



Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

**TÜRKİYE'DE OTOMOTİV SEKTÖRÜNDE ÖZEL TÜKETİM  
VERGİSİ İNDİRİMLERİNİN VERGİ GELİRLERİ ÜZERİNE ETKİSİ:  
AMPİRİK BİR İNCELEME**

Soner ÜLGEN

Doktora Tezi

Ankara, 2024

TÜRKİYE'DE OTOMOTİV SEKTÖRÜNDE ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ İNDİRİMLERİNİN  
VERGİ GELİRLERİ ÜZERİNE ETKİSİ:  
AMPİRİK BİR İNCELEME

Soner ÜLGEN

Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü  
Maliye Ana Bilim Dalı

Doktora

Ankara, 2024

## KABUL VE ONAY

Soner ÜLGEN tarafından hazırlanan "Türkiye'de Otomotiv Sektöründe Özel Tüketim Vergisi İndirimlerinin Vergi Gelirleri Üzerine Etkisi: Ampirik Bir İnceleme" başlıklı bu çalışma, 31.05.2024 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak jürimiz tarafından Doktora Tezi olarak kabul edilmiştir.

---

Prof. Dr. Ahmet Burçin YERELİ (Başkan)

---

Prof. Dr. Pelin Varol İYİDOĞAN (Danışman)

---

Prof. Dr. Umur TOSUN (Üye)

---

Prof. Dr. Eda YEŞİL (Üye)

---

Doç. Dr. Eda Özdiler KÜÇÜK (Üye)

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylım.

Prof. Dr. Uğur ÖMÜRGÖNÜLŞEN  
Enstitü Müdürü

# YAYIMLAMA VE FİKRİ MÜLKİYET HAKLARI BEYANI

Enstitü tarafından onaylanan lisansüstü tezimin tamamını veya herhangi bir kısmını, basılı (kağıt) ve elektronik formatta arşivleme ve aşağıda verilen koşullarla kullanıma açma iznini Hacettepe Üniversitesine verdiğimi bildiririm. Bu izinle Üniversiteye verilen kullanım hakları dışındaki tüm fikri mülkiyet haklarım bende kalacak, tezimin tamamının ya da bir bölümünün gelecekteki çalışmalarda (makale, kitap, lisans ve patent vb.) kullanım hakları bana ait olacaktır.

Tezin kendi orijinal çalışmam olduğunu, başkalarının haklarını ihlal etmediğimi ve tezimin tek yetkili sahibi olduğumu beyan ve taahhüt ederim. Tezimde yer alan telif hakkı bulunan ve sahiplerinden yazılı izin alınarak kullanılması zorunlu metinleri yazılı izin alınarak kullandığımı ve istenildiğinde suretlerini Üniversiteye teslim etmeyi taahhüt ederim.

Yükseköğretim Kurulu tarafından yayınlanan **“Lisansüstü Tezlerin Elektronik Ortamda Toplanması, Düzenlenmesi ve Erişime Açılmasına İlişkin Yönerge”** kapsamında tezim aşağıda belirtilen koşullar haricince YÖK Ulusal Tez Merkezi / H.Ü. Kütüphaneleri Açık Erişim Sisteminde erişime açılır.

- Enstitü / Fakülte yönetim kurulu kararı ile tezimin erişime açılması mezuniyet tarihimden itibaren 2 yıl ertelenmiştir. <sup>(1)</sup>
- Enstitü / Fakülte yönetim kurulunun gerekçeli kararı ile tezimin erişime açılması mezuniyet tarihimden itibaren ..... ay ertelenmiştir. <sup>(2)</sup>
- Tezimle ilgili gizlilik kararı verilmiştir. <sup>(3)</sup>

31/05/2024

**Soner ÜLGEN**

<sup>1</sup>“Lisansüstü Tezlerin Elektronik Ortamda Toplanması, Düzenlenmesi ve Erişime Açılmasına İlişkin Yönerge”

- (1) Madde 6. 1. Lisansüstü teze ilgili patent başvurusu yapılması veya patent alma sürecinin devam etmesi durumunda, tez **danışmanın** önerisi ve **enstitü anabilim dalının** uygun görüşü üzerine **enstitü** veya **fakülte yönetim kurulu** iki yıl süre ile tezin erişime açılmasının ertelenmesine karar verebilir.
- (2) Madde 6. 2. Yeni teknik, materyal ve metodların kullanıldığı, henüz makaleye dönüşmemiş veya patent gibi yöntemlerle korunmamış ve internetten paylaşılması durumunda 3. şahıslara veya kurumlara haksız kazanç imkanı oluşturabilecek bilgi ve bulguları içeren tezler hakkında tez **danışmanın** önerisi ve **enstitü anabilim dalının** uygun görüşü üzerine **enstitü** veya **fakülte yönetim kurulunun** gerekçeli kararı ile altı ayı aşmamak üzere tezin erişime açılması engellenebilir.
- (3) Madde 7. 1. Ulusal çıkarları veya güvenliği ilgilendiren, emniyet, istihbarat, savunma ve güvenlik, sağlık vb. konulara ilişkin lisansüstü tezlerle ilgili gizlilik kararı, **tezin yapıldığı kurum** tarafından verilir \*. Kurum ve kuruluşlarla yapılan işbirliği protokolü çerçevesinde hazırlanan lisansüstü tezlere ilişkin gizlilik kararı ise, **ilgili kurum ve kuruluşun önerisi** ile **enstitü** veya **fakültenin** uygun görüşü üzerine **üniversite yönetim kurulu** tarafından verilir. Gizlilik kararı verilen tezler Yükseköğretim Kuruluna bildirilir.  
Madde 7.2. Gizlilik kararı verilen tezler gizlilik süresince enstitü veya fakülte tarafından gizlilik kuralları çerçevesinde muhafaza edilir, gizlilik kararının kaldırılması halinde Tez Otomasyon Sistemine yüklenir.

\* Tez **danışmanın** önerisi ve **enstitü anabilim dalının** uygun görüşü üzerine **enstitü** veya **fakülte yönetim kurulu** tarafından karar verilir.

## ETİK BEYAN

Bu çalışmadaki bütün bilgi ve belgeleri akademik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi, görsel, işitsel ve yazılı tüm bilgi ve sonuçları bilimsel ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu, kullandığım verilerde herhangi bir tahrifat yapmadığımı, yararlandığım kaynaklara bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunduğumu, tezimin kaynak gösterilen durumlar dışında zgn olduğunu, **Prof. Dr. Pelin VAROL İYİDOĞAN** danışmanlığında tarafımdan üretildiğini ve Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Yönergesine göre yazıldığını beyan ederim.

**Soner ÜLGEN**

## TEŞEKKÜR

Doktora eğitim sürecimde her an yanımda olan, desteğini ve kıymetli vaktini bir an olsun esirgemeyen çok kıymetli hocam Pelin VAROL İYİDOĞAN' a bana kattığı her şey için teşekkür ederim.

Tez çalışmasının başlangıcından sonuna kadar yapıcı eleştirileri ile katkı ve önerilerini esirgemeyen yoğun iş yükü altında bulunmasına rağmen değerli vaktini ayırmaktan imtina etmeyen; her konuda yol gösteren ve destek olan Prof. Dr. Umur TOSUN ve Prof. Dr. Eda YEŞİL hocalarıma gösterdiği özveriden dolayı teşekkür ederim. Doktora eğitim süresince engin bilgi ve tecrübesini esirgemeyen Prof. Dr. Ahmet Burçin YERELİ ve Doç. Dr. Eda Özdiler KÜÇÜK hocalarıma çok teşekkür ederim.

Öte yandan başta bugünlere gelmemin en büyük mimarları olan; sevgileri, fedakarlıkları ve özverileriyle hep arkamda duran aile üyelerime teşekkürü bir borç bilirim.

## ÖZET

Ülgen, Soner. *Türkiye’de Otomotiv Sektöründe Özel Tüketim Vergisi İndirimlerinin Vergi Gelirleri Üzerine Etkisi: Ampirik Bir İnceleme*, Doktora Tezi, Ankara, 2024.

Özel Tüketim Vergilerinde indirimle gidilmesinin temel amacı, indirimle konu ürünlerdeki toplam talep düzeyini artırmak suretiyle sektörü ve sektörden etkilenen birçok alt sektörü canlandırmak ve böylece bir yandan ekonomik büyümeye hızlandırmak bir yandan ise vergi gelirlerini artırmaktır. İndirimlerin vergi indirimine konu sektörlerdeki yatırımları artacağı ve buna bağlı olarak işsizliği azaltacağı söylenebilir. Bu amaçla Türkiye’de bazı dönemlerde KDV ve ÖTV gibi dolaylı vergilerde indirim yönünde düzenlemelere gidilmiştir Vergi indirimlerinin özellikle özel tüketim vergisi indirimlerinin toplam özel tüketim vergisi gelirleri ile toplam bütçe gelirleri üzerindeki etkisi analiz edilirken bu sürece olumlu veya olumsuz etki edebilecek kişi başı GSYİH, ÖTV indirimleri, ÖTV gelirleri, Bütçe Gelirleri, indirimle konu ÖTV gelirlerinin toplam ÖTV gelirleri içerisindeki payı ve kur değişimleri gibi diğer değişkenler dikkate alınmıştır. Optimal vergilemede kamu finansman ihtiyacına yetecek miktarda gelir elde etme çabasında vergi yükünün adil dağılımı kadar verginin etkinlik maliyetlerinin en aza indirilmesini sağlayacak bir vergi sisteminin oluşturulması önem arz etmektedir. Optimal vergileme teorisinde verginin tüketim üzerinden mi yoksa gelir üzerinden mi alınması gerektiği konusu ile alınacak en doğru oranının ne olması gerektiği soruların cevabı her ülkede farklı sonuçlar verebilmektedir. Örneğin ülkemizde özel tüketim vergisi her mal üzerinden alınmamaktadır. Burada optimal vergileme açısından tercih hükümetin maliyetsiz olarak yönetilebileceği sınırlı bir dizi vergi aracılığıyla sabit bir gelir miktarı sağlamasıdır. Bu yönüyle özel tüketim vergisi konusuna giren bazı mal gruplarında yapılan vergi indirimlerin optimal vergi teorisi açısından indirimle bekleneni sağlamak açısından en uygun oranının ne olması gerektiği veya tüketimin vergilemesi açısından en uygun emtia gruplarının vergilenmesi veya bazı emtiaların daha az oranda vergilenmesi hedeflene ulaşmak açısından önem arz edecektir. Bu çalışmanın amacı; vergi indirimlerinin vergi gelirleri üzerindeki etkisi analiz edilmeye çalışılırken, özellikle motorlu taşıtlar üzerinden alınan ÖTV’de yapılacak indirimlerinin mali etkisini eşik model aracılığıyla incelemektir.

### **Anahtar Sözcükler**

Vergi İndirimleri, Özel Tüketim Vergisi, Optimal Vergileme, Eşik Modeli

## ABSTRACT

ÜLGEN, Soner. *Effects of Tax Deductions: An Empirical Examination of the Effect of Special Consumption Tax Deductions on Tax Revenues in Turkey*, Doctoral Thesis, Ankara, 2024

The main purpose of reducing Special Consumption Taxes is to revitalize the sector and many sub-sectors affected by the sector by increasing the total demand level for the products subject to discount, and thus to accelerate economic growth while increasing tax revenues. It can be said that the discounts will increase investments in the sectors subject to tax reductions and, accordingly, reduce unemployment. For this purpose, in some periods in Turkey, regulations have been made to reduce indirect taxes such as VAT and SCT. While analyzing the impact of tax reductions, especially special consumption tax reductions, on total special consumption tax revenues and total budget revenues, GDP per capita, SCT reductions that may have a positive or negative impact on this process. Other variables such as SCT revenues, Budget Revenues, the share of SCT revenues subject to reduction in total SCT revenues and exchange rate changes were taken into account. In the effort to obtain sufficient revenue for public financing needs in optimal taxation, it is important to create a tax system that will minimize the efficiency costs of the tax as well as equitably distribute the tax burden. In the optimal taxation theory, the answers to the questions of whether the tax should be collected on consumption or income and what the most accurate rate should be can give different results in each country. For example, in our country, special consumption tax is not collected on all goods. The choice here, in terms of optimal taxation, is for the government to provide a fixed amount of revenue through a limited set of tax instruments that can be administered cost-free. In this respect, it will be important to determine what the most appropriate rate of tax reductions on some commodity groups that are subject to special consumption tax should be in order to achieve what is expected with the reduction in terms of optimal tax theory, or to tax the most appropriate commodity groups in terms of taxation of consumption, or to tax some commodities at a lower rate in order to achieve the target. The purpose of this study; While trying to analyze the effect of tax reductions on tax revenues, the aim is to examine the financial impact of the reductions in SCT, especially on motor vehicles, through the threshold model.

### **Keywords**

Tax Deductions, Special Consumption Tax, Optimal Taxation, Threshold Model.



## İÇİNDEKİLER

KABUL VE ONAY.....	i
YAYIMLAMA VE FİKRİ MÜLKİYET HAKLARI BEYANI .....	ii
ETİK BEYAN .....	iii
TEŞEKKÜR .....	iv
ÖZET .....	v
ABSTRACT .....	vi
İÇİNDEKİLER.....	vii
KISALTMALAR DİZİNİ.....	xi
TABLolar DİZİNİ .....	xii
ŞEKİLLER DİZİNİ.....	xiii
GİRİŞ .....	1
1. BÖLÜM:VERGİ İNDİRİMİNE TEORİK BİR BAKIŞ VE LİTERATÜR TARAMASI .....	4
1.1. VERGİ İNDİRİMLERİ VE LAFFER EĞRİSİ.....	4
1.2. VERGİ İNDİRİMLERİNİN VERGİ HASILASI ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ.....	8
1.3. OPTİMAL VERGİLEME.....	9
1.3.1. Optimal Vergileme Teorisi: Kurumsal Literatür .....	11
1.3.2. Optimal Vergilendirme Teorisinin Üç Temel Taşı .....	12
1.3.3. Optimal Emtia Vergilemesi .....	12
1.3.4. Optimal Tüketim Vergileri .....	14
1.3.5. Optimal Gelir Vergisi .....	15

1.3.6. Optimal Vergi Karışımı.....	16
<b>1.4. VERGİ YANSIMASI.....</b>	<b>18</b>
1.4.1. Kanuni Yansımaya .....	20
1.4.2. Fiili Yansımaya .....	20
<b>1.5. VERGİ İNDİRİMLERİNDE DİĞER ÜLKE DENEYİMLERİ.....</b>	<b>21</b>
1.5.1. Gelir Vergisi Sabit Vergi Oran Uygulaması: Estonya, Litvanya ve Rusya .....	21
1.5.2. 2009 Fransa KDV İndirimi .....	23
1.5.3. Amerika Birleşik Devletleri (ABD) Harding -Coolidge Vergi İndirimleri .....	25
1.5.4. ABD Kennedy Vergi İndirimleri.....	26
1.5.5. ABD Reagan Vergi İndirimleri .....	27
1.5.6. Amerika Birleşik Devletleri'nde Temettümler Üzerindeki Vergi İndirimi .....	27
1.5.7. Almanya'da Kurumlar Vergisi İndirimleri .....	28
1.5.8. İsveç ve Finlandiya Bodro Üzerindeki Vergi İndirimleri .....	31
1.5.9. ABD Alkol Üzerinden Alınan Vergilerde Yapılan Oran Değişiklikleri .....	33
<b>1.6. VERGİ İNDİRİMLERİNİN EKONOMİK VE MALİ ETKİLERİNE DAİR LİTERATÜR İNCELEMESİ.....</b>	<b>34</b>
1.6.1. Vergi İndirimlerinin Ekonomik Büyüme, İstihdam ve Talep Üzerindeki Etkisi .....	36
1.6.2. Vergi İndirimlerinin Tasarruf ve Yatırımlar Üzerindeki Etkisi.....	42
1.6.3. Ekonomik Durgunluk ve Vergi İndirimleri.....	43
1.6.4. Vergi İndirimlerinin Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi.....	46
<b>2. BÖLÜM:HARCAMA ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER.....</b>	<b>48</b>

<b>2.1. HARCAMA VERGİLERİNİN SINIFLANDIRILMASI</b> .....	<b>49</b>
2.1.1. İktisadi Muamele-Hukuki Muamele Vergileri .....	49
2.1.2. Genel Harcama-Özel Harcama Vergileri .....	50
2.1.2.1. Genel Harcama Vergileri.....	51
2.1.2.1.1. Tek Aşamalı Vergiler (Toplu Muamele Vergileri) .....	51
2.1.2.1.2. Yayılı Muamele Vergileri.....	51
2.1.3. Katma Değer Vergisi.....	52
2.1.3.1. Gayri Safi Hasılat Tipi KDV: .....	53
2.1.3.2. Gelir Tipi KDV: .....	53
2.1.3.3. Tüketim Tipi KDV:.....	53
2.1.4. Özel Tüketim Vergisi.....	53
2.1.4.1. Türkiye’de Özel Tüketim Vergileri .....	55
2.1.4.2. Türkiye’de Özel Tüketim Vergisi Sistemi.....	57
2.1.4.3. Özel Tüketim Vergisinin Uygulanma Nedenleri .....	57
2.1.4.3.1. Dolaylı Vergilerde Sadeleştirme .....	57
2.1.4.3.2. Basitlik ve Etkinlik .....	58
2.1.4.3.3. Özel Tüketim Vergisinin Gelir Sağlama Dışında Diğer Faydaları .....	58
2.1.4.3.4. Otomatik İstikrar Sağlayıcı Olarak Özel Tüketim Vergileri .....	59
2.1.4.3.5. Özel Tüketim Vergilerin Etkileri.....	60
2.1.4.4. Özel Tüketim Vergisinin Özellikleri .....	61
2.1.4.5. Özel Tüketim Vergisinin Bütçe Gelirleri İçerisindeki Önemi.....	62
2.1.4.6. Özel Tüketim Vergisinin Kapsamı.....	62
2.1.4.6.1. (I) Sayılı Liste ÖTV’ye Tabi Mallar .....	63
2.1.4.6.2. (II) Sayılı Liste ÖTV’ye Tabi Mallar .....	63
2.1.4.6.3. (III) Sayılı Liste ÖTV’ye Tabi Mallar .....	64
2.1.4.6.4. (IV) Sayılı Liste ÖTV’ye Tabi Mallar .....	65
2.1.4.7. Özel Tüketim Vergisinin Mükellefi.....	65
2.1.4.8. Avrupa Birliği’nde Uygulanan Özel Tüketim Vergileri.....	66
<b>2.2. ÖZEL TÜKETİM VERGİ GELİRLERİNİN VERGİ GELİRLERİ İÇERİSİNDEKİ PAYI</b> .....	<b>67</b>

2.2.1. Vergi Türlerinin Genel Bütçe Gelirleri İçerisindeki Payı.....	67
2.2.2. Özel Tüketim Vergisinin Toplam Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçerisindeki Yıllar İtibariyle Durumu.....	70
2.2.3. Listeler İtibariyle Özel Tüketim Vergisi Gelirleri.....	71
<b>2.3. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ ORANLARINDA YAPILAN VERGİ İNDİRİMLERİ.....</b>	<b>73</b>
2.3.1. Özel Tüketim Vergisi İndirimlerine İlişkin Cumhurbaşkanlığı Kararları .....	73
2.3.2. 31.10.2018 Tarihli ve 287 sayılı Cumhurbaşkanı Kararının Eki Karar ile Yapılan Özel Tüketim Vergisi İndirimleri.....	74
2.3.2.1. Binek Otomobillerinde Yapılan ÖTV İndirimleri .....	74
2.3.2.2. Dayanıklı Tüketim Mallarında Yapılan ÖTV Oranı İndirimleri.....	75
2.3.3. 30.12.2018 Tarihli ve 535 sayılı Cumhurbaşkanı Kararının Eki Karar ile Yapılan Özel Tüketim Vergisi İndirimleri.....	76
2.3.4. 31.12.2018 Tarihli ve 540 sayılı Cumhurbaşkanı Kararının Eki Karar ile Yapılan Özel Tüketim Vergisi İndirimleri.....	76
2.3.5. 20.03.2019 Tarihli ve 843 sayılı Cumhurbaşkanı Kararının Eki Karar ile Yapılan Vergi İndirimleri .....	77
<b>2.4. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ İNDİRİMLERİNİN ETKİLERİ.....</b>	<b>77</b>
2.4.1. Vergi İndirim Uygulamasında I. Dönem (31.10.2018-31.12.2018) .....	78
2.4.2. Vergi İndirim Uygulamasında II. Dönem (01.01.2019-31.03.2019) .....	78
2.4.3. Vergi İndirim Uygulamasında III. Dönem (01.04.2019-30.06.2019) .....	78
2.4.4. Dayanıklı Tüketim Mallarında Yapılan Vergi İndiriminin Uygulandığı Sekiz Aylık Dönem Öncesi ile Sekiz Aylık Dönem Sonrasının Karşılaştırılması.....	79

<b>3. BÖLÜM:TÜRKİYE'DE MOTORLU TAŞIT ARAÇLARINA İLİŞKİN ÖTV İNDİRİMLERİNİN ETKİSİNİN ANALİZİ .....</b>	<b>80</b>
<b>3.1. OTOMOTİV SEKTÖRÜ GENEL DURUM.....</b>	<b>80</b>
<b>3.2. SEKTÖRÜN ALT SEKTÖRLERİ VE ETKİLEŞİM HALİNDE OLDUĞU DİĞER SEKTÖRLER .....</b>	<b>81</b>
<b>3.3. OTOMOTİV SEKTÖRÜNDE VERGİ İNDİRİMLERİ.....</b>	<b>82</b>
3.3.1. Vergi İndirim Uygulamasında I. Dönem (31.10.2018-31.12.2018).....	83
3.3.2. Vergi İndirim Uygulamasında II. Dönem (01.01.2019-31.03.2019) .....	84
3.3.2. Vergi İndirim Uygulamasında III. Dönem (01.04.2019-30.06.2019) .....	84
<b>3.4. MOTORLU TAŞIT ARAÇLARINDA YAPILAN VERİ İNDİRİMİNİN UYGULANDIĞI SEKİZ AYLIK DÖNEM ÖNCESİ VE SEKİZ AYLIK DÖNEM SONRASININ KARŞILAŞTIRILMASI.....</b>	<b>85</b>
<b>3.5. SON ON YILLIK DÖNEMDE ORTALAM DÖVİZ KURLARI .....</b>	<b>85</b>
<b>3.6. VERGİ İNDİRİMİNİN UYGULANDIĞI DÖNEMLERDE DÖVİZ KURLARININ DURUMU .....</b>	<b>87</b>
<b>3.7. DAYANIKLI TÜKETİM MALLARI İLE BİNEK OTOMOBİLLERİNDE YAPILAN VERGİ İNDİRİMLERİNİN ÖZEL TÜKETİM VERGİ GELİRLERİ ÜZERİNDE YARATTIĞI ETKİ.....</b>	<b>88</b>
<b>3.8. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ İNDİRİMLERİNİN ETKİLERİNE YÖNELİK AMPİRİK ANALİZ.....</b>	<b>91</b>
3.8.1. Analiz Verileri .....	91
3.8.2. Metodoloji ve Ampirik Sonuçlar.....	92
<b>SONUÇ VE DEĞERLENDİRME.....</b>	<b>100</b>
<b>KAYNAKÇA.....</b>	<b>106</b>

<b>EK 1: ORİJİNALLIK RAPORU.....</b>	<b>114</b>
<b>EK 2: ETİK KURUL/KOMİSYON İZİNİ YA DA MUAFİYET FORMU .....</b>	<b>116</b>

## KISALTMALAR DİZİNİ

**AB:** Avrupa Birliği

**BSMV:** Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi

**KDV:** Katma Değer Vergisi

**ÖTV:** Özel Tüketim Vergisi

**GSYİH:** Gayri Safi Yurtiçi Hasıla

## TABLOLAR DİZİNİ

<b>Tablo 1:</b> Vergi Türleri İtibariyle 2010-2020 Yılları Arası Vergi Gelirleri .....	69
<b>Tablo 2:</b> Özel Tüketim Vergisi Gelirlerinin Genel Bütçe Gelirleri İçerisindeki Yeri .....	71
<b>Tablo 3:</b> Listeler İtibariyle ÖTV Gelirleri .....	71
<b>Tablo 4:</b> 31.12.2023 Tarihi İtibariyle Özel Tüketim Vergisi Gelirlerinin Genel Bütçe Gelirleri İçerisindeki Yeri .....	72
<b>Tablo 5:</b> Özel Tüketim Vergisi Gelirlerinin Genel Bütçe Gelirleri İçerisindeki Yeri (Ocak-Nisan 2024 Dönemi) .....	73
<b>Tablo 6:</b> ÖTV Kanununa Ekli (IV) Sayılı Listede Yer Alan Dayanımlı Tüketim Malları Özel Tüketim Vergisi Gelirleri Gerçekleşmeleri (2017-2020) .....	77
<b>Tablo 7:</b> 2017 Yılı Otomotiv Satışları .....	81
<b>Tablo 8:</b> Motorlu Taşıt Araçlarına İlişkin ÖTV Gelirleri (2017-2020) .....	83
<b>Tablo 9:</b> Amerikan Doları Ortalama Döviz Kuru .....	85
<b>Tablo 10:</b> Euro Ortalama Döviz Kuru .....	86
<b>Tablo 11:</b> 2017, 2018 ve 2019 Yılları Aylar İtibariyle Ortalama Döviz Kurları ....	87
<b>Tablo 12:</b> Özel Tüketim Vergisi Gelirleri 2017-2020 .....	90
<b>Tablo 13:</b> Verinin Tanımlanması .....	91
<b>Tablo 14:</b> Model 1 .....	93
<b>Tablo 15:</b> Model 2 .....	96



## ŞEKİLLER DİZİNİ

<b>Şekil 1:</b> Laffer Eğrisi .....	5
<b>Şekil 2:</b> Sabit Vergi Uygulamasından Önce ve Sonra Ortalama Yıllık Reel GSYİH büyümesi.....	22
<b>Şekil 3:</b> Vergi Gelirleri (Milyon Ruble).....	23

## GİRİŞ

Vergi indirimleri ülkelerin amaçlanan makro ekonomik etkilere ulaşmak için başvurdukları maliye politikası araçlarından biridir. Vergilerin kurumsal yatırımlar üzerindeki etkisi, ülke ekonomisini canlandırmaya yönelik hükümet reform stratejileri için önemli bir motivasyon kaynağı olmaya devam etmektedir. Dünya ülkelerin birçoğunda vergi indirim deneyimleri olmuş ve deneyimler sonucunda istihdam, yatırım ve bütçe üzerinde olumlu veya olumsuz etkiler gözlenmiştir. Vergi oranları ile vergi geliri arasındaki bir seviyeye kadar doğru orantı, belli bir noktadan sonra ise ters orantı olduğu Laffer tarafından ortaya konulmuştur. Diğer bir deyişle, belli bir seviyeye kadar vergi oranlarının artırılması ile vergi gelirleri artırılabilen bir seviyeden sonra vergi oranlarının artırılması, vergi gelirlerinde azalmaya yol açmaktadır. Laffer Eğrisi teorisi ile vergi oranlarındaki değişimlerin vergi gelirlerindeki etkileri ortaya konulmaya çalışılmış, vergi oranlarındaki indirimlerin gelir üzerindeki etkileri dışında harcama üzerindeki etkisi de incelenmiştir. Ülkemizde vergi indirimlerinin vergi gelirleri üzerindeki etkisi analiz edilmeye çalışılırken 01.10.2018-30.06.2020 tarihleri arasında Türkiye’de binek otomobilleri üzerinden alınan özel tüketim vergisi oranlarında yapılan vergi indirimlerinin vergi gelirleri üzerindeki etkisi ortaya konulmaya çalışılmış ve vergi oranlarında yapılan indirimlerin o günkü ekonomik ve mali koşullarla birlikte değerlendirilerek etkisinin incelenmesi gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

Kamunun ihtiyaç duyduğu vergi geliri toplanırken, vergi yükünün adil bir şekilde dağılımını sağlayacak ve vergi maliyetlerini en az seviyeye indirecek bir vergi sisteminin meydana getirilmesi şeklinde de tanımlanan Optimal vergileme, devletlerin adalet ve etkinlik arasındaki seçimini en belirgin şekilde ortaya koyan ve aynı zamanda sosyal refahı artıran vergileme anlamına gelmekte olup, çalışmada optimal vergileme konusundaki literatür taraması yapılmıştır. Dünya’da diğer ülke vergi indirimi uygulamalarında vergi indirimlerin etkileri araştırılırken, genellikle makro ekonomik etkileri üzerinde durulduğu gözlenmiştir. Ayrıca, diğer ülkelerde otomobillerden ve dayanaklı tüketim malları

üzerinden alınan özel tüketim vergisi benzeri bir vergileme söz konusu olmadığından literatür taramasında diğer ülkelerde yapılan KDV, temettü ve kurumlar vergisi gibi vergi indirimlerine ilişkin bilgilere yer verilmiş ve bu indirimlerinin makro ekonomik etkilerinden bahsedilmiştir.

Vergi indirimlerinin etkileri doğrultusunda hazırlanan tez çalışmasının ilk bölüm vergi indirimi teorisi ve literatür taraması, ikinci bölümde Türkiye’de harcama vergisi teorisi ve Türkiye’de uygulanan özel tüketim vergisi sistemi, üçüncü bölüm Ülkemizde motorlu araçlarda yapılan özel tüketim vergisi indirimleri, dördüncü bölüm ise özel tüketim vergisi indirimlerinin etkilerine yönelik ampirik analiz kısmını oluşturmaktadır.

Çalışmanın ilk bölümünde, Laffer eğrisi teorisi ve optimal vergilemeye yönelik kapsamlı bir kavramsal ve teorik çerçeve sunulmuştur. Ayrıca, tüketim vergilerinin vergi yükünün tüketici üzerindeki kalması nedeniyle vergi yansıması kavramına yer verilmiştir. Devamında Dünya’daki vergi indirimlerine yönelik literatür taraması ile vergi indirimlerinin ekonomik ve mali etkilerine dair literatür incelemesi ortaya konulmuştur. Örneğin, Fransa’da 2009 yılında yapılan KDV reformunun, istihdam ve fiyatlar genel seviyesi üzerinde etkileri ortaya konulmaya çalışılmıştır. Benzer şekilde ABD’de marjinal gelir vergisi oranlarında yapılan indirimlerin istihdam, üretim ve yatırımları üzerindeki olumlu etkileri ortaya konulmuş ve vergi indirimlerinin yapıldığı dönemleri takip eden yıllarda ABD’de gayri safi yurtiçi hasılanın artması, daha fazla insanın istihdama katılması ve vergi tabanı genişlemesine yönelik olumlu sonuçlar doğurduğu gözlenmiştir. İkinci bölümde Harcama vergileri teorisi ve tüketim üzerinden alınan vergiler, ülkemizde uygulanan dolaylı vergi türlerine ilişkin açıklamalara yer verilmiş, ayrıca Türkiye’de 2002 yılından beri uygulanan özel tüketim vergileri üzerinde durulmuş, verginin getiriliş nedenleri, özel tüketim vergisinin konusu, kapsamı, mükellefleri gibi özellikleri ile otomatik stabilizatör olarak özel tüketim vergilerinin etkileri açıklanmaya çalışılmıştır. Ayrıca, Avrupa Birliğinde uygulanan özel tüketim vergisi ile Türkiye’de bütçe gelirleri için iyi bir gelir kaynağı olan ÖTV gelirlerinin genel bütçe vergi gelirleri içerisinde payının yıllar

itibariyle durumu ortaya konulmuştur. İlave olarak Türkiye’de 2018-2019 yıllarında yapılan özel tüketim vergisi indirimleri hakkında bilgiler verilmiştir. Üçüncü bölümde Türkiye’de (II) sayılı listede bulunan binek otomobilleri üzerinde yapılan vergi indirimlerinin vergi gelirleri üzerindeki etkisi analiz edilmeye çalışılmıştır. Dördüncü bölümde özel tüketim vergisi indirimlerinin etkilerine yönelik ampirik bir çalışma yapılarak vergi yükünün belli eşik değerin altında ve üstünde olduğu durumlarla, döviz kurunun düşük ve yüksek seviyelerinde vergi indirimlerinin vergi gelirleri üzerindeki etkisi ortaya konulmuştur.

Bu çerçevede çalışmada; iki model üzerinde çalışılmıştır. “Birinci modelde vergi yükünün eşik değer altındaki ve üstündeki değerleri için ÖTV indiriminin indirime konu ÖTV gelirlerinin toplam ÖTV içerisindeki payına etkisi incelenmiştir”. “İkinci modelde vergi yükünün eşik değer altındaki ve üstündeki değerleri için ÖTV indiriminin ÖTV gelirlerinin genel bütçe gelirleri içerisindeki payına etkisi incelenmiştir”. Analiz sonuçları değerlendirildiğinde; Birinci modelde vergi yükünün eşik değer altındaki ve üstündeki değerleri için ÖTV indiriminin indirime konu ÖTV gelirlerinin toplam ÖTV içerisindeki payına ilişkin sonuçlara ulaşılmıştır. Sonuçlar göre, vergi yükü gerek eşik değer olarak saptanan %77’nin altında, gerekse üstünde iken, ÖTV indirimi neticesinde indirime konu ÖTV gelirlerinin toplam ÖTV gelirleri içerisindeki payı yükseldiği gözlenmiştir. İkinci modelde döviz kurunun eşik değer altındaki ve üstündeki değerleri için ÖTV indiriminin indirime konu ÖTV gelirlerinin toplam ÖTV içerisindeki payına etkisi incelenmiştir. Elde edilen sonuçlara göre, döviz kurunun düşük seviyelerinde, diğer bir ifadeyle TL görece değerli iken, ÖTV indirimi neticesinde indirime konu ÖTV gelirlerinin toplam ÖTV gelirleri içerisindeki payını anlamlı bir biçimde değiştirmedeği görülmüştür. Bunun aksine, döviz kurunun yükselerek, TL değer kaybettiğinde ÖTV indiriminin; indirime konu ÖTV’nin toplam ÖTV içerisindeki payını anlamlı bir biçimde artırdığı gözlenmektedir. Diğer taraftan, kontrol değişken olan kişi başı gelir ve vergi yükünün etkisi incelendiğinde, vergi yükündeki artış ÖTV gelir artışını yaratırken, kişi başı gelirdeki artışın ÖTV gelirlerinin payını anlamlı ve negatif olarak etkilediği izlenmektedir.

# 1. BÖLÜM

## VERGİ İNDİRİMİNE TEORİK BİR BAKIŞ VE LİTERATÜR TARAMASI

Vergi indirimlerinin vergi gelirleri üzerindeki pozitif veya negatif etkisi tartışmasıdır. Bu etki tek başına vergi indirimleri ile açıklanamamaktadır. Bu etkiler vergi indiriminin yapıldığı zamandaki mali ve ekonomik koşullara göre değişkenlik göstermektedir. Dünya literatüründe yapılan vergi indirimlerin genellikle makro ekonomik etkileri üzerinde durulmuş, sınırlı da olsa vergi gelirleri üzerindeki etkisi ortaya konulmaya çalışılmıştır. Her ne kadar Dünya uygulamalarında özel tüketim vergisi indirimlerine rastlanılmamaktaysa da bu bölümde çeşitli ülke uygulamalarında farklı türde vergi indirimleri uygulayan ülke deneyimlerine yer vermek suretiyle diğer ülke deneyimlerinde yapılan vergi indirimlerinin makro ekonomik etkileri ortaya konulmuştur. Vergi indirimlerinin etkilerini daha iyi ortaya koyabilmek adına vergi indirimlerinin ardındaki teori olan optimal vergileme teorisi ile Laffer teorisine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

### 1.1. VERGİ İNDİRİMLERİ VE LAFFER EĞRİSİ

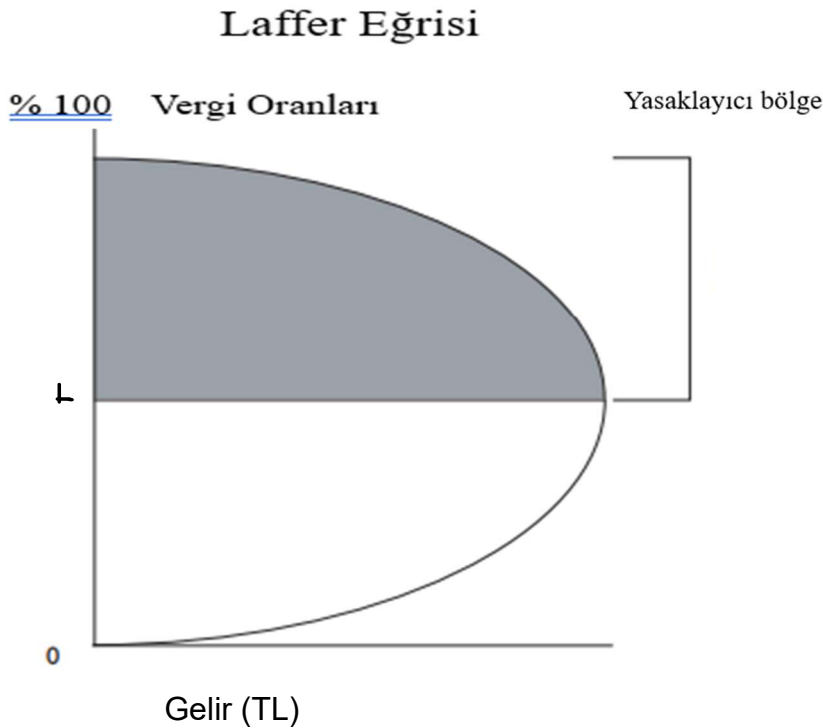
Laffer eğrisi, vergi oranları ve vergi gelirleri değişik durumlardaki etkileşimi göstermektedir. Dupuit eğrisi de olarak tanımlanan Laffer eğrisi, J. Dupuit tarafından 1844 yılında tanımlaması yapılmıştır. Buna göre, bir vergi sıfır değerinden caydırıcı düzeye ulaşana kadar kademeli olarak arttırıldığında, getirisi ilk başta sıfır olmaktadır. Sonrasında vergi oranı maksimuma ulaşana kadar küçük aşamalarla artmakta, izleyen süreçte ise tekrar kademeli olarak azalmaktadır (Bilinder, 1981, s.83).

Buradan yola çıkarak, Laffer Eğrisinin ardındaki teori, vergi oranlarındaki değişikliğin iki etkisi olduğunu ileri sürmektedir. Bunlardan ilki olan, aritmetik etki vergi oranları düşürüldüğünde, vergi gelirlerinin de aynı oranda azaldığına

ortaya koymaktadır. Bunun tersi de doğrudur. Yani vergi oranları artırıldığında, vergi gelirleri de aynı oranda artar (Laffer, 2004, s.1).

İkinci etki olan ekonomik etki ise vergi oranlarının düşürülmesinin iş, verimlik ve istihdam üzerinde pozitif etkisinin olduğunu savunur. Bunun yanında vergi oranları artırılırsa ise tam tersi bir ekonomik etki oluşur. Diğer deyişle, vergi oranlarının yükseltilmesi, vergilendirilen faaliyetlere katılımı cezalandırmak suretiyle ters etki yaratır. Aritmetik etki daima ekonomik etkinin tersi yönde hareket eder. Bundan dolayı, ekonomik ve aritmetik etki birlikte değerlendirildiğinde vergi oranlarındaki değişimin toplam gelir üzerindeki etkisi belirlemek zorlaşmaktadır (Laffer, 2004, s.2).

### Şekil 1: Laffer Eğrisi



**Kaynak: (Laffer, 2004, s.2).**

Şekil 1’de Eğrinin grafiksel gösterimine yer verilmektedir. Laffer eğrisine göre, vergi gelirlerinin hiç elde edilemediği durumlar olmaktadır. İlk durum, vergi

oranları sıfırken vergi alınamayacağı için vergi de sıfır olacaktır. İkinci durum, vergi oranları en yüksek seviyede iken devlet bireylerin elde ettiği gelirin hepsini vergi adı altında aldığı için vergi sıfır olacaktır. Bu durumlarda bireyler çalışmak ve üretmek istemeyeceklerdir. Vergi oranı ile elde edilen vergi geliri arasındaki vergi oranının değişik seviyelerinde doğru orantı ile ters orantının bulunduğu noktalar mevcuttur. L noktası vergi oranları arttırıldığında vergi gelirleri artmakta olduğunu göstermektedir. L noktasından sonra ise vergi oranları artmaya devam ettikçe, vergi gelirlerinde azalma gözlenmektedir. (Yücebaşı, 2014, s.53). İki uç arasında aynı miktar vergi geliri elde edilecek iki nokta bulunmaktadır (küçük vergi matrahında yüksek vergi oranı, büyük vergi matrahında düşük vergi oranı). Mevcut vergi oranı çok yüksek ise şekil 1'deki taralı bölgede vergi oranlarındaki indirim vergi gelirlerinin artmasına neden olacaktır. Vergi indirimin ekonomik etkisi aritmetik etkisinden daha ağır basacaktır. Vergi oranı sıfır olduğunda bireyler kazançlarının tamamını ekonomi hayatın içerisinde kullanabileceklerdir. Vergi oranı %100 olduğunda ise üretim duracaktır, zira ücret gelirlerinin tamamına hükümet el koyduğunda kimse çalışmak istemeyecektir (Wanniski, 1978, s. 3).

Arthur B. Laffer'ın ünlü eğrisini çizmesine kadar, vergi oranlarının değişik seviyeleri ile devletin elde ettiği gelirleri arasında ters bir ilişki olasılığı hakkında kamuoyunda önemli tartışmalar olmuştur. Laffer eğrisi, toplam geliri vergi oranına göre belirler ve belirli bir gelirin tahsil edilebileceği iki oran olduğunu göstermiştir. Eğrinin yukarı eğimli kısmına "no" aralığı denilir ve aşağı doğru eğimli bölümüne ise "yasaklayıcı" aralık denilir. Hiçbir rasyonel hükümet uzun vadede ikinci aralıkta çalışmak istemeyecektir. Yasaklayıcı aralığın bulunduğu bölgede yüksek vergi oranları ekonomik faaliyeti daraltacaktır ve çalışanların boş zaman geçirmelerini teşvik edecektir (Fullerton, 1980, s.2)

Adam Smith, Ulusların Zenginliği kitabında (1776) vergi gelirleriyle vergi oranları arasında zıt bir ilişki olduğunu; yüksek vergilerin, vergilendirilen malların tüketimini azaltarak, kaçakçılığı teşvik ettiğini, bunun sonucunda genellikle hükümetlerin daha makul vergi oranlarından elde edilebilecek gelir tutarından daha az gelir sağladığını savunmaktadır. Lafer eğrisinin varlığı, matematiğin bir

sonucudur. Laffer tepesinin, yani vergi gelirlerini maksimuma çıkaran bir vergi oranının mevcut olduğu şüphesizdir (Bilinder, 1981, s.83).

Laffer eğrisi, vergi oranının %100 olduğunda, bireylerin ücreti sıfırlanacağından çalışma şevklerinin azalacağını ortaya koymaktadır. Bu durum hükümetlerin vergi gelirlerini aşındırmaktadır. Benzer şekilde vergi oranı %0 olduğunda vergi tabanının ne olduğunun önemi olmaksızın, çalışan bireylerin ücretlerinden vergi alınamadığından elde edilen vergi geliri sıfır olacaktır. Laffer eğrisi, iki uç nokta arasında aynı vergi gelirin elde edildiği iki noktanın bulunduğunu ortaya koymaktadır. Öte yandan, Laffer eğrisi, vergi oranlarındaki değişikliklerin vergi gelirleri üzerindeki etkisinin ne olacağını hiçbir zaman kesin bir şekilde söylememektedir. Diğer deyişle, Laffer Eğrisi, vergi indirimlerinin vergi gelirlerini artırıp artırmayacağını veya azaltıp azaltmayacağını net bir şekilde ortaya koymamaktadır. Vergi oranlarındaki değişikliklere, vergi gelirin tepkisi, yürürlükteki vergi sistemine, indirimin yapıldığı döneme, yürürlükte olan vergi oranlarının düzeyine bağlı olabilir. Vergi oranı çok yüksek ise (grafikteki taralı bölge) vergi oranlarında yapılacak indirim, vergi gelirlerinin artmasına neden olacaktır (Laffer, 2004, s.3).

Vergi oranlarındaki indirimlerin gelir üzerindeki etkileri dışında harcama etkisi de bulunmaktadır. Yapılması muhtemel vergi indirimleri, teşvik edici bir unsur olarak üretimde ve istihdamda artışa neden olduğundan, vergi indirimleri aynı zamanda kamu harcamalarını azalmasına neden olacaktır. Kamu harcamalarında meydana gelen azalma ise bütçe üzerinde olumlu etki yaratacaktır. Zira vergi indirimlerinin istihdam ve üretim üzerindeki yaratacağı olumlu etkiler hükümetlerce yapılması gereken işsizlik ve diğer sosyal yardım harcamalarında azalmaya yol açacaktır (Laffer, 2004, s.3).

Sermaye üzerinden alınan kazanç vergisi ile gelir vergisi arasındaki önemli fark vardır. Yatırımcılar, sermaye kazançlarını ne zaman realize edecekleri konusunda bilgilidirler. Bu bilgi sayesinde sermaye üzerinden elde ettiklerin kazançlarının ne zaman ve ne oranda vergileneceği konusunda da fikir



sahibidirler. Hiçbir yatırımcı sermaye kazançları üzerinden daha fazla vergi ödemek istekli değildir. Bu sebeple sermaye kazancı üzerinden alınan vergi oranlarında indirim yapıldığında devletin vergi gelirleri artacaktır. Vergi indirimi yapılmadan hemen önce vergi gelirlerinde bir düşüş gözlemlenebilir. Aynı şekilde sermaye kazanç vergisinde yapılacak vergi artışları öncesinde vergi gelirlerinde artışlar olabilir. Artış sonrası ise vergi gelirinde azalma görülecektir (Laffer, 2004, s.9).

## **1.2. VERGİ İNDİRİMLERİNİN VERGİ HASILASI ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ**

Vergi indirimlerinin vergi hasılası üzerinde etkisinin incelemesinde üç unsur ön plana çıkmaktadır. Bu unsurları; vergi indirim miktarı, vergi indiriminin zamanlaması ve vergi indirimlerinin yeri olarak açıklayabiliriz.

Birinci unsur vergi indirim miktarıdır. Bireylerin vergi ödemek için çalışmadıkları, tüketmedikleri ya da yatırım yapmadıkları söylenebilir. Bireyler vergi sonrası gelir elde edebilmek için çalışırlar ve tüketimlerini vergi sonrası kalan gelirleri ile yaparlar. Bu yüzden bireyler vergilerden ziyade vergi sonrası ellerine kalan parayla ilgilenirler. Vergi oranları ne kadar yüksek olursa, vergi oranlarındaki yüzdelik indirimin ekonomik (arz yönlü) etkisi de o kadar yüksek olacaktır. Benzer şekilde, artan oranlı bir vergi yapısı altında, vergi oranlarında eşit oranda indirim yapılması, en büyük etkiyi en yüksek vergi diliminde, en az etkiyi ise en düşük vergi diliminde göstermektedir (Laffer, 2004, s.3).

İkinci unsur vergi indirimlerinin zamanlamasıdır. Vergi sonrası kazanç, bireylerin ne kadar ve ne zaman çalışmaları gerektiğini ne kadar harcamaları gerektiği ve ne kadar yatırım yapmaları gerektiğini etkiler. Örneğin, bir vergi indirimi beklentisi varsa bireyler indirimden önce para harcamayı mantıklı bulmazlar. Benzer şekilde, bireylerin ücret gelirleri üzerinden alınan vergilerde indirim beklentileri varsa bireyler vergi ödememek için gelir elde etmekten kaçınırlar (Laffer, 2004, s.3).

Son olarak, bireyler vergi sonrası gelirlerini nereden elde edeceklerini, nerede yatırım yapacaklarını ve vergi sonrası paralarını nerede harcayacaklarını kendileri belirlerler. Bu açıdan vergi oranlarındaki ülke ve bölge farklılıkları önemlidir (Laffer, 2004, s.4).

### 1.3. OPTİMAL VERGİLEME

Teorik çerçevede vergi indirimlerinin etkisini dayandırdığımız Laffer teoremi kökenini optimal vergi yaklaşımından almaktadır. Optimal vergi Teorisi, vergi oranlarının seviyeleri hakkındaki tartışmalara çeşitli şekillerde katkıda bulunabilir. Vergi oranlarının hedeflere ve olasılıklara göre nasıl değiştiği hakkında bilgi edinmek için en uygun vergi oranlarının hesaplanmasını mümkün kılar. Vergi oranlarının belirli endekslere (örneğin çeşitli türlerdeki esneklikler) nasıl bağlı olduğunu gösterir, böylece hangi kanıt biçiminin en yararlı olacağını ve bu bilgilerin vergi oranları üzerinde ne gibi bir etkisi olacağını gösterir. Optimal vergilendirme için kurallar formüle edebilir, vergi oranları cinsinden ifade edilmese de, ekonomi politikasının etkilerinin daha iyi ölçülmesine dikkat çekmeye hizmet edebilir. Optimal vergi oranları veya optimal vergilendirme kuralları için, daha önce eksik olan veya kusurlu bir şekilde mevcut olan inmodellerin ve politika tartışmalarının ortaya konmasının sonuçlarını araştırabilir (Mirrlees, 1976, s.1)

Optimal vergileme, devletlerin adalet ve etkinlik arasındaki seçimini ortaya koyan ve sosyal refahı maksimuma ulaştırmaya çalışan vergileme anlamına gelmektedir. Optimal vergileme yoluyla sosyal refahı optimize edebilmek için vergilemede adalet ile vergilemede etkinlik arasında arzu edilen şekilde bir denge kurulmaya çalışılır. Optimal vergilemenin temel hareket noktasını sosyal refahın maksimizasyonu oluşturur. Toplumu oluşturan bireylerin hayat düzeyleri, mutlulukları ve memnuniyetlerini maksimize edilebilmek için götürü vergiler dışındaki vergilerin nasıl tasarlanması gerektiği, optimal vergilemenin en önemli konusunu oluşturur. Optimal vergileme teorisi temelde Frank Ramsey (1903-1930) ve James Mirrless (1936-) öncülüğünde ilerlemiş olup, verginin gelir

üzerinden mi? yoksa tüketim üzerinden mi alınmalıdır? vergi tüketim vergileri üzerinden alınacak ise bütün tüketim vergileri aynı orandı mı yoksa farklı oranda mı vergilenmelidir? vergi gelir üzerinden alınacaksa vergi tarifesi nasıl olmalıdır? sorularının cevabını bulunmaya çalışılır (Şen, Şağbaşı, 2017, s.285-286).

Kamunun ihtiyaç duyduğu vergi geliri toplanırken, vergi yükünün bireyler arasında adil dağılımını sağlayacak ve verginin işlerlik maliyetlerini minimuma indiren optimal bir vergi sisteminin kurulması önemlidir (Evans, 2012, s.369). Bu nedenle optimal vergileme, verginin işlerlik maliyetlerini en aza indirmek ile adalet arasındaki dengeye özen göstermektedir (Alm,1996, s.120). Vergilemeye yönelik toplumun tercihlere ilişkin planlanan ve uygulanan politikaların, toplumu oluşturan bireylerin hayat düzeylerini, mutluluklarını ve memnuniyetlerini en üst düzeye ulaştıracağı kabul edilmektedir (Karakaş&Selan, 2020, s.275).

Optimal vergilendirme teorisi, son yirmi yıldır, vergilendirmeye hükmeden normatif yaklaşım olmuştur. Hükümdarlığı sırasında, hükümetlerin kullanabileceği vergi araçları seti hakkındaki varsayımlar, ekonominin yapısı ve vergi politikasının hedefleri arasındaki ilişkiler hakkında birkaç yararlı içgörü üretmiştir. Vergi toplamanın zorlayıcı doğası, bir vergi sisteminin uygulanmasının kaynak maliyetinin büyük olduğu anlamına gelir. Ayrıca, alternatif vergi sistemleri, işletmenin kaynak maliyetinde büyük farklılıklar gösterir. Çeşitli vergilerin idare kolaylığındaki farklılıklar, uygun vergi politikasının kritik bir belirleyicisi olmuştur ve olmaya devam edecektir. Optimal vergilendirmede tipik bir vergi uygulamanın üç temel yönü vardır. Birincisi, bireylerin tercihlerinin, teknolojinin (genellikle ölçeğe göre sabit getiriler) ve pazar yapısının (genellikle mükemmel rekabet) açık bir temsili vardır. İkincisi, hükümet, maliyetsiz olarak yönetilebilecek sınırlı bir dizi vergi aracıyla sabit bir gelir miktarı sağlamalıdır. Vergi yükümlülüğünün herhangi bir ekonomik kararla ilgisi olmayan götürü vergiler genellikle göz ardı edilir. Ekonomiyle ilgili varsayımlar göz önüne alındığında, herhangi bir vergi aracı seçimi, her birey için bir tüketim paketi ile ilişkilidir. Son olarak, sonuçları sıralayan ve mevcut

sınırlı küme arasından en iyi ("optimal") vergi sistemini seçen bir kriter işlevi vardır. Temsili bir bireye sahip modellerde, bu kriter basitçe onun kullanım düzeyidir. Heterojen bireylere sahip modellerde, bireylerin fayda düzeylerini bir sosyal refah ölçüsünde toplamak için faydacı bir sosyal refah işlevi kullanılır (Slemrod,1978, 157-158).

### **1.3.1. Optimal Vergileme Teorisi: Kurumsal Literatür**

Ramsey ve Mirrlees optimal vergilemeye ilişkin çalışmaları ile literatüre çok büyük katkılar sağlamıştır. Ramsey harcama vergileri üzerinde durmuş ve bu vergi türünde hangi mal ve hizmetlerin harcama vergisinin konusuna girmesi gerektiği ve doğru vergi oranlarının ne olması gerektiği üzerine yoğunlaşarak, teorinin gelişmesine önemli katkılar sağlamıştır. Harcama vergilerindeki etkinlik kaybını en az seviyeye indirecek bir vergi oranının hangi oran olması gerektiğini inceleyerek, ters esneklik kuralını ortaya koymuştur. Mirrlees ise optimal bir artan oranlı gelir vergisi tarifesinin hangi oranları içermesi gerektiği konusu üzerinde durmuş ve gelire oranla azalan marjinal vergi oranının daha optimal olacağını ortaya atmıştır. Bireylerin gelir elde etmek için çalışmaları arttıkça, ödeyecekleri verginin azalması ile verginin ikame etkisi en az düzeye indirilmiş olacaktır (Şen &Şağbaş, 2017, s.278).

Yapılan diğer çalışmalarda da vergilemenin işlerlik büyüklüğü incelenmiştir. Örneğin, gelir esnekliği az olan emtiaların daha fazla oranda vergilendirilmesi gerektiği ortaya atılmıştır. Gelir vergisi tarifelerinin gelire oranla azalan bir yapıya sahip olması gerektiğinin altı çizmiştir. Optimal vergilemeye konusunda yapılan çalışmaların büyük kısmında, etkinliğin ön plana çıkarılmış, vergilemenin adalet boyutu göz ardı edilmiştir. Örneğin, Phelps (1973), çalışmalarında, etkinlik ve adaletin birbirlerinin yerine geçmesinden ziyade, ikisi arasında denge kurulması gerektiği de belirtmiştir (Şen&Şağbaş, 2017, s.280).

### 1.3.2. Optimal Vergilendirme Teorisinin Üç Temel Taşı

Optimal vergilendirmede tipik bir uygulamanın üç temel yönü vardır. Birincisi, bireylerin tercihlerinin, teknolojinin (genellikle ölçeğe göre sabit getiriler) ve pazar yapısının (genellikle mükemmel rekabet) açık bir temsili vardır. İkincisi, hükümet, maliyetsiz olarak yönetilebilecek sınırlı bir dizi vergi aracıyla sabit bir gelir miktarı sağlamalıdır. Vergi yükümlülüğünün herhangi bir ekonomik kararla ilgisi olmayan götürü vergiler genellikle göz ardı edilir. Ekonomiyle ilgili varsayımlar göz önüne alındığında, herhangi bir vergi aracı seçimi, her birey için bir tüketim paketi ile ilişkilidir. Son olarak, sonuçları sıralayan ve mevcut sınırlı küme arasından en iyi ("optimal") vergi sistemini seçen bir kriter işlevi vardır. Temsili bir bireye sahip modellerde, bu kriter basitçe onun kullanım düzeyidir. Heterojen bireylere sahip modellerde, bireylerin fayda düzeylerini bir sosyal refah ölçüsünde toplamak için faydacı bir sosyal refah işlevi kullanılır. Optimal vergi literatürünün ruhu, vergilendirmenin verimlilik maliyetlerinin potansiyel olarak büyük olmasıdır ve bu nedenle bu maliyetlerin nasıl en aza indirileceğine dikkat etmek faydalı olacaktır. Modellerin en basitinde, verimlilik maliyetlerini minimuma indirmek tek amaçtır. Daha karmaşık modellerde, vergi sistemleri refahı ne kadar etkilediklerine göre de değerlendirilir ve verimlilik maliyetlerinin dağıtım etkilerine karşı dengelenmesi gerekir (Slemrod,1978, 158).

### 1.3.3. Optimal Emtia Vergilemesi

Optimal emtia vergilendirmesinin temelinde, hükümet sabit miktarda gerçek kaynak toplamalı ve yalnızca emtia üzerinden vergi alabilir. Tüm vergi mükellefleri aynıdır (zevkler ve bağışlar açısından), bu nedenle hükümetin yatay ve dikey eşitlikle ilgilenmesine gerek yoktur. Dikey eşitlik vergi yükünün farklı araçlara sahip vergi mükellefleri arasında nasıl değiştiği açıklarken, yatay eşitlik vergi yükünün aynı araçlara sahip vergi mükellefleri arasında nasıl değiştiğini açıklar. Herhangi bir vergi modeli, idari veya uyum maliyeti olmadan artırılabilir. Hangi emtialar üzerinden vergi alınması vergi gelirlerini artıracak ve vergi

mükellefini mümkün olduğunca iyi durumda bırakacaktır? Ya da başka bir deyişle, hangi emtialar üzerinden alınan vergiler, vergi yükünün verimlilik maliyetini en aza indirecektir? Ramsey (1927), malların nispi fiyatlarının hiçbirini değiştirmeyen tek tip bir emtia vergisi sisteminin genel olarak optimal olmadığını göstermiştir. Verimlilik maliyetini en aza indiren emtia vergileri genel olarak emtiaya göre farklılık gösterir. Daha esnek olmayan bir şekilde talep edilen mallara daha yüksek vergi oranları uygulanabilir. Aslında, bazı güçlü basitleştirici varsayımlarla, bir "ters esneklik kuralı" tam olarak geçerlidir; Vergi oranı, bir malın kendi telafi edilmiş talep esnekliği ile ters orantılıdır. Görünüşte iyi olan tek tip vergilendirme kuralının neden genellikle optimal olmadığı, sorunun ikinci en iyi doğası anlaşıldıktan sonra açıklığa kavuşturulmalıdır. Tek ve en iyi çözüm, temsili vergi mükelleflerine götürü vergi uygulamaktır. Bu şekilde, hiçbir verimlilik maliyeti olmadan gerekli gelir elde edilebilir. Bireyler nispeten yüksek vergilendirilmiş mallardan nispeten daha az vergilendirilmiş mallara geçtikçe, vergi sistemi kaçınılmaz olarak bazı çarpıklıklara neden olabilecektir. Tüm metalar (boş zaman dışında) üzerinde tek tip bir vergi, her bir metaya göre boş zamanın göreceli fiyatını düşürür ve verimsiz bir şekilde büyük bir boş zaman tüketimine neden olur. Optimal vergi modeli, emtiaların göreceli ikame edilebilirliğinden veya boş zaman ile tamamlayıcılığından yararlanmalıdır. Boş zamanın tamamlayıcısı nispeten ağır bir şekilde vergilendirilmeli ve iş üniformaları gibi boş zamanın yerine geçen (emeğin tamamlayıcısı) nispeten hafif vergilendirilmelidir. Bu göreceli ikame edilebilirliğin ne ölçüde kullanılması gerektiği, tekdüze olmayan vergilerin boş zaman dışı malların tüketim modelinde verimsizliğe neden olması gerçeğiyle sınırlıdır. Tek tip emtia vergilendirmesi, çok kısıtlayıcı koşullar altında optimaldir (Slemrod, 1978, 159).

Optimal emtia vergisi yapısı verimlilik maliyeti ile birlikte aynı şekilde tüketici refahının dağılımı üzerindeki yarattığı durumları da dikkate almalıdır. Bu durumda lüks mallar üzerindeki en uygun vergi diğerlerinden daha yüksektir ve gerekli mallar üzerindeki en uygun vergi diğerlerinden daha düşüktür. Tabii ki, emtia vergileri ile aynı zamanda bir gelir vergisi de seçilebildiğinde, gelir vergisi yeniden dağıtım görevinin çoğunu yerine getirebilir. Bu ek aracın varlığı, optimal

emtia vergisi yapısının doğasını kritik bir şekilde değiştirmektedir. Atkinson ve Stiglitz (1976), genel bir gelir vergisi yapısı mevcut olduğunda, fayda fonksiyonunun emek ve tüm mallar arasında zayıf bir şekilde ayrılabilirdiği durumlarda, emtia vergilerinin optimum vergi yapısının bir parçası olmayacağını göstermiştir. Optimal emtia vergilendirmesi teorisi bize, etkin vergilendirme modelinin, her bir zaman diliminde boş zaman diliminde tüketimin görece ikame edilebilirliğine bağlı olduğunu söyler. İlk dönem tüketimi, ilk dönem boş zamanları için nispeten daha fazla ikame edilebilirse, o zaman nispeten hafif bir şekilde vergilendirilmelidir, bu da sermaye geliri üzerinde pozitif bir vergi anlamına gelir. Öte yandan, ikinci dönem tüketimi nispeten daha ikame edilebilir ise, sermaye gelirine bir sübvansiyon çağrısında bulunulur. Eşit olarak ikame edilebilir olmaları durumunda, sermaye geliri üzerinden sıfır vergi (yani bir tüketim veya ücret vergisi) en uygundur, bu nedenle birinci dönem ve ikinci dönem tüketim üzerindeki vergi oranı eşit olmalıdır (Slemrod,1978, 160).

#### **1.3.4. Optimal Tüketim Vergileri**

Her türlü mal ve hizmetin aynı oranda vergilendiren bir sistemin optimal olmadığına yanıtını veren “Vergileme Teorisine Bir Katkı” başlıklı çalışma 1927 yılında Frank Ramsey tarafından kaleme alınmıştır. Ramsey bu çalışmada tüketim malları vergilendirmesini sosyal refah maksimizasyonu çerçevesinde analiz etmeye çalışmıştır. Tüketim mallarının arz ve talep esnekliklerini ön plana çıkarılarak ve kaynak dağılımında etkinliğin sağlanabilmek adına tüketim vergilerinin talep esnekliği ile ters orantılı olarak mallar üzerine konulması gerektiği savunmuştur. Ancak, bu şekilde kaynak dağılımında etkinliğin sağlanabileceği iddia edilmiştir. Ayrıca Ramsey, verginin marjinal aşırı yüklerini eşitlemek için mallar üzerinden elde edilecek bir birimlik verginin aynı olmasının aşırı vergi yükünün minimizasyonu için gerekli olduğunu savunur (Şen,&Şağbaş, 2017, s.287).

Optimal vergilendirmeye yönelik standart yaklaşım, birkaç metodolojik varsayıma dayanmaktadır: hükümetin belirli bir miktarda gelir elde etmesi gerekir; yalnızca emtia vergileri, yalnızca gelir vergileri veya her iki tür vergi gibi sahip olduğu vergi aracı türleriyle sınırlıdır; kararları bireysel ve firma optimizasyonu ile tutarlı olmalıdır; Ve seçimlerini, toplumun farklı bireylerin refahına verdiği değeri gösteren bir "sosyal refah işlevini" en üst düzeye çıkarmak için yapar (Alm, 1996, s.119).

Verimlilik gerekçesiyle, emtia vergisi oranları, tüm mallar için (telafi edilmiş) taleplerde eşit orantılı indirimler elde etmek için seçilmelidir, böylece daha esnek talepleri olan mallar daha düşük oranlarda vergilendirilmelidir ("Ramsey Kuralı"). Bununla birlikte, eşitlik temelinde, düşük geliri olanlar (veya daha genel olarak, refahı toplum tarafından daha ağır bir şekilde ağırlaştırılanlar tarafından) tarafından daha fazla tüketilen mallar daha düşük oranlarda vergilendirilmelidir (Alm, 1996, s.119).

### **1.3.5. Optimal Gelir Vergisi**

Çalışanların ücret gelirlerine uygulanacak en uygun optimal gelir vergisi tarifesinin ne olması gerektiği Mirrless tarafından araştırılmıştır. Optimal vergi tarifesinin iki şeye bağlı olduğu, bunlardan birincisinin kişilerin çalışma ve boş zaman arasındaki tercihlerine, ikincisi çalışanların kalitelerine bağlı olduğunu ifade etmiştir. Ayrıca, daha fazla gelir elde eden bireyler için düşük, daha az gelir elde eden bireyler için ise yüksek vergi oranlarının uygulanması gerektiğini savunmuştur. Bu savının temeli etkinlik ile adalet arasında ortaya çıkan ikilemden kaynaklanmaktadır. Devletin vergi toplarken etkinlikteki kaybı minimuma indirecek tarifinin vergi oranının düşük olduğu tarifede mümkün olacağı savunulmaktadır. Daha yüksek gelire sahip bireylerin gelirleri üzerinden alınacak yüksek vergi oranları ile sosyal refahın artırmayacağı bilakis azalacağı ifade edilmiştir. Diğer deyişle, Daha yüksek gelire sahip bireylerden alınacak daha düşük verginin gelir dağılımı üzerinde yaratacağı pozitif etkinin, bu mükelleflerinin artan oranlı vergi tarifesine karşı koyacakları tepki nedeniyle



ortaya çıkacak vergi kaybından daha fazla olabileceği savunulmuştur. (Şen& Şağbaş, 2017, s.288).

Eşitliğin temelinde, daha fazla gelire sahip olanlarda gelir vergileri daha yüksek olmalıdır; gerçekten de bazı özel koşullar altında, vergi sonrası gelirleri eşitlemek için gelir vergileri seçilmelidir. Bununla birlikte, verimlilik gerekçesiyle, marjinal vergi oranları, emek kararlarında bireyler ne kadar duyarlı olursa, bireylerin becerilerindeki yayılma o kadar küçük, eşitlikle o kadar az ilgilenen toplum ve hükümetin toplaması gereken gelir miktarı o kadar düşük olmalıdır. Aslında, en zengin tek birey üzerindeki marjinal vergi oranı sıfır olmalıdır (Alm, 1996, s.117).

### **1.3.6. Optimal Vergi Karışımı**

Günümüzde optimal vergileme teorisine ilişkin olarak vergi sistemini belli bir vergi bazında ele alan ve bu vergi bazında optimal vergileme modeli geliştirmeye çalışan çok sayıda çalışma mevcut olup, bu çalışmalar üç temel ortak özelliğe sahiptir. Birinci çalışmada devletlerin gelir ihtiyaçları göz önüne alınarak tüketim vergileri veya gelir vergisi gibi belli bir vergi türüne odaklanmaktadır. İkinci çalışmada gerçek ve tüzel kişilerin vergilere karşı nasıl tepki verdiğini ortaya konulmaya çalışılmaktadır. Üçüncüsü ise her bir model devletin farklı vergi türleri için etkinlik ile adalet arasında nasıl bir tercihte bulunacağı öngörüsünde bulunmaktadır (Şen &Şağbaş, 2017, s.289).

Optimal Vergi Karışımı verimlilik gerekçesiyle, sadece götürü bir gelir vergisi alınmasını ve emtia üzerinden vergi alınmamasını savunur. Özkaynak gerekçesiyle de genel olarak hem gelir hem de emtia üzerinden vergi alınması gerektiğini söyler. Bununla birlikte, bazı kısıtlayıcı koşullar altında, optimal bir gelir vergisi varlığında uygulanan emtia vergisi oranlarının optimal biçimi, emtia vergisi oranlarının tek tip olmasını gerektirir, böylece malların farklı oranlarda vergilendirilmesi optimal değildir ve yalnızca optimal gelir vergisi kullanılır. Daha esnek olmayan taleplere sahip mallar, aşırı vergi yükünü azaltmak için daha

ağır vergilendirilmelidir; Bununla birlikte, bu mallar ağırlıklı olarak daha dūşük geliri olanlar tarafından tūketiliyorsa, eşitliği sağlamak için bu mallara daha dūşük vergi oranlarını uygulanmalıdır. Benzer şekilde, optimal gelir vergileri, daha yūksək marjinal vergi oranlarının izin verdiği ōz sermaye kazançlarını, daha yūksək vergi oranlarının yarattığı verimlilik kayıplarıyla dengelemelidir. Genel olarak, optimal vergi kuralları, bu eşitlik ve verimlilik hususlarının dengelenmesini içerir. Bununla birlikte, standart optimal çerçevenin vergilerin tasarımımda bir dizi ōnemli hususu gōz ardı ettiği konusunda çok az tartışma vardır. Őzellikle, bu optimal vergi kuralları, ōncelikle bireylerin tercihlerine (ve ayrıca hūkūmetin kullanabileceği vergi araçlarına) bağlıdır. Bu kurallar, ne vergi mūkellesine ve hūkūmete vergi toplama maliyetlerini ne de bu tahsilatı uygulamak için ilgili acentelere uygulanan maliyetleri dikkate almaz. Bununla birlikte, farklı vergi maliyetlerinin ele alınmaması ōnemsiz olmaktan uzaktır. Hiç kimse vergilerden kaynaklanan gelir kaybını sevmez ve insanlar sorumluluklarından kaçınmak (veya azaltmak) için açıkça harekete geçeceklerdir. Ekonomide, ajanların eylemlerini, eylemlerinin marjinal faydalarının, marjinal maliyetlerine veya uyum maliyetlerine eřit olduğu noktaya kadar artırmaları standart bir sonuçtur. Vergi ōdeme maliyetleri, vergi mūkelleslerinin izlediği yasal vergiden kaçınma planlarından elde edilen vergi tasarrufları ile yaklaşık olarak hesaplanmalıdır, yaklaşımın doğruluğu bŵyŵk ōlŵde marjinal uyum maliyetlerinin bŵyŵklŵklerinin derecesine gōre artma şekline bağlıdır (Alm, 1996, s.117).

Laffer teorisi vergi oranları ile vergi gelirlerinin etkileşimini ortaya koymaktadır. Oranlardaki artış belli noktaya kadar vergi gelirlerinde artışına neden olurken belli bir noktadan sonra vergi gelirlerinde azalışa neden olmaktadır. Optimal vergileme diğer değişle doğru vergi oranı vergi gelirlerinde azalışa neden olmadan gerekli vergi gelirini elde etme açısından ōnem arz eder. Optimal olarak gōrŵlen vergi oranından daha az veya daha yūksək olarak belirlenen vergi oranlarının, gelir ve ikame etkisi gibi bazı etkilerinin olacağı beklenen durumdur. Őzellikle optimal vergi oranından daha yūksək olarak belirlenen vergi oranları, kişilerde ikame etkisine neden olacaktır (Bailey, 1995: 71-72). Bu

durum vergilendirilebilir ekonomik faaliyetlerin düşmesi ve vergi tabana yayılmasına engel bir neden olmaktadır. Amaç, doğru olarak belirlenen optimal vergi oranı ile vergi gelirlerinin daha kolay ve eksiksiz olarak elde edilmesini sağlamaktır. Böylelikle vergilemeden beklenen fiskal durum gerçekleştirilerek, devletçe alınabilecek vergilerin üst sınırının kullanılması sağlanmış olacaktır (Karakaş & Selan, 2020, s.276).

#### **1.4. VERGİ YANSIMASI**

Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri üzerinde büyük bir maliyet olarak kabul edilen vergilerden bir kısmı, vergiyi ödeyen bireyler veya şirketler tarafından kısmen ya da tamamen başkalarına yük olarak bırakılmaya çalışılmaktadır. Şartların da müsaitliğine göre vergi ödeyenler vergi yükünden kurtulabilmektedirler (Aksoy, 2011, 274).

Vergiye karşı gösterilebilecek tepkilerden bir tanesi, verginin yansımasıdır. Vergiyi ödeyen kanuni mükellefin ödediği vergiyi bir ikinci kişiye, ikinci kişinin de imkan bulması halinde bir üçüncü veya dördüncü kişiye devretmesine verginin yansıması denir (Bilici, 2019, s.91)

Faaliyet ve girişimler göz önüne alınarak, vergiyi ödeyen bireyler, vergi yükünü bir başkasına aktarabilmektedir (Akdoğan, Kamu Maliyesi, 2009, s.311). Vergi genellikle vergi ödeyen mükelleflerin üzerinde kalmaz, bir şekilde başkalarına yansır. Verginin yansıması bir verginin kanuni mükellefi ile ödeyeninin farklı kişiler olmasıdır. Verginin yansıması, ödenen verginin vergilemeye konu malın arz/talep esnekliğinden faydalanmak suretiyle başkalarına aktarılmasıdır. Vergi yansıması iki açıdan önem arz etmektedir. Birincisi, vergi yükünün mükellefler arasında adil dağılımını güçleştirmesi ve adaletsizliğe neden olmasıdır. İkincisi ise, bu adaletsizliğin gelir dağılımındaki adaletsizliği körüklemesidir (Şen & Sağbaş, 2017, s.302-303).

Verginin yansması arz talep koşullarından etkilenir. Ramsey tarafından geliştirilen ters esneklik kuralına göre talep esnekliği düşük emtialardan maksimum oranda, talep esnekliği fazla olan mallardan daha minimum oranda vergi alınması yansmanın başarısı açısından önemlidir. Talep esnekliği düşük olan mallardan alınan tüketim vergilerinin tüketiciye yansması kolaydır. Örneğin, ekmek, sigara üzerinden alınan vergilerin tüketici üzerinde kağınılmazdır. Talep esnekliği yüksek olan mallar üzerinden alınan vergilerin üretici üzerinde kalma ihtimali daha fazladır (Bilici, 2019, s.93). Ülkemizde TV Kanununun konusuna giren ekli listelerde yer alan mallar üzerinden alınan özel tüketim vergilerinin yansma yoluyla tüketicilere yansıtıldığı tartışmasızdır. Örneğin, akaryakıt ürünlerinden imalat aşamasında alınan özel tüketim vergisi fiyat içerisinde tüketiciye yansıtılmaktadır. Benzer Şekilde verginin konusuna giren otomobillerin ilk iktisabı aşamasında ödenen özel tüketim vergisinin vergi mükellefi otomobillerin ticareti ile uğraşanlar olsa da yansma yoluyla vergiler tüketiciler tarafından ödenmektedir. Özellikle TV'nin konusuna giren akaryakıt ürünleri, tütün, alkollü içecekler ve motorlu taşıtlar üzerinden alınan TV'lerin talep esnekliği daha düşük olduğu için fiyat içerisinde tüketicilere kolay bir Şekilde yansıtıldığı söylenebilir. Ancak verginin konusuna giren dayanaklı tüketim malları için ödenen özel tüketim vergisinin malın niteliğine, ekonomik konjonktüre vb. Őartlara göre verginin üretici ile tüketici arasında paylaşıldığı söylenebilir. Diğer değişle verginin yansması diğerlerine nazaran daha azdır.

Dolaylı vergilerin, tersine artan oranlı etki yaratarak ve fiyatlar içerisinde kaybolarak vergi adaletini bozduğu söylenebilir. Dolaylı vergilerin fiyatın içerisinde tüketicilere aktarılması fiyatların artmasına ilave olarak enflasyonist sonuçlara neden olmaktadır. Vergi yükünün tüketiciler ve firmalar arasında kimin tarafından stlenileceğini verginin yansmasını olup, vergi yükününün deyenlerce belli bir kısmının ya da tamamının malı tüketenlere aktarılması olarak da tanımlanır. zerinden dolaylı vergi alınan emtianın; arz ve talep esnekliği, ekonomik koşullar verginin kimin tarafından ödeneceği üzerinde belirleyici olmaktadır. Vergi yansmasının üreticilerden tüketicilere doğru diğer değişle vergi yükünün tüketiciler üzerinde kalması durumunda, malların

fiyatlarında artış olacak ve vergi yükü tüketiciler üzerinde kalacağından dolayı vergilerin dezavantajları ile karşı karşıya kalınmış olacaktır (Akbulut, 2019, s.275-276).

#### **1.4.1. Kanuni Yansıma**

Verginin yansıtılmasına bizzat kanun izin veriyorsa kanuni yansıma söz konusu olur. Ülkemizde bütçe gelirleri içerisinde önemli paya sahip ithalde ve dahilde alınan katma değer vergisi, Kanuna ekli listeler üzerinden alınan geniş bir yelpazeye sahip özel tüketim vergisi gibi dolaylı vergilerde durum böyledir. Kanuni mükellefler böylelikle ödedikleri vergileri müşteriye yansıtmış olurlar (Bilici, 2019, s.92). Mal ve hizmet ithalatı aşamasında ödenen gümrük vergilerinde ödenen verginin, malın satış fiyatına eklenebilmesi kanuni yansımanın tipik örneğidir (Şen & Sağbaş, 2017, s.305).

#### **1.4.2. Fiili Yansıma**

Fiili yansıma durumu yasada öngörülmemiştir. Ancak Kanuni mükellef ekonomik koşullardan yararlanarak ilişkide bulunduğu kişiye vergiyi yansıtmaktadır. Örneğin sahip olduğu gayrimenkulü kiralayan kişi, elde ettiği kira gelirleri için Gelir Vergisi Kanunu hükümleri dahilinde elde ettiği gayrimenkul sermaye iradı geliri üzerinden gelir vergisi ödemek zorundadır. Söz konusu verginin kira sözleşmesi ile kiracıya ait olması durumunda vergi yansıtılmış olur. Benzer şekilde, kira sözleşmelerinde ödenecek gelir vergisinin kiracı tarafından üstlenileceği öngörüldüğünden, emlak vergisi kiracıya yansıtılmış olur (Bilici, , 2019, s.92).

Yasada verginin kimin tarafından üstlenileceği belirtilmesine karşın, iktisadi koşulların imkan vermesi nedeniyle kanunun öngörmediği kişilere verginin yansıtılması ise “fiili yansıma” olarak adlandırılır. Fiili yansıma tamamen piyasa koşullarına bağlı olarak gerçekleşen bir yansımadır. (Şen & Sağbaş, 2017, s.305).

## 1.5. VERGİ İNDİRİMLERİNDE DİĞER ÜLKE DENEYİMLERİ

Diğer ülkelerde yapılan vergi indirimleri genellikle kurumlar vergi, kişisel gelir vergisi, dolaylı vergilerden KDV, aylık ücret ödemeleri üzerinden alınan gelir vergisi stopaj vergileri ile temettünün dağıtım aşamasında alınan kâr payı stopaj vergileri üzerinde yoğunlaşmaktadır. Dolaylı bir vergi türü olan özel tüketim vergisi vergi indirimlerine yönelik literatürde herhangi bir örnek bulunmamaktadır. Ayrıca, literatür genellikle vergi indirimlerinin makro etkilerine odaklanmaktadır. Vergi indirimlerinin vergi gelirleri üzerindeki etkisini inceleyen sınırlı literatürde, ÖTV indirimlerinin gelir üzerindeki etkisini ampirik olarak değerlendiren herhangi bir çalışma bulunmamaktadır.

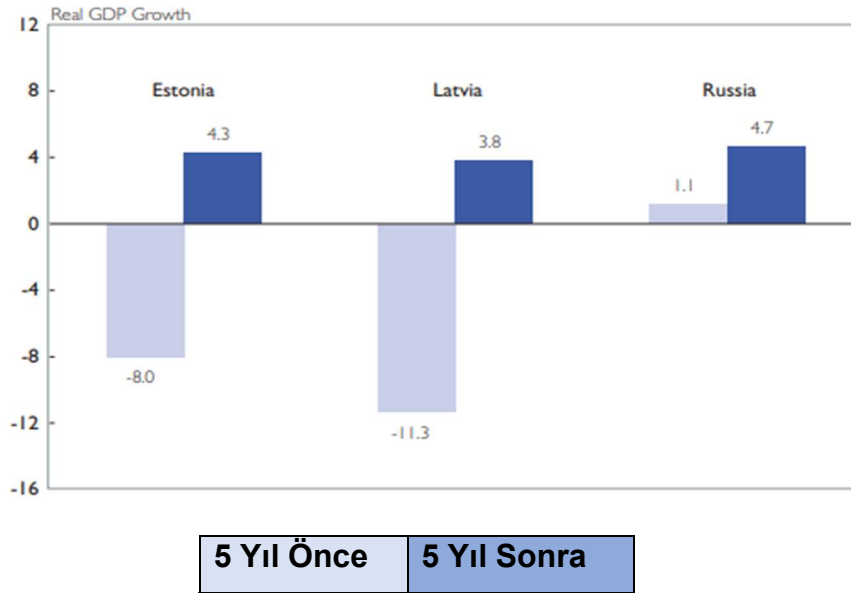
Vergi indirimleri ülkemizde olduğu gibi, Dünya'nın değişik ülkelerinde arzulanan makro ekonomik etkilere ulaşmak için uygulanmış ve ulaşılan makro ekonomik sonuçlar analiz edilmeye çalışılmıştır. Vergi indirimleri ile amaçlananı daha iyi ortaya koyabilmek için vergi indirimleri konusunda Dünya uygulamalarına yer vermek önem arz etmektedir. Ülkemizde zaman zaman uygulanan özel tüketim vergisi indirimlerinin makro ekonomik etkileri analiz edilirken, Dünya uygulamaları ile farklı vergi türleri olsa da karşılaştırma olanağı elde edebilmek için diğer ülkelerde yapılan vergi indirimlerine ilişkin literatür taranarak çalışmada yer verilmiştir.

### 1.5.1. Gelir Vergisi Sabit Vergi Oran Uygulaması: Estonya, Litvanya ve Rusya

ABD'nin tamamı yıllar önce sabit vergi uygulamasını kabul etmiştir ve o zamandan beri iyi bir performans göstermiştir. Sonraki yıllarda ise Avrupa'da sabit vergi uygulaması görülmüştür. 1994 yılında Estonya gelir vergisi oranını sabit oran yapan ilk Avrupa ülkesi olmuştur. %26 oranında olan bu vergi değeri bocalayan bir ekonominin hızla büyümesini sağlamıştır. Bu sabit orandan uygulamasından önce Estonya ekonomisi büyük bir çöküş içerisindeydi. Fakat bu sabit vergi uygulamasından sonraki sekiz yıl içerisinde Estonya ekonomisi

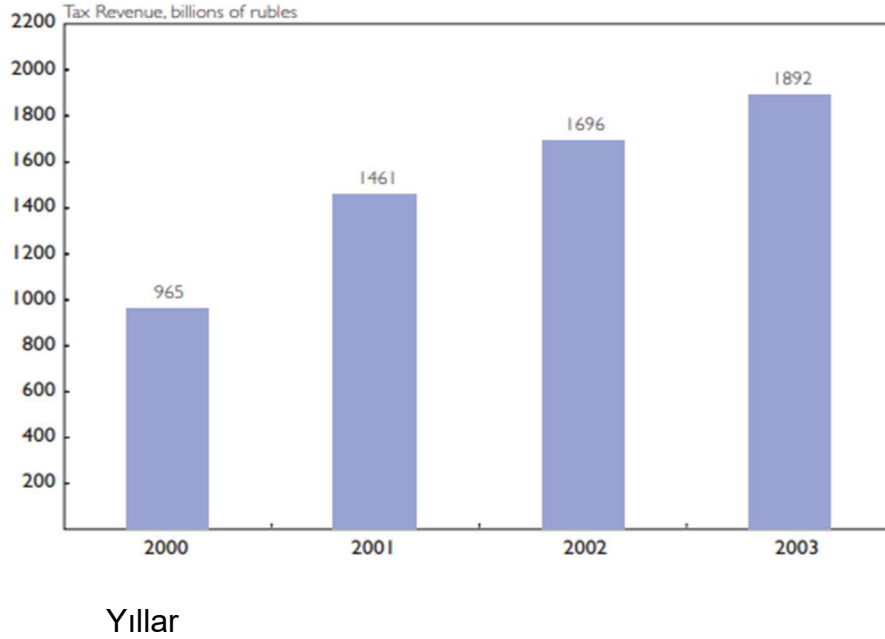
yıllık ortalama Şekil 2'den görüleceği üzere %5,2 oranında büyümüştür. 1995 yılında ise Litvanya Estonya uygulamasından esinlenerek %25 oranında sabit gelir vergisine geçiş yapmıştır. Benzer şekilde beş yıl içerisinde yıllık ortalama %3,8 oranında büyümüştür. Son olarak bu uygulama %13 sabit gelir vergisi oranına geçilen Rusya'da görülmüştür. Sabit gelir vergisi oranı uygulaması, Rusya'da vergi gelirlerini Şekil 3'den görüleceği üzere önemli ölçüde artmıştır. Yeni sistem basit, adil ve daha önceki sistemden çok daha rasyonel ve etkili olmuştur. Geliri sadece maaştan olan bir kişinin yıllık beyanname vermesi uygulaması son bulmuştur. İşverenler işçilerin maaşlarından kestikleri vergiyi her ay düzenli olarak vergi dairesi öder hale gelmiştir. Büyük ölçüde Rusya'nın ve diğer Doğu Avrupa ülkelerinin sabit vergi reformundaki başarıları nedeniyle Ukrayna ve Çek Cumhuriyeti de sabit vergi oranlarını yürürlüğe koymuştur. Sabit vergi oranı Ukrayna'da %13, Çek Cumhuriyeti'nde ise %19 olarak uygulanmıştır (Laffer, 2004, s.15).

**Şekil 2: Sabit Vergi Uygulamasından Önce ve Sonra Ortalama Yıllık Reel GSYİH büyümesi**



**Kaynak: The Laffer Curve: Past, Present, and Future.**

### Şekil 3: Vergi Gelirleri (Milyon Ruble)



**Kaynak: The Laffer Curve: Past, Present, and Future.**

#### 1.5.2. 2009 Fransa KDV İndirimi

Katma Değer Vergisi (KDV) dünyada en yaygın kullanılan vergilerden biridir. 160'dan fazla ülke ve ABD hariç bütün gelişmiş ülkelerde uygulanan bir vergi türüdür. KDV hükümet gelirleri içerisinde en büyük devlet geliri kaynağıdır. Örneğin Avrupa Birliği'nde (AB), toplam vergi gelirin %30'unu veya GSYİH'nin %12'sini oluşturmaktadır (Benzarti & Carloni, 2019, s. 38).

KDV Reformunun 2009'da uygulanmasından önce, Fransız restoran endüstrisinde oturarak yenilen yemeklerde standart %19,6 oranı ve paket servis yemeklerine %5,5'lik indirimli KDV oranı olmak üzere iki farklı KDV rejimi uygulanmaktaydı. Fransa Cumhurbaşkanı Jacques Chirac, oturarak yenilen restoranlarda indirimli KDV oranını uygulayabilmek için Avrupa Komisyonuna başvurmuş ve bu başvuru ilk aşamada Almanya Şansölyesi Gerhard Schröder'in güçlü muhalefeti ile Avrupa Komisyonu tarafından reddedilmiştir. Uzun müzakereler sonucunda Fransa ile Almanya arasında anlaşmaya varılmıştır. 2009 yılında tüm üye devletlerde oturmak suretiyle yemek yenilen



restoranlarda indirimli KDV uygulaması yürürlüğe girmiştir. Bu reformun temel amacı oturarak yenilen restoranlarda yemek bedelinin düşürülmek suretiyle, bu restoranlarda istihdam ve yatırımların teşvik edilmesi ve paket alımı ile oturmak suretiyle yenilen yemekler üzerindeki KDV yükünün eşitlenmesiydi. Aynı zamanda Fransız hükümetince KDV indirimin tersine otel ve restoran çalışanlarının maaşları üzerindeki işçinin çalışma süresine ve maaşına göre değişen ve yıllık maksimum 1368 Euro olarak uygulanan sübvansiyonlar kaldırılmıştır. KDV indirimi sonrası sübvansiyonların istihdam üzerindeki etkilerinin çok az olduğunu görülmüştür (Benzarti & Carloni, 2019, s. 41).

KDV Reformunun istihdam üzerinde çok olumlu bir etkisi gözlenmemiştir. Mevcut restoranlarda ortalama çalışan sayısı değişmese de sektöre yeni giren firmalar sonucunda kısmen de olsa istihdamda artış gözlemlenmiştir. Öte yandan, KDV reformunun restoranların karlarını artırdığı ve buna paralel olarak anılan sektörlerde yatırılan sermayenin geri dönüşü hızlandığı görülmüştür. KDV reformunun gıda sektöründe kullanılan malların maliyetleri üzerinde de etkisi olmuştur. Bu etki sektörde bir yandan restoran sektöründe tüketilen malların fiyatlarındaki artıştan diğer yandan, tedarikçilerin KDV indiriminden kaynaklanan avantajları fiyatlarına yansıtmasından kaynaklanmıştır (Benzarti & Carloni, 2019, s. 41).

Genel olarak somut veriler, oturularak yenilen restoran sahiplerinin KDV reformunun ana faydalanıcıları olduğu söylenebilir. Aslında hükümet direktifleri KDV reformunun restoran sahipleri istihdam ve tüketiciler arasında eşit dağılımını öngörmüştür. Süreçte, çalışan başına birim maliyette ciddi bir artış gözlenmiştir. Bu maliyetteki değişimin temel nedeni çalışma saatindeki artıştan ziyade, çalışanların birim saat ücretindeki artıştan kaynaklanmaktadır. Fransa'da restoran ve otel sahibi işverenler 2004 yılından itibaren işe alınan her çalışan için bodro sübvansiyonu hakkına sahiptirler. Bu sübvansiyon miktarı çalışanın çalışma süresine ve ücretine göre değişiyordu. 2009 yılında KDV reformu ile birlikte sübvansiyonların kaldırılması sektörde çalışanların maliyetlerini artırmıştır. Sübvansiyonların çalışanların maliyetleri üzerindeki olumlu etkisinin sınırlı olduğunun kanıtı ücret bodrolarındaki sübvansiyonların

kaldırılması birlikte çalışanların birim maliyetlerinde görülen artıştır. KDV indirimiyle karşılaştırıldığında bodro sübvansiyonun kaldırılmasının etkisi sınırlıdır. Otellere ve restoranlara verilen bodro sübvansiyonu 2009 KDV indirimi sağlanan avantajdan önemli ölçüde düşüktür. Bodro sübvansiyonları çalışan başına yıllık en fazla 1.368 Avro iken, KDV indirimi sonrası toplam katma değer vergisi üzerinden alınan vergilerde %14,1'lik bir azalma olmuştur (Benzarti & Carloni, 2019, s. 40).

Fransa'daki KDV indirimleri oturularak yenilen restoranlarda yemek fiyatların düşmesine yol açmıştır. Vergi indirimin fiyatlar üzerindeki etkisi az olsa da kalıcı olmuştur. Restoranlar bu KDV reformu tahmin edip fiyatlarını artırmış olsalardı, reform sonrası fiyatlardaki düşüşün etkisi olmayabilirdi. Bu endişe Laffer tarafından da öngörülmüştür. Reform öncesi Fransa'daki bazı otel ve restoranlarda bazı Avrupa ülkelerinde benzer durumlar görülmüştür. Bunun nedeni Avrupa Komisyonunda bu süreç devam ederken restoranların KDV indirimi olacağı olasılığının güçlü olması nedeniyle fiyatlarını yükseltmeyi tercih etmelerinden kaynaklanmıştır. Öte yandan, vergi indirimi satılan mallarının miktarını artırma konusunda çok az etki yaratmıştır. KDV reformuna bağlı olarak vergi gelirlerindeki artışın sebebi vergi indirimine bağlı olarak satılan malın miktardaki artıştan ziyade fiyatlarının artışından kaynaklanmıştır. Vergi oranlarındaki indirimlere bağlı istihdam artışının kaynağı sektöre yeni firmalar girmesinden kaynaklanmıştır. Fakat, bunu kanıtlayan temel bir veriye ulaşmak mümkün olmamıştır (Benzarti & Carloni, 2019, s. 41).

### **1.5.3. Amerika Birleşik Devletleri (ABD) Harding -Coolidge Vergi İndirimleri**

1913 yılında federal artan oranlı en yüksek vergi oranı % 7 idi. Daha sonra bu oran I. Dünya savaşı esnasında %77'ye kadar yükselmiştir. 1918 yılında %77 oranında olan bu vergi oranı Harding Coolidge'nin vergi indirimleri yoluyla 1925 yılında %25'e kadar indirilmiştir. 1921-1925 yılları arasında enflasyon oranında güncellenen vergi gelirleri ortalama yüzde 9,2 oranında düşüş göstermiştir. Vergi indirimleri uygulandıktan sonraki dört yıl boyunca ise vergi gelirleri

düşüşte gibi görünse de enflasyon oranında güncellendiğinde yıllık %0,1 oranında artış göstermiştir. Vergi indirimleri sonucunda üretim miktarları ikiye katlanmış ve işsizlik oranlarında hızlı bir düşüş gözlenmiştir. Harding-Coolidge vergi indirimleri; gayrisafi yurtiçi hasıladaki artış, işsizlikteki azalma ve Amerikalıların yaşam kalitesinde iyileşme sağlamıştır (Laffer, 2004, s.4).

#### **1.5.4. ABD Kennedy Vergi İndirimleri**

Amerika Birleşik Devletleri'nde ekonomik buhran ve ikinci dünya savaşı sırasında en yüksek marjinal gelir vergisi oranları istikrarlı bir şekilde artmıştır. 1945 yılında bu oran %94'e kadar yükselmiştir. Kennedy'nin maliye politikası duruşu büyümeye ve arz yönlü vergi önlemlerine inandığına açıkça ortaya koymuştur. Kennedy vergi indirimlerinin herkese kazanç sağlayacak bir sürecin başlangıcı olduğunu ve bu kazanımların normalde atıl durumda kalacak kaynakların biraraya getirilmesi ile ortaya çıkacağını savunmuştur. Başkan Kennedy'in vergi oranlarındaki büyük indirim önerisi kendisi suikasta kurban gittikten sonra kabul edilmiş üst marjinal kişisel gelir vergisi oranının 1965 yılında %70'e kadar düşürülmüş ayrıca alt gelir dilimindeki oranlarda düşürülmüştür. Bu indirimlerin yapılmasından sonraki dört yıl içerisinde vergi gelirleri federal düzeyde yıllık %8,6 oranında, ülke genelinde ise % 9 oranında artış göstermiştir. Vergi indirimlerinin ekonomiye yarar sağladığı hususu Kennedy indirimlerinde olumlu olarak gözlemlenmiştir. Kennedy'in uyguladığı vergi indirimleri on yedi yıl boyunca Ronald Reagan'ın izleyeceği politikalara da ışık olmuştur. İstihdama, üretime ve yatırıma yönelik teşviklerin artırılmasıyla, vergi indirimlerini takip eden yıllarda gayri safi yurtiçi hasıla artmış ve daha fazla insan istihdam edilmiş ve vergi tabanı genişlemiştir. Ayrıca sosyal harcamaların azalmasıyla, bütçenin harcama tarafında da düşüşe yol açmıştır ( Laffer, 2004, s.5).

### 1.5.5. ABD Reagan Vergi İndirimleri

Vergi indiriminden önce ekonomide yüksek enflasyon, yüksek faiz oranları ve yüksek işsizlik sorunları vardı. Vergi indirimlerinden sonra sorunlarda büyük düşüş yaşanmıştır. 1978-1982 yılları arasında ekonomi reel olarak yıllık %0,9 oranında büyürken, 1983-1986 yılları arasında bu yıllık büyüme oranı %4,8'e yükselmiştir. 1983-1986 yılları arasında federal gelir vergisi % 2,7, toplam hükümet gelir vergisi % 3,5 oranında artmıştır. Reagan'ın vergi devriminin en tartışmalı kısmı 1981 yılında % 88 olan en yüksek vergi dilimi vergi oranını, 1988 yılında % 28'e düşürmesidir. Amerikan Gelir İdaresi verileri en yüksek gelir dilimindeki vergi oranlarının düşürülmesine rağmen, bu gelir dilimine giren zenginlerden alınan vergilerin arttığını göstermiştir (Laffer, 2004, s.7-8-9).

### 1.5.6. Amerika Birleşik Devletleri'nde Temettüler Üzerindeki Vergi İndirimi

Şirketler, karlarını hissedarlara iki ana şekilde dağıtırlar; temettüler ve hisse geri alımlarıdır. Vergilerin olmadığı ve bilginin mükemmel olduğu bir dünyada, hisse geri alımları ve temettüler eşdeğerdir. Temettü gelirlerinin vergilendirilmesi hem kamu ekonomisi literatüründe hem de vergi politikası yapıcılar arasında çok fazla ilgi ve tartışma yaratmıştır. Temettülerin vergilendirilmesi aynı zamanda büyük verimlilik maliyetleri yaratabilir. Temettü vergileri yatırımcıya net getiriye, potansiyel olarak ekonomideki tasarrufları ve sermaye stokunu azaltır. Buna ek olarak, bireysel düzeyde temettü gelirin vergilendirilmesi, firmaları temettü dağıtmak yerine kazançları elinde tutarak vergi yüklerini azaltmaya teşvik edebilir. Optimal temettü vergilendirmesini değerlendirmek için firmaların vergilendirmeye karşı davranışsal tepkilerini bilmek önemlidir. Amerika Birleşik Devletleri'ndeki 2003 vergi reformu temettü vergilendirmesinin kurumsal davranış üzerindeki etkilerini anlamaya yardımcı olmaktadır (Chetty, Saez, 2004, s.3).

2003 tarihli İş ve Büyüme Vergisi İndirimi Uzlaşma Yasası ile Amerika Birleşik Devletleri'nde bireysel temettü gelirlerine ilişkin en yüksek federal vergi oranını %38,6'dan %15'e düşürülmüştür. Yapılan bu vergi indiriminin yatırımcılara "yatırıma kısa vadeli destek", "fabrika inşa etmek, ekipman satın almak ve daha fazla insanı işe almak için sermaye" sağlayacağı öngörülmüştür. Ancak, 2003'teki temettü vergisi kesintisinin gerçek etkilerine dair doğrudan bir kanıt bulunamamıştır. Toplam yatırım, vergi indiriminden sonraki beş yıl içinde %31 artış göstermiştir. Ancak bu artışın, 2000'li yılların başındaki ekonomik durgunluğun ardından gelen çıkıştan kaynaklanmış olabileceği düşünülmektedir. Toplam yatırım, temettü vergisi kesintisi olmamasına rağmen 1990'ların başındaki durgunluğu takip eden beş yılda %34 artmıştır. Yeni bir model, temettü vergisi indiriminin, yatırımın seviyesini artırmaya bile yatırımın verimliliğini artırabileceğini, kötü yönetilen şirketlerin savurgan yatırımlarının azalmasına, diğer şirketlerin artan yatırım yoluyla verimli yatırımlarının artmasına neden olabileceğini savunulmuştur (Yagan, 2018, s. 1).

Reformun yürürlüğe girmesini takip eden çeyrek dönemlerde şirketler tarafından yapılan temettü ödemelerinde büyük bir artış görülmüştür. Vergi indirimi ile birlikte temettü ödeyen şirket sayısında artış gözlemlenmiştir. Vergi indirimi reformundan sonra temettü ödeyen şirketlerin temettü dağıtma olasılıklarının yükselmesine neden olmuştur. Reform sonrası Amerika Birleşik Devletleri'nde üç aylık temettü ödemelerin toplamı, 2003 vergi reformunu takip eden altı ayda %25 oranında artmıştır. Vergi reformunun yatırım davranışları üzerindeki etkisini analiz etmek pek mümkün olmamıştır. Çünkü yatırımın zaman serisi son derece değişken ve temettü ödemelerinden çok daha büyük boyuta sahiptir (Chetty & Saez, 2004, s.3).

### **1.5.7. Almanya'da Kurumlar Vergisi İndirimleri**

Vergiler, faktör birikimi ve toplam faktör verimliliği üzerindeki etkileri yoluyla büyümeyi etkileyebilir. Birinci durumda vergiler sermaye maliyetini artırabilir ve yatırım teşvikleri azaltabilir. Yüksek vergi oranları yatırımları caydırdığı ölçüde

ekonomik büyüme olumsuz etkilenecektir. Ayrıca, vergiler bazı sektörlerde ayrıcalıklı teşvikler sağlayarak sermaye tahsisini bozabilir ve genel yatırımın verimliliğini azaltabilir. Birçok çalışma, vergilerin girişimcilik faaliyetlerini olumsuz yönde etkilediğini göstermektedir. Vergilerin girişimcilik üzerindeki olumsuz etkisi, yeni fikirlerin yaratılmasını azaltmakta ve toplam faktör verimliliğini düşürmektedir (Dobbins & Jacob, 2016, s.1).

Vergilerin kurumsal yatırımlar üzerindeki etkisi, ülke ekonomisini canlandırmaya yönelik hükümet reform stratejileri için önemli bir motivasyon kaynağıdır. Kurumlar vergilerinin bir ekonomideki firmalar arasında heterojen yatırım etkilerine sahip olabileceği savunuluyor. Kurumlar vergisi, firmalar arasında farklılık gösteren yatırım maliyetleridir. Örneğin, bazı firmalar kar aktarımı yoluyla yurtdışındaki daha düşük kurumlar vergisi oranlarından faydalanabilir ve böylece vergi kaynaklı yatırım maliyetlerini azaltabilirler (Dobbins & Jacob, 2016, s.2).

Kurumlar vergisinin yatırım üzerindeki etkisini incelemenin üç ana zorluğu vardır. İlk olarak, bir ekonomideki firmaların çoğunluğu genellikle borsaya kayıtlı olmadığından, borsaya kayıtlı ve borsaya kayıtlı olmayan firmalar hakkında firma düzeyinde verilere ulaşmak zordur. İkinci zorluk, büyük bir politika değişikliğinden kaynaklanan vergi oranı yatırımcıların vereceği tepki ile ilgilidir. 2009 yılında Almanya kurumlar vergisi oranını yüzde 39'dan yüzde 29'a düşürmüştü ve bu vergi indirimine kurumsal yatırımcılar olumlu tepki vermiştir. Bütün konu hakkındaki çalışmalar kurumlar vergisi oranı ile toplam yatırım arasında negatif ilişki olduğu göstermektedir. Firmaların kurumlar vergisi ödemelerindeki azalmaların yerli firmaların reel yatırımlarında artışa neden olduğu görülmüştür. Vergi indirimi sonrasında yerli firmaların satışlarının yabancı sermayeli firmaların satışlarına göre daha hızlı artmıştır. Sonuçlar kurumlar vergisi indirimlerinin yatırımları artırdığı ancak yerli firmaların, daha fazla satış artışıyla sonuçlanan daha yüksek yatırım tepkileri yoluyla vergi indiriminden yabancı sahipli firmalara göre daha fazla yararlandığını göstermiştir (Dobbins & Jacob, 2016, s.2).

Kurumlar vergilerinin bir ekonomideki firmalar arasında heterojen yatırım etkilerine sahip olabileceğini savunulmaktadır. Kurumlar Vergisi, firmalar arasında farklılık gösteren yatırım maliyetleridir. Örneğin, bazı firmalar kar aktarımı yoluyla yurtdışındaki daha düşük kurumlar vergisi oranlarından faydalanabilir ve böylece vergi kaynaklı yatırım maliyetlerini artırabilirler. Kar aktarımları firmaların yatırım kararlarını etkilemektedir. Kanıtlar, kar aktarımı nedeniyle, yabancı faaliyetleri olan firmaların kurumsal karlar üzerindeki efektif vergi oranlarının, yurtdışında faaliyet göstermeyen firmalara göre daha düşük olduğunu göstermektedir (Dobbins & Jacob, 2016, s.3).

Azaltılmış kurumlar vergisi yüküne yatırım tepkilerinin yerli ve yabancı firmalar arasında farklılık gösterdiği, bunun sadece sermaye yatırımı için değil, aynı zamanda emek yatırımı için de geçerli olduğu söylenmektedir. Girdi faktörlerindeki bu değişiklikler aynı zamanda yerli ve yabancı firmalar arasında yabancı firmalar göre daha yüksek satış büyümesine yol açmaktadır. Vergiler yatırımlara önemli maliyetler getirdiği için yabancı firmaların vergi maliyetleri yerli firmalara göre daha düşüktür. Tüm firmalar için yasal vergi oranındaki bir indirimin firmalar arasında heterojen etkiye sahip olduğu söylenmektedir. Daha düşük vergiler, vergi sonrası nakit akışlarını artırır, bu küçük firmalar gibi iç finansmana daha fazla bağımlı olan firmalar için önemlidir. Dolayısıyla yerli firmalar için yatırım tepkilerinin daha güçlü olmasını ve vergi sonrası nakit akışının daha yüksek olması beklenmektedir (Dobbins & Jacob, 2016, s.3).

Yerli ve yabancı sermayeli firmalar arasındaki yatırım farklarına dair grafiksel kanıtlarla 2008 vergi reformu öncesinde yatırımlarda paralel bir eğilim gözlenmiştir. Her reform öncesi yılda, yerli sermayeli firmalar ile yabancı ana ortaklığı olan şirketler arasındaki yatırım farkı önemsizdir. Reformdan sonrası yerli firmalar yatırım yapmaya başlamış ve yüzde 10 puanlık kurumlar vergisi indirimi sonrasında yerli firmaların yatırımları üzerinde büyük artış meydana gelmiştir. Kurumlar vergisi ödemelerindeki azalma yatırımlarda birebir artışa neden olmuştur. Finansal kriz yerli ve yabancı firmaların yatırımlarını farklı şekilde ve kurumlar vergisi indirimi ile aynı yönde etkiliyorsa, krizin etkilerini

potansiyel olarak vergi etkileri olarak yorumlanabilir. Avrupa Birliğine üye 15 üye devleti ayrı ayrı analiz edildiğinde yatırım tepkilerinin vergi indiriminden kaynaklandığı gözlemlenmiştir. Vergi reformu olmayan ülkelere nazaran Almanya'da yerli yatırımların arttığı tespit edilmiştir. 2008 yılında kurumlar vergisini yüzde 5,5 oranında azaltan İtalya ve Almanya'da benzer etkiler görülmesi, diğer ülkelerin hiçbirinde olmaması, heterojen yatırım tepkilerinin finansal krizden değil büyük kurumlar vergisi indirimlerinden kaynaklandığını göstermektedir. Ayrıca Almanya'da vergi reformunun etkisinin yerli firmalar arasında beklendiği gibi farklılık gösterdiği belgelenmiştir. Yatırımlardaki artış iki kanaldan (karlı yatırımlar için gereken getiri oranının düşük olması ve vergi ödemelerinin düşük olması nedeniyle vergi sonrası nakit akışının artması) kaynaklanabileceğinden iç finansmana bağımlı olan küçük firmaların daha büyük tepki verdiği gözlemlenmiştir. Bu firmalar, yatırımı tetikleyen vergi indirimlerinin her iki kanalından da yararlanmaktadır. Hem küçük hem de büyük firmaların reform sonrasında yabancı firmalara kıyasla yatırımlarını artırdığını, ancak bu etkinin iç finansmana dayalı firmalar için daha güçlü olduğu bulunmuştur (Dobbins & Jacob, 2016, s.4).

### **1.5.8. İsveç ve Finlandiya Bodro Üzerindeki Vergi İndirimleri**

Yüksek ve kalıcı genç işsizliği, birçok gelişmiş ekonomi için büyük bir zorluktur. Bir bütün olarak OECD'de, 1990'ların başından bu yana 24 yaşın altındaki bireyler arasındaki işsizlik, 25-64 yaş grubundakilere göre iki kat daha yüksek olmuştur. Buna ek olarak, gençlerin istihdam olanakları 2008 mali krizinin ardından daha da kötüleşmiştir. Erken çalışma yaşamında karşılaşılan işgücü piyasası zorluklarının kalıcı sonuçları olduğu bilindiğinden, giderek artan sayıda genç insan uzun vadeli işsizliğe düşme riskiyle karşı karşıya kalmıştır. Genç işsizlik sorununu etkili bir şekilde çözmek için hangi politikaların uygulanması gerektiği konusunda geniş tartışma yapılmaktadır. İsveç'te bodro vergileri, çalışanın brüt ücretiyle orantılı olup işveren tarafından ödenmektedir. 2007-2009 yılları arasında işverenlerin genç işçiler için ödediği vergilerin oranı iki farklı düzenleme ile büyük ölçüde düşürülmüştür. 2007-2008'de yapılan ilk indirim,



yılın başında 18 yaşını doldurmuş ancak 25 yaşını doldurmamış çalışanlar için bordro vergisi oranını yüzde 11 puan düşürülmüştür. 2009 yılında ise indirim, yılın başında henüz 26 yaşını doldurmamış olan tüm çalışanları kapsayacak şekilde genişletilmiştir (Egebank & Kaunitz,2013, s.2).

Bodro vergilerinin azaltılması ücret maliyetlerini düşürür ve dolayısıyla emek talebini artırır. Vergi indirimlerinin istihdam üzerindeki etkisi bodro vergilerinin etkisine bağlıdır. Eğer vergi indirimi, vergilerdeki azalmayı tamamen dengeleyecek kadar yüksek ücretlere yol açıyorsa, vergi indirimin istihdam üzerindeki etkisi olmayacaktır. Finlandiya'da bodro vergileri, çalışanların emeklilik planı, işsizlik sigortası ve ulusal emeklilik sigortası, ulusal sağlık sigortası ve iş kazası Sigortası'na yapılan işveren katkılarından oluşmaktadır. 2002 yılında ortalama bodro-vergi oranı %23,86 idi. Mart 2002'de Finlandiya hükümeti, yirmi hedef belediyede faaliyet gösteren firmalar için Ulusal Emeklilik Sigortası ve Ulusal Sağlık Sigortası'na yapılan işveren katkılarının geçici olarak kaldırmıştır. Bu katkıların kaldırılması sonucunda bordro vergileri ortalama yüzde 4,1 oranında düşürmüştür. Bordro vergisi muafiyeti 1 Ocak 2003'ten 31 Aralık 2009'a kadar uygulanmıştır. Bordro vergisi muafiyetinin temel amacı, hedef bölgede istihdamı teşvik etmektir. Vergi muafiyeti ilk yıl boyunca 17.099 çalışanı olan 2334 firmayı içermiş ve bordro vergi gelirindeki azalma ilk yılda 4,2 milyon avro olmuştur (Korkeamaki&Uusitalo,2008, s.1-4).

Bordro vergisi indiriminin etkisinin firmalar arasında farklılık gösterebileceği iddia edilmektedir. Örneğin, düşük vasıflı işçilerin fiyat talep esnekliği yüksek vasıflı işçilerinkinden daha yüksekse, ortalamanın altında ücret ödeyen firmalar ücret maliyetlerine daha duyarlı olabilir. Finlandiya bordro vergisi indirimi, bordro vergilerini ortalama yüzde 4,1 oranında azalmış, istihdamı yüzde 1,3 oranında artırmıştır. Ücret verilerinin mevcut olduğu firmaların alt örneğine ilişkin tahminler tüm firmalara genelleştirilebilirse, bordro vergisi indiriminin işgücü maliyetleri üzerindeki etkisinin yaklaşık yarısı, bordro vergisi indirimi için uygun olan firmalarda daha hızlı ücret artışı ile dengelenmiştir. İşgücü maliyetlerinde

kalan yüzde ikilik düşüşün istihdam üzerinde önemli bir etkisi olmamıştır (Korkeamaki & Uusitalo,2008, s.6-10).

Finlandiya’da bordro vergisi indirimi, ülkenin geri kalanında bordro vergilerinin artırılmasıyla finanse edilmiştir. Vergi indiriminin bulunduğu bölgede faaliyet gösteren firmaların ülkenin geri kalanından bu bölgeye işgücü transferi durumu söz konusu olabilecektir. Bu bölgesel bordro vergisi indiriminin arkasındaki kısmi motivasyonun dezavantajlı bölgelerde istihdamı artırmak yönünde faydası olacaktır (Korkeamaki & Uusitalo, 2008, s.25-26)

### **1.5.9. ABD Alkol Üzerinden Alınan Vergilerde Yapılan Oran Değişiklikleri**

Alkol üzerinden alınan vergilerinin alkol tüketimini azaltmak için değerli bir araç olduğu düşünülebilir. Alkol vergisi oranları üç ürün grubuna göre belirlenir: alkollü içkiler, şarap ve bira. Her grubun kendi tüketim vergisi oranı vardır ve alkol tüketim vergileri artırıldığında, alkol fiyatları doğrudan artış göstermektedir. Çoğu ekonomik model, alkol üreticileri, satıcıları veya tüketicileri üzerindeki daha yüksek alkol vergilerinin daha yüksek fiyatlara dönüşeceğini tahmin etmektedir. Alkol talebinin fiyat esnekliği üzerine onlarca yıldır yapılan araştırmalar, alkol fiyatları ile tüketim arasında negatif bir ilişki olduğunu göstermiştir. Vergi kaynaklı fiyat artışının alkol tüketimi üzerindeki etkisi, geçişkenliğe ve talebin esnekliğine bağlıdır. Geçişkenlik, fiyat artışının vergi artışına oranıdır. 2009 yılında Illinois tüketim vergisi artışı, alkollü içkiler ve şarap fiyatlarının yükselmesine neden olmuştur, ancak bira fiyatlarında değişiklik olmamıştır. Bu vergi artışı şarap ve alkollü içki satışlarındaki düşüşleri büyük ölçüde dengeleyen daha yüksek bira satışlarıyla sonuçlanmıştır. Ayrıca tüketicilerin daha düşük fiyatlı alkollü içkiler ile şarabı tercih ettiği görülmüştür. Bu nedenle nispi vergi oranlarındaki değişikliklerin neden olduğu ikamelerin önemi fazladır (Gehrsitz&Saffer&Grossman,2020, s.1-3).

Vergiler hem ılımlı tüketicileri hem de ağır içicileri etkiler. Daha önce yapılan bazı araştırmalar, alkol tüketimi ile sağlık maliyetlerinin ilişkili olduğunu göstermektedir. Örneğin, (O'Keefe ve ark. 2018), hafif veya orta düzeyde alkol tüketiminin tüm nedenlere bağlı mortalite, koroner arter hastalığı, tip 2 diabetes mellitus, kalp yetmezliği ve felç için daha düşük bir risk ile ilişkili olduğunu savunuyor. Yapılan vergi değişiklikleriyle, bira üzerinden alınan vergilerde neredeyse hiçbir değişiklik olmaksızın alkollü içkiler ve şarap üzerinden alınan vergilerde ise yaklaşık %100'lük bir artış yapılmıştır. Alkollü içkiler üzerindeki Illinois tüketim vergisi artışı alkollü içkilerin fiyatında %150 oranında, şarabın fiyatında ise %130 oranında bir artışa neden olmuştur. Tüketiciler, daha yüksek alkol vergilerine, aynı ürün kategorisindeki daha ucuz ürünlere veya farklı bir ürün kategorisindeki daha az vergilendirilmiş alkole geçerek yanıt vermişlerdir. Gerçekten de, alkollü içkiler ve bira ile alkollü içkiler ve şarap arasındaki çapraz fiyat esnekliklerinin, bu ürünler arasında yüksek derecede ikame edilebilirlik olduğunu gösteriyor. Illinois vergi artışları, genel alkollü içki tüketimini yaklaşık %3,5, şarap tüketimini yaklaşık %3,0 ve bira tüketimini yaklaşık %4,0 oranında artırmıştır. Vergi zammı aynı zamanda düşük fiyatlı alkollü içki tüketimini de artırmıştır. Sonuç olarak, toplam etanol satışları en fazla %1,7 oranında azalmıştır. Bu kaçınma davranışı, özellikle bira satışlarındaki artış, muhtemelen vergi artışının ardından alkolün karıştığı ölümcül motorlu taşıt kazalarının düşmemesine neden oluyor (Gehrsitz., 2020, s.22-23).

## **1.6. VERGİ İNDİRİMLERİNİN EKONOMİK VE MALİ ETKİLERİNE DAİR LİTERATÜR İNCELEMESİ**

Vergi indirimindeki azalmanın vergi gelirleri üzerindeki etkisinin incelenmesinde, özellikle dolaysız vergiler konu edildiğinde, büyüme ve istihdam boyutları ön plana çıkmaktadır. Bazı politika yapımcılar, yüksek gelirlilere yönelik vergi indirimlerinin refahı etkilemenin en etkili yolu olduğunu ileri sürülmektedir. Üst gelirli vergi mükellefleri için daha yüksek marjinal vergi oranlarının işgücü arzı, yatırım ve işe alımda büyük bozulmalara yol açtığı, dolayısıyla en yüksek gelirli vergi mükelleflerine yönelik vergi oranlarının düşürülmesinin ekonomik aktiviteleri artırdığı ileri sürülmektedir. Bazı politika yapımcılar ise bunların tersini

düşünmektedir. Onlara göre düşük gelirli grupların marjinal tüketim eğilimleri daha yüksek olup, düşük gelirli gruplar için vergi indirimlerinin daha büyük tüketim ve işgücü arzı yarattığı belirtilmektedir. Yüksek gelirli vergi mükelleflerine uygulanan vergi indirimlerinin, düşük ve orta gelirli mükelleflere yönelik benzer büyüklükteki vergi indirimlerinin daha az büyüme yarattığı tespit edilmiştir (Zidar, 2017, s. 1).

Vergi indirimleri işgücü piyasasını ve tüketimi etkiler. En alt gelir dilimindeki %90'lık kesime yönelik vergi indirimlerinin en üst gelir dilimindeki %10'luk kesime yönelik vergi indirimlerinden daha büyük etkisi vardır. Spesifik olarak, en alttaki %90 için %1'lik vergi artışı, işgücü katılım oranlarını 3,5 puan ve çalışma saatlerini 2 saat düşürmüştür (Zidar, 2017, s. 3).

Özellikle vergi politikası değişikliklerine ayrılan kaynakların büyüklüğü göz önüne alındığında, en yüksek gelirli kesime yönelik vergi indirimlerinin yatırım, firma yaratma veya inovasyon gibi farklı kanallar yoluyla uzun vadede oldukça büyük etkileri olması mümkün olsa da verimlilik açısından en yüksek gelir vergisi kesintilerini desteklemek için somut verilere ihtiyaç vardır. Arz yönlü vergi politikalarının, gelir dağılımında daha düşük düzeyde hedeflenen vergi indirimlerinin göreceli etkinliği dikkate alındığında daha fazla şeyler yapılması gerektiğine dair kanıtlar sağlamaktadır (Zidar, 2017, s. 6).

Dolaylı bir vergi türü olan KDV indirimlerinin amacı ise satın alınan malların hacmini artırmaktır. Bu durum iki şekilde çalışır. Birincisi, aynı mal paketini satın almak KDV indirimi nedeniyle daha ucuz olduğu için bir gelir etkisi vardır ve bu tasarruf da harcanabilir. İkincisi, vergi indirimleri tüketicileri satın alımlarını öne çekmeye teşvik ettiği için bir ikame etkisi vardır. Bu satın alımlar hemen tüketilebilir (tüketimde klasik bir zamanlararası ikame) veya daha sonra tüketilmek üzere istiflenebilir (arbitraj etkisi). Her iki durumda da ikame etkileri, KDV indirimi sona erdikten sonra satın alımlarda düşüşe neden olabilir. Hem gelir hem de ikame etkilerinin gücü, belirginlik, belirsizlik ve deflasyonist beklentilere bağlı olacaktır. Tüketiciler KDV indiriminden haberdar değilse, tepki

vermeleri pek olası değildir. Yüksek derecede gelir belirsizliği veya fiyatların daha da düşeceği beklentisi de tüketicileri alımlarını artırmaktan caydırabilir. Bunlar özellikle durgunluk sırasındaki gerçek risklerdir. Buna ek olarak, uzun planlama ufku olan tüketiciler için geçici bir fiyat değişikliğinin gelir etkisinin küçük olmasını bekleriz. Bireyler gelecekteki vergi yükümlülüklerinin değiştiğini tahmin ederse, gelir etkisi daha da küçük olacaktır. Öte yandan, tüketiciler kredi kısıtlıysa, eldeki ek nakit kısıtlamayı hafifletecek ve daha fazla satın alıma dönüşecektir. İkame etkisinin gücü, malın türüne göre de değişebilir. Dayanıklı mallar ve diğer depolanabilir mallar (arbitraj potansiyeli nedeniyle) ve lüks mallar (daha yüksek zamanlararası ikame esnekliklerine sahip olanlar) için daha büyük bir etki beklenir (Crossley & Low & Sleeman, 2014, s.7)

### **1.6.1. Vergi İndirimlerinin Ekonomik Büyüme, İstihdam ve Talep Üzerindeki Etkisi**

Artan refahın temeli büyümedir. Yeni sermayeye yatırım, yeni üretim tekniklerinin uygulanması, yeni ürünlerin piyasaya sürülmesi ve büyüme sürecinin temelleridir. Vergilendirme, yatırımın getirisi ve beklenen karlılığın üzerindeki etkisiyle, yapılan tercihleri ve sonuçta büyümeyi etkileyebilir (Myles, 2000, s.141).

Arz Yanlı iktisat dolaylı ve dolaysız vergi indirimlerinin mal ve hizmet üretimini ve buna bağlı olarak vergi gelirlerini artacağını savunmaktadır (Aktan, 1994, s.83). Vergi oranlarının indirilmesiyle birlikte, fiyatlar olumlu etkilenecek ve bu etki devamında mal ve hizmet üretiminin artması ile sonuçlanacaktır (Demircan, 2003, s.103). Öte yandan, vergi indrimi konu malların girdi maliyetleri içerisinde dövize dayalı ürünler bulunması vergi indiriminin fiyatlar üzerindeki etkisi azaltabilir. Zira vergi indirim öncesi döviz kurundaki yükselişin malın fiyatındaki meydana getirdiği artışa bağlı olarak vergi indiriminin etkisini azalabilecektir.

Arz Yanlı İktisatçılar, artan oranlı gelir vergisi tarifesinin gelir dilimlerinde yapılacak vergi indirimlerinin ekonomi üzerindeki etkisinin kamu harcamalarından daha fazla olduğunu savunmaktadırlar. Artan oranlı gelir vergi tarifesinin dilimlerdeki vergi oranları düşürüldüğünde bireylerin birikimlerdeki artışa bağlı olarak tasarruflar artacak bunun sonucunda faizler düşecek ve paralelinde yatırımların düzeyi artacaktır. Gelir vergisi dilimlerinde yapılacak indirimler, istihdamı da pozitif etkileyecek ve buna bağlı olarak çalışma isteği üzerinde olumlu etkiler yapacaktır (Yücebaş, 2014, s. 56).

Vergilendirmenin büyüme ve yatırım üzerindeki etkileri hem akademik hem siyasi çevrelerde tartışılmaktadır. Vergi indirimi savunanlar, düşük vergilerin çalışma, tasarruf ve yatırım teşvikleri üzerindeki olumlu etkilerine işaret etmektedirler ve vergi oranlarının düşürülmesinin ekonomik büyümeyi artırdığını savunmaktadırlar Vergiler, faktör birikimi ve toplam faktör verimliliği üzerindeki etkileri yoluyla büyümeyi etkileyebilir. Birinci olarak vergiler sermaye maliyetini artırabilir ve yatırım teşviklerini azaltabilir. Yüksek vergi oranları yatırımları caydırdığı ölçüde ekonomik büyümeyi olumsuz etkileyecektir. Ayrıca, vergiler bazı sektörlerde ayrıcalıklı teşvikler sağlayarak sermaye tahsisini bozabilir ve genel yatırımın verimliliği bozabilir. Vergilerin verimlilik üzerindeki bu olumsuz etkisi toplam faktör verimliliğini düşürmektedir. Vergilerin toplam faktör verimliliği üzerindeki bir diğer etkisi ise girişimcilik üzerindeki potansiyel etkileridir. Girişimcilik faaliyetleri toplam faktör verimliliğini artıracak yeni fikirler üretebilir. Bir dizi çalışma vergilerin girişimcilik faaliyetlerini olumsuz yönde etkilediği göstermektedir (Ferede & Provinces, 2022, s. 2).

Sermayenin vergilendirilmesinin büyümeyi nasıl etkilediğine ilişkin literatürün büyük kısmı, neoklasik büyüme modellerinde sermayenin vergilendirilmesinin sermaye birikimi ve üretim artışı üzerinde olumsuz etkileri olduğunu gösteren Judd (1985) ve Chamley'den kaynaklanmaktadır. Ampirik literatürde temel kaygı, kurumlar vergilerinin faktör fiyatlarını bozmak suretiyle sermaye fiyatlarını yükselterek ve vergi sonrası kazançları azaltarak kaynakların dağılımında verimlilik kayıplarına yol açtığı yönündedir. Optimal vergilendirmeye ilişkin

literatür ise kurumlar vergisi oranının sıfır olması gerektiği sonucuna varmıştır. Sermaye vergilendirilmesinin kısa vadeli ve uzun vadeli büyüme etkilerinin ortaya konabilmesi için AR-GE temelli bir büyüme modeli kullanılmıştır. Sermayenin yüksek oranlı vergilendirilmesi kısa vadede tüketim etkisi nedeniyle olumsuzdur. Ancak, teknoloji ve üretimin vergi kaydırıcı etkileri nedeniyle uzuna vadede olumludur (Ferede & Provinces, 2022, sayfa 3-4).

Kurumlar vergisinin yansıma açısından zaman içerisindeki etkileri oldukça farklı olabilmektedir. Firmaların ödedikleri kurumlar vergilerini kısa zaman içerisinde hemen yansıtmama imkanının bulunmadığı söylenebilir. Zira, firmaların karlarını maksimize etmek için rekabetçi piyasada çalıştıkları varsayılır. Ayrıca, şirketlerin kazançları üzerinden ödenen ve dolaysız bir vergi türü olan kurumlar vergisi oranlarının, yatırımcıların yatırım kararlarının etkilediği ve bu etkinin olumlu veya olumsuz olabileceği söylenmektedir. Sonuçta kurumlar vergisi oranlarının ekonomik büyümeye olumsuz etkileri olabileceği öngörülmektedir (Turan, 2014, s. 69).

Kurumlar vergisi oranları ile kar dağıtımını üzerindeki stopaj oranlarında yapılacak indirimlerin yatırımların karlılığını artıracaktır. Yatırımlardaki artış üretimde artışa yol açacaktır. Bu durumda arz yetersizliği sonucu oluşan enflasyon üzerinde pozitif etki yaratacak ve enflasyonun düşme eğilimine girmesine neden olacaktır. Enflasyonun artış hızının düşmesi faiz oranları azaltıp, yatırımları artıracaktır (Yücebaş, 2014, s. 56).

Vergilerin büyüme üzerinde etkilerini inceleyen birçok çalışma bulunmaktadır. Benzer özelliğe sahip ülkelerde vergi indirimlerinin büyüme üzerindeki etkileri tespit etmek daha kolaydır. Vergi oranlarındaki değişikliklerin uygulanmasına ilişkin gecikmeler nedeniyle kısa vadede vergi oran indirimlerinin üretim ve yatırım üzerindeki etkileri daha düşük olduğu söylenebilir. Kişisel gelir vergisi oranlarındaki indirimlerin büyümü ve yatırım üzerindeki etkileri daha az iken, satış vergilerinde yapılan indirimlerin toplam etkisi pozitif olarak değerlendirilmiştir. Bunun nedeni olarak, perakende satış vergisinin büyüme

üzerindeki doğrudan etkisinin negatif olmasına rağmen, daha yüksek satış vergisinin uygulandığı sektörlerde vergi indirimlerinin bu alana yatırımları artırması nedeniyle toplam etkinin pozitif dönmesinden kaynaklanmaktadır. Düşük kurumlar vergisi oranlarının daha yüksek yatırım ve daha yüksek büyüme ile ilişkili olduğu tespit edilmiştir. Diğer değişle, daha düşük kurumlar vergisi oranları ise daha fazla yatırım ve daha hızlı büyümeye neden olacaktır. Öte yandan, yatırımlardaki artış daha fazla ürün üretilmesine yol açacaktır. Bu durum daha fazla istihdam demektir. Vergi indirimlerinden kaynaklanan büyüme etkileri dışında uzun vadede büyüme oranının teknolojik değişimlere bağlı olduğu da savunulmaktadır (Ferede & Provinces, 2022, sayfa 4-5).

Belirli dönemlerde büyümeyi ve yatırımları teşvik edecek başka faktörlerde vardır. Örneğin bazı doğal kaynaklara sahip ülkelerde, ihracat fiyatlarının artması büyüme üzerinde önemli etkisi vardır. Teorik büyüme modelleri marjinal vergi oranlarının ekonomik büyümeyi etkilediğini göstermektedir ( Padovano & Galli, 2002, s.4) Vergi oranlarının sermaye maliyetlerini yükselttiği ve bu durumunda yatırımları olumsuz bir şekilde etkilediğini söylenebilir (Hulten, 1984; Hubbard, 1998; Feldstein, 2006). Örneğin, (Mckenzie ve Thomson, 1997) Kanada'da yüksek vergi oranları nedeniyle sermaye kullanım maliyetlerinin, Amerika Birleşik Devletleri'ne göre daha yüksek olduğunu tespit etmişlerdir.

Dolaylı vergiler mal ve hizmetlerin tüketimlerinden alınan vergiler olarak adlandırılmaktadır. Özellikle gelirlerin harcanması aşamasında mal ve hizmet alımı işlemlerini vergilendiren dolaylı vergiler bireylerin mal ve hizmet alımı için ödedikleri fiyatlarda vergi öncesi fiyatı ile vergi sonrası fiyatı arasında vergi tutarı kadar farklılık oluşmasına neden olurlar. Mal ve hizmetlerin fiyatlarında artışa neden olan dolaylı vergiler fiyatların ekonomideki işlevini bozulabilmekte ve kaynak dağılımında etkinsizliğe neden olabilmektedirler (Turan, 2014, s. 69).

Dolaylı vergilerde yapılan indirimlerin KDV ve ÖTV gibi tüketim üzerinde olumlu etkileri vardır. Zira dolaylı vergiye tabi mallarda yapılan vergi indirimleri malın fiyatını vergi indirim tutarı kadar azalmasına yol açacaktır. Vergi indirimi konu



malların yerli malı olması durumunda üretimde ve istihdam üzerinde olumlu artış olacaktır. Milli gelir artışı paralelinde vergi gelirlerinde artışa neden olacak ve bütçe açıklarını ortadan kaldırıcı etki yaratacaktır. Vergi indirimine konu malların ithal edilen mallar olması durumunda ithalattan alınan vergi miktarında artış gözlemlense de cari açık üzerinde olumsuz etkisi olacaktır.

Kısa vadede vergi indirimleri toplam talebi artırarak GSYİH'yi artırabilir. Ekonominin tam istihdama yakın olduğu dönemlerde artan talebin üretim üzerindeki etkisi, ekonomide çok fazla durgunluğun olduğu zamanlara göre daha azdır. Ekonomide kapasitesine ulaştıkça artan talep enflasyonun artmasına neden olacaktır. Uzun vadede vergi indirimleri, çalışma, tasarruf ve yatırım teşviklerini artırarak GSYİH'yi artırabilir. Bu arz yönlü etkiler, kısa ve uzun vadede kalıcı olarak üretimin artmasına yol açabilir. İşgücüne katılım oranlarının artması veya işçi başına düşen çalışma saatlerinin artması yoluyla artan işgücü arzı, doğrudan kişi başına düşen toplam üretimde artışa neden olmaktadır. Yatırımlardaki artışlar, sermaye stoğunun büyümesine ve işçi başına düşen sermayenin artmasına neden olacaktır. Bu durum üretimde ve ücretlerde artışı pozitif etkileyecektir. Yatırımlardaki artışlar, hükümet veya özel sektörün tasarruflarının artmasıyla veya yurt dışından daha yüksek sermaye girişi ile finanse edilebilecektir. Sonuçta, yatırımlardaki artışın büyük kısmı yurtdışından gelen sermaye ile finanse edilmiş olacaktır. Yatırımların yurtdışından gelen sermaye yerine yurtiçi tasarruflarla finanse edilmesi sermayeye talep nedeniyle faiz oranlarının artmasına sermayeye ulaşım maliyetlerinin yükselmesi yol açacak bu durumda vergi indirimleri yoluyla beklenen yatırım ve istihdam üzerindeki etkiyi azaltabilecektir. Öte yandan, yabancı hükümetler, kurumlar vergisi oranını düşüren ülkelere sermaye çıkışını engellemek için kendi vergi oranlarında benzer indirimler yaparak sermaye çıkışını engelleyeceklerdir (William & Gelfond, 2018 s. 1-12)

Amerika Birleşik Devletleri'nde, Ekonomi danışma konseyi kurumlar vergisi oranının %35'ten, %20'ye düşürülmesinin işçi ücretlerinde artışlarına neden olacağını iddia etmiştir. Ancak veriler kurumlar vergisi indirimlerinin işçilere pek

fayda sağlamadığı göstermiştir. Amerika'da vergi indirimlerinin yürürlüğe girmesinden önceki ve sonraki iki yıl içerisinde istihdamda ve ücretlerde artış gözlenmiştir. Vergi indirimlerinin yürürlüğe girmesinden sonra ekonomi tahmin edilenden daha hızlı büyümüştür. Ancak bu durum istihdam artışını sürdürmek için tek başına yeterli olmamıştır. Sonrasında istihdamda azalma olmuştur (William, 2017, s.5- 7).

Vergi Politikası Merkezi, Kongre tarafından kabul edilen Vergi İndirimleri ve İstihdam Yasasının makroekonomik etkilerine ilişkin bir analiz yayınlamıştır. Söz konusu yasanın, öncelikle toplam talep, işgücü arzı, tasarruf ve yatırım üzerindeki etkisi nedeniyle üretilen miktarlarını etkilediği ifade edilmiştir. Yasa ile işçiler için marjinal gelir vergisi oranları düşürülmesi ve buna bağlı olarak vergi sonrası ücret gelirlerindeki artış, düşük gelirli kişilerin eşlerinin işgücüne katılmasına veya düşük gelirli kişilerin ek saatler çalışmasını teşvik ederek işgücü arzını artırmıştır (Benjamin & Joseph, 2017, s. 2).

Vergi İndirimleri ve İstihdam Yasası ile toplam talep iki şekilde artması beklenmektedir. Birincisi yasanın yürürlüğe girmesinden sonraki birkaç yılda hane halkı için ortalama vergi oranlarının düşmesi, harcanabilir gelirlerini artıracaktır. Hane halkı bu ek gelirin bir kısmını harcayarak mal ve hizmetlere olan taleplerin artıracaklardır. İkincisi, işletmelerin önümüzdeki beş yıl içinde yeni yatırımlar yapmasına olanak veren yasa ile firmalar kısa vadeli yatırımlarını artıracak ve bu durumda talebin daha da artmasına neden olacaktır. Düşük-ortalama vergi oranları nedeniyle işletmelerin nakit akışlarında meydana gelecek artışlar da yatırım talebini artıracaktır. Talepteki artış, daha yüksek faiz oranları ve fiyatlar, üretimin uzun vadeli potansiyel seviyesine dönmesine neden olana kadar birkaç yıl boyunca ekonomik üretimi potansiyel seviyesine göre artıracaktır. Ekonomi tam istihdam seviyesine yakın olduğunda, artan talebin üretim üzerindeki etkisi ekonominin durgunluğa girdiği dönemlerde daha az olacak ve daha hızlı azalacaktır (Benjamin & Joseph, 2017, s. 2).

### 1.6.2. Vergi İndirimlerinin Tasarruf ve Yatırımlar Üzerindeki Etkisi

Vergi mükellefleri harcama ve tasarruf seviyelerini tüketim üzerinde konulan vergiler ile gelir üzerinden alınan vergilerden sonrası duruma göre belirlemektedirler. Yüksek oranlı dolaylı vergilerin tasarruf ve tüketim üzerindeki etkileri olumsuzdur. Yüksek oranlı dolaylı vergiler tarifenin en üst diliminden vergi ödeyen vergi mükelleflerinin tasarruflarının azalmasına yol açar. Buna karşılık tarifenin en alt diliminden vergi ödeyen mükellefler için ise yüksek oranlı dolaylı vergiler tüketimlerinin kısılması anlamına gelir (Elçin & Saraçöz, 2012, s.14).

Ülkelerde ekonomik büyüme ile tasarruf oranlarının artırılması paralellik arz eder. Uygulanan vergi politikalarının tasarruflar düşüklüğüne neden olduğu savunulmaktadır. Özellikle kurumlar vergisi oranlarındaki indirimler ile yatırımların artış veya azalışı ekonomik büyüme ile bağlantılıdır. Özellikle dolaylı vergilerde yapılan indirimler; bireylerin harcanabilir gelirini ve tasarruflarını artırmaktadır. Tasarruflardaki artış faiz oranlarındaki azalışa olan etkisiyle yatırımların maliyetini azaltmak suretiyle yatırımların karlılığını artırır. Ayrıca, vergi indirimleri; daha az vergi ödenmesini imkân vererek kalan paraların yatırıma dönüşmesi yoluyla yatırımların finansmanına katkı sağlar (Yücebaş, 2014 s. 57).

Amerika'da Vergi İndirimleri ve İstihdam Yasası ile toplam talebin iki yolla artması öngörülmüştür; Birincisi, yasanın yürürlüğe girmesinden sonraki ilk birkaç yıl içinde çoğu hane için ortalama vergi oranlarını düşecek ve vergi sonrası gelirleri artıracaktır. Hane halkları bu ek gelirin bir kısmını harcayarak mal ve hizmetlere olan talebi artıracaktır. İkincisi, işletmelerin önümüzdeki beş yıl içinde yeni yatırımları derhal düşürmeyi (masraf yapmayı) seçmelerine izin vererek, firmaları kısa vadeli yatırımlarını artırmaya teşvik edecek ve talebi daha da artıracaktır. Düşük ortalama vergi oranlarından işletmelerin nakit akışlarındaki artışlar da yatırım talebini artıracaktır. Talepteki artış, daha yüksek faiz oranları ve fiyatlar üretimin uzun vadeli potansiyel seviyesine dönmesine

neden olana kadar ekonomik çıktıyı birkaç yıl boyunca potansiyel seviyesine göre artıracaktır. Ekonomi şu anda tam istihdama yakın olduğu için, artan talebin üretim üzerindeki etkisi daha küçük olacak ve ekonominin durgunlukta olması durumunda olması gerekenden daha hızlı azalacaktır (Page & Rosenberg, 2017, s. 3).

2025 yılına kadar işgücü geliri (yani çalışanlar için ücretler ve maaşlar ve diğerleri için serbest meslek geliri) üzerindeki efektif vergi oranlarını, öncelikle çoğu işçi için marjinal gelir vergisi oranlarını düşürerek mütevazı bir şekilde azaltacaktır. Vergi sonrası ücret oranında ortaya çıkan artış, çoğunlukla düşük gelirli eşleri işgücüne katılmaya veya ek saatler çalışmaya teşvik ederek işgücü arzını artıracaktır. Bu etki 2025'ten sonra tersine çevrilecektir, çünkü çoğu bireysel gelir vergisi hükmünün sona ermesi, vergi dilimlerinin daha yavaş endekslenmesinin korunmasıyla birlikte, marjinal vergi oranlarını yükseltecek ve işgücü arzını azaltacaktır (Page& Rosenberg, 2017, s. 3).

Plan, büyük ölçüde kurumlar vergisi oranını düşüreceği ve işletmelerin geçici olarak yatırım harcamalarına izin vereceği için, mevzuat vergi sonrası tasarruf ve yatırım getirilerini önemli ölçüde artıracaktır. Bu, tasarrufu, yabancı sermaye girişlerini ve yatırımı teşvik edecektir. Yasa, tasarruf ve yatırım teşviklerini artıracak olsa da 2025 yılına kadar federal bütçe açıklarını da önemli ölçüde artıracaktır. Daha yüksek bütçe açıkları faiz oranlarını yükseltecek ve bu da yatırımları caydıracaktır. 2025'ten sonra, mevzuatın federal bütçe açıklarını azaltması bekleniyor (Page& Rosenberg, 2017, s. 3).

### **1.6.3. Ekonomik Durgunluk ve Vergi İndirimleri**

Ekonominin sıkıntılı dönemlerinde kendini hissettiren durgunluk resesyon olarak tanımlanmaktadır. Bu dönemlerde ekonomilerde arzın azaldığı, hasılan küçüldüğü gözlemlenir. Ayrıca, istihdam düzeyinde düşüşler yaşanır. Durgunlukla baş edebilmek için literatürde farklı öneriler bulunmaktadır. Örneğin; Keynesyenler ekonomik durgunluğun talepteki yetersizlikten meydana

geldiğini, daha fazla kamu harcamaları yoluyla, toplam talebin artırılacağını savunmakta iken, monetaristler ise toplam talepteki azalmanın para arzının genişletilmesi yoluyla yok edilebileceğini, diğer bir deyişle ekonomiye para politikaları çerçevesinde müdahale edilmesi gerektiği noktasında birleşirler. Arz Yanlı iktisadi düşünce ise durgunluğun arzın yetersiz olmasından kaynaklandığını ve bu duruma arzı genişletecek maliye politikaları müdahale edilmesi gerektiğini özellikle, arzı artıracak en önemli maliye politikası aracının ise vergi indirimleri olduğunu savunur. Özellikle KDV ve ÖTV gibi dolaylı vergilerdeki indirimlerin durgunluğu gidermek için talebi artırıcı etkileri bulunmaktadır (Demir & Gökce, 2017, s.76).

Tüketim vergileri, durgun ekonomileri canlandırmak için sıklıkla kullanılan bir vergi türüdür. 2008 yılında hem İngiltere hemde Fransa, ekonomilerinin mali kriz nedeniyle toparlanmasına yardımcı olmak amacıyla Katma Değer Vergisi indirimleri uygulamıştır. 2021 yılında Almanya, Covid-19 salgını dalgasından sonra tüketimi artırma girişimi kapsamında KDV indirimleri uygulamıştır. Almanya KDV oranını %19'dan %16'ya, % 7'lik oranı ise % 6'ya düşürmüştür. Durgunluk dönemlerinde politika yapıcıların tüketim vergilerinde indirim yapmayı düşünürken hane halklarının vergi indirimlerine nasıl tepki verecekleri ile hane halklarının tüketim vergilerinde indirim konusu yapılan malların tüketimine mi yönelecekleri yoksa diğer malların alımlarını da etkileyeceği hususu araştırılmalıdır. Heterojen hane halklarının, gelir düzeyleri, harcama düzeyleri, yaşları ve ekonominin genel durumu farklılık göstermesine bağlı olarak vergi indirimlerine verecekleri tepkilerin farklı olması değerlendirilmelidir. Öte yandan, uzun vadede vergi indirimlerinin refaha etkileri de düşünülmelidir (Francesca Parodi, 2021 s. 2).

Dayanıksız lüks tüketim mallarına uygulanan KDV oranının düşürülmesi, ekonomik durgunluk dönemlerinde tüketimdeki düşüşü telafi edecek düzeyde olmasa da vergi indirimlerinin tüketimi teşvik etmek için etkili olduğu söylenebilir. Dayanıklı tüketim mallarına uygulanan KDV oran indirimlerinin, bu grup malların alımlarında çok büyük teşvik etkisi yarattığı ve bu durumun durgunluktan

kaynaklanan gelir kaybını telafi ettiği söylenebilir. Hane halklarının durgunluk dönemlerinde gelecekle ilgili kaygıları azaldığı sürece ise bu gelir kaybı da azalmaktadır. Dayanıklı ve dayanıklı olmayan tüketim mallarında yapılan vergi indirimlerinin tüm hane halklarının refahını artırdığı, ancak orta yaşlı ve varlıklı hanelere daha çok fayda sağladığı tespit edilmiştir. Dayanıklı tüketim mallarında KDV oranındaki indirimlerin, yaşam boyunca satın alınan dayanıklı tüketim mallarının toplam miktarını değiştirmeden, esas olarak zamanlar arası ikame etkisi yaratması nedeniyle yaşam boyunca sağlanan refah üzerinde çok küçük bir etkisi vardır (Francesca Parodi, 2021 s. 29).

2008 ekonomik krizi, ABD’de maliye politikası hakkında son yarım yüzyılın en hararetli tartışmalarından birini başlatmıştır. Federal Fon oranı sıfıra yakınken ve üretim, enflasyon ve istihdam çöküşün eşiğindeyken, ABD merkezli ekonomistler toparlanmayı teşvik etmek için faiz indirimlerine alternatifler üzerinde tartışmışlardır. Aynı dönemde, Avrupa Merkez Bankası, İsveç Sveriges bank, İsviçre Ulusal Bankası gibi diğer bazı merkez bankaları faiz oranlarını sıfıra yakın indirmiştir. Bazı ekonomistler ise emek geliri üzerindeki vergilerde indirim ile sermaye üzerindeki vergi indirimlerini savunmuşlardır. Diğer bazı ekonomistler ise hükümet harcamalarında artış yapılması gerektiğine vurgu yaptılar. Yine başka bir grup iktisatçı ise en iyi yolun hem vergileri hem de harcamaları azaltmak olacağını savunmuştur. Standart bir Yeni Keynesyen iş döngüsü modelinde, kısa vadeli nominal faiz oranının sıfır olması durumunda vergi indirimleri durgunluğu derinleştirebilir. Özellikle ücretler üzerindeki vergi oranlarında yapılacak vergi indirimlerinin, deflasyonist baskıları artırdığı için durgunluğu derinleştirdiği iddia ediliyor. Benzer şekilde, sermaye vergilerinde yapılacak indirimlerinde durgunluğu derinleştirdiği savunulmaktadır. Çünkü insanları daha fazla harcama, gerektiğinde ise harcamak yerine tasarruf etmeye teşvik ediyor. Doğrudan toplam talebi canlandırmayı amaçlayan politikaların daha iyi sonuç vereceği söylenebilir. Bu politikalar arasında hükümet harcamalarında geçici bir artış, yatırım vergisi kredisi veya satış vergilerinde kesinti gibi toplam arzdan ziyade doğrudan toplam talebi canlandırmayı amaçlayan vergi indirimleri yer almaktadır (Eggertsson,2009, s.1-3).

Özellikle, vergi indirimlerinin harcamalar üzerinde "doğrudan" bir etkisi yoktur. Örneğin, işgücü vergilerindeki indirim, yalnızca istihdam için yarattığı teşvik yoluyla bir etkiye sahiptir ve böylece "toplam arzı kaydırır", böylece reel ücretleri düşürür ve firmaları daha fazla işçi çalıştırmaya teşvik eder. Vergi indirimlerinin harcamaları teşvik ettiği modeller vardır. Bu modellerde, standart Yeni Keynesyen modelde olduğu gibi vergi indirimleri, hatta bordro vergisi indirimleri harcamalar üzerinde olumlu etkiye sahip olacaktır. Vergi indirimleri yoluyla ekonomi canlandırılabilir. Diğer bir yönüyle vergi indirimleri bütçe açıklarını artırma ve dolayısıyla devlet borcunu artırma eğiliminde olacaktır. Sıfır faiz oranlarında daha yüksek enflasyon beklentileri, talep üzerinde daha güçlü bir pozitif etkiye sahip olacaktır. Eggertsson modelinde vergilerin emek arzı üzerinde hiçbir etkisinin olmadığı savunur. Vergi indirimleri genişleyici etkiye sahiptir, çünkü hükümetin borçlarının artmasına ve dolayısıyla enflasyon beklentilerini yükselmesine yol açar. Talebin yetersiz olduğu durumlarda, uygulanacak politikanın hükümetin harcamaları artırılması yönünde olması gerektiğidir. Bazı arzı genişleten politikaların vergi indirimleri ve çeşitli diğer politikalar gibi, deflasyonist baskıları artırarak sıfır faiz oranlarında ters etki yaratabileceği söylenmektedir. Sıfır nominal faiz oranlarında vergi indirimlerinin ve hükümet harcamalarının etkisinin temelde normal şartlardan farklı olduğunu öngörülmektedir (Eggertsson,2009,s.27-28).

#### **1.6.4. Vergi İndirimlerinin Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi**

Optimal vergi oranının vergi oranlarında indirime gidilmesi durumunda vergi gelirlerini olumlu veya olumsuz etkileyebileceği söylenebilir. Birçok düşünür optimal vergi oranının üzerinde yapılacak vergi indirimlerinin vergi gelirlerini artıracığını ifade etmişlerdir. Aynı düşünürler vergilerin düşük oranlı olmasının gerekliliğini ileri sürmüşlerdir (Aktan, 2004, s.59).

Vergi oranların düşük belirlenmesi ile oluşacak yatırımlarda ve üretimde artışa neden olacak, öte yandan hem istihdamı artıracak hem de enflasyonun düşmesine yol açacaktır. Bu durum ise artan işlem büyüklüğüne paralel olarak

milli geliri ve vergi gelirlerini artıracaktır. Düşük bir vergi oranında piyasa üretimi maksimum seviyeye ulaşmış olacaktır (Demir & Gökce, 2017, s.77).

Arz yönlü iktisatçıların vergi indirimine yönelik beklentileri ABD'de 1980'li yıllarda uygulama alanı bulmuştur. Dönemin başkanı Reagan tarafından uygulanan vergi indirim politikaları ile vergi oranlarında yapılacak indirimler ile hem piyasaların canlanması hem de kamu finansman açığı problemlerinin ortadan kaldırılması amaçlanmıştır. Vergi indirimleri sayesinde daha az vergi yüküyle karşılaşacak firmaların üretimlerini artırması, işsizliğin azalması ve piyasaların canlanması beklenmektedir. Piyasaların canlanması devletin daha fazla vergi hâsılatı elde etmesine neden olacaktır (Yıldırım, 2006, s.84).

Vergi indirimlerinin etkileri çok yönlü olmakla birlikte, optimal vergi teorisi ve Laffer yaklaşımları da temel alınarak çalışmamızda vergi indirimlerinin vergi gelirleri üzerindeki etkisi incelenmiş ve etkiler matematiksel modellerle izleyen bölümlerde açıklanmaya çalışılmıştır.



## 2. BÖLÜM

### HARCAMA ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

Harcama, genellikle tüketime yönelik mal ve hizmet satın almak için yapılır. Harcama vergileri de özel tüketim vergisinde olduğu gibi bu mal veya hizmetin satın alınması esnasında fiyatın içerisinde ödenir (Bilici, 2019, s.91).

Gelir ve servetten sonra ödeme gücünün üçüncü bir göstergesi de kişilerin harcamalarıdır. Elde edilen gelirlerin harcama yoluyla tüketilmesi sırasında alınan vergiler “harcama vergileri” olarak adlandırılır. Kökeni oldukça, eskilere giden harcama vergilerinin en ilkel biçimiyle eski Mısır ve Roma İmparatorluğu’nda uygulandığına inanılmaktadır. Mali nedenlerle son yüzyılda harcama vergilerine olan ilgi artmış ve bu vergilerin ödeme gücünün iyi bir göstergesi olduğu noktasından hareketle, harcamaların da vergilendirme kapsamına alınmasının iyi bir seçenek olacağı genel kabul görmeye başlamıştır (Şen & Sağbaş, 2017, s.210).

Tüketiciler nominal olarak tüketim vergisini öderler, ancak şirketlerin bu yüke kısmen katlanıp katlanmadığı ve dolayısıyla tüketim vergilerinin kurumsal yatırımları etkileyip etkilemediği konusunda teorik ve ampirik kanıtlar net değildir. Ancak birtakım kanıtlar tüketim vergilerinin yatırımları azalttığını göstermektedir. Daha esnek taleple karşı karşıya kalan firmalar, tüketim vergisini daha fazla üstlendikleri için yatırımlarını azaltmaktadırlar. Tüketim vergileri iki türlü sonuç doğurmaktadır. Birinci firmaların karlılığının azaltmakta, ikincisi toplam tüketimin azalmasına yol açmaktadır. Tüketim vergilerinin yatırımları etkileyip etkilemediği veya etkiliyorsa nasıl etkilediği konusunda farklı görüşler vardır. Akademik literatürün ve politika yapımcıların ortak iddialarından biri, tüketim vergilerinin tamamen tüketicilerce üstlenildiği ve verginin yükün bireyler tarafından karşılandığı bu nedenle, sermayenin vergi sonrası getirisinin tüketim vergilerinden etkilenmeyeceğini savunmaktadırlar. Buna karşılık, diğerleri tüketim vergilerinin tüketicileri olduğu kadar üreticileri de doğrudan etkilediğini savunmaktadır. Firmaların, tüketim vergilerinin bir kısmını

taşıyabileceği, firmaların nispeten daha esnek taleple karşı karşıya kaldıklarında tüketim vergisi yükünün daha fazlasını üzerlerinde taşıyacaklarını iddia edilmektedir. Teori, tüketim vergilerinin daha sonra firmaların karlarını ve dolayısıyla sermaye talebini azalttığını öne sürmektedir. Bu nedenle, sermaye yatırımlarını azaltacağı belirtiliyor (Jacob, 2019, s.1-2).

Tüketim vergileri, tüketicilerin ödediği fiyat ile üreticilerin aldığı fiyat arasında bir karma bir yapı oluşturmaktadır. Tüketiciler vergi artışından sonra aynı fiyatı öderlerse, verginin tüm yükünü firma üstlenmiş olur. Bu durumda üretilen herhangi bir miktar için firmanın marjinal maliyetini artırır, sonuçta üretimde azalmaya yol açar. Yani, vergi sonrası tedarik edilen ve tüketilen miktar daha düşüktür. Buna bağlı olarak firmaların karları düşer ve bu da firmaların sermaye talebini azaltır (yatırım fırsatı). Bu nedenle, sermaye sağlayan yatırımcılar vergi sonrası getirilerini sermayeye korumak istediklerinden sermaye yatırımı azaltırlar. Sermaye arzı tamamen esnek olsaydı, yatırım hemen azalır ve sermayeye geri dönüş sabit kalırdı. Sermaye tamamen esnek değildir, bu da vergi sonrası sermaye getirilerinin daha düşük olmasına ve dolayısıyla daha düşük karlılığa yol açar. Bu durumda sermaye sahipleri tüketim vergisi artışına katlanırlar (Jacob, 2019, s.6).

## **2.1. HARCAMA VERGİLERİNİN SINIFLANDIRILMASI**

Harcama vergilerini farklı açılardan sınıflandırmaya tabi tutmak mümkündür. Vergiyi doğuran olay bazında harcama vergileri, “iktisadi muamele vergileri-Hukuki muamele vergileri”; verginin kapsamı açısından da, “Genel Gider Vergileri-Özel gider Vergileri” sınıflandırmasına tabi tutulmaktadır (Şen & Sağbaş, 2017, s.210).

### **2.1.1. İktisadi Muamele-Hukuki Muamele Vergileri**

İktisadi işlemlerin gerçekleştirilmesi için harcamalara bağlı olarak alınan vergilere “iktisadi muamele vergileri” adı verilmektedir (Şen, Sağbaş, 2017,

s.211). İktisadi hayatta üretilen tüm mal ve eşyalar, üretimden tüketime kadar geçen aşamalarda vergilenir. Bu mal ve eşyaların fiyatları veya miktarları verginin matrahını oluşturur. Yine ülkemizde uygulanan tek safhada alınan özel tüketim vergisi bu tarz vergilere örnek teşkil eder (Bilici, 2019, s.91).

“Hukuki muamele vergileri” ise hukuki işlemler, kararlar veya tasarruflar sonucu ortaya çıkan iş ve işlemlerden doğan vergilerdir. Damga vergisi, hukuki muamele vergisinin tipik örneğidir (Şen & Sağbaşı, 2017, s.211). Hukuki muamele vergisi yapılan tüm hukuki işlemler üzerinden alınır. Ülkemiz uygulamasında noter harçlarının ve tapu harçlarını bu grup vergilere örnek olarak gösterebiliriz (Bilici, 2019, s.91).

### **2.1.2. Genel Harcama-Özel Harcama Vergileri**

Vergi Konusunun kapsamı açısından vergiler, “Genel harcama-Özel harcama vergileri” olmak üzere ikili bir ayırımı tabi tutulmaktadır. Buna göre, istisna ve muafiyet hükümleri haricinde her türlü mal ve hizmetleri vergilendiren “genel harcama vergileri”; sayılı mal veya hizmet yahut mal gruplarından alınan vergiler “özel harcama vergileri olarak adlandırılmaktadır (Şen & Sağbaşı, 2017, s.211).

Genel gider vergileri, ekonomik aktivitelerin içerisinde üretilen bütün mal ve hizmet kullanımlarını kapsamına alır. İthalde veya dahilde alınan Katma Değer Vergisi bu tarz bir vergidir. Özel gider vergileri ise bazı malların veya hizmetlerin tüketimini konusu içine alır. Tütün ürünleri Alkollü-alkolsüz içkiler, benzin, motorin gibi sınırlı sayıda ürün kullanımını kapsamı içine alan özel tüketim vergisi, bu tarz vergilerin en önemli örneğini oluşturur. Aynı şekilde, bankaların verdikleri hizmetleri karşılığında lehe aldıkları paralar üzerinden aldıkları banka ve sigorta muameleleri vergisi de özel gider vergisi özelliğindedir (Bilici, 2019, s.91).

### 2.1.2.1. Genel Harcama Vergileri

Genel harcama vergileri, ekonomide harcamaya konu olana her türlü tüketim harcamalarından alınmaktadır. Bu vergilerin uygulanışı “tek aşamalı” veya çok “aşamalı” olmak üzere ikiye ayırım göstermektedir.

#### 2.1.2.1.1. Tek Aşamalı Vergiler (Toplu Muamele Vergileri)

Tek safhalı ya da diğer adıyla “toplu muamele vergileri”, üretim-tüketim, ticaret veya dağıtım bölümlerinin yalnızca tek aşamasında, brüt satış fiyatı üzerinden, bir defaya mahsup olarak alınmaktadır (Şen & Sağbaş, 2017, s.212). Toplu muamele vergilerinde, üretim zincirinin sadece bir halkası vergilendirilmektedir. Bu, ilk aşama (fabrika aşaması) veya son aşama (tüketici aşaması) olabilir. Vergi üretim aşamasında alınıyorsa “istihsal vergisi” adını alır. Bu vergi, malların üretici tarafından satışı anında alınmaktadır. Perakende satış (tüketim-istihlak) vergisinde ise zincirin son halkasında, yani perakendecinin tüketiciye satış aşamasında vergi alınır (Bilici, 2019, s.91).

Ülkemizde Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (III) sayılı Listede bulunan ürünlerden alkollü ve alkolsüz içecekler ile (IV) sayılı listede yer alan dayanıklı tüketim mallarının üretici tarafından teslimi aşamasında ödenen özel tüketim vergisi toplu muamele vergisinin örneğini oluşturur.

#### 2.1.2.1.2. Yayılı Muamele Vergileri

Yayıllı muamele vergileri, verginin konusuna giren mal ve hizmetlerin üretim-tüketim sürecinin yalnızca bir aşamasında değil; her aşamasında ortaya çıkan satış fiyatı üzerinden alınan bir harcama vergisidir (Şen & Sağbaş, 2017, s.211). Yayıllı muamele vergilerinde zincirin tüm halkalarında (mal üreticiden tüketicinin eline geçene kadar) vergi alınır. Bu tür vergileme yapılması, yani her aşamada vergi alınması, vergi piramidine yol açar. Vergi piramidi, diğer aşamalarda alınan ve fiyatın içerisinde fiyatla birlikte gelen tüketim vergisinin tekrar vergilendirilmesidir. Bu piramidin boyutu, aşamalar çoğaldıkça artar. Bu tip vergi

uygulanmasında; devlet haksız kazanç sağlar, tüketiciler kanuni vergi oranından daha yüksek vergilere katlanmak zorunda kalır. Ekonomik zincirin her aşamasında tahsil edilen KDV satış fiyatından ziyade söz konusu aşamada meydana gelen katma değere uygulanmaktadır (Bilici, 2019, s.92).

### **2.1.3. Katma Değer Vergisi**

1985 yılından beri ülkemizde uygulanan katma Değer Vergisi, harcamaların vergilendirilmesine yönelik en ileri aşama olup, modern bir harcama vergilendirme sistemidir. Yürürlüğe girdiği 1985 öncesi mal ve hizmetler üzerinden alınan ve harcama vergileri olarak adlandırılan “İstihsal Vergisi”, “Nakliyat Vergisi”, “PTT Hizmetleri Vergisi”, “Şeker İstihlak Vergisi”, “İlan ve Reklam Hizmetleri Vergisi” ve “İşletme Vergisi” gibi harcama vergileri karışık bir yapıya sahipti. Özel gider vergisi özelliğindeki şeker, tuz İstihlak vergisi, demir, çimento, kahve, içki, saat, kürk üzerinden alınan istihsal vergisi, lokanta, gazino ve kuyumcuların mal ve hizmet satışları üzerinden alınan işletme vergisi gibi dağınık bir mevzuat söz konusuydu. 1985 yılında yürürlüğe giren KDV ile; dağınık çok sayıdaki harcama vergisi, tek başlık altında toplanmıştır (Bilici, 2019, s.93).

Muamele vergilerinin en gelişmiş ve modern şeklinin oluşturan KDV sistemi şelale tipi vergiler ile tek safhada alınan satış vergilerinin olumlu taraflarını kendisinde toplamıştır. KDV'nde üretim ve hizmet birimleri her aşamada vergilenmekte, ancak vergilendirme sistemin içerisinde ki indirim yoluyla işletmenin mal ve hizmet alımları için ödediği vergiler indirilmek suretiyle, sadece o aşamada ilave değer vergilendirilmiş olmaktadır. Katma Değer Vergisi Sisteminin özelliği dolayısıyla, vergi yükü kümülatif olarak artmamakta, her aşamada vergi alındığından, vergi oranlarını yüksek belirleme zorunluluğu da bulunmamaktadır. KDV'nin nötr, yani tarafsız bir vergileme türü olması nedeniyle vergi esas itibarıyla fiyat mekanizması içerisinde bu mal veya hizmeti kullanan tüketicilere yansıtılabilmekte ve böylelikle ekonomik kaynakların

yayımları optimal dengeden uzaklaşmamaktadır (KDV Kanunu gerekçesi, 1984, s.315-320)

Teorik yaklaşımın bir sonucu olarak aşağıda detaylandırılan üç ayrı KDV türü bulunmaktadır (Bilici, 2019, s.96):

#### 2.1.3.1. Gayri Safi Hasılat Tipi KDV:

Bu tip KDV'de vergi matrahına ulaşılırken satış fiyatından mal alış bedelleri indirilmek suretiyle vergi matrahına ulaşılmaktadır. Yatırım malı alış ve yatırım mallarına ait amortismanlar vergi matrahından indirimi konusu yapılmamaktadır.

#### 2.1.3.2. Gelir Tipi KDV:

Tüketim ve yatırım harcamaları üzerinden katma değer vergisi alınmakta; ancak, mal alış bedeli ile amortisman tutarları da satış bedellinden düşülmektedir.

#### 2.1.3.3. Tüketim Tipi KDV:

Hesaplanacak matraha ulaşırken satış bedellerinden mal alışları ile yatırım malları alımları indirim konusu yapılmaktadır. Böylelikle vergi matrahının hesaplanması salt tüketim harcamalarına dayandırılmaktadır. Dünya'da geniş bir ölçekte uygulanan tüketim tipi KDV yatırımlara indirim hakkı tanıyan sistemlerdir. Tüketim tipi KDV modeli, yatırımları ve teknolojik gelişmeyi teşvik eden modeldir. Ülkemiz KDV'si sistemi de tüketim tipi KDV modelini benimsemiştir.

#### **2.1.4. Özel Tüketim Vergisi**

Ekonomik sürecin tüm üretim ve dağıtım aşamalarında ya da söz konusu aşamaların en az birinde, belirli bazı mal ve hizmetlerden alınan vergiler ÖTV olarak adlandırılır (Bozkır, M., 2000 s.84).

İlk bölümde de kapsamlı bir şekilde ele alındığı gibi, özel tüketim vergisi optimal vergileme ilkelerini ortaya koyan Ramsey teorisiyle de ilintilidir. Bununla birlikte, ÖTV petrol ürünleri gibi negatif dışsallığa neden olan durumların giderilmesinde bir kamusal müdahale çözümü olarak da kullanıldığı için düzeltici vergi ya da Pigocu vergi olarak teorik yazında yer almaktadır (Durmuş, M., 2002, s.230-232).

Bu vergiler, her türlü tüketim üzerinden değil de belirli mal ve hizmetlerin tüketimi üzerinden alınan harcama vergileridir. Bu vergi, lüks tüketimi konu olan ve/veya insan sağlığına zarar verdiği düşünülen ve amaç doğrultusunda belirlenen mal ve hizmetler üzerinden genellikle nispi olarak kısmen maktu olarak alınan dolaylı bir harcama vergisidir. “Özel satış vergileri” olarak da adlandırılan bu vergiler, KDV ile birlikte çok aşamalı harcama vergileri sınıfında yer almaktadır (Şen & Sağbaş, 2017, s.218).

ÖTV Kanunu Gereğesine göre (2002, s. 883), *“Tüketim vergileri, tüm mal ve hizmetler üzerinden alınan katma değer vergisi ve benzeri genel tüketim vergileri ve sadece belirli bazı mallan konu edinen özel tüketim vergileri olarak ikili bir yapı göstermektedirler. Dünya uygulamalarına bakıldığında, genel tüketim vergileri yanı sıra sözü edilen özel tüketim vergilerinin, bir yandan gelir toplama diğer yandan ise tüketicilerin harcama kalıplarını etkileme açısından giderek önem kazandığı ve bu türden vergilerin toplam vergi hâsılatları içerisinde önemli bir yer tutmaya başladığı görülmektedir. İyi tasarlanmış özel tüketim vergileri ile fiskal amaçların sağlanması yanı sıra enerji tasarrufundan taşımacılığa ve çevreye kadar çok geniş bir alanda tüketici tercihleri etkilenebilmektedir. “*

İthalat girdi oranı yüksek olan tüketim konu üretim mallarına kıyasla yerli girdinin yoğun olarak kullanıldığı üretim mallarının optimal düzeyin altında kaldığı durumda olduğu gibi, piyasadaki fiyat mekanizması etkin kaynak tahsisini engelleyebilmektedir. Diğer bir örnek vermek gerekirse, içki, sigara gibi zararlı maddelerin üretim fazlalığına karşılık süt gibi sağlık açısından faydalı

diğer başka malları üretimi optimal seviyenin altında kalabilmektedir. Bu gibi durumlarda ÖTV ile devlet talebi zararlı ürünlerden faydalı olanlara doğru yönlendirebilmektedir (Uluatam, 2002, s.230-232). Benzer bir yaklaşımla ÖTV'nin AB'de çevre ve sağlığın gözetilmesi gibi sosyal yarar içerikli hedeflere yönelik olarak kullanılabilir. Buna karşın Türkiye'de talebi yüksek olan ürünlerde yoğunlaşan ÖTV'nin temel odağının vergi gelirlerini artırmak olduğu ile sürülebilir (Yıldırım, 2015, s.250). Bununla birlikte talebin fiyat esnek düşük olan sigara gibi mallara yönelik verginin uygulanması gelir dağılımında bozulmaya neden olmaktadır. Zira, bu tür malların tüketimi tüm gelir grupları açısından malın fiyatından bağımsızdır ve özellikle düşük gelir grubundaki bireylerin bütçelerinde ağırlığa sahip bulunmaktadır (Bulutoğlu, 1988, s.451).

Özel tüketim vergilerinin ileriye doğru yansması açısından elverişlidir fiyat içerisinde kolay bir şekilde tüketiciye yansıtılmaktadır. Tüketici bu vergiye konu olan malı tüketirken, mal için ödediği fiyatın ne kadarlık kısmının vergiden oluştuğunun farkına varmamaktadır. Bu yüzden özel tüketim vergilerine karşı bireylerin dirençleri zayıftır. Mükellefler tarafından daha az hissedilir olması, vergi tahsil maliyetlerinin düşüklüğü ve indirim mekanizmasının olmaması devletlerin bu vergiden yüksek gelir elde etmesinin önünü açmaktadır (Tuncer, 2002, s.201).

#### 2.1.4.1. Türkiye'de Özel Tüketim Vergileri

Türkiye'de, 1926 yılında uygulama imkânı bulan **“Umumi İstihlak Vergisi” ilk tüketim vergisine örnek olarak gösterilir.** Eğlence yerlerini vergilemek getirilen bir başka tüketim vergisi **“Eğlence ve Hususi İstihlak Vergisi”dir.** Eğlence ve Hususi istihlak Vergisi uygulandığı 1926 yılından itibaren 7 yıl süreyle tahsil edilen bu vergi gerek genel bütçe gelirleri içerisinde gerekse vergi hasılatı içerisinde düşük bir seviyede kalmıştır (Öner, 2001, s.424-425).

1923 yılından itibaren farkı ürünlerden istihlak vergileri alınmaya başlanmıştır. İstihlak vergilerinin üç farklı türde uygulandığı görülmüştür. Bunlardan birincisi bazı ürünleri günümüzde özel tüketim vergisine tabi olan malları içeren “,



elektrik ve havagazı, seker, glikoz akaryakit, bira, şarap, köpüren şarap, viski ve kibritten” üzerinden alınan Dahili İstihlak Vergisidir. İkincisi ise “pamuk ipliği, yün ve yün ipliği, her nevi demir ve çelik ürünleri” gibi bazı tüketim mallar üzerinden alınan istihlak vergileridir. Üçüncüsü ise, “tütün, alkol, alkollü içkiler, çay ve tuz” gibi tekel ürünlerinden alınanlardır (Egesoy,1962, s.37).

ÖTV Kanunu gerekçesine göre (2002, s. 883), *“Ülkemizde harcama vergileri alanında KDV’den sonra yapılan ikinci önemli düzenleme özel tüketim vergisinin kabul edilmesidir. Özel tüketim vergisi, KDV’de olduğu gibi Avrupa Birliği mevzuatı temel alınarak hazırlanmış ve yasama organında kabul edilerek 2002 yılında yürürlüğe girmiştir. Ülkemizde, 1985 yılında genel tüketim vergileri alanında yapılan reformla, 8 adet dolaylı vergi yürürlükten kaldırılmış ve katma değer vergisi uygulamaya konulmuştur. Genel tüketim vergilerine ilişkin söz konusu reform sonrası, dolaylı vergiler alanındaki ikinci reform özel tüketim vergisiyle yapılmıştır. Özel tüketim vergisi uygulaması ile belirli ve az sayıda mal grubu kapsama alınarak bir yandan söz konusu malların vergilendirilmesine ilişkin oldukça karmaşık hale gelen mevcut yapının basitleştirilmesi sağlanmış ve diğer yandan ise basitleşen sistem yardımıyla yükümlülerin vergiye gönüllü uyuma katkı sağlanması hedeflenmiştir. Dolaylı vergiler alanında ciddi bir basitleştirme öngören bu Kanunla 16 adet vergi, harç, fon ve pay yürürlükten kaldırılmıştır.”*

ÖTV Kanunu gerekçesine göre (2002, s. 884), *“Özel tüketim vergisinin yürürlüğe girmesiyle, katma değer vergisinin yanı sıra ithalat, imalat veya ilk iktisap aşamasında tek bir dolaylı vergi uygulanır hale gelmiştir. Yasa ile AB katma değer vergisi mevzuatına uyumlaştırma çalışmaları dikkate alınarak, katma değer vergisinde genel orandan daha yüksek oranda vergilenen mallar ÖTV kapsama alınmıştır. Özel tüketim vergisi kapsamına alınan mal sayısı sınırlı tutulmuştur.”*

Özel tüketim vergileri alkol ve tütün gibi zararlı maddelerin tüketimini azaltmak içinde kullanılabilir. Diğer ülkelerde olduğu gibi, ülkemizde de tütün

mamulleri üzerinden yüksek oranlı vergi alınmasının temel nedenlerinden biri söz konusu malların tüketimlerini azaltmaktır (Aydın, 2002, s. 29-44.).

#### 2.1.4.2. Türkiye’de Özel Tüketim Vergisi Sistemi

Ülkemizde, 1985 yılında 8 adet dolaylı vergi kaldırılmak suretiyle katma değer vergisi uygulamaya girmiştir. Katma Değer Vergisi Kanununun yürürlüğe girmesi tüketim vergisi alanındaki en önemli reformdur. Bunun sonrasında, diğer bir dolaylı vergi reformu da 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun yürürlüğe girmesidir.

ÖTV Kanunu gerekçesine göre (2002, s. 883), *“Dolaylı vergilerin sadeleştirilmesi amacıyla özel tüketim vergisinin konusuna alınan mallarda uygulanan vergi, fon ve payların dayanağı hükümler yürürlükten kaldırılmıştır. ÖTV’nin yürürlüğe girmesiyle kaldırılan vergi, fon ve paylar örnek olarak akaryakıt fiyat istikrar payı, trafik tescil harcı, taşıt alım vergisi, akaryakıt tüketim vergisi ve savunma sanayi destekleme fonu örnek olarak verilebilir.”*

#### 2.1.4.3. Özel Tüketim Vergisinin Uygulanma Nedenleri

ÖTV Kanunu gerekçesine göre (2002, s. 883-884), özel tüketim vergisinin varlık gerekçeleri aşağıdaki şekilde ifade edilmektedir.

##### 2.1.4.3.1. Dolaylı Vergilerde Sadeleştirme

ÖTV Kanunu gerekçesine göre (2002, s. 883-884), *“Özel tüketim vergisi uygulamasına geçilmesinin bir nedeni olarak dağınık mevzuat çerçevesinde uygulanmakta olan vergi, fon ve payların da tek bir vergi çatısı altında birleştirilmesi ve karmaşık hale gelen mevcut yapının basitleştirilmesi gösterilmiştir. Özel tüketim vergisi ile vergi sistemimizde yeni bir vergi ortaya çıkmamıştır. Diğer deyişle, ÖTV hiç vergilenmeyen malları vergilemek amacıyla getirilmiş bir vergi değildir. 1 Ağustos 2002 tarihinden önce değişik adlar altında*

*alınmakta olan 16 adet vergi, harç, fon ve pay kaldırılmış, bunların yerine tek bir vergi uygulanır hale gelmiştir.”*

#### 2.1.4.3.2. Basitlik ve Etkinlik

*ÖTV Kanunu gerekçesine göre (2002, s. 883-884), “Özel tüketim vergisinin ilk aşamada ve tek safhada alınması, mükellef sayısını sınırlı tutmuş ve vergi uygulamasını basit ve etkin hale getirmiştir. Diğer yandan ise basitleşen sistem yardımıyla yükümlülerin vergiye gönüllü uyumlarına katkı sağlanması hedeflenmiştir. Özel tüketim vergisi uygulamasına geçilmesinin bir başka nedeni olarak, gümrük birliğinin gerçekleşmesine paralel olarak, uzun vadede gündeme gelebilecek olan Türk vergi mevzuatı ile Topluluk vergi mevzuatının uyumlaştırılması ihtiyacının karşılanmasıdır. 1999 yılında Helsinki Zirvesinde ülkemizin Avrupa Birliğine aday adaylığının kabulü ile ilişkilerimiz yeni bir boyut kazanmış, bu alandaki mevzuatımızın Topluluk düzeyinde uygulanan mevzuata uyumlaştırılması zorunluluğu ortaya çıkmıştır. Özel Tüketim Vergisi Kanunu, Avrupa Birliğinin dolaylı vergiler yapısına uyum sağlanması açısından da atılmış bir adım olmuştur.”*

#### 2.1.4.3.3. Özel Tüketim Vergisinin Gelir Sağlama Dışında Diğer Faydaları

Özel tüketim vergileri kamu harcamalarının finansmanı dışında, devletlerin gerçekleştirmek istedikleri çeşitli politikaların uygulanması için maliye politikası aracı olarak da kullanılabilir. Ayrıca ÖTV belirli kamu mal ve hizmetlerinden faydalanma oranı fazla olan bireylere yönelik olarak uygulanabilir. Öte yandan, dolaylı vergileri artan oranlı bir yapıya kavuşturmak ve gelir dağılımındaki eşitsizlikleri azaltmak için özel tüketim vergilerinden yararlanılabilir. Örneğin lüks mallar üzerinden alınan yüksek oranlı ÖTV gelir dağılımında adaleti sağlayıcı olumlu ve düzeltici bir sonuç ortaya çıkarabilmektedir (Taylor, 2002, s. 440-441.).

#### 2.1.4.3.4. Otomatik İstikrar Sağlayıcı Olarak Özel Tüketim Vergileri

Otomatik istikrar sağlayıcılar ya da diğer adıyla “otomatik stabilizatörler” ekonominin bünyesinde istikrar sağlayıcı kuvvetlerdir. Bu kuvvetler, istenerek yapılan bir maliye politikasına gereksinim olmaksızın konjoktüre bağılı olarak meydana gelebilecek istikrarsızlıklara müdahalede bulunarak kendiliğinden devreye girmekte ve konjoktürel dalgalanmaları hafifletici bir misyon üstlenmektedirler. Vergiler özellikle de artan oranlı kişisel gelir vergisi, otomatik istikrar sağlayıcı kuvvetlerden biri hatta en önemlisidir. Verginin istikrar sağlayıcılık özelliği ise o verginin konjoktürel esnekliği ile toplam hasılat içerisindeki payı ile ilgilidir. Ekonomik canlanma ve refah dönemlerinde vergi gelirlerinde artış, daralma dönemlerinde ise azalış göstermesi verginin konjoktürel esnekliği ile ilgilidir. Vergi sistemindeki yer alan vergilerin bir bütün olarak milli gelirdeki değişimler karşısında nasıl bir tepki verdiği toplam vergi hasılatının konjoktürel esnekliğini verir (Şen & Sağbaşı, 2017, s.324).

Otomatik stabilizatörler genellikle vergilerin, transferlerin ve kamu harcamalarının döngüsel doğası ile ilişkilidir. Otomatik stabilizatörler, harcanabilir gelirdeki ve dolayısıyla tüketimdeki dalgalanmaları, iş çevrimlerinden kaynaklanan dengesizlikleri, politika yapıcılarının bireysel müdahalesi olmaksızın dengelemek için tasarlanmış ekonomik politikalar ve programlardır. Otomatik stabilizatörler, kamu sektörünün ekonomideki payının genişlemesine yol açabilir. İstikrarlı bir harcama yapısına sahip olan kamu sektörünün büyümesi ekonomideki dalgalanmaları azaltacak olsa da, fiyatların genel seviyesi ve istihdam piyasaları üzerinde uzun vadeli olumsuz etkiler yaratmalıdır (Taraktaş, 2017, s.160).

Harcamalar üzerinden alınan vergilerin konjoktürel esnekliği 1’den küçüktür. Harcama üzerinden alınan vergilerden ekonominin inişli çıkışlı dönemlerinde esnekliği en az olan vergi ise özel tüketim vergisidir. Bu vergiler iradi vergi politikasının bir aracı olarak makroekonomik istikrarsızlıklarla mücadelede oldukça etkin bir rol oynamaktadır. (Şen & Sağbaşı, 2017, s.336-337).

#### 2.1.4.3.5. Özel Tüketim Vergilerin Etkileri

Tüketim üzerine konulan vergiler kullanılabilir geliri etkilediğinden, vergi mükelleflerinin tüketilebilir gelirlerini etkilemektedirler. Gelir üzerinden alınan vergilerde yüksek artan oranlı vergi yapısı yüksek vergi oranlarına tabi vergi mükelleflerinin tasarruflarını düşürmesine, buna karşılık daha az gelir elde eden ve düşük gelir dilime tabi mükelleflerin ise tüketimlerini azaltmalarına yol açmaktadır. Tüketim üzerinden alınan vergiler üzerinden alındığı malın talep esnekliğine bağlı olarak genellikle tüketici üzerinde kalmaktadır. Diğer deyişle özel tüketim vergisine konu mallar üzerinden alınan vergiler kanuni yansıma yoluyla tüketiciler üzerinde kalmaktadır. Örneğin, buzdolabı, çamaşır makinesi gibi dayanıklı tüketim malları üzerinden üretici tarafından ilk teslim safhasında alınan özel tüketim vergisi her ne kadar üretici tarafından beyan edilip ödense de malın fiyatının içerisinde malı tüketen kişi üzerinde kalmaktadır. Benzer şekilde motorlu araçlar üzerinden alınan özel tüketim vergisi ilk iktisap aşamasından önce motorlu araç ticareti yapan mükellef tarafından beyan edilip ödenmekteyse de otomobilin fiyatı içerisinde tüketici üzerinde kalmaktadır. Tüketicilerin ödedikleri vergiyi başka bir kimseye yansıtmakta imkanı bulunmamaktadır (Demir, 2017, s.76-79).

Ülkemizde zaman zaman toplam talebi artırmak ve ekonomiyi canlandırmak amacıyla vergi indirimlerine gidilmektedir. Ekonomik büyümeye katkı sağlaması beklenen vergi indirimleri ile yatırımların artması ve buna bağlı olarak işsizlik azalması beklenmektedir. Özellikle tüketim vergisinde yapılan vergi indirimleri tüketicilerin üzerindeki vergi yükünü azaltacağından harcanabilir geliri artıracak ve tüketicilerin mallara olan taleplerini olumlu etkileyeceklerdir. Zira tüketim vergileri yansıma yoluyla tüketici üzerinde kaldığından, vergi indirimleri tüketicilerin satın alma gücünü artıracaktır

#### 2.1.4.4. Özel Tüketim Vergisinin Özellikleri

ÖTV Kanunu gerekçesine göre (2002, s. 885-897), “Kamu harcamalarının finansmanında kullanılan en önemli ve sağlam gelir kaynağı olan vergiler; kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi için gerekli finansmanı sağlamanın yanında, ekonomik büyümeyi teşvik edici bir mahiyete de sahiptir. Çağdaş bir vergi sistemi; Devletin ihtiyacı olana geliri, düzenli olarak sağlayan, gelir dağılımında adaleti göz önünde tutan ve kişiler ile gelir unsurları arasında tarafsızlık ilkesinden hareket ederek gelir dağılımının iyileştirilmesine katkıda bulunan ekonomik büyümeyi teşvik edici, basit, ödeme gücü ilkesine dayalı ve vergi toplama maliyetini asgari seviyeye indiren bir sistem olmalıdır. 2002 yılından beri uygulanan özel tüketim vergisinin özellikleri aşağıdaki gibidir:

- a) Kolay bir vergidir.
- b) Malların üretim ve satışlarında genellikle devlet kontrolü vardır.
- c) Vergi gelirlerini kısa sürede artırıcı bir etkiye sahiptir.
- d) ÖTV'ye konu olan malların genellikle talep esnekliği düşük olduğundan vergi hasılatı yüksektir.
- e) Mükellef psikolojisi bakımından uygun bir vergidir; çünkü, vergi mal ve hizmet fiyatlarının içindedir.
- f) Lüks tüketim maddeleri bu verginin konusuna girdiğinden gelir dağılımını düzenleyici etkilere sahiptir.
- g) ÖTV harcamalar üzerinden alınır.
- h) Sağlık ve sosyal zararları olan mallara ÖTV uygulanmasıyla bu malların tüketimini caydırmak ve sınırlamak hedefi gözetilir.
- i) ÖTV tek aşamalı bir vergi türüdür.”

#### 2.1.4.5. Özel Tüketim Vergisinin Bütçe Gelirleri İçerisindeki Önemi

ÖTV niteliği itibariyle dolaylı bir vergi olması ve istisnai durumlar hariç indirim mekanizmasının olmaması ve hesaplanan ÖTV'nin tamamının vergi dairesine ödenmesi idare açısından yüksek bir vergi kaynağını teşkil etmektedir. Ülkemizde özel tüketim vergileri kolay ve hızlı vergi hasılatı sağlama yönünden önemlidir. Ayrıca, tüketicilerin harcama kalıplarını etkileme yönünden de özel tüketim vergileri etkilidir. Ülkemizde Kanuna ekli dört ayrı listede yer alan mallar üzerinden alınan özel tüketim vergisinin genel bütçe vergi gelirleri içerisinde önemli bir yere sahip olduğu söylenebilir.

2023 yılı bütçe gerçekleştirmelerine bakıldığında 4 Trilyon 500 milyar 866 milyon TL'lik toplam vergi gelirlerinin 928 milyar 195 milyon TL'si özel tüketim vergisi gelirlerinden oluşmaktadır. 2024 takvim yılı Nisan ayı itibarıyla vergi gelirleri ise 1 trilyon 831 milyar 816 milyon TL olarak gerçekleşmiştir. Anılan tutarın 380 milyar 728 milyon TL'lik kısmı özel tüketim vergisi gelirlerinden oluşmaktadır (<https://www.sbb.gov.tr/merkezi-yonetim-butcesi-aylik-gerceklesmeleri>).

#### 2.1.4.6. Özel Tüketim Vergisinin Kapsamı

ÖTV (I) Sayılı Liste Genel Tebliğine göre, (2002) s.1), “*Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesi ile özel tüketim vergisinin konusunu giren mallar belirlenmiştir. Verginin kapsamına giren mallar Kanuna ekli 4 ayrı listede belirtilmiştir. Listeler incelendiğinde özel tüketim vergisinin kapsamını sadece mallar oluşturmuş, hizmetler ise özel tüketim vergisinin kapsamı dışında bırakılmıştır. ÖTV kapsamı açısından yerli-yabancı ürün ayırımına gidilmemiştir.*”

Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten günümüze değin çeşitli yasalarla düzenlemeler yapılmış ve bir yandan ekli listelere yeni mallar eklenerek özel tüketim vergisinin konusuna alınmış, diğer yandan bazı malların özel tüketim vergisi oranları artırılmış, bazı malların özel tüketim vergisi oranlarında ise indirime gidilmiştir. Örneğin soda Yasa'nın ilk yürürlüğe girdiği dönemde özel tüketim vergisine tabi değilken, daha sonradan yapılan yasal düzenleme ile özel

tüketim vergisine tabi hale gelmiştir. Yine yasanın ilk yürürlüğe girdiği dönemde üzerinden nispi oranda özel tüketim vergisi alınan elmas ve yatlar yapılan düzenlemeyle vergi yükü sıfırlanmıştır. Listeler itibariyle verginin konusuna giren işlemler aşağıda açıklanmıştır.

#### 2.1.4.6.1. (I) Sayılı Liste ÖTV'ye Tabi Mallar

ÖTV (I) Sayılı Liste Genel Tebliğine göre, (2002) s.1), “*ÖTV kapsamına giren (I) sayılı listedeki malların ithalatçıları veya rafineriler dâhil olmak üzere imalatçıları tarafından teslimi veya ÖTV uygulanmadan önce müzayede suretiyle satışı vergiye tabi tutulmuştur. Özel Tüketim Vergisi Kanununun 1’inci maddesinde, verginin konusuna giren malların bir defaya mahsus olmak üzere ÖTV’ye tabi tutulacağı hükme bağlandığından, tesliminde ÖTV ödenen malların daha sonraki teslimlerinde vergi uygulanmamaktadır. (I) Sayılı Listedeki Malların Kapsamı Petrol ürünleri, doğal gaz ve bunların türevleri ile biodizelden oluşur, (I) sayılı liste, (A) ve (B) cetvellerinden meydana gelmektedir. (A) Cetvelinde: genel olarak benzin, motorin, jet yakıtı, fuel oil gibi akaryakıt ürünleri; sıvılaştırılmış petrol gazı (L.P.G.), doğal gaz ile söz konusu mallara ikame edilmesi mümkün bulunan petrol türevleri, petrokok ve benzeri diğer mallar yer almaktadır. (B) Cetvelinde: Bu cetvelde, solvent ve benzeri ürünler ile bunların türevleri, gaz yağı, baz yağlar, madeni yağlar ile yağlama müstahzarları gibi akaryakıt harici petrol ürünleri yer almaktadır.*”

#### 2.1.4.6.2. (II) Sayılı Liste ÖTV'ye Tabi Mallar

ÖTV (II) Sayılı Liste Genel Tebliğine göre, (2002) s.1), “*Özel Tüketim Vergisi Kanununun 1’inci maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca, bu Kanuna ekli (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanların ilk iktisabı; kayıt ve tescile tabi olmayanların ise ithalatı, imal ya da inşa edenler tarafından teslimi ile ÖTV uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışı bir defaya mahsus olmak üzere ÖTV’ye tabi tutulmuştur. ÖTV, konusuna giren her mal için bir kez*



*uygulandığından, verginin kapsamına giren (II) sayılı listedeki malların vergi uygulandıktan sonraki el değiştirmeleri veya iktisapları, vergiye tabi değildir.”*

*ÖTV (II) Sayılı Liste Genel Tebliğine göre, (2002) s.1-2), “Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (II) sayılı listede, yarı römorklar için çekiciler, binek otomobilleri ve esas itibarıyla insan taşımak üzere imal edilmiş motorlu taşıtlar, eşya taşımaya mahsus motorlu taşıtlar, özel amaçlı motorlu taşıtlar, motosiklet, helikopter, uçak, gemi, yat, eğlence ve spor tekneleri gibi taşıtlar yer almaktadır. (II) sayılı listedeki tarife pozisyon numaralarında sınıflandırılan taşıtların aksam ve parçaları, bu liste kapsamında ÖTV’ye tabi değildir. İkinci el otomobiller, otobüsler, minibüsler, uçaklar ve helikopterler ÖTV kapsamı dışında bırakılmıştır.”*

#### 2.1.4.6.3. (III) Sayılı Liste ÖTV’ye Tabi Mallar

*ÖTV (III) Sayılı Liste Genel Tebliğine göre, (2002) s.1-2), “Özel Tüketim Vergisi Kanununun 1’inci maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca, bu Kanuna ekli (III) sayılı listede yer alan malların ithali veya imal edenler tarafından teslimi ile ÖTV uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışı bir defaya mahsus olmak üzere ÖTV’ye tabi tutulmuştur. ÖTV, konusuna giren her mal için bir kez uygulandığından, (III) sayılı listedeki malların vergi uygulandıktan sonraki el değiştirmeleri vergiye tabi değildir. Örneğin, rakının, imalatçısı tarafından pazarlama şirketine teslimi ÖTV’ye tabidir. Ancak, pazarlama şirketinin ve sonraki safhaların perakende veya toptan teslimi aşamalarında ÖTV aranmaz. (III) sayılı liste kapsamındaki mallardan daha önce ÖTV’ye tabi tutulmamış olanların, mahkeme satış memurlukları ve icra daireleri dâhil olmak üzere, resmî veya özel kuruluşlarca müzayede yoluyla satışı ÖTV’ye tabidir. Ancak, daha önce ÖTV uygulanmış malların müzayede yoluyla satışlarında ÖTV uygulanmaz.”*

#### 2.1.4.6.4. (IV) Sayılı Liste ÖTV'ye Tabi Mallar

ÖTV (IV) Sayılı Liste Genel Tebliğine göre, (2002) s.1-2), “*Özel Tüketim Vergisi Kanununun 1 inci maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca, bu Kanuna ekli (IV) sayılı listede yer alan malların ithali veya imal edenler tarafından teslimi ile ÖTV uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışı bir defaya mahsus olmak üzere ÖTV'ye tabi tutulmuştur. ÖTV, konusuna giren her mal için bir kez uygulandığından, (IV) sayılı listedeki malların vergi uygulandıktan sonraki el değiştirmeleri vergiye tabi değildir. Örneğin, (IV) sayılı liste kapsamındaki saç spreyinin, imalatçısı tarafından pazarlama şirketine teslimi ÖTV'ye tabidir. Ancak, pazarlama şirketinin ve sonraki safhaların perakende veya toptan teslimi aşamalarında ÖTV aranmamaktadır. (IV) sayılı liste kapsamındaki mallardan daha önce ÖTV'ye tabi tutulmamış olanların, mahkeme satış memurlukları ve icra daireleri dâhil olmak üzere, resmî veya özel kuruluşlarca müzayede yoluyla satışı ÖTV'ye tabidir. Ancak, daha önce ÖTV uygulanmış malların müzayede yoluyla satışlarında ÖTV uygulanmamaktadır.*”

#### 2.1.4.7. Özel Tüketim Vergisinin Mükellefi

ÖTV (I), (II); (III) ve (IV) Sayılı Liste Genel Tebliğlerine göre, (2002) s.1-4), “*Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesinde özel tüketim vergisinin mükellefi ayrıntılı olarak belirlenmiş ve böylece hem özel tüketim vergisi idaresinin kolaylığı, hem de listelerdeki malların ilk safhadan itibaren belge düzeni içerisinde el değiştirmesinin sağlanması amaçlanmıştır. Özel Tüketim Vergisi Kanununun 4'üncü maddesine göre; Özel tüketim vergisinin mükellefi, Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli; (I), (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanları imal, inşa veya ithal edenler ile bu malların müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler, (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanlar için; motorlu araç ticareti yapanlar, kullanmak üzere ithal edenler veya müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler mükellef olarak belirlenmiştir.*”

*(I) sayılı listedeki mallarda verginin mükellefi; bu malları imal veya ithal edenler ya da ÖTV uygulanmadan önce bu malların müzayede suretiyle satışını gerçekleştirenlerdir. Ayrıca fiilî veya kaydî envanter sırasında bu Kanuna ekli (I) sayılı listedeki malları belgesiz olarak bulundurduğu tespit edilenler de mükelleftir. Özel Tüketim Vergisi Kanununun 4'üncü maddesinin (1) numaralı fıkrasının (b) bendinde, (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanlar bakımından mükellefler sayılmaktadır. Buna göre, kayıt ve tescile tabi olmakla birlikte henüz kayıt ve tescil edilmemiş taşıtların;*

- *Motorlu araç ticareti yapanlardan kullanılmak üzere alımında, motorlu araç ticareti yapanlar,*
- *Kullanılmak üzere ithalinde, ithalatı yapanlar,*
- *Kullanılmak üzere müzayede yoluyla alımında, müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler ÖTV'nin mükellefidir.”*

Özel tüketim vergisinde genellikle kanuni mükellefler ödedikleri vergileri müşteriye yansıtırlar. Vergi yansımaları kavramı; vergi yükünün tüketiciler ve üreticiler arasında kim tarafından ne kadar ödendiği ile ilgilidir. Vergiyi ödeyen mükellefinin ödediği vergiyi kısmen ya da tamamen malı tüketenlere transfer etmesi yansıma olarak tanımlanır. Ramsey tarafından ortaya atılan ters esneklik kuralı çerçevesinde esnekliği az olan malların maksimum oranda vergilenmesi, esnekliği fazla olan malların minimum oranda vergilenmesi vergi yansımalarının tüketici veya üretici üzerinde kalması açısından belirleyici bir etki yaratabilir. Talep esnekliği düşük olan mallar üzerinden alınan vergilerde verginin tüketiciye yansıtılması kolaydır. Esnekliği yüksek olan tüketim vergilerinde vergi üretici ile tüketici arasında paylaşılabilir gibi, üretici üzerinde de kalabilir.

#### 2.1.4.8. Avrupa Birliği'nde Uygulanan Özel Tüketim Vergileri

Dolaylı vergiler alanına öncelik veren AB uygulamasında KDV ve ÖTV'ye ilişkin ikincil mevzuat yer almaktadır. AB'de alkol ve alkollü içecekler; tütün mamulleri ve enerji ürünleri olmak üzere üç temel kategoride uygulanması kabul edilmektedir (Yıldırım, 2017, s.231).

1992 yılında çıkarılan 92/12/EEC sayılı direktifle ÖTV'nin temel uygulama esasları ve yapısı belirlenmektedir. Söz konusu direktifin 3'ncü maddesine göre üye ülkeler mineral yağlar, tütün ürünleri ve alkol ve alkollü içeceklere farklı dolaylı vergiler de uygulayabilmekte, burada sıralananlar dışındakilere malları da kapsama alabilmektedirler. Türkiye ve AB'de ÖTV uygulaması birlikte kıyaslandığında; ülkemizde çok geniş bir mal grubunun özel tüketim vergisinin kapsamına girdiği görülmektedir (Gülüm, 2019., s.73).

## **2.2. ÖZEL TÜKETİM VERGİ GELİRLERİNİN VERGİ GELİRLERİ İÇERİSİNDEKİ PAYI**

Gelişmiş ülkelerdeki vergi sistemlerinde, genel bütçe vergi gelirleri içerisinde gelir ve kurumlar vergisi gibi dolaysız vergiler yüksek iken, Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde ise özel tüketim vergisi gibi dolaylı vergiler bütçe gelirleri içerisinde önemli bir paya sahiptir. Türk vergi sisteminde ise gelişmiş ülkelerin aksine genel bütçe vergi gelirleri içerisinde harcamalar üzerinden alınan vergilerin ağırlığı söz konusudur. Ülkemizde bütçe gelirleri içerisinde yer alan vergilerin yapısı incelendiğinde servet, ithalat, mal ve hizmetler üzerinden alınan tüketim vergilerin bütçenin temel gelir kaynağı olduğu görülebilir. Bütçe gelirleri içerisinde dolaylı vergilerin ağırlığına azaltıp, dolaysız vergilerin ağırlığı artırmak artırma imkanı yok denecek kadar azdır.

### **2.2.1. Vergi Türlerinin Genel Bütçe Gelirleri İçerisindeki Payı**

Türkiye'de kısa zaman dilimi içerisinde vergi oranları artırılarak en çok vergi hasılatı sağlayan özel tüketim vergisi vergi gelirleri içerisinde katma değer vergisinden sonra en çok gelir getiren ikinci dolaylı vergi gelir türüdür. Belirli mal türünü içine almasına rağmen özel tüketim vergisi otomobillerden alınan vergi oranı gibi yüksek vergi oranları ile tek safhada uygulanmak suretiyle talep esnekliği az olan mallar üzerinden yüksek vergi geliri elde edilmesine imkân sağlamaktadır.

Yürürlüğe girdiği ilk andan itibaren ÖTV hasılatı genel bütçe vergi gelirleri içerisinde dikkat çekici bir yer işgal etmiştir. **Tablo 1’de** genel bütçe vergi gelirleri içerisindeki vergi gelirlerine vergi türleri itibariyle yer verilmiştir. 2010 yılında 210.560 milyon TL olarak gerçekleşen genel bütçe vergi gelirlerinin 57.285 milyon TL’lik kısmı özel tüketim vergisi gelirlerinden oluşmaktadır. Vergi indiriminin yapıldığı 2018 ve 2018 yıllarında sırasıyla özel tüketim vergisi gelirlerinin genel bütçe vergi gelirleri içerisindeki tutarı 133.906 milyon TL ve 162.570 milyon TL olarak gerçekleşmiştir. Vergi gelirlerindeki artışının nedeni o dönemlerdeki ekonomik ve mali koşullara bağlıdır. Özellikle Türkiye’de faizlerin ve döviz kurunun düşük olduğu dönemlerde devletin yatırımları özendirici politikaları karşılığı bulmuş yatırımlardaki artış milli gelir ve istihdam üzerinde olumlu etkiler yaratmıştır. Paralelinde dahilde ve ithalde alınan KDV, istihdam üzerinden alınan gelir stopaj vergisinde ve özel tüketim vergisi gelirlerinde artışına neden olduğu söylenebilir

Vergi türleri itibariyle 2010-2020 yılları arası vergi gelirleri tahsilatına ilişkin bilgilere Tablo 1’de yer verilmiştir. 2010-2020 yılları arası vergi türleri itibariyle vergi gerçekleştirmelerine bakıldığında bütün vergi türlerinin tahsilatları yıllar itibariyle artış göstermiştir. 2010-2020 yılları arasında dahilde alınan KDV ile ithalde alınan KDV toplamı genel bütçe gelirleri içerisinde önemli bir paya sahip dolaylı vergilerdir. Bu vergi türlerinden sonra en büyük getiriye sahip, diğer dolaylı bir vergi ise özel tüketim vergisidir.

Dolaylı vergiler açısından bakıldığında özel iletişim vergisi, harçlar ve damga vergisi gibi vergilerin de toplamı genel bütçe gelirleri içerisinde azımsanmayacak bir yere sahip olduğu görülmektedir.

Dolaysız vergilerde ödeme gücü ile vergi oranının paralel olduğu dikkate alındığında, daha fazla kazanının daha fazla miktarda vergi ödemesinin, vergilemede adalet ilkesine uygun olduğu söylenebilir (Gündoğdu,2022, s.163). Tablo 1’de görüleceği üzere ülkemizde genel bütçe vergi gelirleri içerisindeki dolaylı vergilerin ağırlığı vergilemede adalet ilkesi ile çalışmaktadır.

**Tablo 1: Vergi Türleri İtibariyle 2010-2020 Yılları Arası Vergi Gelirleri**

(Milyon TL)	2010	2011	2012	2013	2014	2015
<b>Gelir Vergisi</b>	40.392	48.807	56.494	63.761	73.902	85.756
<b>Kurumlar Vergisi</b>	20.925	26.993	29.017	28.988	32.305	33.388
<b>Dahilde Alınan KDV</b>	26.325	29.957	31.572	37.995	38.121	46.424
<b>ÖTV</b>	57.285	64.189	71.706	85.462	91.095	105.923
<b>BSMV</b>	3.571	4.288	5.471	6.160	7.487	9.172
<b>İthalde Alınan KDV</b>	36.208	48.685	50.000	62.727	64.411	74.646
<b>Damga Vergisi</b>	5.083	6.464	7.360	9.416	10.325	12.045
<b>Harçlar</b>	7.034	8.344	9.675	12.948	14.511	16.985
<b>Diğer</b>	13.738	16.082	17.486	18.712	20.358	23.481
<b>Genel Bütçe Vergi Gelirleri Toplamı</b>	<b>210.560</b>	<b>253.809</b>	<b>278.781</b>	<b>326.169</b>	<b>352.514</b>	<b>407.818</b>

(Milyon TL)	2016	2017	2018	2019	2020
<b>Gelir Vergisi</b>	96.605	112.401	138.992	171.882	158.814
<b>Kurumlar Vergisi</b>	42.970	52.906	78.673	74.190	105.047
<b>Dahilde Alınan KDV</b>	53.987	55.584	56.354	70.665	71.542
<b>ÖTV</b>	120.402	138.339	133.906	162.570	207.283
<b>BSMV</b>	11.068	13.270	18.184	19.000	27.068
<b>İthalde Alınan KDV</b>	76.836	100.096	122.262	165.771	159.170
<b>Damga Vergisi</b>	13.419	15.596	16.961	20.843	20.961
<b>Harçlar</b>	17.822	19.237	21.689	27.741	30.653
<b>Diğer</b>	25.894	29.189	34.514	43.832	52.524
<b>Genel Bütçe Vergi Gelirleri Toplamı</b>	<b>459.002</b>	<b>536.617</b>	<b>621.536</b>	<b>756.495</b>	<b>833.062</b>

**Kaynak:** <https://www.hmb.gov.tr/bumko-aylik-butce-gerceklesme-raporlari>

### 2.2.2. Özel Tüketim Vergisinin Toplam Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçerisindeki Yıllar İtibariyle Durumu

**Tablo 2’de** 2010-2020 yılları arasında özel tüketim vergilerinin genel bütçe vergi gelirleri içerisindeki oransal paylarının belirli yıllar itibariyle dağılımına ve gelişimine yer verilmiştir. Vergi gelirlerindeki artışa paralel olarak özel tüketim vergisi gelirleri de artış eğilimi göstermiş, özel tüketim vergisi vergi gelirleri içerisinde oransal olarak yüzde 20 ile yüzde 27 arasında paya sahip olmuştur. 2018 ve 2019 yıllarında özel tüketim vergisi gelirlerinde önceki yıllara göre tutar olarak artış olmasına rağmen, vergi gelirleri içerisindeki payı oransal olarak düşüş göstermiştir. 2018 yılında özel Tüketim Vergisinin gerçekleşen vergi gelirleri içerisindeki payı %21,54, 2019 yılında ise %21,85 oranında gerçekleşmiştir. Bu durum birçok etkene bağlı olmakla birlikte en temel neden olarak döviz kurlarında meydana gelen artışa bağlı talep azalması gösterilebilir. Zira, özel tüketim vergisinin kapsamına giren malların büyük çoğunluğu ithal veya girdi maliyetleri içerisinde ithal malların yoğun olarak kullanıldığı ürünlerdir. Döviz kurundaki artış üzerinden özel tüketim vergisi alınan malların fiyatlarında artışa neden olmakta sonuçta bu durum talep esnekliğine bağlı olarak söz konusu mallara olan talebin azalması sonucunu doğurmaktadır. Talebin değişmediği varsayımı altında, döviz kurunun yükseldiği dönemlerde üzerinden tüketim vergisi alınan malın fiyatın kur artışına bağlı olarak artması özel tüketim vergisi gelirlerinde artışa yol açacaktır. Talep esnekliği yüksek olan üzerinden özel tüketim vergisi alınan mallarda ise döviz kurundaki değişimler diğer değişle Türk parasının değer kaybetmesi özel tüketim vergisi gelirlerinde azalmaya yol açabilecektir.

ÖTV’nin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı oransal olarak 2016 yılında en yüksek seviyesine ulaşmış ve %26,23 olarak gerçekleşmiştir. ÖTV’nin genel bütçe vergi gelirleri içerisindeki oranı tutar olarak en maksimum seviyeye ise 2017 yılında ulaşmış ve 207.304 milyon TL olarak gerçekleşmiştir.

**Tablo 2: Özel Tüketim Vergisi Gelirlerinin Genel Bütçe Gelirleri İçerisindeki Yeri**

(Milyon TL)	2010	2011	2012	2013	2014	2015
ÖTV	57.285	64.189	71.706	85.462	91.095	105.923
<b>Genel Bütçe Vergi Gelirleri Toplamı</b>	<b>210.560</b>	<b>253.809</b>	<b>278.781</b>	<b>326.169</b>	<b>352.514</b>	<b>407.818</b>
<b>Oransal Pay (%)</b>	<b>27,21%</b>	<b>25,29%</b>	<b>25,72%</b>	<b>26,20%</b>	<b>25,84%</b>	<b>25,97%</b>

(Milyon TL)	2016	2017	2018	2019	2020
<b>Özel Tüketim Vergisi</b>	<b>120.402</b>	<b>133.328</b>	<b>133.900</b>	<b>147.128</b>	<b>207.304</b>
<b>Genel Bütçe Vergi Gelirleri Toplamı</b>	<b>459.002</b>	<b>531.606</b>	<b>621.530</b>	<b>741.053</b>	<b>833.083</b>
<b>Oransal Pay (%)</b>	<b>26,23%</b>	<b>25,08%</b>	<b>21,54%</b>	<b>19,85%</b>	<b>24,88%</b>

**Kaynak:** <https://www.hmb.gov.tr/bumko-aylik-butce-gerceklesme-raporlari>

### 2.2.3. Listeler İtibariyle Özel Tüketim Vergisi Gelirleri

Tablo 3'de 2017-2020 yılları arası özel tüketim vergisi gelirlerine yer verilmiştir. ÖTV'si gelirleri içerisindeki en büyük pay petrol ve doğalgaz ürünlerinden elde edilen gelirlerdir. En az gelir elde edilen ÖTV geliri ise kolalı gazozlar üzerinden alınan vergidir.

**Tablo 3: Listeler İtibariyle ÖTV Gelirleri**

Özel Tüketim Vergisi	2017 (1000 TL)	2018 (1000 TL)	2019 (1000 TL)	2020 (1000 TL)
Petrol ve Doğalgaz Ürünleri (I)	63.602.587	55.593.469	60.996.635	69.011.000
Motorlu Taşıtlar (II)	22.017.408	17.327.830	13.806.869	46.594.000
Alkollü İçkiler (III-a)	10.012.631	12.401.893	14.714.743	16.465.000
Tütün Mamulleri (III-b)	37.426.818	42.724.573	50.358.400	61.822.000
Kolalı Gazozlar (III-c)	402.715	859.208	1.022.123	1.342.000
Dayanıklı Tüketim ve Diğer Mallar (IV)	4.866.297	4.993.086	6.229.660	12.070.000
<b>TOPLAM</b>	<b>138.328.456</b>	<b>133.900.059</b>	<b>147.128.430</b>	<b>207.304.000</b>

**Kaynak:** <https://www.hmb.gov.tr/bumko-aylik-butce-gerceklesme-raporlari>



**Tablo 4: 31.12.2023 Tarihi İtibariyle Özel Tüketim Vergisi Gelirlerinin Genel Bütçe Gelirleri İçerisindeki Yeri**

	<b>Milyon TL</b>	<b>Genel Bütçe İçindeki Payı (%)</b>	<b>Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)</b>
<b>Genel Bütçe Gelirleri</b>	<b>5.097.145</b>		
Vergi Gelirleri	4.500.866	88,30%	
Gelir Vergisi	694.014	13,62%	15,42%
Kurumlar Vergisi	786.314	15,43%	17,47%
Dahilde Alınan KDV	505.466	9,92%	11,23%
Özel Tüketim Vergisi	928.195	18,21%	20,62%
BSMV	132.742	2,60%	2,95%
İthalde Alınan KDV	949.510	18,63%	21,10%
Damga Vergisi	82.592	1,62%	1,84%
Harçlar	129.556	2,54%	2,88%
Diğer	292.477	5,74%	6,50%

**Kaynak:** <https://www.hmb.gov.tr/bumko-aylik-butce-gerceklesme-raporlari>

Tablo 4'den görüleceği üzere 31.12.2023 tarihi itibariyle vergi gelirleri 4 trilyon 500 milyar 866 milyon TL olarak gerçekleşmiş, anılan tutarın 928 milyar 195 milyon TL'lik kısmı özel tüketim vergisi gelirlerinden oluşmaktadır. Oransal olarak vergi gelirlerinin yüzde 20,62'lik kısmı ÖTV gelirinden oluşmaktadır.

**Tablo 5: Özel Tüketim Vergisi Gelirlerinin Genel Bütçe Gelirleri İçerisindeki Yeri (Ocak-Nisan 2024 Dönemi)**

	Milyon TL	Genel Bütçe İçindeki Payı (%)	Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)
<b>Genel Bütçe Gelirleri</b>	1.024.107		
Vergi Gelirleri	863.739	84,34%	
Gelir Vergisi	164.846	16,10%	19,09%
Kurumlar Vergisi	24.962	2,44%	2,89%
Dahilde Alınan KDV	99.108	9,68%	11,47%
Özel Tüketim Vergisi	188.882	18,44%	21,87%
BSMV	31.107	3,04%	3,60%
İthalde Alınan KDV	225.152	21,99%	26,07%
Damga Vergisi	23.864	2,33%	2,76%
Harçlar	36.226	3,54%	4,19%
Diğer	69.590	6,80%	8,06%

**Kaynak:** <https://www.hmb.gov.tr/bumko-aylik-butce-gerceklesme-raporlari>

Tablo 5'den görüleceği üzere Ocak-Nisan 2024 dönemleri arasında vergi gelirleri 863 milyar 739 milyon TL olarak gerçekleşmiş, anılan tutarın 188 milyar 882 milyon TL'lik kısmı özel tüketim vergisi gelirlerinden oluşmaktadır. Oransal olarak vergi gelirlerinin yüzde 21,87'lik kısmı ÖTV gelirleridir.

## **2.3. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ ORANLARINDA YAPILAN VERGİ İNDİRİMLERİ**

### **2.3.1. Özel Tüketim Vergisi İndirimlerine İlişkin Cumhurbaşkanlığı Kararları**

Türkiye'de 2018 ve 2019 yıllarında Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli dört listeden sadece iki listede bazı mal türlerinde indirim yapılmıştır. Buna göre; (II) sayılı listede yer alan binek otomobilleri ile (IV) sayılı listede yer alan dayanıklı

tüketim mallarının vergi oranlarında indirim yapılmıştır. Yapılan özel tüketim vergisi indirimlerine ilişkin Cumhurbaşkanlığı Kararları aşağıda yer almaktadır.

### **2.3.2. 31.10.2018 Tarihli ve 287 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararının Eki Karar ile Yapılan Özel Tüketim Vergisi İndirimleri**

Bu karar ile binek otomobilleri ile dayanaklı tüketim mallarının özel tüketim vergisi oranlarında indirim yapılmıştır (Cumhurbaşkanlığı Kararı, 2018, s. 287).

#### **2.3.2.1. Binek Otomobillerinde Yapılan ÖTV İndirimleri**

31.10.2018 tarihinde Resmi Gazete 'de yayımlanan karar ile binek Otomobillerinde Özel Tüketim Vergisi Oranları İndirilmiştir. Söz konusu karar ile 31/12/2018 tarihine kadar (bu tarih dâhil) uygulanmak üzere, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (II) sayılı listedeki 87.03 G.T.İ.P. numaralı otomobillerin vergi oranları aşağıda açıklandığı şekilde belirlenmiştir (Cumhurbaşkanlığı Kararı, 2018, s. 287).

- İstiap haddi 850 kilogramı geçmeyip motor silindir hacmi 2000 cm<sup>3</sup>'ün altında olan binek otomobilleri ile istiap haddi 850 kilogramı geçip motor silindir hacmi 2800 cm<sup>3</sup>'ün altında olan binek otomobillerinde **özel tüketim vergisi ise 15'ten yüzde 5'e indirilmiştir.**
- İstiap haddi 850 kilogramı geçmeyip motor silindir hacmi 2000 cm<sup>3</sup>'ün altında olan binek otomobilleri ile istiap haddi 850 kilogramı geçip motor silindir hacmi 2800 cm<sup>3</sup>'ün altında olan binek otomobillerinde **özel tüketim vergisi ise 15'ten yüzde 5'e indirilmiştir.** Elektrikli olanlarda da ise **özel tüketim vergisi oranı yüzde 10'dan yüzde 5'e indirilmiştir.**

- Binek otomobillerinden motor silindir hacmi 1600 cm<sup>3</sup>'ü geçmeyenlerden özel tüketim vergisi matrahı 70.000 TL'yi aşmayanlarda özel tüketim vergisi oranı 45'ten yüzde 30'a özel tüketim vergisi matrahı 70.000 TL'yi aşp, 120.000 TL'yi aşmayanlarda ise **özel tüketim vergisi oranı 50'den yüzde 35'e indirilmiştir.**
- Özel tüketim vergisi matrahı 70.000 TL'yi aşmayan binek otomobillerde yüzde 45 olarak uygulanan özel tüketim vergisi oranı yüzde 30'a düşürülmüş, özel tüketim vergisi matrahı 70.000 TL'yi aşp, 120.000 TL'yi aşmayan binek otomobillerde uygulanan **yüzde 50 vergi oranı ise yüzde 35'e indirilmiştir.**
- Binek otomobillerinden Motor silindir hacmi 1600 cm<sup>3</sup>'ü geçen fakat 2000 cm<sup>3</sup>'ü geçmeyenlerden özel tüketim vergisi matrahı 85.000 TL'yi aşmayanlarda özel tüketim vergisi oranı 45'ten yüzde 30'a özel tüketim vergisi matrahı 85.000 TL'yi aşp, 135.000 TL'yi aşmayanlarda ise **vergi oranı yüzde 50 ise yüzde 35'e indirilmiştir.**
- Özel tüketim vergisi matrahı 85.000 TL'yi aşmayan binek otomobillerde yüzde 45 olarak uygulanan özel tüketim vergisi oranı yüzde 30'a düşürülmüş, Özel tüketim vergisi matrahı 85.000 TL'yi aşp, 135.000 TL'yi aşmayan binek otomobillerde uygulanan **yüzde 50 vergi oranı ise yüzde 35'e düşürülmüştür.**

31.10.2018 Tarihli ve 287 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile yukarıda ayrıntısı yer alan binek otomobillerinde yapılan özel tüketim vergisi indirimleri 535 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 31.03.2019 tarihine, 843 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 30.06.2019 tarihine kadar uzatılmıştır.

#### 2.3.2.2. Dayanıklı Tüketim Mallarında Yapılan ÖTV Oranı İndirimleri

31.10.2018 Tarihli ve 287 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 31.12.2018 tarihine kadar (bu tarih dâhil) uygulanmak üzere, 4760 sayılı Kanuna ekli (IV) sayılı listede yer alan mallardan ekli (3) sayılı cetvelde yer alanların özel tüketim vergisi oranları % 0 (sıfır) olarak belirlenmiştir (Cumhurbaşkanlığı Kararı, 2018, s. 287).

İndirim öncesi söz konusu mallar üzerinden yüzde 6,7 oranında özel tüketim vergisi alınmaktaydı. Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (IV) sayılı listede yer alan ve vergi oranı sıfırlanan dayanıklı tüketim mallarına; klima cihazları, buzdolapları, ısıtıcılar, çamaşır makinaları, elektrikli süpürgeler örnek verilebilir. Söz konusu uygulama 535 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 31.03.2019 tarihine, 843 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 30.06.2019 tarihine kadar uzatılmıştır.

### **2.3.3. 30.12.2018 Tarihli ve 535 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararının Eki Karar ile Yapılan Özel Tüketim Vergisi İndirimleri**

30.12.2018 Tarihli ve 535 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararının Eki Karar ile 30.10.2018 tarihli ve 287 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararının eki Kararın 3'ncü, 4'üncü, 5'nci ve 6'ncı maddelerinde yer alan "31.12.2018" ibareleri "31.03.2019" olarak değiştirilmiştir. Yapılan düzenleme ile binek otomobilleri ile dayanıklı tüketim mallarındaki indirimli özel tüketim vergisinin uygulama süresi uzatılmıştır (Cumhurbaşkanlığı Kararı, 2018, s. 535)

### **2.3.4. 31.12.2018 Tarihli ve 540 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararının Eki Karar ile Yapılan Özel Tüketim Vergisi İndirimleri**

31.12.2018 Tarihli ve 540 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararının Eki Karar ile 31/3/2019 tarihine kadar (bu tarih dahil) uygulanmak üzere, 4760 sayılı Kanuna ekli (II) sayılı listede yer alan bazı malların özel tüketim vergisi oranlarında indirim yapılmıştır. Buna göre; *"motosikletler (mopedler dahil) ve bir yardımcı motoru bulunan tekerlekli taşıtlar (sepetli olsun olmasın); sepetler (sepetler hariç) (Sadece elektrik motorlu olanlar hariç) motor silindir hacmi 250 cm<sup>3</sup>'ü geçmeyenlerde yüzde 8 olan özel tüketim vergisi oranı yüzde 0'a, motor silindir hacmi 250 cm<sup>3</sup>'ü geçenlerde yüzde 37 olan özel tüketim vergisi oranı yüzde 0'a indirilmiştir. Ayrıca motor gücü 20 kW'ı geçmeyenler benzer taşıtlardaki özel tüketim vergisi oranı yüzde 3'ten yüzde 0'a indirilmiştir* (Cumhurbaşkanlığı Kararı,2018, s. 540)."

### 2.3.5. 20.03.2019 Tarihli ve 843 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararının Eki Karar ile Yapılan Vergi İndirimleri

30.10.2018 tarihli ve 287 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararının eki Kararın 3'ncü, 4'üncü, 5'nci ve 6'ncı maddelerinde yer alan "31.03.2019" ibaresi "31.06.2019" şeklinde olarak değiştirilmiştir. Düzenleme ile binek otomobilleri ile dayanıklı tüketim mallarındaki indirimli özel tüketim vergisinin uygulama süresi uzatılmıştır (Cumhurbaşkanlığı Kararı,2018, s. 843).

### 2.4. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ İNDİRİMLERİNİN ETKİLERİ

Vergi indirimlerinin yapıldığı dönemlerde vergi gelirleri etkisini karşılaştırmak adına Tablo 6'de dayanıklı tüketim mallarına ait özel tüketim vergisi gelirlerinin aylık gerçekleşme tutarlarına yer verilmiştir.

**Tablo 6: ÖTV Kanununa Ekli (IV) Sayılı Listede Yer Alan Dayanıklı Tüketim Malları Özel Tüketim Vergisi Gelirleri Gerçekleşmeleri (2017-2020)**

<b>Dayanıklı Tüketim Malları ve Diğer Mallar ÖTV Gelirleri (Gerçekleşen)</b>					
<b>Aylar (2017)</b>	<b>(TL)</b>	<b>Aylar (2018)</b>	<b>(TL)</b>	<b>Aylar</b>	<b>(TL)</b>
Oca.17	390.620.000	Oca.18	489.245.000	Oca.19	284.486.000
Şub.17	391.403.000	Şub.18	428.807.000	Şub.19	337.665.000
Mar.17	355.741.000	Mar.18	449.793.000	Mar.19	406.026.000
<b>Oc-Mar 17</b>	<b>1.137.764.000</b>	<b>Oc-Mar 18</b>	<b>1.367.845.000</b>	<b>Oc-Mar 19</b>	<b>1.028.177.000</b>
Nis.17	274.019.000	Nis.18	365.005.000	Nis.19	298.914.000
May.17	375.780.000	May.18	466.894.000	May.19	397.686.000
Haz.17	340.931.000	Haz.18	409.560.000	Haz.19	281.485.000
<b>Nis -Haz 17</b>	<b>990.730.000</b>	<b>Nis -Haz 18</b>	<b>1.241.459.000</b>	<b>Nis -Haz 19</b>	<b>978.085.000</b>
Tem.17	262.577.000	Tem.18	443.397.000	Tem.19	424.969.000
Ağu.17	365.005.000	Ağu.18	364.113.000	Ağu.19	599.572.000
Eyl.17	323.023.000	Eyl.18	434.413.000	Eyl.19	592.125.000
<b>Tem-Ey 17</b>	<b>950.605.000</b>	<b>Tem-Ey 18</b>	<b>1.241.923.000</b>	<b>Tem-Ey 19</b>	<b>1.616.666.000</b>
Eki.17	523.597.000	Eki.18	344.492.000	Eki.19	784.304.000
Oca.17	584.268.000	Kas.18	350.667.000	Kas.19	982.785.000
Ara.17	679.333.000	Ara.18	446.700.000	Ara.19	839.643.000
<b>Ek-Ara 17</b>	<b>1.787.198.000</b>	<b>Ek-Ara 18</b>	<b>1.141.859.000</b>	<b>Ek-Ara 19</b>	<b>2.606.732.000</b>

**Kaynak:** <https://www.hmb.gov.tr/bumko-aylik-butce-gerceklesme-raporlari>

#### 2.4.1. Vergi İndirim Uygulamasında I. Dönem (31.10.2018-31.12.2018)

- Tablo 6'dan görüleceği üzere; 2018 yılı Kasım ayında dayanıklı tüketim malları üzerinden alınan özel tüketim vergisi gelirleri bir önceki ay olan Ekim ayına göre **yüzde 17,9** oranında artarak **350.667.000,00 TL** olarak gerçekleşmiştir.
- 2018 yılı Şubat ayında dayanıklı tüketim malları üzerinden alınan özel tüketim vergisi gelirleri bir önceki aya göre **yüzde 27,4** oranında artarak **446.700.000,00 TL** olarak gerçekleşmiştir.
- 2018 yılı Kasım- Aralık döneminde dayanıklı tüketim malları üzerinden alınan özel tüketim vergisi gelirleri bir önceki yılın aynı aylarına göre yüzde **36,9** oranında azalarak **797.367.000,00 TL** olarak gerçekleşmiştir.
- 

#### 2.4.2. Vergi İndirim Uygulamasında II. Dönem (01.01.2019-31.03.2019)

- 2019 yılı Şubat ayında dayanıklı tüketim malları üzerinden alınan özel tüketim vergisi gelirleri bir önceki aya göre yüzde 18,6 oranında artarak **337.665.000 TL** olarak gerçekleşmiştir.
- 2019 yılı Mart ayında dayanıklı tüketim malları üzerinden alınan özel tüketim vergisi gelirleri bir önceki aya göre yüzde 20,2 oranında artarak **406.026.000 TL** olarak gerçekleşmiştir.
- 2019 yılı Ocak – Mart döneminde dayanıklı tüketim malları üzerinden alınan özel tüketim vergisi gelirleri bir önceki yılın aynı dönemine göre yüzde 24,8 oranında azalarak **1.028.177.000 TL** olarak gerçekleşmiştir.

#### 2.4.3. Vergi İndirim Uygulamasında III. Dönem (01.04.2019-30.06.2019)

- 2019 yılı Mayıs ayında dayanıklı tüketim malları üzerinden alınan özel tüketim vergisi gelirleri bir önceki aya göre yüzde 33,4 oranında artarak **397.686.000 TL** olarak gerçekleşmiştir.
- 2019 yılı Haziran ayında dayanıklı tüketim malları üzerinden alınan özel tüketim vergisi gelirleri bir önceki aya göre yüzde 29,2 oranında azalarak **281.485.000 TL** olarak gerçekleşmiştir.
- 2019 yılı Nisan – Haziran döneminde dayanıklı tüketim malları üzerinden alınan özel tüketim vergisi gelirleri bir önceki yılın aynı dönemine göre yüzde 21,2 oranında azalarak **978.085.000 TL** olarak gerçekleşmiştir.

#### **2.4.4. Dayanıklı Tüketim Mallarında Yapılan Vergi İndiriminin Uygulandığı Sekiz Aylık Dönem Öncesi ile Sekiz Aylık Dönem Sonrasının Karşılaştırılması**

Dayanıklı tüketim mallarında özel tüketim vergisi indirimi 2018 yılı Kasım ayı ile 2019 Haziran ayları arasındaki sekiz aylık dönemde uygulanmıştır. İndirim öncesi sekiz aylık dönemde dayanıklı tüketim malları üzerinden alınan özel tüketim vergisi tutarı **3.277.667.000 TL** olarak, vergi indirimin uygulandığı 2018 Mart-Ekim ayları arasındaki sekiz aylık dönemde ise **2.803.629.000 TL** olarak gerçekleşmiştir. Anılan tutarları karşılaştırdığımızda vergi indiriminin uygulandığı dönemde dayanıklı tüketim malları üzerinden alınan özel tüketim vergisi gelirinde %14,5 oranında azalma olduğu görülmüştür.

Özel Tüketim Vergisi gelirleri üzerindeki azalmanın birçok nedeni olabilir, en önemlisi vergi indiriminin uygulandığı dönemlerde döviz kurlarının artmasına bağlı olarak dayanıklı tüketim mallarının fiyatlarında görülen artıştır.



### 3. BÖLÜM

## TÜRKİYE'DE MOTORLU TAŞIT ARAÇLARINA İLİŞKİN ÖTV İNDİRİMLERİNİN ETKİSİNİN ANALİZİ

### 3.1. OTOMOTİV SEKTÖRÜ GENEL DURUM

Otomotiv Sektörü Raporuna göre, (2020, s. 5), Türkiye'de otomotiv sektörü, üretim içindeki payı ve ekonomik katkı oranı, yurt içinde yaratmış olduğu katma değer ve girdi kullanımı değerlendirildiğinde imalat sanayi ve ekonomi içerisinde öncelikli bir öneme sahip bulunmaktadır Bununla birlikte sektörün imalat sanayi toplam üretim içerisindeki payı toplam sektör ortalamasını aşmaktadır.

Otomotiv Sektörü Raporuna göre, (2020, s. 5), Türkiye'de otomotiv sektörü son 60 yılda önemli bir mesafe kaydetmiştir. Özellikle 1990'lı yıllardan sonra rekabetçi bir nitelik kazanan sektör dünyanın başlıca firmaları ile da ortaklık kurarak ihracata katkıda bulunmuştur. Günümüzde üretilen model sayısı artarken üretilenler ise Dünya pazarından sağlanmaktadır. Türkiye'nin bu şekilde küresel üretim planlanmasında yer almasında 1996'lı yıllarda dahil olunan Gümrük Birliği katkıda bulunmuştur.

On birinci Kalkınma Planında da (2019-2023, s.85) belirtildiği gibi, Ar-Ge olanak ve kapasitesinin genişletilmesi ile Türkiye'deki otomotiv sektörünün üretim yöntemi ve teknolojisinin Dünya ölçeğini yakalayacak şekilde artırılması hedeflenmektedir. Tablo 7'de Türkiye'de ÖTV indirimlerin yapıldığı yıl öncesi ve sonrası otomobil satışlarına yer verilmiştir.

**Tablo 7: 2017 Yılı Otomotiv Satışları**

<b>Aylar</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>
Ocak	25.689	26.611	<b>10.679</b>	22.016
Şubat	34.658	35.901	<b>19.205</b>	37.727
Mart	55.616	59.798	<b>38.628</b>	39.887
Nisan	57.998	55.108	<b>24.416</b>	21.825
Mayıs	65.798	55.227	<b>27.126</b>	25.073
Haziran	66.164	41.225	<b>36.024</b>	57.067
Temmuz	62.384	42.024	15.398	69.427
Ağustos	54.890	26.976	21.544	44.372
Eylül	53.423	17.595	35.308	71.296
Ekim	70.488	<b>16.809</b>	39.996	76.341
Kasım	75.956	<b>46.204</b>	47.803	64.357
Aralık	99.694	<b>60.843</b>	70.829	80.821
<b>Toplam</b>	<b>722.758</b>	<b>484.321</b>	<b>386.956</b>	<b>612.229</b>

**Kaynak:** <https://www.odmd.org.tr/>

### **3.2. SEKTÖRÜN ALT SEKTÖRLERİ VE ETKİLEŞİM HALİNDE OLDUĞU DİĞER SEKTÖRLER**

Otomotiv sektörü, ekonomiye katkısı ve diğer sektörlerle öncülük etmesi açısından en önemli sektörlerden birisidir. Otomotiv sanayi demir-çelik, hafif metaller, petro-kimya, lastik, plastik gibi temel sanayi dallarının başlıca ürün alıcısıdır ve otomotiv sektöründeki teknolojik gelişmelerin paralelinde bu sektörleri de teknolojik gelişmeye zorlayan ve katkı sağlayan bir sektördür. Turizm, alt yapı ve inşaat ile ulaştırma ve tarım sektörlerinin gerek duyduğu her çeşit motorlu araçlar otomotiv sektörü ürünleri ile sağlanmaktadır. Bu nedenle sektördeki değişimler, ekonominin tümünü yakından ilgilendirmektedir (Özşahin, M., 2009, s. 69).

(Türkiye Otomotiv Sektörü Strateji Belgesi ve Eylem Planına göre (2016-2019), Otomotiv sektörü sağladığı istihdam olanakları yanı sıra hammadde ve tüketici arasındaki koordinasyonu sağlayan bir tedarik zinciridir. Bu amaçla her alanda

motorlu taşıt aracı üretim ile aksam-parça üretimi yapan kuruluşlar arasında uzun vadeli stratejik iş birliğinin kurulması gereklidir.

### **3.3. OTOMOTİV SEKTÖRÜNDE VERGİ İNDİRİMLERİ**

Vergiler ekonomik kriz dönemlerinde sorunları çözmek için ülke ekonomilerinin başvurdukları önemli bir finansman kaynağıdır (Can, 2003, s. 69). Türkiye’de birkaç kez ekonominin daralma dönemlerinde katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi oranları üzerinde vergi indirimlerine gidilmiştir. Vergi indirimleri yoluyla belli sektörlerin canlandırılması amaçlanmıştır. Örneğin otomotiv, dayanaklı tüketim malları ve mobilya sektörleri gibi (Tabar, 2018, s. 44).

31.10.2018 Tarihli ve 287 sayılı Cumhurbaşkanı Kararının Eki Karar ile 31/12/2018 tarihine kadar (bu tarih dâhil), 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (II) sayılı listedeki 87.03 G.T.İ.P. numaralı otomobillerin vergi oranları indirilmiştir. 535 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile 31.03.2019 tarihine kadar, 843 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile ise 31.06.2019 tarihine kadar uzatılmıştır.

Aşağıdaki tabloda “motorlu taşıt araçlarının” ilk iktisabı üzerinden 2017, 2018 ve 2019 yıllarında elde edilen özel tüketim vergisi gelirleri mevcuttur.

**Tablo 8: Motorlu Taşıt Araçlarına İlişkin ÖTV Gelirleri (2017-2020)**

<b>Motorlu Taşıt Araçlarına İlişkin ÖTV Gelirleri (Gerçekleşen)</b>					
<b>Aylar (2017)</b>	<b>(TL)</b>	<b>Aylar (2018)</b>	<b>(TL)</b>	<b>Aylar (2019)</b>	<b>(TL)</b>
Oca.17	1.006.814.000	Oca.18	1.294.993.000	Oca.19	385.655.000
Şub.17	968.899.000	Şub.18	1.280.513.000	Şub.19	565.094.000
Mar.17	1.631.075.000	Mar.18	2.052.414.000	Mar.19	1.046.920.000
<b>Oc-Mar 17</b>	<b>3.606.788.000</b>	<b>Oc-Mar 18</b>	<b>4.627.920.000</b>	<b>Oc-Mar 19</b>	<b>1.997.669.000</b>
Nis.17	1.537.953.000	Nis.18	2.004.861.000	Nis.19	845.712.000
May.17	1.932.682.000	May.18	2.078.953.000	May.19	805.352.000
Haz.17	1.912.862.000	Haz.18	1.447.816.000	Haz.19	892.438.000
<b>Nis -Haz 17</b>	<b>5.383.497.000</b>	<b>Nis -Haz 18</b>	<b>5.531.630.000</b>	<b>Nis -Haz 19</b>	<b>2.543.502.000</b>
Tem.17	2.038.164.000	Tem.18	1.448.579.000	Tem.19	611.443.000
Ağu.17	1.783.356.000	Ağu.18	1.176.032.000	Ağu.19	814.705.000
Eyl.17	1.634.131.000	Eyl.18	690.215.000	Eyl.19	1.260.944.000
<b>Tem-Ey 17</b>	<b>5.455.651.000</b>	<b>Tem-Ey 18</b>	<b>3.314.826.000</b>	<b>Tem-Ey 19</b>	<b>2.687.092.000</b>
Eki.17	2.162.440.000	Eki.18	618.943.000	Eki.19	1.708.374.000
Oca.18	2.344.847.000	Kas.18	1.272.512.000	Kas.19	1.866.965.000
Ara.17	3.064.185.000	Ara.18	1.961.999.000	Ara.19	3.003.267.000
<b>Ek-Ara 17</b>	<b>7.571.472.000</b>	<b>Ek-Ara 18</b>	<b>3.853.454.000</b>	<b>Ek-Ara 19</b>	<b>6.578.606.000</b>

**Kaynak:** <https://www.hmb.gov.tr/bumko-aylik-butce-gerceklesme-raporlari>

### **3.3.1. Vergi İndirim Uygulamasında I. Dönem (31.10.2018-31.12.2018)**

- 2018 yılı Kasım ayında motorlu taşıt araçları üzerinden alınan özel tüketim vergisi gelirleri bir önceki aya göre **yüzde 105,6** oranında artarak **1.272.512.000,00 TL** olarak gerçekleşmiştir.
- 2018 yılı Şubat ayında motorlu taşıt araçları üzerinden alınan özel tüketim vergisi gelirleri bir önceki aya göre **yüzde 54,2** oranında artarak **1.961.999.000,00 TL** olarak gerçekleşmiştir.
- 2018 yılı Kasım- Aralık döneminde motorlu taşıt araçları üzerinden alınan özel tüketim vergisi gelirleri bir önceki yılın aynı aylarına göre yüzde **40,2** oranında azalarak **3.234.511.000 TL** olarak gerçekleşmiştir.

### 3.3.2. Vergi İndirim Uygulamasında II. Dönem (01.01.2019-31.03.2019)

- 2019 yılı Şubat ayında motorlu taşıt araçları üzerinden alınan özel tüketim vergisi gelirleri bir önceki aya göre yüzde 46,5 oranında artarak **565.094.000,00 TL** olarak gerçekleşmiştir.
- 2019 yılı Mart ayında motorlu taşıt araçları üzerinden alınan özel tüketim vergisi gelirleri bir önceki aya göre yüzde 85,3 oranında artarak **1.046.920.000,00 TL** olarak gerçekleşmiştir.
- 
- 2019 yılı Ocak – Mart döneminde motorlu taşıt araçları üzerinden alınan özel tüketim vergisi gelirleri bir önceki yılın aynı dönemine göre yüzde **56,8** oranında azalarak **1.997.669.000 TL** olarak gerçekleşmiştir.
- 

### 3.3.2. Vergi İndirim Uygulamasında III. Dönem (01.04.2019-30.06.2019)

- 2019 yılı Mayıs ayında motorlu taşıt araçları üzerinden alınan özel tüketim vergisi gelirleri bir önceki aya göre yüzde 4,8 oranında azalarak **805.352.000,00 TL** olarak gerçekleşmiştir.
- 2019 yılı Haziran ayında motorlu taşıt araçları üzerinden alınan özel tüketim vergisi gelirleri bir önceki aya göre yüzde 10,8 oranında artarak **892.438.000,00 TL** olarak gerçekleşmiştir.
- 2019 yılı Nisan – Haziran döneminde motorlu taşıt araçları üzerinden alınan özel tüketim vergisi gelirleri bir önceki yılın aynı dönemine göre yüzde 54,02 oranında azalarak **2.543.502.000 TL** olarak gerçekleşmiştir.

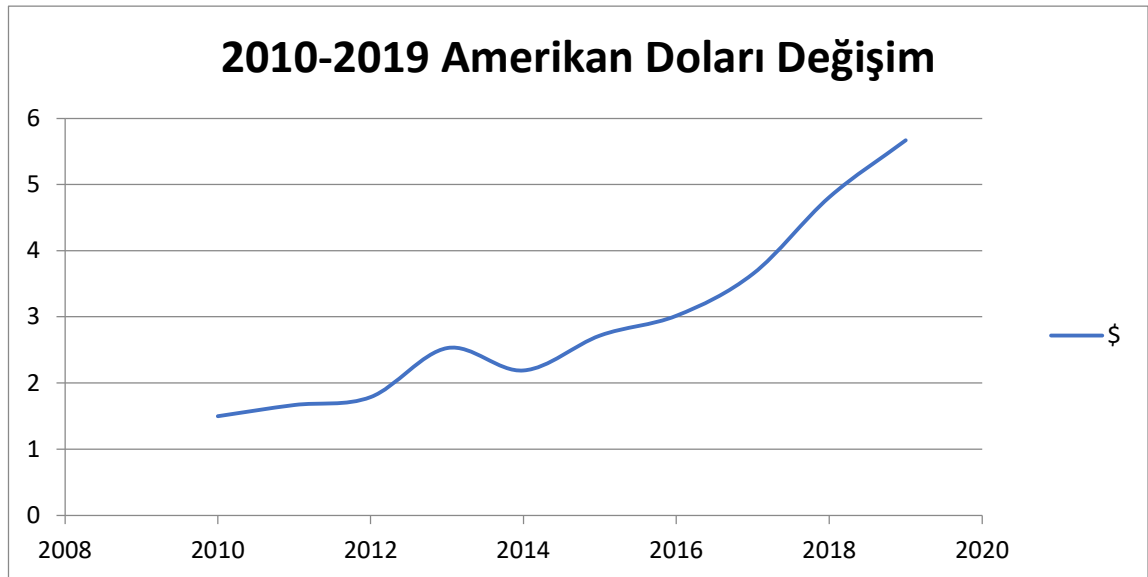
### 3.4. MOTORLU TAŞIT ARAÇLARINDA YAPILAN VERİ İNDİRİMİNİN UYGULANDIĞI SEKİZ AYLIK DÖNEM ÖNCESİ VE SEKİZ AYLIK DÖNEM SONRASININ KARŞILAŞTIRILMASI

Vergi İndirimi 2018 yılı Kasım ile 2019 Haziran ayları arasındaki sekiz aylık dönemde uygulanmıştır. İndirim öncesi sekiz aylık dönemde motorlu taşıt araçları üzerinden alınan özel tüketim vergisi tutarı **11.517.813.000,00 TL** olarak, vergi indiriminin uygulandığı 2018 Mart-Ekim ayları arasındaki sekiz aylık dönemdeki motorlu taşıt araçları üzerinden alınan özel tüketim vergisi tutarı ise **7.775.682.000,00 TL** olarak gerçekleşmiştir.

Anılan dönemleri karşılaştırdığımızda vergi indiriminin uygulandığı dönemde motorlu taşıt araçları üzerinden alınan özel tüketim vergisi gelirin **32,5** oranında azalarak **7.775.682.000,00 TL** olarak gerçekleştiği görülmüştür.

### 3.5. SON ON YILLIK DÖNEMDE ORTALAM DÖVİZ KURLARI

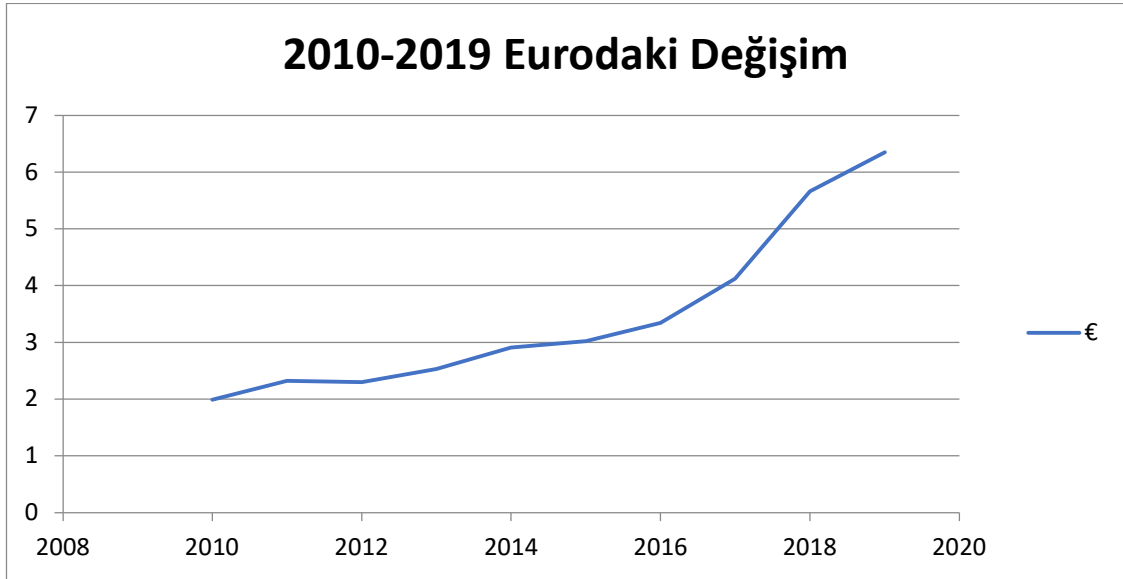
Tablo 9: Amerikan Doları Ortalama Döviz Kuru



**Kaynak: Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası Ortalama Döviz Kurları**

2010 yılında ortalama 1 \$: 1,50 TL iken, 2012 yılında 1 \$: 1,79 TL, 2014 yılında 1 \$: 2,19 TL, 2016 yılında 1 \$: 3,02 TL ve 2019 yılında 1 \$: 5,67 TL'dir. 2010 yılından 2019 yılına kur artış oranı yüzde 278'dir.

**Tablo 10: Euro Ortalama Döviz Kuru**



**Kaynak: Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası Ortalama Döviz Kurları**

2010 yılında ortalama 1 €: 1,99 TL iken, 2012 yılında 1 €: 2,30 TL, 2014 yılında 1 €: 2,91 TL, 2016 yılında 1 €: 3,34 TL ve 2019 yılında 1 \$: 6,35 TL'dir. 2010 yılından 2019 yılına kur artış oranı yüzde 219'dur.

### 3.6. VERGİ İNDİRİMİNİN UYGULANDIĞI DÖNEMLERDE DÖVİZ KURLARININ DURUMU

Tablo 11: 2017, 2018 ve 2019 Yılları Aylar İtibariyle Ortalama Döviz Kurları

	2017		2018		2019	
	ABD \$	EURO	ABD \$	EURO	ABD \$	EURO
<b>OCAK</b>	3,735	3,965	3,772	4,588	5,369	6,132
<b>ŞUBAT</b>	3,672	3,911	3,778	4,673	5,262	5,975
<b>MART</b>	3,666	3,916	3,881	4,785	5,442	6,158
<b>NİSAN</b>	3,654	3,910	4,054	4,984	5,736	6,448
<b>MAYIS</b>	3,564	3,932	4,414	5,222	6,049	6,767
<b>HAZİRAN</b>	3,519	3,949	4,628	5,407	5,812	6,557
<b>TEMMUZ</b>	3,560	4,091	4,748	5,545	5,672	6,369
<b>AĞUSTOS</b>	3,512	4,144	5,730	6,607	5,625	6,256
<b>EYLÜL</b>	3,468	4,138	6,367	7,425	5,713	6,294
<b>EKİM</b>	3,662	4,308	5,859	6,742	5,785	6,386
<b>KASIM</b>	3,879	4,550	5,373	6,106	5,731	6,340
<b>ARALIK</b>	3,848	4,553	5,306	6,039	5,838	6,481
<b>YILLIK</b>	<b>3,648</b>	<b>4,116</b>	<b>4,813</b>	<b>5,663</b>	<b>5,671</b>	<b>6,348</b>

#### Kaynak: Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası Ortalama Döviz Kurları

- 2017 yılında Amerikan dolara en düşük 1\$:3,468 TL, en yüksek 1\$:3,879 TL iken en düşük 1 EURO:3,910 TL, en yüksek 1 EURO:4,553 TL'dir.
- 2018 yılı Amerikan dolara en düşük 1\$:3,772 TL, en yüksek 1\$:6,367 TL iken en düşük 1 EURO:4,588 TL, en yüksek 1 EURO:7,425 TL'dir.
- 2018 yılında Amerikan doları bir önceki yıla göre yüzde 31,94 oranında, Euro ise yüzde 37,59 oranında artmıştır.
- 2019 yılı Amerikan dolara en düşük 1\$:5,262 TL, en yüksek 1\$:6,049 TL iken en düşük 1 EURO:5,975 TL, en yüksek 1 EURO:6,767 TL'dir.
- 2019 yılında Amerikan doları bir önceki yıla göre yüzde 17, 83 oranında, Euro ise yüzde 12,10 oranında artmıştır.



### 3.7. DAYANIKLI TÜKETİM MALLARI İLE BİNEK OTOMOBİLLERİNDE YAPILAN VERGİ İNDİRİMLERİNİN ÖZEL TÜKETİM VERGİ GELİRLERİ ÜZERİNDE YARATTIĞI ETKİ

2018 yılı Ekim ayı başında başlayan ve sekiz aylık bir süre devam eden özel tüketim vergisi oranlarında yapılan indirimlerin özel tüketim vergisi gelirleri üzerindeki etkisi değerlendirmek için indirimin yapıldığı dönemdeki ekonomik ve mali koşulların çok iyi tahlil edilmesi gerekir. Döviz kurlarındaki artışların yarattığı fiyat artışları bu koşullardan bir tanesidir. Kurlardaki yükseliş iki türlü etki yaratmaktadır. Birincisi döviz kuru artış eğiliminde olduğu dönemlerde tüketiciler kurun daha da yükseleceği beklentisi ile para harcamaktan kaçınırlar. Ülkemizde gerçek ve tüzel kişilerin tasarrufları genellikle döviz cinsindedir. 2017-2020 yılları arasında ortalama 95 milyar dolar gerçek kişilere ait döviz mevduat hesabı, 65 milyar dolar da tüzel kişilere ait döviz mevduat hesabı bulunmaktadır (<https://evds2.tcmb.gov.tr/index.php?/evds/dashboard/451>).

Tasarruflarını Türk Lirası hesaplarında tutanlar gerçek ve tüzel kişiler ise döviz kurunun artış eğiliminde olduğu dönemlerde ekonomik kriz beklentisi nedeniyle işlerini kaybetme korkusuyla para harcamaktan kaçınırlar. Diğer bir neden, döviz kurundaki artışlar özel tüketim vergisinin konusuna giren malların fiyatlarının yükselmesine yol açar. Zira Özel Tüketim Vergisi Kanununu kapsamına giren malların çoğu ithal mallardır veya girdi maliyetleri içerisinde ithalata bağlı mallar vardır.

Yukarıdaki tablo 10'dan görüleceği üzere, döviz kurlarında 2017 yılından 2019 yılı sonuna kadar sürekli bir artış eğilimi söz konusudur. Döviz kurundaki artışlar ithal edilen özel tüketim vergisine tabi malın maliyetini artırdığından ve kur artışına bağlı özel tüketim vergisine tabi malların fiyatlarındaki artışlar, bu malların talebi üzerinde malın talep esnekliğine bağlı olarak olumsuz etki yaratabilir. Kurdaki artış nedeniyle özel tüketim vergisine tabi malın fiyatında meydana gelen artış, kur artışı öncesi malın bedeli üzerinden alınan özel tüketim vergisi tutarının çok üzerinde olduğu durumlarda, bu durumu bertaraf etmek amacıyla yapılan özel tüketim vergisi indirimleri mala olan talebin artış

eğilimi içiresine girmesine yol açabilir. Bu durum 2018 yılında dayanıklı tüketim malları üzerinden alınan özel tüketim vergisinde görülmüştür. Kur artışı nedeniyle malların fiyatları artmış bu artışı bertaraf etmek amacıyla özel tüketim vergisi indirimleri yapılmış ve talepte canlanma yaratılmaya çalışılmıştır.

Tablo 7'den görüleceği üzere, azalan talebi canlandırmak amacıyla yapılan vergi indirimleri önceki yıllara göre özel tüketim vergisi gelirlerinde ciddi bir artış sağlayamamış gibi gözükse de indirimin uygulandığı yıl içerisinde özellikle motorlu taşıt araçları üzerinden alınan özel tüketim vergisi gelirlerinde bir artış gözlenmektedir.

Özel Tüketim Vergisi Kanununun konusuna giren binek otomobilleri ile dayanıklı tüketim malları üzerinden alınan özel tüketim vergisinin oranlarında yapılan vergi indirimlerinin ÖTV gelirlerine etkisinin aynı olmadığı söylenebilir. Bunun temel nedeni dayanıklı tüketim malları üzerinden alınan vergi oranının sıfırlanmış olmasıdır. Vergi oranı sıfır ise indirim konu dayanıklı tüketim malların üzerinden özel tüketim vergisi sıfırdır. İndirimin yapıldığı dönemlerde vergi gelirleri üzerindeki etkinin bir diğer nedeni tüketicilerin tercihleri ile ilgilidir. Ülkemizde buzdolabı veya çamaşır makinası üzerinden alınan özel tüketim vergisi oranında yapılan indirimler, tüketicilerin tercihinde bir değişiklik yaratmamaktadır. Zira ülkemizde ev hanımları evde çamaşır makinası veya buzdolabı bozulmadığı sürece diğer deyişle söz konusu aletler işlevini yitirmediği sürece değiştirme eğiliminde değildirler. Ancak motorlu araçlarda aksi bir durum söz konusudur. Motorlu taşıt araçlarında yapılan özel tüketim vergisi indirimin tüketici üzerindeki etkisi fazladır. Tüketicilerden araba sahibi olanlar vergi indirimden dolayı arabalarını yeni bir araba ile değiştirmekte, arabaları olmayanlar yeni araba talebinde bulunabilmektedirler. Bunun temel nedeni ülkemizde arabaların bir yatırım aracı olarak görülmesi, indirim sonrası araba fiyatlarının en az indirilen vergi tutarı kadar artacağı beklentisinden kaynaklı kar güdüsüdür. Tablo 7'den görüleceği üzere, 2018 Ekim-2019 Haziran arasındaki sekiz aylık dönemde motorlu taşıtlarda yapılan özel tüketim vergisi

indirimlerinin dayanaklı tüketim mallarına göre gelir getirici etkisinin daha yüksek olduğu gözlenmiştir.

Diğer yandan özel tüketim vergi gelirlerinde meydana gelen artış aynı yönde dahilde alınan KDV gelirlerinde de artışa neden olmaktadır. 3065 sayılı Kanunun 24'ncü maddesine göre ÖTV katma değer vergisi matrahına dahil olduğundan vergi indirimleri dolayısıyla artan özel tüketim vergisi tutarının yüzde 18'i kadar da dahilde alınan katma değer vergisi gelirleri artış göstermiştir. Hali hazır KDV oranı %20'ye yükseltilmiştir.

Yıllar itibariyle ÖTV üzerinden alınan katma değer vergisi tutarlarına aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

**Tablo 12: Özel Tüketim Vergisi Gelirleri 2017-2020**

YILLAR	ÖTV (A)	HESAPLANAN KDV (A)*0,18
2010	57.285	10.311
2011	64.189	11.554
2012	71.706	12.907
2013	85.461	15.383
2014	91.095	16.397
2015	105.902	19.062
2016	120.402	21.672
2017	138.328	24.899
2018	133.906	24.103
2019	147.129	26.483
2020	207.304	37.315

**Kaynak:** <https://www.hmb.gov.tr/bumko-aylik-butce-gerceklesme-raporlari>

Tablo 10'dan görüleceği üzere 2010-2020 yılları arasındaki dönemde özel tüketim vergisi gelirlerinde sürekli bir artış olmuştur. Özel tüketim vergisi katma değer vergisi matrahına dahil olduğundan, özel tüketim vergisi tahsilatı üzerinde yüzde 18'i oranında KDV gelirleri elde edilmiştir.

### 3.8. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ İNDİRİMLERİNİN ETKİLERİNE YÖNELİK AMPİRİK ANALİZ

#### 3.8.1. Analiz Verileri

**Tablo 13: Verinin Tanımlanması**

Veri	Verinin Tanımı	Kaynak
indirim_ötvgelir	İndirime Konu ÖTV'nin payı (Toplam ÖTV'nin oranı olarak)	<a href="https://www.hmb.gov.tr/bumko-butce-buyuklukleri-ve-butce-gerceklesmeleri">https://www.hmb.gov.tr/bumko-butce-buyuklukleri-ve-butce-gerceklesmeleri</a>
kişibaşı gsyih	Bir ülkenin gayri safi yurt içi hasılası (GSYİH) o ülkenin nüfusuna bölüdüğü zaman ise, kişi başına düşen GSYİH elde edilir.	Türkiye Cumhuriyeti Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı <a href="https://www.sbb.gov.tr/buyume/">https://www.sbb.gov.tr/buyume/</a>
Döviz kuru	Euro Döviz Kuru	Ortalama Döviz Kurları <a href="https://evds2.tcmb.gov.tr/">https://evds2.tcmb.gov.tr/</a>
ÖTV indirimi	Gölge değişken (ÖTV indiriminin olduğu yıllar=1 Diğer yıllar=0)	Yazar tarafından oluşturulmuştur.
Efektif	Vergi yükü: Genel bütçe gelirlerinin GSYİH'ya oranı	Yazar tarafından oluşturulmuştur.
<i>ötvgelir_genel bütçe</i>	ÖTV gelirlerinin payı (genel bütçe gelirlerinin oranı olarak)	<a href="https://www.hmb.gov.tr/bumko-butce-buyuklukleri-ve-butce-gerceklesmeleri">https://www.hmb.gov.tr/bumko-butce-buyuklukleri-ve-butce-gerceklesmeleri</a>

### 3.8.2. Metodoloji ve Ampirik Sonuçlar

Eşik regresyon modelleri, öngörücülerin eşiğe bağlı bir şekilde sonuçla ilişkilendirildiği bir regresyon modelleri sınıfıdır. Eşik regresyon modelleri, değişim noktası olarak da bilinen bir eşik parametresi sunarak, sonuç ile bir öngörücü arasındaki belirli türdeki doğrusal olmayan ilişkileri modellemek için basit ve yorumlanabilir bir yol sağlar. Eşikler bir durumu diğerinden ayırır. Eşige kadar bir etki (bir katsayı kümesi) ve bunun ötesinde başka bir etki (başka bir katsayı kümesi) vardır. Eşik modelleri genellikle zaman serisi verilerine uygulanır. Eşik, katsayıların bölgeler arasında farklılık göstermesine izin vermek için doğrusal regresyonu genişletir. Bu bölgeler, bir eşik değerinin üstünde veya altında olan bir eşik değişkeni ile tanımlanır.

Modelin birden çok eşiği olabilir. Bu modeller, bir iş döngüsü boyunca çoğu makroekonomik zaman serisinde gözlemlenen ani kırılmaları veya asimetrisi yakalamak için doğrusal modellere iyi alternatiflerdir. Yaygın eşik regresyon modelleri, eşik otoregresyon modelini ve kendi kendini heyecanlandıran eşik modelini içerir. Tong (1983) tarafından önerilen eşik otoregresyon modelinde, bağımlı değişken kendi gecikmelerinin bir fonksiyonudur. Kendi kendini uyarıcı eşik modelinde, gecikmeli bağımlı değişken eşik değişkeni olarak kullanılır.

Bir eşikli ve iki rejimli eşik regresyon modeli denklem 1'de tanımlanmaktadır.

#### Denklem: 1

$$y_t = x_t\beta + Z_t\theta_1 + \epsilon_t, -\infty < w_t \leq \gamma$$

$$y_t = t\beta + Z_t\theta_2 + \epsilon_t, -\gamma < w_t < \infty$$

Burada  $y_t$  bağımlı değişkendir,  $x_t$ , muhtemelen  $y_t$ 'nin gecikmeli değerlerini içeren bir  $1 \times k$  ortak değişken vektörüdür,  $\beta$ , bölge değişmez parametrelerinin bir  $k \times 1$  vektörüdür,  $\epsilon_t$ , ortalama 0 ve varyans  $\sigma^2$  olan bir IID hatasıdır,  $z_t$ , bölgeye özgü katsayı vektörleri  $\delta_1$  ve  $\delta_2$  olan dışsal değişkenlerin bir vektörüdür ve  $w_t$ ,  $x_t$  veya  $z_t$ 'deki değişkenlerden biri de olabilen bir eşik değişkenidir.

İlgilenilen parametreler,  $\beta_1$ ,  $\delta_1$  ve  $\delta_2$ 'dir. Bölge 1, wt değerinin  $\gamma$  eşikten küçük olduğu gözlemlerin alt kümesi olarak tanımlanır. Benzer şekilde, Bölge 2, wt değerinin  $\gamma$ 'den büyük olduğu gözlemlerin alt kümesi olarak tanımlanır. Rahatsız edici parametre  $\gamma$  üzerindeki çıkarım, standart olmayan asimptotik dağılımı nedeniyle karmaşıktır.

**Tablo 14: Model 1**

	Katsayı	Standard hata	Olasılık değeri
<b>Bağımlı değişken:</b> <b>indirim_ötv gelir</b>			
Kişibaşigsyih	-0.001	0.001	0.394
Dövizkuru	0.015***	0.002	0.00
<b>Eşik değişken:</b> <b>vergi yükü</b>			
ÖTV indirimi (Rejim 1)	0.056**	0.025	0.030
ÖTV indirimi (Rejim 2)	0.282***	0.015	0.00
Eşik değer: 77.95 SSR: 0.1735 Gözlem sayısı: 48			

**Not:** \*\*\* %1, \*\* ise %5 anlamlılığı göstermektedir.

Modelde vergi yükünün eşik değer altındaki ve üstündeki değerleri için ÖTV indiriminin indirim konu ÖTV gelirlerinin toplam ÖTV içerisindeki payına etkisi incelenmektedir. Sonuçlara göre, vergi yükü gerek eşik değer olarak saptanan %77'nin altında, gerekse üstünde iken, ÖTV indirimi neticesinde indirim konu ÖTV gelirlerinin toplam ÖTV gelirleri içerisindeki payı yükselmektedir.

Bununla birlikte, bulgular söz konusu pozitif etkinin vergi yükünün eşik değeri aştığı 2. Rejimde, katsayı artışı neticesinde (0.282) daha güçlü olduğunu göstermektedir. Diğer taraftan, kontrol değişken olan kişi başı gelir ve döviz kurunun etkisi değerlendirildiğinde, sadece döviz kurundaki değişimlerin ÖTV gelirleri üzerinde anlamlı ve pozitif etki yarattığı izlenmektedir.

Ortalama euro döviz kuru 2017 yılında 1 euro; 4,12 TL, 2018 yılında 1 euro;5,66 TL ve 2019 yılında 1 euro; 6,35 TL'dir. Döviz kurlarındaki artış oranı 2017 yılına göre 2018 yılında %37,4 oranında, 2018 yılına göre ise 2019 yılında %12,2 oranındadır. Döviz kurundaki artışın özel tüketim vergisi gelirleri üzerindeki yarattığı pozitif etkiyi iki şekilde açıklamak mümkündür. Birincisi özel tüketim vergisinin konusuna giren malların hemen hemen tamamına yakını yurt dışından ithal edilen (petrol ürünleri, yabancı sigaralar, yabancı içkiler, ithal diğer dayanaklı tüketim malları ve bakım ve güzellik ürünleri gibi) veya girdi maliyetleri içerisinde ithal ürün barındıran mallardır (Türkiye'de üretilen dayanıklı tüketim malları gibi). Kanuna ekli listelerde yer alan mallar üzerinden nispi oranlarda alınan dolaylı bir vergi türü olan ÖTV, döviz kurlarında meydana gelen artışlardan etkilenmektedir. Zira, kurdaki artışlar özel tüketim vergisine konu malların fiyatında artışa neden olmakta dolayısıyla ÖTV matrahı büyümektedir. Büyüyen matrah üzerinden nispi oranda alınan vergi ise özel tüketim vergisi tahakkuk ve tahsilatında artışa neden olmaktadır.

Türkiye'de özel tüketim vergisinin konusuna giren malların çoğu talep esnekliği daha düşük mallardır. Örneğin, petrol ürünleri, sigara, alkol, motorlu taşıtlar gibi. Daha esnek olmayan taleplere sahip bu mallar, aşırı vergi yükünü azaltmak için daha ağır vergilendirilmektedir; Bununla birlikte, özel tüketim vergisinin konusuna giren bazı mallar ise ağırlıklı olarak daha düşük gelirli olanlar tarafından tüketilmektedir. Düşük gelir grupları tarafından tüketilen bu mallara uygulanacak yüksek vergi tüketim vergi oranları mali güce göre ödeme ilkesine aykırılık teşkil edecektir. Optimal vergileme açısından talep esnekliği az ve düşük gelir grubu tarafından tüketilen malların daha az oranda vergilendirilmesi,

yüksek gelir grubu tarafından tüketilen malların ise yüksek oranda vergilemesi vergi adaleti açısından önemlidir.

Özel tüketim vergisinin konusuna giren bazı malların talep esnekliğinin düşük olması nedeniyle malın fiyatındaki artış talep üzerinde çok fazla azalma yaratmamaktadır. Örneğin döviz kurundaki artışa bağlı olarak akaryakıt ürünlerinin fiyatının artması söz konusu mala olan talebin esnek olmaması nedeniyle akaryakıt üzerinden alınan vergilerde azalma olmamakta bilakis kur artışına bağlı fiyat artışının yarattığı vergi matrahının yüksekliğine bağlı olarak artış görülmektedir. Aynı durum otomobil sektörü içinde geçerlidir. Kurdaki artış hem ithal otomobilleri hem de ithal girdi kullanılarak üretilen yerli otomobillerin fiyatlarında yükselmeye yol açar. Kur artışına bağlı otomobil fiyatlarının artması motorlu taşıtların özel tüketim vergisi matrahında artışa eş zamanlı nispi vergi oranı uygulaması nedeniyle özel tüketim vergisi gelirlerinde artışa neden olacaktır. Ülkemizde kurlarda meydana gelen artışın otomobil satışları üzerinde olumsuz etkiye yol açmadığını söyleyebiliriz. 2019 yılında Türkiye’de satılan otomobil sayısı 386.956 adet otomobil satışı gerçekleştirilmişken, 2020 yılında satılan otomobil sayısı 610.209 adettir. Ortalama euro döviz kuru 2017 yılında 1 euro; 4,12 TL, 2018 yılında 1 euro;5,66 TL, 2019 yılında 1 euro; 6,35 TL ve 2019 yılında 1 euro; 8,01 TL’dir. Görüleceği üzere kur artmasına rağmen, otomobil satışlarında artış olmuştur.

İkincisi durum ise toplumdaki kur artış beklentisi diğer değişle kurun sürekli artışı eğiliminde olacağına dair inanç bireylerin mallara olan talebini olumlu şekilde etkilemektedir. Kurların devamlı artış eğiliminde olması ve eş zamanlı yüksek enflasyon beklentisi bireyleri kur artışına bağlı fiyat artışlarına rağmen mallara olan taleplerinin artmasına neden olmaktadır. Örneğin, ithal arabaların fiyatı döviz kurunun artışına bağlı olarak sürekli artış eğilimi göstermektedir. 2021-2022-2023 yıllarında Türkiye’de otomobil fiyatlarındaki olağanüstü artışın nedenlerinden biri kur artışı diğer ise yüksek enflasyon beklentisi nedeniyle bireylerin paralarını TL olarak tutmak yerine otomobil satın almalarına neden olmuştur.



Belirli bir dönem içerisinde gerçek ve tüzel kişiler tarafından vergi olarak yapılan ödemeler ile ödemeleri yapan yükümlülerin aynı dönemdeki gelirleri arasındaki oransal ilişki vergi yükünü ifade etmektedir. Modelde vergi yükü gerek eşik değer olarak saptanan %77'nin altında, gerekse üstünde iken, ÖTV indirimi neticesinde indirim konu ÖTV gelirlerinin toplam ÖTV gelirleri içerisindeki payı yükselmektedir. Burada ÖTV indirimine konu malların talep esnekliğinin az olmasının sonucu olarak vergi yükünün değişik seviyelerinde vergi indirimi sonucunda indirim konu ÖTV gelirlerinin artış gösterdiğini söyleyebiliriz.

**Tablo 15: Model 2**

	<b>Katsayı</b>	<b>Standard hata</b>	<b>Olasılık değeri</b>
<b><i>Bağımlı değişken:</i></b> <b><i>indirim_ötvgelir</i></b>			
Kişibaşgisyih	-0.005***	0.002	0.005
efektif	0.002***	0.000	0.00
<b><i>Eşik değişken:</i></b> <b><i>dövizkuru</i></b>			
ÖTV indirimi (Rejim 1)	0.003	0.050	0.945
ÖTV indirimi (Rejim 2)	0.072***	0.036	0.006
Eşik değeri: 6.1060 SSR: 0.1088 Gözlem sayısı: 48			

**Not:** \*\*\* %1 anlamlılığı göstermektedir.

Modelde döviz kurunun eşik değer altındaki ve üstündeki değerleri için ÖTV indiriminin indirim konusundaki ÖTV gelirlerinin toplam ÖTV içerisindeki payına etkisi incelenmektedir. Sonuçlar göre, döviz kurunun düşük seviyelerinde, diğer bir ifadeyle TL görece değerli iken, ÖTV indirimi neticesinde indirim konusundaki ÖTV gelirlerinin toplam ÖTV gelirleri içerisindeki payı anlamlı bir biçimde değişmemektedir. Bunun aksine, döviz kuru yükselerek, TL değer kaybettiğinde ÖTV indirimi; indirim konusundaki ÖTV'nin toplam ÖTV içerisindeki payını anlamlı bir biçimde artırmaktadır. Diğer taraftan, kontrol değişken olan kişi başı gelir ve vergi yükünün etkisi değerlendirildiğinde, vergi yükündeki artış ÖTV gelir artışı yaratırken, kişi başı gelirdeki artışın ÖTV gelirlerinin payını anlamlı ve negatif olarak etkilediği izlenmektedir.

Ülkemizde euro kuru artıkça özel tüketim vergisinin kapsamına giren malların fiyatında artış gözlenmektedir. Aynı şekilde özel tüketim vergisi nispi olarak hesaplandığından döviz kurundaki artışlar, malın talep esnekliğine bağlı olarak TL bazda ÖTV gelirlerinde artışa neden olmaktadır. Talep esnekliğinin düşük olduğu mallarda döviz kurunda meydana gelen artışlar diğer değişle TL'nin değer kaybı özel tüketim vergisi gelirlerinde artış yaratacaktır. Talep esnekliği yüksek mal gruplarında ise döviz kurundaki artışların özel tüketim vergisi gelirlerinde artış yaratması beklenmeyecektir. Döviz kurunun düşük seviyelerinde, diğer bir ifadeyle TL görece değerli iken, ÖTV indirimi neticesinde indirim konusundaki ÖTV gelirlerinin toplam ÖTV gelirleri içerisindeki payının anlamlı bir biçimde değişmemesinin birçok nedeni olabilmektedir. Kur düşüken özel tüketim vergisi oranlarında yapılacak indirimler özel tüketim vergisine tabi malların fiyatının eskiye nazaran daha ucuz hale gelmesine neden olacaktır. ÖTV'ye tabi malların ucuzlamasına rağmen ÖTV'ye tabi mala olan talebin olmaması anılan dönemde ülkede yüksek faiz politikası ile açıklanabilir. ÖTV indirimlerinin yapıldığı dönemlerde yüksek faiz uygulanıyorsa insanlar taleplerini kısip, paraları mevduat hesaplarında değerlendirme yolunu seçebilir. Bir başka neden talep esnekliği düşük olan mallarda uygulanan ÖTV indirimi mala olan talepte çok bir değişiklik yaratmayabilir. Bu durumda toplam ÖTV gelirlerinde bir değişikliğe yol açmamış olacaktır.

Bunun aksine, döviz kuru yükselerek, TL değer kaybettiğinde ÖTV indirimi; indirime konu ÖTV'nin toplam ÖTV içerisindeki payını anlamlı bir biçimde artırmaktadır. Döviz kurunun yükselmesi özel tüketim vergisine tabi malların fiyatında artışa neden olmaktadır. Kur artışını kısmen de olsa bertaraf edecek ÖTV indirimleri indirime konu mallara olan talebi artıracaktır. Talep esnekliğin yüksek olduğu mallarda indirimlerin indirime konu mallara olan talebi artıracığı dolayısıyla özel tüketim gelirlerinde artış yaratacağı söylenebilir. Öte yandan, vergi indirimlerinin belli süreli olması indirim sonrası malların fiyatında vergi indirim tutarı kadar artış olması indirime konu mallara olan talebi sonuçta da toplam özel tüketim gelirleri içerisinde indirime konu ÖTV gelirlerini artıracaktır. Döviz kurunun yükseldiği dönemlerde düşük faiz politikası ve yüksek enflasyon beklentisi indirime konu mallara olana talepte artışa neden olması olasıdır. Özellikle otomobillerin ülkemizde yatırım aracı olarak görülmesi yüksek kur, düşük faiz ve enflasyon beklentisinin yüksek olduğu dönemlerde, anılan mallarda yapılacak vergi indirimlerinin malın fiyatında meydana getireceği azalmaya bağlı olarak indirime konu ÖTV'nin toplam ÖTV içerisindeki payını anlamlı bir biçimde artıracaktır.

Gayri safi yurtiçi hasıla, bir ülke tarafından belirli bir zaman diliminde üretilen ve satılan tüm malların ve hizmetlerin piyasa değeridir. Vergi yükündeki artış diğer değişle genel bütçe gelirlerinin GSYİH'ya olan oranındaki artış ÖTV gelir artışı yaratmakta iken, kişi başı gelirdeki artışın ÖTV gelirlerinin payını anlamlı bir şekilde negatif olarak etkilemesi nedeni olarak şunlar söylenebilir. Kişi başına gelirdeki artışın ÖTV gelirlerindeki azalmaya yol açması ülkedeki gelir dağılımındaki adaletsizlikle açıklanabilir. İndirimi konu malların belli bir gelir grubuna sahip bireyler tarafından satın alınabilmesi durumlarında vergi indirim dönemlerinde indirimine konu malların fiyatında meydana gelen azalışlara rağmen yeterince talep yaratmaması sonucu indirime konu ÖTV gelirlerinin azaldığı görülebilir. Aynı şekilde vergi yükünde meydana gelen artış özellikle artan oranlı gelir tarifesinde meydana gelen artışlara bağlı olan durumlarda, bireylerin harcanabilir gelirleri azalacağı için ÖTV indirimlerine rağmen, indirime konu mallara olan talebi artırmayacak bilakis azaltabilecektir. Bu gibi

durumlarda vergi yükü artışının indirime konu indirime konu ÖTV'nin toplam ÖTV içerisindeki payını azaltabilecektir.

Diğer taraftan, kontrol değişken olan kişi başı gelir ve vergi yükünün etkisi değerlendirildiğinde, vergi yükündeki artış ÖTV gelir artışı yaratırken, kişi başı gelirdeki artışın ÖTV gelirlerinin payını anlamlı ve negatif olarak etkilediği izlenmektedir.

## SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Devletlerin kamu harcamalarını finanse etmek için vergi gelirlerine ihtiyacı bulunmaktadır. Gelir ihtiyacı karşılamak isteyen ülkeler optimal vergilemeyi sağlamak için belirli modeller üzerinde yoğunlaşmaktadır. Her bir model devletin belli bir gelir ihtiyacını baz olarak tüketim vergileri veya gelir vergisi gibi belli bir vergi üzerine odaklanmaktadır. Dolaylı vergilerin vergi gelirleri içerisindeki ağırlığı adaletsiz bir vergi sistemine işaret ettiğinden, tüketim üzerinden alınan vergilerin gerek hangi tür mallar üzerinden alınacağına seçimi gerekse hangi oran üzerinden alınması gerektiği optimal vergileme açısından önem arz etmektedir. Literatürde bazı yaklaşımlar optimal vergi teorisinde üzerinden tüketim vergisi alınması öngörülen emtianın tek tip vergilenmesini, malların farklı oranlarda vergilenmesinin optimal olmadığını savunmaktadır. Diğer taraftan bazıları ise tüketim mallarının arz ve talep esnekliklerini ön plana çıkarılarak ve kaynak dağılımında etkinliği sağlayabilmek adına tüketim vergilerinin talep esnekliği ile ters orantılı mallar üzerine konulması gerektiğini ileri sürmektedir. Tüketim vergisine konu malların talep esnekliğine ve indirimin yapıldığı dönemin ekonomik ve mali koşullarını göz ardı ederek yapılacak vergi indirimlerinin vergi gelirleri üzerindeki etkisi yorumlamak daha doğrusu vergi gelirlerini azaltacağını söylemek doğru bir yaklaşım değildir. Optimal veya katlanılabilir vergi yükünün üzerinde bir vergi yüküne maruz kalan mükelleflerin çokluğu, vergilerde indirimle gidilmesi durumunda vergi gelirlerini azaltmak yerine artırıcı bir rol de oynayabilmektedir. Burada gelir ve ikame etkilerinin optimal değerlendirilmesi önem taşımaktadır. Bununla birlikte vergi indirimlerinin etkileri optimal vergilemenin bir bileşeni olarak Ramsey'in ters esneklik kuralı ve vergi yansıma teorisi ile ilintili olarak ele alınmaktadır.

Vergi indirimlerinin incelenmesinin taşıdığı önemin teorik bu dayanağının yanı sıra maliye politikası gerekçeleri de önem taşımaktadır. Bilindiği üzere, maliye politikaları devletin maliye politikası araçları olan vergi ve kamu harcamalarını artırarak veya azaltarak istihdam, milli gelir, bütçe açığı, cari açık, enflasyon, stagflasyon, kişi başına düşen milli gelir üzerinde etkide bulunmaya

çalışmasıdır. Ülkemizde 2015 yılı Ocak ayından itibaren hareketlenmeye başlayan döviz kurları 2017 yılından itibaren yukarıya doğru hızlı bir ivme kazanmıştır. Döviz kurunun ani ve sert yükselişlere bağlı olarak Türk parasının aşırı değer kaybı piyasa üzerinde durgunluğa sebep olmuştur. Kur artışına bağlı olarak özellikle 2017 sonundan itibaren Türkiye'de enflasyon artış eğilimi göstermiş, buna karşın büyüme hızı giderek düşmüş, işsizlik yükselmiş, konkordato alan veya iflas ilan eden firmaların sayısında artış gözlenmiştir. Ülkemiz anılan dönemde stagflasyon süreci içerisine girmiştir.

2015 yılı başlarında başlayan ve günümüze kadar devam eden cari dengesizliklerinin bir yansıması olarak döviz kurlarındaki yukarıya doğru tırmanış piyasanın dinamiklerini bozması, ithalatı daha pahalı hale getirmiş, girdi maliyetlerini yükseltmiş ve maliyet enflasyonuna neden olmuştur. Türk parasının aşırı değer kaybetmesine bağlı olarak ithalatın azalması cari açık üzerinde olumlu etki yaratmış, değer yandan ithalatın azalması bağlı olarak ithalde alınan katma değer vergisi gelirlerinin azalmasına yol açmıştır. Bu durum da bütçe açığını negatif etkilemiştir.

Döviz kurlarındaki artışın olumsuz bir sonucu fiyatların artması ve bu artışlarına bağlı olarak tüketicilerin taleplerini olumsuz etkilemesidir. İç talepteki azalma anti enflasyon etkisiyle olumlu bir tesir yaratsa da milli gelir, istihdam ve vergi gelirleri üzerinde olumsuz bir tesir yaratmaktadır. Tüketim mallarına olan talebin azalması genel bütçe vergi gelirleri üzerinde önemli bir yere sahip dahilde alınan katma değer vergisi gelirleri ile özel tüketim vergisi gelirlerinin azalmasına yol açmaktadır. Özel tüketim vergisi tek safhada ve ilk aşamada, katma değer vergisi ise her safhada alındığı için talep kısılmasına bağlı gelir azalması sonuçlarını hemen etkisini göstermektedir. Tüketim mallarına olan talebin artması veya azalması gelir ve kurumlar vergisi gibi dolaysız vergiler üzerinde etkisi hemen göstermemektedir. Genellikle dolaysız vergilerde verginin bütçe gelirleri üzerindeki etkisini izleyen yıllarda gözlenmektedir. Hızlı sonuç almak isteyen hükümetler hem vergi geliri elde etmek hem de makro ekonomik

hedeflere ulaşmak için özel tüketim vergisi ile katma değer vergilerinde indirimle giderler.

Ülkemizde döviz kurlarında yükselişe paralel olarak talepteki daralmaya bertaraf etmek adına 2017 yılı başlarında konut sektörünü canlandırmak amacıyla katma değer vergisi indirimi olarak başlayan vergi indirimi uygulamaları, 2018 yılında, özel tüketim vergisi oranlarında yapılan indirimle desteklenmiştir. Yapılan vergi indirimleri dolaylı vergiler üzerinde yoğunlaşmıştır. Dolaylı vergilerden özellikle özel tüketim vergileri ilk aşamada alındığı için malın talep esnekliğine bağlı olarak yapılan vergi indirimleri dolayısıyla oluşan talep artışı direkt bütçe gelirleri üzerinde çok kısa sürede olumlu etki yaratmaktadır. Örneğin otomobil üzerinde alınan özel tüketim vergisi ilk iktisap aşamasında alındığı için arabanın tescilinden önce verginin ödenmesi gerekir. Vergi indirimine bağlı olarak otomobile olan talep artışı eş zamanlı bütçe vergi gelinine pozitif yönde etki sağlamaktadır. Yine konut sektöründe yapılan KDV indirimlerinin bütçe gelirlerine doğrudan katkısı sıfıra yakındır. Zira genellikle konut imal eden firmaların yüklenilen katma değer vergisi tutarı yüksek olduğu için oran indirimine bağlı satışların artması dolaylı bir vergi olan KDV gelirlerini artırmamaktadır. Yine aynı sonuç dolaysız vergi gelirleri açısından da geçerlidir. Zira konut imal eden firmaların konutları teslim edildiği yılı takip eden yılın Mart veya Nisan ayında beyanname vermek suretiyle kazançları üzerinden dolaysız vergi öderler. Diğer deyişle, konut eden firmaların gayrimenkuldeki KDV indirimine bağlı olarak dolaysız vergiler açısından bütçe gelirlerine cari yıl içinde katkısı sıfırdır.

Dolaylı vergiler fiyat içerisinde gizlendiğinden, talep esnekliği düşük malların vergi oranlarında yapılacak indirimlerin özel tüketim vergisi gelirlerine etkisi tartışmasız olumlu olacaktır. Vergi oranlarındaki indirimle bağlı olarak tüketicinin iki nedenle talep yarattığını söyleyebiliriz. Birincisi malın fiyatında vergi tutarı ve vergi üzerinden hesaplanan katma değer vergisi tutarı kadar fiyatlarda bir indirim gerçekleşmektedir. Bu durumun da talep üzerinde pozitif etki yaratacaktır. İkincisi tüketicilerin psikolojik bir tutumudur. Vergi indiriminden

sonra vergi indirimine konu malın fiyatında indirim süresinden sonra indirilen vergi tutarı kadar artış olacağını düşünen tüketici, ihtiyaç olmasa dahi ilerde daha pahalı alabileceğini düşündüğü mala vergi indirim dönemlerinde talep yaratacaktır. Bu durum özellikle otomobillerde yapılan vergi indirimi sonrası sık görülmektedir. Konut sektöründe yapılan vergi indirimleri için de benzer eğilim vardır. Ancak, dayanıklı tüketim malları için aynı eğilimden söz edemeyiz. Zira bu durum dayanıklı tüketim mallarının yatırım aracı olarak değerlendirilmemesinden kaynaklanmaktadır. Vergi indirim dönemlerinden alınan otomobil ve konutun vergi indirim sonrası değerinde vergi indirimi tutarı kadar kazanç sağlayacağı varsayıldığında, bu yönüyle talep etkisinden söz etmek gerçekçi bir yaklaşım olacaktır.

Piyasayı canlandırmak amacıyla yapılan vergi indirimlerinin genellikle dolaylı vergiler üzerinden yapılmakta olduğunu daha önce belirtmiştik. Zira dolaylı vergilerin vergi gelirleri üzerine etkisi anlaktır veya izleyen ay bütçeye doğrudan pozitif katkı sağlamaktadır. Türkiye’de son dönemlerde yapılan vergi indirimlerin özel tüketim vergisi ve katma değer vergisinde oran indirimi şeklinde yapıldığını görülmektedir. Özel tüketim vergisine tabi dayanıklı tüketim malları ile otomobil üzerinde yapılan vergi indirimlerinin bütçe gelirleri üzerinde etkisini şu şekilde ifade edebilir. Dayanıklı tüketim mallarından alınan özel tüketim vergisinin sıfırlanması vergi gelirleri üzerinde indirimin uygulandığı süreç boyunca doğal olarak herhangi bir artış sağlamamaktadır. Ancak, dayanıklı tüketim malları üzerinden ayrıca katma değer vergisi alındığı için dahilde alınan katma değer vergisi gelirlerini artırdığını ve bu durumun da bütçeye katkısının olumlu ve kısa zamanda olumlu etki yaptığını söylenebilir. Öte yandan, vergi indirimi sonrası talep edilen dayanıklı tüketim mallarının yerli üretim olması durumunda istihdam ve milli gelir üzerindeki etkisinin olumlu olacağı beklenir. Ancak talebin ithal dayanıklı tüketim mallarına kayması durumunda ise hem olumlu hem de olumsuz sonuçlar bir arada görülebilecektir. Olumlu etki ithalde alınan katma değer vergisi vergi gelirlerinde yaratacağı artışla sınırlı bütçe gelirleri üzerinde olumlu etki yaratırken, istihdam, milli gelir ve cari açık üzerinde olumsuz etki yaratacaktır.



Piyasayı canlandırmak amacıyla genellikle vergi indirimlerinde en çok rağbet gören sektörlerden biri de otomotiv sektörüdür. Binek otomobilleri üzerinden alınan vergiler ülkemiz için önemli bir vergi kaynağıdır. Otomotiv sektörünü canlandırmak amacıyla binek otomobilleri üzerinden alınan özel tüketim vergisi oranında yapılan indirimler talepte yarattığı artışa bağlı olarak kısa zamanda özel tüketim vergisi gelirleri ile dahilde alınan katma değer vergisi gelirlerinde artış sağlamıştır. Talep artışına konu otomobilin Türkiye’de üretilen yani yerli otomobil olması durumunda istihdam, milli gelir ve cari açık üzerindeki etkisi ile uzun vadede dolaysız vergi gelirleri üzerinde olumlu etkisi olacağı söylenebilir. Ancak, talep gören otomobillerin ithal olması durumunda ise cari açık üzerinde negatif etkisi kaçınılmaz olacaktır. İthal de alınan katma değer vergisi gelirlerinde yarattığı artış ise bütçe gelirleri üzerinde pozitif etki sağlamaktadır.

Diğer otomobil satışlarındaki artış yan sanayisi olan sektörün geniş yedek parça yelpazesi nedeniyle otomotiv sektörüne bir ivme kazandıracak, sektördeki istihdam, gelir üzerinde olumlu etkisi olacaktır. Devlet açısından kısa ve uzun vadede olumlu etkileri olabilecektir. Otomobil üzerinden alınan özel tüketim vergisi ile yıllık alınan motorlu taşıt vergilerinin bütçe gelirlerine pozitif katkı sağlaması beklenecektir.

Türkiye’de otomobiller üzerinden alınan özel tüketim vergi indirimlerinin vergi gelirleri üzerindeki etkisini değerlendirebilmek amacıyla Model 1’de “Vergi yükündeki farklılaşma, ÖTV indirimlerinin ÖTV gelirleri üzerindeki etkisini farklılaştırmakta mıdır?” Model 2’de “ÖTV indirimlerinin ÖTV gelirleri üzerindeki etkisi döviz kuru dalgalanmalarından etkilenmekte midir?”. Bu araştırma sorularının doğrusal bir modelde ampirik olarak incelenmesi mümkün olmadığından, metodolojik olarak eşik regresyon analizinin kullanımı tercih edilmiştir.

Modelde 1’de vergi yükünün eşik değer altındaki ve üstündeki değerleri için ÖTV indiriminin indirime konu ÖTV gelirlerinin toplam ÖTV içerisindeki payına etkisi incelenmektedir. Sonuçlara göre, vergi yükü gerek eşik değer olarak

saptanan %77'nin altında, gerekse üstünde iken, ÖTV indirimi neticesinde indirim konu ÖTV gelirlerinin toplam ÖTV gelirleri içerisindeki payı yükselmektedir. Bununla birlikte, bulgular söz konusu pozitif etkinin vergi yükünün eşik değeri aştığı 2. Rejimde, katsayı artışı neticesinde (0.282) daha güçlü olduğunu göstermektedir. Diğer taraftan, kontrol değişken olan kişi başı gelir ve döviz kurunun etkisi değerlendirildiğinde, sadece döviz kurundaki değişimlerin ÖTV gelirleri üzerinde anlamlı ve pozitif etki yarattığı izlenmektedir.

Modelde 2'de döviz kurunun eşik değer altındaki ve üstündeki değerleri için ÖTV indiriminin indirim konu ÖTV gelirlerinin toplam ÖTV içerisindeki payına etkisi incelenmektedir. Sonuçlar göre, döviz kurunun düşük seviyelerinde, diğer bir ifadeyle TL görece değerli iken, ÖTV indirimi neticesinde indirim konu ÖTV gelirlerinin toplam ÖTV gelirleri içerisindeki payı anlamlı bir biçimde değişmemektedir. Bunun aksine, döviz kuru yükselerek, TL değer kaybettiğinde ÖTV indirimi; indirim konu ÖTV'nin toplam ÖTV içerisindeki payını anlamlı bir biçimde artırmaktadır. Diğer taraftan, kontrol değişken olan kişi başı gelir ve vergi yükünün etkisi değerlendirildiğinde, vergi yükündeki artış ÖTV gelir artışı yaratırken, kişi başı gelirdeki artışın ÖTV gelirlerinin payını anlamlı ve negatif olarak etkilediği izlenmektedir.

Son olarak özel tüketim vergisi indirimlerinin vergi gelirleri üzerindeki etkisi tek başına vergi oranına bağlı olmamakta, o dönemin ekonomik ve mali koşulları ile birlikte değerlendirilerek sonuç elde edilebilmektedir.

## KAYNAKÇA

- Alm, J. (1996). What is an "optimal" tax system? *National tax journal*, 49(1), 117-133.
- Akbulut, H. (2017). Tüketici Fiyatlarının Dolaylı Vergilere Asimetrik Tepkileri: 2006-2015 Dönemi Türkiye Örneği, *İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 273.
- Aksoy, Ş. (2011). *Kamu maliyesi: kamu harcamaları-kamu gelirleri-bütçe-maliye politikası*. Filiz kitabevi.
- Aydın, F. (2002). Özel Tüketim Vergisinin Etkileri ve Avrupa Birliği Uygulaması. *Vergi Sorunları*, (163), 29-44.
- Benzarti, Y., & Carloni, D. (2019). Who really benefits from consumption tax cuts? Evidence from a large VAT reform in France. *American economic journal: economic policy*, 11(1), 38-63.
- Bilici, N.& Bilici, A. (2019). Kamu Maliyesi (Hukuki Boyut), *Savaş Yayınevi*. 10.Baskı.
- Bilici, N., (2019). Kamu Maliyesi II (İktisadi Boyut), *Savaş Yayınevi*. 10.Baskı.
- Blinder, A. S. (1981). Thoughts on the Laffer curve. *In The supply-side effects of economic policy* (pp. 81-92). Dordrecht: Springer Netherlands.
- Bozkır, M. (2000). "Avrupa Birliği Adaylığı ve Özel Tüketim Vergisi", *Vergi Sorunları Dergisi*, (137), 84-85.

- Breneman, D. W. (2002). For colleges, this is not just another recession. *The chronicle of higher education*, 48(40), B7-B9.
- Bulutoğlu, K. (1988). Kamu Ekonomisine Giriş (Devletin Ekonomik Bir Kuramı), 4. b. *Filiz Kitabevi, İstanbul*.
- Bülbül, D., & Orkunoğlu, İ. (2009). Türkiye'de otomotiv piyasasındaki özel tüketim vergisi indirimlerinin maliye sosyolojisi açısından analizi. *Sosyo ekonomi*, 10(10).
- Chetty, R., & Saez, E. (2004). Do dividend payments respond to taxes?. Preliminary evidence from the 2003 dividend tax cut.
- Demir, İ. C., Gökçe, C., & Ciğerci, İ. (2017). Vergi İndirimlerinin Ekonomik ve Mali Etkileri: Son Dönem Türkiye Uygulamaları. *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 5(5), 75-88.
- Dobbins, L., & Jacob, M. (2016). Do corporate tax cuts increase investments? *Accounting and Business Research*, 46(7), 731-759.
- Durmuş, M. Özel Tüketim Vergisi Çıkarken. *Yaklaşım Dergisi*, (114).
- Eggertsson, G. B. (2008). Can tax cuts deepen recessions?. *Federal Reserve Bank of New York, December*.
- Ferede, E., & Dahlby, B. (2012). The impact of tax cuts on economic growth: Evidence from the Canadian provinces. *National Tax Journal*, 65(3), 563-594.
- Fullerton, D. (1982). On the possibility of an inverse relationship between tax rates and government revenues. *Journal of Public Economics*, 19(1), 3-22.

- Gale, W. G., Gelfond, H., Krupkin, A., Mazur, M. J., & Toder, E. J. (2019). Effects of the tax cuts and jobs act: A preliminary analysis. *National Tax Journal*, 71(4), 589-612.
- Gale, W. G., & Haldeman, C. (2021). The tax cuts and jobs act: Searching for supply-side effects. *National Tax Journal*, 74(4), 895-914.
- Gechert, S., & Heimberger, P. (2022). Do corporate tax cuts boost economic growth?. *European Economic Review*, 147, 104157.
- Gehrsitz, M., Saffer, H., & Grossman, M. (2020). *The effect of changes in alcohol tax differentials on alcohol consumption* (No. w27117). National Bureau of Economic Research.
- Gülüm, A. (2009). *Ab'De ve Türkiye'de Özel Tüketim Vergisi ve Ekonomik Etkileri* (Doctoral dissertation, Marmara Üniversitesi (Turkey)).
- Gündoğdu, S. (2022). Türkiye'de Vergi Denetiminde Etkinlik; Dolaylı ve Dolaysız Vergiler Bağlamında İnceleme. *19 Mayıs Sosyal Bilimler Dergisi*, 3(2), 161-172.
- Hansen, B. E. (1997). Approximate asymptotic p values for structural-change tests. *Journal of Business & Economic Statistics*, 15(1), 60-67.
- <https://www.hmb.gov.tr/bumko-butce-buyuklukleri-ve-butce-erceklesmeleri.2017-2018-2019-2020-2021-2022-2023-2024> Nisan.
- İsmail, C. A. N. (2003). Ekonomik krizlere karşı uygulanması gereken vergi politikası. *Maliye Dergisi*, (142).

- Jacob, M., Michaely, R., & Müller, M. A. (2019). Consumption taxes and corporate investment. *The Review of Financial Studies*, 32(8), 3144-3182.
- Kaunitz, N., & Egebark, J. (2013). Do payroll tax cuts raise youth employment?. *IFAU, Institute for Evaluation of Labour Market and Education Policy Working paper*.
- Katma Değer Vergisi Kanunu, Genel Gerekçesi ve Komisyon Raporları (1984)
- Karaş, E., & Selen, U. (2021). Optimal Vergileme Arayışına Yönelik Bir Araştırma: Türkiye Örneği. *Yönetim Bilimleri Dergisi*, 19(40), 271-298.
- Kıldış, Y. (2002). Türkiye’de ve Dünyada Özel Tüketim Vergisi. *Mükellefin Dergisi*, S, 120, 83-94.
- Koehne, S., & Sachs, D. (2022). Pareto-improving reforms of tax deductions. *European Economic Review*, 148, 104214.
- Laffer, A. B. (2004). The Laffer curve: Past, present, and future. *Backgrounder*, 1765(1), 1-16.
- OECD Ülkelerinde Özel Tüketim Vergisi Trendleri. (1999) Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü.
- Korkeamäki, O., & Uusitalo, R. (2009). Employment and wage effects of a payroll-tax cut—evidence from a regional experiment. *International Tax and Public Finance*, 16, 753-772.

- Mirrlees, J. A. (1976). Optimal tax theory: A synthesis. *Journal of public Economics*, 6(4), 327-358.
- Myles, G. D. (2000). Taxation and economic growth. *Fiscal studies*, 21(1), 141-168.
- Page, B., Rosenberg, J., Nunns, J., Rohaly, J., & Berger, D. (2017). Macroeconomic analysis of the tax cuts and jobs act as passed by the Senate. *Tax Policy Center, Urban Institute and Brookings Institution, December, 11*.
- Oktar, K., (2002) "Neden ÖTV", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı.249 (Mayıs 2002), s.114
- On Birinci Kalkınma Planı (2019-2023). Türkiye Cumhuriyeti Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı.
- Otomotiv Sektörü Raporu (2020). Türkiye Cumhuriyeti Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı Sanayi Genel Müdürlüğü.
- Zidar, O. (2019). Tax cuts for whom? Heterogeneous effects of income tax changes on growth and employment. *Journal of Political Economy*, 127(3), 1437-1472.
- Öner, E. (2001). Mali olaylar ve düzenlemeler ışığında Osmanlı İmparatorluğu ve cumhuriyet döneminde mali idare. TC Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı.
- Özdemir, B. (2009) Vergi Sistemlerinde Dolaysız Vergilerden Dolaylı Vergilere Kayış Ya da Tüketim Vergilerinin Artan Ağırlığı. *Maliye Dergisi sayı 157*.1-32.

Özdemir, B. (2006). *Küreselleşme Bağlamında Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi*. Maliye ve Hukuk Yayınları.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu, Genel Gerekçesi ve Komisyon Raporları (2002).

Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği  
<https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>.

Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği  
<https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>.

Özel Tüketim Vergisi (III) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği  
<https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>.

Özel Tüketim Vergisi (IV) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği  
<https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>.

Parodi, F. (2024). Consumption tax cuts in a recession. *International Economic Review*, 65(1), 117-148.

Slemrod, J. (1990). Optimal taxation and optimal tax systems. *Journal of economic Perspectives*, 4(1), 157-178.

Taraktaş, A., & Hacıköylü, C. (2017). Fiscal drag as an automatic stability tool, in the case of new regulation with price criteria in automotive sectors special consumption tax (SCT). *International Journal of Public Finance*, 2(2), 159-175.

Tong, H. (2012). *Threshold models in non-linear time series analysis* (Vol. 21). Springer Science & Business Media.



- Crossley, T. F., Low, H. W., & Sleeman, C. (2014). *Using a temporary indirect tax cut as a fiscal stimulus: evidence from the UK* (No. W14/16). IFS Working Papers.
- Tuncer, S. (2002). ÖTV: Özel Tüketim Vergisi. *Mükellefin Dergisi*, S, 117, 199-213.
- Turan, T. (2008). Maliye politikası araçlarının ekonomik büyüme üzerindeki etkileri: Bir literatür incelemesi. *Sayıştay Dergisi*, (69), 17-35.
- Türkiye Cumhuriyeti Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı  
<https://www.sbb.gov.tr/buyume/>.
- Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası Ortalama Döviz Kurları  
<https://evds2.tcmb.gov.tr/>
- Türkiye Otomotiv Sektörü Eylem Planı Sürdürülebilirlik Eylem Planı. Otomotiv Endüstrisi İhracatçıları Birliği.
- Türkiye Otomotiv Sektörü Strateji Belgesi ve Eylem Planı (2016-2019)  
Türkiye Cumhuriyeti Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı Sanayi Genel Müdürlüğü.
- Uluatam, Ö. (1997). Kamu Maliyesi, İmaj Yayınevi, 5. Baskı, Ankara.
- Yagan, D. (2015). Capital tax reform and the real economy: The effects of the 2003 dividend tax cut. *American Economic Review*, 105(12), 3531-3563.
- Yavuz, V., & Kızıltan, A. (2020). Türkiye’de ekonomik kriz dönemlerinde Ötv indirimlerinin etkileri: otomobil sektörü üzerine bir değerlendirme. *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 9(2), 1368-1393.