

Vergilerin Sınıflandırılması (Temel Vergi Konuları)

Dr. Hasan Yalçın, YMM, E. Hesap Uzmanı

Sosyal ve ekonomik yaşamın bileşenleri çeşitlendikçe, devletin vergi topladığı alanların ve kalemlerin sayısı da artmıştır. Bu nedenle günümüzde uygulanan vergiler, azımsanamayacak ölçüde çeşitlidir. Vergilerin böyle farklılaşması, onları kategorize etmeyi zorunlu kılmıştır. Bununla birlikte vergilerin sınıflandırılması konusunda konunun uzmanları arasında tam bir fikir birliğine varıldığını söylemek zordur.¹ Zira vergileri farklı ölçütler kullanarak, farklı görüş açılarından yola çıkarak sınıflandırmak mümkündür ve bu şekilde gerçekleştirilen her sınıflandırma da birbirinden farklı olmaktadır.² Farklı ölçütler temel alındığında öne çıkan başlıca sınıflandırma çeşitleri **dolaylı ve dolaysız vergiler, şahsi ve gayrişahsi vergiler, gelir-servet-harcama vergileri** olarak gözükmemektedir.³ Bununla birlikte vergilerin sınıflandırılması konusunda en yaygın olarak kullanılan ayırım **dolaylı ve dolaysız vergiler** ayırımıdır.⁴

Dolaylı ve Dolaysız Vergiler Tıpkı vergilerin sınıflandırılması konusunda

olduğu gibi, dolaylı ve dolaysız vergilerin belirlenmesi için kullanılan ölçütler konusunda da maliyeciler arasında farklı görüşler bulunmaktadır.⁵ Bu farklı görüşlerin kökenleri 16'ncı yüzyıla kadar uzanmaktadır.⁶



Bununla birlikte genel olarak **dolaylı ve dolaysız vergileri ayıran temel özellik**, dolaysız verginin, bu vergiyi yasal olarak yüklenmiş kişi tarafından ödeniyorken, dolaylı verginin bir kişiye yüklenmiş olmasına karşın, kısmen ya da tamamen bir başka kişi tarafından ödeniyor olması şeklinde açıklanmaktadır.⁷

Gelişmiş ülkelerdeki vergi sistemleri, toplam vergi gelirleri içinde dolaysız vergilerin ağırlıkta olduğu bir yapı sergilerken, gelişmekte olan ülkelerde ise

¹ Türk, İ. (2010) *Kamu Maliyesi*, Turhan Kitabevi, Ankara, s.155

² Edizdoğan, N. & Çetinkaya, Ö. & Gümüş, E. (2011) *Kamu Maliyesi*, Ekin, Bursa, s.276

³ Pehlivan, O. (2011) *Kamu Maliyesi*, Murathan Yayınevi, Trabzon, s.119

⁴ Komisyon (2006) *Vergi Rehberi – 2006*, Ernst & Young, s.19

⁵ Eker, A. (2001) *Kamu Maliyesi*, Anadolu Matbaacılık, İzmir, s.197

⁶ Edizdoğan, N. & Çetinkaya, Ö. & Gümüş, E. (2011), s.285

⁷ Dalton, H. (1961), s.23,24

dolaylı vergiler ön plana çıkmaktadır.⁸ Dolaylı ve dolaysız vergileri ayırmak için en çok başvurulan ölçütler “yansıma ölçüsü” ile “verginin devamlılığı (sürekliliği)” ikilidir.⁹

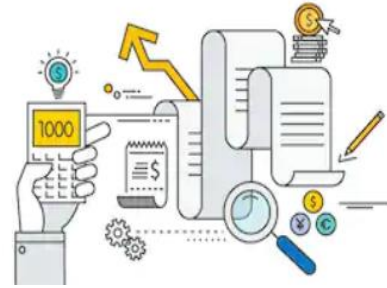


Yansıma Ölçüsü Bir vergi mükellefinin ödediği vergiyi bazı ekonomik olaylardan, özellikle de arz ve talep koşullarında oluşan fiyat mekanizmasından yararlanarak kısmen ya da tamamen, ileriye ya da geriye olmak üzere bir başkasına devretmesine “yansıma” denilmektedir.¹⁰ Dolayısıyla vergi yansımasının gerçekleştiği durumlarda söz konusu vergiye ilişkin yasal mükellefi ile aynı verginin fiili mükellefi farklı kişiler olmaktadır.¹¹

Sınırlı ya da sınırsız şekillerde yansıma yapılabilir. Buna göre verginin tüm üretim ve tüketim aşamalarında yansıtılmasının mümkün olduğu çeşidine sınırsız yansıma adı verilirken, ödenen vergilerin söz konusu üretim ve tüketim aşamalarının yalnızca belirli halkalarında yansıtılabildiği durumlara sınırlı yansıma denilmektedir.¹²

Uygulamaya bakıldığında, Gümrük Vergisi, Katma Değer Vergisi gibi vergilerin yansıtılabildiğini görmekteyiz.¹³ Yine Özel Tüketim Vergisi de yansıtılabilmektedir.¹⁴ Oysa Gelir, Kurumlar ve Emlak Vergileri gibi mükellefin ekonomik bileşenlerinden doğrudan elde edilen vergilerde bir yansıma yapmak mümkün değildir.¹⁵ **Maliye literatüründe, yansıtılabilen vergilere dolaylı, yansıtılmayan vergilere ise dolaysız denilmektedir.**¹⁶

Bununla birlikte vergilerin dolaylı ve dolaysız olarak sınıflanmasında yansıma ölçüsünün her zaman kesin bir ölçü sağlamadığını, zira yansıyan vergilerin değişen ekonomik koşullarda bazen yansıtılmadığını veya yansıtılmayan vergilerin yansıtılabilir konuma geçtiğini de vurgulamakta yarar vardır.¹⁷



Verginin Sürekliliği Vergi verme yeteneği açısından bazı vergiler süreklilik gösterirken, bazı vergilerde bu süreklilik bulunmamaktadır.¹⁸ Burada süreklilik kavramıyla vergi kanunlarının önceden belirlenebilecek nitelikteki vergi konularını vergilendirerek, belirli zamanlarda ada bağlı olarak tarh ve tahsil edilen, konuları

⁸ Susam, N. & Oktayer, N. (2007) “Türkiye Ekonomisinde Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçinde Dolaysız ve Dolaylı Vergiler”, *İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Vol.21 (2), s.112

⁹ Akdoğan, A. (2011) *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitabevi, Ankara, s.293

¹⁰ Erdem, M. & Şenyüz, D. & Tatlıoğlu, İ. (2011) *Kamu Maliyesi*, Ekin, Bursa, s.100; Eker, A. (2001) *Kamu Maliyesi*, Anadolu Matbaacılık, İzmir, s.197

¹¹ Yılmaz, G.A. (2009) *Kamu Maliyesi*, Türkmen Kitabevi, İstanbul, s.153

¹² Mutluer, M.K. & Öner, E. & Kesik, A. (2010) *Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, s.228

¹³ Pehlivan, O. (2011), s.119

¹⁴ Erdem, M. & Şenyüz, D. & Tatlıoğlu, İ. (2011) *Kamu Maliyesi*, Ekin, Bursa, s.101

¹⁵ Akdoğan, A. (2011), s.293

¹⁶ Bilici, N. & Bilici, A. (2011) *Kamu Maliyesi*, Seçkin, Ankara, s.150

¹⁷ Eker, A. (2001) *Kamu Maliyesi*, Anadolu Matbaacılık, İzmir, s.198; Akdoğan, A. (2011) *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitabevi, Ankara, s.294; Bilici, N. & Bilici, A. (2011) *Kamu Maliyesi*, Seçkin, Ankara, s.151

¹⁸ Erdem, M. & Şenyüz, D. & Tatlıoğlu, İ. (2011), s.101

düzenli ve sürekli olan vergiler anlatılmak istenmektedir.¹⁹ İşte tahakkuku ve ödemesi belirlenmiş zaman aralıklarında gerçekleştirilen vergiler de, yansıtılmayan vergilere denildiği gibi, dolaysız vergiler sınıfına atfedilmektedirler.²⁰



Verginin, mükellef önceden belli olmaksızın, sürekliliği olmayan bir vergi doğuran olay sonucunda ortaya çıktığı ve geçici olarak tarh ve tahsil edildiği durumlarda ise söz konusu vergiler dolaylı vergiler olarak kabul edilmektedirler.²¹

Buna göre yansıtılmaları kolay olan ve süreklilik arz etmeyen vergilere dolaylı, yansıtılmaları güç olan ve süreklilik arz eden vergilere de dolaysız vergiler denilmektedir. Maliye teorisine göre mükellefin mali gücünü, hiçbir aracı olmaksızın, doğrudan doğruya vergilendiren dolaysız vergiler daha adil bir vergi çeşididir.²² Oysa dolaylı vergilerde en son vergilendirilmek istenen kimse belli olmadığı için, bu tür vergilerin kişilerin ödeme güçlerine uydurulması çoğu zaman olanak dışıdır ve bu nedenle de **vergi adaleti açısından dolaysız vergilere oranla daha az adil görünmektedir.**²³ Zira farklı gelir gruplarındaki mükellefler dolaysız vergi söz konusu olduğunda aynı miktar harcama yaptıklarında aynı miktarda vergi öderler. Oysa harcamalar üzerinden

ödenen vergilerin tutarı mükelleflerin gelirlerine oranlandığında geliri çok olan mükelleflerin, geliri az olan mükelleflere oranla daha düşük oranda vergi ödemiş olmaktadır.²⁴

Dolaysız vergilerde ise, doğrudan mükellefin serveti ve geliri ölçüt alındığı için bu adaletsiz durum ortadan kalmaktadır. Günümüzde dünyada da küresel düzeyde dolaysız vergilerin etkinliği ve adilliğine ilişkin artan bir güven eğilimi vardır.²⁵

Dolaylı ve dolaysız vergileri verimlilik açısından karşılaştırmak da mümkündür. Teorik olarak yansıtılmayan ve bu nedenle de bizzat mükellefin kendi cebinden çıkan dolaysız vergilerin toplanabilmesi güçlü bir vergi iradesini gerektirdiği için dolaylı vergilere oranla düşük bir verimliliğe sahiptir.²⁶ Dolaylı vergiler doğrudan mükellefin kendisine değil de tüketicilere yansıtıldıkları için daha verimli olarak toplanmaktadır.



Kaynaklarına Göre Vergiler Vergilerin sınıflandırılmasında kullanılan bir diğer popüler ölçüt de vergilerin kaynaklarına göre kategorize edilmesidir. Bu ayrımın önemi, verginin oluşabilmesi için ekonomik bir kaynağın gerekli olmasından ileri gelmektedir. Bu kaynaklar da

¹⁹ Akdoğan, A. (2011), s.295

²⁰ Bilici, N. & Bilici, A. (2011), s.151

²¹ Eker, A. (2001), s.198

²² Edizdoğan, N. & Çetinkaya, Ö. & Gümüş, E. (2011), s.288

²³ Erdem, M. & Şenyüz, D. & Tatlıoğlu, İ. (2011) Kamu Maliyesi, Ekin, Bursa, s.101; Edizdoğan, N. & Çetinkaya, Ö. & Gümüş, E. (2011), s.288

²⁴ Pehlivan, O. (2011), s.120

²⁵ Noroozi, A. (2005) "Indirect Tax", *Charter*, Vol.76 (5), s.18

²⁶ Bilici, N. & Bilici, A. (2011), s.152

kendilerini gelir, servet ve harcama olarak görünür kılmaktadırlar.²⁷



Dolayısıyla bu kaynaklardan elde edilen vergiler gelir doğduğu anda alınıyorsa **Gelir Vergisi**, çeşitli servet unsurlarına sahip olmaktan dolayı alınıyorsa **Servet Vergisi** ve elde edilen gelirin harcanması nedeniyle alınıyorsa da **Harcama Vergisi** şeklinde isimlendirilmektedirler.²⁸ Modern vergi sistemlerinde elde edilen toplam vergi gelirlerinin % 60'ının Gelir Vergisinden, % 30'unun Harcamalar Vergisinden, % 10'unun da Servet Vergisinden oluşmasının ideal duruma yakın olduğu düşünülmektedir.²⁹

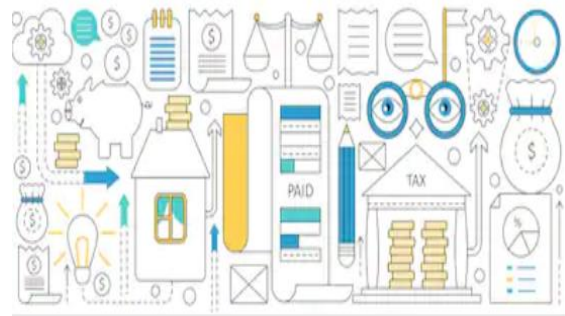
Gelir Vergisi Gelir, gerçek kişiler ya da tüzel kişiler tarafından elde edilir ve genellikle bir yıllık bir dönem içerisinde çeşitli kaynaklardan elde edilen kazanç ve iratların toplamı olarak tanımlanır.³⁰ Dolayısıyla vergi mükelleflerinin aynı yıl içerisinde kar, ücret, irat ve benzeri şekillerde farklı gelir unsurlarından gelir elde etmeleri mümkündür.³¹

Gelir Vergisinde mükellefe ait çeşitli unsurlardan elde edilen gelirler toplanır, oluşan gelirden indirilebilen gelirler indirilir, muafiyet ve istisnalar göz önüne alınarak gelirin irat, kazanç ve ücret olmasına göre farklı vergi uygulamalarıyla

artan oranlı vergi tarifesine tabi tutulur ve oluşan vergi hesaplanır.³² Gelir Vergisi, günümüzün vergi sistemleri arasında en ileri vergi tekniği olarak gösterilmektedir.³³

Gelir üzerinden alınan vergilerde gerçek kişiler gelir vergisinin mükellefi iken, tüzel kişiler ile tüzel kişiliği olmayan bir takım kuruluşlar kurumlar vergisinin mükellefidirler.³⁴

Servet Vergisi Servet üzerinden alınan vergilerin geçmişi, gelir üzerinden alınan vergilerden daha eskidir.³⁵ Dünyanın en eski vergisi olan servet vergisi³⁶, her çeşit gayrimenkul ve menkul mallar ile para ve alacakları kapsayan servet, gerçek ya da tüzel bir kişinin belirli bir zamanda sahip olduğu mal varlığına dahil tüm ekonomik değerlerin para cinsinden ifade olunan toplamı olarak tanımlanmaktadır.³⁷



Gelir Vergisinden farklı olarak Servet Vergisinin konusu gelir ve matrahı gelirlerin safi tutarı veya safi miktarı olmayıp, servete dahil mallar ve matrahı olduğu için,³⁸ servet gelirin aksine her yıl tekrarlanan, yenilenen bir kavram değildir.³⁹ Bu yüzden de servet üzerinden alınan vergiler konusunda çeşitli tartışmalar ve fikir ayrılıkları bulunmaktadır.

²⁷ Erginay, A. (2010), s.111

²⁸ Pehlivan, O. (2011), s.121

²⁹ Bilici, N. & Bilici, A. (2011), s.177

³⁰ Türk, İ. (2010), s.149

³¹ Bannock, G. & Manser, W. (2003) "Income Tax", *The Penguin International Dictionary of Finance*, http://www.credoreference.com/entry/penguinfinance/income_tax (Erişim, 19.06.2012)

³² Mutluer, M.K. & Öner, E. & Kesik, A. (2010), s.235

³³ Erginay, A. (2010), s.112

³⁴ Bilici, N. & Bilici, A. (2011), s.177

³⁵ Akdoğan, A. (2011), s.267

³⁶ Cleveland, P. (2011) "Restore the Original Wealth Tax", *Dollars & Sense*, Vol.293, s.9

³⁷ Edizdoğan, N. & Çetinkaya, Ö. & Gümüş, E. (2011), s.307

³⁸ Erginay, A. (2010), s.112

³⁹ Türk, İ. (2010), s.152



Bir görüşe göre servet vergisi tam bir ödeme gücü ifade eden mallar üzerine konulduğu için adaletlidir ve aynı zamanda da bu mallar üzerine konulan vergi onları zorunlu olarak ekonomiye kazandıracığı için verim arttırıcıdır.⁴⁰ **Diğer bir görüşe göre** ise servetin değerinin saptanması pek kolay olmadığından yeterince adaletli değildir ve aynı zamanda da servet vergisi serveti azaltacağı için üretimi de güçleştirmekte ve bu nedenle de gelecekteki kaynakları azaltmaktadır.⁴¹

Bunlardan başka, servet vergisi aracılığıyla hükümetlerin, kişiler arasındaki servet farklılıklarını azaltarak, bu vergiyi bir sosyal eşitlik enstrümanı olarak kullandığına dair görüşler de bulunmaktadır.⁴²

Bu son görüş özellikle son yıllarda gelişmiş ülkelerde sıkça dillendirilmektedir.⁴³ Bununla beraber, servet vergisinin özellikle küçük işletmelerin istihdam sağlamasının önünü tıkadığını ve işsiz sayısını artırdığını ileri süren ve bu nedenle servet vergisine yandaş olmayan kesimler de bulunmaktadır.⁴⁴

⁴⁰ Erginay, A. (2010), s.128

⁴¹ Erginay, A. (2010), s.129

⁴² Pass, C. & Lowes, B. & Pendleton, A. & Chadwick, L. & O'Reilly, D. (2006) "Wealth Tax", Collins Dictionary of Business,

⁴³ Collins, C. (2003) "Tax Wealth to Broaden Wealth", *The American Prospect*, Vol.14 (5), s.A7

⁴⁴ Friedman, L. (2010) "Time for a Wealth Tax", *The Nation*, December 13, s.6

Servet vergileri periyodik olarak uygulanabildiği gibi, tek seferlik olarak da yürürlüğe konulabilmektedir.⁴⁵

Harcama Vergisi Harcama Vergisi de Servet Vergisi gibi oldukça eski bir vergidir ve uygulanışı ilk çağlara, Eski Mısır ve Roma uygarlıklarına değin gider.⁴⁶ Kural olarak dolaylı vergiler arasında yer alan Harcama Vergisi, gelirin ve servetin tüketim amacıyla harcanması sırasında alınan vergilere verilen isimdir.⁴⁷

Mevzuat ve yayınlarda harcama vergilerini imlemek için onunla aslında aynı anlama gelen **Tüketim Vergileri, Muamele Vergileri, Satış Vergileri** ve **Gider Vergileri** gibi deyimler de kullanılmaktadır. Gümrük Vergileri de kuramsal olarak Harcama Vergisi'ne dahildir.⁴⁸ Söz konusu bu vergiler başlıca olarak üç sınıfta toparlanabilir: Toplu Muamele Vergileri, Yayılı Muamele Vergileri ve Katma Değer Vergisi.⁴⁹



Toplu Muamele Vergileri Toplu Muamele Vergileri üretim ya da ticaret zincirinin

⁴⁵ Pehlivan, O. (2011), s.126

⁴⁶ Mutluer, M.K. & Öner, E. & Kesik, A. (2010), s.249

⁴⁷ Pass, C. & Lowes, B. & Pendleton, A. & Chadwick, L. & O'Reilly, D. (2006) "Expenditure Tax", Collins Dictionary of Business, (Erişim 19.06.2012)

⁴⁸ Edizdoğan, N. & Çetinkaya, Ö. & Gümüş, E. (2011), s.327

⁴⁹ Türk, İ. (2010), s.172, 173

yalnızca bir halkasında ve tek seferlik olarak alınan bir satış vergisidir.⁵⁰ Bu tür vergilerde vergi tek seferde alındığı için vergi oranları genellikle yüksektir.⁵¹

Üretim aşamasında alınıyorsa **Üretim Vergisi**, toptancıdan perakendeciye satış aşamasında vergilendirilirse **Toptan Satış Vergisi**, perakende satış yani, son kullanıcıya satış sırasında gerçekleştirilirse de **Perakende Satış Vergisi** olarak isimlendirilmektedir.

Yayıllı Muamele Vergisi Üretim ya da ticaret zincirinin yalnızca tek bir halkasında değil, tüm halkalarında gerçekleştirilen satışlar üzerinden alınan vergiye Yayıllı Muamele Vergisi denilmektedir.⁵² Üretimden satışın tüm halkalarına kadar her aşamada vergilendirilme yapıldığı için, bu tür vergilendirmelerde her aşamada bir önceki vergi de fiyata dahil olmaktadır. Bu durum, her yeni aşamada, bir önceki aşamanın vergisinden de vergi alınmasını sağlar. Bu duruma “vergi piramidi” ya da “kartopu etkisi” adı verilmektedir.⁵³

Verginin üzerinden vergi alınıyor olması, devlet adına haksız bir vergi toplama biçimi olduğu için yeterince adaletli bir vergilendirme biçimi değildir. Aynı zamanda görünüşte düşük bir vergi oranı söz konusu olsa da, vergi piramidi dolayısıyla tüketici reel anlamda büyük miktarlarda vergi ödemek zorunda kalmaktadır. Yani az tepki üreten fakat yüksek verim sağlayan bir vergi türüdür.⁵⁴ Bu vergi aracılığıyla çok aşamalı üretim süreci cezalandırılmakta ve işletmelerde dikey birleşmeler teşvik edilmektedir. Bu durum da zaman zaman üretimin rasyonelliğine zarar vermektedir.⁵⁵ Yayıllı

Muamele Vergilerinin bu olumsuz yanlarını ortadan kaldırmak için Katma Değer Vergisi modeli geliştirilmiştir.

Katma Değer Vergisi Katma Değer Vergisi dolaysız vergi türünün yaygın bir örneğidir.⁵⁶ Maliye teorisinde genel tüketim vergileri arasında **en gelişmiş vergi şekli** olarak tanımlanan bu vergi modelinde⁵⁷ vergi yine tüm aşamalarda alınmakta fakat yalnızca üretimin bir önceki aşamasıyla son aşama arasındaki yaratılan katma değer üzerinden elde edilmektedir. Böylelikle daha önceki modellerde gerçekleşen adaletsizlik çözüme ulaştırılmaktadır.



Aynı zamanda Katma Değer Vergisi sayesinde malın ya da hizmetin, üreticiden tüketiciye doğru oluşa zincir sırasında vergisel anlamda bir otokontrol gerçekleşmektedir ve herkes vergiyi birbirinden almaya teşvik olmaktadır, bu durum da vergi gelirlerini yükseltmektedir.⁵⁸ Bu vergi türüne yapılan eleştirilerin yoğunlaştığı nokta ise verginin tamamının son tüketiciye yükleniyor olmasıdır.⁵⁹

⁵⁰ Bilici, N. & Bilici, A. (2011), s.187

⁵¹ Türk, İ. (2010), s.173

⁵² Pehlivan, O. (2011), s.129

⁵³ Bilici, N. & Bilici, A. (2011), s.187

⁵⁴ Akdoğan, A. (2011), s.281

⁵⁵ Türk, İ. (2010), s.173

⁵⁶ De Paula, A. & Scheinkman, J.A. (2010) “Value-Added Taxes, Chain Effects, and Informality”, *American Economic Journal: Macroeconomics*, Vol.2, s.196

⁵⁷ Bilici, N. & Bilici, A. (2011), s.188

⁵⁸ Bannock, G. (2008) “Reforming Value Added Tax”, *Economic Affairs*, Vol.21 (2), s.33

⁵⁹ Akdoğan, A. (2011), s.291