

Cumhur İnan BİLEN
Yeminli Mali Müşavir
Eski Hesap Uzmanı

OECD ÜLKELERİNDE SON YILLARDA GERÇEKLEŞTİRİLEN VERGİ REFORMLARIN ORTAK NİTELİKLERİ

1980'li yılların ortalarından bu yana, bütün OECD ülkeleri, vergi sistemlerinde temel reformlara girişmişlerdir. Bu reformlara; yatırımı, risk almayı ve girişimciliği teşvik eden ve yüksek çalışma teşvikleri sağlayan daha rekabetçi bir mali çevrenin yaratılması ihtiyacı neden olmuştur. Aynı zamanda, hükümetler de, vergi mükelleflerinin, vergi sisteminin doğruluğuna dair bir güven taşıyıp, bunu sürdürmeleri gerekliliğinin farkındadırlar. Adalet ve basitlik, reform yapımcılarının çok kullandıkları bir deyim olmuştur. Adalet, aynı durumda olanların aynı şekilde vergilendirilmesini ve vergi yükünün mükellefler arasında adil şekilde dağıtılmasını gerektirir. Basitlik, vergilerin mümkün olan en kolay şekilde ödenmesini ve vergilemeden kaynaklanan idari ve uyum maliyetlerinin asgari düzeyde tutulmasını ifade etmektedir.¹

1980'lerin ortalarından itibaren OECD ülkelerinde yürütülen vergi reformlarıyla amaçlanan ortak noktalar şu şekilde sayılabilir:²

a) Daha eşitlikçi bir vergi sistemi oluşturma

- Benzer gelir düzeylerindeki mükelleflerine eşit muamele yapılması, (yatay eşitlik)
- Farklı gelir düzeyleri için arzulanan vergi yükü dağılımının sağlanması, (dikey eşitlik)
- Vergiye uyumun artırılması

b) Daha etkin ve rekabetçi bir vergi sistemi oluşturma

- Rekabetçi ve esnek mali çevrenin oluşmasının sağlanması
- İstihdam, yatırım ve tasarrufların daha kârlı ve cazip kılınması

c) Daha basit bir vergi sistemi oluşturma

- Vergi mükellefleri için uyum maliyetlerinin azaltılması
- Vergi idaresi için yönetsel maliyetlerin azaltılması
- Vergilerin mükelleflere en az sıkıntı verecek şekilde ödenmesinin sağlanması

¹Jeffrey Owens, "Tax Reform: An International Perspective", The President's Advisory Panel on Federal Tax Reform, San Francisco, 31 Mart 2005, 2005a, OECD, <http://www.oecd.org>, (02.03.2006), s.13. ve Jeffrey Owens, "Tax Reform: An International Perspective, OECD-IEF seminar on Tax Reform Trends", Madrid, 16 Mayıs 2005, 2005b, OECD, <http://www.oecd.org>, s.13.

²Owens, 2005a, a.g.m., s.3.

i-Çevrenin vergi ve diğer önlemler vasıtasıyla korunması (yaygın şekilde uygulamaya geçirilen özel tüketim vergilerinin, bu amaca yönelik olarak hayata geçirildiği söylenebilir.)

ii- Artan gelir ihtiyacı

iii- Her düzeydeki kamu idaresinde gelirlerle harcamalar arasında bir denge kurulması ihtiyacı OECD ülkelerinde GSYİH'e oran olarak vergi gelirlerinin 1975'ten 2004'e gelişimi, aşağıda Tablo 1'de gösterilmiştir. 1975 ve 2000 yılları arasında bu oran sürekli olarak artmıştır. Ancak; OECD'nin ağırlıklandırılmamış ortalaması 2000 yılında %37,1 ile zirve yapmış ve sonra 2001'de %36,8'e, 2002'de %36,4'e ve 2003'de de %36,3'e düşmüştür. 2003 yılında ABD'deki toplam vergi yükü, 1975 yılındaki toplam vergi yüküyle hemen hemen aynıdır. Ancak, aynı dönemde, vergi yükü, pek çok OECD ülkesinde, önemli miktarda artışlar göstermiştir.³

Tablo 1: 1975-2004 Döneminde OECD Ülkelerinde GSYİH'e Oran Olarak Toplam Vergi Gelirleri (% cinsinden)⁴

	1975	1985	1990	1995	2000	2001	2002	2003	2004 Geçici
Kanada	31,9	32,5	35,9	35,6	35,6	35,0	33,9	33,8	33,0
Meksika	m.d.	17,0	17,3	16,7	18,5	18,8	18,1	19,0	18,5
ABD	25,6	25,6	27,3	27,9	29,9	28,9	26,4	25,6	25,4
Avustralya	26,5	29,1	29,3	29,6	31,8	30,4	31,5	31,6	m.d.
Japonya	20,8	27,4	30,2	27,8	27,1	27,4	25,8	25,3	m.d.
Kore	14,5	16,0	18,1	19,4	23,6	24,1	24,4	25,3	24,6
Yeni Zelanda	28,5	31,3	37,7	37,0	33,4	33,3	34,9	34,9	35,4
Avusturya	37,4	41,9	40,4	41,6	43,4	45,2	44,0	43,1	42,9
Belçika	40,6	45,6	43,2	44,8	45,7	45,9	46,4	45,4	45,6
Çek Cumhuriyeti	m.d.	m.d.	m.d.	37,5	36,0	37,5	37,0	37,7	37,6
Danimarka	40,0	47,4	47,7	49,5	50,1	48,9	48,7	48,3	49,6
Finlandiya	36,8	40,2	44,3	46,0	48,0	46,0	45,9	44,8	44,3
Fransa	35,9	43,8	43,0	43,9	45,2	44,9	44,0	43,4	43,7
Almanya	35,3	37,2	35,7	37,2	37,2	36,8	35,4	35,5	34,6
Yunanistan	21,8	28,6	29,3	32,4	38,2	36,6	37,1	35,7	m.d.
Macaristan	m.d.	m.d.	m.d.	42,4	39,0	39,0	38,8	38,5	37,7
İzlanda	29,7	28,5	31,5	31,8	39,4	38,1	38,5	39,8	41,9
	1975	1985	1990	1995	2000	2001	2002	2003	2004 Geçici
İrlanda	29,1	35,0	33,5	32,8	32,2	30,1	28,7	29,7	30,2
İtalya	26,1	34,4	38,9	41,2	43,2	43,0	42,5	43,1	42,2
Lüksemburg	37,5	45,1	40,8	42,3	40,2	40,7	41,3	41,3	40,6
Hollanda	41,3	42,8	42,9	41,9	41,2	39,8	39,2	38,8	39,3
Norveç	39,3	43,1	41,5	41,1	43,2	43,4	43,8	43,4	44,9
Polonya	m.d.	m.d.	m.d.	37,0	32,5	31,9	34,7	34,2	m.d.
Portekiz	20,8	26,6	29,2	33,6	36,4	m.d.	36,5	37,1	m.d.
Slovak Cumhuriyeti	m.d.	m.d.	m.d.	m.d.	34,3	31,6	33,0	31,1	30,8
İspanya	20,1	27,8	33,2	32,8	35,2	35,0	34,8	34,9	35,1
İsveç	42,0	48,2	53,2	48,5	53,9	51,9	50,1	50,6	50,7
İsviçre	27,0	25,8	26,0	27,8	30,5	30,0	30,1	29,5	20,4
Türkiye	16,0	15,4	20,0	22,6	32,3	35,1	31,1	32,8	31,1
İngiltere	35,3	37,7	36,5	35,1	37,5	37,2	35,6	35,6	36,1

³y.a.g.m., s.14.35,234,835,1

⁴Owens, 2005b, s.453,950,150,7.

Ağırlıklandırılmamış Ortalamalar									
OECD Toplam	30,3	33,5	34,8	35,7	37,1	36,8	36,4	36,3	m.d.
OECD Amerika	28,8	25,0	26,8	26,7	28,0	27,6	26,1	26,1	25,6
OECD Pasifik	22,7	26,0	28,7	28,2	29,0	28,8	29,1	29,3	m.d.
OECD Avrupa	32,1	36,4	37,3	38,3	39,7	39,4	39,0	38,9	m.d.
15 AB üyesi ülke	33,1	38,6	39,3	40,1	41,7	41,2	40,6	-	

Hükümetlerin vergi sistemini biçimlendirirken karşılaştığı temel seçimlerden birisi de; farklı potansiyel vergi geliri kaynaklarından hangilerine ne ölçüde yer verecekleridir. Bazı ülkeler, sınırlı sayıda vergiye sahipken; diğerleri çok çeşitli vergi geliri kaynaklarına sahiptir. Bazı ülkeler, temel olarak, vergi gelirlerinin büyük kısmını tüketim vergilerinden elde ederken; diğer bazı ülkeler de; temel vergi geliri kaynağı gelir ve kurumlar vergileridir. Bazı ülkelerde ise, sosyal güvenlik katkı payları da, vergi benzeri bir gelir olarak önemli bir vergi geliri kaynağı olabilmektedir. Diğer bazı ülkelerde ise; sosyal güvenlik (bordro) vergileri ya çok ufak bir düzeydedir veya hiç yoktur. Yine de, aşağıdaki Tablo 2'den de görüleceği üzere; OECD ülkelerinde vergi gelirlerinin % 90'ı 3 temel kaynaktan gelmektedir: Gelir vergileri, mal ve hizmet üzerinden alınan vergiler ve sosyal güvenlik katkı payları. ABD, daha fazla gelir vergisi ve emlak vergisi ve daha az tüketim vergisi toplamaktayken; aksine, AB ülkelerinde, sosyal güvenlik katkı payları, toplam vergi gelirleri içerisinde önemli bir pay taşımaktadır. Japonya, tüketim vergilerinin toplam vergi gelirleri içerisinde az bir yer kaplaması bakımından, ABD'ye benzemektedir; ancak, Japonya ABD'ye kıyasla daha az gelir vergisi toplarken, daha fazla kurumlar vergisi ve sosyal güvenlik katkı payı toplamaktadır. Ayrıca, ülkeler arasında toplanan emlak vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı bakımından da, önemli farklılıklar bulunmaktadır. Ülkeler arasındaki bu farklılıklar, kısmen, ekonomik yapı değişimleri, konjonktür evreleri (business cycles) ve ülkedeki enflasyon oranından kaynaklanmaktadır.⁵

⁵Jeffrey Owens, "Fundamental Tax Reform: An International Perspective", OECD's Centre for Tax Policy&Administration, 2005, OECD, <http://www.oecd.org>, (10.04.2006), 2005c, s.16-17.

Tablo 2: OECD Ülkeleri İçin Belli Başlı Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (2003* yılı verileri için, % cinsinden)⁶

	Gelir Vergisi**	Kurumlar Vergisi***	Sosyal Güvenlik Vergileri	Emlak Vergisi	Mallar ve Hizmetler Üzerinde Alınan Vergiler	Genel Tüketim Vergileri (KDV gibi)
Avustralya	38,5	16,7	5,6	9,5	29,7	13,7
Avusturya	23,1	5,1	39,9	1,3	28,2	18,4
Belçika	31,4	7,4	31,8	3,3	24,6	15,6
Kanada	34,6	10,4	17,5	10,0	26,1	15,1
Çek Cumhuriyeti	13,0	12,3	43,6	1,4	29,7	17,1
Danimarka	53,1	5,9	2,9	3,8	33,0	20,1
Finlandiya	31,0	7,7	26,7	2,3	32,0	19,4
Fransa	17,5	5,7	40,2	7,3	25,5	16,8
Almanya	23,9	3,5	40,5	2,4	29,4	17,9
Yunanistan	13,7	9,2	36,1	4,5	35,8	22,4
Macaristan	18,9	5,8	32,9	2,2	39,4	26,1
İzlanda	37,6	3,9	8,6	5,9	41,0	27,7
	Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi	Sosyal Güvenlik Vergileri	Emlak Vergisi	Mallar ve Hizmetler Üzerinde Alınan Vergiler	Genel Tüketim Vergileri (KDV gibi)
İrlanda	26,5	12,9	15,4	6,5	38,4	24,5
İtalya	25,1	6,6	29,5	8,0	25,7	14,2
Japonya	17,5	13,0	38,5	10,3	20,3	9,5
Kore	12,7	15,3	19,8	11,8	37,1	18,2
Lüksemburg	17,1	19,1	27,9	7,5	28,1	15,5
Meksika****	-	-	18,7	1,6	52,5	19,4
Hollanda	17,9	7,6	36,3	5,2	31,8	19,7
Yeni Zelanda	41,9	13,6	0,0	5,2	31,8	19,7
Norveç	24,8	18,6	22,9	2,5	31,2	20,0
Polonya	12,8	5,3	42,0	4,0	35,8	21,7

⁶Owens, 2005c, s.16-17.

Portekiz	15,8	8,7	31,7	4,1	36,7	22,9
Slovak Cumhuriyeti	10,8	9,1	39,6	1,8	36,2	22,0
İspanya	18,6	9,0	35,3	7,5	28,2	17,2
İsveç	31,3	5,0	34,0	3,1	26,3	18,4
İsviçre	34,3	8,5	25,5	8,3	23,3	13,4
Türkiye	15,7	8,0	20,8	3,2	49,5	24,9
İngiltere	28,7	7,8	18,5	11,9	32,7	19,8
ABD	35,3	8,1	26,4	12,1	18,2	8,4
OECD Toplam (Ağırlıklandırılmamış Ortalama)	24,9	9,3	27,0	5,6	32,1	18,9
15 AB üyesi ülke (Ağırlıklandırılmamış Ortalama)	25,0	8,1	29,8	5,2	30,4	18,9
*:Satırların toplamı, bazı küçük vergiler tabloya dahil edilmediğinden ve başta KDV olmak üzere genel tüketim vergileri mallar ve hizmetler üzerindeki vergilerin bir alt kategorisini oluşturduğundan; 100 çıkmamaktadır.						
**:Gelir vergisinin şahsi gelir ve kurumlar vergisi şeklinde ayrıştırılması, ülkeler arasında karşılaştırma yapmaya elverişli değildir.						
***:Toplam vergi gelirleri, sermaye transferleri kadar azaltılmıştır. Sermaye transferleri, bildirilen vergi geliriyle orantılı olarak vergi başlıkları arasında dağıtılmıştır.						
****:Gelir ve kurumlar vergisiyle ilgili bilgi mevcut değildir.						

Tablo 2’de ilk bakışta hemen dikkati çeken unsur, Türkiye’de vergi gelirlerinin kompozisyonunun gerek OECD, gerekse 15 AB üyesi ülkeden oldukça farklı bir seyir izlemesidir. Türkiye’de, özellikle gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı, AB ve OECD ortalamalarıyla kıyaslandığında daha düşük kalırken; mal ve hizmet üzerinden alınan vergilerin toplam vergiler içerisindeki payı, AB ve OECD ortalamalarıyla kıyaslandığında, oldukça yüksek kalmaktadır. Bu veriler, Türk vergi sistemindeki çarpıcı sapmanın ve özellikle de, OECD ülkelerinin yapısına ve amaçlarına uyumluluk açısından, gelir vergisindeki reform ihtiyacının şiddetli bir şekilde altını çizmektedir.

OECD ülkelerinde gerçekleştirilen vergi reformlarının ortak nitelikleri ise; şu şekilde özetlenebilir:⁷

- Daha düşük vergi oranları ve daha geniş vergi matrahları
- Gelir vergisinde dilimlerin azaltılması
- Düz oranlı gelir vergilerine daha çok yaklaşma

⁷Owens, 2005a, .a.g.m., s.4. ile Owens, 2005b, a.g.m., s.15.

-İkili vergilemeye daha çok yaklaşma (sermaye gelirlerinin emek gelirlerinden daha düşük oranda vergilendirilmesi)

-Kazanılmış gelir vergisi indirimleri gibi sosyal yardımların, vergi sistemine entegre edilmesi

-Toplam vergi gelirleri içerisinde gelir vergisinin payının azalıp, tüketim vergilerinin payının artması (Bu, gelir vergilerinden tamamen vazgeçilmesi anlamına gelmemektedir.)

-Temettü gelirlerinin vergilendirilmesinde rahatlama sağlanması

-Toplam vergi gelirleri içinde gelir ve tüketim vergilerinin paylarında yaşanan değişim (KDV'nin yaygın şekilde kullanılmasıyla birlikte tüketim vergilerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının artması)

-Vergi sistemlerindeki karmaşıklığın azaltılması

-Piyasa tabanlı çevre enstrümanlarının uygulamaya konulması

i-Tüm bu gelişmelerden sonra temel olarak dört vergileme rejimi ön plana çıkmıştır:

ii-Artan oranlı global (üniter) gelir vergisi sistemleri

iii-İkili gelir vergisi sistemleri

iv-Düz oranlı gelir vergisi sistemleri

v-Bütün bunların bazı özelliklerini bünyesinde bulunduran yarı-global, yarı-ikili ya da yarı düz oranlı gelir vergisi sistemleri Henüz, OECD ülkeleri arasında, bu sistemlerden hangisinin en üstün olduğu ve hangisinin mutlak surette uygulanması gerektiği konusunda kesin bir görüş birliği mevcuttur. Kesin olan tek bulgu, artan vergi rekabeti ortamında, vergi gelirlerini koruyabilmek için, ülkelerin geçmişte yoğun şekilde uyguladıkları artan oranlı global (üniter) gelir vergisi sistemlerinde önemli değişikliklere gitmesidir. Çağın dinamiklerinin doğrultusunda gidilen istikamet, öyle ya da böyle, artan oranlı global vergi sistemlerinden, ikili gelir vergisi sistemleri ve düz oranlı gelir vergisi sistemlerine doğrudur.

OECD ülkelerinin reform tecrübelerinden çıkan ortak sonuç; başarılı bir vergi reformu gerçekleştirilebilmesi için; vergi idaresi reformunda başarıyla tamamlanması gerektiği şeklindedir.⁸

-Vergi idareleri, küreselleşmeden kaynaklanan güçlüklerle karşı karşıyadır:

i- Vergi sığınaklarının çoğalması ve vergi cennetlerinin kötüye kullanımı

ii-Vergiye uyum konusunda mükelleflerdeki tutum değişikliği

iii-Vergi matrahlarının artan mobilitesi

-ECD ülkelerindeki vergi idarelerinin cevapları şu şekilde olmuştur:

i-Entegre olmuş vergisel idarelere doğru yönelim

⁸Owens, 2005a, OECD, a.g.m., s.11. ve Owens, 2005c, OECD, a.g.m., s.33.

ii-Vergi türünden çok fonksiyon/bölüm temelli idari organizasyon yapısı değişiklikleri Vergi idaresi personelinin vergi türünden çok fonksiyon grupları (kayıt, muhasebe, bilgi işleme, denetim, takibat, uyuşmazlık-mahkeme, vs.) bazında örgütlenmesi, personelin tek bir vergiden çok birden fazla vergi üzerinde çalışmasını sağlayacaktır. Bu yaklaşım, vergiler arasındaki iş süreçlerinde daha fazla standardizasyonu sağlayacak, mükellef düzenlemelerini ve bilgisayarlaşmayı kolaylaştıracak ve etkinliği arttıracaktır.)

iii-Vergi idaresinin (hem denetim, hem de yönetsel) faaliyetlerini mükellef segmentleri şeklinde kademeli olarak örgütlemesi (büyük işletmeler, küçük-orta boy işletmeler, ücret geliri elde edenler, vs. Şeklinde kademeli bir örgütlenme). Her mükellef grubunun karakteristik özelliklerinin ve vergi uyumu tutumlarının farklı olması, vergisel açıdan farklı nitelikte riskler doğurmaktadır. Bu tip bir örgütlenmeye gidilmesinin, vergiye uyumu arttıracığı kabul edilmektedir.

iv-Kümülatif kısıtlama ve bilgi paylaşımına doğru yöneliş

v-Gelişmiş ve modern risk yönetim tekniklerinden yararlanma

vi-Bilgiye daha iyi ulaşım

vii-Yeni teknolojilerin kullanımı

ix-Vergileme maliyetlerini azaltan stopaj yoluyla vergilemenin yaygın şekilde kullanımı

ix-Vergi uyumunda artış sağlanabilmesi için, mükelleflere iyi hizmet verilmesi ve etkili uygulama sağlanması gerekmektedir.

x-Vergi idaresinin iyi kurumsal yönetim (good corporate governance) gündemine, vergiye uyumun sağlanmasının da alınması gerekmektedir.

OECD ülkelerinin reform tecrübelerinden çıkan ortak sonuç; başarılı bir vergi reformunun temel unsurlarının aşağıda sayılanlardan oluştuğunu söylemektedir:⁹

-Popüler desteği (halk desteğini) harekete geçirebilecek siyasi liderler

- Reformdaki ilkelerin açık ve iyi tanımlanması

-Nimet ve külfetlerin bir arada bulunduğu bir paket yaklaşımının benimsenmesi (mükelleflerde herkesin aynı gemide olduğu hissini yaratılabilmesi)

-Vergi politikası reformuyla eş zamanda gerçekleşecek vergi idaresi reformu

-Politikanın uygulamaya geçirileceğinin duyurulmasıyla tam olarak uygulamaya konulması arasındaki sürenin sınırlı tutulması

-Reform paketinde geçiş dönemi kurallarının da mutlaka yer alması

-İlk günden itibaren eğitim ve rehberlik paketlerinin hayata geçirilmesi

Sonuç olarak; ne tür bir reform hayata geçirilecek olursa olsun; reformdaki değişikliklerin uygulamaya geçirilmesi kolay olmayacaktır. Bazı mükellef grupları yapılacak vergi reformu sonrasında kazançlı çıkarken; bazı mükellef grupları ise kaybedeceklerdir. Geçiş döneminde, her reform uygulamasında, bazı sıkıntılar

⁹Owens, 2005a, OECD, .a.g.m., s.12.

yaşanması muhtemeldir ve reformdaki bu geçiş sürecinin, mutlak surette, özel bir ihtimamla yönetilmesi gerekmektedir. Vergi reformu, sürekli devam eden bir süreçtir. Vergi sistemlerinin, sürekli değişen ekonomik, sosyal ve teknolojik gelişmelere adapte olma çabası, değişimi sürekli kılmaktadır. Bu sürekli değişen çevrede, geleceğin geçmişin bir devamı olarak görmek ve reform sürecini bu bakış açısıyla yönetmek büyük bir yanılğı olacaktır.¹⁰ Pek çok ülkede, eşanlı olarak, farklı vergi reformları yapılmaktadır. Ancak, kanımızca, bu reformlardan en başarılı ve kalıcı olanları, en cesur değişiklikleri içeren ve adının hakkını veren değişim hareketleridir.

(Vergi Dünyası Dergisi'nde, Haziran 2007 sayısında yayınlanmıştır.)

DİPNOTLAR:

1.Jeffrey Owens, "Tax Reform: An International Perspective", The President's Advisory Panel on Federal Tax Reform, San Francisco, 31 Mart 2005, 2005a, OECD, <http://www.oecd.org>, (02.03.2006), s.13. ve Jeffrey Owens, "Tax Reform: An International Perspective, OECD-IEF seminar on Tax Reform Trends", Madrid, 16 Mayıs 2005, 2005b, OECD, <http://www.oecd.org>, s.13.

2.Owens, 2005a, a.g.m., s.3.

3.y.a.g.m., s.14.

4.Owens, 2005b, s.4.

5.Jeffrey Owens, "Fundamental Tax Reform: An International Perspective", OECD's Centre for Tax Policy&Administration, 2005, OECD, <http://www.oecd.org>, (10.04.2006), 2005c, s.16-17.

6.Owens, 2005c, s.16-17.

7.Owens, 2005a, .a.g.m., s.4. ile Owens, 2005b, a.g.m., s.15.

8.Owens, 2005a, OECD, a.g.m., s.11. ve Owens, 2005c, OECD, a.g.m., s.33.

9.Owens, 2005a, OECD, .a.g.m., s.12.

10.y.a.g.m., s.29

¹⁰y.a.g.m., s.29.