Oligbi (June 2021), *Taxation As A Tool For Economic Growth: Evidence From Nigeria*, *Igbinedion University Journal of Economics and Development Studies (IUJEDS)*, Vol 1 Issue 1, June 2021.

Organ, İ. ve Ergen, E. (2017), *Türkiye’de Vergi Yükünün Ekonomik Büyümeye Etkileri Üzerine Bir Çalışma*, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, (27): 197-207

Ozpençe, O. ve Mercan, N. (2020), *The Relationship Between Tax Burden and Economic Growth: Turkey Case*. *Journal of Business Economics and Finance*, 9(2): 143-154.

Pata, K. ve Ela, M. (2020), *Türkiye’de Finansal Gelişmenin Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkileri: Fourier Eşbütünleşme ve Nedensellik Testleri*, *Mali Çözüm Dergisi/Financial Analysis*, 30(158)

Pehlivan, M. (2021), *Tüketim ve gelir vergileri açısından optimal vergileme*. *Maliye Çalışmaları Dergisi-Journal of Public Finance Studies*, 2021; 65: 91-113 <https://doi.org/10.26650/mcd2021-863797>



