



S. 1000
T. C. ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

t
88

TÜRKİYE'DE VERGİ YAPISI ve GELİŞİMİ

(1970 - 1984 Dönemleri Arası Türk Vergi
Yapısı Üzerine Ampirik Bir Araştırma)

Yüksek Lisans Tezi

S. Taner KOÇ

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
Merkez Kütüphane

Eskişehir - 1986

İÇİNDEKİLER

Sayfa

TABLOLAR.

GİRİŞ. 1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ YAPISI VE GELİŞİMİ

I. VERGİ YAPISI. 3

1. VERGİ YAPISI KAVRAMI 3

2. VERGİ YAPISINI TAYİN EDEN ETKENLER 4

A. Sosyo-Ekonomik Yapı. 5

B. Siyasal Yapı. 6

C. Kültürel Yapı. 7

D. <u>Ekonomik Yapı</u>	8
a. Piyasa Yapısı	10
b. Ekonomik Gelişmişlik Düzeyi	15
II. <u>VERGİ YAPISININ GELİŞİMİ</u>	17
1. GELENEKSEL TOPLUMLARDA VERGİ YAPISININ GELİŞİMİ	18
2. GELİŞMEKTE OLAN ÜLKELERDE VERGİ YAPISININ GELİŞİMİ	19
3. ÇAĞDAŞ TOPLUMLARDA VERGİ YAPISININ GELİŞİMİ .	23

İ K İ N C İ B Ö L Ü M

TÜRKİYE'DE VERGİ YAPISI VE GELİŞİMİ

I. <u>TÜRK VERGİ YAPISI VE GELİŞİMİ</u>	24
1. TÜRK VERGİ YAPISI	24
2. TÜRK VERGİ YAPISININ GELİŞİMİ	26
A. <u>Dolaylı-Dolaysız Vergilerin Gelişimi</u> . .	26
B. <u>Gelir Vergisi-Yurtiçi Dolaylı Vergiler, ve Dış Ticaret Vergilerinin Gelişimi</u> . . .	28
II. <u>TÜRKİYE'DE 1970-1984 DÖNEMİNDE VERGİ YAPISI GELİŞİMİNİN DENEYSEL OLARAK TEST EDİLMESİ</u> . . .	29
1. DEĞİŞKENLERİN BELİRLENMESİ	30

A. <u>Bağımlı Değişken</u>	30
B. <u>Bağımsız Değişkenler</u>	32
a. Tarımın GSMH İçindeki Oranı.	32
b. Kişi Başına Düşen Gelir Düzeyi	33
c. Enflasyon.	35
d. Paranın Dolanım Hızı	36
e. Dışa Açıklık Oranı.	38
2. MODELİN KURULMASI.	39
3. MODELİN ÇÖZÜMÜ.	40
4. MODELİN İRDELENMESİ.	41
A. <u>Modelin Genel İrdelenmesi</u>	41
B. <u>Bağımlı Değişkenin İrdelenmesi</u>	42
C. <u>Bağımsız Değişkenlerin İrdelenmesi</u>	48
a. Tarımın GSMH İçindeki Oranı.	48
b. Kişi Başına Düşen Gelir Düzeyi	51
c. Enflasyon.	54
d. Paranın Dolanım Hızı	58
e. Dışa Açıklık Oranı.	61
<u>S O N U Ç</u>	66
<u>E K T A B L O L A R</u>	69
<u>Y A R A R L A N I L A N K A Y N A K L A R</u>	74

T A B L O L A R

<u>Tablo No.</u>		<u>Sayfa No.</u>
1	KİŞİ BAŞINA GSMH'YA GÖRE GRUPLANDIRILMIŞ GELİSMEKTE OLAN ÜLKELERDE DIŞ TİCARET VERGİLERİNİN PAYI.	14
2	KİŞİ BAŞINA GELİR İLE VERGİ/GSMH ORANLARI	34
3	REGRESYON ÇÖZÜMÜ.	40
4	1970-1984 YILLARINDA GSMH RAKAMLARI . . .	43
5	1970-1984 YILLARINDA VERGİ RAKAMLARI. . .	44
6	1970-1984 YILLARINDA VERGİ/GSMH ORANI, GSMH VE VERGİLERİN ARTIŞ HIZLARI.	46
7	1970-1984 YILLARINDA VERGİ/GSMH ORANININ YILLARA GÖRE TRENDİ.	47

8	1970-1984 YILLARINDA TARIM GELİRİ VE TARIM GELİRİNİN GSMH İÇİNDEKİ ORANI.	49
9	1970-1984 YILLARINDA TARIM/GSMH VE VERGİ/GSMH ORANLARININ TRENDİ.	50
10	1970-1984 YILLARINDA KİŞİ BAŞINA DÜŞEN GELİR RAKAMLARI VE VERGİ/GSMH ORANI.	52
11	1970-1984 YILLARINDA KİŞİ BAŞINA DÜŞEN GELİR VE VERGİ/GSMH ORANLARININ TRENDİ.	53
12	1970-1984 YILLARINDA VERGİ SİSTEMİNİN ESNEKLİĞİ, VERGİ/GSMH VE ENFLASYON ORANI.. . . .	55
13	1970-1984 YILLARINDA ENFLASYON ORANI VE VERGİ/GSMH ORANININ TRENDİ.	57
14	1970-1984 YILLARINDA PARA ARZI, PARANIN DOLANIM HIZI VE VERGİ/GSMH ORANI.	59
15	1970-1984 YILLARINDA PARANAN DOLANIM HIZI VE VERGİ/GSMH ORANININ TRENDİ.	60
16	1970-1984 YILLARINDA İTHALAT, DIŞA AÇIKLIK ORANI VE VERGİ/GSMH ORANI.	63
17	1970-1984 YILLARINDA DIŞA AÇIKLIK ORANI VE VERGİ/GSMH ORANININ TRENDİ.	64

G İ R İ Ş

Bilindiği gibi, her toplum kendine özgü ekonomik, sosyal ve politik bir yapıya sahiptir ve bu yapı zaman içersinde sürekli bir değişim göstermektedir. Toplumsal yapının bir parçası olan vergi yapısı da gelişen ve değişen bu toplumsal yapıya uygun olarak gelişmektedir. Bu gelişim ise, hem bir finansman kaynağı olarak, hem de iktisat ve maliye politikası aracı olarak, vergilerin önemini arttırmaktadır.

Vergi yapılarında meydana gelen bu değişimlerin neler olduğu ve Türkiye'de bu gelişimin nasıl olduğunu belirlemek için bu çalışma yapılmıştır.

Çalışmamız iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde vergi yapısı kavramı ve vergi yapısını tayin eden etkenler açıklanmış, vergi yapısının değişen top-

lumsal yapıdaki gelişimi incelenmiştir.

İkinci bölümde ise, Cumhuriyet döneminden itibaren Türk vergi yapısında meydana gelen değişim incelenmiş, vergi yapısının gelişimi üzerinde etkili olabilecek etkenler yardımı ile Türk vergi yapısının gelişimi 1970-1984 dönemi için deneysel olarak test edilmeğe çalışılmıştır.

B İ R İ N C İ B Ö L Ü M

VERGİ YAPISI VE GELİŞİMİ

I. VERGİ YAPISI

Vergilerin, bir ekonomik sistem içerisinde, gerek bu sistemle olan yapısal ilişkileri ve gerekse işleyişleri açısından analiz edilmesi genellikle, vergilerin yapısının açıklanmasını, daha sonra bunların sistem içinde nasıl işlediklerinin belirlenmesini gerekli kılmaktadır. Bu nedenle çalışmanın bu kısmında vergi yapısı tanımlandıktan sonra, vergi yapısına etki eden etkenler açıklanacaktır.

1. VERGİ YAPISI KAVRAMI

Vergi yapısı, vergi sistemlerini meydana getiren

çeşitli vergilerin, gerek toplam vergiler içerisindeki, gerekse GSMH ve devlet gelirleri gibi diğer ekonomik büyüklükler içerisindeki nispi paylarını ve önemlerini ifade eder.

Toplam vergi gelirleri ve vergi hasılatının diğer ekonomik büyüklükler içerisindeki payı ise aynı anlamda değildir. Örneğin, vergi hasılatının kamu gelirleri içerisindeki payı doğrudan doğruya "vergilerin kamu gelirlerine oranı" ve yine vergi hasılatının GSMH içindeki payı ise "toplam vergi yükü" gibi terimlerle ifade edilir. Vergi yapıları, tarihsel bir kurum olarak ülkelerin sosyal, politik ve ekonomik koşullarına bağlı olarak oluşurlar ve toplumun mali fonksiyonunu yansıtırlar.

Farklı ekonomik yapıya sahip ülkelerde vergi yapısında farklıdır. Ayrıca ekonomik ve sosyal yapıda ortaya çıkan değişiklikler sonucu vergi sisteminin bileşimi de değişir. İdeal bir vergi yapısı ülkenin sosyo-ekonomik yapısına uygun ve ekonomide istikrarsızlıklara yol açmaksızın her türlü kamusal gereksinimleri karşılayacak bir biçimde olmalıdır.

2. VERGİ YAPISINI TAYİN EDEN ETKENLER

Bir vergi sistemi istenildiği zaman ve şekilde değiştirilecek kanunlar topluluğu değildir. Vergi yapısını belirleyen ve dolayısıyla sistemin bileşimini etki-

leyen bir takım değişkenler vardır. Her ülkede ekonomik, politik ve sosyal etkenler tek tek ve karşılıklı olarak vergi sisteminin bileşimini etkiler(1). Diğer taraftan vergi yapısında ekonomik, sosyal, politik yapıyı etkiler. Yani etki iki yönlüdür.

Ancak vergi sisteminin bu etkileri diğer bir takım ekonomik ve sosyal değişkenlerle beraber ortaya çıkar. Vergi sisteminin tek başına etkisi zayıftır. Aşağıda vergi yapısını belirleyen bu sosyal, siyasal ve ekonomik etkenler ekonomik yapı daha ayrıntılı bir şekilde ele alınmak suretiyle açıklanmaya çalışılacaktır.

A. Sosyo-Ekonomik Yapı

Vergi sistemi ile ekonomik sistem arasında çok sıkı bir ilişki vardır. Her ekonomik sistem kendi yapısı ve işleyişine uyan vergi yapısını gerektirir. Örneğin, kapitalist ve sosyalist ekonomilerin vergi sistemleri tamamen farklıdır. Belirli bir ekonomik sistem içerisinde vergi sisteminin değişmesi kantitatif değişiklikler şeklinde ortaya çıktığı halde, ekonomik sistemin değişmesi, vergi sisteminde kalitatif değişiklikleri gerektirmekte-

(1) Ö.F. BATIREL, Maliye Politikası ve Gelişmekte Olan Ülkeler, İstanbul, 1984, s.116.

dir(2). Örneğin, kapitalist bir ekonomide, kısa dönemde gelir yapısı değişmeyeceği için, vergilerdeki değişme (satış vergisi yerine katma değer vergisinin konulması şeklinde) vergi sisteminin temelden değişmesini gerektirmeyen bir takım ayarlamalar şeklinde ortaya çıkar. O halde sosyo-ekonomik sistem temel belirleyici olmakta, ekonomik ve sosyal yapı ise, aynı sosyo-ekonomik sistem içerisinde farklı yapıya sahip olan ülkelerin vergi sistemlerinin değişik bileşimlerini belirtmektedir.

B. Siyasal Yapı

Ülkelerin siyasal tarihi incelenecek olursa, vergi bileşimi ile siyasal yapı arasında sıkı bir ilişki olduğu görülmektedir. Vergileme ile çeşitli vergileme araçları ve türleri arasında seçim yapılırken söz konusu dönemdeki siyasal değer yargıları önemli bir belirleyici olmuştur.

Siyasal gücü daha yüksek olanlar kendi sınıflarının vergi yükünü daha düşük tutmak için baskı yaparlar. Örneğin, ilk çağlarda (Atina ve Roma'da) egemen olan vatandaşların, orta çağda derebeyleri ile yöneticilerin, vergileri diğer vatandaşlara yüklediği görülmektedir.

(2) M. TUCEK, "Commentaire Sur las Rapports Introductifs", Innovation en Matiere Fiscale, İ.İ.E.P., İstanbul, 1969, s.56-57.

Dikta rejimlerinde, devlet otoritesinin kuvvetli olması sonucu, vergileme ve vergi bileşimini değiştirmek kolaydır. Devlet otoritesinin dikta rejimlerine göre zayıf olduğu demokratik rejimlerde ise vergileme ve vergi bileşimini değiştirmek oldukça zor olmaktadır.

Demokratik bir yapı içerisinde, ideolojik yaklaşımlar da büyük ölçüde kamu ekonomisinin payını ve bu yoldan da kamu gelirlerini etkiler. Eğer siyasal tercihe, sosyal devlet yaklaşımı hakimse, bu kamu sektörünün büyüklüğünün artması demektir. Bu da vergilerin artmasına neden olur. Eğer siyasal tercihe, mevcut sistemin devam ettirilmesi gibi bir yaklaşım hakimse, bu durumda gelirlerin artmaması yönünde bir baskı vardır.

C. Kültürel Yapı

Bir ülkedeki okur-yazar oranı, kitle iletişim araçlarının kullanılma oranı, kentleşme oranı, yerleşim birimlerinde emek gücünün değişme oranı gibi oranlar vergi yapısını etkiler. Genelde okur-yazar oranı ve kentleşme oranı yüksek olan ülkelerde vergi hasılatı da yüksektir.

Bir ülkede gelişmiş ve yerleşmiş vergi geleneği de vergi yapısı üzerinde etkili olur. Bir ülkede egemen olan herhangi bir vergi iyi bir vergi olmasa veya eko-

nomik ve sosyal yapıya uymasa bile kalıcı bir nitelik taşıyabilir.

Vergi sistemini etkileyen iki kültür yapısından bahsedilir. Birisi, Kuzey-Batı Avrupa vergi sistemidir. Bu vergi sistemi, genelde, İngilizce konuşan ve genellikle dolaysız vergilemeye dayalı olan vergi sistemidir. Örneğin, ABD, İsveç ve İsviçre'de dolaysız vergiler toplam vergilerin üçte ikisini oluşturur. Bu ülkelerde dolaylı vergiler daha çok lüks tüketim vergileri tipindedir. Dış ticaretten alınan vergiler ise düşüktür. Diğeri ise Akdeniz'de Latin ülkelerinde, Fransa'da ve bu ülkelerin uzantıları olan deniz aşırı ülkelerde yerleşmiş olan vergi yapısıdır. Bu vergi yapısında daha çok dolaylı vergilemeye önem verilmekte, dolaysız vergilerin giderek azalmasına karşın, dolaylı vergiler bunların geleneksel vergileri olmaktadır (3).

D. Ekonomik Yapı

Ekonomik yapı vergi sisteminin bileşimini doğrudan doğruya etkileyen en önemli faktördür. Vergiler ekonomik değerler ve mübadele üzerinden alındığı için

(3) T. TOROS, "Kalkınma Sırasında Kamu Gelirleri ve Vergi Bünyesindeki Değişmeler", İktisat-Maliye Dergisi, İstanbul, 1974, Cilt: 22, s.29.

ekonomik yapı ile oldukça ilişkilidir. Bir yerde ekonomik yapının parçasıdır ve onun bir aracıdır. Ekonomik yapı hakkında farklı yaklaşımlar vardır. Örneğin, F. FERROUX'un klasik tanımına göre, ekonomik yapı, "zaman ve mekan içinde lokalize olmuş belirli bir bütünlüğü karakterize eden oranlar ve ilişkilerdir". FERREUX'a göre, söz konusu oranlar, ekonomik üniteyi meydana getiren unsurların nisbi önemlerini belirtir. Milli gelir içinde kârların, ücretlerin oranları gibi ilişkiler ise ekonomik üniteler arasındaki ilişkilerdir. Tanımdaki ekonomik bütünlükten ise, ekonomideki sektörlerin karşılıklı durumları ve ekonominin kendi kendine yeterlilik derecesi, diğer bir ifade ile dışa açıklığın oranı anlaşılmaktadır(4).

Ekonomik yapının vergi yapısı üzerindeki etkisi, piyasa yapısı ve ekonomik gelişmişlik düzeyine göre değişmektedir. Piyasa yapısı, ekonominin para ekonomisine bağlı olup olmaması, ekonomide sektörlerin dağılımı ve ekonominin dışa açıklığı, ekonomik gelişmişlik ise kişi başına düşen gelir düzeyi gibi alt başlıklar altında incelenebilir. Aşağıda, ekonomik yapının vergi yapısı ile olan bu yakın ilişkisi nedeniyle piyasa yapısı ile

(4) Y. ÜLKEN, 20. Yüzyılda Dünya Ekonomisi, İ.Ü. İktisat Fak., İstanbul, 1974, s.89-140.

ekonomik gelişmişlik düzeyi, daha geniş incelenecektir.

a. Piyasa Yapısı

Piyasa yapısı ile, piyasanın para ekonomisine bağlı olup olmadığı, ekonomik faaliyetin sektörel dağılımı ve işletmelerin büyüklükleri ifade edilmektedir. Piyasanın para ekonomisine bağlı olup olmaması hem vergilerin yapısını, hemde verimliliğini etkiler. Ekonomideki sektörler de farklı vergiler için farklı kapasiteye sahiptir. Sektörlerin ekonomideki nisbi payları, vergi sisteminin bileşimini doğrudan doğruya etkiler. İşletme büyüklükleri ve işletmelerin özelliği de vergi yapısını etkiler. Büyük ve ileri muhasebe tekniğine sahip işletmeler uygun bir vergileme konusu teşkil etmektedirler. Piyasa yapısını belirleyen bu üç özellikten ilk ikisi, aşağıda daha ayrıntılı olarak ele alınacak, üçüncü özellik olan işletmelerin büyüklüğü ve özellikleri kavramı ise diğer ikisi içinde incelendiğinden ele alınmayacaktır.

i. Para ekonomisine bağlılık: Para ekonomisine bağlı olmayan toplumlarda tüketiciler, az ve sınırlı olan ihtiyaçlarını bizzat kendileri üretirler. Öztüketim söz konusudur, piyasa işlemleri, mübadele ve iş bölümü yoktur, para ikinci derecede bir fonksiyona sahiptir.

Bu tanım ilkel yapıdaki bir toplumun piyasa yapısını ifade etmektedir.

Biraz daha ileri toplumlarda, para henüz daha yerini almamış ve paraya dayalı pazar oluşmamıştır. Bu tür ekonomilerde tarım kesiminin payı çok büyük ve ekonomiye hakimdir. İşletmeler küçük ve emeğe dayalı olup, küçük sanayii, el sanatları gibi ekonomik faaliyetler söz konusudur. Bu ekonomiler günümüzde Asya ve Afrika'nın az gelişmiş ülkelerinde halen görülmektedir. Kapalı ekonomilerde kaynaklar zayıf ve sınırlı olduğundan vergileme yetersizdir. Piyasa işlemleri genişledikçe ve ekonominin paralı kesimi büyüdükçe vergi gelirleri ve kaynakları da artacaktır.

ii. Ekonomide sektörlerin dağılımı: Ekonominin sektörel yapısı, diğer bir ifade ile, tarım, sanayii ve hizmetler sektörlerinin ekonomi içindeki nisbi önemleri, vergi sistemini iki şekilde etkiler. Birincisi, sektörlerin vergi kapasiteleri farklıdır. Diğer bir değişle ekonomide sektörlerin payları vergi hasılatını etkilemektedir. Örneğin, sanayii sektöründe vergi kapasitesi daha yüksektir. Bunun içinde sanayileşmiş ülkelerin vergi hasılatı yüksek olur. İkinci etki ise, bu sektörlerde vergileme teknikleri de farklıdır. Örneğin, kurumlar vergisi veya gider vergileri, tarım sektöründen ziyade sanayii sektörünün yapısına uygundur.

Gelişmekte olan ülkelerde, sanayileşmiş ülkelere nazaran tarımın milli gelir içindeki ağırlık ve önemi büyük boyutlara erişir. Örneğin, bu oran İngiltere'de % 5, Batı Almanya'da % 9 iken Seylanda % 70, Hindistanda % 60'tır. Gelişmekte olan ülkelerde nüfusun büyük kısmı tarım sektöründe toplanmıştır. Bu sektörde küçük işletmeler ve emek yoğun teknoloji kullanılması sonucu, verim düşüklüğü ve büyük boyutlarda gizli işsizlik meydana gelmektedir. Bu sektörün GSMH'dan büyük pay almasına karşın, vergi hasılatı düşüktür. Gelişmiş ülkelerde ise nüfusun az bir kısmı tarım sektöründe toplanmıştır. Bu sektörde büyük işletmeler ve sermaye yoğun teknoloji kullanılması, verimliliğin artmasına, gizli işsizliğin çok küçük boyutlara düşmesine neden olur. Bu sektör GSMH'dan az pay almasına karşın, vergi hasılatı yüksektir.

Gelişmekte olan ülkelerde tarım, sanayii ve hizmet sektörlerinde kullanılan vergi teknikleri de farklıdır. Tarım sektöründe gelir vergisinin yeri oldukça önemsizdir, daha çok tarım ürünleri üzerinden alınan arazi ve emlak vergilerinin yeri önemlidir. Sanayi sektöründe, gelir ve harcama vergiler, hizmetler sektöründe ise, satış ve ciro üzerinden alınan vergiler önemli bir yer tutmaktadır.

Ekonomide, tarım sektörü GSMH içinde önemli bir yer tutuyorsa o ekonomide vergi hasılatı düşük, eğer tarım sektörü GSMH içinde düşük bir paya sahip ise, o ekonomide vergi hasılatı yüksek olmaktadır.

iii. Ekonominin dışa açıklığı: Bir ekonominin dışa açıklığı toplam dış ticaretin (ithalat + ihracat) GSMH'ya oranıdır. Dışa açıklık, vergi yapısı hem doğrudan hemde dolaylı etkiler. Ekonominin dış ticareti arttıkça dış ticaret üzerinden alınan vergi gelirlerinin artması, vergi yapısını doğrudan etkilemektedir. Ekonominin dışa açıklık oranının vergi yapısı üzerindeki dolaylı etkisi ise dış ticaret hacmi arttıkça ekonominin paralı kesiminin büyümesi, sanayileşme ve piyasa ekonomisinin gelişmesi ve bu gelişmeler sonucu vergi gelirlerinin artmasıdır.

Dışa açıklığın vergi yapısını doğrudan etkilemesi ancak gelişmekte olan ülkelerde geçerlidir, Diğer bir ifade ile, kişi başına milli gelirin düşük olduğu ekonomilerde dışa açıklık vergi sisteminin önemli bir belirleyicisi olmaktadır. Gelişmiş ülkelerde dışa açıklık oranının vergi sistemi üzerindeki etkisi oldukça azdır. Musgrave ve Hinrichs'in yaptığı ampirik araştırmalar yukarıdaki olayı doğrulamaktadır(5).

Gelişmekte olan ülkelerde dışa açıklık oranı vergi sisteminin önemli bir belirleyicisidir. Çünkü dış ticaret

(5) R.A. MUSGRAVE, Fiscal Systems, Yale University Press, London, 1969, s.139-144-145, H.H. HINRICHS, A General Theory of Tax Structure Change During, Economic Cambridge, 1966, s.12-19.

sektöre paralı kesimde yer alan, vergi potansiyeli yüksek olan bir sektördür. Gelişmekte olan ülkelerde yerli sanayiinin korunması için ithalattan yüksek oranda vergi alınmaktadır. Diğer taraftan, bu ülkelerin dünya tüketiminde önemli bir yeri tutan veya üretimde önemli bir girdi olan hammaddelere sahip olmaları(6) nedeni ile, ihracattan da yüksek vergi alınmaktadır. Ayrıca, bu vergilerin tarh ve tahsil işlemlerinin kolay olması, vergi kaçırmanın zor olması da dış ticaret vergilerinin gelişmekte olan ülkelerde vergi yapısının önemli bir belirleyicisi olmasına neden olmaktadır. Bu durum aşağıdaki tabloda da gözlemlenebilir.

TABLO 1

KİŞİ BAŞINA GSMH'YA GÖRE GRUPLANDIRILMIŞ GELİŞMEKTE
OLAN ÜLKELERDE DİŞ TİCARET VERGİLERİNİN PAYI

<u>Kişi Başına GSMH (dolar)</u>	<u>Ülke Sayısı</u>	<u>Gümrük Vergilerinin Payı %</u>	
		<u>Toplam dolaylı Vergiler içinde</u>	<u>Toplam vergi Gelirleri içinde</u>
101-den az	20	5	35
101-200	11	50	32
201-500	19	51	33
501-850	9	38	18
850 den fazla	15	12	4

Kaynak: J.F. DUE, Indirect taxation in developing economies,
Johns Hopkins Press Ltd, London, 1970, s.28, Tablo 2-1

(6) Bu duruma Irak, İran, Venezuela da petrol, Güney Afrika'da Elmas, Brezilya'da kahve olarak verilebilir.

b. Ekonomik Gelişmişlik Düzeyi

Ekonomik gelişme, ekonomik, siyasi, sosyal ve demografik bir çok faktörün karşılıklı etkileriyle meydana gelen karmaşık bir olaydır. Ancak söz konusu faktörlerin bir çoğu ya ölçülemez veya ölçülse bile ortak bir birimle ifadeleri çok güçtür. Ancak gelişmişliğin ortak bir birimle ifadesi gerekmektedir. Milli gelirin yapısı ve düzeyi, ekonomik faaliyet ile doğru orantılı olduğuna göre kişi başına gelir düzeyi gelişmenin bir göstergesi olarak alınabilir. Kişi başına gelir düzeyinin alınması, vergi yapısının analizi yönündende elverişlidir. İktisadi gelişme ile birlikte vergi gelirlerinin GSMH daki payı artmakta ve vergi yapısı değişmektedir. Herhangi bir dönemde kesit analizi yoluyla farklı gelişmişlik düzeyindeki ülkelerin vergi sistemlerinin de farklı yapıda olduğunu görmek mümkündür. Ekonomilerde farklı gelişmişlik düzeylerinde çeşitli ülkeleri ele alarak bu ülkelerdeki vergi sisteminin yapısını karşılaştırmalı olarak inceleyen araştırmalar içinde en anlamlısı Hinrich'in farklı gelir düzeylerindeki 26 ülkeyi kapsayan çalışmasıdır(7). Bu çalışma sonucu bazı genellemeler ortaya çıkmıştır(8). Bunlar:

- Vergi sisteminin yapısı, ekonomik gelişmişliğin

(7) HINRICH, s.36.

(8) TOROS, s.27-28.

farklı düzeylerinde büyük değişiklikler gösterir. Yüksek gelir düzeyinde, dolaylı ve dolaysız vergilerin ağırlığını, gelirden sonra kültürel ve politik tercih belirler. Düşük gelir düzeyinde ise, kültürel faktörün önemi azalır. Bu gelir düzeyinde vergi yapısını dışa açıklık oranı ve vergi kapasitesi belirler.

- Dış ticaret vergileri ve vergi dışı devlet gelirlerinin toplam kamu gelirlerine oranı, gelişme arttıkça azalmaktadır. Dolaysız vergilerle, yurtiçinden alınan dolaylı vergilerin milli gelire ve toplam devlet gelirlerine olan oranı ise aynı süreç içinde artmaktadır.

- Dolaylı vergiler, ekonominin orta basamaklarında hala ağır basarlar. Dış ticaretten alınan dolaylı vergilerdeki azalma hızla yükselen iç dolaylı vergilerle karşılanmaktadır.

- GSMH'sı kişi başına 500 doların altında olan ülkelerde dolaysız vergilerde yüksek hasıla sağlanamamıştır.

- Gelişmekte olan ülkelerin vergi dışı gelirlere bağıllılığı fazladır. Devletin gelir ve gider açığı, enflasyon dış yardım ve borçlanma ile kapatılmaya çalışılmaktadır.

Martin ve Lewis ise gelişmekte olan ve GSMH'nın % 20'sini kamu sektörüne aktaran bir ülkede gelir kompo-

zisyonunun aşağıdaki gibi olmasını önermektedirler(9):

Gelir vergisi	% 8.0
Arazi vergisi	% 1.5
Veraset vergisi	% 0.5
İhracat vergisi	% 1.0
Gümrük, tüketim vergileri	% 7.0
Harçlar vb.	% 2.0
	<hr/>

20

II. VERGİ YAPISININ GELİŞİMİ

Vergi yapısını kısa dönemde etkileyen etkenlerde, uzun dönemde bir takım değişiklikler meydana gelir. Bir toplumda ortaya çıkan bu değişiklikler, kişi başına düşen gelir düzeyinin artması, şehirleşme, sanayileşme, kitle iletişim düzeyinin artması, demokratikleşme ve kültür düzeyinin artması şeklindedir. Daha öncede belirttiğimiz gibi, bir toplumun iktisadi ve sosyal yapısı ile vergi yapısı arasında organik bir bağ vardır. Diğer bir şekilde ifade edecek olursak, ekonomik gelişmenin çeşitli aşamalarında vergi yapısında bu ekonomik yapıya uyarak değişmektedir.

(9) A. MARTİN ve W. LEWIS, "Patterns of Public Revenue and Expenditure", The Manchester School of Economic and Social Sciens, Eylül, 1956, s.203-244.

Ekonominin gelişmişlik düzeyini tayin eden değişkenlerin benzer işlerlik gösterdikleri ekonomileri, belirli gelişme kategorileri içersinde ele almak imkanı vardır. Diğer bir anlatımla, gelişme ve kalkınmışlığı çeşitli düzeylerde sınıflamak mümkündür. Gelişme ile ilgili birçok teori ve model geliştirilmiştir(10). Ancak biz çalışmamızda, çok geniş çizgiler içersinde bu aşamaları, geleneksel toplumlar, gelişmekte olan toplumlar ve gelişmiş toplumlar şeklinde ele alacağız.

1. GELENEKSEL TOPLUMLARDA VERGİ YAPISININ GELİŞİMİ

Geleneksel toplum, kalkınma sürecinin başlangıç dönemindeki toplum olarak kabul edilmektedir. Geleneksel toplumlar, ekonomiye esas olarak toprak sahiplerinin egemen olduğu, milli gelirin büyük bölümünün tarıma dayalı, nüfusun dağınık ve daha çok kırsal kesimde yerleştiği, sanayileşmenin düşük veya el sanatları biçiminde olduğu toplumlardır.

Geleneksel toplumlarda vergi yapısı tarıma dayalıdır. Milli gelir içersinde tarımsal üretim payının büyük

(10) Bu teori ve modellerden özellikle önemli olanı W.W. Rostow'un gelişme teorisidir. Bakınız W.W. Rostow, Les Etapes de la Croissance Economique, Editions du Sevie, Paris, 1960.

olması sonucu vergi yükünün büyük kısmı tarım kesiminin üzerinde kalır. Bu nedenle, arazi vergileri, tarımsal gelir, baş vergileri, toplam devlet gelirleri içersinde birinci sırayı alır. Geleneksel toplumlarda gümrük vergileri ikinci sırayı alırlar. Bu vergilerin önemi, ülkelerin dışa açık olup olmadığına bağlıdır. Geleneksel yurtiçi dolaylı vergileri, belirli tüketim maddeleri ve devletin tekel gelirlerinden oluşur. Tüketim vergileri genellikle tütün, alkollü içkiler ve petrol yan ürünleri üzerinden alınır(11).

2. GELİŞMEKTE OLAN ÜLKELERDE VERGİ YAPISININ GELİŞİMİ

Bilindiği gibi gelişmekte olan ülkelerin ekonomik yapılarını tanımlamak oldukça güç olmakla birlikte bu ülkelerin ekonomik yapılarını çok genel olarak şu şekilde özetleyebiliriz. Gelişmekte olan ülkelerin kişi başına gelir düzeyi düşüktür. Ekonomileri ikili bir yapı göstermektedir. Bu ülkelerde bölgeler arası gelişmişlik düzeyi farklı olup, tasarruf ve sermayeleşme oranı yetersiz kalmakta ve kronik işsizlik ile kronik enflasyon hakim bulunmaktadır.

(11) F. HEPER, Toplumsal Yapı İle Vergi Yapıları Arasındaki İlişkiler, Doktora Tezi, Eskişehir, 1978, s.3-22-24.

Genellikle yukarıda belirtilen özelliklere sahip olan gelişmekte olan ülkelerin vergi yapıları şu şekildedir. Bu ülkelerde vergi gelirlerinin GSMH içindeki payı düşüktür. Bu ülkelerin gelişme düzeyleri itibarıyla çeşitlilik göstermesi vergi yapıları açısından da sistemli bir grup yapmayı güçleştirmektedir. Dolaysız vergilerin hasılatı düşüktür. Özellikle dış ticaret ve yurtiçi dolaylı vergilerinin hasılatı yüksektir. Dolaysız vergilerin hasılatının düşük olmasının en önemli nedeni kişi başına gelirin düşük olması, en az geçim indirimini geçen vergilenebilir gelirin sınırlı sayıda olmasıdır. Örneğin, artan oranlı gelir vergisi, ABD'de üç kişiden birisini, Fransa'da sekiz kişiden birisini kapsarken, gelişmekte olan ülkelere Arjantin'de 60, Şili'de 100, Peru'da 2000 kişiden birisini kapsar(12). Ekonominin birçok kesiminde verimliliğin düşük ve işletmelerin küçük olması dolaysız vergilerin hasılatını etkilemektedir. Ayrıca belirli elerde toplanması ve çeşitli muafiyet, istisnalarla gelişmeyi teşvik etmesi için hükümetlerin şirket karlarını yüksek oranda vergilememesi de dolaysız vergilerin hasılatının düşük olmasına neden olmaktadır.

(12) M. DUVARGER, Finances Publiques, Presses Universitaires de France, 1963, s.472.

Gelişmekte olan ülkelerde dış ticaret hacminin yüksek olması, dış ticaret üzerinden alınan dolaylı vergilerin hasılatını yükseltir. Diğer taraftan tüketimi vergilemek geliştirmekte olan ülkelerin iktisat politikasına daha uygun düşmektedir. Zira tüketimi vergileme, lüks tüketimi, lüks mal ithalini kısıtlamak ve tasarrufu teşvik etmek gibi ekonomik bir araçtır. Fakat bu durumun pratikte geçerliliği üzerinde şüpheler vardır. Çünkü bu ülkelerde gelir grupları arasındaki aşırı fark, gösteriş amaçlı tüketimin artmasına neden olmaktadır.

Gelişmekte olan ülkeler bu genel yapı içerisinde bir takım farklılıklar göstermektedir. Bu nedenle vergi yapısının gelişimini daha iyi açıklayabilmek için, geliştirmekte olan ülkeleri iki ayrı ekonomik aşamada ele almak yararlı olacaktır.

i. Geleneksel toplumdaki kopma aşaması: Toplumda ihtiyaçlar arttıkça, aynı mübadelenin yetersizliği ile karşılaşılır ve paralı mübadeleye gereksinim artar. Para ekonomisi giderek genişler, özellikle feodal güçlerin etkisi kaybolur, merkezi yönetim kurulur(13).

Bu dönemdeki ülkelerde, geleneksel toplumlarda uygulanan, geleneksel dolaysız vergilerin toplam devlet

(13) S. TURHAN, Vergi Teorisi, İstanbul Üni. İktisat Fak. İstanbul, 1982, s.14-15.

gelirleri içersindeki payı azalmaya başlar. Gelir üzerinden alınan vergiler toplam devlet gelirleri içersinde önemli bir paya sahip değildir. Bu toplumlarda geleneksel dolaysız vergilerin payının düşmesi, gelir vergilerinin önemli bir paya sahip olmaması sonucudış ticaret üzerinden alınan vergiler ve yurtiçi dolaylı vergilerinin önem kazanmasına neden olmaktadır.

Dış ticaret üzerinden alınan vergilerin payında bir artış meydana gelir. Ancak, zaman içersinde endüstriyel gelişme ile birlikte, ithal ikamesi malların üretimine geçilmesi, daha önceleri gümrük vergisine konu olan bazı mal ve hizmet girişinin azalması, dış ticaret vergilerinin azalmasına neden olur. Dış ticaret vergilerindeki bu azalma yurtiçi dolaylı vergilerle giderilecektir. Böylece yurtiçi dolaylı vergilerde bir artış olmaktadır.

Geleneksel toplumdaki kopuş dönemindeki vergi yapılarını özetlersek, geleneksel dolaysız vergilerin toplam devlet gelirleri içersindeki payı azalmakta, dış ticaret üzerinden alınan vergiler ise artış göstermektedir. Ayrıca, yurtiçi üretimin genişlemesi sonucu yurtiçi dolaylı vergilerinin payı da artmaktadır.

ii. Modernleşmeye adaptasyon aşaması: Bu aşamadaki ülkeler ekonomik kalkınmada önemli aşamalar kaydetmiş toplumlardır. Bu ülkelerde vergiler gelir sağlama yanında

iktisat politikası aracı olarak da kullanılmaya başlanmıştır. Bu aşamada dış ticaret üzerinden alınan vergilerin duraklamaya başladığı görülmekte, fakat yinede devlet gelirleri içersinde önemli bir yer tutmaktadırlar. Ekonomide paralı kesimin artması sonucu yurtiçi dolaylı vergiler vergi gelirleri içersinde en yüksek paya ulaşmışlardır. Ancak çağdaş dolaysız vergiler uygulama alanı bulmakla beraber toplam vergi gelirleri içersinde hala önemli bir yer tutmaktadır.

3. ÇAĞDAŞ TOPLUMLARDA VERGİ YAPISININ GELİŞİMİ

Gelişmiş bir ekonomik yapıya sahip ülkelerde fert başına gelir düzeyi yüksektir. Ekonomiye paralı kesim tamamen hakim olmuştur. Bu ülkelerde tarımın GSMH içindeki payının oldukça düşük olmasına karşın, ileri teknoloji kullanılması sonucuverimlilik yüksektir. Çağdaş toplumlarda kamu gelirlerinin GSMH'nin içindeki payının % 20'den yukarı olduğu ve % 40'a kadar çıktığı bilinmektedir. Kamu gelirleri içersinde vergi gelirleri yüksektir ve hemen hemen tümünü kapsarlar. Çağdaş toplumlarda gelirler üzerinden alınan vergilerin payı çok yüksektir. Bu toplumlarda da dolaysız vergiler dolaylı vergilere nazaran vergi gelirleri içersinde önemli bir yer tutmaktadır. Çağdaş toplumlarda vergi yapısını belirleyen kültürel ve sosyal politik faktörler ekonomik faktörlerin önüne geçmektedir.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE VERGİ YAPISININ GELİŞİMİ

I. TÜRK VERGİ YAPISI VE GELİŞİMİ

Bu bölümde, ülkemizde Cumhuriyet döneminden itibaren vergi yapısının tarihsel gelişimi genel hatları ile incelenecek ve bu değişimin nasıl meydana geldiği ortaya konulmağa çalışılacaktır.

1. TÜRK VERGİ YAPISI

Cumhuriyetin ilk yıllarında vergi sisteminde ilk önemli adım 1925 yılında Aşar'ın kaldırılarak yerine 1926 yılında Umumi İstihlak Vergisinin ve bu vergiyi tamamlayıcı özellikte olan Eğlence ve Hususi İstihlak Vergisinin

bu vergi yeniden devlet idaresine alınmıştır. 1980 yılında Gelir ve Kurumlar Vergisinde değişiklikler yapılmış, 1982 yılında Emlak Vergisi, 1983 yılında Gayrimenkul Kıymet Artış vergisi kaldırılarak Harçlar içine alınmıştır. 1985 yılında İşletme Vergisi, Spor-Toto Vergisi, Şeker İstihlak Vergisi kaldırılarak Katma Değer Vergisi yürürlüğe girmiştir(14).

2. TÜRK VERGİ YAPISININ GELİŞİMİ

Bu bölümde, Türkiye'de Cumhuriyet döneminde vergi yapısının nasıl bir gelişme gösterdiği ve bu gelişimin nasıl bir trend izlediği genel hatları ile incelenecektir.

Türk vergi yapısının gelişimi incelenirken vergiler iki grupta ele alınmaktadır. Birinci grupta vergiler, dolaylı vergiler, dolaysız vergiler olarak ele alınacak, ikinci grupta ise, gelir vergileri, servet vergileri, yurtiçi dolaylı vergileri ve dış ticaret vergileri ayırımına yer verilecektir.

A. Dolaylı-Dolaysız Vergilerin Gelişimi

Türkiye'de vergi sistemi içersinde dolaylı vergiler,

(14) H. NADAROĞLU, "Türkiye'de Vergi Reformlarının Genel Bir Değerlendirmesi", Vergi Reformları, İİTİA Eko. Fak. Kamu Maliyesi Ens. Yay. No: 3, İstanbul, 1981, s.131-141.

Cumhuriyetin ilk yıllarından beri, dolaysız vergilere göre daha önemli bir yere sahip olmalarına karşın, her iki vergi grubu arasında önemli farklılıklar ve yakın yakınlaşmalar olmuştur.

Ek Tablo 1 incelendiğinde, 1928 yılında dolaysız ve dolaylı vergiler arasındaki farkın en yüksek düzeye ulaştığı görülecektir. Bu yıl vergi gelirleri içinde dolaysız vergilerin payı % 23'e kadar düşmüş, dolaylı vergilerin payı ise % 77'ye çıkmıştır. 1944 yılına kadar dolaysız vergilerin payının devamlı yükseldiği, dolaylı vergilerin payının ise devamlı düştüğü görülmektedir. 1949 yılında bu gelişim ters dönmüştür. Bu gelişim 1952 yılına kadar devam etmiştir. 1952 yılında dolaysız vergiler vergi gelirlerinin % 27'sini, dolaylı vergiler ise % 73'ünü oluşturmaktadır. 1961 yılına kadar artan dolaysız vergiler 1961'den sonra azalmışlardır. 1966 yılından sonra vergi gelirleri içindeki payları artan dolaysız vergiler, 1983 yılından sonra tekrar düşmeye başlamışlardır.

Yukarıdaki açıklamalardan görüldüğü gibi dolaysız vergiler yeterince gelişmemişlerdir. Dolaylı vergiler ise teoriye uymayan bir gelişim göstermişlerdir. Teoriye göre geleneksel toplum döneminde, dolaylı vergilerin önemli bir paya sahip olmamaları ve ekonomik kalkınma ile beraber gelişmeleri gerekirken, Türkiye'de dolaylı vergiler 1923-1930 yıllarında vergi gelirleri içinde en yüksek

paya ulaşmışlar ekonomik gelişme arttıkça dalgalanmalar göstermişlerdir.

B. Gelir Vergisi, Servet Vergisi, Yurtiçi Dolaylı Vergiler ve Dış Ticaret Vergilerinin Gelişimi

Vergi sistemini meydana getiren, vergi gruplarının Ek Tablo 1'de verilen değerlerini incelediğimizde şu genel çizgiler meydana çıkmaktadır.

Cumhuriyetin ilk yıllarında gelir vergisinin, Aşar'ın kaldırılması sonucu, 1923'te vergi gelirleri içinde % 36,76 olan payı, 1929 yılında % 8,94'ye düşmüştür. Bu yıldan sonra gelir vergileri düzgün olmayan bir trend izleyerek artmıştır.

Servet vergileri 1929 yılından itibaren sürekli azalan bir trend göstermiş, yalnız 1942 yılında genel vergi gelirleri içinde % 41,58'e yükselmiştir. Son yıllarda ise servet vergileri çok önemsiz bir paya düşmüşlerdir.

Yurtiçi dolaylı vergilerinde ise oldukça ilginç bir gelişim olmuştur. Ekonomik kalkınmanın ilk aşamalarında yurtiçi üretimin yeterince gelişmemesi nedeniyle tüketim vergilerine ağırlık verilip, ekonomi geliştikçe geniş tabanlı muamele vergileri konulması gerekirken(15)

(15) HEPER, s.67.

Türkiye'de tam tersi yapılmıştır. Ekonomi tam gelişmeden kabul edilen, genel tüketim vergisi (umumi istihlak vergisi) her türlü satış işlemlerini içeren geniş tabanlı bir muamele vergisidir. Ekonomi bu vergiyi kaldıramayınca tek aşamalı genel bir satış vergisi olan muamele vergisi kabul edilmiştir. 1957 yılında bir adım daha geri gidilerek ilk madde üretiminden alınan istihsal vergisi yürürlüğe konmuştur. Bu vergiler 1973 yılına kadar vergi gelirleri içinde sürekli olarak gelir vergilerinin üstünde, 1973 yılından sonra ise gelir vergilerinin altında seyretmişlerdir.

Dış ticaret vergilerinin ise 1930-1950 arası İktisat Bıhran ve 2. Dünya savaşı nedeniyle vergi gelirleri içindeki payı azalmıştır. 1950 yılından 1978 yılına kadar dış ticaret vergilerinin vergi gelirleri içindeki payı sürekli yükselmiş, 1978 yılından sonra ise daha çok azalan bir seyir izlemiştir.

II. TÜRKİYE'DE 1970-1984 DÖNEMİNDE VERGİ YAPISI VE GELİŞİMİNİN DENEYSEL OLARAK TEST EDİLMESİ

Vergi yapısının, vergi sistemlerini meydana getiren çeşitli vergilerin gerek toplam vergiler, gerekse GSMH ve devlet gelirleri gibi diğer ekonomik büyüklükler içersindeki nisbi paylarını ve önemlerini ifade ettiğine, vergi yapısını belirleyen ve dolayısıyla sistemin bileşi-

mini etkileyen bir takım değişkenler olduğuna ve her ülkede ekonomik, politik ve sosyal etkenlerin vergi sisteminin bileşimini etkilediğine daha önce değinmiştik.

Bu kısımda ekonomik etkenler dikkate alınarak Türk vergi yapısının 1970-1984 dönemindeki gelişimi deneysel olarak test edilmeğe çalışılacaktır.

1. DEĞİŞKENLERİN BELİRLENMESİ

Modelde kullanılacak olan ekonomik etkenler iki grupta ele alınacaktır. Birinci grupta, vergi yapısının göstergesi olarak kabul edilecek vergi/GSMH oranı bağımlı değişken olarak, ikinci grupta ise, tarımın GSMH içindeki oranı, kişi başına düşen gelir düzeyi, enflasyon oranı, paranın dolanım hızı ve dışa açıklık oranı gibi etkenler bağımsız değişken olarak yer almaktadır.

A. Bağımlı Değişken

Devletin vergiler kanalı ile milli gelirden aldığı pay sürekli değişmektedir. Sosyal refah anlayışı içinde belirlenen kamu hizmetleri, bir yandan kamu giderlerini diğer yandan kamu gelirlerinin artışını zorunlu kılmakta ve yapılan çeşitli araştırmalarda devletin milli gelirden vergiler kanalı ile aldığı payın ekonomik kalkınma ile

arttığı gözlenmektedir(16).

Devletin vergiler tanalı ile milli gelirden aldığı pay ekonomide vergilenebilir kaynakların, bu kaynakların verimliliği, vergi yönetiminin etkinliğinin bir göstergesidir. Bu nedenlerle devletin milli gelirden vergiler kanalı ile aldığı pay vergi yapısının bir göstergesi olarak kullanılabilir. Çeşitli araştırmacılarda devletin GSMH'dan vergiler kanalı ile aldığı payı çeşitli şekillerde modellerine bağımlı değişken olarak almışlardır.

Çalışmada, devlet gelirleri ve vergileri olarak, toplam merkezi devlet gelirleri (genel bütçe gelirleri) içindeki vergi gelirleri alınmıştır. Vergi gelirleri içinde yerel yönetimlerin vergi gelirleri çok az yer tuttuğu ve hesaplamalarda önemli bir değişikliğe yol açmayacağı nedeniyle veri olarak alınmamıştır(17). Ayrıca, modelimizde genel bütçe gelirleri içersinde yer alan vergi gelirleri toplamının piyasa fiatları ile hesaplanan GSMH içindeki payı bağımlı değişken olarak alınmıştır. GSMH'nın piyasa fiatları ile saptanmasının nedeni, bilindiği gibi faktör fiatları ile saptanan GSMH'nın dolaysız

(16) H. OSHIMO, "Share of Government In Gross National Product for Various Countries", American Economic Review, Haziran, 1957, s.381

(17) H. NADAROĞLU, Mahalli İdareler, Servet Basımevi, İstanbul, 1978, s.294 ve s.331.

vergileri kapsamamasıdır. Karşılaştırılacak iki büyüklük arasında homojenlik açısından, dolaylı ve dolaysız vergileri kapsayan piyasa fiatları ile GSMH'nin alınması gerekmektedir(18). Ayrıca, piyasa fiatları ile GSMH'dan faktör fiatları ile GSMH'ya ulaşmada dolaylı vergiler düşülmekte idi. Bu durum dolaylı vergilerin doğrudan fiatlara ilave edildiğini varsaymaktadır. Oysaki verginin faktör maliyetlerini düşürme şeklinde kısmen veya tamamen geriye yansıtılması fiatları vergiden daha az arttırır. Bu nedenlerle GSMH piyasa fiatları ile alınmıştır.

B. Bağımsız Değişkenler

Bu bölümde, vergi yapısına etki eden ve bağımsız değişken olarak ele alınan tarımın GSMH içindeki oranı, kişi başına düşen gelir düzeyi, enflasyon oranı, paranın dolanım hızı ve dışa açıklık oranı gibi etkenler açıklanacaktır.

a. Tarımın GSMH İçindeki Oranı

Modelimize birinci bağımsız değişken olarak tarımın GSMH içindeki oranı alınmıştır.

(18) M. YAŞA, Vergi Yüğü, Servet Matbaası, İstanbul, 1962, s.118.

Gelişmekte olan ülkelerin ekonomilerinde tarım sektörünün oldukça büyük bir yer tuttuğunu, bu ülkelerde nüfusun büyük kısmının kırsal kesimde yaşadığını ve tarım sektörünün GSMH içindeki payının yüksek boyutlarda olduğunu belirtmiştik. Türkiye'de de sanayileşme hareketinin hızlanmasına karşın, 1970 yılında nüfusun % 61,5'in, 1980 yılında nüfusun % 56,1'nin tarım sektöründe yer alması, sanayii üretim hammaddesi ile ihracatın önemli bölümünün tarıma dayalı olması sonucu, bu sektör ekonomide önemli bir yer tutmaktadır. Bu yüzden vergi yapısı üzerinde etkili olan bu değişken modele alınmıştır.

Daha önce belirtildiği üzere, tarım gelirin GSMH içindeki payının düşmesi vergilerin GSMH içindeki payının yükselmesine, bu payın yükselmesi ise vergilerin GSMH içindeki oranının düşmesine neden olmaktadır.

b. Kişi Başına Düşen Gelir Düzeyi

Modelimize ikinci bağımsız değişken olarak kişi başına düşen gelir düzeyi alınmıştır.

Genelde iktisatçıların ekonomik kalkınmanın göstergesi olarak kabul ettikleri kişi başına düşen gelir, vergi/GSMH oranı ilede yakından ilgilidir.

Aşağıdaki Tablo 2'de kişi başına gelir ile Vergi/GSMH oranı gösterilmiştir.

TABLO 2

KİŞİ BAŞINA GELİR İLE VERGİ/GSMH ORANLARI
1969

<u>Ülkeler</u>	<u>Kişi Başına Gelir \$</u>	<u>Vergi/GSMH %</u>
ABD	4240	27.70
İsviçre	2700	9.52
Fransa	2460	18.78
Hollanda	1760	24.38
İngiltere	1890	37.75
Arjantin	1060	6.86
İspanya	820	12.46
Brezilya	250	10.20
İran	310	6.18
Kenya	130	12.54

6620

Kaynak: Üren Arslan Kamu Maliyesi Üzerine Uluslararası İstatistiksel Bir Araştırma, A.Ü. SBF., Yay. No. 365, 1973, s.108-109.

Tablo 2'de görüldüğü gibi kişi başına düşen gelirin yüksek olduğu ekonomilerde vergi/GSMH oranında yüksek olmakta, kişi başına düşen gelirin düşük olduğu ekonomilerde, vergi/GSMH oranı da düşük çıkmaktadır. Çünkü yüksek vergi gelirleri yüksek gelir gruplarından elde edilir.

Gelişmekte olan ülkelerde vergi gelirlerinin artması kişi başına gelirin artmasına bağlıdır.

Kişi başına düşen gelir ile vergi yapısı arasındaki ilişkiyi belirlemek amacı ile modelimize alınan bu değişken piyasa fiatları ile saptanan GSMH'nın nüfusa oranlanması sonucu bulunmuştur.

c. Enflasyon

Modelimize üçüncü bağımsız değişken olarak enflasyon oranı alınmıştır.

Bir ekonomide enflasyon nedeni ile, parasal gelirlerdeki artışlar sonucu, devletin vergiler kanalı ile milli gelirden aldığı payı, vergilerin oranlarına, vergilerin tarife türlerine ve vergilerin tahsil sürelerine göre, artar, azalır veya etkilenmez(19).

Vergi türlerine göre yapılan incelemede enflasyonun kurumlar vergisi ve gerçek usulde alınan gelir vergisini arttırdığı, ölçü üzerinden (spesifik tarifeli) alınan gümrük ve satış vergileri ile, götürü usulde alınan gelir vergilerini azalttığı, değer üzerinden alınan

(19) Enflasyonun Vergi Sistemi Üzerindeki Etkileri, İst. Üni. İkt. Fak. Maliye Enst. İstanbul, 1976, s.58.

(advolorem tarifeli) satış vergilerini ise etkilemediği öne sürülebilir(20).

Vergi tahsil sürelerine ve vergilerin gelir elastikiyetine göre yapılan incelemede ise, yüksek enflasyon oranının gelişmekte olan ülkelerde, vergilerin tahsil sürelerinde meydana gelen gecikmelere ve verginin gelir elastikiyetine bağlı olarak reel vergi gelirlerini azaltıcı veya arttırıcı yönde etkilediği ifade edilir. Vergilerin gelir elastikiyetinin birden küçük veya bire eşit, enflasyon oranının yüksek ve vergilerin tahsil sürelerinde gecikmelerin olduğu ekonomilerde, enflasyon reel vergi gelirlerini azaltıcı yönde etkileyecektir. Vergilerin tahsil sürelerinde gecikmeler olmakla beraber, vergilerin gelir elastikiyetinin birden büyük olması durumunda ise enflasyon, reel vergi gelirlerini arttırıcı yönde etkileyecektir.

Türkiye'de 1970-1984 döneminde yaşanan yüksek enflasyonun vergi yapısı üzerindeki etkisini araştırmak için bu değişken modele alınmış ve enflasyon oranı olarak 1968 baz yıllı toptan eşya fiatları endeksi kullanılmıştır.

d. Paranın Dolanım Hızı

Modelimizde dördüncü bağımsız değişken olarak paranın dolanım hızı alınmıştır.

(20) A.g.k., s.59.

Vergileme açısından, pazarın el değıştirme sayısı olarak kabul edilen paranın muamele dolanım hızının bağımsız değışken olarak modele alınması gerekir(21) Ancak, paranın muamele dolanım hızının hesaplanması zor olduğu için paranın gelir ödemelerinde kaç defa el değıştirdiğini gösteren paranın gelir dolanım hızı ekonomik araştırmalarda veri olarak kullanılmaktadır(22).

Daha önce belirttiğimiz gibi piyasa işlemleri genişledikçe vergi gelirleri artmaktadır. Paranın dolanım hızının yükselmesi ise, piyasa işlemlerini arttırdığı için vergi gelirlerinin artmasına neden olmaktadır. Bu nedenle paranın dolanım hızının vergi yapısı üzerindeki etkisinin araştırılması gerekmektedir.

Modelde paranın dolanım hızı olarak, piyasa fiyatları ile saptanan GSMH'nın, paranın dar tanımı olan ve kağıt para, ufaklık para, vadesiz ticari mevduat, merkez bankasındaki vadesiz serbest mevduat ile vadesiz tasarruf mevduatından meydana gelen para arzına oranı alınmıştır(23).

(21) Y. BÜYÜKERŞEN, Makro Ekonomi, Eskişehir, İTİA Yay. No: 131, 1975, s.25.

(22) A.g.k., s.26.

(23) S. AREN, İstihdam Para ve İktisadi Politika, Doruk Yayınları, Ankara, 1981, s.115-116.

e. Dışa Açıklık Oranı

Modelimize beşinci bağımsız değişken olarak dışa açıklık oranı alınmıştır.

Gelişmekte olan ülkelerde en önemli vergi kaynaklarından bir tanesinin dış ticaret hacmi genişledikçe ekonominin paralı kesimi büyümekte, sanayileşme artmakta ve piyasa ekonomisi genişlemekte, bu genişleme sonucu ise vergilerin nisbi payı artmaktadır. Dış ticaret düzeyinin artıp artmaması ekonominin dışa açık olup olmadığına bağlıdır. Bir ekonominin dışa açık olup olmadığının belirlenmesi konusunda yapılan bir çalışmada Hinrich, ithalat/GSMH oranı % 20 ve daha fazla olan ekonomileri dışa açık ekonomi, bu oran % 12- %20 arası olan ekonomileri orta açık ekonomi, % 12'den küçük olan ekonomileri ise dışa kapalı ekonomi olarak varsaymıştır(24). Ayrıca dış ticaret en kolay vergilendirilen sektör olduğu için gelişmekte olan ülkelerde vergi yapısı üzerinde önemli bir etkiye sahiptir.

Dışa açıklık oranı olarak modelimize, Türkiye'de ihracat vergileri olmadığı için ithalat miktarının, piyasa fiatları ile saptanan GSMH bölünmesi sonucu bulunan oran alınmıştır.

(24) HINRICH, s.12-19.

2. MODELİN KURULMASI

Modelde yer alan değişkenleri belirledikten sonra modeli şöyle kurabiliriz.

$$Y = f(X)$$

Fonksiyonda Y vergi yapısını, X ise vergilenebilir kaynakları göstermektedir. O halde fonksiyonu şöyle yazabiliriz.

$$Y = f (X_1, X_2, X_3, X_4, X_5)$$

Burada,

Y = Vergi / GSMH oranını,

X_1 = Tarım /GSMH oranını,

X_2 = Kişi başına düşen geliri,

X_3 = Enflasyon oranını,

X_4 = Paranın dolanım hızını,

X_5 = Dışa açıklık oranını göstermektedir.

Kurduğumuz bu modelde yer alan bağımlı ve bağımsız değişkenler arasındaki ilişki regresyon yöntemi ile araştırılacaktır. Regresyon, analizi yapılırken çözümde çeşitli kalıplar kullanılır(25).

(25) T. ERTNK, Ekonometriye Giriş, Araştırma Eğitim Ekin Yayınları, İstanbul, 1982, s.104-109.

Bu analizde genelde kullanılan lineer ve logaritmik kalıplar uygulanacak, ve en az hatayı veren kalıp yeğlenecektir.

3. MODELİN ÇÖZÜMÜ

1970-1984 dönemi arası reel ve logaritmik değerlere (Ek Tablo 2 - Ek Tablo 3) göre çözülen regresyon kalıplarının sonuçları Tablo 3'te verilmiştir.

TABLO 3
REGRESYON ÇÖZÜMÜ

LİNEER KALIP	LOGARİTMİK KALIP
$R^2 = 86,7$	$R^2 = 86,7$
$R = 79,3$	$R = 79,3$
F testi = 11,92	F testi = 11.92
Durbin-Watson= 2.22	Durbin-Watson= 2.22

Görüldüğü gibi çözümler aynı olduğu için lineer kalıp alınmıştır(26).

Yapılan regresyon analizinin güvenilir olup olmadığını araştırmak için F testi kullanılmış ve yapılan

(26) Lineer kalıp denklemi,

$$Y = 32.1 + 0.126 X_2 + 0.923 X_3 - 0.00413 X_4 - 0.204 X_5 - 0.210 X_6$$

regresyonda F testi 11.72 olarak hesaplanmıştır. Bu de-
ğerin tablodan serbestlik derecesine göre bulunan F de-
ğerinden büyük olması nedeniyle, yapılan regresyonun % 99
derecesinde güvenilir olduğu belirtilebilir.

Değişkenler arasında otokorelasyon olup olmadığını
anlamak için Durbin-Watson testi yapılmış ve yapılan reg-
resyonda Durbin-Watson 2.22 hesaplanmıştır. Bu sonuç tab-
lo değeri ile karşılaştırıldığında otokorelasyon olmadığı
belirlenmiştir.

4. MODELİN İRDELENMESİ

Çalışmamızın bu bölümünde çözülen modeldeki de-
ğişkenlerin vergi yapısı üzerindeki etkilerinin açıklaması
yapılacaktır. Bu nedenle önce model genel olarak irdele-
necek daha sonra ise bağımlı ve bağımsız değişkenlerin
irdelenmesi yapılmaya çalışılacaktır.

A. Modelin Genel İrdelenmesi

Modelin çözümlenmesi sonucu bulunan determinasyon
katsayısının (R^2) bire yakın olması değişkenler arasında
iyi bir korelasyon olduğunu belirler. Çalışmada determi-
nasyon katsayısı R^2 0,867 bulunmuştur. Bu değer bire
yakın olması bağımlı değişkenle bağımsız değişkenler ara-
sında şiddetli bir korelasyonun olduğunu gösterir. Fakat

bu ölçütün önemli bir sakıncası vardır. Eğer regresyonumuza bir değişken daha katarsak genellikle R^2 'nin değeri artacaktır. Onun için serbestlik derecesine göre düzeltilmiş regresyon katsayısı kullanılır(27). Bu hesaplama sonucu $R = 0,793$ bulunmuştur. Buna göre bağımsız değişkenler bağımlı değişkendeki değişmeyi $0,793$ oranında açıklayabilmektedir. Bu oran değişkenler arasında sıkı bir ilişki hakkında ip ucu verebilir.

B. Bağımlı Değişkenin İrdelenmesi

Modelimize bağımlı değişken olarak aldığımız vergi/GSMH oranını irdelememizin nedeni, bu değişkende meydana gelen olumsuz değişmelerin, bağımsız değişkenlerde meydana gelen değişimleri olumsuz yönde etkilemesi ve bu gelişmelerin teoriye ters düşmelerine neden olmasıdır.

Tablo 4 ve Tablo 4 1970-1984 yılları arasında ülkemizde vergi ve GSMH rakamlarını cari ve sabit fiyatlarla göstermektedir.

Bu tablolar beraber incelendiğinde, 1970 yılında, cari fiyatlarla 147.776,1 milyon TL. olan GSMH'nın 1984 yılında 123,94 kat artarak 18.316.823,9 milyon TL. olduğu,

(27) Ö. ÖZKAZANÇ, Ekonometriye Giriş, A.Ü. İİBF Yayını, Eskişehir, 1984, s.32-36.

TABLO 4

1970-1984 YILLARINDA GSMH RAKAMLARI

(milyon TL)

<u>Yıllar</u>	<u>Cari Fiatlarla</u>	<u>68 Sabit Fiatları ile</u>
1970	147 776,1	125 425,2
1971	192 602,3	138 185,3
1972	240 809,2	148 476,5
1973	309 829,4	156 457,6
1974	427 097,5	168 012,9
1975	535 771,0	181 383,3
1976	674 985,7	195 750,6
1977	872 893,8	203 358,2
1978	1 290 723,4	209 182,6
1979	2 199 520,0	208 343,1
1980	4 435 153,0	206 120,9
1981	6 553 596,2	214 671,7
1982	8 735 053,7	224 542,8
1983	11 549 142,8	231 863,4
1984	18 316 823,9	245 521,2

Kaynak: 1971, 1973, 1975, 1978, 1981, 1983, 1985 DİE İstatistik yıllıklarından derlenmiştir.

TABLO 5

1970-1984 YILLARINDA VERGİ RAKAMLARI

(milyon TL)

<u>Yıllar</u>	<u>Cari Fiatlarla</u>	<u>68 Sabit Fiatları</u>	<u>68=100 Endeks</u>
1970	23 002,9	19 610,4	117,3
1971	31 424,5	22 542,7	139,4
1972	39 012,9	24 052,4	162,2
1973	51 957,8	26 241,3	198,0
1974	65 156,5	25 532,0	254,2
1975	95 008,8	32 162,8	295,4
1976	127 055,2	37 010,0	343,3
1977	168 248,8	39 200,5	429,2
1978	246 419,7	39 938,4	617,0
1979	405 483,7	38 409,0	1 055,7
1980	749 849,4	34 849,2	2 151,7
1981	1 190 203,8	38 987,3	3 002,8
1982	1 522 329,1	39 132,4	3 890,2
1983	1 934 491,9	38 849,9	4 979,4
1984	2 372 171,1	31 759,8	7 469,1

Kaynak: 1971, 1973, 1975, 1978, 1981, 1983, 1985 DİE İstatistik Yıllıklarından hazırlanmıştır.

aynı dönemde vergilerin 1970 yılında cari fiatlarla 23002,9 milyon TL. iken 1984 yılında 103,12 kat artarak 2.372.171,07 milyon TL. ya ulaştığı görülmektedir. Bu dönemdeki yüksek enflasyonun etkisini ortadan kaldırmak için 68 sabit fiatları ile bir karşılaştırma yapıldığında ise, 1970 yılında ise, 1970 yılında 125.425,2 milyon TL. olan GSMH'nin 1.95 kat artarak 1984 yılında 245.521,2 milyon TL.ya, vergilerin ise 1970 yılında 19.610,4 milyon TL. iken 1.62 kat artarak 1984 yılında 31.759,8 milyon TL. ya ulaştığı belirlenecektir. Görüldüğü gibi bu dönemde vergiler GSMH artışına ayak uyduramamıştır.

Aynı dönemde vergi yapısının belirleyicisi olan vergi/GSMH oranını incelediğimizde (Ekz. Tablo 6 ve Tablo 7) 1970 yılında vergi/GSMH oranı %15,56 iken, bu oranın 1984 yılında % 12,95 düzeyine düştüğü görülmektedir. Vergi/GSMH oranının yüksek olduğu 1977 yılı incelendiğinde, bu yılda GSMH artışı bir önceki yıla göre 0,037 iken, vergilerin bir önceki yıla göre artışının 0,056 olduğu belirlenecektir. 1984 yılında ise, GSMH artışı bir önceki yıla göre 0.06 iken, aynı yıl vergilerin bir önceki yıla göre artışı -0,22 olmuştur.

Bu oranlara göre de vergilerin GSMH artış hızına uymadığı görülmektedir. Bunun nedenleri olarak, vergi politikalarının etkin kullanılmamasını, vergi idaresinin iyi çalışmamasını, vergi kaçakçılığının önlenememesini

$$\begin{array}{r}
 2610 \\
 \hline
 2610 \quad 111,1 \\
 \hline
 5220,542,2
 \end{array}$$

TABLO 6

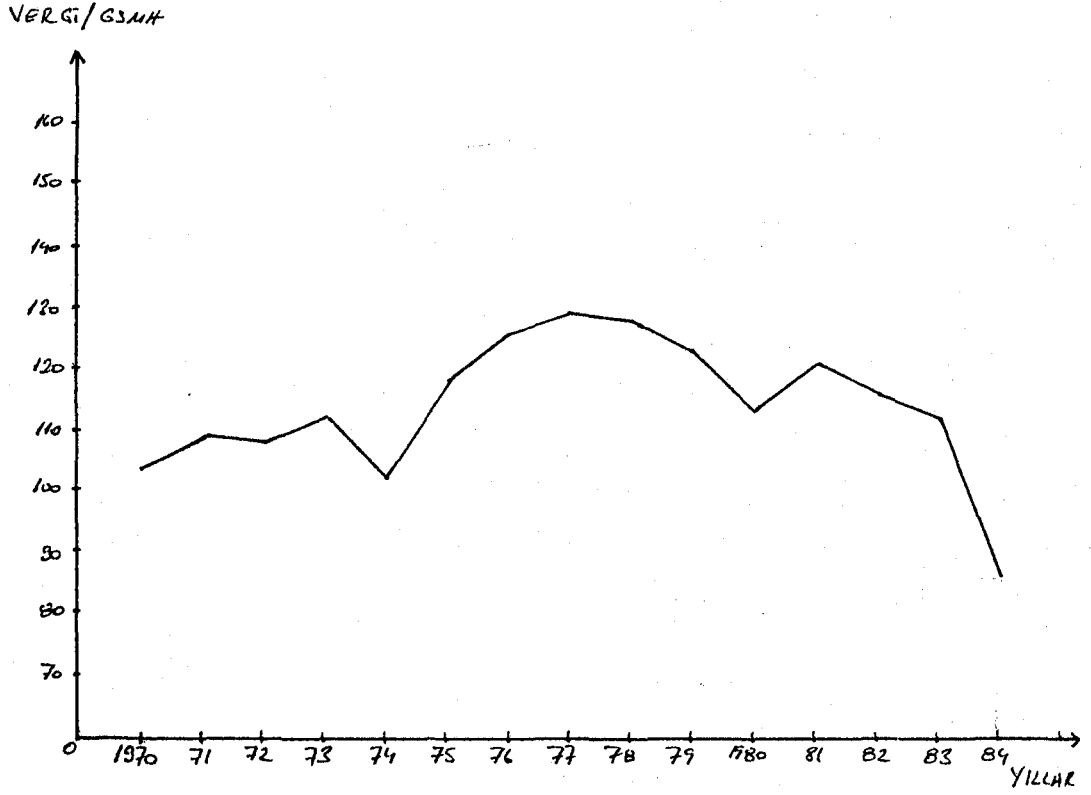
1970-1984 YILLARINDA VERGİ/GSMH ORANI,
GSMH VE VERGİLERİN ARTIŞ HIZLARI

<u>Yıllar</u>	<u>Vergi/GSMH Oranı (%)</u>	<u>GSMH Artış Hızı</u>	<u>Vergilerin Artış Hızı</u>
1970	15.56	0.054	0.172
1971	16.31	0.094	0.130
1972	16.20	0.069	0.063
1973	16.76	0.051	0.083
1974	15.25	0.069	-0.024
1975	17.73	0.074	0.203
1976	18.82	0.073	0.130
1977	19.27	0.037	0.056
1978	19.10	0.028	0.018
1979	18.43	-0.004	-0.040
1980	16.90	-0.011	-0.102
1981	18.16	0.040	0.106
1982	17.42	0.044	0.004
1983	16.75	0.032	-0.007
1984	12.95	0.056	-0.223

Kaynak: Tablo 4 ve Tablo 5'den hazırlanmıştır.

TABLO 7

1970-1984 YILLARINDA VERGİ/GSMH ORANININ
YILLARA GÖRE TRENDİ



Kaynak: Ek Tablo 2'den hazırlanmıştır.

gösterebiliriz. Bu dönemde kamu giderleri iç ve dış borçlanma ile finanse edilmeye başlanmış. İç borçların, son yıllarda yükselmesine, dış borçların 25 milyar dolara çıkmasına, kısa vadeli borçların toplam borçlar içindeki oranının % 40'lara yaklaşmasına vergilerin yetersiz kalması neden olmuştur.

C. Bağımsız Değişkenlerin İrdelenmesi

Bu kısımda modelde de yer alan, tarımın GSMH'ya oranı, kişi başına düşen gelir düzeyi, enflasyon oranı, paranın dolanım hızı ve dışa açıklık oranı gibi bağımsız değişkenlerin bağımlı değişkeni ne ölçüde etkilediğini ve aralarındaki ilişkiyi irdeliyeceğiz.

a. Tarımın GSMH İçindeki Oranı

Daha önce belirttiğimiz gibi, tarımın GSMH içindeki oranının düşmesi, vergilerin GSMH içindeki oranının yükselmesine neden olacaktır. Yapılan regresyon analizinde tarımın GSMH'ya oranı olarak alınan değişkenin işareti pozitif çıkmıştır. Bulunan bu sonuç yukarıda ifade edilen duruma ters düşmektedir. Bunun nedeni olarak daha önce belirttiğimiz gibi vergilerin GSMH artış hızına uymamaları sonucu vergi/GSMH oranının düşmesini gösterebiliriz.

1970-1984 döneminde tarımın GSMH içindeki oranı ile vergilerin GSMH'ya oranlarının oransal analizini yaparsak olayı daha iyi gözlemleyebiliriz.

TABLO 8

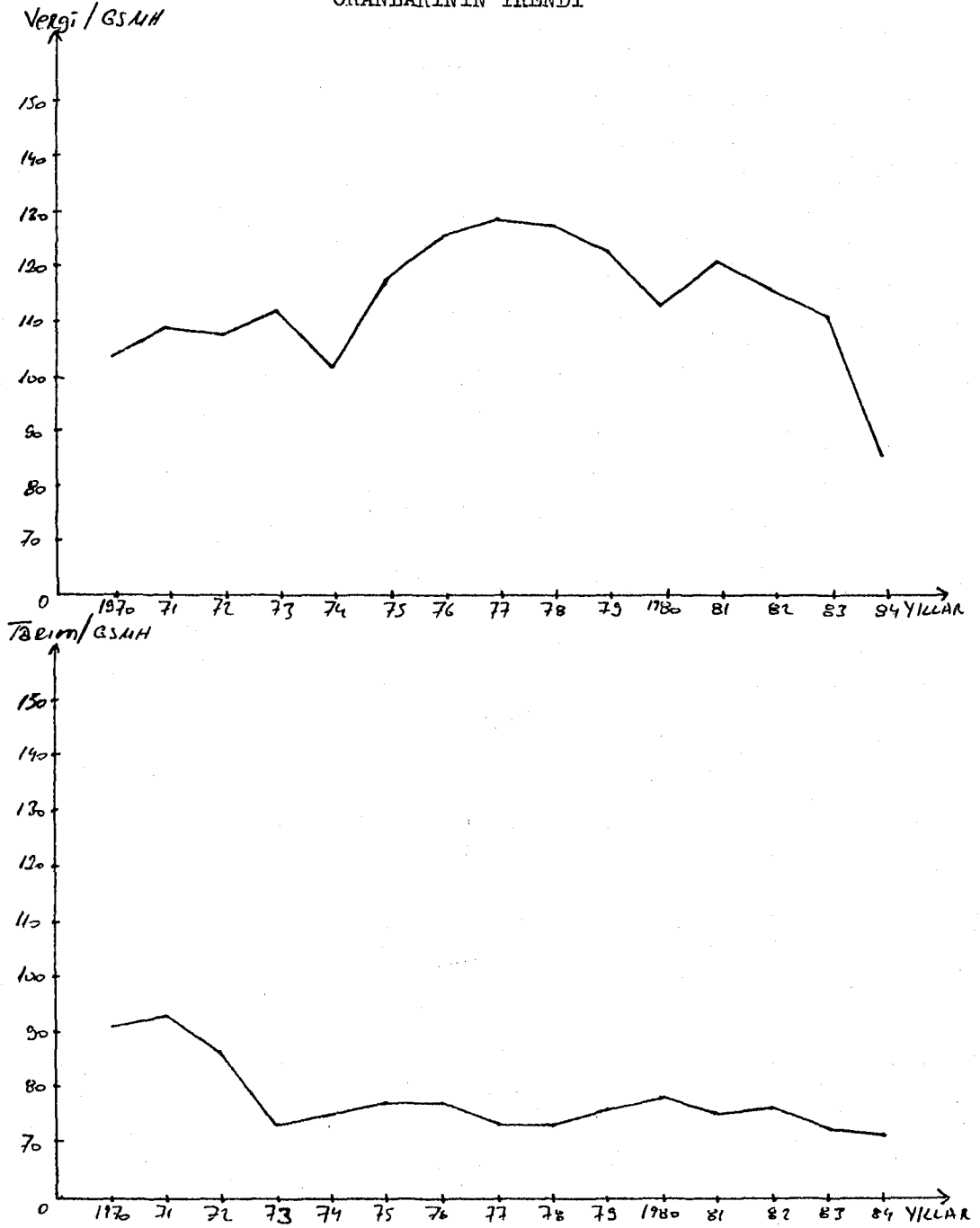
1970-1984 YILLARINDA TARIM GELİRİ VE
TARIM GELİRİNİN GSMH İÇİNDEKİ ORANI

<u>Yıllar</u>	<u>Tarım Geliri(68 sabit fiat)(milyon ₺)</u>	<u>Tarım/GSMH (%)</u>
1970	32.418,9	25.85
1971	36.675,4	26.54
1972	36.542,9	24.61
1973	32.931,6	21.05
1974	36.330,1	21.62
1975	40.280,7	22,21
1976	43.386,4	22.16
1977	42.898,4	21.09
1978	44.055,3	21.06
1979	45.293,6	21.74
1980	46.057,7	22.34
1981	46.102,9	21.48
1982	29.019,5	21.83
1983	48.146,4	20.76
1984	29.946,2	20.34

Kaynak: 1971, 1975, 1978, 1981, 1983, 1985 DİE ista-
tistik yıllıklarından ve Tablo 4'den hazır-
lanmıştır.

TABLO 9

1970-1984 YILLARINDA TARIM/GSMH VE VERGİ/GSMH
ORANLARININ TRENDİ



Kaynak: Ek Tablo 2'den hazırlanmıştır.

Yukarıda Tablo 8 ve Tablo 9'da 1970-1984 yıllarında tarım gelirinin GSMH'ya oranı ile bu oranın ve vergi/GSMH oranının yıllara göre trendi gösterilmektedir.

Tablo 8 ve Tablo 9 incelendiğinde, 1970 yılında tarımın GSMH içindeki oranının % 25,83 iken, 1980 yılında % 20,34'e düştüğü görülmektedir. Aynı dönemde vergi/GSMH oranı 1970 yılında % 15,56 iken, 1984 yılında % 12,95'e düşmüştür. Buna göre, teorik olarak, tarımın GSMH içindeki payı düşerken vergilerin GSMH içindeki payının artması gerekirken, Türkiye'de incelediğimiz dönemde, tarım gelirinin GSMH içindeki oranının düşmesine karşın, diğer değişkenlerin etkisiyle vergi/GSMH oranının azaldığı belirlenmiştir.

b. Kişi Başına Düşen Gelir Düzeyi

Belirttiğimiz gibi kişi başına düşen geliri yüksek olan ülkelerde vergi/GSMH oranı da yüksektir, düşük olanlarda ise bu oran düşüktür.

Çalışmada yapılan regresyon analizinde kişi başına düşen gelir miktarını gösteren değişkenin işareti pozitif çıkmıştır. Bu durum daha önce belirttiğimiz ifadeye uygundur.

1970-1984 yıllarında kişi başına düşen gelir ile vergi/GSMH oranı arasında oransal analiz yapıldığında yukarıda sözü edilen ilişkinin doğruluğu gözlemlenecektir.

TABLO 10

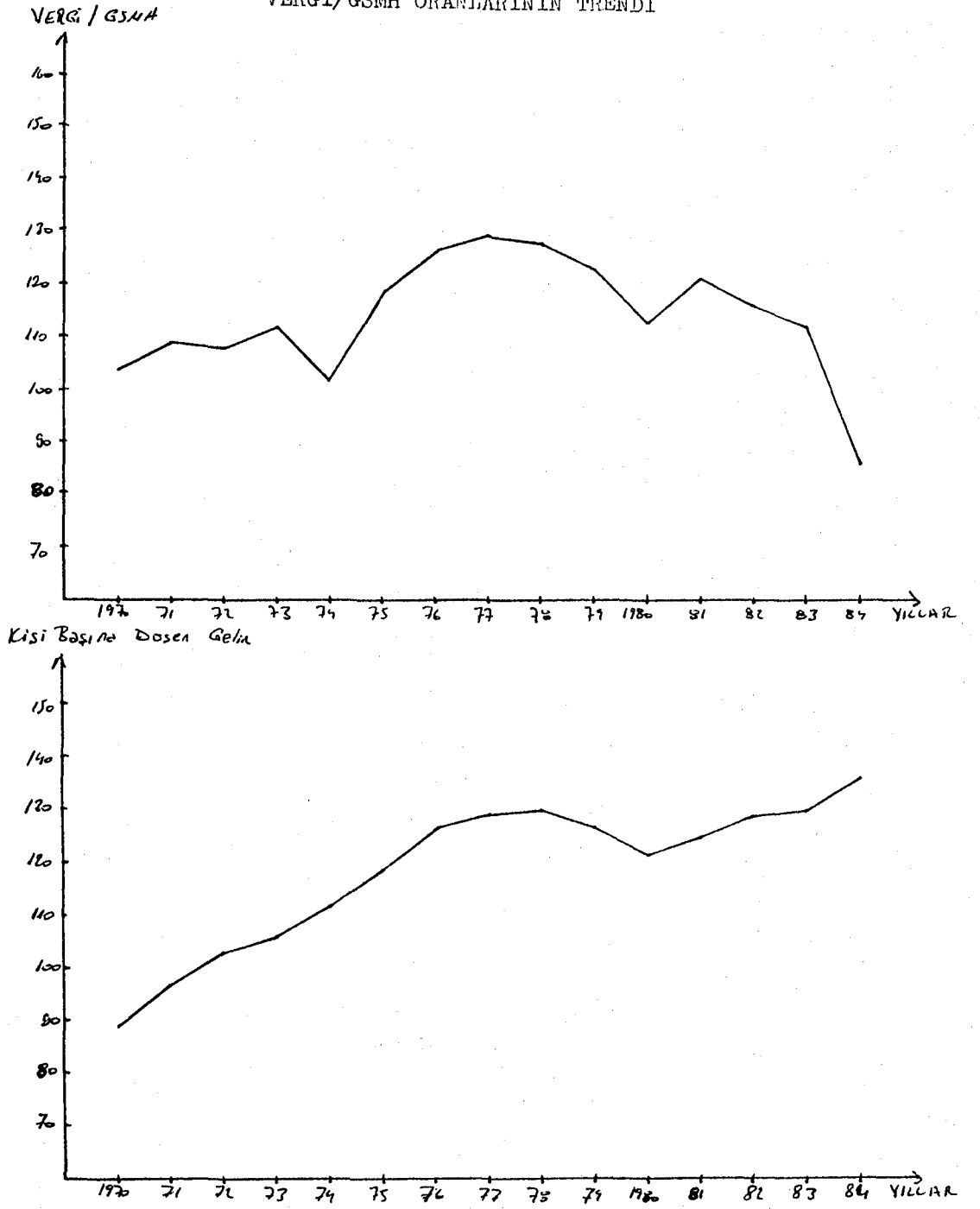
1970-1984 YILLARINDA KİŞİ BAŞINA DÜŞEN
GELİR RAKAMLARI VE VERGİ/GSMH ORANI

<u>Yıllar</u>	<u>Kişi Başına Düşen Gelir (68 Sabit fiat)(Bin TL)</u>	<u>Vergi/GSMH Oranı</u>
1970	3551.0	15.56
1971	3815.7	16.31
1972	3998.6	16.20
1973	4109.5	16.76
1974	4304.0	15.25
1975	4525.7	17.73
1976	4784.3	18.82
1977	4868.7	19.27
1978	4905.7	19.10
1979	4786.1	18.43
1980	4638.3	16.90
1981	4731.9	18.16
1982	4848.4	17.42
1983	4904.1	16.75
1984	5086.9	12.95

Kaynak: 1971, 1973, 1978, 1981, 1983, 1984 DİE istatistik yıllıklarından ve Tablo 6'dan hazırlanmıştır.

TABLO 11

1970-1984 YILLARINDA KİŞİ BAŞINA DÜŞEN GELİR VE
VERGİ/GSMH ORANLARININ TRENDİ



Kaynak: Ek Tablo 2'den hazırlanmıştır.

Tablo 10 ve Tablo 11'de 1970-1984 yıllarında kişi başına düşen gelir miktarı ile, kişi başına düşen gelir ve vergi/GSMH oranının yıllara göre trendi gösterilmektedir.

Tablo 10 ve tablo 11 incelendiğinde 1970 ile 1978 yıllarında kişi başına düşen gelirin artması sonucu vergi/GSMH oranında genelde bir artış eğilimi gösterdiği anlaşılabilmektedir. 1979-1980 yıllarında kişi başına gelirin düşmesi sonucu, vergi/GSMH oranı da düşmüştür. Ancak 1980 yılından sonra kişi başına düşen gelir miktarının artmasına karşın vergi/GSMH oranının düşmesinin nedeni olarak daha önce belirttiğimiz gibi vergilerin GSMH artışına uymamaları gösterilebilir.

c. Enflasyon

Enflasyonun vergi gelirlerini, vergilerin türlerine, oranlarına, tarifelerine, tahsil sürelerine ve gelir elastikiyetine göre arttırıp, azalttığını belirtmiştik. Çalışmamızda, enflasyonun vergi gelirlerini nasıl etkilediğini araştırırken vergi türleri, oranları ve tarifeleri dikkate alınmayıp(28), enflasyonun vergi gelirlerini

(28) Vergi yapısını oluşturan vergiler çok sayıda alt vergiden oluşmaktadır. Bu vergilerde gerek değişik vergi tarifelerinin uygulanması ve gerekse çok sayıda oranın olması karışıklığa neden olduğundan incelemeye alınmamıştır.

TABLO 12

1970-1984 YILLARINDA VERGİ SİSTEMİNİN ESNEKLİĞİ,
VERGİ/GSMH VE ENFLASYON ORANI

<u>Yıllar</u>	<u>Vergi Sisteminin Esnekliği</u>	<u>Vergi/GSMH Oranı Reel Vergi Oranı(%)</u>	<u>Enflasyon Oranı(%)</u>
1970	1.09	15.56	118.6
1971	1.15	16.31	138.7
1972	0.97	16.20	160.2
1973	1.12	16.76	193.2
1974	0.74	15.25	246.0
1975	1.55	17.73	274.0
1976	1.22	18.82	321.5
1977	1.07	19.27	413.3
1978	0.98	19.10	634.8
1979	0.95	18.43	1111.5
1980	0.91	16.90	2115.2
1981	1.14	18.16	2836.5
1982	0.87	17.42	3613.7
1983	0.87	16.75	4628.7
1984	0.50	12.95	6778.1

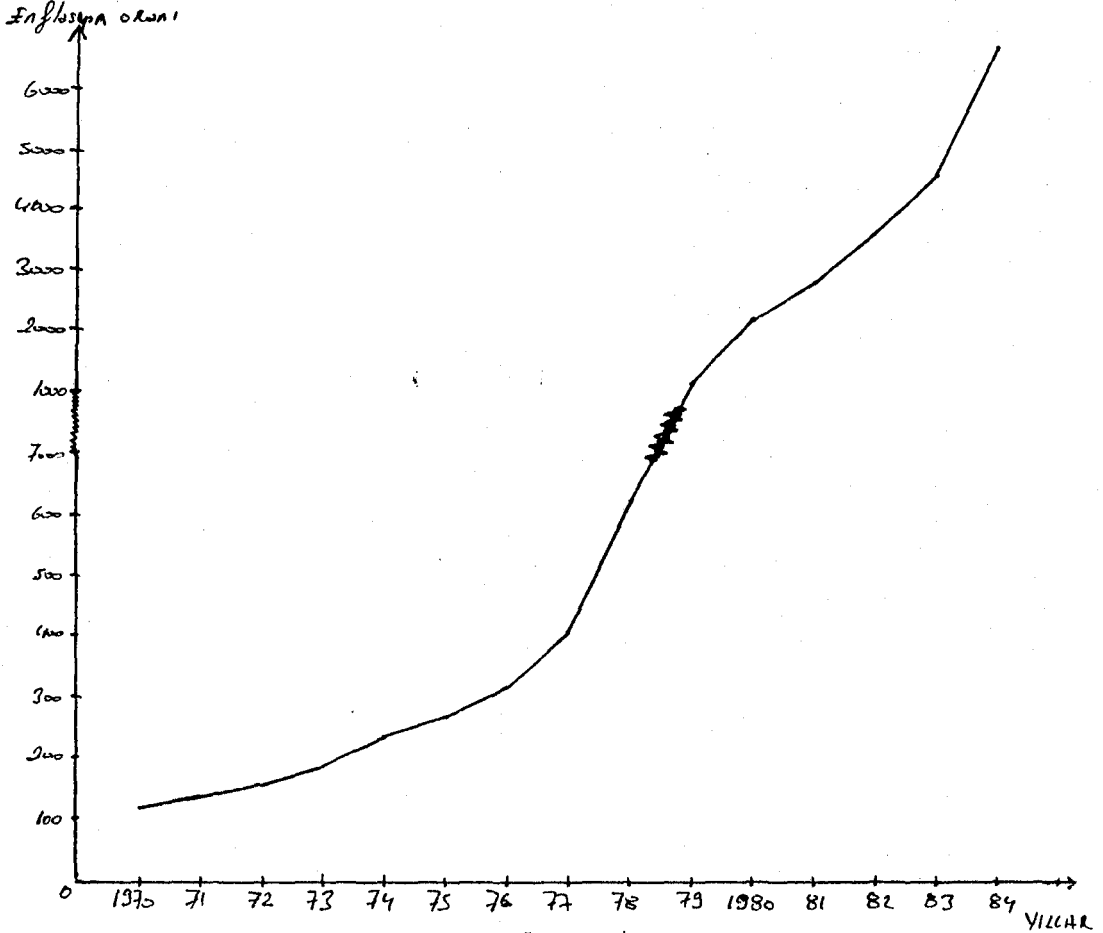
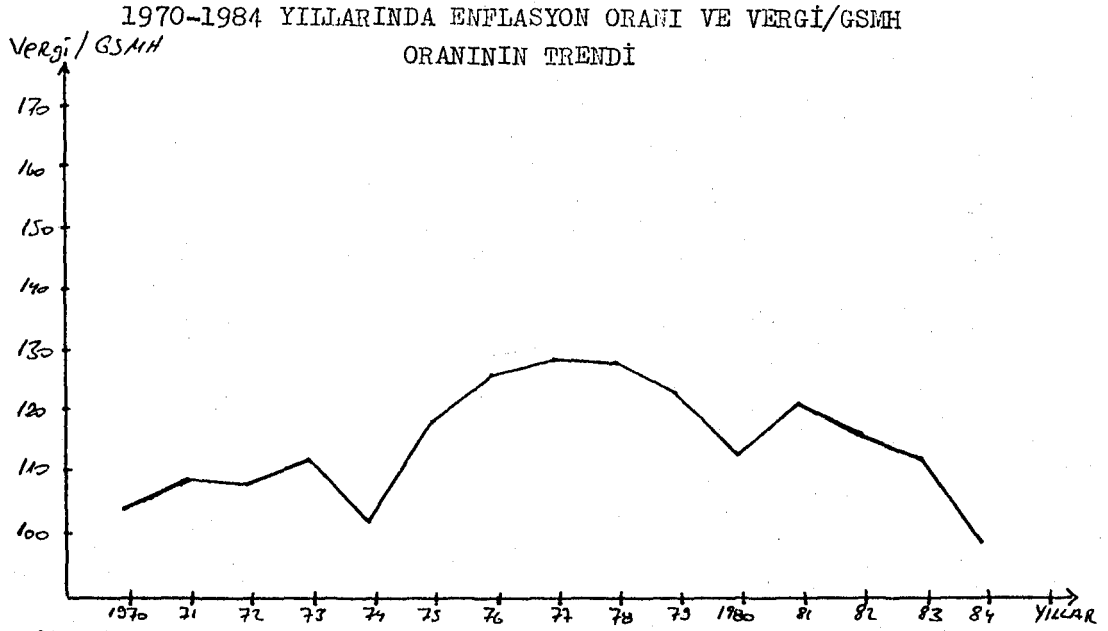
Kaynak: 1971, 1973, 1975, 1978, 1981, 1983, 1985 İstatistik Yıllıklarından, Tablo 4, Tablo 5, ve İTO Aylık ve Yıllık 1981, 1982, 1983, 1984, 1985 Toptan Eşya Fiyat Endekslerinden hazırlanmıştır.

tahsil süreleri ve gelir elastikiyetlerine göre nasıl etkilediği araştırılacaktır.

Tablo 12'de 1970-1984 yıllarında vergi sisteminin esnekliği, vergi/GSMH oranı ve enflasyon oranı gösterilmektedir.

Tablo 12 incelendiği takdirde, vergi sisteminin gelir esnekliğinin birden büyük olduğu yıllarda reel vergi gelirlerinin arttığı, vergi sisteminin gelir esnekliğinin birden küçük olduğu yıllarda reel vergi gelirlerinin düştüğü görülmektedir. 1970 yılında vergi sisteminin gelir esnekliği 1.09, enflasyon oranı 118.6 ve reel vergi gelirleri % 15.56'dır. 1976 yılında enflasyon oranınının 321.5 olmasına karşın, aynı yıl vergi sisteminin gelir esnekliğinin 1.22 olması sonucu, reel vergi gelirleri % 18.82 olmuştur. 1984 yılında ise, enflasyon oranınının 6778,1'e yükselmesine karşın, vergilerin gelir esnekliğinin 0.50 gibi dönemin en düşük düzeyine inmesi sonucu, reel vergi gelirleri de dönemin en düşük düzeyine inerek % 12,95 olmuştur.

Çalışmada yapılan regresyon analizinde enflasyon oranını gösteren bağımsız değişkenin işareti negatif bulunmuştur. Yani ele aldığımız dönemde enflasyon oranı vergi gelirlerini, daha önce belirttiğimiz duruma ters olarak, azaltıcı yönde etkilemektedir. 1970-1984 döneminde enflasyon oranı ile vergi/GSMH arasında yaptığımız oransal analizde yukarıdaki olayı doğrulamaktadır.



Kaynak: Ek Tablo 2'den hazırlanmıştır.

Tablo 13'te 1970-1984 yıllarında enflasyon oranı ile vergi/GSMH oranının trendi gösterilmiştir.

d. Paranın Dolanım Hızı

Paranın dolanım hızının, ekonomide paralı kesime geçişi gösterdiğini ve bunun sonucu vergi gelirlerinin arttığını belirtmiştik.

Çalışmada yapılan regresyon analizinde, paranın dolanım hızını gösteren değişkenin işaretinin negatif bulunması, paranın dolanım hızı ile vergi/GSMH oranı arasında ters yönlü bir ilişki olduğunu belirtir. Teoriye göre paranın dolanım hızı ile vergi/GSMH arasında düz orantılı bir ilişki olmalıdır. Bu ilişkinin ters çıkmasının nedeni olarak daha önce bağımlı değişkende belirttiğimiz nedenleri bu dönemde kişilerin daha çok spekülatif yatırımlara yönelmesini ve hükümetlerin artan kamu harcamaları için emisyon başvurmalarını gösterebiliriz.

Aşağıda Tablo 14 ve Tablo 15'de 1970-1984 yıllarında para arzı ve paranın dolanım hızı ile, 1970-1984 yıllarında paranın dolanım hızı ve vergi/GSMH oranının trendi gösterilmektedir.

1970-1984 döneminde paranın dolanım hızı ile vergi/GSMH oranı arasında yapılan oransal analizde bu durum daha iyi gözlenmektedir. Bu nedenle Tablo 14 ve Tablo 15

TABLO 14

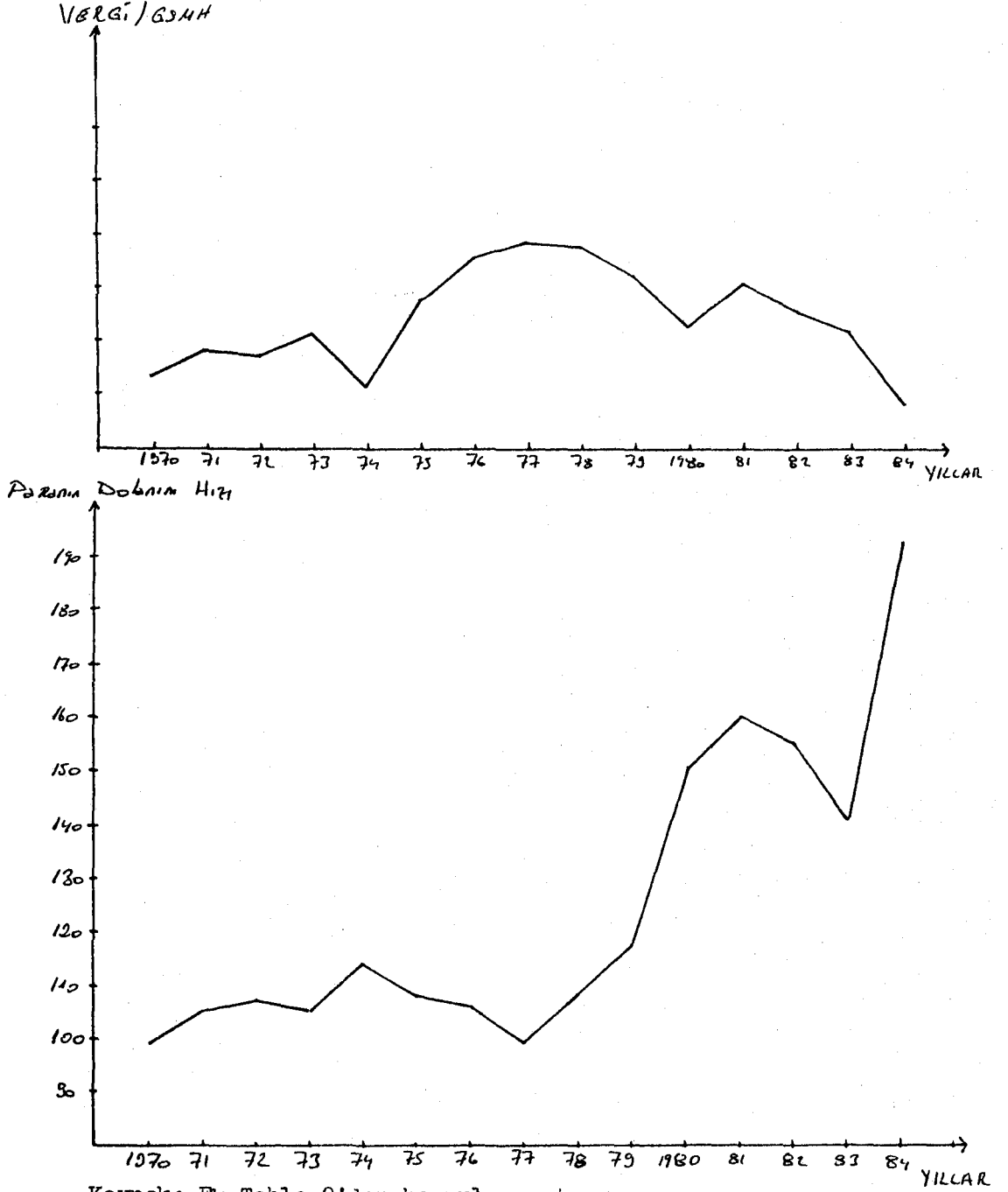
1970-1984 YILLARINDA PARA ARZI,
PARANIN DOLANIM HIZI VE VERGİ/GSMH ORANI

<u>Yıllar</u>	<u>Para Arzı (Milyon TL)</u>	<u>Paranın Dolanım Hızı (%)</u>	<u>Vergi/GSMH Oranı (%)</u>
1970	35.268,0	4.190	15.56
1971	43.587,0	4.418	16.31
1972	53.253,0	4.521	16.20
1973	69.803,0	4.438	16.76
1974	88.699,0	4.815	15.25
1975	117.635,0	4.554	17.73
1976	150.382,0	4.488	18.82
1977	209.119,0	4.174	19.27
1978	283.595,0	4.551	19.10
1979	444.488,0	4.948	18.43
1980	704.010,0	6.299	16.90
1981	972.043,0	6.742	18.16
1982	1.341.911,0	6.509	17.42
1983	1.941.000,0	5.950	16.75
1984	2.252.700,0	8.131	12.95

Kaynak: 1971, 1973, 1975, 1978, 1981, 1983, 1985 DİE İstatistik Yıllıkları, Tablo 4 ve Tablo 6'dan hazırlanmıştır.

TABLO 15

1970-1984 YILLARINDA PARANIN DOLAŞIM HIZI VE
VERGİ/GSMH ORANININ TRENDİ



Kaynak: Ek Tablo 2'den hazırlanmıştır.

incelendiğinde, paranın dolanım hızı artan bir trend izlerken, vergi/GSMH oranının ise azalan bir ternd izlediği görülecektir. 1973 yılında paranın dolanım hızı ele alınan dönemin en düşük düzeyine inerken, aynı yıl vergi/GSMH oranı ise dönemin en yüksek değerine çıkmıştır. Bu yıldan sonra hızla artan paranın dolanım hızına karşın, vergi/GSMH oranı hızla düşmeye başlamıştır. GSMH artışına uygun olarak paranın dolanım hızının da artmasına karşın, vergilerin bu artışa uyamaması bu durumu meydana getirmektedir.

Türkiye için yapılan analizde diğer değişkenler de dikkate alındığında paranın dolanım hızının vergi yapısını azaltıcı yönde etkilediği anlaşılmaktadır.

e. Dışa Açıklık Oranı

Gelişmekte olan ülkelerde en önemli vergi kaynaklarından bir tanesinin dış ticaret sektörü olduğunu, dış ticaret düzeyinin yükselmesinin ekonomide paralı kesimi arttırması nedeniyle, vergi gelirlerinin artacağını belirtmiştik.

Dış ticaret sektörünün artması ekonominin dışa açık olup olmadığına bağlıdır. 1970-1984 döneminde Hinrich'in ölçülerine göre yapılan incelemede, Türk ekonomisinin

dışa kapalı bir görünüm içinde olduğunu söyleyebiliriz(29). Bu dönemde ithalatın artmasına karşın, 1970 yılında ithalattan alınan vergilerin toplam vergiler içindeki payı % 24 iken, bu oran 1984 yılında % 10.5'e düşmüştür. Ayrıca bu dönemde ithalatın artmasına karşın ithalattan alınan vergiler bu artışa uymamıştır. Bunun nedeni, vergiden muaf ithalatın toplam ithalat içindeki payının son yıllarda % 60'lara kadar çıkmasıdır.

Çalışmada yapılan regresyon analizinde, dışa açıklık oranını belirleyen değişkenin işareti negatif bulunmuştur. Teoriye göre pozitif olması gereken ilişkinin, negatif bulunmasının nedeni daha önce bağımlı değişken için belirttiğimiz nedenlerle, yukarıda sözü edilen nedenlerdir.

Aşağıdaki Tablo 16 ve Tablo 17 1970-1984 yıllarında ithalat rakamları ve dışa açıklık oranı ile, 1970-1984 yıllarında dışa açıklık oranının ve vergi/GSMH oranının trendi gösterilmiştir.

Olayı daha iyi gözleyebilmek için yapılan oransal analizde bu durumu doğrulamaktadır. Tablo 16 ve Tablo 17 incelendiğinde görülmektedirki, 1974 yılında % 8.88'e çıkan dışa açıklık oranına karşın, vergi/GSMH oranı

(29) 1970-1984 döneminde bu oranın Türkiye ortalaması 0.6'dır.

TABLO 16

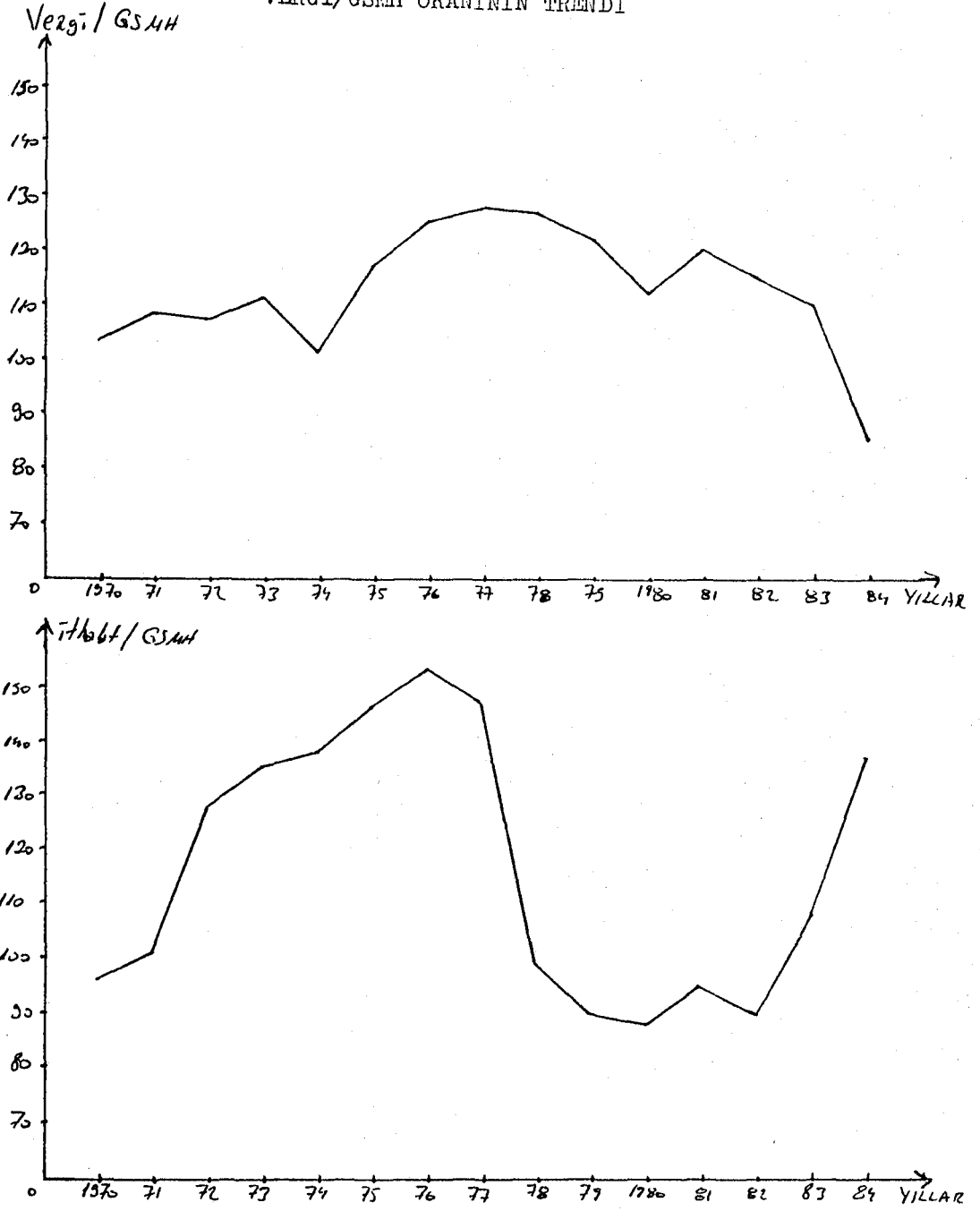
1970-1984 YILLARINDA İTHALAT,
DIŞA AÇIKLIK ORANI VE VERGİ/GSMH ORANI

<u>Yıllar</u>	<u>İthalat (68 Sabit Fiat) (Milyon TL)</u>	<u>Dışa Açıklık Oranı (%)</u>	<u>Vergi/GSMH Oranı</u>
1970	7.816.1	6.23	15.56
1971	9.041,9	6.54	16.31
1972	12.169,3	8.20	16.20
1973	15.539.8	8.65	16.76
1974	14.911,9	8.88	15.25
1975	17.025,4	9.39	17.73
1976	19.208,2	9.81	18.82
1977	19.166,9	9.43	19.27
1978	13.348,7	6.38	19.10
1979	12.116,0	5.82	18.43
1980	11.784,5	5,72	16,90
1981	13.144,8	6,12	18,16
1982	13.137,5	5,85	17,42
1983	16.139,9	6,96	16,75
1984	21.585,1	8,79	12,95

Kaynak: 1971, 1973, 1975, 1978, 1983, 1985 DİE İstatistik Yıllıkları, 1984 Ekonomik Rapor, Tablo 4 ve Tablo 6'dan hazırlanmıştır.

TABLO 17

1970-1984 YILLARINDA DIŞA AÇIKLIK ORANI VE
VERGİ/GSMH ORANININ TRENDİ



Kaynak: Ek Tablo 2'den hazırlanmıştır.

% 15,24'e düşmektedir. 1981 yılından itibaren artan dışa açıklık oranına karşın, 1981 yılından sonra vergi/GSMH oranı düşmeye başlamıştır.

Yukarıdaki açıklamalar ve modelde yer alan diğer değişkenler göz önüne alındığında dışa açıklık oranının vergi yapısını azaltıcı yönde etkilediği anlaşılmaktadır.

S O N U Ç

Toplumsal yapının zaman içersinde değişmesi, bu yapının bir parçası olan vergi yapısının da değişmesine neden olur. Toplumsal yapıdaki bu gelişim sosyal, siyasal ve ekonomik etkenlerce vergi yapısını da değiştirir.

Ekonomik gelişme evrelerinde vergi yapısı da ekonomik yapıya uyarak gelişmektedir. Her toplumun ekonomik kalkınma aşamalarında kendine özgü bir vergi yapısı vardır. Bu dönemlerde toplumların kullandıkları vergilere bakarak optimal bir vergi yapısı kurmak güçtür. Fakat çok genel hatları ile ekonomik gelişmişlik düzeylerinde vergi yapısını şöyle tanımlayabiliriz. Geleneksel toplumlarda, tarıma dayalı geleneksel dolaysız vergiler en önemli payı almaktadır. Geleneksel toplumdaki kopma aşamasındaki ekonomilerde, yurtiçi ve dış ticarettten alınan dolaylı ver-

giler büyük pay almakta. Çağdaş topluma adaptasyon aşamasında, yurtiçi dolaylı vergileri en yüksek paya ulaşmaktadır. Çağdaş toplumlarda ise dolaysız vergiler en yüksek payı almaktadırlar.

Bu genel kıstaslar gözönüne alınarak 1970-1984 dönemi için Türk vergi yapısı üzerinde yapılan incelemede, Türk vergi yapısının çağdaş topluma adaptasyon aşamasında olduğu söylenebilir.

Aynı dönemde Türk vergi yapısının gelişini üzerine ekonomik etkenler dikkate alınarak yapılan analizde ise şu sonuçlar elde edilmiştir.

Türk vergi yapısının bir göstergesi olarak kabul edilen vergi/GSMH oranı, 1970 yılında % 15,56 iken 1984 yılında % 12,95 düzeyine inmiştir. Bunun nedeni, GSMH'nin artmasına karşın vergi gelirlerinin bu artışa ayak uyduramamasıdır.

Ele alınan 1970-1984 döneminde tarım sektörünün ekonomideki payı düşmekte, sanayii kesiminin payı artmaktadır. 1970 yılında tarımın GSMH içindeki payı % 25,85 iken, 1984 yılında % 20,34 oranına düşmüştür. Ancak bu payın düşmesine karşın vergi gelirleri artmamaktadır.

İncelenen dönemde petrol krizi ve Dünya ekonomisindeki enflasyonist eğilim sonucundanda, Türkiye'de son yıllarda en yüksek enflasyon oranı yaşanmıştır. Enflasyonun

vergi gelirlerini artırması gerekirken, bu dönemde vergi sisteminin gelir esnekliğinin birden düşük olması ve vergilerin tahsil sürelerindeki gecikmeler sonucu reel vergi gelirleri artmamıştır.

Ayrıca bu dönemde ithalatın özellikle son yıllarda artmasına karşın, ithalat vergilerindeki düşüş ve vergiden muaf ithalatın artması, vergi gelirlerinin artmamasına neden olmuştur.

Sonuç olarak, bu dönemdeki vergi politikalarının iyi uygulanmaması, vergi idaresinin iyi çalışmaması ve ekonomik gelişmeye paralel olarak vergi yapısının düzenlenmemesi, devletin vergiler kanalı ile milli gelirden aldığı payın düşmesine neden olmuştur. Devlet artan kamu harcamalarının finansmanı için, vergilerin yetersiz kalması iç ve dış borçlanmaya gitmiş, özellikle son yıllarda iç ve dış borçlarda önemli artışlar olmuştur.

EK TABLO 1

1923-1984 YILLARINDA TÜRKİYE'DE VERGİLERİN GELİŞİMİ
(Vergi Hasılatı İçinde Yüzde Olarak)

Yıllar	DOLAYSIZ VERGİLER			DOLAYLI VERGİLER		
	Gelirden Alınan V.	Servetten Alınan V.	Toplam	Yurtiçi Dol. Vergil.	Dış Tic. Alınan V.	Toplam
1923	36.76	11.71	48.47	24.88	26.74	51.62
1924	38.18	9.05	47.23	27.63	25.13	52.76
1925	14.82	17.11	31.93	36.68	31.38	68.06
1926	9.37	18.66	28.03	48.61	23.36	71.97
1927	9.88	15.68	25.56	56.16	18.27	74.43
1928	8.81	14.38	23.19	54.44	22.37	76.81
1929	8.14	16.66	24.80	47.93	27.27	75.20
1930	8.57	17.50	26.07	36.87	37.06	73.93
1931	12.99	16.93	29.92	36.09	33.99	70.08
1932	22.31	14.19	36.50	36.68	26.82	63.50
1933	22.19	14.17	36.36	35.81	27.83	63.64
1934	27.37	16.13	43.50	26.29	30.20	56.49
1935	28.50	15.57	44.07	24.90	31.03	55.93
1936	31.02	8.06	39.08	27.63	32.74	60.37
1937	17.10	10.84	27.94	30.50	41.57	72.07
1938	31.51	8.10	39.61	28.71	31.68	60.39
1939	35.70	8.60	44.30	32.56	23.14	55.70
1940	39.46	7.39	46.85	41.37	11.78	53.15
1941	35.93	8.22	44.15	43.16	12.69	55.85

1942	19.97	41.58	61.55	26.75	11.70	38.45
1943	36.44	10.51	46.95	39.87	13.17	53.04
1944	36.15	12.94	49.09	43.90	7.02	50.92
1945	42.61	6.17	48.78	40.99	10.24	51.23
1946	37.28	4.78	42.06	49.05	8.89	57.44
1947	34.53	6.22	40.75	34.87	24.37	59.24
1948	37.06	2.88	39.94	34.07	22.50	56.57
1949	33.43	2.80	36.23	45.95	17.82	63.77
1950	33.03	3.04	36.07	45.61	18.33	63.94
1951	23.89	2.80	26.69	47.53	26.10	73.63
1952	24.38	2.91	27.29	47.47	25.24	72.71
1953	27.92	3.97	31.89	44.37	23.74	68.11
1954	33.26	2.17	35.43	44.02	20.54	64.56
1955	34.30	2.01	36.31	44.12	19.58	63.70
1956	38.54	1.95	40.49	45.86	13.64	59.50
1957	36.86	2.13	38.99	45.82	15.19	61.01
1958	36.12	1.96	38.28	44.15	17.57	61.72
1959	35.19	1.38	36.57	34.97	38.46	63.43
1960	40.40	1.59	41.99	31.73	26.28	58.01
1961	41.06	2.15	43.21	33.49	23.30	56.79
1962	35.53	1.02	36.55	35.79	27.66	63.45
1963	31.53	1.08	32.61	41.58	25.82	67.39
1964	30.98	1.72	32.70	42.14	25.16	67.30
1965	31.21	1.89	33.10	38.73	28.17	66.90
1966	31.82	1.85	33.67	37.13	29.21	66.34
1967	32.32	1.75	34.07	37.41	28.51	65.93

1968	23.16	1.91	25.07	35.32	29.61	74.93
1969	33.56	1.90	35.46	38.81	25.73	64.54
1970	35.50	2.05	37.55	38.25	24.20	62.45
1971	35.94	1.58	37.52	39.35	23.12	62.48
1972	37.34	1.30	38.64	37.56	23.80	61.36
1973	41.32	1.10	42.42	35.23	22.35	57.58
1974	45.12	1.12	46.24	31.40	22.36	53.76
1975	45.82	1.00	46.82	32.47	20.71	53.80
1976	46.66	0.83	47.49	31.68	20.82	52.51
1977	51.93	1.09	53.02	28.27	18.71	44.98
1978	56.40	0.91	57.31	25.22	17.47	42.69
1979	57.49	0.67	58.16	25.24	16.60	41.84
1980	61.85	0.93	62.78	27.44	9.78	37.22
1981	62.65	1.84	64.49	25.93	9.58	35.51
1982	61.51	1.54	63.05	26.89	9.56	36.45
1983	57.39	2.03	59.40	27.44	13.16	40.60
1984	56.25	1.75	58.00	28.59	13.41	42.00

Kaynak: 1971, 1973, 1975, 1979, 1983, 1985 D.İ.E. İstatistik yıllıkları ve 1983 Bütçe Gelirleri Yılığında derlenmiştir.

EK TABLO 2

REEL DEĞERLER

<u>Yıllar</u>	<u>Vergi/ GSMH</u>	<u>Tarım Geliri/ GSMH</u>	<u>Kişi Başına Düġen Gelir</u>	<u>Enflasyon Oranı</u>	<u>Paranın Dolanım Hızı</u>	<u>Dışa Açıklık Oranı</u>
1970	104.43	91.89	109.25	118.6	99.74	97.95
1971	109.46	94.35	117.39	138.7	105.24	102.83
1972	108.72	87.49	123.02	160.2	107.69	128.93
1973	112.48	74.83	126.43	193.2	105.72	136.01
1974	102.35	76.86	132.42	246.0	114.70	139.62
1975	118.99	78.05	139.24	274.0	108.48	147.64
1976	126.31	78.78	147.20	321.5	106.91	154.25
1977	129.33	74.97	149.79	413.3	99.43	148.27
1978	137.45	74.87	150.93	634.8	108.41	100.31
1979	123.69	77.28	147.25	1111.5	117.87	91.51
1980	113.42	79.42	142.70	2115.2	150.05	89.94
1981	121.88	76.36	145.58	2836.5	160.60	96.23
1982	116.91	77.60	149.17	3613.7	155.05	91.98
1983	112.42	73.80	150.88	4628.7	141.73	109.43
1984	86.91	72.31	156.51	6778.1	193.69	138.21

Kaynak: 1971, 1973, 1975, 1977, 1981, 1983, 1984 DİE İstatistik Yıllıklarından derlenmiştir.

EK TABLO 3

LOGARİTMİK DEĞERLER

<u>Yıllar</u>	<u>Vergi/ GSMH</u>	<u>Tarım Geliri/ GSMH</u>	<u>Kişi Başına Düşen Gelir</u>	<u>Enflasyon Oranı</u>	<u>Paranın Dolanım Hızı</u>	<u>Dışa Açıklık Oranı</u>
1970	1.19218	1.41246	3.55035	2.07408	0.62221	0.79449
1971	1.21261	1.42390	3.58157	2.14208	0.64523	0.81558
1972	1.20951	1.39111	3.60191	2.20466	0.65523	0.91381
1973	1.22450	1.32325	3.61379	2.28600	0.64719	0.93702
1974	1.18344	1.33486	3.63387	2.39093	0.68260	0.94841
1975	1.24878	1.34655	3.65569	2.43775	0.65839	0.97267
1976	1.27468	1.34557	3.67982	2.50718	0.65205	0.99167
1977	1.28499	1.32408	3.68741	2.61627	0.62055	0.97451
1978	1.28103	1.32346	3.69070	2.80264	0.65810	0.80482
1979	1.26564	1.33726	3.68000	3.04591	0.69443	0.76492
1980	1.22807	1.34908	3.66634	3.32535	0.79930	0.75740
1981	1.25914	1.33203	3.67504	3.45278	0.82879	0.78675
1982	1.24125	1.33905	3.68560	3.55795	0.81351	0.76716
1983	1.22401	1.31722	3.69056	3.66546	0.77452	0.84261
1984	1.11230	1.30835	3.70645	3.83111	0.91014	0.94399

Kaynak: Ek Tablo 2'den hazırlanmıştır.

Y A R A R L A N I L A N K A Y N A K L A R

- AREN Sadun : İstihdam Para ve İrtisadi Politika,
Doruk Yayınları, Ankara, 1981.
- ARSLAN Üren : Vergi Yükü Üzerine Bir İnceleme,
A.Ü. SBF Yayın No: 264, Ankara,
1968.
- BATIREL Ö.F. : Maliye Politikası ve Gelişmekte
Olan Ülkeler, Okan Yayınları, İstan-
bul, 1984.
- BULUTOĞLU Kenan : Kamu Ekonomisine Giriş, Temel Yayın-
ları, İstanbul, 1977.
- BÜYÜKERŞEN Yılmaz : Makro Ekonomi, E.İ.T.İ.A. Yayınları,
Eskişehir, 1977.

- MUSGRAVE Richard : Fiscal Systems, Yale University Press, London, 1969.
- NADAROĞLU Halil : Mahalli İdareler, Servet Matbaası, İstanbul, 1978.
- NEMLİ Arif : Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Politikası, İst. Üni. Yay. No.2595, İstanbul, 1979.
- PELİN İ. Fazıl : Finans İlmî ve Finansal Kanunlar, Girmen Basımevi, İstanbul, 1945.
- PREST Alan : "Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Ayırımı Üzerine", Maliye Politika-sından Seçme Yazılar, İ.Ü. İk. Fak. Maliye Ens., 1972.
- ROSTOW W.W. : Les Etapes de la Croissance Economique Editions du Sevie, Paris, 1960.
- TOROS Tuncer : "Kalkınma Sırasında Vergi Bünyesindeki Değişmeler", İktisat-Maliye Dergisi, S.34, 1978.
- TURHAN Salih : Vergi Teorisi, İ.Ü. İk. Fak. Yay., İstanbul, 1982.

- TUCEK Misroslaw : "Commantaire Sur Las Rapports
Introductifs", Innovation en Matiere
Fiscale, I.F.E.P., İstanbul, 1969.
- TÜRK İsmail : Maliye Politikası ve Çağdas Bütçe
Teorileri, Doğan Yayınevi, İstanbul,
1978.
- OSHIMO H.T. : "Share of Government in Gross National
Product for Various", Countries
American Economic Review, 1957.
- ÖZKAZANÇ Önder : Ekonometriye Giris, A.Ü. İİBF Eski-
şehir, 1984.
- ÜLKEN Yüksel : Yirminci Yüzyılda Dünya Ekonomisi,
İ.Ü. İk. Fak., İstanbul, 1974.
- YAŞA Memduh : Vergi Yüğü, Sermet Matbaası, İstan-
bul, 1962.
- : Enflasyonun Vergi Sistemi Üzerine
Etkileri, İ.Ü. İk. Fak. Maliye Ens.
Yay., İstanbul, 1976.
- : 1970, 1971, 1973, 1975, 1977, 1980,
1981, 1983, 1985 İstatistik Yıllığı,
D.İ.E. Yay.

- : 1979, 1980, 1981, 1983, 1984 Bütçe
Gelirleri Yıllığı, Maliye Bakanlığı
Yay.
- : 1975, 1977, 1979, 1981, 1983, 1984,
Ekonomik Rapor, D.P.T. Yay.