



T. C. ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**VERGİ YÜKÜ VE ESKİŞEHİR'DE GELİR VERGİSİ AÇISINDAN
BİR VERGİ YÜKÜ ARAŞTIRMASI**

(Yüksek Lisans Tezi)

Ahmet TEKİN /

Eskişehir - 1990

**Anadolu Üniversitesi
Merkez Kütüphanesi**

İÇİNDEKİLER

	Sayfa
	<u>No :</u>
<u>TABLolar DİZİNİ</u>	vi-viii
<u>KISALTMALAR</u>	ix
<u>GİRİŞ</u>	1
BİRİNCİ BÖLÜM	3
VERGİ YÜKÜ TANIMI VE KAVRAMLARI	3
<u>I. VERGİ YÜKÜNÜN TANIMI</u>	3
A. <u>Genel Tanım</u>	3
B. <u>Subjektif Vergi Yükü-Objektif Vergi Yükü</u>	5
C. <u>Kamu Harcamaları ve Vergi Yükü</u>	5
1. Net Vergi Yükü	7
2. Gerçek Vergi Yükü	8
<u>II. VERGİ YÜKÜ KAVRAMLARI</u>	10
A. <u>Toplam Vergi Yükü</u>	10

I K İ N C İ B Ö L Ü M	33
<u>I. TÜRKİYE'DE VERGİ YÜKÜ</u>	33
A. <u>Türk Vergi Sisteminde Vergi Yüküne Etki Eden Faktörler</u>	33
1. İstisnalar	33
2. Muafiyetler	34
3. İndirimler	34
4. Vergi Oranları	35
5. Vergi Kaçakçılığı	35
B. <u>Türkiye'de Vergi Yükü</u>	36
1. Türkiye'de Toplam Vergi Yükü	37
a. Genel Bütçe ve Mahalli İdarelerin Vergilerinin Toplam Yükü	37
b. Bütün Vergi ve SSK gibi Vergi Benzerlerinin Yükü (1956-1964)	37
c. Genel Bütçe Vergilerinin MG-GSMH ve SMH'ye Göre Toplam Vergi Yükü	38
ca. Planlı Dönemler İtibariyle Genel Bütçe Vergi Gelirlerinin GSYİH ve GSMH'da Yüzde Payları	38
d. Vergi Benzeri Gelirler ve Toplu Konut Fonu (Dahil-Hariç) GSMH'ya Göre Vergi Yükü	42
e. Vergi Benzeri Gelirler ve Toplu Konut Fonu (Dahil-Hariç)	45
f. Konsolide Bütçe Vergi Gelirlerinin GSMH ve GSYİH'nin Yüzdesi Olarak Vergi Yükü	48
g. Türkiye'de Toplam Vergi Yüklerinin Karşılaştırılması	50
2. Türkiye'de Net Vergi Yükü	52
3. Türkiye'de Kişisel Vergi Yükü	54
4. Türkiye'de Sektörel Gayri Safi ve Safi Vergi Yükü ...	57

<u>II. TÜRKİYE'DE YILLIK GELİR VERGİSİ BEYANNAMELERİNDE</u>	
<u>KAZANÇ VE İRATLARDA VERGİ YÜKÜ</u>	60
<u>III. TÜRKİYE'DE GELİR VERGİSİ MÜKELLEF SAYILARI İLE</u>	
<u>MATRAH VE VERGİ MİKTARLARININ GELİR DİLİMLERİNE</u>	
<u>GÖRE DAĞILIMI</u>	63
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	66
ESKİŞEHİR'DE GELİR VERGİSİ AÇISINDAN BİR VERGİ YÜKÜ	
ARAŞTIRMASI	66
<u>I. ESKİŞEHİR'DE ÜCRETİLER ÜZERİNDEKİ VERGİ YÜKÜ</u>	66
A. <u>Genel ve Katma Bütçeli Kuruluşlarda Çalışan</u>	
<u>Ücretliler Üzerindeki Vergi Yüğü</u>	66
B. <u>Özel Sektörde (Sanayi ve Ticaret) Çalışan Ücretlilerin</u>	
<u>Vergi Yüğü</u>	69
C. <u>Bankacılık Sektöründe Çalışan Ücretlilerin Vergi Yüğü</u> ..	72
<u>II. ESKİŞEHİR'DE GERÇEK USULDE VERGİLENDİRİLEN</u>	
<u>BEYANNAMELİ MÜKELLEFLERİN GELİR GRUPLARI</u>	
<u>İTİBARIYLA VERGİ YÜKÜ</u>	74
A. <u>Ticari ve Sınai Faaliyet Gösteren Mükelleflerin</u>	
<u>Vergi Yüğü</u>	75
B. <u>Serbest Meslek Faaliyeti Gösteren Mükelleflerin</u>	
<u>Vergi Yüğü</u>	78
1. Avukatlar	78
2. Doktorlar	79
3. Mimar-Mühendisler	79
4. Muhasebeciler	80
C. <u>Zirai Faaliyet Gösteren Mükelleflerin Vergi Yüğü</u>	81
D. <u>GMS İradı Mükelleflerinin Vergi Yüğü</u>	84

<u>III. GÖTÜRÜ USULDE VERGİLENDİRİLEN MÜKELLEFLERİN</u>	
<u>VERGİ YÜKÜ</u>	86
<u>IV. MESLEK VE KAZANÇ GRUPLARI AÇISINDAN ESKİŞEHİR'DE</u>	
<u>VERGİ YÜKÜ KARŞILAŞTIRMASI</u>	87
<u>SONUÇ</u>	89
<u>KAYNAKLAR DİZİNİ</u>	I-III

T A B L O L A R D İ Z İ N İ

Tablo		Sayfa
<u>No :</u>	<u>Tablonun Adı</u>	<u>No :</u>
1	G.S.M.H'de Kamu Maliyesinin Payı	27
2	Vergi Mükellefiyetinin GSYİH'ye Oranı (1975-1984)	28
3	Vergi Gelirlerinin GSYİMH'ya Oranı (1980-1988)	29
4	AET Ülkelerinde Kişi Başına Düşen Vergi Tutarları	31
5	Genel Bütçe ve Mahalli İdarelerin Vergilerinin Toplam .. Yükü	37
6	Bütün Vergi ve SSK Primi Gibi Vergi Benzerlerinin Vergi Yükü	38
7	Genel Bütçe Vergilerinin Toplam Vergi Yükü (1938-1988)	40
8	Genel Bütçeye Dahil Vergi Gelirlerinin GSYİH ve GSMH'1a % Payları (Plan Dönemleri İtibariyle)	41
9	Toplam Vergi Yükü (Vergi Benzeri Gelirler ve Toplu Konut Fonu Dahil)	43
10	Toplam Vergi Yükü (Vergi Benzeri Gelirler ve Toplu Konut Fonu Hariç 1975-1984)	44

11	Toplam Vergi Yüğü (Vergi Benzeri Gelirler ve Toplu Konut Fonu Dahil, GSYİH'nin yüzdesi olarak)	46
12	Toplam Vergi Yüğü (Vergi Benzeri Gelirler ve Toplu Konut Fonu Hariç, GSYİH'nin yüzdesi olarak)	47
13	Toplam Vergi Yüğü (Konsolide Bütçe Vergi Gelirlerine Göre GSMH'ya Göre)	49
14	Toplam Vergi Yüğü (Konsolide Bütçe Vergi Gelirlerine Göre GSYİH'ya Göre)	49
15	GSMH'ya Göre Ortalama Vergi Yüğü	50
16	GSYİH'ya Göre Ortalama Vergi Yüğü	52
17	Net Vergi Yüğü	53
18	Fert Başına Vergi Yüğü	55
19	Genel Bütçe ve Mahalli İdare Vergilerinin Fert Başına Göre Oranları	56
20	Vergi ve Vergi Benzerleri Gelirlerinin Fert Başına Miktarları	56
21	Sektörel Gayrisafi Vergi Yüğü	58
22	Türk Tanımı ve Ekonominin Gerisi Üzerindeki Kısa Dönem Vergi Yüğü	59
23	Yıllık Gelir Vergisi Beyannamelerinde Kazanç ve İratlarda Vergi Yüğü	61-62
24	Gelir Vergisi Mükellef Sayıları ile Matrah ve Vergi Miktarlarının Gelir Dilimlerine Göre Dağılımı (1977-1980)	64-65
25	Genel ve Katma Bütçeli Kuruluşlarda Çalışan Ücretliler Üzerindeki Vergi Yüğü (1984-1988)	67-68

26	Özel Sektörde Çalışan Ücretlilerin Vergi Yükü (1984-1988)	69-72
27	Bankacılık Sektöründe Çalışan Ücretlilerin Vergi Yükü (1984-1988)	73-74
28	Yıllık Gelir Vergisi Beyannamelerinde Kazanç ve İratlarda Vergi Yükü (Ticari Kazanç, 1984-1988)	77
29	Serbest Meslek Faaliyetinde Bulunan Mükelleflerin Vergi Yükü (1986)	82-83
30	Zirai Faaliyet Gösteren Beyannameli Mükelleflerin Vergi Yükü (1986-1988)	84
31	Gayrimenkul Sermaye İradı Mükelleflerinin Vergi Yükü (1986-1988)	85
32	Götürü Usulde Vergilendirilen Mükelleflerin Sayıları ve Götürü Matrahlar	86

K I S A L T M A L A R

- GSMH : Gayri Safi Milli Hasıla
- GSYİH : Gayri Safi Yurt İçi Hasıla
- IMF : Uluslararası Para Fonu
- OPEC : Petrol İhraç Eden Ülkeler
- A.E.T. : Avrupa Ekonomik Topluluğu
- O.E.C.D. : İktisadi İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
- NATO : Kuzey Atlantik Paktı Teşkilatı
- V.U.K. : Vergi Usul Kanunu
- G.V.K. : Gelir Vergisi Kanunu
- G.M.S.İ. : Gayrimenkul Sermaye İradı
- M.S.İ. : Menkul Sermaye İradı

G İ R İ Ő

Kalkınmakta olan Őlkelerde olduğu gibi TŐrkiye'de de çağdaş gereklere uygun olarak gelişen kamu hizmetlerinin gerektirdiği giderlerin karşılanması için kullanılacak kaynakların sınırlılığı, ivedilikle çözümü gereken bir sorun olmaktadır. Sorunun çözümü için kamu kuruluşlarının ekonomik hayata doğrudan veya dolaylı yollardan müdahalesi gerekmektedir. Aynı zamanda gelir dağılımındaki eşitsizliğin de ortadan kaldırılması gerekir. Bu noktada vergi yükü ve bu yükün dağılımı konusu karşımıza çıkmaktadır.

Vergiler ve vergi yükünün dağılımı kişilerin ekonomik kararlarında yakından etkiler. Vergi yükü hesapları ise gerek vergilerin ekonomiye etkileri, gerekse vergilemede eşitlik açısından önem taşımaktadır. Bu nedenle vergi yükü incelemeleri, vergi politikaları açısından olduğu kadar vergilerin ekonomik etkilerine ulaşmak açısından da yapılmalı zorunlu incelemelerdir. Dengeli bir vergi politikasında, vergileri artırma veya azaltmanın kurallara uygun ve hakça olması için sektörler arası vergi yükü dağılımının öncelikle saptanması gerekir. Aslında tüm maliye politikası araçlarının zamanında ve etkin bir biçimde kullanılabilmesi için, yine vergi yükü hesaplamalarının yapılmış olması zorunludur. Devletin gelir dağılımını düzenleyici işlerinin önem kazandığı bu durumda vergi güçlü ve etkin bir maliye politikası aracı olarak karşımıza çıkmaktadır. Verginin bu eşitleyici işlevini yerine getirmesi ve gelir dağılımına sağlıklı bir yön vermesi içinde vergi yükü hesapları yol gösterici bir etken olmaktadır.

Ayrıca devlet ekonomik gelişme sırasında bazı sektörler için ön planda yer vermeyi gerçekleştirmek istediği amaçlar arasına koymuş olabilir. Vergi yükünün hafifletilmesi yoluyla gelişmesi istenen sektörlerin teşviki mümkündür. Bunun içinde sektörler üzerindeki vergi yükünü bilmek gerekir. Yine vergi yükü hesapları ülkeler arasında siyasi ve ekonomik entegrasyonlar için gereklidir. Bu ülkeler arasında vergi ahenkleştirmeleri yoluna gidilmesi de vergi yükü hesaplarının yapılmasını gerektirmiştir.

Birinci bölümde vergi yükü tanım ve kavramları, vergi yükü araştırmalarının amacı, tarihsel gelişimi ve vergi yükü karşılaştırmalarının açıklamasına yer verilmektedir.

İkinci bölümde Türkiye'de vergi yükü ve vergi yüküne etki eden nedenler ayrıntılı olarak incelenmektedir.

Son bölüm olan üçüncü bölümde ise Eskişehir'de gelir vergisi açısından bir vergi yükü araştırması uygulamasına yer verilmiştir. Bu bölümde ücretli kesim ve Eskişehir'de gerçek usulde vergilendirilen beyannameli mükelleflerin gelir grupları itibariyle vergi yükü hesaplamalarına yer verilmiştir. Ayrıca sektör ve meslek grupları itibariyle vergi yükü karşılaştırmaları yapılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ YÜKÜ TANIMI VE KAVRAMLARI

I. VERGİ YÜKÜNÜN TANIMLANMASI

A. Genel Tanım

Vergi yükü kullanılış durumuna göre farklı anlamlar taşıyan bir kavramdır¹. Bu nedenle konuyu bütün yönleriyle birlikte açıklığa kavuşturmak oldukça zordur. Teori ve uygulamada bu kavramın, vergi olarak toplanan para gibi dar bir ölçüden, vergilerin çeşitli etkilerini kapsayacak kadar geniş, teknik ve teknik olmayan bir çok anlamlarda ele alınması, bir bakıma vergi yükü şeklinde bir terimin kullanılmasını bile sakıncalı duruma getirmektedir. Bu nedenle genel kabul görmüş tanımları kısaca belirtmek yerinde olacaktır.

Vergi yükü, ödenen vergi ve vergi ödeme iktidarının bir fonksiyonudur². Yük ödenen vergi ile doğru orantılı, ödeme iktidarı ile tersine orantılı olarak değişir. Vergi ödeme iktidarı gelirin, gelirin

1 Halük ANIL "Türkiye'de Vergi Yükü (1950-1970)", A.İ.T.A.Ya.No:56, Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü Ya:4, Ankara, 1973, s.9.

2 H.Üren ARSAN, "Vergi Yükü Üzerinde Bir İnceleme, Teori, Metodoloji ve Türkiye'ye ait Bazı Hesaplar", A.Ü.Siyasal Bilgiler Fakültesi Ya.No:264, Ankara, 1975, s.10

kaynağı olduğu ölçüde vasıtalı bir şekilde servetin ve ferdi vergi ödeyici bakımından vergi ödeyicinin şahsi ve ailevi durumunun bir fonksiyonudur.

$$Y_v = f(V_ö, V_{öi}) \quad V_{öi} = g(G, S, D_{sa})$$

Y_v : Vergi Yüğü
 $V_ö$: Ödenen Vergi
 $V_{öi}$: Vergi ödeme iktidarı
 G : Gelir
 S : Servet
 D_{sa} : Şahsi ve ailevi durumu

$$\frac{\partial Y_v}{\partial V_ö} > 0 \quad \frac{\partial Y_v}{\partial V_{öi}} < 0$$

Bu fonksiyonel münasebetten görüldüğü gibi, ödenen vergi arttıkça vergi yükü azalır.

Bu şekilde genel tanımını yaptığımız vergi yükü ferdi ve toplam vergi olarak ikiye ayrılır. Ferdi vergi yükünde vergi ödeyici ünite olarak fert, toplam vergi yükünde bütün ekonomi alınır.

Vergi yükünün bu genel tanımı hem bütün ekonomi bakımından makro ekonomik, toplam vergi yükünü, hem de fertler bakımından mikro ekonomik ferdi yükünü kapsar. Bu iki kavrama ileriki sayfalarda daha ayrıntılı olarak değinilecektir.

Uygulamada da kullanılan en geniş anlamı ile vergi yükü, belli bir dönem içinde Devlete ve diğer kamu tüzel kişilerine yapılan ödemelerle bu ödemeleri yapan mükelleflerin aynı dönemdeki gelirleri arasındaki kantitatif ilişkileri ifade eder³. Tek tek mükellefler yerine, gelir düzeylerine veya diğer niteliklerine göre gruplamalar yapılması yada ekonominin bütünü gözönünde tutularak bütün mükelleflerin ödedikleriyle milli gelir arasında bir orantı kurulmak istenmesi konunun bu niteliğini değıştirmez.

³ Hikmet URGANCI "Vergi Yüğü Sorunları ve Türkiye'de Vergi Yüğü", Adana İ.T.İ.A.Dergisi S.4, 1975, s.237.

B. Subjektif Vergi Yüğü - Objektif Vergi Yüğü

Genellikle kişisel vergi yüğü yönünden yapılan bu ayırma göre subjektif yük kişilerin gelirleri yanında, özel durumlarına, zevklerine, alışkanlıklarına ve yaradılışlarına göre değişiklik gösteren bir kavramdır⁴. Diğer bir ifadeyle kişilerce hissedilen ekonomik ve psikolojik bir tazyik niteliğindedir. Objektif yük ise kişi tarafından ödenen verginin, onun geliri, geçim şartları, daha geniş bir ifadeyle kişinin içinde bulunduğu ekonomik şartlara göre gelirin azalmasından dolayı ortaya çıkan bir ekonomik kayıp olarak belirlenir. Bu açıklamalara göre iki ayrı vergi ödeyicisi bakımından ekonomik şartlar, yani gelir ve diğer faktörler, başka bir deyişle objektif yük aynı olduğu halde, kişisel bir takım farklılıklar nedeniyle, farklı bir subjektif yük söz konusu olabilir. Ayrıca belirli bir objektif yüğe karşılık, vergilerin türlerine göre yarattıkları etkinin farklı oluşuda daha fazla veya daha az bir subjektif yük ortaya çıkarabilir. Açıkça görüleceği üzere herkesin belirli kişisel özelliklerine göre farklılıklar gösterecek böyle bir yükün tesbiti ve karşılaştırmalarda kullanılması imkansız sayılabileceğinden, uygulamada genellikle ekonomik ölçülere bağlanabilecek nitelikteki objektif yük incelenir. Daha açıkça belirtmek gerekirse genel vergi yüğü tanımına göre, verginin niteliği, şekli devamlılığı v.s. sebepler yanında mükelleflerin vergi sistemi üzerindeki bilgileri ve vergiler karşısındaki düşünce ve tutumlarına bağlı olarak duydukları etkiyi aslında vergi yükünden ayrı tutmak gerekir.

Her vergi ödeyicinin vergi yüğü, psikolojik olarak ve refahına etkisi bakımından diğer fertlerin ödedikleri vergi ile de ilgili olabilir⁵.

C. Kamu Harcamaları ve Vergi Yüğü

Ekonominin bütünü yönünden bir değerlendirme yapılırsa yalnızca vergi ve gelir ilişkisi üzerinde durulması konunun bir yanı ile

⁴ ANIL, s.9.

⁵ ARSAN, s.12.

ilgilenmek anlamına gelir. Alınan vergiler çoğunlukla tekrar ekonomik çerçeveye içine girdiklerinden, vergi ekonomik kaynakların ortaklaşa tüketim ve yatırım harcamalarına tahsisinden başka birşey değildir⁶.

Örneğin, milli gelirin %25'inin vergi olarak alındığını söylemekle bir kimsenin gelirinin %25'inin vergi olarak alındığını söylemek aynı anlama gelmez. Çünkü, birey bakımından vergi satınalma gücünü sınırlayan bir faktör olduğu ve bireyin gelirinde bir azalma yarattığı halde, toplum bakımından milli gelirin bir kısmının devlete aktarılması milli gelirden herhangi bir azalma meydana getirmez.

Bu bakımdan ulusal ekonomi yönünden vergi yükü deyiminin yalnız mecaz anlamı vardır. Buna karşılık bireysel ekonomiler yönünden Devlet faaliyetinden alınan hizmetlerle bundan yararlananlar tarafından ödenen vergiler arasında bir eşitlik olmadığı sürece gerçek anlamıyla verginin yükünden söz etmek mümkündür.

Bütün ülkelerde, vergiler bütçe giderlerini karşılayan en önemli kaynaklardır. Vergiler dışında kalan gelirler, özellikle "iç ve dış borçlanmalar" tali kaynaklardan sayılırlar⁷.

Bütçe giderlerinde artış isteği, çokdefa vatandaşlardan gelir; bunların talepleri ülkenin sosyal amaçlı hizmetlerinin artırılmasıdır. Ülkede eğitim düzeyi yükseldikçe, en küçük yerleşme yerlerindeki bile, yol su elektrik okul isterler, üreticiler pazarlama imkanları, esnaf işini geliştirici kredi, sanayici yatırımlarını büyütme ve alt yapı tesisleri gibi taleplerle ortaya çıkarlar. Bu günün devleti, ekonomik olaylara yön verdiği için, enfastrüktür yatırımları yapmak zorundadır: yollar, limanlar, barajlar ve elektrik üretimi, ağır maden sanayi devletçe üstlenilmektedir. Diğer taraftan, çalışanların sosyal güvenliğinin sağlanması devlete ağır masraflar yüklemektedir. Sosyal Devlet anlayışının gelişmesi toplumda refah dengesi sağlanmasını gerektirmektedir.

6 URGANCI, s.247.

7 İlhan ÖZER, "Vergi Yükü Araştırmaları", İstanbul Sanayi Odası Dergisi, S.20, (Haziran, 1976), s.4.

Bütün bu gelişmeler, devletin giderlerinin artması sonucunu vermektedir. Bu da, vergi kaynaklarının zorlanması ve dolayısıyla vergi yüklerinin artması anlamına gelmektedir.

1. Net Vergi Yüğü

Vergilerin kamu hizmetleriyle birlikte düşünülmesi halinde net vergi yükü kavramına ulaşılmaktadır⁸. Şöyleki, vergilendirilen gelirler ve üretken hizmetler karşılığı olmadan yapılan çeşitli ödemeler şeklinde tekrar bireylerin gelirlerinde görünmektedir.

Ekonomide toplanan bütün vergilerden, vergi ile finanse edilen giderlerden sağlanan fayda çıktıktan sonra kalan net verginin yükünü ifade eder⁹. Bazı yazarlar net vergi yükünü, ekonomide toplanan bütün vergilerden mali yardımlar ve transfer giderleri çıkarıldıktan sonra kalan kısmın milli gelire oranı ile ifade ederler. Bu hesap fert üzerinde yapılacak olursa fert bakımından net vergi yükü bulunacaktır¹⁰. Fakat bireylerin ödedikleri vergi karşısında elde ettikleri faydanın değerlendirilmesi çok güç olduğundan uygulamada, genellikle ekonomideki net vergi yükü hesapları kullanılmamaktadır. Her ne kadar vergiler karşılıksız ödemelerse de vergi ödeyen fertler bir taraftan da kamu hizmetlerinden fayda temin etmektedirler¹¹. Bu gün vergi almanın amacı yalnız devlete gelir temini değildir, fakat vergi büyük ölçüde kamu hizmetlerinin finansmanı için alınır. Bu nedenle vergi ve kamu hizmetleri arasında bağıntı vardır.

Bu durumda net vergi yükü, ödenen verginin (yani ödenen vergi ve elde edilen faydanın da) bir fonksiyonudur.

$$Y_{nv} = f(V_ö, F_e, V_{öi})$$

$$Y_{nv} = \text{Net Vergi Yüğü}$$

$$Y_{nv} = f(V_n, V_{öi})$$

$$F_e = \text{Elde edilen fayda}$$

$$V_n = V_ö - F_e$$

$$V_n = \text{Ödenen net vergi}$$

⁸ URGANCI, S.241.

⁹ ARSAN, S.13.

¹⁰ Mustafa Saim UYSAL, "Vergi Yüğü Kavramı ve ülkemizdeki Toplam Vergi Yüğü", VERGİ DÜNYASI, S.22, (Haziran, 1985), s.60.

¹¹ ARSAN, s.13.

Elde edilen fayda ödenen vergiden az veya çok olabilir. Eğer elde edilen fayda ödenen vergiden fazla ise bu durumda net vergi yükü negatif olur, yani yük yerine fayda sağlanır. Fakat vergi ödeyicilerin elde ettikleri faydayı değerlendirmek çok güçtür.

Devlet tarafından üretilen yarı kollektif ve özel mallardan faydalanmanın karşılığı belki parasal olabilir¹². Ancak toplumsal hizmetler yönünden buna imkan yoktur.

2. Gerçek Vergi Yükü

Vergilerin kamu hizmetleri ile beraber düşünülmesi halinde elde edilen net vergi yükü kavramı yanında gerçek vergi yükünden bahsedilir.

Gerçek vergi yükü verginin bütün etkilerini içine alarak daha geniş bir anlam taşır. Vergilerin ekonomiye doğrudan doğruya etkileri yanında iktisadi değişkenlere etkileri suretiyle dolaylı etkileri de vardır. Verginin ekonomiye dolaylı dolaysız bütün etkileri hesaba alınarak, hasıl ettiği bütün kayıp ve kazançların birlikte düşünülmesi halinde gerçek vergi yüküne ulaşılır¹³. Böylece gerçek vergi yükü, net vergi yükünden dolaylı etkilerini de hesaba alarak ayrılır.

Gerçek vergi yükü ekonomiye verginin hasıl ettiği gerçek etkiyi ifade eder. Geniş anlamlı bir kavram olduğu için asıl tesbit edilmesi gereken bir vergi yüküdür. Fakat ekonomide bütün değişkenleri içine alan ve verginin bütün etkilerinin tesbitini mümkün kılan bir model kurulamadıkça bunun elde edilmesi tatbiki olarak imkansızdır.

Teorik olarak, gerçek vergi yükü marjinal analizle verginin muayyen miktar artırılması halinde bu değişmeden ekonomiye hasıl olan gerçek etki olarak gösterebilir. Bu fert ve bütün ekonomi için de düşünülebilir. Eğer zararı faydasından fazla ise vergi gerçek yük olmaktadır, az ise gerçek yükü negatif olur ve yük olmaktan çıkar.

¹² Halil NADAROĞLU, Kamu Maliyesi Teorisi, B.2, Sermet Matbaası, İSTANBUL, 1976, s.289.

¹³ ARSAN, s.14.

Vergide küçük bir artma halinde, bütün ekonomi için milli gelirden veya toplum refahında sebep olduğu değişme ve fert için ferdi gelir veya ferdin refahına etkisi şeklinde, basitçe vergide değişme halinde kısmi türevleri alınarak, aşağıdaki şekilde formüle edilebilir.

$$\frac{\partial \sum R}{\partial V} \quad \frac{\partial MG}{\partial V} \text{ Ekonomi için}$$

$$\frac{\partial R_f}{\partial V_f} \quad \frac{\partial G_f}{\partial V_f}$$

Fert için artı ise vergi yük olmaktan çıkar fayda hasıl eder, eksi ise yük olur.

Görüldüğü gibi fert ve bütün ekonomiyi bakımından vergi yükü;

- 1) Subjektif (veya psikolojik)
- 2) Objektif (veya mali para yükü)
- 3) Net ve
- 4) Gerçek iktisadi yük olarak ayrılır.

Objektif ve subjektif vergi yükünü önceki sayfalarda açıklamıştık.

Kısaca; ödenen vergi, elde edilen fayda ve vergi ödeme iktidarının bir fonksiyonu olarak gösterdiğimiz vergi yükü, ödenen vergi ile doğru, vergi ödeme iktidarı ile ters orantılı değiştiği için;

$$Y_v = \frac{V_o}{V_{or}}$$

şeklinde bir oranla bulunmaya çalışılır. Fert için V ferdin geliri, bütün ekonomi için milli gelir alınarak;

$$Y_v = \frac{V_o}{MG}$$

yazılabilir.

Fert için fayda da hesaba alınırsa net vergi yükü;

$$Y_{nv} = \frac{V_o - F_o}{G}$$

olur

Net ve Gerçek Vergi yüklerinin hesaplamalarındaki güçlükler bir yana, vergi harcama ilişkisini araştırmak, vergi yükünü belirlemek amacını aşmakta, bütün mali faaliyetin etkilerini araştırmak anlamına gelmektedir¹⁴. Bu nedenle vergi yükünü vergi ile gelir arasındaki kantitatif ve teknik bir ilişki olarak değerlendirmek daha doğru olur. Buna göre, vergi ve benzeri kamu gelirlerinin gayrisafi milli hasılaya oranı ülke ekonomisi bakımından vergi yükü tanımını verdiği halde, vergi mükelleflerinin ödedikleri vergilerin gelirlerine oranı bireysel ekonomiler bakımından vergi yükü tanımını vermektedir.

II. VERGİ YÜKÜ KAVRAMLARI

A. Toplam Vergi Yüğü

Bir ekonomide, toplam vergilerin ekonomi üzerinde meydana getirdiğı yüke toplam vergi yükü denilmektedir¹⁵. Toplam vergi yükü, belirli bir devre süresince bir ekonomide toplam vergi hasılatının, o ekonominin toplam gelirine bölünmesi biçiminde hesaplanır.

Toplam vergi yükünde ekonominin içinde bulunduğu durum ve vergilenebilir kapasite önem taşır¹⁶. Toplam vergi yükü verginin muhtelif gelir grupları arasında, dağılımı uzun ve kısa sürede kaynak arzına etkileri ve vergilerin toplanması ile ilgili olarak hükümet ve vergi ödeyiciler tarafından kullanılan kaynaklara da dayanır.

Toplam vergi yükünün hesaplanması milli gelir hesaplarının bulunmasına bağılıdır¹⁷. Bu hesaplara esas olarak hangi anlamda milli gelirin de alınacağı tartışmalı bir konudur. Ancak son yıllarda milli gelir hesapları ile uğraşan milli araştırma enstitüsü ve kuruluşların çabası yanında Birleşmiş Milletler ve Avrupa İktisadi ve İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatının yardımı ve uyarmalarıyla bu hesaplar hem mükemmelleştiril-

¹⁴ URGANCI, s.242.

¹⁵ Aykut HEREKMAN, Kamu Maliyesi (Genel Vergi Kuramı) cilt II, Ankara, 1987, s.141.

¹⁶ ARSAN, s.11.

¹⁷ Selahattin TUNCER, Kamu Maliyesi, B.4, E.İ.T.A. Ya. No: 41, İstanbul, 1975, s.455.

miş ve hem de bir çok ülkelerde aynı tekniğe kavuşturulmuştur. Milli Gelir hesaplarında sağlanan bu gelişme, toplam vergi yükünün nisbeten doğru hesaplanmasını olduğu kadar, milletlerarası karşılaştırmayı da kolaylaştırmış bulunmaktadır.

Toplam vergi yükü hesaplanırken genellikle, gerek merkezi idare gerekse mahalli idareler tarafından alınan dolaylı ve dolaysız vergilerin hesaba katılması konusunda bir ayrılık bulunmamakta ve bu arada ismi değişik olmakla beraber resimler de vergilerle birlikte düşünülmektedir¹⁸. Yalnız, harçlar ve şrefiyeler, parafiskal yükümlülükler, kamu sektörü işletmelerinin karları gibi birtakım değerlerin bu kapsama sokulması yönünden bazı farklı uygulamalara yer verilmektedir¹⁹.

Pigou makro-ekonomik açıdan vergi yükünü ödeme yükü ve fedakarlık yükü olmak üzere ikiye ayırır²⁰. Ödeme yükü bir ekonomide toplanan verginin toplam parasal yükünü belirtir. Toplanan verginin dolaylı dolaysız reel yükünü ise, fedakarlık yükü olarak deyimlendirir. Örneğin, bir verginin oranının artması sonucu vergi yükündeki artış parasal, yani ödeme yükünü tanımlar. Verginin oranının artması sonucu fiyatlarda da bir artış meydana gelmişse bu dolaylı yüke, fedakarlık yükü denir.

B. Gelir Grupları Bakımından Vergi Yükü

Vergi yükü çalışmalarında yapılabilecek en anlamlı hesaplama tarzı gelir gruplarına göre vergi yükü hesabı olup bir çok incelemelere veri teşkil etmektedir. Gelirin büyüklüklerine göre dilimlere ayrılması ve her dilime düşen vergi yükü, günümüzde yapılan vergi yükü hesaplarında odak noktasını oluşturmaktadır.

Gelirlerinin büyüklük derecesine göre ayrılmış mükelleflerin, Devlete ve diğer amme hükmi şahıslarına bütün vergiler dolayısı ile muayyen bir devre genellikle bir yıl içinde yaptıkları nihai ödemelerin aynı devredeki gelirlerine nisbeti, onların vergi yükünü tesbit

¹⁸ YAŞA, s.112-113.

¹⁹ ANIL, s.142.

²⁰ HEREKMAN, s.142.

etmektedir²¹. Gelir grupları itibariyle vergi yükü hesaplamaları, her gelir grubunun üzerindeki vergi yükünün anlaşılması yönünden önem kazanır²². İyi vergi sistemi bireyin vergi ödeme gücü esası üzerine kurulmuş olmalıdır. Böyle bir sistemin varlığı gelir grupları itibariyle yapılan vergi yükü araştırmasıyla ortaya çıkar. Dar gelir gruplarından yüksek gelir gruplarına doğru vergi artıyorsa bu durumda o ekonomide iyi bir vergi sistemi uygulandığından söz edilebilir. Vergi koyucularına da, gelir grupları itibariyle yapılan vergi yükü araştırmaları ışık tutar. Vergi yükü düşük olan gelir gruplarını konu olacak yeni vergilerin salınması, mevcut vergilerin tarifelerinin bağışıklık ve ayrıcalık hükümlerinin, bu hesaplamalardan elde edilen verilere göre saptanması gerekir.

Gelir gruplarına göre vergi yükü hesaplamaları için bir çok istatistik ve bilgi gerekmektedir²³. Bunun için gerekli bilgi, kısmen vergilerin bünyesi hakkında bilgi, kısmen de onları dağıtmak için çeşitli vergilerin yansıma olanakları hakkında bilgidir.

Eğer vergi yükü net vergi yükü incelemesi ise, kamu giderleri ve faydanın dağılımı hakkında istatistikler de gereklidir. Gelir vergisi tipinde (veya ona bağlı servet vergilerinde) vergilerde gelir grupları itibariyle vergi istatistikleri vergi idarelerinden sağlanabilirse de, bazı vergiler için doğrudan doğruya saptama olanaksız olduğu için, başka istatistiklere dayanarak, bazı varsayımlarla vergi miktarları tahmin şeklinde bulunacaktır. Örneğin; dolaylı vergileri dağıtmak için ayrıntılı tüketici harcamaları istatistikleri gereklidir. Yine bu istatistiklerin de gelir gruplarına göre olması gerekir.

Bu istatistiklere dayanarak vergilerin gelir gruplarına oranları alınarak efektif vergi oranları şeklinde vergi yükü bulunacak ve gelir dağılımına etkisi görülecektir.

21 YAŞA, s.51.

22 HEREKMAN, s.146.

23 Üren ARSAN, *Vergi Yükü ve Gelir Dağılımı-Gelir Gruplarına göre Vergi Yükü Bireysel Vergi Yükü, TÜRKİYE'DE VERGİ YÜKÜ*, Maliye Müfettişleri Derneği Ya. No: 1, Ankara, 1977, s.38-39.

Bu suretle vergi yükü tahminleri ile bir ülkede bir vergi, vergiler grubu veya tüm vergi sisteminin etkisinin, gelir dağılımını eşitleştirici mi, eşitsizleştirici mi, yoksa aynı mı bıraktığı hususunda sonuca ulaşılabacaktır.

Burada önemli olan tüm vergilerin yükü üzerinde gelir gruplarına göre incelenmelidir ki bu ülkenin vergi sisteminin artan oranlı mı, aynı oranlı mı, yoksa azalan oranlı mı yapıda olduğu sorusunu yanıtlandıracaktır. Artan oranlı ise gelir dağılımını eşitleştirici, azalan oranlı ise eşitsizleştirici, aynı oranlı ise etkilemez olacaktır.

Vergiden sonraki gelir dağılımı eğrisi (lorenz eğrisi) eşit dağılım doğrusunun vergiden önceki dağılım eğrisinden daha yakınsa, gelir dağılımını eşitleştirici, daha uzaksa eşitsizleştirici etkide bulunacaktır.

Gelir grupları bakımından vergi yükü hesap ve sonuçlarının vergi yükü kavramları arasında çok önemli yerinin olduğunu belirtmeye çalıştık. Ancak bu çalışmamız da dolaylı vergilere yer vermeyeceğimiz için tüketici fiyat ve endekslerini kullanmak gerekemeyecektir.

Gelir gruplarına göre vergi yükünün açıklamaya çalıştığımız önemi nedeniyle III. kısımda, vergi yükünün unsurları ve hesaplanmasını incelerken daha ayrıntılı bir şekilde ele alacağız.

C. Sektörler veya Meslek, Grupları İtibariyle Vergi Yükü

Ekonomiyi oluşturan çeşitli sektörler açısından, sektörün ödediği vergi ve sektörün geliri arasındaki ilişkiyi ortaya koyan incelemeler, sektörel vergi yükü kavramını ortaya çıkarır. Bunu meslek grupları açısından da aynı şekilde düşünmek gerekir.

Sektörler veya belirli meslek grupları itibariyle vergi yükü, belirli bir sektörde veya meslek grubunda belli bir devre zarfında ödenen tüm vergilerin, aynı devre içinde elde edilen gelire oranıdır²⁴. Burada ekonominin farklı sektörleri arasından hangilerinin ne ölçüde vergi yükü altında bulunduğu belirlenir²⁵.

²⁴ HEREKMAN, s.246.

²⁵ ANIL, s.15.

Bir sektördeki veya meslek grubundaki vergi yükünün farklı olup olmadığı, farklı ise nedenleri, bu farkın giderilme olanakları, yeni vergi kaynaklarının ortaya çıkarılması gibi önemli konular ancak, sektör veya meslek grupları itibariyle yapılan vergi yükü verilerine göre değerlendirilir²⁶. Kısaca vergi politikasına yön verilmeye çalışılır.

Genellikle bu güne kadar yapılan bilimsel çalışmalarda sektörler itibariyle vergi yükü, bütün vergileri içine alarak yalnız tarım sektörü ve diğer sektörler diye bazı varsayımlarla yapılmıştır.

Bununla birlikte Nazif Oker tarafından yapılan çalışmada sektör ayırımına gidilmiş ve Ziraat, sanayi, Ticaret, Ulaştırma, İnşaat ve Hizmet olarak ele alınmıştır.

D. Bölgesel Vergi Yükü

Vergi ile gelir arısındaki ilişkiler ekonomik, sosyal, coğrafik v.s. bakımlardan homojen özelliklere göre gelirlenen bölgeler için de hesaplanabilir²⁷.

Bölgesel vergi yükü hesaplanarak bölgeler arası vergi yükü karşılaştırmaları imkanı doğmakta ve vergi yükü dengesizlikleri ortaya konularak, bölgesel kalkınma ile ilgili mali tedbirlerin alınması mümkün kılınmaktadır²⁸.

III. VERGİ YÜKÜ ARAŞTIRMALARININ AMACI-TARİHSEL GELİŞİMİ VE VERGİ YÜKÜ KARŞILAŞTIRMALARI

A. Vergi Yükü Araştırmalarının Amacı

Vergi yükü çalışmalarının amacı bir ülkede bir vergi sistemi altında vergi yükü dağılımı için bazı tahminler yapmaktır²⁹. Vergi yükü konusu

²⁶ HEREKMAN, s.146.

²⁷ ANIL, s.16.

²⁸ URGANCI, s.244.

²⁹ ARSAN, s.76.

vergilerin ekonomik ve sosyal etkilerinin araştırılması ve vergi politikası ile ilgili tedbirlerin belirlenmesi bakımından önem taşımaktadır³⁰. Bir ekonomide vergi kanunlarının yapısını ve ödeyicilerini bilmek yetmez, vergi sisteminin gerçek karakterini anlamak ancak vergi yükü incelemeleriyle olur.

Vergilerin ekonomide hasıl ettiği etkiler çok karışıktır, bu nedenle tesbit edilmesi çok güçtür³¹. Bir taraftan vergi yükünün dağılımı ile verginin etkilerine, diğer taraftan verginin etkileri ile vergi yükü hakkında sonuçlara ulaşılmaya çalışılır.

Kalkınmaya kaynak olacak yeni rezervlerin bulunması veya mevcut rezervlerin daha iyi değerlendirilmesi için, durumun göstergesi olan vergi yükü hesapları gelişmekte olan ülkeler bakımından özel bir önem taşımaktadır³².

Vergi yükü konusu teorik alanda olduğu kadar tatbiki olarak da bazı incelemeler yapmayı gerektiren ve üzerinde inceleme yapılmaya değer bir konudur.

Vergi yükü incelemeleri hem vergi politikası bakımından hem de vergilerin iktisadi tesirlerine ulaşmak bakımından önemlidir. Bir ekonomide vergi kanunlarının bünyesini ve ödeyicilerini bilmek yetmez³³. Çünkü muhtelif yollarla vergilerin yansıma imkanları ve farklı tip vergilerin farklı nihai yükü, artan oranlı vergiler yanında azalan oranlı vergilerin olması veya yansıma ile artan oranlı vergilerin azalan oranlı hale gelmesi, vergi ödeyiciler üzerindeki yükü değiştirir. Böylece son vergi taşıyıcılar ilk vergi ödeyicilerden farklı olabilir. Bu sebepten bir ekonomide vergi sisteminin gerçek karakterini anlamak vergi yükü incelemeleri yapmaksızın mümkün olmaz.

Vergi yükü incelemeleri, içinde bulunulan iktisadi şartlara göre vergi politikasının tesbiti için gereklidir. İktisadi şartlara göre takip edilen vergi politikasında vergi değişikliklerinin, vergi artırma veya

30 URGANCI, s.238.

31 ARSAN, s.6.

32 ANIL, s.7.

33 ARSAN, s.6.

indirmenin şartlara uygun olması için vergi yükünün dağılımının, verginin kimler üzerinde kaldığının ve bundan doğacak etkilerin bilinmesi gerekir.

Mevcut vergi sisteminin gerçek durumu bilinmedikçe, bu şekilde yapılacak değişikliklerin derece şartlara uygun ve faydalı olacağıda bilinemeyecektir. Her ekonomide önce içinde bulunan şartlara göre hedefler tayin edilmeli, sonra bu hedeflere uygun vergi politikası takip edilmelidir. Vergi politikasına göre yapılacak vergi değişiklikleri veya vergi reformundan önce, mevcut vergi sistemi altında, vergi yükünün dağılımının ve etkilerinin incelenerek tesbit edilmesi gerekir. Uygulamada çok defa vergi değişiklikleri ve vergi reformları, mevcut vergi sisteminin yükü ve yükün dağılımının meydana getirdiği etkiler iyi bir şekilde incelenmeden yapılır. Bunu ilgili vergi yasalarına düzenleyen kuruluşların vergi yükü konusundan araştırma yapmamalarından da anlayabiliriz. Mevcut sistemin yükü incelenmeden yapılan vergi değişiklikleri ve reform çalışmaları yetersiz kalacak ve ihtiyaçlara uymayacaktır. Bu nedenle vergi yükü incelemelerine ihtiyaç vardır.

Bir ülkenin mali sisteminin bir kısmı olarak vergiler, hükümetin böyle bir gayesi olsun olmasın gelir dağılımına etki eder. Bu bakımdan gelir grupları itibariyle vergi yükü üzerinde bir çalışma, vergilerin gelir dağılımına etkilerine ulaşmak bakımından önem taşır. Özellikle az gelişmiş ülkelerde vergiler gelir dağılımı bakımından önemlidir.

Eşit gelir dağılımı da iktisadi politikanın bir amacıdır³⁴. Dolayısıyla vergi yükü üzerinde çalışma az gelişmiş ülkelerde gelir dağılımına ve vergi politikasına bir yön vermek için önemlidir. Diğer taraftan, tasarrufu ve yatırımı teşvik edecek iktisadi kalkınma politikasının bir aracı olarak vergi politikasını kararlaştırmak için vergi yükü dağılımını bilmek gerekir.

Kısaca vergi yükü üzerinde çalışmalar her ekonomide, gelir dağılımı, iktisadi gelişme veya kalkınma ve istikrar gibi iktisadi politika gayeleri ile uygun vergi politikasını tesbit için önem taşır.

B. Vergi Yüğü Araştırmalarının Tarihsel Gelişmesi

Vergi yüğü araştırmaları, çok yakın bir geçmişe sahip bulunmaktadır. Bu günkü hesaplara başlangıç sayılabilecek vergi yüğü tahminleri, ancak I.Dünya Savaşı'ndan sonra yapılmaya başlanmıştır.

İngiliz Kralliyet istatistik cemiyeti (Royal Statistical Society) Başkanı Sir Herbert Samuel'in 1919'da yaptığı ve cemiyetin aynı yıl toplantısında başkanlık bildirisi içinde açıkladığı vergi tahminlerine, modernn araştırmacıların öncüsü nazarı ile bakılmaktadır³⁵.

Sir Herbert Samuel'in 1908-1909, 1913-1914 ile 1918-1919 yıllarında vergi yükünü gösteren tahminleri, 1927'de Colwyn Committee tarafından tahlil edilmiştir. Adı geçen komite ayrıca, 1923-1924 ve 1925-1926 seneleri içinde de hesaplar yaparak İngiltere'deki vergi yükünün, dört harp yılını da ihtiva eden, 25 yıllık bir devre içindeki gelişmesini takip etmeye imkan vermiştir. Gerek Sir Herbert Samuel'in, gerek Colwyn Committee'nin çalışmalarında vergi yükü, gelir gruplarına göre, fakat mahalli vergiler ve doğrudan doğruya Maliye Bakanlığı'na intikal etmeyen teklifler hariç tutularak hesaplanmıştır.

İngiltere'de gene gelir gruplarına göre fakat kapladığı teklifler itibariyle çok daha kapsamlı bir vergi yükü hesabı, 1937-1938, 1941-1942 yıllarına ait olmak üzere G.Findlay Shirras ve L.Rostas tarafından yapılmıştır. Burada T.Barna, C.Clark, N.Kaldor, A.B.Prest ve B.Marris gibi iktisatçılar, İngiltere vergi yükünün hesaplanmasına olduğu kadar, genellikle vergi teorisinin gelişmesine ve hesap teklifinin mkemmlleşmesine yardım eden çalışmalarda bulunmuşlardır.

İngiliz iktisatçıların öncülüğünü yaptığı vergi yükü hesapları, bilhassa Amerika Birleşik Devletlerinde geliřtirilmiřtir³⁶.

Amerika Birleşik Devletleri'nde M.Newcomer'in 1937'de yayınlanan ve Gelir Gruplarını Vergi Yükü Hakkında Tahmin adını taşıyan etdne, bu konuda ilk çalışma nazarı ile bakılmaktadır³⁷. Bundan on yıl sonra,

³⁵ YAŞA, s. 3.

³⁶ ARSAN, s. 4.

³⁷ AŐA, s. 4.

G.Colm ve H.Tarasov ve "Vergileri Kimler Ödüyor?" sorusuna cevap aramak suretiyle aynı konuya eğilmişlerdir. Daha sonra J.Adler'in "Maliye Sistemi, Gelir Dağılışı ve Umumi Refah" isimli etüdü yayınlanmıştır. Bu etüdü R.A.Musgrave'in, birkaç arkadaşıyla yaptığı araştırma izlemiştir. 1951'de yayınlanmış olmasına rağmen "1948'de vergi ödemelerinin gelir grupları itibariyle dağılışı" nı tesbit eden bu araştırma, Amerikalı iktisatçılar arasında büyük tepki yapmış, uzun müddet devam eden tartışmalara sebebiyet vermiştir. Musgrave ve arkadaşlarının etüdünü, hesaplama metodlarını tatminkar bulmayan R.Tucker'in, aynı yıl içinde yaptığı bir hesap takip etmiştir. Bu tartışmalar daha sonra yeni eserlerin çıkmasında etkili olmuştur.

Amerika'da bütün vergilerin veya ayrı ayrı vergilerin yükü üzerinde yapılan birçok araştırma vardır³⁸. Bishop 1958 yılı için yaptığı ve bazı metodolojik sorunlara da yer verdiği çalışmasından sonra 1961 ve 1965 yılları için gelir sınıflarına göre vergi yükü ve kamu giderlerinden fayda incelemesini yapmıştır.

Diğer ülkelerde vergi yükü incelemeleri arasında Erik Lindahl'in İsveç'te ve dışarda toplam vergi yükünü tetkiki I.Jan Goffman'ın Kanada'da vergi yükü, Holzman'ın Rusya'da vergi yükü, Roskamp'ın Batı Almanya'da vergi yükü ve Hindistan'da Tarımsal ve tarımsal olmayan nisbi vergi yükü ve Hindistan tarımında vergi yükü incelemeleri söylenebilir.

Türkiye'de vergi yükü konusu ancak 1950 yılından sonra girmiş ve önce klasik ders kitaplarında ele alınmış ve sonra da bu konuda bazı teorik denemeler yapılmıştır³⁹.

Ülkemizde vergi yükü çalışmaları içinde en önemlileri 1975 yılında yayınlanan Üren ARSAN'ın "Vergi Yükü Üzerinde Bir İnceleme" adlı etüdü ve 1973 yılında yayınlanan Haluk ANIL'ın "Türkiye'de Vergi Yükü" adlı eserleri sayabiliriz.

38 ARSAN, s.5.

39 TUNCER, s.449.

Vergi yükü çalışmaları üzerine tartışmalar ülkemizde devam etmiş ve bu nedenle çeşitli konferanslarda tebliğler sunulmuştur. Bu konferanslar arasında 1968 yılında Tacettin GÜVEN'in Maliye Enstitüsü Konferanslarında "Vergi Yükünün Gerçek ve Tüzel Kişiler Bakımından Dağılımını" belirleyebiliriz. Yine Maliye Müfettişleri Derneğince yayınlanan "Türkiye'de Vergi Yapısı ve Toplam Vergi Yükü" adlı yayınında sayabiliriz.

Bu etüdler dışında Maliye Bakanlığı elemanlarınca yapılan çeşitli çalışmalar vardır, bunlar arasında en önemlisi 1955 yılında Nazif OKER'ce yapılan çalışmadır. Yine Gelirler Genel Müdürlüğünce hazırlanan "Türkiye'de Vergi Yükü" kitabı bu konuda yapılan değerli bir araştırmadır. Mustafa Yuluğ'un "Türkiye'de Tarım Kesiminde Vergi Yükü" kitabıda konuya açıklık getirmektedir. Son olarak yine Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulunca yayınlanan Türkiye'de Vergi Yükü adlı eserini sayabiliriz.

C. Vergi Yükü Hesaplarının Gerekliliğini Artıran Nedenler

Vergi yükü hesaplarının yeniliği, bir taraftan bunlara ancak yarım yüzyılda gittikçe artan bir şiddetle ihtiyaç olmasından; diğer taraftan, bunların doğru olarak yapılmasının ancak bu devre içinde, özellikle ikinci Dünya Savaşından sonra, imkan dahiline girmesinden ileri gelmektedir⁴⁰. Vergi yükü hesaplarına olan ihtiyacın gün geçtikçe artmasının belli başlı nedenlerini şu şekilde sıralayabiliriz⁴¹.

1. Vergi ödemeleri eskisine göre gerek mutlak rakam olarak ve gerekse nisbi bakımdan büyük artış kaydetmiştir. Vergi hasılatının milli gelire oranla ancak %5-6 olduğu ve bireysel mükelleflerin satınalma gücünü fazlaca etkilemediği dönemlerde örneğin, I.Dünya Savaşından önceki yıllarda, vergi yükünün dağılımı büyük bir önem taşımamakta idi. Dünyanın her yanında ödenen vergi miktarı mutlak ve özellikle nisbi olarak devamlı şekilde artma eğilimi göstermektedir. Bu artış, vergi yükünün niceliği, miktarı ve hesaplama tekniğine dair yapılacak araştırmalara karşı duyulan ilginin uyanmasına yol açmıştır.

40 YAŞA, s.7.

41 TUNCER, s.449.

2. Maliye politikası bugün devletin elinde ekonomik hayatı düzenlemek ve denetlemek için kullandığı en etkili araçlardan biri durumuna gelmiştir. İktisadi dengenin tam çalışma düzeyinde kurulması, devlet harcamalarını genişliği ve bu harcamaların finansmanı için bireysel gelirlere yapılan transferlerin gerek miktar ve gerekse çeşitli düzeylerdeki gelirlere dağılışı ile yakından ilgilidir. Ülkelerin enflasyon ve deflasyondan kurtularak istenilen büyüme hızına ulaşabilmeleri için devlet harcamaları düzeyinin sürekli şekilde ayarlanması, vergi hasılatı yükünün de, gene ekonominin içinde bulunduğu durum ve koşullara göre, azaltılıp çoğaltılması ve gelir grupları arasında dağılışının zaman zaman değiştirilmesi gerekmektedir. Maliye politikasını bu şekilde etkili bir araç olarak kullanabilmek için, vergi yükünün değişik açılardan ele alınarak hesaplanmasına ihtiyaç vardır.

Konunun az gelişmiş ekonomiler bakımından da ayrı bir nitelik ve önem taşıdığını belirtmek yerinde olacaktır. Nitekim bu gibi ülkelerde, gerek vergi hasılatının milli gelire oranının ve gerekse vergi hasılatının gelir grupları yahut gelir düzeylerine göre şehirli ve köylü sınıfları arasında dağılışının, sermaye birikmesinin karakteri ve hızı üzerinde önemli etkisi olduğu ortadadır. Devlet bu etkiden faydalanmak isteyecek ve mevcut durumu tesbit etmek ihtiyacı duyacaktır. Bu şekilde az gelişmiş ekonomilerde de vergi yükü hesapları değişik açılardan hem zorunlu hem de faydalı bulunmaktadır.

3. I.Dünya Savaşından sonra yapılan barış andlaşmaları, galip ve mağlup ülkelerde vergi yükü eşitliği kurulmasını öngörmüştü. Yani mağlup ülkelerde vergi yükünün galip ülkelere eşit olmasını sağlamağa yarayacak hükümleri konulmuştu. Neumark'ın da belirttiği gibi, Almanya için önem taşıyan bu hükümlerin başlıca nedenleri şunlardı: Almanya'da vergi yükünün yüksekliği, bu ülkenin savaş tazminatı bedellerini ödeyebilme yeteneğinin bir belirtisi sayılmıştır. Bundan başka, Almanya'da nisbeten alçak bir vergi yükünün mevcut bulunması halinde, bu ülkenin dünya piyasalarında rekabet bakımından tekrar diğer ülkelere üstünlük sağlamasından haklı olarak korkuluyordu.

4. Vergi yükü hesap ve karşılaştırmaları, milletler arası çeşitli iktisadi ve siyasal birleşmeler dolayısıyla büyük önem ve zorunluluk kazanmış bulunmaktadır.

Bu konuda iki örnek vermekle yetineceğizki, bunlardan ilki Avrupa Ekonomik topluluğu diğeri de Kuzey Atlantik Paktı Teşkilatı yani NATO'dur.

Avrupa Ekonomik topluluğunu yaratan Roma Andlaşmasında, 12-15 yıllık bir dönemde, üye olan altı ülkenin vergi ve sosyal yükleri arasında bir ahenk ve beraberlik kurulması öngörülmüştür. Çünkü üye devletlerin vergi yükleri arasında büyük farklar olması, Ortak Pazar içinde rekabet koşullarını bozacaktır. Öyle ki, vergi yükünü hafif tutabilmiş olan ülkelerin malları, sırf bu yüzden diğer ülkelerin mallarına göre üstünlük sağlayacaktır.

NATO'ya gelince, bilindiği gibi, Kuzey Atlantik Paktı Andlaşmasına girmiş ülkeler, ortak bir savunma sistemi kurmuşlar ve bunun için belirli kuvvetler ayırmışlardır. Bu kuvvetlerin üye ülkeler arasında dağılışı, kendilerinin milli geliriyle oldukça dengeli şekilde yapılması istenir. Diğer bir deyişle ortak savunma giderlerine katılma, milli gelir üzerinde eşit yük tahmil edecek bir şekilde olmak gereklidir. Devletler, söz konusu giderleri, esas itibariyle vergi ile karşılamaktadırlar. Bu durumda, her üye ülkenin savunma giderlerini karşılamak için saldıği verginin milli gelire oranı öyle olmalıdırki, yük dağılışının eşit olduğundan söz etmek mümkün olsun. Uygulamada, şüphesiz mutlak bir eşitlik aranmadığı gibi, birey başına milli gelir arttıkça vergiye dayanma yeteneğinin yükseldiği de gözden uzak tutulmaktadır Ortak bir savunma sistemi kurmuş olan devletlerin, katılma payının tesbitinde üye devletlerin vergi yükü düzeyleri arasında ahenk kurmak istemeleri, başka bir deyişle, savunma giderlerini, üyelerin vergi yükleri arasında az çok eşitlik kurmağa sağlayacak şekilde dağıtmağa çalışmaları, doğal olmak gerekir. Bu durum, vergi yükü hesaplarının doğru ve tam şekilde yapılmış olmasını gerektirmektedir.

Yukarıda sıraladığımız bu nedenler yüzünden, bir yandan vergi yükünün iktisadi niceliği, diğer yandan bu yükün istatistik usullerde

ölçülebilmesi ve milletler arası alanda karşılıklı karşılaştırmalar yapılabilmesi olanakları, teori ve uygulamada uzun tartışma konusu teşkil eden bir sorun durumuna gelmiştir.

D. Vergi Yükü Hesaplarının Unsurları ve Vergi Yükü Hesaplarında Göz Önünde Tutulacak Esaslar

Vergi yükünün hesaplanmasında zorunlu olarak üç unsur yer almaktadır⁴². Bunları, vergi, gelir ve gelirin izafe edildiği şahıs, grup veya cemiyettir. Bunların ilk ikisi fiilen hesapta yer almakta, üçüncüsü ise hesaba girmemekle beraber hesap neticesinin kime veya hangi grup veya topluma ilişkin olduğunu göstermektedir. Şimdi bu unsurları açıklamaya çalışalım.

1. Vergi

Genellikle merkezi idare ile mahalli idareler tarafından toplanan bütün vergi ve resimlerin yük hesaplarına alınması kabul edilmektedir⁴³. Buna karşılık harçlar, şerefiyeler, parafiskal yükümlülükler ve kamu işletmelerinin karları tartışma konusu olmaktadır.

Harçların vergi yükü hesaplarına dahil edilip edilmemeleri üzerinde düşünülmesi bunların belirli bir hizmet karşılığı alınmalarından ileri gelmektedir⁴⁴. Bununla beraber çoğu zaman harç ödemeyi gerektiren hizmetlerden vazgeçmek mümkün olmadığından harçlarda vergiler gibi zorunlu bir yükümlülük teşkil etmektedir. Şerefiyeler ise hizmet karşılığı oldukları halde, burada hizmetten yararlanıp yararlanılmaması mükellefin istğine bağlı değildir. Bu bakımdan vergi ve harçlar gibi şerefiyelerde de zor unsuru vardır. Bu nedenle harçların ve şerefiyelerin vergilerle birlikte düşünülerek yük hesaplarına alınmaları gerekir.

⁴² YAŞA, s.37.

⁴³ URGANCI, s.246.

⁴⁴ NADAROĞLU, s.251.

Sosyal sigorta ödemelerinin yük hesaplarına alınıp alınmaması konusunda verilecek karar, vergi yükü hesaplarının amacına bağlı olarak değişecektir. Milli hasılanın kullanılışı yönünden Devlet tarafından kullanılan kısmın ağırlığı ölçülmek isteniyorsa parafiskal yükümlülüklerin hesaba alınması uygun olur. Yalnızca gerçek anlamdaki vergi yükümlülükleri toplamının milli hasıla içindeki yeri ve önemi araştırılıyorsa, sosyal sigorta ödemelerinin vergi yükü hesaplarına alınması gerekmez⁴⁵. Aynı şekilde kamu sektörünün ekonomideki payı araştırıldığı zaman yararlı olabilen ve vergi niteliği taşımayan kamu işletmeleri kârlarının da vergi yükü hesaplarına dahil edilmesi gerekmez⁴⁶. Yük hesabı, vergi bakımından başlıca 3 şekilde yapılabilir⁴⁷.

a) Tek Vergiye Göre:

Birinci imkan, mevcut vergi sistemi içinde sadece bir verginin gözönünde bulundurulmasıdır. Örneğin, gerçek şahıslardan alınan gelir vergisinin, yahut veraset ve intikal vergisinin; birinci halde gelirlere, ikinci halde gelir ve servete nisbeti hesaplanmak istenebilir.

b) Vergi Gruplarına Göre

Tek vergi yerine, muhtelif bakımlardan tek grup teşkil ettikleri kabul edilen birkaç vergi birlikte alınabilir. Bu vergiler dolayısıyla mükellefler tarafından yapılan ödemenin gelire yükü araştırılır. Örneğin, bir ülkede dolaylı vergilerin milli gelirden yada ferdi gelirlere payının ne olduğu tayin edilmek istendiği takdirde, detaylı vergiler grubuna dahil olabilecek bütün vergiler dolayısıyla yapılan ödemeler bir arada dikkate alınır.

c) Vergi Sistemine Göre

Yukarıda bahsettiğimiz hesaplar, ancak kısmi yük hesaplarıdır. Çünkü gelir sahibinin vergi olarak yaptığı bütün ödemeler değil,

45 YAŞA, s.114.

46 URGANCI, s.246.

47 YAŞA, s.37.

bunların ancak bir kısmı hesaba ithal edilmiş olmaktadır. Halbuki bilinmek istenen, vergi adı altında yapılan bütün ödemeler toplamını gelirdeki payı olabilir. Buna göre elde edilen sonuç ise, kısmi vergi yükünü değil, umumi vergi yükünü vermiş olacaktır.

Uygulamada bazen üç imkandan ikisinin bir arada kullanıldığı görülmektedir. Özellikle vergi gruplarına göre ve vergi sistemine göre yapılan hesapların birbirini tamamlar şekilde kullanılması, muhtelif metodlar arasında en çok rastlanandır. Örneğin milli gelire nazaran toplam vergi yükü hesaplanmakla beraber, bu hesapta vasıtalı vergilerin nisbeti ayrıca gösterilir.

2. Gelir

Vergi yükü hesaplarında ikinci değişken gelirdir. Gelir, vergi yükü hesaplarına iki ayrı şekilde geçebilir.

a) Sahsi Gelir Olarak

Bilinmek istenen mükelleflerin vergi yükü ise, vergi miktarından sonra tesbiti gereken unsur, şahsi gelirdir. Şahıs bir "ferd" veya "aile" olabilir. Ancak, ne fertlerin, ne de ailelerin birer birer hepsinin vergi yükünün hesaplanması mümkün değildir. Bu itibarla, fertler veya aileler "gruplar" içinde toplanmakta ve bu grupların vergi yükü tesbit edilmeğe çalışılmaktadır. Bununla beraber, bu gruplamaya rağmen hareket noktası "şahsi gelirdir".

b) Milli Gelir Olarak

Gruplara göre şahsi gelirlerde vergi nisbeti tesbit edilmek isteneceği gibi, milli gelire nazaran vatandaşların ne miktar vergi ödediklerinin, yani toplam vergi yükünün bilinmesi arzu edilebilir. Milli gelir toplam vergi yükü hesabında kullanılır. Gayrisafi Milli Hasıla, safi Milli Hasıla da kullanılabilir.

3.Vergi Yükünün Kime Ait Olduğu Sorunu

Vergi yükü hesapları gerek bireysel gelire, gerekse milli gelire göre yapılsın, yine de hesaplanan yükün kime ait olduğu önemli bir sorudur⁴⁸. Bireysel gelire göre yapılacak bir vergi yükü hesabı, milli gelire göre yapılacak toplam vergi yükü hesabından daha elverişli ve daha anlamlı görünmektedir. Aynı şekilde gelir gruplarına göre yapılacak vergi yükü hesabı daha da anlamlı olmaktadır. Ancak aynı gelir grubu içinde köylü, şehrli mükelleflerin ayrı ayrı gösterilmesi veya gelirin kaynaklarına (emek ve sermaye geliri gib) göre vergi yükü hesaplarının ayrıntılı duruma getirilmesi bizi daha belirli sonuçlara ulaştırabilecektir. Özellikle ülkemizde vergi yükü hesaplarının gelir, gruplarına göre yapılması daha yararlı sonuçlar elde edilmesi açısından önemlidir.

E. Vergi Yükü Karşılaştırmaları

Oldukça güç ve teknik bir konu olmasına rağmen, vergi yüklerinin milletlerarası karşılaştırmasını da, görmek, bu alanda bize daha geniş bilgi vermesi bakımından yararlı olacaktır.

Ülkelerarası toplam vergi yükü karşılaştırmalarında dikkat edilmesi gereken noktalardan biri karşılaştırılan ülkelerde bütün seviyelerdeki hükümet vergilerinin dahil edilmesi ve birinde sosyal sigorta ödemeleri kabul edilmişse, diğerinde de dahil edilerek karşılaştırma yapılmasıdır⁴⁹. Bu suretle karşılaştırma yapılırken iki ülkede de vergi aynı esaslara göre tesbit edilecektir.

Ülkeler arası karşılaştırmalarda bazı güçlükler vardır. Her ülkede milli gelirin ayrı metot ve teknikle hesaplanması ve ne derece iyi hesaplar yapılabildiği yük karşılaştırmalarını güçleştirir. Aynı zamanda ülkelerin iktisadi farklılıkları, içinde buldukları şartlar, gelir dağılımı durumu, vergi yüklerine etki ettiğinden karşılaştırmalarda bu hususlara dikkat edilmesi gerekir.

⁴⁸ TUNCER, s.458.

⁴⁹ ARSAN, s.99.

Vergi mükellefi olan bireylerin veya birey gruplarının ödedikleri vergilere göre yapılacak karşılaştırmalarda, vergiyi taşımaktan doğan yükün değil, ancak veriyi ödemekten doğan yükün gözönüne alınacağını unutmamak gerekir⁵⁰. Gerçekten çok karışık bir nitelik taşıyan yansıma olayının kesin istatistik rakamlarla kavranması büyük güçlük arz etmekte ve hatta olanaksız olmaktadır.

Vergi yükünün karşılaştırması 1) Zamanı göre, 2) Yere (ülkeye) göre ve 3) Zaman ve yer bakımından yapılabilmektedir. Bundan başka karşılaştırma konusu olarak 1) Bireysel bir şahıs veya işletme, 2) Bunların karışımı bir grup, 3) Milli ekonominin bütünü gözönüne alınabilir. Birinci sıkta karşılaştırmaya esas olmak üzere, çoğu zaman görünüşte fakat tipik sayılabilecek birey veya işletmelerin vergi mükellefiyet durumu seçilir. Buna vergi hukukuna dayanan tip karşılaştırmaları denir. İkinci sıkta belirli vergilerin tarifesine dayanılır ki, buna da vergi tarifeleri karşılaştırması denilmektedir. Bunlardan başka, geçmiş bir yıla ait fiilen ödenmiş olan vergi tutarları veya bütçe tahminlerine göre gelecek bir yıl için öngörülen vergi hasılatı da karşılaştırılabilir.

Milletlerarası vergi yükü karşılaştırmalarında genellikle aşağıdaki tipler kullanılmaktadır.

1. GSMH'da Kamu Maliyesinin Önemi

Devlet ve diğer kamu tüzel kişileri tarafından tahsil edilen vergi, resim, harç, sosyal sigorta mükellefiyetleri ile kamu iktisadi teşebbüslerinin karlarını toplayan bu tip geniş bir vergi yükü karşılaştırması, literatürde ve uygulamada yeni yeni kullanılmaya başlamıştır. Ekonomide kamu sektörünün payı şeklindeki bu tip vergi yükünün milletlerarası karşılaştırması Amerikalı maliyeci J.Adler tarafından yapılmış ve iyi sonuçlar alınmıştır. Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeleride kapsayan böyle bir tablo aşağıya çıkarılmıştır.

Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeleride kapsayan böyle bir tablo aşağıya çıkarılmıştır.

Tablo 1

G.S.M.H.'da Kamu Maliyesinin Payı

Gelişmekte Olan Ülkeler	Yıllar	Gelir GSMH	Kişi Başına 1949	Milli Gelir \$ olarak 1961
Mısır	1954-56	21.06	-	-
Gana	1952-58	12.21	-	179
Barman	1954-57	20.09	36	50
Soylan	1954-57	20.23	67	122
Hindistan	1956-58	12.92	57	69
Irak	1953-57	31.42	-	-
İsrail	1954-59	20.13	389	627
Yunanistan	1952-57	16.01	128	364
İspanya	1952-57	12.48	-	271
Türkiye	1954-98	12.74	129	180
Gelişmiş Ülkeler				
Kanada	53-58	15.75	870	1.459
Amerika	54-57	245.60	1.453	2.308
Avusturya	53-58	26.78	216	736
Belçika	53-57	17.51	582	1.035
Danimarka	54-59	17.03	689	1.148
Finlandiya	54-57	24.63	348	889
Fransa	53-57	19.81	482	1.034
Almanya	54-59	29.31	320	1.072
İtalya	53-58	17.05	502	864
Hollanda	54-58	21.44	587	1.036
Norveç	53-58	19.34	780	1.445
İsveç	54-58	21.62	849	1.463
İsveçre	54-57	15.21	773	1.149
İngiltere	54-59	26.25	679	1.237
Avustralya	54-58	28.29	856	1.313
Yeni Zelanda	53-38	26.64	-	-

Az Gelişmiş Ülkeler Ortalaması : 14.66

Gelişmiş Ülkeler Ortalaması : 21.99

Kaynak : TUNCER, 462-463

2. Toplam Vergi Yükü

Merkezi hükümet, mahalli idareler vergi, resim ve harçları ile sosyal sigortalar mükellefiyetinin 654111'ya oranından ibaret olan toplam vergi yükü karşılaştırmalarına da, uygulamada sık sık ratlanmaktadır. IMF Tarafından düzenlenen tablo aşağıda gösterilmiştir.

Tablo 2

Vergi Mükellefiyetinin GSYİH'ya Oranı

Ülkeler	1975	1976	1977	1978	1979	1980	1981	1982	1983	1984
Dünya	28.69	28.97	29.58	29.51	29.59	30.27	30.61	-	--	--
Sanayileşmiş										
Ülkeler	31.58	31.86	32.43	32.28	32.44	33.19	33.65	33.98	-	-
A.B.D.	28.13	27.73	28.31	28.21	28.49	28.71	29.34	28.96	-	-
Avustralya	28.65	29.14	29.82	29.30	28.50	29.21	30.29	31.23	-	-
Avusturya	37.80	37.71	38.31	40.55	40.08	40.34	41.67	39.78	-	-
Belçika	41.04	41.34	42.94	44.04	44.23	44.19	44.16	45.56	-	-
Danimarka	40.75	41.54	41.88	43.38	44.56	45.46	44.12	44.73	-	-
Filandiya	32.86	36.17	35.68	32.86	31.52	31.46	33.15	32.92	-	-
Fransa	36.38	38.25	38.23	37.98	39.47	40.85	40.93	42.25	-	-
Almanya	37.00	37.83	38.92	38.63	38.28	39.85	39.66	39.80	-	-
İzlanda	33.02	31.96	30.69	-	-	-	-	-	-	-
İrlanda	31.57	35.21	33.66	31.87	34.68	31.64	36.14	39.83	-	-
İtalya	28.38	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Lüksemburg	36.92	35.39	38.27	39.08	36.53	36.86	34.32	-	-	-
Norveç	43.78	45.15	46.19	45.52	44.73	46.17	47.72	46.76	46.44	-
İspanya	19.74	19.81	21.56	22.88	23.28	24.21	25.01	-	-	-
İsveç	38.92	43.22	45.79	47.55	45.45	44.39	45.78	49.16	50.86	-
İsviçre	28.83	30.48	30.79	30.80	30.24	29.95	29.77	30.18	-	-
İngiltere	34.80	34.15	34.01	32.48	32.27	34.76	35.73	38.48	-	-
Petrol										
İhraç	17.06	15.52	14.29	14.82	13.57	-	-	-	-	-
Ülkeler										
Petrol İ. ol-										
mayan										
Az gelişmiş	18.21	18.79	19.94	20.08	20.08	20.47	20.15	-	-	-
Ülkeler										
ASYA	14.93	15.43	15.15	15.88	16.30	-	-	-	-	-
AVRUPA	21.88	23.11	26.50	27.24	26.83	25.83	31.87	-	-	-
ORTADOĞU	30.87	31.21	33.53	31.36	30.83	30.35	31.87	-	-	-
GÜNEY	17.65	18.33	19.76	19.72	19.70	20.74	20.07	20.17	-	-
AMERİKA										
TÜRKİYE	26.2	27.1	27.1	26.1	24.9	22.4	23.9	20.4	22.4	18.1

Kaynak : IMF, Government Finance İstatistics Yearbook, Volume VIII, s.70, 1984.

3. GSMH İçinde Vergi Gelirlerinin Payı

Milletler arası karşılaştırmalarda en çok kullanılan vergi yükü, GSMH içinde vergi gelirlerinin payı olmaktadır. Aşağıda OECD'nin inceleme sonuçlarını gösteren tablosunu açıklayama çalışalım.

Tablo 3

Vergi Gelirlerinin GSYİMH'ya Oranı

<u>Ülkeler</u>	<u>1980</u>	<u>1983</u>	<u>1987</u>	<u>1988</u>
İsveç	49.4	50.6	56.7	55.5
Danimarka	45.5	46.5	52.0	54.0
Norveç	47.1	46.6	48.3	46.9
Hollanda	45.8	46.7	48.0	(-)
Belçika	43.5	45.3	46.1	(-)
Fransa	41.7	43.6	44.8	44.3
Lüksemburg	40.9	44.9	43.8	(-)
Avusturya	41.2	41.1	42.3	41.9
İrlanda	34.0	38.3	39.9	42.7
Y.Zelanda	33.1	32.8	38.6	(-)
F.Almanya	38.0	37.3	37.6	37.4
İngiltere	35.3	37.6	37.5	37.7
Yunanistan	29.4	33.3	37.4	(-)
İtalya	30.2	35.8	36.2	37.1
Fillandiya	33.0	34.0	35.9	37.9
Kanada	31.6	33.0	34.5	33.6
İspanya	24.1	27.9	33.0	32.8
İsviçre	30.8	31.6	32.0	32.2
Portekiz	28.7	32.9	31.4	34.9
Avustralya	ş9.0	29.2	31.3	(-)
Japonya	25.5	27.2	30.2	(-)
ABD	29.5	28.4	30.0	(-)
Türkiye	21.7	20.7	24.1	22.7
OECD ort	35.2	36.7	38.8	(-)
OECD Avrupa Ort.	36.7	38.6	40.4	-
AT Ort.	36.4	39.2	40.6	(-)

Kaynak : Cumhuriyet Gazetesi 12 Eylül 1989, s.9.

OECD'nin üye ülkelerde vergi gelirleri ve vergi yapısının incelendiği bu karşılaştırmada da görüleceği gibi Türkiye OECD ülkeleri arasında vergi gelirlerinin GSYİH'ya oranının en düşük olduğu ülkeler arasında en altta yer almaktadır.

OECD verilerine göre, Türkiye'de toplam vergi gelirlerinin GSYİH'ya oranı 1988 yılı itibariyle tahmini olarak %22.7'de, 1987 yılı itibariyle ise %24.1'de kalıyor. Bu oranın düşük olduğu diğer OECD ülkelerinde A.B.D.'de vergi gelirlerinin GSYİH'ya oranı, 1987'de %30.0 Japonya'da ise %30.2 düzeyindedir.

Toplam vergi gelirlerinin GSYİH'ya oranının en yüksek olduğu OECD ülkelerden İsveç'te bu oran 1988'de %55.5, Norveç'te %46.9, Hollanda ve Belçika'da ise %48.3 ve %48.0 düzeyinde olduğu tabloda görülmektedir⁵¹.

1987 yılı verileri ile 1988 yılına ilişkin tahminler göstermektedirki son 17 yılda olduğu gibi, toplam vergi gelirlerinin GSYİH'ya oranını en yüksek olduğu ülkeler Belçika, Danimarka, Hollanda, İsveç ve Norveç'tir.

Bir başka üçta ise, toplam vergi gelirlerinin GSYİH'ya oranını en düşük olduğu ülkeler arasında A.B.D., Japonya ve Türkiye yer almaktadır. Bu ülkeler de bu oran %30 veya daha altındadır.

1988 yılına ilişkin tahminler, OECD üyesi 15 ülkede vergi gelirleri azalırken, sadece 6'sında artacağını göstermektedir. Bu verilerin yayınlandığından bu yana ilk kez, OECD ülkelerinin çoğunda toplam vergi gelirlerinin GSYİH'ya oranının düşmesine rastlanmaktadır. Bu orandaki en büyük düşüşler, Türkiye, Kanada, Norveç ve İsveç'te kaydedilecektir.

4. Kişi Başına Vergi Yüğü

Ülkelerin nüfusları arasındaki farkları ortadan kaldırmak için, vergi yükü hesapları çoğu zaman kişi başına hesaplanmaktadır. Burada örnek olarak 1966 yılında A.E.T ülkelerinde kişi başına düşen vergi miktarlarını gösteren tabloyu inceleyelim.

Tablo 4

A.E.T. Ülkelerinde Kişi Başına Düşen Vergi Tutarları

<u>Sıra No</u>	<u>Ülkeler</u>	<u>Vergi Tutarı (\$ olarak)</u>
1	Fransa	468
2	F.Almanya	450
3	Lüksemburg	423
4	Belçika	373
5	Hollanda	358
6	İtalya	219

Kaynak : TUNCER, s.465.

Tabloya göre Topluluk içinde en ağır vergi yükü Fransa'da en hafif ise İtalya'dadır.

Birey başına göre düzenlenen vergi yükü hesaplarında, karşılaştırılan nüfusların yaş yapısı farklı olduğu takdirde, önemli yanlışlık ihtimalleri belirlemektedir¹. Zira gelişmiş ülkelerde, 15 yaşından aşağı çocukların genel nüfus içindeki payı %20-25 olduğu halde, az gelişmiş ülkelerde bu oran %30-35'dir. Bu hata ihtimallerini ortadan kaldırmak için zamanımızda karşılaştırmalarda, vergi hasılatı sadece nüfus başına değil, olgun erkek nüfusu başına göre de hesaplanmaktadır.

Bir ekenomide ve ülkelerarası vergi yükü makro ekonomik bir kavram olduğu için ekonominin durumuna göre düşünölmelidir². Ekonominin şartlarına bakmadan sadece milli gelire oranlar doğru anlamda ekonomi üzerinde yükü göstermek için fazla anlamlı olmayan basit rakamlar olarak kalacaktır. Bunun için bu oranların incelenmesinde ülkenin makro ekonomik şartlarını da gözönünde bulundurmalıyız. Örneğin tam istihdam halinde toplam vergilerin milli gelire oranı %20'dir. İkinci halde oran %25'e yükselmiştir. Fakat ekonomi enflasyonist şartlar altındadır ve vergiler enflasyona karşı politika ile veya enflasyonun sonucu olarak vergilerin otomatik istikrarlandırıcı bünyesinin etkisi ile otomatik şekilde artmıştır. Sadece rakamlara bakarak ikinci halde vergi yükünün daha yüksek olduğunu

¹ TUNCER, s.467.

² ARSAN, s.102.

söyleyemeyiz. Çünkü bu iki halde marjnal sosyal fayda ve masraf ve toplam sosyal fayda ve masraf olacaktır. Diğer taraftan vergilerin milli gelire %20 oranında yükü, bu oranlar her iki halde de aynı olsada depresyonda tam istihdamdakinden ekonomi üzerinde daha fazla olacaktır. Aynı zamanda, toplam vergi yükü kavramı vergilerin makro ekonomik etkileri ile ilgilidir. Dolayısıyla ekonomi üzerinde vergi yükü, rakamların ötesinde, vergilerin toplam arz ve talebe son etkilerin ile beraber düşünölmelidir. İkinci bölümde vergilerin etkileri üzerinde durmağa çalışacağız.

İKİNCİ BÖLÜM

I. TÜRKİYE'DE VERGİ YÜKÜ

A. Türk Vergi Sisteminde Vergi Yüküne Etki Eden Faktörler

Vergi yüküne etki eden faktörlerin başında alınan vergiler, mevzuu ve matrahları ve bunların ödenen miktarları gelir. Öncelikle safi kazancın tesbitinde kazançtan indirilecek giderler mükelleflerin vergi yükünü etkilemektedir. Kazancın tesbiti sırasında uygulanan amortisman oranlarını, yatırım indirim imkanları, teşvik edilmek istenen belirli alan ve sektörlerden kazançların vergileme dışı bırakılması mükelleflerin vergi yükünü önemli oranda etkilemektedir. Ayrıca vergilerin yansıtılma imkanları ve yansıtılmaları da vergi yükünü etkiler¹.

Burada vergi yüküne etkisi bakımından muafiyet, istisna, indirim, vergi oranları ve vergi kaçakçılığı üzerinde kısa olarak durulacaktır.

1. İstisna ve Muafiyet

İstisna ve muafiyetlerden sadece 193 sayılı Gelir Vergisi kanununda yer alanlara yer verilecektir.

1. İstisnalar

a. Serbest Meslek kazançlarında,

b. PTT Acentaları kazançlarında,

¹ Ziyaettin BİLDİRİCİ, "Ülkemizde ve Avrupa Topluluğuna Üye Ülkelerde Gelir ve Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin Vergi Yükünü Etkileyen Çeşitli Faktörlerin Karşılaştırılması", Eskişehir Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt VI, Sayı: 2, Kasım 1988.

- c. Eğitim, öğretim ve sağlık hizmetleri işletmelerinin kazançlarında,
- d. Sermaye iratlarında (Gayri menkuller ve haklarında, menkul sermaye iratlarında),
- e. Müteferrik istisnalar (ücretlerde, gider karşılıklarında, Tazminat ve yardımlarda, vatan hizmetler, yardımlarında, techizat ve tayin bedellerinde, taxsil ve tatbikat ödemelerinde, Teşvik, ikramiye ve mükafatlarda, sergi panayır istisnaları),

2. Muafiyetler

- a. Esnaf Muaflığı
- b. Küçük çiftçi muaflığı
- c. Diğer muaflıklar (diplomat muaflığı, ücret istisnası, (16. madde)
- d. Göçmen muaflığı

Ekonomik ve sosyal denge sağlamak amacıyla getirilen istisna ve muafiyetler bugün artık her iki yöndeki etkinliğini kaybetmiştir ve tersine işlemeye başlamıştır².

2. İndirimler

Gelir vergisi kanununda indirimler; özel indirim, sakatlık indirimi ve yatırım indirimi olarak sayılmıştır. Özel ve sakatlık indirimi enflasyon nedeniyle önemini kaybetmiş ve ücretlilerin aleyhine sonuçlar ortaya çıkmıştır. Yatırım indirimi de istenilen amaçların gerçekleşmesini sağlayamamıştır. Ayrıca yatırım indiriminden yararlananların vergi yükünü yararlanmayanlara bakışla azaltan yani vergi yükü dağılımında eşitsizliği artıran bir sonuç getirmiştir.

Kısaca önemli olması açısından kurumlara tanınan yatırım indirimi, gümrük muafiyeti, ihracatda vergi iadesi ve vergi istisna ve muafiyetleri de vergi yükünü olumsuz yönde etkilediğini belirtebiliriz.

² Hatice GÜMÜŞDERE, "Niçin Vergi Yükü Hesapları Yapılır", Maliye Dergisi, S.48, s.143-144, 1980.

3. Vergi Oranları

Vergi oranları özellikle gelir gruplarına göre vergi yükü hesaplarında önemini gösterir.

Türkiye'de ortalama gelir vergisi oranları diğer ülkelerle karşılaştırıldığında uygulanan oranın yüksek olduğu görülür³. Vergi oranları aşağı ve yukarı gelir gruplarına farklı uygulandığı için vergi yüküne farklı etkilerde bulunur. Yukarı gelir grupları için yüksek aşağı gelir grupları için düşük oran uygulaması gelir dağılımı açısından olumlu sonuçlar yaratabilir.

4. Vergi Kaçakçılığı

V.U.K., vergi kaçakçılığını mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyana sebebiyet verilmesi şeklinde tanımlamaktadır.

Ferde karşı işlenen suçlar, iki fert arasındaki menfaat dengesini bozduğu halde, sosyal zararları açısından kanunun da ilgisini toplamakta olmasına karşılık, doğrudan doğruya devlete karşı işlenmiş suçların, devlet hizmetlerini, sosyal ve ekonomik harcamaları etkilemesi bakımından ve kişiler arasındaki menfaat dengelerini (sosyal denge) ağırlıkları, izaha gerek bırakmayacak kadar açıktır⁴. Bunun dışında vergi kaçakçılığı vergi kaçakçılığına neden olur⁵. Bu hem mükellefler hem de vergiler açısından geçerlidir.

Vergi kaçakçılığının nedenleri, vergi kaçırma yolları, önleme ve diğer ayrıntılarına girmeden vergi kaçakçılığının vergi yüküne hangi yönden ve nasıl etkide bulunduğunu belirleyeceğiz, ancak başlık halinde de olsa vergi kaçakçılığının ölçülmesi konusunda ileri sürülen yaklaşımları açıklamakda fayda vardır. Bunları; parasal yaklaşım, maddi girdi yaklaşımı, emek piyasası yaklaşımı, boşluk yaklaşımı, hukuki vergi

³ *BİLDİRİCİ*, s. 359.

⁴ *Zeki kuruca, "Türkiye'deki Vergi Kaçakçılığı Hesabı Üzerine Bir Deneme"*, Maliye Enstitüsü Konferansları, Onbeşinci Seri, İstanbul Üni. Yayınlarından No: 1313, İktisat Fak.Yayın No: 222, Maliye Enstitüsü Yayın No: 34, 1968, İstanbul.

⁵ *Marcel Francis CAPET*, (Çev.Celal Erçoklu) Vergi Kaçakçılığı, Maliye Tetkik Kurulu 1954.

yaklaşımı, yoklama yaklaşımı, sabit vergi oranı yaklaşımı, özel aflar ve özel incelemeler şeklinde sayabiliriz⁶. Oran olarak ise gizlenen gelir, gerçek gelir ile beyan edilen kar arasındaki farktır. Bu farkın gerçek kar bölümü ise vergi kaçakçılığı oranını verecektir⁷.

Maliye Bakanlığı tarafından yapılan vergi incelemelerinde 1960 yılında G.V. mükelleflerinin 2034'nün %58 oranında, 1961 yılında 3226 mükellefin %53 oranında, 1962 yılında 4408 mükellefin %59 oranında ve 1963 yılında 4758 mükellefin %75 oranında vergi kaçırdıkları bulunmuştur⁸. Kurumlar vergisinde yapılan incelemelerde 1960'da 293 mükellefin %17 ve 1963 yılında 449 mükellefin %13 oranında gelir noksan beyan etmiş oldukları tesbit edilmiştir. Bu incelemelerden önemli derecede kaçakçılık olduğunu anlayabiliriz.

Bu incelemelerden önemli derecede kaçakçılık olduğunu anlayabiliriz. Bu durum vergi kaçırmayanların vergi yüklerini, kaçırana nazaran ağırlaştırır.

B. Türkiye'de Vergi Yüğü

Türkiye'de vergi yükü üzerinde incelemeler, kişisel vergi yükü, milli gelirin yüzdesi olarak toplam vergi yükü, tarım sektörü üzerindeki yükü hesaplamaları şeklindedir. Gelir dağılımı ve tüketim harcamaları istatistiklerinin yokluğu ve sıhhatli olmaması nedeniyle gelir gruplarına göre vergi yükünün dağılımı üzerinde fazla inceleme yapılamamıştır, sadece 1960'lı yılları kapsayan Marian KRZYZANIAK ve Süleyman ÖZMUCUR'un yaptığı Kentel ve Kırsal gelirler üzerindeki vergi yükü çalışmasıdır. Şimdi bu vergi yükü hesaplarını çeşitli yılları kapsayacak şekilde tablolar yardımıyla kısaca açıklamaya çalışalım.

⁶ Serhai BICHUPAN, (Çev. Emin Taylan), "Ve rgi Kaçakçılığının Ölçülmesi (Ana Kamu Tekniklerin Kısa Birtanımlaması)" Vergi Dünyası, Sayı: 44, Nisan 1985.

⁷ Yusuf KIRMIKIL, "Enflasyon ve Vergi Kaçakçılığı İlişkisi" Vergi Dünyası, Sayı: 42, Şubat 1985.

⁸ ARSAN, s.127.

1. Türkiye'de Toplam Vergi Yüğü

Tablo 5

a) Genel Bütçe ve Mahalli İdarelerin Vergilerinin Toplam Yüğü

Yıl	V	V	V
	% ----- MG	% ----- GSMH	% ----- SMH
1956	14.3	12.5	13.1
1957	14.4	12.6	13.1
1958	13	11.5	12
1959	14	12.2	12.8
1960	13.5	11.8	12.3
1961	15.3	13.2	13.9
1962	14.5	12.6	12.2
1963	15.5	13.4	14.1
1964	16	13.8	14.5

Kaynak : ARSAN, s.151.

Genel Bütçe, Mahalli idareler vergilerinin toplam vergi yüğü tabloda görüldüğü gibidir. Toplam vergilerin milli gelire oranı genellikle %13 ile 16 Gayri safi milli hasılaya oranı %12-14 ve safi milli hasılaya oranı da 13-14 civarındadır.

b) Bütün vergi ve SSK gibi vergi benzerlerinin yüğü (1956-1964)

Genel bütçe Mahalli idareler vergileri ve kamu sektörünün ödenmeyen vergi borçları, Tekel idaresinin gider karşılığını teşkil eden vergiler, orman idaresinin bilanço karları, sosyal sigorta primleri toplamı alınarak bulunan toplam vergi yüğü ise aşağıda görüldüğü gibi büyük ölçüde %15-16 civarındadır. Milli Gelire oranları alındığında 1955'de %16.8, 1963'de %18, 1964'de 18.8 bulunmuştur. Gayri safi milli hasılaya oranı 1955'de %15.1, 1963'de %16.4, 1964'de %17'dir.

Tablo 6

Bütün Vergi ve S.S.K. Pirimi Gibi Vergi Benzerlerinin Vergi Yüğü

Yıl	% $\frac{V}{MG}$	% $\frac{V}{GSMH}$	% $\frac{V}{SMH}$
1955	16.8	14.5	15.1
1956	16.6	14.4	15.1
1957	16.6	14.5	15.1
1958	15.5	13.6	14.2
1959	17.3	15.2	15.8
1960	17.7	15.4	16.1
1961	18.6	16.1	16.9
1962	17.0	15.4	16.2
1963	18.0	15.5	16.4
1964	18.8	16.2	17

Kaynak : ARSAN, s.152.

c) Genel Bütçe Vergilerinin MG-GSMH ve SMH'ye göre Toplam Vergi Yüğü

Tablo 3'de görüldüğü en düşük vergi yüğü 1951 yılında %10.3, en yüksek vergi yüğü oranı ise %20.6 olarak gerçekleşmiştir. Tablo dikkatle incelendiğinde Türkiye'de 1938-1988 yıllarını kapsayan 50 yıllık bir dönemde ortalama olarak toplam vergi yüğü %15-16 civarındadır. Ayrıca önemli siyasal ve ekonomik karar ve tedbirlerin alındığı dönemlerde de vergi yükünde yükselme ve düşmeler meydana gelmiştir. Örneğin 1981'deki vergi kanunlarındaki değişiklikler vergi yükünde yüzde 3.1'lik bir artış meydana getirmiştir. Ayrıca 1988 yılında yürürlüğe giren 9.5.1988 tarih ve 3417 sayılı Tasarrufu teşvik kanunuyla da kesilen tasarruf kesintisinde vergi matrahından indirildiği için vergi yükünün 1987'de 18,6 iken 1988'de 10,1'e gerilediğini görüyoruz.

ca) Genel Bütçeye Dahil vergi gelirlerinin Plan Dönemleri itibariyle GSYİH ve GSMH'da yüzde fazları I. beş yıllık olan dönemde en düşük vergi yüğü %11.1 ile 1962 de olmuş en yüksek vergi yüğü ise 19673 yılında %14.7 olarak gerçekleşmiştir. II. beş yıllık plan döneminde 1972 yılında %16.2'lik oranla en yüksek vergi yüküdür. III. beş yıllık olan dönemin en düşük vergi yüğü oranı %15.3 ile 1974'de en yüksek ise 1977

yılında %19.3'dür. IV. Plan döneminde vergi yükü oranlarında azda olsa düşme görülmektedir. Plan döneminin ilk yılı olan 1978'de %19.1 iken son yılda 1982'de %17.6'ya düşmüştür.

Tablo 7

Genel Bütçe Vergilerinin Toplam Vergi Yüğü

Yıl	V % ----- MG	V % ----- GSMH	V % ----- SMH
1938	14.8	12.4	13
1948	13	11.4	11.8
1949	17.6	15	15.7
1950	13.8	11.9	12.4
1951	11.8	10.3	10.7
1952	12.7	11	11.5
1953	12.5	11	11.4
1954	14.1	12.2	12.7
1955	13.6	11.7	12.3
1956	13.2	11.5	12.1
1957	13.4	11.7	12.2
1958	12.2	10.7	11.2
1959	13.2	11.5	12
1960	12.7	11.1	11.6
1961	14.3	12.4	13
1962	13.6	11.7	12.3
1963	14.1	12.1	12.8
1964	14.5	12.5	13.1
1965	15	12.9	13.5
1966	15.7	13.4	14.1
1967	16.9	14.3	15
1968	16.4	13.8	
1969	17.8	14.9	
1970	18.6	15.6	
1971	19.4	16.3	
1972	19.6	16.4	
1973		16.8	
1974		15.2	
1975		17.7	
1976		19.0	
1977		19.3	
1978		19.1	
1979		18.5	
1980		17.4	
1981		20.6	
1982		17.0	
1983		19.0	
1984		14.6	
1985		15.4	
1986		18.8	
1987		19.1	
1988		18.6	

Kaynak: 1938-1972 Yıllarına ait rakamlar ARSAN, s.150,
1973-1980 yıllarına ait rakamlar: Vergi reformları Kongresi
Tebliğ Yorumları, İ.İ.T.A. s.408, 21,23 Ocak 1981.
1981-1984 Yıllarına Ait Rakamlar Türkiye'de Vergi Yüğü
1975-1984 Maliye Teknik Kurulu Y.No: 1986/275.
1984-1988 Yılları Cumhuriyet Gazetesi 3 Ekim 1989, s.5

Tablo 8

GENEL BÜTÇEYE DAHİL VERGİ GELİRLERİNİN GSYİH ve GSMH'da %
PAYLARI (PLAN DÖNEMLERİ İTİBARIYLA)

YILLAR	VERGİ GELİRLERİ	GSYİH	VERGİ YÜKÜ	GSMH	VERGİ YÜKÜ
1962	6.394.0	57.875.9	11.0	57.592.7	11.1
1963	8.424.0	66.910.3	12.6	66.801.4	12.6
1964	9.292.0	71.476.6	13.0	271.312.8	13.0
1965	10.294.6	76.440.1	13.5	76.726.3	13.4
1966	12.464.1	90.775.5	13.7	91.419.0	13.6
1967	14.882.4	101.195.4	14.7	101.480.6	14.7
Toplam ve ortalama	61.751.1	646.663.8	13.3	465.332.8	13.3
II. Beş Yıllık Olan Dönemi					
1968	16.239.5	112.190.1	14.5	112.493.4	14.4
1969	19.114.0	124.470.8	15.3	124.892.9	15.3
1970	23.002.9	145.490.8	15.8	147.776.1	15.6
1971	31.424.5	187.133.3	16.8	192.602.3	10.3
1972	39.012.9	232.114.8	16.8	240.809.2	16.2
Toplam ve ortalama	128.793.8	801.399.8	16.1	818.573.9	15.7
III. Beş Yıllık Olan Dönemi					
1973	51.957.9	295.501.4	17.6	309.829.4	16.8
1974	65.156.5	409.746.2	15.9	427.097.5	15.3
1975	95.008.8	519.173.3	18.3	535.771.0	17.8
1976	127.055.2	663.936.9	19.2	674.985.7	18.8
1977	168.248.7	862.967.8	19.5	872.893.8	19.3
Toplam ve ortalama					
IV. Beş Yıllık Olan Dönemi					
1978	246.419.7	1.274.780.7	19.3	1.290.723.4	19.1
1979	405.483.7	2.181.945.4	18.6	2.225.571.5	18.2
1980	749.849.4	4.327.963.7	17.3	4.435.153.0	16.9
1981	1.190.203.8	6.415.500.4	18.5	6.555.486.2	18.2
1982	1.522.329.1	8.518.547.5	17.9	8.656.853.5	17.6
Toplam ve ortalama	4.114.285.7	22.718.737.7	18.1	23.163.787.6	17.8

Kaynak : Bütçe Gelirleri Yıllığı (1979-1983)

d) Vergi Benzeri Gelirler ve Toplu Konut Fonu Dahil-Hariç GSMH'ya göre Toplam Vergi Yüğü

Tablo 9 'de görüleceği gibi, on yıllık dönem içinde (Vergi benzeri gelirler ve konut Fonu Dahil) toplam vergi yüğü GSMH'ye göre, 1977 yılında %24.7 ile en yüksek düzeye ulaşırken, 1984 yılında %17.2 ile en düşük noktadadır.

Konsolide bütçe vergi gelirleri (1975-1984) döneminde en düşük ve yüksek oranlar olarak GSMH'nin %(12.9-19.3) payları arasında yer alırken yerel yönetim vergi gelirleri %(0.7-1.1) ve vergi benzeri gelirler de %(2.9-4.5) paylar içinde kalmıştır. 1984 yılında yürürlüğe giren toplu konut kanunu ile sağlanan fon ise GSMH'nin %0.4'ü oranındadır.

Tablo 10'de ise vergi niteliği teoride tartışılan ve vergi benzeri veya parafiskal gelirler kavramı ile tanımlanan, sosyal güvenlik kuruluşları prim gelirleri bu değerlemeye dahil edilmemiştir. Bu tablo sadece konsolide bütçe ve yerel yönetim vergi gelirlerinin oluşturduğu vergi yükünü açıklamaktadır.

İlgili dönemde vergi gelirlerinin oluşturduğu vergi yükünün değerlendirilmesinde yine 1977 yılının %20.1 ile en yüksek ve 1984 yılının da %13.8 ile en düşük oranda olduğu görülmektedir.

Tablo 9
TOPLAM VERGİ YÜKÜ
(Vergi Benzeri Gelirler ve Toplu Konut Fonu Dahil)

(Milyar TL.)

	1975	1976	1977	1978	1979	1980	1981	1982	1983	1984
Konçelide Bütçe	%(x)	%(x)	%(x)	%(x)	%(x)	%(x)	%(x)	%(x)	%(x)	%(x)
Vergi Gelirleri(1)	95.0 17.7	127.1 18.8	168.3 19.3	246.5 19.1	405.6 18.4	750.1 16.9	1190.5 18.2	1305.9 14.9	1938.2 16.8	2375.8 12.9
Yerel Yönetim	4.7	6.0	7.5	12.2	14.7	31.1	57.3	74.2	130.6	165.7
Vergi Gelirleri(2)	0.9	-0.9	-0.9	0.9	-0.7	0.7	0.9	0.8	1.1	0.9
Paraf.Gelir.(3)	23.1 4.3	29.7 4.4	39.6 -4.5	52.3 -4.0	82.6 -3.8	131.9 -3.0	201.3 -3.1	271.2 3.1	370.2 -0.2	540.5 2.9
Toplu Konut Fonu(4)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Toplam										
Gelirler(1+2+3+4)	122.8	162.8	215.4	311.0	502.9	913.1	1449.1	1651.3	2439.0	3155.2
GSMH(1)	535.8	675.0	872.9	1290.7	2199.5	4435.1	6553.6	8735.0	11549.1	18352.8
TOPLAM VERGİ YÜKÜ(%)	22.4	24.1	24.7	24.1	22.9	20.6	22.1	18.9	21.1	17.2

(1) Cari üretici fiyatlarıyla

(4) 17.3.1984 yürürlüğe giren

Toplu Konut Kanunu Yamaca fonda Toplanan Gelirler

(x) Gelirlerin GSMH'ye oranı

Kaynak: Türkiye'de Vergi Yükü A.P.K.Yayın No: 1986/275

Tablo 10
TOPLAM VERGİ 1 YÜKÜ
(Vergi Benzeri Gelirler ve Toplu Konut Fonu Hariç)

(Milyar TL.)

	<u>1975</u>	<u>1976</u>	<u>1977</u>	<u>1978</u>	<u>1979</u>	<u>1980</u>	<u>1981</u>	<u>1982</u>	<u>1983</u>	<u>1984</u>
Konsolide Bütçe	%(x)	%(x)	%(x)	%(x)	%(x)	%(x)	%(x)	%(x)	%(x)	%(x)
Vergi Gelirleri(1)	95.0	127.1	168.3	246.5	405.6	750.1	1190.5	1305.9	1938.2	2375.8
	-17.7	18.8	19.3	19.1	18.4	-16.9	18.2	-14.9	16.8	12.9
Yerel Yönetim	4.7	6.0	7.5	12.2	14.7	31.1	57.3	74.2	130.6	165.7
Vergi Gelirleri(2)	-0.9	-0.9	-0.9	0.9	0.7	-0.7	-0.9	0.8	1.1	0.9
Vergi Gelirleri										
Toplamı (1+2)	99.7	133.1	175.8	258.7	420.3	781.2	1247.8	1380.1	268.8	2541.5
GSMH(1)	535.8	675.0	872.9	1290.7	2199.5	4435.1	6553.6	8735.0	11549.1	18352.8
TOPLAM VERGİ YÜKÜ(%)	18.6	19.7	20.1	20.0	19.1	17.6	19.0	15.8	17.9	13.8

(1) Cari üretici fiyatlarıyla

(x) Gelirlerin GSMH'ye oranı

Kaynak: Türkiye'de Vergi Yükü A.P.K.Yayın No: 1986/275

e) Vergi Benzeri Gelirler ve Toplu Konut Fonu (Dahil-Hariç) GSYİH'nin yüzdesi olarak Toplam Vergi Yüğü

(1975-1984) döneminde vergi gelirleri (konsolide bütçe ve yerel yönetim vergileri), vergi benzeri gelirler ve toplu konut fonu'da dahil edilerek hesaplanan toplam vergi yükünün GSMH'ye göre gelişimi tablo 6'te verilmiştir.

Tabloda da görüldüğü gibi, GSMH'ye göre hesaplanan toplam vergi yükleri son on yılda %27.1'le 1976 ve 1977 yıllarında en yüksek ve %18.1 ile de 1984 yılında en düşük oranda gerçekleşmiştir. On yıllık vergi yükü rakamları incelendiğinde; birinci beş yıllık dönemde daha ılımlı değişen yükler, ikinci beş yıllık dönemde 1984 yılına kadar yine artış ve azalış göstermekle beraber, 1984 yılında büyük bir düşüşle son on yılın en düşük vergi yükü olarak gerçekleşmiştir.

Tablo 12 de sadece konsolide bütçe ve yerel yönetim vergi gelirlerinin GSYİH içindeki payları değerlendirildiğinde elde edilen sonuçlar sadece vergi gelirlerinin GSYİH içindeki payını göstermektedir.

Bu tabloda da görüldüğü gibi söz konusu dönemde GSYİH'ye göre en yüksek vergi yükü %22.2 ile 1976 yılında en düşük yük ise %14.6 olarak 1984 yılında gerçekleşmiştir.

Tablo 11
TOPLAM VERGİ YÜKÜ
(Vergi Benzeri Gelirler ve Toplu Konut Fonu Dahil)
(GSYİH'nin yüzdesi olarak)

(Milyar TL.)

	<u>1975</u>	<u>1976</u>	<u>1977</u>	<u>1978</u>	<u>1979</u>	<u>1980</u>	<u>1981</u>	<u>1982</u>	<u>1983</u>	<u>1984</u>
Konsolide Bütçe										
Vergi Gelirleri(1)	95.0	127.1	168.3	246.5	405.6	750.1	1190.5	1305.9	1938.2	2375.8
Yerel Yönetim										
Vergi Gelerleri(2)	4.7	6.0	7.5	12.2	14.7	31.1	57.3	74.2	130.6	165.7
Parafisler										
Gelirler(3)	23.1	29.7	39.6	52.3	82.6	131.9	201.3	271.2	370.2	540.5
Toplu Konut Fonu(4)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	73.2
Gelirler Toplam (1+2+3+4)										
	122.8	162.8	215.4	311.0	502.9	913.1	1449.1	1651.3	2439.0	3155.2
Gayri Safi İçi Hasıla(1)										
	468.4	599.6	796.1	1190.1	2015.3	4080.5	6060.2	8107.2	10871.7	17398.9
TOPLAM VERGİ YÜKÜ(%)	26.2	27.1	27.1	26.1	24.9	22.4	23.9	20.4	22.4	18.1

(1) Cari faktör fiyatlarıyla

Not: 1982 mali yılı on aylıktır.

Kaynak: Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayını No: 1386/275 Türkiye'de Vergi Yüğü (1975-1984), Kitap 1.

Tablo 12
TOPLAM VERGİ YÜKÜ
(Vergi Benzeri Gelirler ve Toplu Konut Fonu Hariç)
(GSYİH'nin Yüzdesi Olarak)

(Milyar TL.)

	<u>1975</u>	<u>1976</u>	<u>1977</u>	<u>1978</u>	<u>1979</u>	<u>1980</u>	<u>1981</u>	<u>1982</u>	<u>1983</u>	<u>1984</u>
Konsolide Bütçe										
Vergi Gelirleri(1)	95.0	127.1	168.3	246.5	405.6	750.1	1190.5	1305.2	1938.2	2375.8
Yerel Yönetim										
Vergi Gelirleri(2)	4.7	6.0	7.5	12.2	14.7	31.1	57.3	74.2	130.6	165.7
Vergi Gelirleri										
Toplamı(1+2)	99.7	133.1	175.8	258.7	420.3	781.2	1247.8	1380.1	2068.8	2541.5
Gayri Safi Yurtiçi										
Hasılat(1)	468.4	599.6	796.1	1190.1	2015.3	4080.5	6060.2	8107.2	10871.7	17398.9
TOPLAM VERGİ YÜKÜ(%)	21.3	22.2	22.1	21.7	20.9	19.1	20.6	17.0	19.0	14.6

(1) Cari faktör fiyatlarıyla

Kaynak: Türkiye'de Vergi Yükü A.P.K.Yayın No: 1986/275

f) Konsolide Bütçe Vergi Gelirlerinin GSMH ve GSYİH'nin Yüzdesi Olarak Toplam Vergi Yüğü (1975-1984)

Konsolide bütçe vergi gelirlerinin oluşturduğu vergi yükünü ayrı hesaplamadaki amaç yerel yönetim vergi gelirlerini kapsam dışı bırakarak sadece konsolide bütçe vergi gelirlerinin GSMH içindeki payını belirlemektir.

Tablo 13'de görüldüğü konsolide bütçe vergi yükü 1977 yılında %19.3 olarak en yüksek ve dönemin son yılı olan 1984 yılında ise %12.9 ile en düşük düzeyde gerçekleşmiştir. Bu gerilemede vergi yasalarında yapılan vergi oranları değişiklikleri ile diğer indirim ve istisnaların etkisi olmuştur.

Son on yılı beşer yıllık dönemler halinde değerlendirilmesinde; (1975-1979) dönemini kapsayan ilk beş yılda en düşük ve en yüksek oranlar olarak %(17.7-19.3) arasında değişen vergi yükü, (1980-1984) dönemini kapsayan ikinci beş yılda %(12.9-18.2) arasında değişen bir trend izlemiştir.

Tablo 14'de (1975-1984) döneminde GSYİH içinde sadece konsolide bütçe vergi gelirlerinin yükü gösterilmiştir. İlgili dönemde GSYİH içinde konsolide bütçe vergi gelirlerinin yükü gösterilmiştir. İlgili dönemde GSYİH içinde konsolide bütçe vergi gelirlerinin payı 1976 yılında 21.2 ile en yüksek, %13.7 ile de 1984 yılında en düşük düzeydedir.

Tablo 13
TOPLAM VERGİ YÜKÜ
(Konselide Bütçe Vergi Gelirlerine Göre)

(Milyar TL.)

	<u>1975</u>	<u>1976</u>	<u>1977</u>	<u>1978</u>	<u>1979</u>	<u>1980</u>	<u>1981</u>	<u>1982</u>	<u>1983</u>	<u>1984</u>
Vergi Gelirleri	95.0	127.1	168.3	246.5	405.6	750.1	1190.5	1305.9	1938.2	2375.8
GSMH(1)	535.8	675.0	872.9	1290.7	2199.5	4435.1	6553.6	8735.0	11549.1	18352.8
VERGİ YÜKÜ(%)	17.7	18.8	19.3	19.1	18.4	16.9	18.2	14.9	16.8	12.9

Kaynak: T.C.Maliye ve Gümrük Bakanlığı A.P.K.K. Yayın No: 1986/273

Tablo 14
TOPLAM VERGİ YÜKÜ
(Konselide Bütçe Vergi Gelirlerine Göre)

(Milyar TL.)

	<u>1975</u>	<u>1976</u>	<u>1977</u>	<u>1978</u>	<u>1979</u>	<u>1980</u>	<u>1981</u>	<u>1982</u>	<u>1983</u>	<u>1984</u>
Vergi Gelirleri	95.0	127.1	168.3	246.5	405.6	750.1	1190.5	1305.9	1938.2	2375.8
GSYİH(1)	468.4	599.6	796.1	1190.1	2015.3	4080.5	6060.2	8107.2	10871.7	17398.9
VERGİ YÜKÜ(%)	20.3	21.2	21.1	20.7	20.1	18.4	19.6	16.1	17.8	13.7

(1) Cari faktör fiyatlarıyla

Kaynak: Türkiye'de Vergi Yüğü A.P.K.Yayın No: 1986/275

g) Türkiye'de Toplam Vergi Yüklerinin Karşılaştırması

Gayri Safi Milli Hasılaya göre hesaplanan toplam vergi yüklerinin gelişimini (1975-1984 yıllar) beşer yıllık dönemler halinde aritmetik ortalama olarak tablo 15'da gösterilmiştir. (1975-1979) döneminde, vergi benzeri gelirler dahil toplam vergi yükü yıllık rakamlarının aritmetik ortalaması %23.7 iken, (1980-1984) döneminde ve 1984 yılı için Toplu Konut fonu dahil bu oran %20'dir. Vergi benzeri gelirler hariç toplam vergi yükü yıllık rakamlarının aritmetik ortalaması ise (1975-1979) dönemi için %19.5 ve (1980-1984) dönemi için ise %16.8'dir. Konsolide bütçe vergi yükü yıllık değerlerinin aritmetik ortalamaları da 1. yılda %18.7, 2. beş yılda da 15.9 olarak bulunmuştur.

Tablo 15
GSMH'ya Göre Ortalama Vergi Yükü

(Milyar TL.)

			<u>1975</u>	<u>1976</u>	<u>1977</u>	<u>1978</u>	<u>1979</u>	<u>1980</u>	<u>1981</u>	<u>1982</u>	<u>1983</u>	<u>1984</u>
TOPLAM	VERGİ											
YÜKÜ(1)												
Vergi v.b Gelirler												
ve												
Toplu Konut Fonu			22.9	24.1	24.7	24.1	22.9	20.6	22.1	18.9	21.1	17.2
Dahil												
TOPLAM	VERGİ											
YÜKÜ(2)												
Vergi v.b Gelirler												
ve												
Toplu Konut Fonu			18.6	19.7	20.1	20.0	19.1	17.6	19.0	15.8	17.9	13.8
Hariç												
KONSOLİDE	BÜTÇE											
VERGİ												
GELİRLERİ YÜKÜ(3)			17.7	18.8	19.3	19.1	18.4	16.9	18.2	14.9	16.8	12.9

Kaynak: A.P.K.Yayını, 1986/275

Tablo 16'de ise Gayri Safi Yurt içi Hasılaya göre hesaplanan vergi yüklerinin on yıllık değişimi gösterilmiştir.

(1975-1984) döneminde vergi benzeri gelirler dahil toplam vergi yükü yıllık rakamlarının aritmetik ortalaması %26.3 iken, (1980-1984) döneminde (1984 yılı için Toplu Konut Fonu dahil) aritmetik ortalama 21.4'e düşmüştür. Vergi benzeri gelirler hariç toplam vergi yükü yıllık rakamlarının aritmetik ortalaması ise 1. beş yıllık dönem için %21.6, 2. beş yıllık dönem için ise %18.1'dir.

Sadece konsolide bütçe vergileri kapsama alınarak hesaplanan vergi yükü yıllık değerlerinin aritmetik ortalamaları da, 1. dönemde %20.7, 2. dönemde ise 17.1 olarak hesaplanmıştır.

Tablo 16
GSYİH'ya Göre Ortalama Vergi Yükü

(Milyar TL.)

			<u>1975</u>	<u>1976</u>	<u>1977</u>	<u>1978</u>	<u>1979</u>	<u>1980</u>	<u>1981</u>	<u>1982</u>	<u>1983</u>	<u>1984</u>
TOPLAM VERGİ YÜKÜ(1)	Vergi	Benzeri										
Gelirler												
Toplu Konut Fonu			26.2	27.1	27.1	26.1	24.9	22.4	23.9	20.4	22.4	18.1
Dahil												
TOPLAM VERGİ YÜKÜ(2)	Vergi	Benzeri										
Gelirler												
Toplu Konut Fonu			21.3	22.2	22.1	21.7	20.9	19.1	20.6	17.0	19.0	14.6
Hariç												
KONSOLİDE VERGİ		BÜTÇE										
GELİRLERİ YÜKÜ(3)			20.3	21.2	21.1	20.7	20.1	18.4	19.6	16.1	17.8	13.7

	<u>1975-1984</u>	<u>1980-1984</u>
(1)	26.3	21.4
Aritmetik Ortalama (2)	21.6	18.1
(3)	20.7	17.1

Kaynak : A.P.K. Yayını No: 1986/235

2. Türkiye'de Net Vergi Yükü

Ekonominin üzerindeki net vergi yükünü saptama amacıyla yapılan değerlemede Türkiye'de vergi benzeri gelirler ve Toplu Konut Fonu dahil gelirler toplamından, sosyal güvenlik kuruluşlarının kişilere sağladığı transfer çıkarılmış ve bulunan farkın GSMH'ye oranı, net vergi yükü olarak tablo 17'de hesaplanmıştır⁹.

⁹ Türkiye'de Vergi Yükü (1975-1984) A.P.K. Yayını No: 1986/275.

Tabloda da görüldüğü gibi, net vergi yükü 1977'de %22.3 ile en yüksek ve 1984'de %14.7 ile en düşük düzeydedir. Ayrıca yine aynı dönemlerde (1975-1984) vergi ve benzeri gelirler 26 kat artarken, aynı dönemde sosyal transfer* yaklaşık 44 kat artmıştır. Bu da 1984 yılı net vergi yükünün düşmesine neden olmuştur. Yani sosyal transferler vergi yükünü düşürmüştür.

Tablo 17
NET VERGİ YÜKÜ

(Milyar TL.)

	<u>1975</u>	<u>1976</u>	<u>1977</u>	<u>1978</u>	<u>1979</u>	<u>1980</u>	<u>1981</u>	<u>1982</u>	<u>1983</u>	<u>1984</u>
VERGİ GELİRLERİ(1)										
Vergi Gelirler										
Benzeri Gelirler										
Toplu Konut Fonu Dahil	122.8	162.8	215.4	311.0	502.9	913.1	1449.1	1651.3	2439.0	3155.2
Sosyal Transferler(2)	10.2	13.7	20.7	32.3	52.9	95.2	144.4	215.6	310.0	455.1
Vergiler v.b. Gelirler										
Sosyal Transferler(1+2)	112.6	149.1	194.7	278.7	450.0	817.9	1304.7	1435.7	2129.0	2700.1
GSMH(1)	535.8	675.0	872.9	1290.7	2199.5	4435.1	6553.6	8735.0	11549.1	18352.8
NET VERGİ YÜKÜ(%)	21.0	22.1	22.3	21.6	20.5	18.4	19.9	16.4	18.4	14.7

(1) Cari Üretici Fiyatları

Kaynak: Vergi Yükü A.P.K.Yayınları, 1986/275

3. Türkiye'de Kisisel Vergi Yüku

Bir ekenomide fert başına vergi ve fert başına gelir miktarları bulunarak, vergi yüku hakkında çok genel de olsa bir fikir edinilebilir:¹⁰

Tablo 18'de görüldüğü gibi 1938 yılında, cari fiyatlarla fert başına milli gelir 96 lira, fert başına vergi 14.3 liradır. Verginin gelire oranı şeklinde fert başına vergi yüku 14.8'dir. Gayri safi milli hasılaya göre ise vergi yüku 12.4'tür. 1938 1963 yılları arasında fert başına vergi yüku genellikle %12 ile 14 arasında değişmiştir. En yukarı olduğu 1949 yılında vergi yüku %17.6 olduğu yıl %11.8'dir.

Fert başına vergi yüku, fert başına Gayri safi milli hasıla esas alınarak hesaplandığı zaman oran olarak biraz daha aşığı bulunmaktadır.

Tablo 18
Fert Başına Vergi Yüğü

Yıl	$\frac{V}{N}$	Cari Fiyat- larla Nüfus Başına Vergi Yüğü	$\frac{V_f}{MG_f}$ %	Fert Başına GSMH	$\frac{V}{GSMH_f}$ %
1938	14.3	96	14.8	115	12.4
1948	57.4	440	13	502	11.4
1949	68.3	387	17.6	453	15
1950	59.2	428	13.8	496	11.9
1951	58.7	494	11.8	567	10.3
1952	71.3	559	12.7	645	11
1953	81.3	645	12.5	737	11
1954	89.4	631	14.1	730	12.2
1955	103	757	13.6	875	11.7
1956	113.6	856	13.2	982	11.5
1957	140.8	1044	13.4	1197	11.7
1958	157.8	1291	12.2	1467	10.7
1959	204.8	1545	13.2	1767	11.5
1960	203.9	1598	12.7	1836	11.7
1961	234.2	1636	14.3	1888	12.4
1962	244.4	1786	13.6	2068	11.7
1963	281.4	1994	14.1	2314	12.1
1964	303.4	2086	14.5	2423	12.5
1965	327.9	2177	15	2541	12.9
1966	386.2	2457	15.7	2871	13.4
1967	450.7	2655	16.9	3141	14.3

Kaynak : ARSAN, s.147.

Genel Bütçe ve Mahalli İdareler vergileri toplamından fert başına hesaplanan vergi miktarları Tablo 19'de sosyal sigorta primleri ile beraber fert başına vergi de Tablo 20'da görülmektedir.

Tablo 19

Genel Bütçe ve Mahalli İdare Vergilerinin Fert Başına Göre Oranları

Yıl	$\frac{V}{N}$	MG_f	$\frac{V_f}{MG_f} \%$	$GSMH_f$	$\frac{V}{GSMH_f} \%$
1956	122.6	856	14.3	982	12.5
1957	150	1044	14.4	1197	12.6
1958	167.7	1291	13	1467	11.5
1960	216.1	1598	13.5	1836	11.8
1961	249	1636	15.3	1883	13.2
1962	260.2	1786	14.5	2068	12.6
1963	310	1994	15.5	2310	13.4
1964	353.4	2086	16	2423	13.8

Kaynak : ARSAN, s.148.

Tablo 20

Vergi, Vergi Benzeri Gelirlerin Fert Başına Miktarları

Yıl	$\frac{V}{N}$	MG_f	$\frac{V_f}{MG_f} \%$	$GSMH_f$	$\frac{V_f}{GSMH_f} \%$
1955	127.1	757	16.8	875	14.5
1956	142	856	16.6	982	14.4
1957	174.2	1044	16.6	1197	14.5
1958	200.5	1291	15.5	1467	13.6
1959	269	1545	17.3	1767	15.2
1960	282.4	1598	17.7	1836	15.4
1961	302.9	1636	18.6	1888	16.1
1963	362.6	1994	18.0	2310	15.5
1964	393	2086	18.8	2423	16.2

Kaynak : ARSAN, s.149.

4. Türkiye'de Sektörel Gayri Safi ve Safi Vergi Yüğü

Ülkemizde sektörel vergi yüğü çalışmaları yok denecek kadar azdır. Yapılan çalışmaları Maliye Bakanlığı'nın 1972'de yayımladığı Türkiye'de Vergi Yüğü, Mustafa Yuluğ'un Türk Tarım Kesiminde Vergi Yüğü ve Marian Krzyzamak ve Süleyman Özmucur'un altmışlarda Türk tarımındaki kısa dönem vergi yüğü olarak sayabiliriz.

Tablo 21'de her sektör için ve gayri safi vergi yükleri gösterilmiştir. İncelendiği zaman en ağır vergi yüğü imalat sektörü üzerinde görölmektedir. Ancak vergi yansımalarını içermeyen rakamlardan oluşmuştur. Tablo vergi yansıtılmasının en fazla olduğu sektör ise imalat sektörüdür. Hizmet sektöründe de vergi yüğü yüksek görölmektedir. Bu sektörde devletin ve özel sektörün yarattığı değer beraberce görölmektedir. Tarım kesiminde ise vergi yükünün düşük olduğu görölmektedir.

Tarım kesiminin vergilendirilemediği ve tarım dışı kesiminde yaratılan gelirlerin artması vergilenebilir kapasiteyi genişletecektir. Böylece dolaysız ve dolaylı vergiler arasındaki gelir farkının kapatılabilme olanağı doğacaktır¹¹.

¹¹ Fethi HEPER, *Toplumsal Yapı ile Vergi Yapıları Arasındaki İlişkiler*, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No: 128/148, Eskişehir, 1981.

Tablo 21
SEKTÖREL GAYRİ SAFİ VERGİ YÜKÜ

	1964	1965	1966	1967
Tarım,	24.386.9	24.014.3	29.065.1	30.513.9
Ormançılık	201.766	247.739	316.313	375.572
Avcılık	% 8	% 10	% 11	% 12
Madenistihracı	1.170.5	1.346.4	1.0534.8	1.727.4
Taş Ocakları	104.747	147.152	170.634	245.751
	% 8.9	% 10.9	% 11.1	% 14.2
	-	-	-	0.5
	-	-	-	% 14.19
İmalat Sanayi	11.807.9	13.467.9	16.153.4	18.790.1
	2.856.315	3.013.301	3.464.039	4.129.209
	% 24.2	% 22.4	% 21.4	% 23.6
	56.1	54.1	61.6	18.2
	% 23.7	: 22	% 21.1	% 23.1
İnşaat Sanayi	3.805.7	4.237.8	5.149.0	6.275.0
	32.816	61.480	53.650	63.082
	% 9	% 15	% 10	% 10
	-	-	-	-
	-	-	-	-
Elektrik, Gaz, Su	710.3	737.4	886.7	1.223.8
Üretimi ve	87.633	97.986	124.444	159.879
Dağıtım	% 12.3	% 13.3	% 14	% 13.1
Temizlik İşleri	-	-	-	-
Ticaret	12.721.3	14.001.1	16.282.2	18.618.7
Mali Kuruluşlar,	1.459.989	1.665.109	2.34.761	2.398.432
Konuk Satışları	% 11.5	% 11.9	% 12.5	% 12.9
	-	-	-	-
	-	-	-	-
Nakliyat,	5.393.5	6.098.7	7.115.4	7.800.7
Ambarlama,	577.397	517.283	516.734	663.184
Muhaberat	% 10.7	% 8,5	% 7.3	% 8.5
	323.2	308.7	652.4	348.0
	% 4.7	% 3.4	(-) vergi	% 4
			yükü	
Hizmet Sektörü	9.433.1	1.207.3	11.937.7	13.205.1
(Devlet ve Özel	485.959	578.170	674.197	688.325
Sektörün GSMH	% 5.2	% 5.7	% 5.6	% 5.2
İçindeki Payları	-	-	-	-
Beraberi	-	-	-	-
alınmıştır)				
Hizmet Sektörü	3.663.8	3.904.1	4.636.5	5.155.8
(Sadece Özel	485.959	578.170	674.197	688.3252%
Sektörün Yarattığı	% 13.5	% 14.8	% 14.5	13.4
GSMH alınmıştır)	-	-	-	-
	-	-	-	-

Tablo 22'de Türk Tarımı ve Ekonominin Gerisi üzerindeki kısa dönem vergi yükü gösterilmiştir. Bu rakamlar resmi olarak tahmini yapılmış tarımsal faaliyet yada gelirlerden toplanan vergilerin tahmini yapılmış tarımsal gelirlere bölünmesini ifade eder¹².

Tablo 22

Türk Tarımı ve Ekonominin Gerisi Üzerindeki Kısa Dönem Vergi Yükü
1955-1970

Yıl	Tarım		Tarımdışı	
	Tarımsal Vergi Geliri	Tarımsal Safi Gelir	Tarımdışı Vergi Geliri	Tarımdışı Safi Gelir
1955	6.28	25.76	2438	2438
1956	7.63	25.36	3009	3009
1957	5.96	27.10	2199	2199
1958	5.46	25.77	2119	2119
1959	5.72	27.36	2091	2091
1960	5.29	27.37	1933	1933
1961	6.01	31.21	1926	1926
1962	6.13	31.23	1963	1963
1963	6.22	34.72	1791	1791
1964	6.55	32.80	1977	1977
1965	7.32	31.20	2346	2346
1966	7.78	29.63	2626	2626
1967	7.52	33.59	2239	2239
1968	8.00	33.09	2418	2418
1969	8.36	33.10	2526	2526
1970	8.64	40.01	2159	2159

Kaynak : Marian KRZYZANIAK, Süleyman ÖZMUCUR, s.45. Tablo 2.

¹² Marian KRZYZANIAK, Süleyman ÖZMUCUR, (Çev: Tomris SOMAY) Altmışlarda Türk Tarımındaki Kısa Dönem Vergi Yükü Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Maliye Araştırma Merkezi Y.No:652, 1982.

II. TÜRKİYE'DE YILLIK GELİR VERGİSİ BEYANNAMELERİNDE KAZANÇ VE İRATLARDA VERGİ YÜKÜ

Yıllık gelir vergisi beyannamelerinde vergi yükünü sayfa 64-65'deki tablolar yardımıyla açıklamaya çalışalım.

1977 yılında en fazla mükellef ve beyan edilen kazanç ve hesaplanan vergi açısından 1.sırayı Ticari kazanç almaktadır. En az Mükellef ise sair kazanç ve iratlarda yer almıştır. 1978 yılında ise yine en büyük mükellef grubu ticari kazançtır. Burada dikkat edilecek nokta 1977 yılındaki zirai mükellef sayısının (113.823), 1978'de 72.116'ya düşmesi olmaktadır. 1978 yılında ise ücret ve serbest meslek kazancı beyan eden mükelleflerin bir önceki yıla düşüş göstermesidir. Gayri menkul sermaye iradı mükelleflerinde azda olsa azalma olmuştur. 1980 yılında yine en fazla mükellef sayısı ticari kazanç da olmuş ancak ortalama vergi en yüksek olarak ücretlerde gerçekleşmiştir.

Dört yıla toplu olarak baktığımız zaman en fazla mükellef Ticari kazançlarda, en az mükellef ise sair kazanç ve iratlarda yer almıştır. Yine aynı yıllarda ortalama verginin en yüksek olduğu gelir unsuru ücret olmuştur.

Tablo 23

YILLIK GELİR VERGİSİ BEYANNAMELERİNDE KAZANÇ VE İRATLARDA
VERGİ YÜKÜ

1977									
B.ED.K.	KAZ.VE İRAT		BEY.EDİ.MAT.		HES.EDİ.GEL. VERGİSİ		ÖDE.GEL. VERGİSİ		KZ.İR. ÖD.OR.
VE İ.T.	SAY.	%	MİL.TL.	%	MİL.TL.	%	MİL.TL.	%	VERGİ
TOP.	1.102.673	100.00	50.522.714	100.00	19.971.733	100.00	17.924.698	100.00	15.684
TI.KAZ.	639.764	58.00	33.079.075	65.50	13.076.220	65.50	11.310.732	65.50	17.679
Zİ.KAZ.	113.523	10.30	2.521.801	5.00	996.870	5.00	864.734	5.00	7.597
ÜCRET	35.131	3.50	3.344.513	6.60	1.322.090	6.60	1.141.450	6.60	29.934
SER.MES.	32.810	3.00	1.980.951	3.90	783.070	3.90	674.493	3.90	20.557
GAY.MEN.	239.648	21.70	7.105.505	14.10	2.808.820	14.10	2.438.552	14.10	10.175
MN.SR.İ.	32.914	3.00	2.585.530	4.50	903.470	4.50	778.261	4.50	23.716
S.KZ.İR.	5.652	0.50	205.335	0.40	81.160	0.40	32.464	0.40	5.713
1975									
TOP.	1.306.153	100.00	95.736.040	100.00	42.003.627	100.00	35.184.596	100.00	26.937
TI.KAZ.	743.965	57.00	59.155.400	61.80	25.954.080	61.80	21.744.080	61.80	29.227
Zİ.KAZ.	72.116	5.50	4.851.035	1.90	812.130	1.90	668.507	1.90	9.269
ÜCRET	55.269	4.50	8.130.076	8.40	3.567.020	8.40	2.990.690	8.40	51.325
SER.MES.	44.850	3.40	3.674.028	3.80	1.611.950	3.80	1.337.014	3.80	29.790
MENKUL									
SERM.İ.	40.719	3.10	7.242.282	7.60	3.177.500	7.60	2.674.029	7.60	65.670
GAY.MEN.									
SER.İR.	340.293	26.00	15.310.914	16.00	6.717.570	16.00	5.594.350	16.00	16.439
S.KZ.İ.	85.908	0.50	372.301	0.40	163.340	0.40	140.738	0.40	23.821

YILLIK GELİR VERGİSİ BEYANNAMELERİNDE KAZANÇ VE İRATLARDA
VERGİ YÜKÜ

1979									
B.ED.K.	KAZ.VE İRAT		BEY.EDİ.MAT.		HES.EDİ.GEL. VERGİSİ		ÖDE.GEL. VERGİSİ		KZ.İR. ÖD.OR.
VE İ.T.	Say.	%	Mil.TL.	%	Mil.TL.	%	Mil.TL.	%	VERGİ
TOP.	1.361.947	100.00	138.218476	100.00	63.575.100	100.00	56.389.956	100.00	41.403
Tİ.KAZ.	809.198	40	96.666.636	69.90	44.463.050	69.90	39.416.579	69.90	48.710
Zİ.KAZ.	94.826	7.00	1.707.720	2.70	1.522.528	2.70	15.888	2.70	15.888
ÜCRET	49.271	3.60	9.056.962	6.60	4.165.860	6.60	3.721.737	6.60	75.536
SER.MES.	41.134	3.00	4.732.731	3.40	2.176.880	3.40	1.917.258	3.40	46.610
MENKUL									
SERM.İR.	326.105	23.90	27.630.711	12.80	8.109.470	12.80	7.161.524	12.80	21.960
GAY.MEN.									
SER.İR.	34.280	2.60	5.974.344	4.30	2.747	4.30	2.424.768	4.30	70.734
1980									
TOP.	1.679.397	100.00	221.883	100.00	106.295	100.00	98.235.789	100.00	58.505
TİC.KAZ.	907.791	53.70	155.147715	70.00	74.324.300	69.90	68.679.398	69.90	74.655
ZİR.KAZ.	250.998	16.70	17.769.329	8.00	8.512.600	8.00	7.860.303	8.00	27.972
ÜCRET	47.059	2.80	16.934.139	5.00	5.238.600	5.00	4.912.689	5.00	104.394
SER.MES.	40.389	2.40	7.753.621	3.50	3.714.460	3.40	3.340.628	3.40	82.711
MENKUL									
SER.İR.	370.584	22.10	22.506.083	10.00	10.781.790	10.10	9.923.632	10.10	26.778
GAY.MEN.									
SER.İR.	32.621	2.00	7.295.981	3.30	3.495.220	3.30	3.242.375	3.30	98.789
SR.KZ.İ.	5.755	0.30	475.537	0.20	227.810	0.20	196.570	0.20	34.145

Kaynak : Bütçe Gelirleri Yılığ 1979-1983.

III. TÜRKİYE'DE GELİR VERGİSİ MÜKELLEF SAYILARI İLE MATRAH VE VERGİ MİKTARLARININ GELİR DİLİMLERİNE GÖRE DAĞILIMI

1977 yılında toplam 947.731 mükellef 49.669.969.145.-TL. kazanç beyan etmiş ve 19.972.733.233.-TL.'da vergi ödemiştir. En fazla mükellef 10.001-25.000'lik gelir diliminde yer almış ve toplam 5.086.519.831.-TL. kazanç beyan etmiş ve 861.392.294.-TL'da vergi ödemişlerdir. En az mükellefi olan gelir dilimi ise 715.001.-1.000.000.-'luk dilimdedir.

1978 yılında toplam 1.125.642 mükellef 94.258.902.356.-TL. kazanç beyan etmiş ve 24.003.627.683.-TL. vergi ödemişlerdir. Mükellef sayısı bir önceki yıla göre 177.911 artmıştır. Ayrıca beyan edilen kazanç ve vergide büyük artış meydana gelmiştir.

1979 yılında toplam 1.187.917 mükellef 136.465.510.502.-TL. kazanç beyan etmiş ve 63.575.357.513.-TL. vergi ödemişlerdir. Mükellef ve matrahda çok büyük ölçüde artış olmamıştır. En fazla mükellef 55.001-115.000'lik gelir diliminde 319.318 kişi olmuştur. En az mükellef ise 1.000.000'dan fazla olan son gruptadır.

1980 yılında 1.457.733 mükellef toplam 219.363.057.812.-TL. kazanç beyan etmiş ve 106.295.806.126.-TL. vergi ödemişlerdir. En fazla mükellef 250.001-55.000'lik gelir diliminde yer almıştır. Ancak en fazla kazanç bildirimini 1.000.000.-TL.'dan yüksek olan gelir diliminde 44.983.482.832.-TL. olarak gerçekleştirmiştir.

Tablo 24

GELİR VERGİSİ MÜKELLEF SAYILARI İLE MATRAH VE VERGİ
MİKTARLARININ GELİR DİLİMLERİNE GÖRE DAĞILIMI

1977			
GELİR DİLİMLERİ (TL.)	MÜKELLEF SAYISI	VERGİYE TABİ GELİR (TL.)	VERGİ MİKTARI (TL.)
TOPLAM	947.731	49.669.969.145	19.971.733.233
MATRAHSIZLAR	43.947		
1.2500	21.651	32.369.291	492.071
2501-5000	51.777	204.032.184	6.940.018
5001-10.000	142.587	1.056.256.582	93.292.500
10.001-25.000	308.197	5.086.519.831	861.392.294
25.001-55.000	198.818	7.253.842.556	1.777.176.269
55.001-115.000	100.375	7.839.674.303	2.591.208.143
115.001-265.000	52.153	8.695.828.497	3.695.299.043
265.001-490.000	15.875	5.554.037.158	2.791.088.613
490.001-715.000	5.784	3.382.895.467	1.860.537.459
715.001-1.000.000	3.188	2.655.336.743	1.550.537.459
1.000.000 dan faz.	3.399	7.909.149.533	4.744.089.799

Kaynak : Bütçe Gelirleri Yıllığı 1979-1983

GELİR VERGİSİ MÜKELLEF SAYILARI İLE MATRAH VE VERGİ
MİKTARLARININ GELİR DİLİMLERİNE GÖRE DAĞILIMI

1978			
GELİR DİLİMLERİ (TL.)	MÜKELLEF SAYISI	VERGİYE TABİ GELİR (TL.)	VERGİ MİKTARI (TL.)
TOPLAM	1.125.642	94.258.902.356	24.003.627.683
MATRAHSIZLAR	53.125		
1-2.500	15.040	21.712.168	375.067
2.501-5.000	28.646	112.254.684	4.111.849
5.001-10.000	109.637	833.921.999	81.250.513
10.001-25.000	296.664	5.035.361.887	873.997.965
25.001-55.000	299.464	11.293.077.283	2.809.046.086
55.001-115.000	162.973	12.768.415.397	4.230.197.934
115.001-265.000	97.609	16.650.094.597	7.123.692.686
265.001-490.000	36.250	12.662.953.928	6.362.330.690
490.001-715.000	11.036	6.458.131.936	3.551.180.057
715.001-1.000.000	6.311	5.285.559.441	3.088.926.292
1.000.000 dan faz.	9.287	23.137.719.031	13.878.518.539

Kaynak : Bütçe Gelirleri Yıllığı 1979-1983

GELİR VERGİSİ MÜKELLEF SAYILARI İLE MATRAH VE VERGİ
MİKTARLARININ GELİR DİLİMLERİNE GÖRE DAĞILIMI

1979			
GELİR DİLİMLERİ (TL.)	MÜKELLEF SAYISI	VERGİYE TABİ GELİR (TL.)	VERGİ MİKTARI (TL.)
TOPLAM	1.187.917	136.465.510.502	63.575.357.513
MATRAHSIZLAR	52.172		
1-2.500	7.879	11.092.036	24.930
2.501-5.000	19.057	75.652.010	2.956.166
5.001-10.000	6.350	483.343.329	48.107.636
10.001-25.000	214.703	3.764.861.105	662.820.839
25.001-55.000	319.318	12.336.043.756	3.100.064.236
55.001-115.000	287.606	21.685.235.161	7.075.755.917
115.001-265.000	132.077	22.592.424.131	9.674.992.412
265.001-490.000	49.134	16.989.656.335	8.553.294.758
490.001-715.000	11.974	10.600.670.515	5.837.742.556
715.001-1.000.000	9.378	7.764.233.709	4.528.746.716
1.000.000 dan faz.	16.464	40.162.298.411	24.090.629.033

Kaynak : Bütçe Gelirleri Yılığ 1979-1983

GELİR VERGİSİ MÜKELLEF SAYILARI İLE MATRAH VE VERGİ
MİKTARLARININ GELİR DİLİMLERİNE GÖRE DAĞILIMI

1980			
GELİR DİLİMLERİ (TL.)	MÜKELLEF SAYISI	VERGİYE TABİ GELİR (TL.)	VERGİ MİKTARI (TL.)
TOPLAM	1.457.733	219.363.057.812	106.295.806.126
MATRAHSIZLAR	53.837		
1-2.500	5.213	7.559.522	134.904
2.501-5.000	10.967	43.264.921	1.652.008
5.001-10.000	45.319	346.766.867	34.505.548
10.001-25.000	195.957	3.538.864.238	628.242.201
25.001-55.000	388.539	15.217.367.512	3.837.298.124
55.001-115.000	390.405	30.618.040.553	10.129.768.852
115.001-265.000	269.412	37.240.907.646	15.910.425.770
265.001-490.000	76.442	27.078.293.485	13.641.207.653
490.001-715.000	28.438	16.674.329.939	9.172.512.559
715.001-1.000.000	16.201	13.607.626.164	7.956.575.675
1.000.000 dan faz.	27.003	74.990.036.965	44.983.482.832

Kaynak : Bütçe Gelirleri Yılığ 1979-1983

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ESKİŞEHİR'DE GELİR VERGİSİ AÇISINDAN BİR VERGİ YÜKÜ ARAŞTIRMASI

1. ESKİŞEHİR'DE ÜCRETLİLER ÜZERİNDEKİ VERGİ YÜKÜ

A. Genel ve Katma Bütçeli Kuruluşlarda Çalışan Ücretliler Üzerindeki Vergi Yükü

Eskişehir'de genel ve katma Bütçeli kuruluşlarda çalışan ücretlilerin vergi yükünü ele alırken emekli kesenekleri, sigorta primleri, konut edindirme yardımı ve tasarruf kesintileri hesaplamalara dahil edilmemiştir. Ayrıca ek çalışma karşılıkları gibi ödemeler de dikkate alınmamıştır. İlgili yıllardaki brüt ücretler ve ödenen gelir vergisi dikkate alınarak hesaplama yapılmıştır. Yine kadro ve ünvanlarda da ayırım yapılmamıştır. İlgili kuruluşların zamani idare cetvelleri ve vergi defterlerinden yararlanılmıştır.

Ücretlilerde vergi yükünü gösteren tabloları incelediğimizde 1984 yılından vergi oranının %30 olması nedeniyle ilgili yıldaki vergi yükünün diğer yıllara göre yüksekliği görülecektir.

Tapu Kadastro Müdürlüğü çalışanlarının vergi yükü 1984 yılında %21 iken 1988 yılında %15'e kadar düşmüştür. Emniyet Müdürlüğünde ise

%22'den %17'ye düşmüştür. Sağlık Müdürlüğü (bağlı sağlık ocakları ve Hastaneler dahil) personeli ise 1984 yılında %20 iken 1988 yılında %14'e düşmüştür.

Anadolu Üniversitesi çalışanları ise 1984'de %23 1988'de %19'luk vergi yüküne tabi olmuşlardır.

Genel ve Katma bütçeli kuruluşlarda çalışan ücretliler üzerindeki vergi yükünün %1-2 farklılıklar göstermesi ilgili kuruluşların ücret sistemlerindeki farklılıklardan kaynaklanmaktadır.

Bütün tablolar incelendiğinde yıllar itibariyle vergi yükü oranlarında düşmeler görülmektedir. Bu düşüşün nedeni 1984 yılında ilk gelir vergisi dilimine uygulanan %30'luk oranın %25'e düşmesi ve aynı zamanda yıllar itibariyle uygulanan genel ve özel indirim miktarlarının da artırılmasına bağlayabiliriz. Yine maaş hesaplamalarında şahıslardan kesilen emekli kesenekleri oranındaki artışta belirtebiliriz. Son olarak 9.3.1988 tarihinde yürürlüğe giren 3417 sayılı Tasarrufu teşvik kanunu gereğince şahıslardan kesilen ve matrahtan düşülen tasarruf kesintisinin vergi yükü oranını düşürücü etkisi olmuştur. Ayrıca ülkemizde gittikçe yaygınlaşan özel sigorta uygulamalarında vergi yükünü düşürmüştür. Çünkü özel sigorta kurumlarına ödenen sigorta aidatlarının %14 kısmında vergi matrahından indirilmektedir.

Tablo 25

Genel ve Katma Bütçeli Kuruluşlarda Çalışan Ücretliler Üzerindeki Vergi Yüğü(1984-1988)

A D L İ Y E					
YILLAR	ÖDENEN AYLIK	KESİLEN VERGİ	PERSONEL	KİŞİ BAŞINA ORT.AYLIK	YILLIK TOP.VER.YÜKÜ
1984	195.379.490	52.553.847	180	90.360	%27
1985	261.847.331	64.461.183	185	117.949	%24
1986	389.377.093	83.816.403	190	170.179	%22
1987	742.460.914	164.846.553	195	317.290	%21
1988	1.354.025.830	293.190.747	205	550.417	%20

M İ L L İ E Ğ İ T İ M M Ü D Ü R L Ü Ğ Ü					
YILLAR	ÖDENEN AYLIK	KESİLEN VERGİ	PERSONEL	KİŞİ BAŞINA ORT.AYLIK	YILLIK TOP.VER.YÜKÜ
1984	3.079.374.002	778.822.200	6631	38.699	%25
1985	4.315.254.961	1.058.013.740	6611	54.394	%24
1986	6.112.859.305	1.406.678.826	6752	75.445	%23
1987	9.784.625.701	2.307.513.425	7701	105.879	%23
1988	15.597.389.253	3.514.011.313	7926	163.989	%22

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ REKTÖRLÜĞÜ					
YILLAR	ÖDENEN AYLAR	KESİLEN VERGİ	PERSONEL	KİŞİ BAŞINA ORT.AYLIK	YILLIK TOP.VER.YÜKÜ
1984	1.455.015.829	329.901.226	2495	48.597	%23
1985	2.125.911.842	450.344.349	2707	65.444	%21
1986	3.136.511.775	612.995.670	3096	84.423	%20
1987	5.642.411.408	1.105.305.011	3433	136.965	%20
1988	8.829.064.747	1.718.521.074	3567	206.267	%19

KÖY HİZMETLERİ SAYMANLIĞI					
YILLAR	ÖDENEN AYLAR	KESİLEN VERGİ	PERSONEL	KİŞİ BAŞINA ORT.AYLIK	YILLIK TOP.VER.YÜKÜ
1984	2.771.799.781	481.874.995	452	51 102	%18
1985	6.061.836.908	1.036.862.818	467	108 169	%17
1986	8.696.355.845	1.429.908.548	496	146 108	%17
1987	12.179.117.728	1.768.586.150	307	230 549	%16
1988	29.709.070.262	4.717.232.511	750	330 100	%16

TAPU KADASTRO MÜDÜRLÜĞÜ					
YILLAR	ÖDENEN AYLAR	KESİLEN VERGİ	PERSONEL	KİŞİ BAŞINA ORT.AYLIK	YILLIK TOP.VER.YÜKÜ
1984	26.219.196	5.506.031	33	66.210	%21
1985	63.099.822	11.011.300	47	111.879	%18
1986	79.124.616	12.956.318	42	156.993	%17
1987	96.057.321	17.791.763	45	177.883	%19
1988	210.796.243	31.477.821	47	373.752	%15

EMNİYET MÜDÜRLÜĞÜ					
YILLAR	ÖDENEN AYLAR	KESİLEN VERGİ	PERSONEL	KİŞİ BAŞINA ORT.AYLIK	YILLIK TOP.VER.YÜKÜ
1984	545.908.727	120.099.919	820	55.478	%22
1985	578.550.014	167.981.227	898	81.528	%20
1986	1.340.734.254	249.087.160	932	119.879	%19
1987	2.896.565.983	517.636.788	943	255.970	%18
1988	4.707.427.543	759.290.770	1110	353.410	%17

SAĞLIK MÜDÜRLÜĞÜ					
YILLAR	ÖDENEN AYLAR	KESİLEN VERGİ	PERSONEL	KİŞİ BAŞINA ORT.AYLIK	YILLIK TOP.VER.YÜKÜ
1984	691.314.159	144.305.186	680	84.719	%20
1985	1.030.549.756	180.310.248	721	119.111	%18
1986	1.508.874.411	247.265.826	730	172.245	%17
1987	2.431.030.553	369.388.611	760	266.760	%16
1988	4.222.563.584	572.178.005	808	435.526	%14

B. Özel Sektörde (sanayi) Çalışan Ücretlilerin Vergi Yükü

Özel sektörde çalışan ücretlilerin vergi yükünü ele alırken Eskişehir Defterdarlığına bağlı Vergi Dairelerine mükellef olan ve 50'den fazla işçi çalıştıran kuruluşlar incelenmiştir. İlgili kuruluşların bağlı oldukları Vergi Dairelerine her ay vermiş oldukları muhtasar beyannamelerinin dökümü yapılarak yıllık toplam rakamlara ulaşılmıştır. Bu kuruluşların ücret ödemeleri doğal olarak Genel ve Katma Bütçeli kuruluşların ücret sisteminden farklı olmaktadır. Vergi yükü oranları hesaplanırken muhtasar beyanında yer alan ücret ve ücret sayılan bütün ödemeler toplam olarak alınmış ve hesaplara dahil edilmiştir. Bu nedenle bu kuruluşlarca ödenen fazla çalışma gibi ödemeler dikkate alınmıştır.

Bu kuruluşlarda ücret sistemindeki farklılıklar nedeniyle vergi yükü genel ve katma bütçeli kuruluşlara göre daha fazla çıkmaktadır.

Yine 1984 yılında ele aldığımız bütün kuruluşların çalışanları üzerindeki vergi yükü diğer yıllara göre daha yüksektir. Tablolara baktığımız zaman en yüksek oranın %26 en düşük oranının ise %19 olduğunu göreceğiz.

Ayrıca dikkate alınacak diğer bir nokta ise bu kuruluşlar arasındaki farklı ücret ödemeleridir. Özellikle giyim ve inşaat sektöründe ödenen ücretlerin diğerlerine göre çok düşük oluşudur.

Ortalama olarak bütün kuruluşları dikkate alarak vergi yükünün %20'nin üzerinde olduğunu söyleyebiliriz.

Tablo 26

Özel Sektörde Çalışan Ücretlilerin Vergi Yükü (1984-1988)

A R Ç E L İ K A. Ş.					
YILLAR	ÖDENEN AYLAR	KESİLEN VERGİ	PERSONEL	KİŞİ BAŞINA ORT.AYLIK	YILLIK TOP.VER.YÜKÜ
1984	1.442.384.821	381.739.935	1317	91.267	%26
1985	1.908.160.964	491.562.773	1347	118.050	%24
1986	3.067.552.426	707.587.090	1519	168.304	%23
1987	5.138.422.131	1.188.391.299	1721	248.810	%23
1988	8.308.656.158	1.757.501.407	1777	390.517	%21

T A M G İ D A A . Ş .					
YILLAR	ÖDENEN AYLAR	KESİLEN VERGİ	PERSONEL	KİŞİ BAŞINA ORT.AYLIK	YILLIK TOP.VER.YÜKÜ
1984	279.018.250	61.327.538	707	32.887	%22
1985	613.465.304	133.947.777	690	74.090	%22
1986	1.022.440.500	219.225.520	673	126.602	%21
1987	1.256.830.250	365.296.782	686	152.232	%21
1988	2.348.242.750	469.685.942	706	277.177	%20

I S I C İ H A Z L A R I A . Ş .					
YILLAR	ÖDENEN AYLAR	KESİLEN VERGİ	PERSONEL	KİŞİ BAŞINA ORT.AYLIK	YILLIK TOP.VER.YÜKÜ
1984	167.186.304	41.764.355	191	72.943	%25
1985	270.402.665	57.423.271	215	104.807	%21
1986	401.509.954	84.973.590	249	134.374	%21
1987	572.699.155	116.934.362	261	182.854	%20
1988	1.169.82.256	2.424.393.085	325	299.995	%20

S A R A R G İ Y İ M S A N A Y I					
YILLAR	ÖDENEN AYLAR	KESİLEN VERGİ	PERSONEL	KİŞİ BAŞINA ORT.AYLIK	YILLIK TOP.VER.YÜKÜ
1984					%21
1985	130.540.061	25.728.485	272	39.993	%20
1986	199.167.208	38.757.463	338	49.104	%19
1987	364.194.095	76.097.634	351	86.703	%20
1988	724.275.330	145.975.959	408	147.932	%20

E S K İ Ş E H İ R K O N F E K S İ Y O N					
YILLAR	ÖDENEN AYLAR	KESİLEN VERGİ	PERSONEL	KİŞİ BAŞINA ORT.AYLIK	YILLIK TOP.VER.YÜKÜ
1984	23.473.517	4.813.033	86	22.746	%21
1985	31.226.788	5.717.592	80	30.258	%19
1986	60.457.876	11.612.143	82	61.440	%18
1987	67.507.572	16.728.217	86	84.794	%19
1988	151.727.537	29.726.231	85	148.752	%19

S U N T A S A N O R M A N S A N A Y I					
YILLAR	ÖDENEN AYLAR	KESİLEN VERGİ	PERSONEL	KİŞİ BAŞINA ORT.AYLIK	YILLIK TOP.VER.YÜKÜ
1984	43.820.646	10.548.439	91	40.128	%24
1985	50.149.314	10.868.940	91	45.924	%22
1986	26.747.857	5.729.482	26	85.730	%21
1987	151.738.958	31.920.132	107	118.176	%21
1988	294.399.930	57.183.261	146	168.036	%20

E N T İ L A. Ş.					
YILLAR	ÖDENEN AYLAR	KESİLEN VERGİ	PERSONEL	KİŞİ BAŞINA ORT.AYLIK	YILLIK TOP.VER.YÜKÜ
1984	227.343.456	61.782.830	208	91.083	%27
1985	350.820.427	87.259.536	198	147.651	%25
1986	472.176.757	110.918.653	212	185.604	%23
1987	613.109.835	143.048.576	203	251.871	%23
1988	776.644.486	168.574.170	199	325.228	%22

E S T O N A. Ş.					
YILLAR	ÖDENEN AYLAR	KESİLEN VERGİ	PERSONEL	KİŞİ BAŞINA ORT.AYLIK	YILLIK TOP.VER.YÜKÜ
1984	426.420.774	110.391.955	594	59 823	%25
1985	968.162.206	211.264.239	980	82 327	%21
1986	1.248.626.842	265.086.021	705	147 592	%21
1987	2.019.190.287	438.264.870	958	175 643	%22
1988	3.663.929.769	837.169.833	778	393 452	%20

C İ C İ S A N G İ D A S A N A Y İ A. Ş.					
YILLAR	ÖDENEN AYLAR	KESİLEN VERGİ	PERSONEL	KİŞİ BAŞINA ORT.AYLIK	YILLIK TOP.VER.YÜKÜ
1984	111.141.845	24.791.999	277	33.436	%22
1985	210.207.636	40.651.632	371	47.216	%19
1986	227.302.912	47.921.766	283	66.932	%21
1987	509.194.577	104.249.553	335	126.665	%20
1988	884.568.621	178.259.901	383	192.464	%20

T U R A N K A Ğ İ T V E A M B A L A J S A N A Y İ A. Ş.					
YILLAR	ÖDENEN AYLAR	KESİLEN VERGİ	PERSONEL	KİŞİ BAŞINA ORT.AYLIK	YILLIK TOP.VER.YÜKÜ
1984	24.321.715	5.603.351	60	33.780	%23
1985	22.273.029	4.773.516	45	41.246	%21
1986	37.353.974	7.706.406	42	74.115	%21
1987	49.177.333	10.294.333	44	93.138	%21
1988	66.018.269	13.005.311	43	127.942	%20

E T A P G İ Y İ M S A N A Y İ					
YILLAR	ÖDENEN AYLAR	KESİLEN VERGİ	PERSONEL	KİŞİ BAŞINA ORT.AYLIK	YILLIK TOP.VER.YÜKÜ
1984	5.837.290	1.344.370	69	7.049	%23
1985	31.218.500	6.811.504	89	29.230	%21
1986	49.687.070	9.366.516	114	36.320	%19
1987	156.281.638	32.085.346	140	93.025	%20
1988	272.776.663	56.370.227	173	131.395	%20

P O R İ Ş A. Ş.					
YILLAR	ÖDENEN AYLAR	KESİLEN VERGİ	PERSONEL	KİŞİ BAŞINA ORT.AYLIK	YILLIK TOP.VER.YÜKÜ
1984	30.799.292	7.490.299	46	56.118	%24
1985	48.710.434	9.814.119	58	69.986	%20
1986	71.058.437	15.418.228	65	91.100	%22
1987	135.149.633	29.140.971	63	178.769	%21
1988	173.098.187	36.162.583	61	236.473	%20

KÜKRER GIDA VE İNTIYAÇ MADDELERİ SANAYİ TİC. A.Ş.					
YILLAR	ÖDENEN AYLAR	KESİLEN VERGİ	PERSONEL	KİŞİ BAŞINA ORT.AYLIK	YILLIK TOP.VER.YÜKÜ
1984	21.144.073	5.177.945	31	56.839	%24
1985	35.576.364	6.789.606	30	98.823	%20
1986	54.050.029	10.909.471	30	150.139	%20
1987	88.302.718	18.786.625	47	156.565	%20
1988	155.595.350	30.734.301	53	244.647	%19

İ L G A Z İ N Ş A A T A.Ş.					
YILLAR	ÖDENEN AYLAR	KESİLEN VERGİ	PERSONEL	KİŞİ BAŞINA ORT.AYLIK	YILLIK TOP.VER.YÜKÜ
1985	17.147.000	4.270.488	60	23.815	%24
1986	44.089.342	8.324.240	118	31.137	%19
1987	79.868.732	15.596.066	125	53.246	%19
1988	124.471.280	22.547.693	176	58.935	%19

C. Bankacılık Sektöründe Çalışan Ücretlilerin Vergi Yüğü

Bankalarda çalışanların vergi yükü incelenirken yine Eskişehir Defterdarlığına bağlı vergi dairelerine bağlı olan bankaların 1984-1988 yıllarını içeren muhtasar beyannameleri incelenmiştir. Bankacılık sektöründeki ücret uygulaması dahada farklılık göstermektedir. Her bankanın ayrı bir ücret politikası vardır. Ücret sistemleri konumuz olmadığından sadece değinmekle yetineceğiz. Kaldığı çalışmamıza esas olan ilgili bankaların vermiş oldukları muhtasar beyannamelerdir. Bu beyannamelerde ücret ve ücret sayılan bütün ödemelerin toplamı dikkate alınmıştır.

Bankalarda çalışanların en yüksek vergi yükü oranı %30, en düşük oran ise %21'dir. Bankalar, özel sektör kuruluşları ve genel ve katma bütçeli kurumlarda çalışanlara vergi yükü karşılaştırıldığında en yüksek oranların bankalarda, en düşük oranın ise genel ve katma bütçeli kuruluşlarda gerçekleştiğini görürüz.

Tablo 27

Bankacılık Sektöründe Çalışan Ücretlilerin Vergi Yüklü (1984-1988)

A K B A N K (Köprübaşı Şubesi)						
YILLAR	ÖDENEN AYLAR	KESİLEN VERGİ	PERSONEL Ayl.Yıl.		KİŞİ BAŞINA ORT.AYLIK	YILLIK TOP.VER.YÜKÜ
1984	100.506.250	26.757.908	67		125.007	%26
1985	125.369.920	31.239.889	61		171.270	%24
1986	178.114.500	39.402.552	58		255.911	%22
1987	205.720.000	45.318.919	54		317.469	%22
1988	226.946506	45.900.914	42		450.290	%20

Y A P I K R E D İ B A N K A S I (Köprübaşı Şubesi)						
YILLAR	ÖDENEN AYLAR	KESİLEN VERGİ	PERSONEL Ayl.Yıl.		KİŞİ BAŞINA ORT.AYLIK	YILLIK TOP.VER.YÜKÜ
1984	46.312.084	13.493.182	32		120.604	%29
1985	50.217.000	12.875.640	30		139.491	%25
1986	103.947.525	25.804.594	33		262.493	%24
1987	114.998.824	29.831.654	33		290.401	%25
1988	204.752.280	54.788.475	33		517.051	%26

M E R K E Z B A N K A S I						
YILLAR	ÖDENEN AYLAR	KESİLEN VERGİ	PERSONEL Ayl.Yıl.		KİŞİ BAŞINA ORT.AYLIK	YILLIK TOP.VER.YÜKÜ
1984	84.245.616	19.641.330	99		70.913	%23
1985	125.985.889	25.943.240	100		104.988	%21
1986	201.915.174	40.301.809	101		166.596	%20
1987	416.904.588	90.295.186	103		337.301	%21
1988	795.241.167	167.680.058	106		625.189	%21

P A M U K B A N K						
YILLAR	ÖDENEN AYLAR	KESİLEN VERGİ	PERSONEL Ayl.Yıl.		KİŞİ BAŞINA ORT.AYLIK	YILLIK TOP.VER.YÜKÜ
1984	17.768.362	5.697.104	17		87.099	%32
1985	33.729.879	9.107.717	18		154.768	%27
1986	40.077.910	9.911.597	17		196.460	%25
1987	58.090.361	14.522.575	18		268.937	%25
1988	76.156.023	18.647.223	15		423.089	%24

Z İ R A A T B A N K A S I (Merkez)						
YILLAR	ÖDENEN AYLAR	KESİLEN VERGİ	PERSONEL Ayl.Yıl.		KİŞİ BAŞINA ORT.AYLIK	YILLIK TOP.VER.YÜKÜ
1984	142.106.100	28.004.588	16	201	58 196	%18
1985	215.636.240	35.946.732	16	203	88 521	%17
1986	359.487.610	53.864.501	17	206	145 554	%15
1987	479.528.500	84.805.870	18	227	176 038	%17
1988	1.030.269.800	197.806.839	19	238	360 739	%19

D E N İ Z C İ L İ K B A N K A S I						
YILLAR	ÖDENEN AYLAR	KESİLEN VERGİ	PERSONEL Ayl.Yıl.		KİŞİ BAŞINA ORT.AYLIK	YILLIK TOP.VER.YÜKÜ
1984	16.973.620	5.080.254	13		108.804	%29
1985	23.449.850	5.674.140	13		150.319	%24
1986	26.293.256	6.385.773	13		168.546	%24
1987	39.277.114	9.634.614	13		251.776	%24
1988	52.326.826	11.639.031	14		311.469	%22

ETİBANK						
YILLAR	ÖDENEN AYLAR	KESİLEN VERGİ	PERSONEL Ayl.Yıl.		KİŞİ BAŞINA ORT.AYLIK	YILLIK TOP.VER.YÜKÜ
1984	5.208.865	1.596.574	20		21.704	%30
1985	16.248.514	4.062.125	23		58.871	%25
1986	24.092.640	6.270650	23		90.879	%24
1987	54.711.760	11.794.998	22		207.241	%22
1988	77.428.528	17.515.481	22		293.289	%22

VAKIFLAR BANKASI						
YILLAR	ÖDENEN AYLAR	KESİLEN VERGİ	PERSONEL Ayl.Yıl.		KİŞİ BAŞINA ORT.AYLIK	YILLIK TOP.VER.YÜKÜ
1984	13.310.385	3.937.289	12		92.433	%29
1985	27.173.641	7.187.448	13		174.190	%26
1986	50.102.258	12.525.564	15		278.345	%25
1987	59.098.770	13.435.538	15		328.266	%23
1988	114.706.608	25.686.074	16		597.430	%22

ESBANK						
YILLAR	ÖDENEN AYLAR	KESİLEN VERGİ	PERSONEL Ayl.Yıl.		KİŞİ BAŞINA ORT.AYLIK	YILLIK TOP.VER.YÜKÜ
1984	26.900.352	8.212.284	31		62.269	%30
1985	50.227.419	14.446.001	38		110.147	%28
1986	90.212.319	23.413.300	37		203.180	%26
1987	149.229.164	38.028.339	35		355.307	%25
1988	229.271.600	53.665.741	32		597.061	%23

II . ESKİŞEHİR'DE GERÇEK USULDE VERGİLENDİRİLEN BEYANNAMELİ MÜKELLEFLERİN GELİR GRUPLARI İTİBARIYLA VERGİ YÜKÜ

Eskişehir'de gerçek usulde vergilendirilen beyannameli mükelleflerin gelir grupları itibariyle vergi yükü incelenirken Eskişehir Defterdarlığına bağlı vergi dairelerinin ilan cetvellerinden yararlanılmıştır. Meslek grupları ve kazanç türleri beraber ele alınmış olup belirli mesleklere yer verilmiştir. Yani serbest meslek faaliyeti gösterenler avukatlar, doktorlar, mühendisler ve muhasebeciler olarak

ayrılmış ticari kazanç, zirai kazançlarda kendi aralarında ayırım yapılmamıştır. Bunun dışında Gayri menkul sermaye iradı mükelleflerinin de bir kıyaslama olması açısından vergi yükü oranları hesaplanmıştır.

Gelir grupları (dilimleri) hazırlanırken en alt dilimi hayat standardı göstergesine esas rakamlardan başlattık. Vergi yükü oranlarının daha gerçekçi olması için Gelir Vergisi Kanunundaki tarifede yer alan gelir grupları ele alınmamış, bu dilimler daha dar tutulmuş ve ilk dilimden sonra ikişer milyonluk gelir grupları şeklinde düzenleme ve hesaplama yapılmıştır.

Tablolardaki gelir gruplarına ait vergiler mahsuplardan önceki vergilerdir. İlan cetvellerinde hangi verginin mahsup edildiği belirtilmediğinden ilk hesaplanan vergiler vergi yüküne esas olmaktadır.

İlan cetvellerinde yer alan toplam 17211 gerçek gelir vergisi mükellefi incelenmiş olup bunun içindeki yeni işe başlayanlar, kaynaktan tevkif edilen menkul sermaye iradı elde eden mükellefler de alınmamıştır. Ayrıca 1986-1987 ve 1988 yıllarından önceki dönemlere ait ilan cetvelleri hesaplamalarımızla ilgili verileri sağlamakta yetersiz olduğundan sadece bu üç yılın rakamları incelenebilmiştir.

A.Ticari ve Sinaî (Ticari Kazanç) Faaliyet Gösteren Beyannameli Mükelleflerin Vergi Yükü

1986 yılı incelenirken Porsuk Vergi Dairesi ilan cetvellerinden yararlanılmıştır. Tabloya baktığımızda en fazla mükellefin ilk iki gelir grubuna girdiğini görürüz. hayat standardı üzerinden 724 mükellef 651.600.000.-TL. matrah beyan etmiş ve toplam 162.900.000.-TL. vergi ödemiş olup, vergi yükü %25 olarak gerçekleşmiştir. İkinci gelir grubu olan 900.001-3.000.000'dan 952 mükellef 1.404.308.834.-TL. matrah beyan etmiş ve 351.077.209.-TL. vergi ödemişlerdir. İkinci grubda ortalama kazanç 1.475.114 ve vergide 368.779.-TL. olup vergi yükü yine %25 olmuştur. 21.000.001-23.000.000 ve 45.000.001-55.000.000.-TL.'lik gelir gruplarında kazanç beyan edilmemiştir. En yüksek vergi yükü oranı ise son grubda %43 olarak gerçekleşmiştir.

1987 yılı iki Eylül ve Prosuk Vergi Dairesi ilan cetvellerinden yararlanılarak ilgili tablo oluşturulmuştur. Bu yılda da en fazla mükellef ilk dilimde yeni hayat standardından kazanç beyan etmiştir. Bu gelir grubunda 1687 mükellef toplam 2.657.025.000.-TL. kazanç beyan etmiş ve 664.256.250.-TL. vergi hesaplanmıştır. Ortalama kazanç hayat standardı rakamları olan 1.575.000.-TL. ve ortalama vergi ise 393.750.-TL.'dir.

İkinci gelir grubu olan 1.575.001-3.000.000 arasında 1150 mükellef 2.391.495.455.-TL. kazanç beyan etmiş ve toplam 600.289.609.-TL. vergi hesaplanmıştır. Ortalama mükellef başına matrah 2.079.561 ve vergi ise 521.991.-TL. olup vergi yükü %25 olarak gerçekleşmiştir. En yüksek vergi yükü son gelir grubu olan 55.000.000 ve yukarısında %44 olmuştur.

1988 yılı Battalgazi Vergi Dairesi ilan cetvellerinden yararlanılarak tablolandırılmıştır. 1988 yılında diğer yıllarda olduğu gibi en fazla mükellef ilk gelir grubu yanı hayat standardı üzerinden kazanç beyan etmiştir. 1243 mükellef toplam 3.480.000.000 kazanç beyan etmiş ve 870.100.000.-TL. vergi hesaplanmıştır. Ortalama matrah 2.800.000.-TL. ve vergide 700.000.-TL. olmuştur. 2.800.001-3.500.000'lik ikinci gelir grubundan 720 kişi toplam 2.349.155.312.-TL. kazanç beyan etmiş ve 587.288.820.-TL. vergi hesaplanmıştır. Ortalama mükellef başına matrah 3.262.715. ve vergide 815.678.-TL. olup vergi yükü %26 olmuştur. En yüksek ortalama matrah 55.000.000 ve yukarısı olan gelir grubunda 62.082.487.-TL. ve vergide 29.799.585.-TL.'dir. Aynı gelir grubunda vergi yükü %48 olmuştur.

İncelenen üç yıla toplu olarak baktığımızda en fazla mükellef hayat standardı üzerinden matrah beyan etmiştir. Bunu daha sonra ise 2.gelir grubu izlemiştir. Ayrıca mükellef sayılarının artması ve beyan edilen kazançlardaki artış son yılda üst gelir gruplarında beyan edilen matrah ve mükellef sayısının artmasına neden olmuştur.

Tablo 28

YILLIK GELİR VERGİSİ BEYANNAMELERİNDE KAZANÇ VE İRATLARDA VERGİ YÜKÜ TİCARİ KAZANÇ							
YIL	Gelir Grup. ve Kazanç Türü	Mk. Sy.	Bey.Edi. Matrah	Hesaplanan Vergi	Mük.Baş. Ort.Mat.	Mük.Baş. Ort.V.G.	V.Y %
1986	<u>Ticari Kazanç</u>						
	900.000	724	651.600.000	162.900.000	900.000	225.000	25
	900.001-3.000.000	952	1.404.308.834	351.077.209	1.475.114	368.779	25
	3.000.001-5.000.000	100	401.070.082	95.624.560	4.010.700	990.246	26
	5.000.001-7.000.000	37	215.605.742	59.679.034	5.827.182	1.612.947	28
	7.000.001-9.000.000	21	162.276.895	49.956.000	7.727.471	2.378.879	31
	9.000.001-11.000.000	16	159.078.938	48.463.224	9.942.434	3.028.951	30
	11.000.001-13.000.000	10	119.451.341	37.630.153	11.945.134	3.763.015	32
	13.000.001-15.000.000	7	99.047.645	32.270.054	14.149.664	4.610.007	33
	15.000.001-17.000.000	6	96.711.190	32.384.873	16.118.532	5.397.479	34
	17.000.001-19.000.000	3	52.439.717	17.937.887	17.479.906	5.979.296	34
	19.000.001-21.000.000	2	41.277.904	14.411.161	20.638.952	7.205.580	35
	21.000.001-23.000.000	-	-	-	-	-	-
	23.000.001-25.000.000	1	24.312.194	8.717.487	24.312.194	8.717.487	36
	25.000.001-35.000.000	5	141.158.473	52.259.155	28.231.694	10.451.831	37
	35.000.001-45.000.000	2	77.539.067	30.392.580	38.769.534	15.296.290	39
	45.000.001-55.000.000	-	-	-	-	-	-
55.000.000-Yukarısı	2	130.662.035	56.031.017	65.331.018	28.015.509	43	
1987	1.575.000	1687	2.657.025.000	664.256.250	1.575.000	393.750	25
	1.575.001-3.000.000	1150	2.391.495.455	600.289.609	2.079.561	521.991	25
	3.000.001-5.000.000	394	1.497.820.151	392.123.047	3.801.573	995.236	26
	5.000.001-7.000.000	138	812.654.726	222.202.963	5.888.802	1.610.166	27
	7.000.001-9.000.000	81	639.433.450	185.595.221	7.894.240	2.291.299	29
	9.000.001-11.000.000	45	443.380.570	132.451.037	9.852.902	2.943.368	30
	11.000.001-13.000.000	38	458.357.881	143.797.055	12.062.050	3.784.133	31
	13.000.001-15.000.000	21	293.323.601	95.636.123	13.967.791	4.554.101	33
	15.000.001-17.000.000	15	235.251.602	80.111.846	15.683.440	5.340.789	34
	17.000.001-19.000.000	14	252.487.024	86.337.769	18.034.787	6.166.984	35
	19.000.001-21.000.000	10	199.396.353	68.432.512	19.939.635	6.943.251	35
	21.000.001-23.000.000	8	175.779.657	61.911.851	1.972.457	7.738.981	35
	23.000.001-25.000.000	13	313.248.917	111.861.299	24.096.071	8.614.715	36
	35.000.001-45.000.000	7	284.520.639	147.784.088	40.645.806	21.112.013	42
	45.000.001-55.000.000	4	192.143.968	77.690.285	48.035.992	19.422.571	44
	55.000.000-Yukarısı	4	60.331.756	25.515.878	15.082.939	6.378.969	44
	1988	2.800.000	1243	3.480.000.000	870.100.000	2.800.000	700.000
2.800.001-3.500.000		720	2.349.155.312	587.288.820	3.262.715	215.678	26
3.500.001-5.000.000		407	1.914.569.807	497.788.150	4.704.103	1.223.067	26
5.000.001-7.000.000		220	1.333.784.385	373.459.628	6.062.656	1.697.544	28
9.000.001-9.000.000		139	1.181.642.892	331.947.568	8.501.028	2.388.112	28
9.000.001-11.000.000		77	706.664.606	204.932.736	9.177.462	2.661.464	29
11.000.001-13.000.000		61	674.869.291	215.958.171	11.063.431	3.540.298	32
13.000.001-15.000.000		73	1.040.830.350	333.065.712	14.257.950	4.562.544	32
15.000.001-17.000.000		42	676.176.312	223.138.188	16.099.436	5.312.814	33
17.000.001-19.000.000		13	221.796.424	73.192.820	17.068.263	5.630.216	33
19.000.001-21.000.000		11	228.719.020	85.540.921	20.792.638	7.776.447	34
21.000.001-23.000.000		13	324.081.548	113.428.541	24.929.350	8.752.272	35
23.000.001-25.000.000		5	132.276.100	46.296.637	26.455.220	9.259.327	36
25.000.001-35.000.000		22	572.169.712	223.146.188	26.004.714	10.143.008	39
35.000.001-45.000.000		-	-	-	-	-	-
45.000.001-55.000.000		23	949.391.753	408.238.454	41.277.902	17.749.498	43
55.000.000-Yukarısı		33	2.048.722.083	983.386.317	62.082.487	29.799.585	48

B. Serbest Meslek Faaliyetinde Bulunan Mükelleflerin Vergi Yüğü

Serbest meslek faaliyetinde bulunan mükelleflerin vergi yüğü hesaplanırken önceki sayfalarda belirttiğimiz gibi serbest meslek erbabını bir kaç temel gruba bölerek daha gerçekçi sonuçların elde edilmesini amaçladık. Bu grupları Avukatlar, Doktorlar, Mimar-Mühendisler ve Muhasebeciler olarak 4 grubda ele aldık. Yine

1988 yılı ilan cetvellerinde meslek grubu ayrımı yapıldığından 1988 yılı rakamlarına ulaşamamıştır.

1. Avukatlar: (1986-1987)

1986 yılında ilk gelir grubunda yani hayat standardı üzerinden 9 mükellef toplam 14.400.000.-TL. kazanç beyan etmiş ve 3.600.000.-TL. vergi hesaplanmıştır. Ortalama kazanç 1.600.000.-TL. ve vergide 400.000.-TL. olup vergi yüğü %25'dir. En fazla mükellef 50 ile 1.600.001-3.000.000'lük gelir grubunda yer almış ve toplam 123.283.100.-TL. kazanç beyan etmiş ve 30.820.800.-TL. vergi hesaplanmıştır. Ortalama matrah 2.465.662.-TL. ve vergide 616.416'dır. Vergi yüğü ise yine %25 olarak gerçekleşmiştir. 13.000.000.-TL.'dan fazla gelir beyan edilmediğinden ilgili gelir gruplarına yer verilmemiştir. En yüksek matrah 11.000.001-13.000.000'lük gelir grubunda 1 mükellef tarafından 11.569.641.-TL. kazanç beyan etmiş ve 3.599.374.-TL. vergi hesaplanmıştır. Vergi yüğü ise %31'dir.

1987 yılında hayat standardı üzerinden vergilendirilen mükellef sayısı 22'ye yükselmiştir. Toplam 61.600.000.-TL. kazanç beyan edilmiş ve 15.400.000.-TL. vergi hesap edilmiştir. Bu gelir grubunda ortalama kazanç 2.800.000.-TL. ve ortalama vergide 700.000.-TL. olmuştur.

İkinci gelir grubunda 20 mükellef toplam 64.656.153.-TL. kazanç beyan etmiş ve 17.433.613.-TL. vergi hesaplanmıştır. ortalama mükellef başına kazanç 3.237.808.-TL. ve vergide 871.680.-TL. olup vergi yüğü %26'dır. En yüksek kazanç beyanı 13.000.000.-TL.'den yukarı gelir grubunda 20.542.296 olarak bir mükellef tarafından beyan edilmiş ve 7.168.118.-TL. vergi hesaplanmıştır. Vergi yüğü %34 olmuştur.

2. Doktorlar

1986 yılında en az mükellef ilk gelir grubunda yani hayat standardı üzerinden toplam 6.400.000.-TL. kazanç beyan etmişler ve 1.600.000.-TL. vergi hesaplanmıştır. Ortalam kazanç, 1.600.000.-TL. ve vergi ise 400.000.-TL.'dir. Vergi yükü %25 olmuştur. En fazla mükellef 3. gelir grubunda yer almıştır. Yani 38 mükellef 3.000.001-5.000.000'den toplam 155.299.659.-TL. kazanç beyan etmiş ve 43.968.868.-TL. vergi hesaplanmıştır. Bu gelir grubunda ortalama kazanç 4.086.833.-TL. ve vergide 1.154.442.-TL. olmuş ve vergi yükü %28 olarak gerçekleşmiştir.

Vergi yükünün en yüksek olduğu gelir grubu 7.000.001-9.000.000'luk grup olup toplam 6 mükellef 48.666.832.-TL. kazanç beyan etmiş ve 15.306.590.-TL. vergi hesaplanmıştır. Mükellef başına ortalama kazanç 8.111.138.-TL. ve vergide 1.851.856.-TL.'dir. Vergi yükü %31'dir.

1987 yılında ilk gelir grubunda 36 kişi toplam 100.800.000.-TL. kazanç beyan etmiş ve 25.200.000.-TL. vergi hesaplanmıştır. ortalama kazanç hayat standardı rakamı olan 2.800.000 ve vergide 700.000.-TL.'dir. Vergi yükü %25'dir.

En fazla mükellef 1986 yılında olduğu gibi 3. gelir grubu olan 5.000.001-7.000.000'luk grupta olup toplam 51 mükellef 300.304.831.-TL. kazanç beyan etmiş ve 81.691.188.-TL. vergi hesaplanmıştır. En yüksek kazanç bildirimini ise 13.623.063.-TL. olmuş ve 4.399.063.-TL. vergi hesaplanmıştır. Vergi yükü %32'dir.

1986 ve 1987 yıllarında doktorların beyanlarına dikkat edersek en fazla mükellef 3.gelir grubu olan 5.000.001-7.000.000.-TL'lik grupta yer almıştır.

3. Mimarlar ve Mühendisler

1986 yılında sadece iki gelir grubunda kazanç beyan edilmiştir. İlk iki gruptan diğeri ise 23.000.000-25.000.000. olan gelir grubudur. İlkinde vergi yükü %25 ikincisinde %36'dır.

1987 yılında en fazla mükellef hayat standardı üzerinden kazanç beyan etmiştir. 23 mükellef toplam 64.600.000.-TL. kazanç beyan etmiş ve 16.100.000.-TL. vergi ödemişlerdir. Ortalama kazanç 2.800.000.-TL. vergi ise 700.000.-TL.'dir.

Daha sonra 12 kişi 2.800.001-5.000.000'luk ikinci grupta toplam 47.976.552.-TL. kazanç beyan etmiş ve 12.564.167.-TL. vergi hesaplanmıştır. Ortalam kazanç 3.988.046.-TL. ve vergide 1.047.014.-TL.'dir. Vergi yükü ise %26'dır. 17.000.001'den yüksek gelir grubunda 4 kişi toplam 109.334.556.-TL. kazanç beyan etmiş ve 27.333.639.-TL. vergi hesaplanmıştır. Ortalama kazanç 27.337.639.TL. ve vergide 10.129.965.-TL.'dir. Vergi yükü %37'dir.

4. Muhasebeciler (1986-1987)

1986 yılında ilk gelir grubundan 5 kişi 8.000.000.-TL. kazanç beyan etmiş ve 2.000.000.-TL. vergi hesaplanmıştır. En fazla mükellef ikinci grupta bulunmaktadır. Bu grupta 46 kişi toplam 80.583.393.-TL. kazanç beyan etmiş ve 20.189.944.-TL. vergi hesaplanmıştır. Mükellef başına ortalama kazanç 1.751.812.-TL. ve vergide 438.912.-TL.'dir. Vergi yükü ise %25'dir. En yüksek kazancı 1 mükellef 30.119.311.-TL. ile beyan etmiş ve 11.303.690.-TL. vergi hesaplanmıştır. Vergi yükü %37'dir.

1987 yılında en fazla mükellef hayat standardı üzerinden kazanç beyan etmiştir. 51 mükellef 142.800.000.-TL. kazanç beyan etmiş 35.700.000.-TL. vergi hesaplanmıştır. İkinci grupta ise 19 mükellef toplam 72.504.478.-TL. kazanç beyan etmiş ve 18.821.795.-TL. vergi hesaplanmıştır. Mükellef başına ortalama kazanç 3.816.025.-TL. ve vergide 990.621.-TL. olup vergi yükü %26'dır. En üst gelir grubunda 6 mükellef toplam 34.195.201.-TL. kazanç beyan etmiş ve 9.273.164.-TL. vergi hesaplanmıştır. Ortalama kazanç 5.699.200.-TL. ve vergide 1.545.527.-TL. olup vergi yükü %27 olarak gerçekleşmiştir.

Serbest meslek kazançlarında vergi yükü hesaplamalarına toplu olarak baktığımızda en fazla mükellefin doktorlar grubunda bulunduğu ve bunu Avukatlar, muhasebeciler son olarakda mühendislerin aldığını

görürüz. Yine dikkate değer bir konuda hayat standardı üzerinden kazanç beyan eden mükelleflerin doktorlar grubunda en az olduğudur.

C. Zirai Faaliyette Bulunan Mükelleflerin Vergi Yükü
(1986-1987-1988)

Zirai mükelleflerin vergi yükünü incelenirken bu faaliyeti gösteren mükelleflerin diğer kazanç sahiplerinden (Ticari-Serbest Meslek, GMSİ) çok daha az olduğunu görmekteyiz. Bunun nedeni Türkiye genilinde olduğu gibi Eskişehir il sınırları içinde de zirai kazançların çok büyük ölçüde vergiye tabi olmamalarından ileri gelmektedir. Vergi mevzuatımızda yer alan küçük çiftçi muaflığının büyük bir işlerliğinin olmasında söyleyebiliriz. Yani zirai faaliyet gösterenlerin bu muafiyet sınırları içinde kalmasıdır. Ayrıca götürü gider usulünün bulunması ve belge düzenindeki yetersizlikler zirai kazançlarda vergilendirmeyi olumsuz yönde etkilemektedir.

1986 yılında 27 mükellef hayat standardı üzerinden yani 900.000.-TL'dan kazanç beyan etmişlerdir. Toplam matrah 24.300.000.-TL. ve 6.075.000.-TL. vergi hesaplanmıştır. Zaten 3.000.000.-TL.'dan yüksek kazanç beyan edilmediğinden diğerlerini 900.001'den yukarı beyan olarak ele alınmıştır. Bu grupta 44 mükellef toplam 45.242.592.-TL. kazanç beyan edilmiş ve 11.800.812.-TL. vergi hesaplanmıştır. Vergi yükü %26 olarak gerçekleşmiştir.

1987 yılında hayat standardı üzerinden yani 1.557.000'den 107 mükellef toplam 168.525.000.-TL. kazanç beyan edilmiş ve 42.132.250.-TL. vergi hesaplanmıştır. İkinci grupta 58 mükellef toplam 110.142.847.-TL. kazanç beyan edilmiş ve 27.535.711.-TL. vergi hesap edilmiştir. ortalama kazanç 1.899.014.-TL. ve vergide 539.901.-TL.'dir. Son grupta 7 mükellef toplam 42.541.856.-TL. kazanç beyan etmiş ve 8.338.204.-TL. vergi hesaplanmıştır. Mükellef başına ortalama kazanç 6.077.408.-TL. ve vergi ise 1.191.172.-TL. olup vergi yükü %29'dur.

1988 yılı Battalgazi Vergi Dairesi ilan cetvellerinde matrah ayrımı yapılmadığından vergiler toplam olarak ele alınmış ve mükellef sayısı dikkate alınarak ortalama vergiden matraha gidilerek incelenmiştir. Buna göre 22 mükellef toplam 260.832.369.-TL. kazanç beyan etmiş ve 67.816.457.-TL. vergi hesaplanmıştır. Mükellef başına kazanç 11.856.017.-TL. ve vergide 3.082.566.-TL.'dir. Vergi yükü %26'dır.

Tablo 29

SERBEST MESLEK FAALİYETİ GÖSTEREN BEYANNAMELİ MÜKELLEFLERİNİN VERGİ YÜKÜ						
Gelir Grupları	Mük. Say.	Bey.Edi. Matrah	Hesaplanan Vergi	Mük.Baş. Ort.Mat.	Mük.Baş. Ort.V.G.	%.
1986						
1.600.0009	9	14.400.000	3.600.000	1.600.000	400.000	25
1.600.001-3.000.000	50	123.293.100	30.920.800	2.465.662	616.416	25
3.000.001-5.000.000	5	18.937.297	5.165.295	2.165.059	1.033.059	27
5.000.001-7.000.000	1	5.096.956	1.379.087	5.096.956	1.379.087	27
7.000.001-9.000.000	-	-	-	-	-	-
9.000.001-11.000.000	1	9.805.640	2.971.640	9.805.640	2.971.640	30
11.000.001-13.000.000	1	11.569.641	3.599.374	11.569.641	3.599.374	31
Daha üst gelir gruplarında matrah beyan edilmemiştir.						
Doktorlar						
1.600.000	4	6.400.000	1.600.000	1.600.000	400.000	25
1.600.001-3.000.000	37	69.448.694	17.362.735	1.890.505	469.263	25
3.000.001-5.000.000	38	155.299.659	43.968.868	4.086.833	1.54.442	28
5.000.001-7.000.000	6	34.862.124	10.617.432	5.810.354	1.769.572	30
7.000.001-9.000.000	6	48.666.832	15.306.590	8.111.138	1.851.856	31
Mimar ve Mühendisler						
1.600.000	-	-	-	-	-	-
1.600.001-3.000.000	4	4.268.063	1.167.015	4.268.063	1.167.015	25
3.000.001-5.000.000	1	26.193.197	9.523.439	26.193.197	9.523.439	36
Muhasebeciler						
1.600.000	5	8.000.000	2.000.000	1.600.000	400.000	25
1.600.001-3.000.000	46	80.583.393	20.189.944	1.751.812	438.912	25
3.000.001-5.000.000	6	22.946.019	5.983.783	4.589.204	763.867	26
5.000.001-7.000.000	5	29.406.304	8.113.125	5.881.261	1.622.625	27
19.000.001-21.000.000	1	20.301.878	7.078.751	20.303.878	7.078.751	34
21.000.001-23.000.000	-	-	-	-	-	-
23.000.001-25.000.000	1	24.631.461	8.834.158	24.631.461	8.834.158	35
25.000.000-	1	30.119.311	11.303.690	30.119.311	11.303.690	37

SERBAST MESLEK FAALİYETİ GÖSTEREN BEYANNAMELİ MÜKELLEFLERİN VERGİ YÜKÜ

Gelir Grupları	Mük. Say.	Bey.Edi. Matrah	Hesaplanan Vergi	Mük.Baş. Ort.Mat.	Mük.Baş. Ort.V.G.	%
1987						
Avukatlar						
2.800.000	22	61.600.000	15.400.000	2.800.000	700.000	25
2.800.001-5.000.000	20	64.656.153	17.433.613	3.237.808	871.680	26
5.000.001-7.000.000	6	34.421.436	9.428.432	8.605.359	1.571.405	27
7.000.001-9.000.000	1	7.388.967	2.136.139	7.388.967	2.136.139	28
9.000.001-11.000.000	-	-	-	-	-	-
11.000.001-13.000.000	3	36.568.100	11.520.206	12.189.366	3.840.687	31
13.000.001 yukarısı	1	20.542.296	7.168.118	20.542.296	7.168.118	34
Doktorlar						
2.800.000	36	100.800.000	25.200.000	2.800.000	700.000	25
2.800.001-5.000.000	36	129.783.147	34.185.835	3.605.087	949.607	26
5.000.001-7.000.000	51	300.304.831	81.691.188	5.888.330	1.601.788	27
7.000.001-9.000.000	5	38.325.991	11.153.597	7.665.198	2.230.719	29
9.000.001-11.000.000	8	79.345.655	24.230.977	9.918.207	3.028.872	30
11.000.001-13.000.000	2	24.274.640	7.638.986	12.137.320	3.819.493	31
13.000.001 yukarısı	1	13.623.063	4.399.225	13.623.063	4.399.063	32
Mimar ve Mühendisler						
2.800.000	23	64.400.000	16.100.000	2.800.000	700.000	25
2.800.001-5.000.000	12	47.976.552	12.564.167	3.988.046	1.047.014	26
5.000.001-7.000.000	8	36.738.984	9.552.136	4.692.373	1.194.017	27
7.000.001-9.000.000	4	30.069.826	8.732.038	7.522.556	2.183.010	29
9.000.001-11.000.000	2	18.530.421	5.585.647	9.265.211	2.792.824	30
11.000.001-13.000.000	3	38.115.395	12.101.213	12.705.132	4.033.738	31
13.000.001-15.000.000	1	14.655.843	4.812.337	14.655.843	4.812.337	32
15.000.001-17.000.000	-	-	-	-	-	-
17.000.001 yukarısı	4	109.334.556	40.519.858	27.333.659	10.129.965	37
Muhasebeciler						
2.800.000	51	142.800.000	35.700.000	2.800.000	700.000	25
2.800.001-5.000.000	19	72.504.478	18.821.795	3.816.025	990.621	26
5.000.001-7.000.000	6	34.195.201	9.273.164	5.699.200	1.545.527	27
1988 yılı Battal Gazi Vergi Dairesi ilan cetvelinde matraha yer verilmediğinden gelir grupları itibariyle ayırım yapılamamıştır.						

Tablo 30

ZİRAİ FAALİYET GÖSTEREN BEYANNAMELİ MÜKELLEFLERİN VERGİ YÜKÜ						
Gelir Grupları	Mük. Say.	Bey.Edi. Matrah	Hesaplanan Vergi	Mük.Baş. Ort.Mat.	Mük.Baş. Ort.V.G.	%
1986						
900.000	27	24.300.000	6.075.000	900.000	225.000	25
900.001 yukarısı	44	45.242.592	11.800.812	1.028.243	268.202	26
1987						
1.575.000	107	168.525.000	42.131.250	1.575.000	393.750	25
1.575.001-3.000.000	58	110.142.847	27.535.711	1.899.014	539.901	25
3.000.001-5.000.000	16	53.867.145	14.544.129	3.366.697	909.008	27
5.000.001-7.000.000	7	42.541.856	8.338.204	6.077.408	1.191.172	29
Daha üst gelir gruplardan kazanç beyan edilmemiştir.						
1988	22	260.832.369	67.816.457	11.856.017	3.082.566	26
1988 yılı ilan cetvellerinden matrahlara yer verilmediğinden toplam ve ortalama olarak alınmıştır.						

D. Gayrimenkul Sermaye İradı Mükelleflerinin Vergi Yükü

Gayrimenkul sermaye iradı mükelleflerinin vergi yükünü incelerken gelir, gruplarını daha dar tutarak beyan edilen kazancın gelir gruplarına göre dağılımını sağlıklı görebilmemiz amaçlanmıştır. Çünkü tek bir gelir grubu (3.000.000-fazlası) %25 vergi oranlar üzerinden vergilendirilmektedir. Diğer gelir grupları gelir vergisi kanunundaki ilk gelir dilimine uygulanan oran (%25) uygulandığından vergi yükü oranında farklılık olmamaktadır. 1986 yılında 110 mükellef toplam 20.819.905.-TL. kazanç beyan etmiş ve 5.203.226.-TL. vergi hesaplanmıştır. Ortalama kazanç 189.208.-TL. ve vergide 47.302.-TL. olmaktadır. 3.000.000.-TL.'nin üzerinde 4 mükellef toplam 42.072.450.-TL. kazanç beyan etmiş ve 13.463.184.-TL.'da vergi hesaplanmıştır. Mükellef başına kazanç 10.518.113.-TL. ve vergide 3.365.796.-TL. olmuştur. Vergi yükü %32'dir.

1987 yılında yine en çok mükellef 0-500.000'lik gelir grubunda yer almış ve 306 mükellef toplam 149.303.854.-TL. kazanç beyan etmiş ve 37.325.964.-TL. vergi hesaplanmıştır. Ortalama kazanç 487.918.-TL. ve vergide 121.980.-TL.'dir. En yüksek kazanç beyanı 3.000.000.-TL.

Tablo 3İ

GAYRİ MENKUL SERMAYE İRADI MÜKELLEFLERİNİN VERGİ YÜKÜ							
YIL	Gelir Grup. ve Kazanç Türü	Mk. Sy.	Bey.Edi. Matrah	Hesaplanan Vergi	Mük.Baş. Ort.Mat.	Mük.Baş. Ort.V.G.	V.Y %
1986	500.000	110	20.812.905	5.203.226	189.208	47.302	25
	500.001-1.000.000	43	27.656.344	6.924.086	644.101	161.025	25
	1.000.001-1.500.000	7	8.907.314	2.226.838	1.272.473	181.782	25
	1.500.001-2.000.000	3	4.852.995	1.213.249	1.617.665	404.416	25
	2.000.001-2.500.000	3	6.146.172	1.536.620	2.048.724	512.207	25
	2.500.001-3.000.000	-	-	-	-	-	-
	3.000.001 fazla	4	42.072.450	13.463.184	10.518.113	3.365.796	32
Daha üst gelir gruplarında matrah beyan edilmemiştir.							
1987	0-500.000	306	149.303.854	37.325.964	487.918	121.980	25
	500.001-1.000.000	66	45.622.491	11.405.622	691.250	172.812	25
	1.000.001-1.500.000	12	12.552.449	3.138.112	1.046.374	261.509	25
	1.500.001-2.000.000	5	8.902.950	2.225.738	1.780.590	445.148	25
	2.000.001-2.500.000	1	2.058.750	514.618	2.058.750	514.618	25
	2.500.001-3.000.000	-	-	-	-	-	-
	3.000.001 fazla	3	38.022.828	12.318.445	12.674.276	4.106.148	32
1988		25	141.630.828	39.656.632	5.665.233	1.586.265	28
* 1988 yılı Battal Gazi Vergi Dairesi ilan cetvelinde matraha yer verilmediğinden gelir grupları itibariyle ayırım yapılamamıştır.							

yukarısı grubunda 3 mükellef tarafından 38.022.828.-TL. olarak beyan edilmiş ve 12.318.445.-TL. vergi hesaplanmıştır. Mükellef başına kazanç 12.318.445 ve vergide 4.106.148.-TL. olup vergi yükü %32'dir.

1988 yılında ilan cetvellerrinde matrahlar yazılmadığından vergiler toplamı olarak alınmış ve mükellef sayısına bölünerek ortalama vergi elde edilmiştir. Daha sonra ortalama matrah bulunmuştur. Buna göre 1988 yılında 25 mükellef 141.630.828.-TL. kazanç beyan etmiş ve 39.656.632.-TL. vergi hesaplanmıştır. Vergi yükü %28'dir.

Tablo 32

1986		1987		1988		1989	
Mük.Sa.: 8632		Mük.Say.: 8849		Mük.Say.: 8943		Mük.Say.: 8375	
Der.	Göt.Mat.	Der.	Göt.Mat.	Der.	Göt.Mat.	Der.	Göt.Mat.
V	100.000	V	200.000	V	300.000	V	400.000
IV	150.000	IV	300.000	IV	450.000	IV	600.000
III	200.000	III	400.000	III	600.000	III	800.000
II	300.000	II	600.000	II	900.000	II	1.200.000
I	450.000	I	900.000	I	1.350.000	I	1.800.000

III. GÖTÜRÜ USULDE VERGİ LENDİRİLEN MÜKELLEFLERİN VERGİ YÜKÜ

Götürü Gelir Vergisi Mükelleflerine takdir edilen kazançlar Gelir Vergisi Kanununda yer alan tarifede ilk gelir dilimine girdiğinden vergi oranı %25 olmaktadır. Bu nedenle götürü mükelleflerin vergi yüküde %25'dir. Götürü mükelleflerde vergi yükü bilinmekle beraber mükellef sayılarının ve takdir edilen kazançların incelenmesi kıyaslama açısından faydalı olacağı kanısındayız.

Önceki bölümlerde incelediğimiz beyannaneli mükelleflerle kıyasladığımız zaman götürü gelir vergisi mükelleflerinin sayıca az olmadığını görürüz.

Götürü Gelir Vergisi mükelleflerine takdir edilen kazançların üst dilimleri Bakanlar Kurulu kararlarıyla tesbit edilmektedir. Ancak her iş ve meslek grupları itibariyle kazanç tesbiti meslek odaları ve

ilgili meslek kuruluşlarının bilgi ve görüşleri alınmak suretiyle Vergi Dairelerince belirlenmektedir. Tesbit edilen kazançlar I. derecede yer alan üst limiti hiç bir zaman geçmemektedir.

Ancak II.-III.-IV. ve V. dereceler için takdir edilen kazançlar daha fazla olabilmektedir.

Yıllar itibariyle incelediğimiz zaman en fazla götürü Gelir Vergisi mükellefinin 8943 ile 1988 yılından en az mükellef ise 8375 ile 1989 yılında olduğunu görürüz.

Vergileme ilkelerine ters düşen götürü usulün vergilendirilmesinde bu mükelleflerin beyannameli yani gerçek usulde vergilendirilmesini sağlayacak düzenlemelere gidilmesinin yararlı olacağı kanısındayız. Ayrıca vergi idarelerinin ilgili meslek kuruluşlarıyla ortaklaşa çalışmalar yapmaları ve özellikle alış faturalarına dikkat edilerek gerçek usule geçmeleri sağlanmalıdır. Bu da etkin bir vergi denetimini gerektirmektedir.

IV. MESLEK VE KAZANÇ GRUPLARI AÇISINDAN ESKİŞEHİR'DE VERGİ YÜKÜ KARŞILAŞTIRMASI

Eskişehir'de vergi yükü karşılaştırması yaparken ele aldığımız genel ve katma bütçeli kuruluşlar ile özel sektör ve bankalarda çalışan ücretlilerin hem mükellef sayısı açısından hemde ödedikleri toplam gelir vergisi açısından önemli bir bütününü teşkil ettiğini görüyoruz. Vergi yükü gelir vergisi tarifesinde yer alan %25 olarak gerçekleşmiştir.

Ücretli kesimden sonra ticari kazanç mükelleflerinin yer aldığını söyleyebiliriz. Ortalama olarak vergi yükü %27-28 olarak gerçekleşmiştir.

Serbest meslek kazançlarında ise en büyük mükellef grubunu doktorlar oluşturmaktadır. Burada dikkate değer nokta bu grupta beyan edilen kazançların büyük bir bölümü hayat standardının üzerindedir. Doktorları Avukatları ve Muhasebeciler izlemektedir. Mühendisler grubu ise en son da yer almaktadır. Serbest meslek kazançlarında ortalama vergi %29-30 olarak gerçekleşmiştir.

Zirai mükellefler ise gelir ve kazanç grupları içinde mükellef ve kazanç vergi açısından en düşük düzeydedir. Vergi yükü ortalama

%26'dır. Bu grubda yer alan mükellef sayısının azlığının ve toplam kazanç ve vergi tutarının az olmasının nedenlerini bu gruba ait vergi yükünü incelerken açıklamıştık.

Gayrimenkul sermaye iradı mükellefleri sayı olarak az olmamasınarağmen beyan ettikleri kazanç ve ödedikleri vergi yönünden çok küçük bir yer tutmaktadır. Bu kazanç türünün vergilendirilmesinde de bir takım eksiklikler vardır. Özellikle gayrimenkul kiralarda gerçek kira değerleri beyan edilmemektedir. Ayrıca bu kazanç türü hayat standardı uygulaması dışında olduğundan vergi kaybı önemli boyutlara ulaşmaktadır. Mükellef sayısı zirai mükelleflerden fazla olmasına rağmen diğer kazanç sahiplerinden az olduğu için mükellef sayısında artırılması gerekir.

Bunların dışında önemli bir noktayı daha hatırlatmak faydalı olacaktır. Ücretler tevkif yoluyla vergilendirmekte ve ücret ele geçmeden vergi kesilmektedir. Oysa, geçici vergi olduğu halde beyannameli mükellefler bir yıl içinde elde ettikleri kazançları ertesi yılda beyan etmekte bunuda 3 taksit halinde ödemektedirler. Enflasyon oranı dikkate alındığında gerçekte devlete ödenen vergi bir nevi ertelenmekte ve aşınmaktadır. Bu nedenle vergi yükü ücretliler açısından daha etkili olmaktadır.

Gelirin elde edilmesi ile verginin ödenmesi tarihi arasındaki gecikme süresi ve enflasyon nedeniyle, vergi değerini yitirmiş para ile yatırılmaktadır. Adaletsizliğin yanısıra devlet açısından da önemli bir parasal kayıp söz konusudur¹³.

Gelirin elde edilmesiyle vergilendirilmesi arasındaki zaman aralığını azaltan çeşitli vergi tahsil yöntemleri geliştirilmiştir¹⁴. Ücret, faiz ve kira gibi gelirlerdeki stopaj yöntemi bu gelir unsurlarında gelirin elde edilişi ile verginin tahsili süresini asgari düzeye indirmektedir.

¹³ Fazıl TEKİN, "Artan Oranlilik ve Türk Gelir Vergisindeki Uygulaması", Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No: 192/122, Eskişehir, 1981.

¹⁴ Fethi HEPER, Ziyaettin BİLDİRİCİ, "Ülkemizde ve Bazı Ülkelerde Gelir ve Kurumlar Vergisinde Peşin Vergi Uygulaması", Eskişehir Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt: V, Sayı: 2 Kasım 1987.

S O N U Ç

Vergi yükü bir ekonomide gelişme veya kalkınma ekonomik denge ve adil gelir dağılımı gibi ekonomi politikası amaçlarına uygun vergi politikasının belirlenmesi bakımından önem taşır. Bunun için yapılacak vergi reformlarından önce mevcut vergi sisteminin yada vergilerin yükünün dağılımının tesbiti gerekir.

Türkiye'de vergi yükü çalışmaları 1952 yılına kadar yapılmamıştır. İlk kez bu yıllarda vergi yükü incelemeleri yapılmıştır. Bu çalışmalarda veri yetersizliği nedeniyle amaçlanan sonuçların elde edilmesini sağlayamamıştır. Teorik alanda 1962 yılında Memduh Yaşa'nın vergi yükü kitabı yayınlanmıştır 1968'de Gelirler Genel Müdürlüğünce hazırlanan Türkiye'de Vergi yükü kitabının yayını görüyoruz. Daha sonra Haluk Anıl, Üren Arsan ve Mustafa Yuluğ ve Maliye Tetkik Kurulunun inceleme ve yayınları olmuştur. Vergi yükü çalışmalarının bu denli az ve yetersiz olması yük hesaplamalarında yer alması gereken istatistiki bilgi ve verilerin sistematik ve periyodik olarak düzenlenmemesi ve yayınlanmasından kaynaklanmaktadır. Buna rağmen yapılan çalışmalarda ölçü olması açısından büyük öneme sahiptirler.

En yüksek vergi yükü oranı IV. beş yıllık planda 1978 yılında %19.3 olarak gerçekleşmiştir. Buradada yine vergi yükü yıldan yıla artışlar kaydetmiştir.

Vergi benzeri gelirlerin vergi yükü hesaplarına dahil edilmesi gerek akademisyenler gerekse vergi uygulayıcılarınca tartışılmıştır. Vergi benzeri gelirlerin dahil edilerek yapılan hesaplamalarda (örneğin Toplu Konut Fonu) 1975 yılında toplam vergi yükü %22.9 iken 1984 yılında %17.2'ye düşmüştür. Konsolide bütçe vergi gelirlerine göre toplam vergi yükü 1975'de 17.7 iken 1984 yılında 12.9'a düşmüştür. Yine 1975 yılında V/GSYİ şeklindeki hesaplama sonucunda vergi yükü %20.3 olmuş 1984'de ise 13.7'ye düşmüştür. Ortalama vergi yükü ise aynı yıllarda %20.3 ve 13.7 olarak gerçekleşmiştir. Ortalama vergi yükünde düşüş gözlenmektedir.

Türkiye'de net vergi ise 1975'de 22.3 iken 1984'de 14.7'ye düşmüştür. Net vergi yükünün düşüşünde sosyal transferlerdeki artış önemli rol oynamıştır. Şöyleki aynı dönemlerde (1975-1984) vergi gelirleri 26 kat artarken aynı dönemde sosyal transferler yaklaşık 44 kat artmıştır.

Kişisel vergi yükü 1938 yılında V_f/MG_f 14.8 iken 1967 yılında 16.9 olmuştur. Fert başına vergi yükü hesaplamalarında da veri ve çalışma eksikliği vardır.

Sektörel vergi yükü hesaplamalarını ise 1964-1967 yıllarına ait çalışmalarda en yüksek oran 1964'de %13.5 ile hizmet sektöründe, 1965-1966-1967 yıllarında sırası ile %22, %21.1, %23 ile imalat sanayinde gerçekleşmiştir. En düşük yük ise ilgili yıllarda tarım ormancılık ve avcılıkta olmuştur. Tarım kesiminde vergi yükünün düşüklüğü günümüze kadar devam etmektedir.

Türkiye'de gelir vergisi mükellef sayıları ile matrah ve vergi miktarlarının gelir dilimlerine göre dağılımına baktığımızda genelde alt gelir dilimlerinde fazlalığın olduğunu görmekteyiz. Örneğin 1980 yılında en fazla mükellef 25.001-55.000'lik gelir diliminde yer almıştır.

Eskişehir'de gelir vergisi açısından yaptığımız vergi yükü araştırmasında ücretli kesimdeki vergi yükünün yıllar itibariyle düşüş gösterdiğini görmekteyiz. Ücretli kesimde (incelediğimiz tüm kuruluşlar olarak) vergi yükünün azalış nedenlerini vergi matrahından düşülen indirim miktarlarının artmasına ve ayrıca tasarrufu teşvik yasası ile

uygulamaya konan tasarruf kesintilerinin kişilerden kesilen kısmının düşülmesi olarak sayabiliriz. Ayrıca bankalarda ve özel sektör kuruluşlarındaki farklı ücret uygulamalarında azda olsa vergi yükü oranlarının farklı çıkmasına neden olmuştur.

Eskişehir'de gerçek usulde vergilendirilen beyannameli mükelleflerin vergi yükünü incelerken kazanç ve meslek gruplarını gelir dilimlerini esas alarak ve gelir dilimlerini daha dar tutarak daha gerçekçi ve sağlıklı sonuçların çıkmasını amaçladık. Ayrıca buna paralel olarak serbest meslek kazancı sahiplerinide kendi aralarında Avukatlar, Doktorlar, Mühendisler ve Muhasebeciler olarak ayırdık.

Beyannameli mükellefler içinde mükellef sayısı, beyan edilen kazanç ve hesaplanan vergi açısından ilk sırayı Ticari kazanç almıştır. En az mükellef ise Türkiye genelinde olduğu gibi zirai mükellefler almıştır (çalışmamızda menkul sermaye iradı ve sair kazanç ve iratlara yer verilmemiştir). 1986 yılında en fazla mükellef 900.001-3.000.000.-TL.'lık geliri diliminde 952 olup toplam 1.404.08.834 kazanç beyan etmişler ve 351.077.209.-TL. vergi hesaplanmıştır. 1987 yılında ise en fazla mükellef hayat standardı üzerinden kazanç beyan etmiştir. Bu yılda 1987 mükellef toplam 2.657.025.000.-TL. kazanç beyan etmişler ve 664.256.250.-TL.'da vergi hesaplanmıştır.

1988 yılında da en çok mükellef hayat satandardı üzerinden kazanç beyan etmişlerdir. Bu yılda 1243 mükellef 3.480.000.000 kazanç beyan etmiş ve 870.100.000.-TL. vergi hesaplanmıştır. Ticari kazanda büyük bir mükellef kitlesi ilk iki gruptan yani hayat satandardı ve sonraki dilimden kazan beyan etmişlerdir. Her üç yıl dikkate alınırsa vergi yükü %25 ile %48 arasında değişme göstermiştir.

Serbest meslek faaliyeti gösteren mükelleflerde gerek mükellef sayısı gerekse beyan edilen kazanç ve hesaplanan vergi yönünden ilk sırayı doktorlar almaktadır. Ayrıca bu meslek grubunda hayat standardı üzerinden kazanç beyan eden mükellef yok denecek kadar azdır. 1986 yılında en fazla mükellef 3. gelir dilimi olan 3.000.001-5.000.000'luk gelir diliminde 38'dir. En az mükellef ise ilk grupta yani hayat standardı üzerinden kazanç beyan eden 4 mükelleftir. 1987 yılında 51 mükellef 3. grupta yer almış ve toplam 300.304.831.-TL. kazanç beyan etmişler ve

81.691.188.-TL.'da vergi hesaplanmıştır. Ortalama kazanç 5.888.330.-TL.'dir. Diğer meslek gruplarında (Avukatlar, Mühendisler ve Muhasebeciler) en fazla mükellef her iki yılda da hayat standardı olan 5 grupta yer almışlardır.

Dikkati çekenbaşka nokta ise Muhasebecilerin 7.000.000.-TL.'nin üzerinde kazanç beyan etmemeleridir.

Zirai mükelleflerin ise 1986 yılında 3.000.000.-TL.'nin üstünde kazanç beyan atmediklerini görüyoruz. 61 mükellefin 44'düde ikinci gelir diliminde yer almış ve toplam 45.242.592.-TL. kazanç beyan etmişler ve 11.800.812.-TL. da vergi hesaplamıştır. 1987 yılında en fazla mükellef 107 ile ilk grubdadır. Bunlar hayat standartı üzerinden kazanç beyan etmişlerdir. Bu yılda 7 milyonun üstünde kazanç beyanı olmamıştır. 1988 yılında ise matrah ayrımı yapılamadığından sonuçlar ortalama olarak alınmıştır. 22 mükellef toplam 260.832.369.-TL. kazanç beyan etmiş ve 67.816.457.-TL. vergi hesaplanmıştır.

Gayri menkul sermaye iradı mükelleflerinin sayıca zirai kazançlardan fazla olmasına rağmen toplam olarak daha az kazanç beyan etmişlerdir. Kazancın az olmasında GMS iradlarındaki istisna ve bu kazançlarda hayat standardı esasının uygulanmayışını sayabiliriz. 1986 yılında 110 mükellef 0-500.000 arasında kazanç beyan etmiştir. 1987 yılında da 0-500.000 arasında 306 mükellef vardır. Bunlar toplam 149.303.854.-TL. kazanç beyan etmişler ve 37.325.960.-TL. vergi hesaplanmıştır. Ortalama kazanç 121.480.-TL. etmiştir.

Bütün buraya kadar yaptığımız açıklamalar ışığında Türkiye genelinde ve Eskişehir'de zirai mükelleflerin diğer kazanç sahiplerine göre az olduğunu görürüz ve ayrıca gayrimenkul sermaye iradlarında da mükellef sayısının yeterli olduğunu söyleyemeyiz.

Ödenen gelir vergisinin önemli bir bölümünde ücretliler tarafından ödendiğininde belirtebiliriz.

Vergi yükünün daha adaletli dağılımının sağlanması için özellikle tarım doğru kesiminin vergilendirilmesinin sağlanması gerekir. Ayrıca ücretlilerdeki tevkif yoluyla vergilendirdikleri ve diğer kazanç sahiplerininde bir yıl içinde elde ettikleri kazançları ertesi yılda beyan

edip 3 taksitle ödemeleri nedeniyle bir nevi vergi ertelemesine gitmektedirler. Gerçi geçici vergi uygulaması olmasına rağmen yinede etkili olamamaktadır. Buna dikkat edilerek bu mükelleflerinde gerekirse aylık vergilendirilmelerini sağlayacak yeni düzenlemeler yapılmasının yirnde olacağını belirtebiliriz. Ayrıca gayri menkul sermaye iradında özellikle kiraların mahalli idareler ile vergi idarelerinin ortaklaşa çalışmaları ve gerçek kazançları üzerinden beyanname vermeleri ve vergilendirilmeleri sağlanmalıdır.

KAYNAKLAR DİZİNİ

- ANIL, H., Türkiye'de Vergi Yüğü (1950-1970), A.İ.T.İ.A. Ya.No: 56, Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü Ya.No: 4, Ankara, 1973.
- ARSAN, H.Ören, Vergi Yüğü, Üzerinde Bir İnceleme Teorisi, Metodoloji ve Türkiye'ye Ait Bazı Hesaplar, A.Ü.Siyasal Bilgiler Fak., Ya.No: 264, Ankara, 1975.
- ATAMAN, S., Türkiye'de Vergi Yüğü, Maliye Dergisi, s. 17, 1975.
- BICHUPAN, S., (Çev.: Emin TAYLAN), Vergi Kaçakçılığının Ölçülmesi, Vergi Dünyası, s. 44, Nisan 1985. Bütçe Gelirleri Yıllığı (1979-1983).
- BİLDİRİCİ, Z. Ülkemizde ve Avrupa Topluluğuna Üye Ülkelerde Gelir ve Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin Vergi Yükünü Etkileyen Çeşitli Faktörlerin Karşılaştırılması, Eskişehir A.Ü.İ.İ.B.F.Dergisi, Cilt VI, Sayı: 2, Kasım 1988.
- BİLDİRİCİ, Z., HEPER, F., Ülkemizde ve Bazı Ülkelerde Gelir ve Kurumlar Vergisinde Peşin Vergi Uygulaması, Eskişehir A.Ü., İ.İ.B.F.Dergisi, Cilt V, Sayı: 2, Kasım 1987.
- CAPET, Marcel Francis, Cumhuriyet Gazetesi 12 Eylül 1989 (Çev.: Celal Erçoklar), Vergi Kaçakçılığı, Maliye Tetkik Kurulu Ya., 1954 Cumhuriyet Gazetesi: 3 Ekim 1989.
- GÜMÜŞDERE, H., Niçin Vergi Yüğü Hesapları Yapılır, Maliye dergisi, s. 48, 1980.
- HEPER, F., Toplumsal Yapı ile Vergi Yapıları Arasındaki İlişkiler, E.İ.T.İ.A.Yayınları, No: 126/148, Eskişehir 1981.
- HEREKMAN, A., Kamu Maliyesi (Genel Vergi Kuramı) Ankara, 1987.
- IMF., Government Finance Istatistic Yearbook, Volume Vill, 1984.
- KURUCA, Z., Türkiye'de Vergi Kaçakçılığı Hesabı Üzerine Bir Deneme, İstanbul Ün.Ya.No: 1313, İktisat Fak.Ya.No: 222, Maliye Enstitüsü Ya.No: 34, İstanbul 1968.

- KIRMIKIL, Y., Enflasyon ve Vergi Kaçakçılığı İlişkisi, Vergi Dünyası s. 42, Şubat 1985.
- KRZYZANIAK, M., ÖZMUCUR, S., (Çev.: Tomris SOMAY), Altmışlarda Türk Tarımındaki Kısa Dönem Vergi Yükü, Maliye Araştırma Merkezi Ya.No: 652, 1982.
- NADAROĞLU, H., Kamu Maliyesi Teorisi, B.Z., Sermet Matbaası, İstanbul, 1976.
- ÖZER, İ., Vergi Yükü Araştırmaları, İstanbul Sanayi Odası Dergisi, s. 20, İstanbul 1976.
- TEKİN, F., Artan Oranlılık ve Türk Gelir Vergisindeki Uygulaması, E.İ.T.İ.A.Yayınları, No: 192/122, Eskişehir 1987.
- TOPRAK, T., Ücretli Kesimde Vergi Yükü, Maliye Dergisi No: 37, 1979.
- TUNCER, S., Kamu Maliyesi, B. 4, Eskişehir E.İ.T.İ.A.Ya.No: 41 İstanbul 1975.
- URGANCI, H., Vergi Yükü Sorunları ve Türkiye'de Vergi Yükü, Adana İ.T.İ.A. dergisi s. 4, Adana 1975.
- UYSAL, M.Saim, Vergi Yükü Kavramı ve Ülkemizdeki Toplam Vergi Yükü, Vergi Dünyası, s. 22, 1985.
- YAŞA, M., Vergi Yükü (Vergi Yükü Usulleri ve Mukayeseleri), Sermet Matbaası, İstanbul, 1962.
- YULUĞ, M., Türkiye'de Tarım Kesiminde Vergi Yükü, Maliye Enst.Konfer.Seri No: 14 (1967).
DİE Yayınları
- I., II., III., IV., V., Beş Yıllık Kalkınma Planları (DPT Yayınları).
- Bütçe Yasa Metinleri Resmi Gazetesi (Başbakanlık Yayınları).
- Maliye ve Gümrük Bakanlığı
- Bütçe Gerekçeleri
- ... Bütçe Gelirleri Yıllıkları
- Kamu Hesapları Bültenleri, Gelir Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu
- Türkiye'de Vergi Yükü (1975-1984), Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Ya. 1986/275, 1986.

.... Ücretli Vergi Yükü Muhasebat Kontrolörleri dergisi No: 1, 1978.

.... Türkiye'de Vergi Yükü, Maliye Müfettişler Derneği Yayınları No: 1 1977.

Eskişehir Defterdarlığı

.... Gelir Müdürlüğü Kayıtları

.... İki Eylül Vergi Dairesi İlan Cetvelleri

.... Battalgazi Vergi Dairesi İlan Cetvelleri

.... Banka ve Sanayi Kuruluşlarının Muhtasar beyannameleri

.... Porsuk Vergi Dairesi İlan Cetvelleri

.... Yunus Emre Vergi Dairesi İlan Cetvelleri

.... İl Muhasebe Müdürlüğü Zamani İdari Cetvelleri (1984-1988)

.... Köy Hizmetleri Saymanlık Müdürlüğü Zamani İdare Cetvelleri (1985-1988)

.... Anadolu Üniversitesi Saymanlık Müdürlüğü Zamani İdare Cetvelleri (1984-1988)

.... Anadolu Üniversitesi Personel Dairesi Başkanlığı Kayıtları

.... Okullar Saymanlığı Zamani İdare Cetvelleri (1984-1988)

.... Milli Eğitim Müdürlüğü İstatistik Şubesi Personel Kayıtları

.... Adliye Personel Kayıtları

.... Tapu Kadastro Müdürlüğü Personel Kayıtları

.... İl Sağlık Müdürlüğü Personel Kayıtları

.... Emniyet Müdürlüğü Personel Kayıtları