

52239

T.C.
ÇUKUROVA UNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTUSU
MALİYE ANABİLİM DALI

ENFLASYON VE VERGİLEME

YÜKSEK LİSANS TEZİ

BİRSEN NACAR

ADANA-1996

T.C
ÇUKUROVA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTOSU
MALİYE ANABİLİM DALI

ENFLASYON VE VERGİLEME

YÜKSEK LİSANS TEZİ

DANIŞMAN
DOÇ.DR.A.FAZIL ÖZSOYLU

HAZIRLAYAN
BİRSEN NACAR

ADANA-1996

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
TABLolar.....	vi
ŞEKİLLER.....	ix
SUMMARY	x
GİRİŞ	xiii

BİRİNCİ BÖLÜM

ENFLASYON VE VERGİ İLİŞKİSİ ÜZERİNE GENEL BİLGİLER

1. ENFLASYONUN TANIMLARI VE ÇEŞİTLERİ.....	1
1.1. Talep Enflasyonu.....	3
1.2. Maliyet Enflasyonu.....	4
1.3. Yapısal Enflasyon.....	5
2. VERGİ.....	7
3. ENFLASYON VE VERGİ KARŞILAŞTIRMASI.....	11
3.1. ENFLASYONUN VERGİYE BENZER YÖNLERİ.....	11
3.2. ENFLASYONUN VERGİDEN FARKLI YÖNLERİ.....	12
3.3. VERGİ OLARAK ENFLASYON.....	14
4. ENFLASYONUN VERGİLERE ETKİSİ.....	17
4.1. ENFLASYONUN VERGİ BORCUNA VE ORANINA ETKİSİNİ BELİRLEYEN FAKTÖRLER.....	17
4.1.1. Enflasyon ve Vergi Matrahı.....	18
4.1.2. Enflasyon ve Vergi Tarifesi.....	19
4.1.2.1. Dilim Sınırının Daralması.....	20
4.1.2.2. Gelir Dilimi Sürüklenmesi (Bracket Creep).....	20
4.1.2.3. Artan Oranlı Gelir Vergisi Tarifesinin Tek Oranlı Hale Gelmesi.....	22
4.1.3. Vergi Borcunun Ödenme Biçimi ve Zamanı.....	25
4.2. ENFLASYONUN VERGİ GELİRİ ÜZERİNDEKİ ÇEŞİTLİ ETKİLERİ.....	28
4.2.1. Gelir Arttırıcı Etkisi.....	30

4.2.1.1. Vergi Yükümlülüklerinin Enflasyondan Etkilenmesi Sonucu Vergi Gelirinin Artması.....	30
4.2.1.1.1. Gayri Safi Gelir ve Vergilendirilebilir Gelir ilişkisi.....	31
4.2.1.1.2. Vergi Borcu ve Vergilendirilebilir Gelir ilişkisi.....	32
4.2.1.2. Parasallaştırma Yolu ile Vergi Gelirinin Artması.....	33
4.2.2. Gelir Azaltıcı Etkisi (Tanzi Etkisi).....	40
4.3. VERGİ TÜRLERİ VE ENFLASYONDAN ETKİLENME DERECELERİ.....	48
4.3.1. Gelir Vergisi.....	50
4.3.2. Kurumlar Vergisi.....	51
4.3.3. Katma Değer Vergisi.....	54
4.3.4. Emlak Vergisi	55
4.3.5. Veraset ve Intikal Vergisi	55
5. ENFLASYONUN VERGİ SİSTEMİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİNİN MAKRO EKONOMİK AÇIDAN İNCELENMESİ.....	56
5.1. ENFLASYON VE VERGİ YOKU DAĞILIMI.....	56
5.2. ENFLASYON VE KAYNAK DAĞILIMI.....	62
İKİNCİ BÖLÜM	
TÜRKİYE'DE ENFLASYONUN GELİR VERGİSİNE ETKİSİ	
1. GENEL BİLGİLER.....	64
2. GELİR VERGİSİ KURUM VE YÜKÜMLÜLÜKLERİ.....	65
2.1. GELİR VERGİSİ TARİFESİ.....	65
2.1.1. Genel Olarak Türk Gelir Vergisi Tarifesi Yapısı.....	65
2.1.2. Türkiye'de Enflasyon-Gelir Vergisi Tarifesi Seyri.....	72
2.1.2.1. Sabit Tarifeler Dönemi (1950-1980)...	73
2.1.2.1.1. 1950 Tarifesinin 1958'deki Durumu.....	73
2.1.2.1.2. 1950 Gelir Vergisi	

	Tarifesinin 1963 Gelir Vergisi Tarifesi ile Karşılaştırılması.....	77
2.1.2.1.3.	1963 Gelir Vergisi Tarifesinin 1980'deki Durumu.....	79
2.1.2.2.	Değişken Vergi Oranlı Tarifeler Dönemi (1981-1985).....	85
2.1.2.3.	Değişken Vergi Dilimli Tarifeler Dönemi (1986-1994).....	89
2.1.2.4.	Tarife-Enflasyon İlişkisi.....	93
2.2.	İSTİSNA VE MUAFİYET HOKOMLERİNİN ENFLASYONDAN ETKİLENMESİ.....	97
2.2.1.	Küçük Çiftçi Muaflığı.....	98
2.2.2.	Yatırım İndirimi.....	100
2.2.3.	Gayrimenkul Sermaye İratlarında İstisna.....	103
2.2.4.	Mükellefiyet Biçimleri.....	104
2.2.4.1.	Ticari Kazançların Vergilendirilmesinde Enflasyonun Mükellefiyet Biçimlerine Etkisi.....	104
2.2.4.2.	Zirai Kazançlarda Götürü Gider Usulü.....	112
2.2.5.	Özel İndirim.....	114
2.2.6.	Göçmen, Mülteci ve Yerleştirilen Muaflığı.....	117
3.	VERGİ YUKU VE SOSYAL ADALET AÇILARINDAN TÜRK GELİR VERGİSİNİN ENFLASYON KARŞISINDAKİ KONUMU.....	119
4.	GELİR VERGİSİNDE ÖDEME SÜRELERİNDEKİ GECİKME NEDENİYLE ORTAYA ÇIKAN AŞINMANIN HESAPLANMASI.....	124
4.1.	GEÇİCİ VERGİNİN İHMAL EDİLDİĞİ DURUM.....	127
4.2.	GEÇİCİ VERGİNİN ÖDENDİĞİ FİİLİ DURUM.....	133

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ENFLASYONUN GELİR VERGİSİ ÜZERİNDEKİ OLUMSUZLUKLARINI GİDERME YÖNTEMLERİ VE TÜRKİYE

1.	YASAMA ORGANININ DÜZELTME YAPMASI.....	140
2.	ENDEKSLEME (OTOMATİK GÖSTERGE) YÖNTEMİ.....	141

2.1. ENDEKSLEMENİN NEDENLERİ VE AMAÇLARI.....	142
2.2. ENDEKSLEMENİN YÖNTEMLERİ.....	146
2.3. ENDEKSLEME YÖNTEMİ ÜZERİNE ÇEŞİTLİ GÖRÜŞLER.....	151
2.3.1. Endekslemenin Vergi Yükü Dağılımına Etkisi.....	152
2.3.2. Gelir Vergisinin Esnekliği.....	154
2.3.3. İhtiyari Değişmeler.....	157
2.3.4. Verginin Etkinliği.....	157
3. KATSAYI YÖNTEMİ.....	158
4. VERGİ ORANLARININ FİYAT YÜKSELİŞLERİ İLE ORANTILI BİÇİMDE İNDİRİLMESİ YÖNTEMİ.....	159
5. ENFLASYONLA MÜCADELEDE DİĞER UYGULAMALAR.....	159
5.1. GELİRLER POLİTİKASI.....	159
5.1.1. Teşvik Yöntemi.....	160
5.1.2. Ceza Yöntemi (Vergi Tabanlı Gelirler Politikası).....	160
5.2. ENFLASYONLA MÜCADELEDE SURTAX.....	162
6. TÜRK GELİR VERGİSİ SİSTEMİNDE ENFLASYONUN OLUMSUZ ETKİLERİNE KARŞI OLUŞTURULAN UYGULAMALAR.....	163
6.1. GEÇİCİ VERGİ.....	164
6.2. YENİDEN DEĞERLEME.....	167
6.2.1. Yeniden Değerleme İmkânından Yararlanacak Mükellefler ve Vergi Usul Kanununun Mükerrer 298. Maddesine Göre Yeniden Değerleme.....	169
6.2.2. Yeniden Değerleme Koşulları.....	169
6.2.3. Yeniden Değerlemenin İşleyişi.....	170
6.3. YATIRIM İNDİRİMİNDE ENDEKSLEME UYGULAMASI.....	172
6.4. DİĞER DÜZENLEMELER.....	173
7. TÜRK GELİR VERGİSİ SİSTEMİNDE ENFLASYONUN OLUMSUZ ETKİLERİNİ GİDERİCİ ÖNERİLER.....	174
7.1. ENDEKSLEME.....	175

7.2. GELİRİN ELDE EDİLMESİ İLE VERGİNİN ÖDENMESİ ARASINDAKİ SÜRELER.....	176
7.3 TARİFE.....	176
7.4. MUAFLIK VE İSTİSNALAR.....	178
7.4.1. Yatırım İndirimi.....	178
7.4.2. Esnaf Muaflığı.....	180
7.4.3. Özel İndirim.....	180
7.5 TİCARİ KAZANCIN VERGİLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN ÖNERİLER.....	180
7.5.1. Gerçek Usul.....	180
7.5.2. Ticari Kazançların Götürü Usulde Tesbiti.....	182
SONUC.....	183
KAYNAKLAR.....	185

TABLÖLAR

	<u>Sayfa</u>
TABLO 1.1: Enflasyon ve Gelir Dilimi Sürüklenmesi	21
TABLO 1.2: Artan Oranlı Tarifede Fiyat Artışlarının Vergi Borcuna ve Oranına Etkisi	23
TABLO 1.3: Reel Vergi Borcunun Enflasyon ve Ödeme Süresi Nedeniyle Düşüşü	26
TABLO 1.4: Üç Kişilik Bir Aile Üzerindeki Enflasyon Vergisi Hesabı	38
TABLO 1.5: Dilim Kayması-İki Çocuklu Bir Aile-	40
TABLO 1.6: Reel Vergi Geliri Üzerinde Enflasyon Oranlarının ve Vergi Ödemelerindeki Gecikmelerin Etkisi	47
TABLO 2.1: Belirli Bir Gelir Artışının Ortalama Vergi Oranında Yarattığı Artış	71
TABLO 2.2: 1950 Gelir Vergisi Tarifesinin 1958'deki Durumu ile İlgili Hesaplama Tablosu	75
TABLO 2.2a Nominal Oran Reel Oran Karşılaştırması	75
TABLO 2.3: 1963 Değerlerine Göre 1950 ve 1963 Gelir Vergisi Tarifelerinin Karşılaştırılması	78
TABLO 2.4: Tarife Dilimlerinin Daralması	80
TABLO 2.5: Tarife Dilimlerinin Daralması -Kümülatif Dilim Sınırlarının 1963 Fiyatlarıyla Tutarı-	83
TABLO 2.6: İkinci Dönem Gelir Vergisi Tarifeleri Ortalama Vergi Oranları	86
TABLO 2.7: Ortalama Vergi Oranı Yüzde Değişimleri	87
TABLO 2.8: 1981 Yılı Tarifesi Gelir Dilimleri ve 1982-1985 Yıllarındaki Değeri	89
TABLO 2.9: 1986-1993 Gelir Vergisi Tarifeleri	90

TABLO 2.10: TEFE ve Gelir Vergisi Tarifeleri (1986-1994)	91
TABLO 2.11: 1981-1985 Yılları Arasında Gelir Vergisi Tahsilatının GSMH'ya Göre Esneklikleri	92
TABLO 2.12: 1986-1993 Yılları Arasında Gelir Vergisi Tahsilatının GSMH'ya Göre Esneklikleri	93
TABLO 2.13: Enflasyon Kaynaklı Matrahtaki Artışın Ortalama Vergi Oranlarını Arttırması	94
TABLO 2.14: Yıllar İtibariyle Küçük Çiftçi Muaflığı Tutarının Deflate Değeri	99
TABLO 2.15: Konut İstisnası Tutarının Yıllar İtibariyle Enflasyon Artışı Karşısında Ugradığı Değer Kaybı	104
TABLO 2.16: 1993 Yılı Götürülük Tutarlarının Enflasyon Karşısında 1994 Yılı Kabul Edilen ve Olması Gereken Karşılığı	107
TABLO 2.17: Bilanço Esasına Tabi Olmada Kullanılan Vergi Usul Kanununun 177. Maddesi 1. Bendindeki Tutarlarının Değişim Oranlarının Enflasyon Değişim Oranlarıyla Karşılaştırılması	109
TABLO 2.18: V.U.K.177. Maddesi 2. ve 3. Bendlerindeki Tutarların Değişim Oranlarının Yıllar İtibariyle Enflasyon Artış Değişim Oranlarıyla Karşılaştırılması	110
TABLO 2.19: Enflasyon Artış Oranına Paralel Olarak Düzeltilmiş V.U.K. 177/2-3 Bendlerindeki Alış ve Satış Tutarları	111
TABLO 2.20: Zirai Kazançlarda Götürü Gider Tutarının Değişim Oranları ve Enflasyon Karşısındaki Durumu	113
TABLO 2.21: Özel İndirim Tutarları ve Enflasyon Karşısındaki Durumu	115
TABLO 2.22: İndirim Tutarlarının Sağladığı Vergi Tasarrufu	116
TABLO 2.23: Yıllar İtibariyle Enflasyonun Paralel	

Ayarlanması Gereken Göçmen, Mülteci Muaflık Tutarları	118
TABLO 2.24: Ücretliler ve Ücretliler Dışındakilerin Gelir Vergisi Payları ile Milli Gelir Payları İlişkisi	120
TABLO 2.25: Gelir Vergisi Tarifesinin İlk Basamağı ile Tüketici Fiyat Artışları Karşılaştırması	121
TABLO 2.26: Beyan edilen Yıllık Gelir Vergisi Matrahlarının Vergi Dilimlerine Göre Dağılımı	123
TABLO 2.27: Gelirin Elde Edilmesiyle Verginin Ödenmesi Süresindeki Gecikme	126
TABLO 2.28: 1994 Yılı Her Ayının Ayrı Ayrı 1995 Yılı Mart-Haziran-Eylül Arasındaki Ortalama Aylık Enflasyon Artış Oranları	131
TABLO 2.29: Ülkemizde Hayat Standardı Düzeyinde Gelir Elde Eden Bir Tacirin Ödediği 1994 Yılı Gelir Vergisi Üzerinde Devletin Ugradığı Vergi Kaybı (TANZI Etkisi)	133
TABLO 2.30: Geçici Verginin Varlığı Halinde Gelir Vergisi Mükellefi Bir Tacirin 1994 Yılında Ödediği Vergideki Enflasyon ve Ödeme Gecikmesi Nedeniyle Ortaya Çıkan Aşınma	135
TABLO 2.31: 1994 Yılı 12 Aylık Asgari Ücretler ve Kesilen Vergiler	137
TABLO 2.32: Vergisi Kaynaktan Kesilenler Dolayısıyla Devletin Gelir Kaybı	139
TABLO 3.1: Yeniden Değerleme Artış Oranları ve TEFİ Karşılaştırılması	170
TABLO 3.2: 1995 Yılı G:V. Beyanlarına Uygulanabilecek G.V. Tarifesi Önerisi	178

ŞEKİLLER

	<u>Sayfa</u>
ŞEKİL 1.1: Varsayımlı Gelir Vergisi Grafiği Üzerinde Yüzde Yüzlük Fiyat Artışının Etkileri	60
ŞEKİL 2.1: Tarife Dilimlerinin Daralması 1963-1981	81



SUMMARY

The aim of this paper is to show the results that the effects of inflation cause on tax exemptions (exclusion, deduction etc.) from the point of view of taxpayers' and government's point of view.

Inflation is an sensible and steady increase on the general level of prices. Therefore, the purchase impact of money decreases in the inflationary periods. Since tax is a monetary value and unless an adjustment es being done, it loses some functions, such as ability-to-pay principle, efficient and equitable income distribution principle. As to this condition yields various results for taxpayers and government while inflation proves government to obtain more tax revenue by disturbing the structure of the progressive personal income tax, it entails government to come out the revenue loses because of administrative lags in the system of personal income tax. That is, inflation has got two important contradictions to one another from the point of view of taxpayers and government:

1. Increasing of Tax Burden Revenue
2. Effects of Administrative Lags

1. Increasing of Tax Burden Revenue

A progressive income tax system is affected by inflation both with respect to the real value of tax allowances and to the structure of tax brackets and progressive rates. As inflation will reduce substantially the real value of most tax allowances in the system of income taxation, this will lead to a more progressive effect on income taxation, even in the case of a proportional structure of tax rates. If moreover, the rate structure of income taxation is progressive, nominal increases in

Income may move taxpayers into higher tax brackets, thus leading an increases real tax burden. But in this situation government can obtain more tax revenue. This is the concept of inflation as a form of or as an alternative to taxation with respect to the function of transferring real purchasing power to the public sector.

2. Effects of Administrative Lags

The other effect of inflation on the tax system has been a massive eroison of real tax revenues. Together with legal lags there may be illegal delays in payment. The higher the rate of inflation and the less inflation-adapted the penalties for these illegal transfers, the more tax loses are from the point of view of government. But taxpayers pay less money, as inflation reduce purchasing power of money in the long term.

In this paper, the first chapter is a theoretical statement- explained above- In the second chapter, the impact of inflation on the institutions of Turkish Personal Income Tax is intensively analyzed to explain with a lot of examples and measures.

Inflation disturbs income distribution to related with its effects of on the tax system. We made a measure to show this situation for Turkey. According to this, the tax loses that government comes out from a person who receives minimum wage who pays his/her tax on the average 1,5 months later - Because the time between earning his income and paying his tax is 1,5 months- Because the time between earning his/her income and paying his/her tax is 1,5 months- and a merchant who pays his/her tax on the average 12,5 months later. We have developed a model that measures the tax loses of goverment as a result of these delays, According to results of measure that we made, the tax burden of a person who earns minimum wage is heavier than others. That is,

while government faced 11.2% tax loses from a person who earns minimum wage, it faced an 51.2% tax loses from a mercant in Turkey in 1994.

In third chapter, it is explained that the forms of solution in Turkey's practice to eliminate the negative effects of inflation and besides that some solutions are proposed by us. Some of these are: indexation, shortening administrative lags (i.e. Paying the tax one every 3 months), widening tax brackets as parallel to the rate of inflation, using the inflation accounts, etc.

Inflation reduces real value of minimum living allowance, limits of exclusions and therefore, it increases the tax burden of person who benefit from these.



GİRİŞ

Enflasyon, fiyatlar genel düzeyindeki sürekli ve hissedilir artıştır. Bu niteliği paranın satınalma gücünü zayıflatarak para ile ifade edilen değerlerde aşınmaya neden olmaktadır. Enflasyonun vergiler üzerindeki olumsuz etkileri gerek verginin ve gerekse vergi hesaplamasında kullanılan çeşitli tutarların - indirim, istisna tutarları vs.- para karşılığı ifade edilen değerler olmasından kaynaklanır.

Verginin mükellef ve devlet gibi iki tarafı olması nedeniyle enflasyonun bunlar üzerinde farklı etkileri sözkonusudur. Gelir vergisi mükelleflerinin enflasyonun muafiyet, istisna, indirim tutarlarında neden olduğu aşınma sonucu vergilendirilebilir gelirin nominal olarak artması ve giderek artan oranlı gelir vergisi dilimlerine sürüklenmesi nedeniyle mali sorumluluğu artmaktadır. Bu nedenle, vergi alacaklısı devlet ise, enflasyon dönemlerinde daha fazla gelir elde edebilmektedir. Ancak, vergisi kaynaktan kesilenler dışında kalan mükelleflerin vergisini geç ödemesinden dolayı devlet enflasyon artış oranı kadar vergi gelirinde kayba uğramaktadır.

Enflasyonun mükelleflerin harcanabilir gelirinde azalma yaratması onun vergiyle benzerliği görüşlerinin ortaya atılmasına neden olmuştur. Ancak enflasyon adaletsiz bir vergidir ve düşük ve yüksek gelirliler arasındaki gelir dağılımını düşük gelirlilerin aleyhine bozmaktadır. Çalışmamızın birinci bölümünde, enflasyon-vergi ilişkisi genel olarak açıklandıktan sonra enflasyonun vergi tarifeleri ve matrahı ile verginin ödenme şekli ve zamanı üzerindeki etkileri ortaya konmaktadır.

Enflasyonun vergi geliri üzerindeki etkisi ise devlet açısından gelir arttırıcı ve "Tanzi Etkisi" olarak iki kısımda verilmektedir. Enflasyonun gelir arttırıcı etkisi anlatılırken, kişilerin enflasyon dönemlerinde artan oranlılık nedeniyle nominal olarak artan gelirlerine karşılık ödeyeceği vergi miktarındaki artışın, gelirlerinde meydana gelen reel artıştan fazla olması nedeniyle devletin özellikle bu dönemlerde, gelir fazlası elde edeceği üzerinde durulmaktadır.

İkinci bölümde ise enflasyonun Türk Gelir Vergi Sisteminde yer alan kurumları ne şekilde etkilediği anlatılırken bu kurumların fiyat endeksine göre ayarlanması gereken biçimleri hesaplanmaktadır. Ancak görülmektedir ki ülkemizde enflasyon sosyal adalet konusunda ve vergi yükü dağılımında ücretlileri ya da düşük gelirliileri yıpratıcı rol oynamaktadır. Bu etki verginin geç ödenmesinden dolayı da ortaya çıkmaktadır. Ödeme süresinin uzunluğu beyana tabi mükelleflerde ortalama 12.5 ay olurken örneğin ücretliler için 1.5 aydır. Böylece devlet açısından gelir vergisi geliri üzerinde Tanzi etkisi özellikle yıllık beyanname verenlerin vergilerinde görülmektedir.

Üçüncü bölümde ise enflasyonun gelir vergisi üzerinde neden olduğu tahribatların giderilmesine ilişkin bazı yöntemler verilmektedir. Bu arada Türk Gelir Vergisinde alınan önlemler ve alınması zorunlu önlemler üzerinde durulmaktadır.

BİRİNCİ BÖLÜM ENFLASYON VE VERGİ İLİŞKİSİ ÜZERİNE GENEL BİLGİLER

1. ENFLASYONUN TANIMLARI VE ÇEŞİTLERİ

Enflasyon, fiyatlar genel düzeyinde sürekli ve hissedilir artışı ifade etmektedir. Enflasyon tanımı yapılırken üzerinde durulması gereken iki ayırıcı özellik sözkonusudur. Bunlardan biri enflasyonun iki veya üç malın fiyatında meydana gelen bir artış olmadığı, aksine, tipik bir tüketici birimi tarafından tüketilen mal ve hizmetler paketinin satınalma maliyetindeki artış olduğudur. Diğerisi ise, ekonomide bir defalık geçici fiyat yükselişi değil, ancak genel fiyat düzeyinin sürekli artma eğilimi olmasıdır. Örneğin dolaylı bir verginin salınması ile genel fiyat düzeyinde ortaya çıkan bir defaya mahsus yükselme enflasyon değildir.

Enflasyonun oluşumunda etkili olan başlıca unsurları sosyal, siyasal ve ekonomik nedenler olarak gruplandırmak mümkündür. Enflasyonun sosyal nedenleri toplumda gelir çekişmesinin hakim olmasından kaynaklanır. Gelirler üretim faktörlerine göre ücret, kâr, rant ve faiz olarak oluşmaktadır. Enflasyonist dönemlerde bu farklı gelir türlerinin hepsi aynı oranda artmamaktadır. Örneğin enflasyonun işleyiş biçiminden dolayı kârlar daha erken ve hızlı artarken, ücret önceden belirlenen sözleşmelere dayandığından ve belli bir zaman diliminde sabit kalan bir gelir çeşidi olduğundan enflasyon artışının gerisinde kalır. Bunun doğal sonucu, ekonomide yaratılan gelirin bölünüşünde karların nisbi payının, ücretler aleyhine değişmesidir (ULUATAM, Ö, 1981;9). Açıkça, enflasyon toplumdaki gelir dağılımını sürekli etkileyerek gruplar arasında gelir mücadelesinin doğmasına neden olur. Bu mücadelede

her bir grup kendi öz mekanizmalarını -ücretler sendikaları- kullanarak enflasyonun yükselmesine neden olur.

Enflasyonun siyasal nedenlerinin temelini Milton Friedman'a göre devletin enflasyon yolu ile bir kanuna dayanmadan gelir elde etmesi eylemi oluşturur. Buna göre devletin enflasyonist kaynaklarını; 1) Karşılıksız para arzı, 2) Öngörülmedik vergi kazancı, 3) Enflasyonun devlet borçlarını azaltması şeklinde sıralamak mümkündür (OCAKÇIOĞLU, B, 1976; 8).

Enflasyonun iktisadi nedenleri; sosyal, siyasal nedenler gibi iktisadi olmayan etkenlere de bağlı olarak açıklanır (OCAKÇIOĞLU, B., 1976; 10).

Enflasyon;

"a) Veri (veya beklenen) fiyatlarda planlanmış efektif talebin, veri üretim imkanları ile sınırlanmış arzdan (yani ortalama maliyet, kar marjı, dolaylı vergilerden oluşan maliyet değerinden) daha büyük olması, yani "mal açığı" bulunması hali,

b) Veri (veya beklenen) fiyatlarda, işgücüne ve hammaddelere olan efektif talebin, bu talebe uygun olarak genişleyemeyen arzı aşması, yani "faktör açığı" olması hali,

c) Efektif olarak talep edilen nominal gelir vasıtasıyla erişilmek istenen reel gelir toplamının, mevcut üretim imkanları ile elde edilmesi mümkün olan reel gelirden büyük olması, yani "reel gelir açığı" bulunması hali" (PAYA, M, 1994;280) olarak ifade edilmektedir.

M.Brofenbrenner ve F.D.Holzmann (1963)'ın verdiği enflasyon tanımlarından ;

1. Enflasyon, çok miktarda paranın az miktarda malı satınalabildiği genelleştirilmiş aşırı talep durumudur.

2. Enflasyon, toplam ya da kişi başına para stoğundaki veya para gelirindeki artıştır.

şeklinde yapılan tanımların, her ikisi de sebep belirtici niteliktedir. Birinci durumda enflasyon, mal piyasasındaki talebe bağlı olarak açıklanır; ikinci de enflasyon; para arzındaki bir değişimin sonucu olarak ifade edilir (FRISCH, H., 1983:10).

Böylece, enflasyonun iktisadi nedenlere dayanarak açık bir şekilde üç çeşidinden bahsetmek mümkündür.

1. Talep enflasyonu,
2. Maliyet enflasyonu
3. Yapısal enflasyon,

1.1. Talep Enflasyonu

Talep enflasyonu esas olarak fiyatların yalnızca talebe bağlı olarak belirlendiği fikrine dayanmaktadır. Yani enflasyonun geçerli fiyat düzeyinde toplam talebin toplam mal ve hizmet arzını aşması nedeniyle ortaya çıktığı görüşü hakimdir.

Keynesgil Talep Enflasyonu Teorisi, ekonomide toplam talep ve arzın birbirine eşit olduğu üretim faktörlerinin tam olarak kullanıldığı durumda talepte bağımsız bir şekilde meydana gelen artma sonucu, fiyatların yükseleceğini ortaya koyar. Böylece, ekonomi tam istihdamdayken, hem mal ve hizmet piyasasında hem de üretim faktörleri piyasasındaki toplam talep artışı enflasyona neden olmaktadır (PARASIZ, 1, 1996;288).

Monetarist iktisatçılar ise, toplam talepteki artışların temel nedenini para arzındaki genişlemeye bağlarlar. Öyle ki, enflasyonu "tamamen parasal bir olay" olarak yorumlamaktadırlar. Para arzının artışı ile, bireylerin servet unsurları arasında yer alan nakit varlıkların, yani paranın reel değeri, enflasyon sürecinde aşınmaya başlar. Bireyler likid servetlerinin aşınmasını önlemek üzere, nakit ankeslerde tasarrufa yönelirler. Yani, bireyler, daha düşük nakit düzeyi ile yetinmeye çalışırlar. Bu nedenle, parasalcılar, beklenen enflasyon oranını, "tutulan para miktarını (para talebini) belirleyen" unsurlar arasında düşünürler (PAYA, M, 1994;284).

Ayrıca, talep lehine dengesizlik; kamu kesimi harcamalarının gelirlerinden fazla olması yani kamu kesimi açığı, özel sektör yatırımlarının tasarruflarından fazla olması, dış ticaret fazlası, gibi nedenlerden dolayı ortaya çıkabilir.

1.2. Maliyet Enflasyonu

Fiyatlar genel seviyesindeki artış üretim girdilerinin maliyetlerinin artması sonucu meydana gelebilir. "Üretim maliyetleri, ekonomik gücün hareketini elinde tutan enerji ya da hammadde arz edenler ve emek tarafından yukarıya çekilebilir" (COMPAGNA, A., 1974: 228). Meselâ sendikaların güçlü ve emeğin kıt olduğu ülkelerde emek girdisi, dolaylı vergilerin ve yüksek faiz hadlerinin iyi ayarlanamaması maliyet artışı yaratabilecektir.

Buradan yola çıkılarak, geniş ve dar anlamda enflasyon tanımları yapılabilir. "Geniş anlamda kullanıldığında, faktör piyasasının durumuna bakılmaksızın, ücret artışından kaynaklanan

her enflasyon, maliyet enflasyonu olarak tanımlanabilir. Dar anlamda ise, maliyet enflasyonundan sözedebilmek için, faktör piyasasında, talep baskısı olmadan faktör fiyatlarının yükselmesi gerekir" (PAYA, M, 1994;286)

Fiyat oluşumu üzerindeki tartışmaların bir sonucu olan maliyet enflasyonunun ortaya çıkmasında; Piyasa mekanizmasının, fiyatları belirlemede yeterli olmadığı ifade edilir. Girişimci, piyasanın oluşturduğu fiyatı kabul eden kişi olmaktan çok, fiyat oluşturucu olarak görülmektedir (PAYA, M. 1994;286).

1.3. Yapısal Enflasyon

Yapısal enflasyon, piyasada mevcut satınalma gücünün nominal olarak sürekli bir artış göstermesine rağmen, bazı darbogazlar veya uluslararası piyasalarda meydana gelen dalgalanmalar sonucu hammadde, enerji, nitelikli insangücü vb, üretim girdilerinin yeterli ölçüde sağlanmamasından dolayı üretimin artan talebi karşılayabilecek düzeye çıkarılamaması sonucu fiyatların yükselmesidir.

Arttırılamayan bir üretim düzeyi karşısında büyüyen para miktarları doğrudan bir talep unsuru olarak ortaya çıkmakta, sonuçta az çok aynı oranda fiyat artışlarına dönüşmektedir. Para miktarı ile fiyatlar genel düzeyi arasındaki ilişki, paranın devir hızı ve reel üretim seviyesi ile ilgili varsayımlara dayanmaktadır. Paranın devir hızı ise paraya karşı talebi belirleyen unsurlara bağlı olarak değişme göstermektedir. Para talebinde kısa ve uzun dönemde değişmelere yol açabilecek çeşitli etkilerden bazıları, özellikle az gelişmiş ülkeler bazında düşünüldüğünde ise şöylece belirlenebilir;

a. Monetizasyon: Toplumda paralı değişimlerin genişlemesi paraya karşı talebi arttıracak bir unsur olarak ortaya çıkmaktadır.

b. Reel gelirden (üretimde) değişimler: Bireylerin parayı adeta lüks bir mal gibi düşünmeleri ile reel gelirdeki artış, elde tutulmak istenen para miktarında kendisine paralel olarak bir artışa neden olabilmektedir.

c. Ödeme gereksinimi ve alışkanlıklarında değişimler: Toplum içinde ödemelerin yapılışındaki sürelerin değişmesi paranın devir hızını etkiler. Örneğin diğer değişkenler veriyken, ödemelerin kısa sürede yapılması, elde tutulmak istenen para miktarının azalmasına yol açacaktır.

d. Faiz hadlerinde değişimler: Faiz haddinde çok ciddi yükselmeler, elde tutulan paranın maliyetini arttırıp, böylece talebini azaltırken, tersi durumunda artış yaratacaktır.

e. Enflasyon haddinde değişimler: Enflasyon haddi elde para olarak tutulan servet unsurlarında fiilen katlanılan maliyeti gösterdiğinden enflasyonun hızlanması ; kişileri ellerinde daha az para bulundurmaya sevk ederek paranın devir hızını arttıracaktır. Böylece enflasyon para olarak elde tutulan servet unsurları üzerinde "vergi niteliğinde" etkide bulunmaktadır (ULUATAM, Ö., 1981; 4-9).

Bir yandan kamu kesiminin enflasyon yaratılmasına niçin ve nasıl katkıda bulunabileceği, diğer yandan da -bu kesimin katkısıyla ya da katkısı dışında- ortaya çıkan bir enflasyon olgusunun devlet gelirlerini nasıl etkileyeceği, şimdiye kadar kısaca açıklanmaya çalışılan enflasyon ve para ilişkisine dayanarak ortaya konmaya gidilecektir.

Fiyatlar genel düzeyindeki sürekli artışlar paranın

işlevine etkide bulunarak değer yitirmesine neden olur. Kişilerin elde para tutma isteğinin yerini spekülâtif kazançlara bırakması yerli paraya olan güvenin sarsılmasına yol açar. Böyle bir ortam alacaklıların ve geliri fiyat artışlarının gerisinde kalanların zararına , borçluların ise yararına bir durum yaratır. Aynı şekilde enflasyon parasal karşılık olarak ifade edilen vergiler üzerinde de devlet ve yükümlü açısından çeşitli sonuçlar yaratabilmektedir.

2. VERGİ

Vergi, kamu gücünün kullanımına dayanılarak bütçeye kaynak yaratmak amacı ile salınan bir çeşit mali yükümlülüktür. Daha açık bir ifade ile "vergi, devletin veya devletten aldığı yetkiye dayanan kamu tüzel kişilerinin geniş anlamdaki kamusal faaliyetlerinin gerektirdiği harcamaları karşılamak ya da kamusal görevlerinin gereklerini yerine getirmek amacıyla yasal esaslara uymak kaydıyla ve hukuki cebir altında, özel bir karşılık vaadi olmaksızın geri vermemek üzere gerçek kişilerle gerçek olmayan kişilerden aldıkları para tutarlarıdır" (NADAROĞLU, H.,1985:260).

Verginin fonksiyonlarına göre mali ve mali olmayan amaçları sözkonusudur. Kamu ihtiyaçlarının gerektirdiği giderleri karşılamak, böylece devlete gelir sağlamak verginin mali amacını oluştururken, gelirin yeniden dağıtılması, etkin kaynak dağılımı, istikrarın sağlanması gibi fonksiyonları mali olmayan amaçlarıdır.

Vergi teknikleri ve verginin kamu kesimindeki kullanım biçimi üretim ve gelir seviyesini etkilemektedir. Gelirin

toplumun değişik gelir grupları arasında yeniden dağılımının hem artan oranlı gelir vergileri hem de düşük gelirliilere sunulan ücretsiz kamu hizmetleri aracılığı ile gerçekleştirilmesi (MEIER, M.G., 1976:284) verginin mali amacı dışında sosyal bir nitelik taşımaktadır. Ayrıca vergilerden enflasyon ve deflasyona karşı mücadelede, sermaye birikiminin sağlanmasında, ihracatın geliştirilmesinde, ithalatın kısıtlanmasında etkin bir şekilde yararlanılmaktadır. Bu durumda vergilerin kaynak dağılımı ve tam istihdam üzerindeki etkilerini gözönünde tutmak zorunluluğu vardır.

Vergileri basitçe dolaylı ve dolaysız vergiler olmak üzere iki gruba ayırmak mümkündür. Dolaylı ve dolaysız vergilerin ayırımında; yansıma, vergi konusunun devamlılığı ve tahsil usulü gibi kriterler kullanılmaktadır. Yansıma kriterine göre; "Yansıtılmayan yani vergiyi ödeyen kanuni yükümlü ile vergiyi nihai olarak taşıyan şahsın aynı olduğu vergiler dolaysız, vergi ödeyicisi tarafından piyasa süreci içinde başkalarına devredilen vergiler ise dolaylı olarak nitelendirilmektedir" (TURHAN, S.,1993:96). Diğer kriterlere göre ise; Vergi, konuları düzenli ve sürekli olan, kesintisiz bir şekilde ortaya çıkan olaylardan, mükellefi adına tarh, tahakkuk ve doğrudan doğruya tahsil olunuyor ise dolaysız vergi, aksi takdirde dolaylı vergiler içerisinde sayılmaktadır (AKDOĞAN, A., 1993:243).

Bu iki vergi ayırımının kullanıldığı belli başlı alanlar ise şöylece verilebilir (HEREKMAN, A,1989;86);

i. İktidar Kuralının Deęerlendirilmesinde Dolaylı-Dolaysız Vergi Ayrımı (Vergi Adaleti Açısından): Dolaysız vergiler genellikle subjektif nitelikli kişisel vergiler oldukları için bu

tür vergilere iktidar kuralını gerçekleştirmede kullanılan artan oranlılık, en az geçim indirimi, ayırma kuralı gibi araçlar uygulanabilmekte, dolayısıyla da iktidar kuralını uygulamada uygun vergiler olarak karşımıza çıkmaktadırlar. Dolaylı vergilere gelince, vergiyi yükümlünün ödeme gücü ile uyumlu hale getirmeye yarayan tekniklerden vergileri kimin, ne zaman ve ne şekilde ödeyeceği bilinmediğinden yararlanmak mümkün olamamaktadır.

Ancak dolaysız vergilerin, uygulamada yaygın bir biçimde vergi kaçakçılığına ve vergiden kaçınmaya uygun bir vergileme tekniği olarak gelişmesine neden olunarak, verginin tüm yükü kaçırmayan veya kaçınamayan yükümlüler üzerinde kalmıştır. Bunun yanısıra, dolaylı vergilerin yapılarının günümüzde, geliştirilmesine ve özellikle iktidar kuralına uygun bir biçime getirilmesine gidilmektedir. Bunun için önerilen ise; vergi kaçakçılığına ve vergiden kaçınmaya yol açmayan dolaylı vergilerin lüks tüketim maddelerinden daha fazla, zorunlu gereksinim maddelerinden daha az bir biçimde alınmasını sağlamak üzere tarifelerin düzenlenmesidir (HEREKMAN, A,1989;87).

ii. Vergi Geliri Yönünden Dolaylı Dolaysız Vergi Ayrımı (Verim Açısından): Dolaylı vergilerin ekonomik dalgalanmalar karşısında daha verimli olduğunu savunan yazarlara göre; Dolaylı vergiler büyük bir çoğunlukla mal ve hizmetlerin satış fiyatı üzerinden hesaplandıkları için ekonomik bunalımlarda fiyatların düşmesi ile birlikte bu tür vergi gelirleri de azalmaktadır. Enflasyonist dönemlerde ise, fiyatların yükselmesine paralel olarak dolaylı vergi gelirleri artmaktadır. Bu nedenle enflasyonist dönemlerde dolaylı vergiler hazine yönünden avantaj sağlamaktadır.

Dolaysız vergiler ise, genellikle gelir ve kazanç elde edildikleri dönemden sonra gelen dönemde vergilendirildiğinden ekonomik dalgalanmaları geriden izlemektedir. Bu nedenle de, ekonomik bunalımlarda dolaysız vergi gelirleri daha yavaş düşerken, enflasyonist dönemlerde de daha yavaş yükselmektedir. Böylece, dolaylı vergilerin tam aksine hazine yönünden ekonomik bunalımlarda bir avantaj, enflasyonist dönemlerde ise bir dezavantaj olarak ortaya çıkmaktadır.

Ancak bu görüşlere karşın, dolaylı veya dolaysız vergilerin gelirleri, ülkelerin mali ve ekonomik yapılarına göre değişiklik gösterecektir.

iii. Ödeyicisi Açısından: Dolaylı vergiler daha az adil olmalarına rağmen vergi uyuşturması nedeniyle fiyat içinde ödendiklerinden, mükellefin tepkisini daha az çekebilmektedirler. Dolaysız vergiler ise belli ay ve günlerde mükellef tarafından yatırılmaktadır. Bu vergilerdeki artış mükellefçe hemen hissedilmektedir (AKDOĞAN, A., 1993; 245).

Dolaylı veya dolaysız olsun kamu kesimi, toplumsal yarar sağlayacak çeşitli yatırım, hizmet, üretim ve destekleme alanlarına vergiler sayesinde girer ve ekonomiye yön verir. Vergi, gelir ve kaynak dağılımına etkide bulunarak gerek kişi hakları bakımından ve gerekse verimli alanlara yönelme sağlama açısından kamu kesiminin elinde etkin bir araçtır.

3. ENFLASYON VE VERGİ KARŞILAŞTIRMASI

3.1. ENFLASYONUN VERGIYE BENZER YÖNLERİ

Mükellefin elde ettiği kazancının belli bir kısmını (akçeli gücüne göre) kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi amacıyla devlete aktarması demek olan vergi, halkın elindeki gelirin fiyat artışları nedeniyle yine bir kısmının devlete aktarılması demek olan enflasyon kavramı ile bu bağlamda benzerlik taşımaktadır. "Enflasyon tıpkı vergi gibi, bazı kişilerin ellerinden bir kısım satınalma gücünün alınıp devlete aktarılması imkanını vermektedir" (ULUATAM, Ö., 1981:31).

Her dönemde vergiler, yüklenicileri tarafından tepkilerle karşılanmıştır. Her yeni vergi ya da vergi kanununda mükellefi yeni sorumluluklara iten her yeni adım toplumda tepkilerin doğmasına neden olmuştur. Vergi ödeyen kişiler, vergi karşılığında yaratılan kamu hizmetlerinden çok ödedikleri paralarla ilgili olmuşlardır. "Vergilerde yapılacak her değişiklik mükellefin tepkisine neden olur" (SENYOZ, D., 1992:130) fikrinde birleşen ve yeniden seçilme gibi çeşitli kaygılar taşıyan hükümetler, vergiler yerine enflasyonla finansman tercihini kullanabilmektedirler.

Yüklenenlerce "az hissedilir" yapıda olması yönü ile enflasyon daha çok dolaylı vergilere benzerlik gösterir. Dolaysız vergilere göre daha az hissedilir yapıda olan dolaylı vergiler fiyatların içinde saklı olduklarından tüketiciler mal veya hizmeti satın alırken vergi ödediklerinin farkında değildirler. Alım ya da yararlanma dolayısıyla katlandıkları vergi yükü fiyat içinde erimektedir. Vergi mal ya da hizmet fiyatının bir parçası

olarak algılanmaktadır. "Maliye literatüründe vergi uyuşturması olarak tanımlanan bu oluşum, mükelleflerin vergi yükünü daha az hissetmelerine neden olmaktadır" (COŞKUN, C.A.,1990:34). Gelir vergisi, kurumlar vergisi ve emlak vergisi gibi dolaysız vergilerde ise mükellef belli ay ve günlerde vergi adı altında bir kısım gelirini beyannamesini vermek yoluyla yatırmaktadır. Oysa devlet enflasyon yolu ile dolaysız vergiler nedeniyle katlanacağı maliyete katlanmadan daha tepkisiz gelir elde etmektedir. Bu konuda bazı iktisatçılar daha da ileri giderek, Hükümetlerin, vergi artışı talebi ve halk ile yüzyüze gelmek zorunda kalmaksızın ek gelir elde etmek için çok elverişli bir metod olan enflasyonu yarattıklarını iddia etmişlerdir. hükümetler enflasyondan kazanç sağlayabildiklerinden, bunun bir çeşit vergi olduğu söylenebilir (WONNACOTT, P. and WONNACOTT, R., 1986:356).

3.2. ENFLASYONUN VERGİDEN FARKLI YÖNLERİ

Klasik maliyecilere göre, enflasyon adaletsiz bir vergidir. Modern maliyeciler ise enflasyonu bir vergi olarak kabul etmezler. Çünkü, vergi mükelleften doğrudan doğruya alınır. Halbuki enflasyonda para oyunları mekanizmalarıyla bazı sosyal çevrelerin servet ve gelirlerinden mahrum kalmaları bahis konusudur. Östelik vergiyi ödeme gücü olan herkes öder, enflasyonda ise, bazı sosyal çevreler servet ve gelirlerinin bir kısmından mahrum kalmadıkları gibi servet ve gelirlerinin arttığını görürler (EVGIN, T., 1992:42).

Yürütme organınca hazırlanan vergi yasa tasarıları yasama organının onayından geçtikten sonra kesinlik kazanmakta ve

uygulamaya geçirilmektedir. Yasama organının rızası alınmadan hiç bir vergi toplanamaz. Sözü edilen bu zorunluluk T.C.Anayasasının 73. maddesinde de somutlaşmıştır. İlgili maddenin 3. fıkrasına göre; vergi resim, harç ve yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. "Böylelikle hem yürütme organının vergi ile ilgili düzenlemelerine çerçeve çizilmek suretiyle kişi hak ve özgürlükleri açısından bir güvence getirilmiş, hem de bireylerin kendi temsilcileri olan yasama organı aracılığıyla vergilere bir çeşit ön kabul göstererek en azından teorik olarak iradesiyle kendini vergilendirmesi sağlanmıştır (GONDOZ, N.K., 1995:110).

Enflasyon ise yasama organının onayıyla yaratılmaz, yürütmenin politikasının bir sonucu olarak ortaya çıkar.

Enflasyonun vergiden farklı bir diğer özelliği elde edilen gelirin yalnızca devlete gitmemesi fakat özel kesim ile devlet arasında bölüşülmesidir. Anayasamızın 73. maddesinde, vergilemeden elde edilen tüm gelirin kamu hizmetlerini yerine getirecek olan devlete aktarılması belirtilmektedir. Yani mükellef vergisini devlete öder. Vergi, devletin egemenlik yetkisine dayalı olarak halktan zorunlu olarak topladığı nakdi değerlerdir. Özel kesimin ise böyle bir yetkisi olamaz.

Oysa enflasyon dönemlerinde bazı kişiler içinde buldukları şartlara bağlı olarak kazançlı çıkarlar. "Her enflasyon sürecinde bazı kişiler gelir ve servetlerinin nominal değerini fiyatlardan daha çok arttırabileceğine göre, enflasyondan yararlanan kişiler bulunacağı ve bu kişilerin enflasyonun gizli-açık savunucuları olacağını belirtmek gerçekçi olur" (MORAG, A., 1965:145, Aktaran, Uluatam, Ö., 1981:32).

Enflasyon nedeniyle; gayrimenkul sahipleri, faiz geliri elde edenler, fiyat değişmelerini yakından takip eden gelire sahip olanlar ve benzeri kişiler kazanç elde ederler.

Ayrıca enflasyondan kendini koruma amacıyla olan ücretli kesimi ise ücret ve maaşlarını enflasyon artışına paralel bir artışla korumakta, endekslemeye gidebilmektedirler. Kısacası, "Her hal ve karda, özel kesimde enflasyon nedeniyle herkesin gelir ve serveti azalma göstermedikçe enflasyondan tümüyle yalnız devlet kesiminin yararlanacağı söylenemez" (ULUATAM, Ö., 1991:352).

3.3. VERGİ OLARAK ENFLASYON

"Fiyatların yükselmesi, elinde para tutan kimselerin, paraya bağlanmış alacak sahiplerinin bu varlık değerini, genel pahalılaşma oranında azaltır. Nakit varlıklarının gerçek değeri azalan bu kimseler, enflasyon mekanizmasının; vergi yükünü sonunda getirip yüklediği mükelleflerdir" (BULUTOĞLU, K., 1962;244).

Bütçe açıkları ve kalkınma çabalarını vb. enflasyon ile finanse etmeye çalışan hükümetler, onun bu etkisinden faydalanırlar. Yani ekonomik kalkınmanın sağlanmasında yeterli ölçüde tasarruf miktarı oluşturabilmek için enflasyondan yararlanabilmektedir. Enflasyon çoğu iktisatçı tarafından zorunlu bir tasarruf olarak kabul edilmektedir. Bunun bir nedeni enflasyonun gelir dağılımını değiştirmesinden doğmaktadır. Enflasyonun üretimi arttırmaktan çok tüketimi azaltma etkisi daha belirgindir. Bu azalma, parasal harcama anlamında olmayıp satın alınan mal ve hizmet çeşidi ve miktarı bakımından sözkonusudur (SAYGILIOĞLU, N., 1980:10). Yani yükselen genel fiyat seviyesi

oranında aynı gelirle tüketiciler daha az mal ve hizmet satınalabileceklerdir (TURK, 1.,1989:84)

"Üretim arttırılamamasına rağmen, fiyat artışı nedeniyle tüketime kısılması ekonomide tasarruf yaratır. Kişilerin isteği dışında olan ve enflasyonla sağlanan bu tasarrufa zorunlu tasarruf denir. Enflasyonu bu yönüyle ele alanlar onu bir tür vergi olarak kabul etmekte ve vergilerin en keyfisi ve en adaletsizi olduğunu ileri sürmektedirler" (SAYGILIOĞLU, N., 1980:10).

Başka bir ifade ile; "Enflasyon insanları gelirlerinden daha azını satınalma ve değişimde hükümete artan paradan dolayı ortaya çıkan miktarda ödeme yapmaya zorladığı için tıpkı bir vergi gibi rol oynar. Böylece hükümet artan harcamasını finanse etmek için vergileri arttırmış gibi halk daha az, hükümet ise daha fazla (kaynak) gelir kullanabilecektir. Hükümet, halkın reel para değerini korumak amacıyla elinde tuttuğu nominal değerlere eklediği parayı kullanarak açığı finanse ediyorsa, hükümetin enflasyon vergisi yoluyla kendisini finanse ediyor olduğu söylenebilir" (DORNBUSH, FISCHER, S., 1990:657).

Bütçe açıklarının para yaratma yoluyla finanse edilmesi durumunda üretimin sabit olması yani para miktarı oranında arttırılamaması nedeniyle fiyatlar devamlı bir şekilde artma gösterebilecektir. Bu da halkın elindeki paranın satın alma gücünün azalması veya diğer bir deyişle halktan devlete doğru zorunlu bir şekilde yapılan kaynak transferi anlamına gelmektedir. Zaman zaman buna zorunluluktan dolayı enflasyon vergisi de denilmektedir (EKER, A., 1994:201).

"Keynesyen yaklaşıma göre enflasyon; geliri, tasarruf için düşük marjinal eğilime sahip oldukları varsayılan işçi ve köylülerden yatırım ve tasarruf için yüksek bir marjinal eğilime sahip oldukları varsayılan sermayedar girişimcilere doğru yeniden dağıtarak ve faiz oranına göre yatırım üzerindeki nominal gelir oranını arttırıp ve böylece yatırımları teşvik ederek kalkınmayı sağlar" (MEIER, G.M.,1976:312).

Bununla beraber, bu iddiaların hiç biri teorik olarak makul ve tutarlı bir şekilde teste tabi tutulmuş değildir.

Birinci halde, ekonomi içinde hizmetlerinin fiyatları yükselme meyli gösteren sektörler, enflasyonu önceden tahmin edeceklerinden gelirin yeniden dağılımında önemli bir değişiklik yeralmayacaktır.

İkinci halde ise, serbest piyasa faiz oranlarının umulan enflasyon oranı karşısında, vadeli mevduat-tahvil-hisse senedi gibi mali mevduat şeklindeki servet sahiplerini yani, faiz gelirli portföy sahiplerini yeterince tatmin edecek şekilde yükseldiğini gösteren bir çok deliller bulunabilir (KARGÖL, D.İ., 1974;495).

"Geleneksel miktar teorisi yaklaşımı ise devamlı bir enflasyon sürecinde ekonomideki bütün sektörlerin davranışlarının enflasyon beklentisine göre ayarlanmış olacağını ve sonuç olarak enflasyon etkisinin gelirin işçi ya da tasarrufçulardan sermayedar girişimcilere değil fakat elinde para ankesi tutanlardan-ki bunlar enflasyondan kaybedenlerdir- devamlı bir şekilde paranın reel satın alma gücünün düşmesine sebep olan para otoritelerine yeniden dağılımını sağlayacağını ortaya koyar" (MEIER, G.M., 1976:312).

"Bu halde enflasyon, para tutma üzerinde para sahiplerinin ellerinde tuttıkları paranın reel değerini korumak için her dönem vazgeçmek zorunda kaldıkları reel kaynaklarını kapsayan bir enflasyon vergisi yaratır" (MEIER, G.M., 1976:313).

"Enflasyon tıpkı bir vergi gibi iş yapmaktadır. Çünkü, hanehalkı gelirinin daha azını harcamaya zorlanmaktadır ve farkı ek para olarak devlete ödemektedir. Böylece devlet kendini enflasyon vergisi aracılığıyla finanse etmektedir" (PARASIZ, İ., 1995: 25).

4. ENFLASYONUN VERGİLER ÜZERİNE ETKİSİ

Fiyat artışlarının vergiler üzerindeki etkisi, vergiye tabi bütün gelir unsurlarının ve ekonomik değerlerin para birimi ile ifade edilmesinden kaynaklanmaktadır. Nominal ve reel değerler arasındaki dengenin bozulduğu, paranın alım gücünün zayıfladığı enflasyon dönemlerinde belirli bir dönemin para değerine göre belirlenmiş vergi kurum ve yükümlülükleri bozulmaktadır. Fiyat artışlarının vergi yasalarında reel olarak aşınmasına neden olduğu başlıca sayısal büyüklükler; vergi tarifeleri, istisna, muafiyet, indirim tutarları, belli mükellefiyet durumlarının tesbit edilmesindeki taban ve tavan değerleridir.

4.1. ENFLASYONUN VERGİ BORCUNA VE ORANINA ETKİSİNİ BELİRLEYEN FAKTÖRLER

Enflasyonun, vergi borcuna etkisi;

1. Vergi matrahı,
2. Vergi tarifesi,
3. Vergi borcunun ödenme biçimi ve zamanı

üzerinde meydana getirdiği değişiklikler ile ortaya çıkar.

4.1.1. Enflasyon ve Vergi Matrahı

Matrah, vergi borcunu hesaplamak amacıyla, vergi konusunun indirildiği teknik-fiziksel ve ekonomik parasal büyüklüktür. Matrahın belirlenmesinde esas olarak alınacak büyüklük bazen teknik bazen ekonomik niteliktedir. Birinci durumda vergi ağırlık, sayı, hacim, yüzölçümü, uzunluk, içkilerde alkol derecesi gibi teknik miktarlar üzerinden alınan spesifik bir vergidir. İkinci durumda ise, fiyat ve bedel gibi ekonomik değer üzerinden alınan bir vergi sözkonusudur (TURHAN, S., 1993:46).

Yapısı bakımından enflasyondan etkilenmeyen vergi matrahı spesifik nitelik taşıyan matrahtır. Çünkü üzerinden bu tür vergilerin hesaplandığı matrah ekonomik bir değer değildir. Ancak bu vergi yükünün enflasyondan etkilenmeyeceği anlamına gelmez. Spesifik vergilerde matrah fiziki birim olarak saptandığından vergi borcu bu fiziki birime tarifinin uygulanması ile bulunacaktır. Ortalama vergi oranı -vergi yükü- ise vergi borcunun malın fiyatına bölünmesi ile ortaya çıktığından fiyat arttıkça vergi borcu mutlak rakam olarak aynı kalacağından (ortalama vergi oranı) düşecektir. Böylece spesifik tarifelere göre alınan vergilerde devlet, gelir kaybına uğrayacaktır.

Vergi matrahının ekonomik bir birim olduğu durumda ise, matrah para birimi ile ifade edildiğinden enflasyondan etkilenecektir. Burada öncelikle tarifelerin yapısı önemli olmaktadır. Çünkü matraha uygulanan tarifelerin yapısı ödenecek vergi miktarını belirleyecektir.

4.1.2. Enflasyon ve Vergi Tarifesi

Vergi tarifesi vergi miktarını hesaplayabilmek için matraha uygulanması gereken ölçüdür. Vergi tarifesinde matrahlar ve vergi oranları yer alır. Vergi oranlarının matrahına nazaran sabit kalması, artması veya azalması vergi tarifesinin yapısını belirler. Buna göre düz, artan veya tersine artan oranlı bir vergi yapısı sözkonusudur.

Tek oranlı (düz oranlı) bir tarifede enflasyon ortamında artan nominal gelirlere paralel olarak ödenen vergilerde artmakta ancak, reel vergi yükü değişmemekte sabit kalmaktadır. "Oran yapısının artan oranlı olduğu tarife daha fazla gelir elde ettiği için kişinin gelirinin daha geniş bir yüzdesini vergiler yoluyla yatırması fikrine dayanır" (O'BRIEN, J.K., 1980:265). "Artan oranlı bir vergi sistemi tersine artan oranlı ve tek oranlı vergi sistemlerine zıt olarak kabul edilir. Tersine artan oranlı bir vergi tarifesi kapsamında gelir artarken vergi oranları düşer. Harcama vergileri genellikle bireylerin tasarruflarına uygulanmadığından geriye doğru meyilli olurlar. Zenginler fakirlere göre gelirlerinin daha düşük kısmını harcamaya ve daha geniş kısmını tasarruf etmeye yönelttiklerinden zenginler harcama vergilerinin bu biçimde gelirlerinin daha küçük kısmını ödemeye meyillidirler. Vergi oranı gelirin bir yüzdesi olarak gelir yükselirken düşme eğilimi gösterir. Tek oranlı bir vergi sistemi ise vergi oranının gelirin bir yüzdesi olarak bütün gelir düzeyleri üzerinde sabit kaldığı bir sistemdir" (Mc KENZIE, R.B. 1985:232). Ancak artan oranlı tarife, vergi matrahı para birimi olarak ifade edildiğinden enflasyon ortamında tarife dilimlerinin sınırının daralması ve gelir dilimi sürüklenmesi (bracket creep) durumunun ortaya çıkması nedeniyle enflasyondan en çok etkilenen

tarife durumuna gelmekte hatta tarife gittikçe tek oranlı bir hal almaktadır.

4.1.2.1. Tarife Dilim Sınırının Daralması

Tarife dilimleri fiyat artışlarının etkisiyle ayarlama yapılmadığı sürece zaman içinde yıpranma gösterecektir. Yani dilimlerin enflasyona göre ayarlanmadan nominal olarak aynen korunması bunların gerçek değerlerinin sürekli olarak düşmesine neden olmaktadır. Dilim tutarlarında enflasyon oranındaki artış kadar, meydana gelen bu daralma ile başlangıçta bunlara karşılık gelen vergi oranları da reel olarak daha düşük tutarlara isabet eder hale gelmektedir.

4.1.2.2. Gelir Dilimi Sürüklenmesi (Bracket-Creep)

Enflasyon artan oranlı gelir vergisi tarifesinin şeklini değiştirerek gelir dilimlerinin daha yüksek oranda vergiye tabi tutulmasına neden olmaktadır. Daha açık bir deyişle "enflasyon dolayısıyla kişilerin elde ettiği kazanç ve iratlarının parasal olarak değerleri yükseldiği için, bu kazanç ve iratlar daha yüksek gelir dilimlerine doğru sürüklenmektedir. Enflasyonun artan oranlı gelir vergisi üzerindeki bu etkisine literatürde gelir dilimi sürüklenmesi (bracket creep) adı verilmektedir" (AKTAN, Ç.C., 1994:76). Bu konuyu basit bir örnekle açıklamak mümkündür.

Tablo (1.1)'de mükellef A'nın 8 milyon TL'lik vergiye tabi gelirinin enflasyon dolayısıyla nasıl değişime uğradığı görülmektedir. Örneğimizde herhangi bir vergi tarifesi ve %55 oranında bir enflasyon artış dönemi tarafımızdan rastgele olarak

seçilmiştir.

Tablo 1.1
Enflasyon ve Gelir Dilimi Sürüklenmesi

(-.000)

	V.Tabi Gelir (TL)	Ödenecek Vergi (TL)	Ortalama V.Oranı (%)	V.Sonrası Gelir (TL)	Vergi Sonrası Gelirdeki Artış (%)
Enf.Öncesi Dönem	8.000	2.100	26.2	5.900	-
%55'lik Enf. dön.	12.400	3.440	27.7	8.960	51,8

Kaynak: Tarafımızdan düzenlenmiştir.

Vergi Tarifesi

1. Gelir Dilimi 6.000.000 TL'ye kadar %25
2. Gelir Dilimi 12.000.000 liranın 6 mil. TL için 1.500.000 lira fazlası %30
3. Gelir Dilimi 24.000.000 liranın 12 mil.Tl. için 3.300.000 lira fazlası %35
4. Gelir Dilimi 48.000.000 liranın 24 mil.TL. için 7.500.000 lira fazlası %40

Enflasyon Öncesi Dönemi Vergi Hesaplaması

$$8.000.000 - 6.000.000 = 2.000.000$$

$$2.000.000 \times 0.30 = 600.000$$

$$\text{Vergi} = 1.500.000 + 600.000 = 2.100.000$$

$$\text{Ortalama Vergi Oranı} = \frac{2.100.000}{8.000.000} = \%26,2$$

(%55) Enflasyon Sonrası Vergi Hesaplaması

%55 Enflasyon artışı ile 8.000.000
Matrah 12.400.000 liraya yükselmiştir.

$$12.400.000 - 12.000.000 = 400.000$$

$$400.000 \times 0.35 = 140.000$$

$$\text{Vergi} = 3.300.000 + 140.000 = 3.440.000$$

$$\text{Ortalama Vergi Oranı} = \frac{3.440.000}{12.400.000} \% 27.7$$

Başlangıçta mükellef A'nın vergiye tabi geliri 8 milyon TL.dir. Enflasyonun %55 oranında artmasıyla, A'nın vergiye tabi geliri 12.400.000 bin TL.ye yükselmektedir. Mükellef A, enflasyon öncesi vergi tarifesinde ikinci basamağa girerken enflasyondan sonra, reel geliri değişmediği halde parasal gelirindeki artış dolayısıyla (yani 12.400.000 liralık matrahı dolayısıyla) bir sonraki daha yüksek vergi dilimine (3. dilime) sürüklenmektedir. Böylece, %26.2 oranındaki vergi yükü %27.7 oranına ulaşmaktadır. Ortaya çıkan bu durum ise gelir dilimi sürüklenmesi olarak tanımlanmaktadır.

4.1.2.3. Artan Oranlı Vergi Tarifesinin Tek Oranlı Hale Gelmesi

Enflasyonun sürekli artışına karşılık vergi tarifesi yeniden düzenlenmez ise gelir dilimi daralmasının bir sonucu olarak yükümlülerin büyük bir kısmı en üst tarife dilimlerine itileceklerinden, sonuçta vergi tarifesi tek oranlı hale gelecektir. Tablo 1-2 incelendiğinde ortalama vergi oranının dördüncü dilimden sonra %49 oranında sabit kaldığı görülecektir. Bu durum ise artan oranlılık yapısını bozarak verginin ekonomik istikrar aracı olma ilkesinden sapmaya neden olacaktır.

Enflasyonun vergi borcuna ve oranına etkisi enflasyonun artan oranlı gelir vergisi sisteminde tarife üzerinde neden

olduğu tahribatların anlaşılmasından sonra daha açık bir şekilde ortaya konabilir. Yani vergi tarifesinin niteliği dolayısıyla enflasyonist dönemlerde uğradığı değişim nedeniyle vergi yükümlülüklerindeki artış, parasal gelirdeki artıştan hızlı oranda gerçekleşir (TEKİN, F., 1978:88). "Çünkü enflasyon nedeniyle nominal gelirleri yükselen yükümlülerin vergi borçları artan oranlı tarifede yer alan yüksek gelir dilimlerine karşılık gelen oranlar üzerinden hesaplanacaktır. Bu surette gelir vergisi yükümlülerinin ortalama vergi oranları artmak suretiyle sonuçta bunların vergi yüklerindeki artış, enflasyon oranının üzerinde gerçekleşmiş olacaktır" (PEHLIVAN, O., 1993:48).

Tablo 1.2
Artan Oranlı Tarifede Fiyat Artışlarının Vergi
Borcuna ve Oranına Etkisi (000-)

Vergi Matrahı		Vergi		Ort.V.O. (Vergi Yüğü)		Ver.Hasılatı Artış O. (%)
1990	1994	1990	1994	1990	1994	(%)
8.000	70.400	2.000	25.680	.25	.36	1.184
14.000	123.200	3.800	49.440	.27	.40	1.201
36.000	316.800	11.600	146.000	.32	.46	1.159
80.000	704.000	30.000	339.600	.37	.48	1.032
140.000	1.232.000	57.600	603.600	.41	.49	948
250.000	2.200.000	112.600	1.087.600	.45	.49	866
400.000	3.520.000	187.600	1.747.600	.47	.50	832

Yukarıdaki Tabloda 1990 yılı vergi tarifesinin değiştirilmeyip 1994 yılı gelirleri içinde aynen uygulanacağı varsayımı ile vergi yükleri ve oranları hesaplanmıştır. Söz konusu dönemde enflasyon artış oranı % 780 olmuştur, bunun sonucu olarak gelirden meydana gelen nominal artış vergileri artan bir şekilde etkilemiştir. Öyle ki, vergi hasılatı artış oranları gelirden meydana gelen artış oranının üstünde gerçekleşmiştir. Yani, artan

oranlı vergi tarifelerinin kullanılması durumunda vergi artış oranının, enflasyon artış oranından daha çok artması beklenecektir. Örneğin, Tablo 1.2'de 1990 yılında 8 milyon olan matrah fiyat artışı sonucu nominal olarak 70.400.000 olurken, 1994 yılında bu değer üzerinden alınan verginin 1990 yılına oranla artış hızı %1184'tür. Gerçekten de enflasyon dönemlerinde vergi gelirindeki artış gelir artışlarından fazla olmaktadır. Ancak ortalama vergi oranlarında enflasyon nedeniyle ortaya çıkan artış düşük olmakta ve orta gelir dilimlerinde gittikçe artan bir seyir takip ederken yüksek gelir dilimlerine doğru azalmakta ve bir noktadan sonra %50 rakamına eşit hale gelmektedir. Enflasyon, tarifede kanunen en yüksek oran olarak belirlenmiş olan %50 oranına daha hızlı ulaşılmasına neden olmaktadır. Denebilir ki, enflasyon 1994 yılında 3 milyar liranın üzerinde kazanç sağlayanlar için reel hiç bir yük getirmemektedir. Açıkça görülüyor ki, vergi tarifelerinde enflasyona karşı vergi sisteminde herhangi bir ayarlamaya gidilmediği takdirde vergi yükü dağılımında düşük gelirli aleyhine bozulmalar söz konusu olacaktır.

Enflasyonun tarife üzerindeki bozucu etkileri nedeniyle, yükümlüler yüksek oranlı vergi ödememe yollarını araştırırlar. Bu yüzden, gelirin nominal olarak arttığı dönemlerde vergi kaçırma oranının arttığı, fakat, reel gelirin yükseldiği dönemlerde bu oranın düştüğü görülebilmektedir. Dahası, marjinal vergi oranındaki artışla vergi kaçakçılığı doğru orantılı bir artış göstermektedir. Örneğin, artan oranlı bir vergi sisteminin varlığı halinde, nominal gelir geçim maliyetlerini ayarlama dolayısıyla enflasyon ile aynı oranda arttırılsa dahi, vergi sonrası gelir, enflasyon vergi mükellefini daha yüksek vergi dilimlerine ittiğinden dolayı azalabilir. Böylece dilim daralması etkisinden dolayı enflasyon oranı, vergi kaçırma kararı üzerinde

bir etki oluşturabilir. Vergi kaçırma mükellef için enflasyon dolayısıyla nominal harcanabilir / gelir seviyesinin gerçek değerinin aşınması sonucu harcama gücünün iyileştirilmesinde bir dürtüdür. Fakat burada, mükellefin riske karşı tavrı da önemli olmaktadır. Eger riskten kaçınma gerçek harcanabilir gelirle birlikte artarsa, kaçırma ve enflasyon oranı arasında pozitif bir ilişki beklenebilir (CRANEE, E. and NOURZAD, F., 1986: 218-19). Azalan oranlı bir tarife ise yukarıda değinildiği gibi fiyat artışları nedeniyle matrahı büyüdükçe daha düşük oranlara geçileceğinden nominal vergi borcu daha yavaş artacak ve ortalama vergi oranı da giderek düşme gösterecektir.

4.1.3. Vergi Borcunun Ödenme Biçimi ve Zamanı

Enflasyonun vergi geliri üzerindeki bir diğer olumsuz etkisi ise gelirin elde edilmesi ile verginin ödenmesi arasında geçen süre ile vergi ödeme biçimi açısından ortaya çıkar. Vergilerin ödenmesinde yasal ve yasal olmayan gecikmeler söz konusu olabilmektedir. Yasal gecikme, verginin doğası icabı yasama organının öngördüğü sürenin uzunluğuna bağlı olurken, yasal olmayan gecikmeler, öngörülen bu süreler içinde mükellefin vergisini kısmen kanunların boşluklarından yararlanarak, kısmen de kanuna rağmen ödemeyip tahsil işini daha ileriki zamanlara yaymasından meydana gelir. Vergilerin nominal değerlere dayandığı enflasyon dönemlerinde, zaman faktörü ne kadar uzun tutulursa vergi matrahı üzerinde enflasyonun etkileri o kadar önemli hale gelir. Yani vergileme sürecinin uzun bir devreyi kapsamaması halinde, vergi matrahının gerçek değeri en azından enflasyon oranı kadar gerileyecektir. Böylece, ayrı ayrı edinilmiş nihai gelir ve harcamanın vergilemesi için vergi matrahı üzerinde enflasyonist tahribatlar daha az önemli olacaktır (NOWOTNY, E.,

1980:1026). Kaynakta kesme ve peşin vergi gibi uygulamaların sözkonusu olmadığı durumda, bir yıl içinde elde edilen gelire ilişkin vergi bir sonraki yıl içinde bir kaç taksitle ödenecektir. Zamanın uzunluğuna ve enflasyon artış hızının seviyesine bağlı olarak vergi daha düşük değerdeki para ile ödenecektir. Böylece, yükümlünün reel vergi yükü azalma gösterirken, bütçeye sağlanan reel gelirden bir düşme ortaya çıkacaktır. Yani bu durum yükümlü yararına sonuç verirken devlet açısından gelirden istenmeyen azalmalara neden olmaktadır.

Belirtilen konuya açıklık getirmek amacıyla ülkemizde uygulanan Emlak Vergisinden bir örnek verilebilir. Türkiye'de Emlak Vergisi Beyannamesi genel olarak her 4 yılda bir verilir ve vergi borcu bu dört yıl süresince başlangıçta beyan edilen matrah üzerinden ödenir. Yıllık fiyat artışı gözönünde tutulduğunda, vergi borcunun ödenme süresi uzadıkça reel vergi yükü de azalma gösterir. Aşağıdaki Tablo 1.3 100 milyon lira olarak hesaplanan vergi miktarının dört yıl boyunca farklı enflasyon oranlarında uğradığı değer kaybını göstermektedir.

Tablo 1.3
Reel Vergi Borcunun Enflasyon ve Ödeme Süresine Alacağı Değerler
(000)

Yıllar	Enflasyon Oranı (%)		
	40	55	60
1	100.000	100.000	100.000
2	71.428	65.516	62.500
3	51.020	41.623	39.063
4	36.443	26.854	24.414

Kaynak: ŞENATALAR, B. Enflasyonun Gelir Vergisine Etkileri ve Endeksleme, (1978) çalışmasından alınarak tarafımızdan hesaplanmıştır.

Daha düşük enflasyon oranlarında bile vergi ödemelerinde görülen gecikmelerin gelir kaybına neden olarak devlet aleyhine sonuçlar yarattığına dikkat edilmelidir. Aynı şekilde Veraset ve İntikal Vergisi ile Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisinde de önemli değer kayıpları ortaya çıkmaktadır. Örneğin uygulamada Veraset ve İntikal Vergisi, malların değerini bildiren beyannamenin verilmesinden sonraki beş yıl içinde her yıl iki eşit taksit olmak üzere toplam 10 taksit halinde ödenir. Gelir vergisi vergilendirme dönemini takip eden üçüncü aydan itibaren, Kurumlar Vergisi dördüncü aydan itibaren üç eşit taksit halinde ödenir. Böylece başlangıçta belirlenmiş olan değerler üzerinden hesaplanan vergi, ödenme süresi boyunca enflasyon oranında değer kaybına uğrayacaktır (PEHLIVAN, O., 1993:49).

"Vergilemedeki, yasal gecikmelere ilave olarak yasal olmayan gecikmeler de olabilir. Enflasyon oranı ne kadar yüksek ve yasal olmayan transferler için enflasyona uyarlanmış cezalar ne kadar düşükse yasal olmayan transferler ucuz bir kredi haline dönüşür ve vergiyi geciktirmede o kadar cazip hale gelir" (NOWOTNY, E, 19:1027). Yani ödenmeyen vergi için öngörülen cezanın piyasa faiz oranlarından düşük olması durumunda, mükellef kredi yoluyla para temin etmek yerine, daha düşük oranlı vergi cezasını ödemeye razı olarak, ödemesi gereken vergiyi kullanma eğilimine girer. Böylece, piyasa şartlarından daha ucuz kredi sağlama imkânına sahip olabilir. Bu durumda, "mükellefin yıllık kazancı net piyasa faiz oranı ve ceza oranı arasındaki farka eşittir. Eğer para gelirleri dönem boyunca artarsa, toplam borçlanılan tutar, dönem boyunca ve muhtemelen eğer artan oranlı bir vergi yapısı da sözkonusu ise gelirden daha hızlı bir oranda artar" (PREST, R.A., 1975:141).

Vergi matrahının hesaplanması ve verginin ödenmesi arasında geçen sürenin uzunluğu, özellikle amortisman tutarları mal ve malzemenin muhasebeleştirilmesi ve mal değerindeki değişmeler üzerinde ayırıcı etkiler yaratacaktır. Amortisman tutarları, varlıkların elde edilmiş tarihlerindeki maliyetlerine göre hesaplanacağından enflasyon nedeniyle amortisman tutarları reel olarak düşecektir. Yani, tarihi maliyete dayalı amortisman, yenileme maliyetine dayalı amortismandan daha düşük olacaktır. Böylece, sahte olarak şişirilmiş kazançlar bir vergi matrahı gibi hizmet edecek ve kazanç vergileri yükselecektir.

Enflasyonist dönemlerde mal değerindeki artışlar kısmen fiyat düzeyindeki genel artışlara bağlıdır. Hatta gerçek kayıp olabilen nominal sermaye kazançları böylelikle mal değerindeki gerçek değişimleri aşacaktır. Sermaye kazançlarını kişisel gelir vergileri kapsamında kısmen de olsa vergilendiren ülkelerde bunlar üzerinde enflasyonist vergi tahribatları ile yüzyüze gelirler (NOWOTNY, E.,1980 :1026).

Enflasyonun hızla yükseldiği dönemlerde artan oranlı gelir vergilerinin devlet açısından, "kazandıkça öde sistemine" göre toplanması usulü önem kazanmaktadır.

4.2. ENFLASYONUN VERGİ GELİRİ ÜZERİNDEKİ ÇEŞİTLİ ETKİLERİ

Enflasyon, ekonomik kararlar başta olmak üzere gerçek geliri ve vergisel yükümlülükleri değiştirir. Ekonomik kararları ve vergi öncesi geliri doğrudan etkileyerek halkı ve işletmeleri parasal varlıklardan uzaklaştırıp diğer aktiflere yöneltir ve tüketimi arttırır. Bu kararlar gerçek faiz oranını ve dolayısıyla tasarruf ve yatırım kararlarını değiştirir. Daha da ötesi, aşırı

ölçüde büyüyen para arzı gerekliliği genellikle vergilerle karşılanamayan artan kamu harcamaları ile sonuçlanır (AARON, J.H., Çev. Kazıcı, S., 1990:20).

"Hükümet harcamaların önemli bir kısmını emisyon yoluyla finanse ederek enflasyona katkıda bulunuyorsa, vergi gelirlerini çeşitli şekilde etkiler" (TANZI, V., 1991:127).

Enflasyon; a) Tarihsel maliyet esasına dayanan amortismanların ve stokların gerçek değerini düşürerek, b) Borç ödemelerinin gerçek değerini (alacaklılar için) ve gerçek yükünü (borçlular için) düşürerek, c) Sermaye kazançlarında rekabet aksaklıkları yaratarak vergi matrahını değiştirebilmektedir (AARON, J.H., Çev.Kazıcı, S.,1990:21).

Enflasyon nedeniyle vergiye tabi matrahın büyümesi mükellefi daha yüksek dilimlere ittiğinden hükümetin elde edeceği gelirden bir artış ortaya çıkacaktır. Böylece, hükümet enflasyon kanalıyla, artan kamu harcamalarını finanse etme imkanına sahip olurken, diğer taraftan enflasyon dönemlerinde paranın değer kaybına uğramasıyla vergi gelirleri nedeniyle ekonomi içinde en büyük alacaklı konumunda olduğundan zarar görecektir. Buna gelirin tahsil süresinin uzunluğu da neden olacaktır.

"Vergi gelirleri düzeyi, tütün alkol-benzin gibi mallar üzerinden alınan özel tüketim vergileri ve hatta bazı önemli ithal rejimleri spesifik tarifelerle saptanmalarından dolayı enflasyondan etkilenirler. Bu oranlar enflasyona paralel olarak ayarlanmadığından fiyatlar yükselirken, hükümet gelir kaybına uğramaktadır" (TANZI, V., 1991:130).

Enflasyon diğer taraftan vergisel yükümlülükler olan vergi oranlarının yapısını, vergi tarifelerinin gerçek genişliğini, istisnaların, indirimlerin ve nominal terimlerle ifade edilen mahsupların gerçek değerinde azalmaya neden olur (GOODE, R., 1990:68). Öyle ki, artan oranlı vergi yapılarının enflasyon dönemlerinde tek oranlı tarife haline geldikleri ve ayırma kuramı gereğince saptanan indirim tutarlarının yeterli düzenlemeye gidilmediği durumlarda iyice eridiği gözlenmektedir. Bu ise daha çok düşük gelirli mükellef grubu üzerinde vergi yükünü arttırıcı rol oynamaktadır.

Özetle denebilir ki, "kazandıkça öde sistemine dayalı artan oranlı gelir vergilerinin yaygın olmadığı, spesifik vergilerin ağırlıklı olarak rol oynadığı ve vergi toplama sürelerinin genellikle uzun olduğu gelişmekte olan ülkelerde enflasyonun reel vergi geliri üzerinde negatif bir etkiye sahip olacağı muhtemeldir" (TANZI, V., 1991:127).

4.2.1. Gelir Arttırıcı Etkisi

4.2.1.1. Vergi Yükümlülüklerinin Enflasyondan Etkilenmesi Sonucu Vergi Gelirinin Artması

Gelir vergisi milli gelirdeki artışlara karşı esnek bir vergi olup, bu esneklik değeri birin üzerindedir. Böylece, artan oranlı gelir vergisi enflasyon dönemlerinde parasal gelirin artmasıyla birlikte daha yüksek ortalama vergi oranlarının uygulanmasına yol açmakta ve sonunda ekonomide daha yüksek bir vergi payı yaratabilmektedir. Mali sürüklenme olarak adlandırılan bu olay reel gelir artışı (büyüme) ve parasal gelir artışı (enflasyon)na bağlı olarak ortaya çıkabilir. Ancak, mali

sürüklenme siyasi, ekonomik ve mali alanda sorunlar da yaratabilmekte ve bu kapsamda;

1) Üzerinde anlaşılan gelir vergisi tarifesinin yapısını bozarak daha fazla vergi geliri sağlamasına rağmen siyasi uzlaşmayı etkileyebilmektedir.

2) Gelir vergisi yükünün dağılımını değiştirerek vergiden sonraki gelir dağılımını etkileyebilmektedir. Sonuçta, gelir vergisi yükünün ağırlığını üst gelir dilimlerinden alt gelir dilimine doğru kaydırabilmektedir.

3) Emisyon yolu ile vergi hasılatını arttırmak yasama işlemi gerektirmediginden hükümetler için enflasyon vergisine başvurmak cazip bir hal alabilmektedir.

Enflasyonun bu sonuçları doğurabilmesi gelir vergisi bünyesindeki iki mekanizma aracılığıyla mümkün olmaktadır (MORGAN, D.R., Akt., Akalın, G., 1986:368). Bunlar; Gayri safi gelir ve vergilendirilebilir gelir ilişkisi ile vergi borcu ve vergilendirilebilir gelir ilişkisidir.

4.2.1.1.1. Gayri Safi Gelir ve Vergilendirilebilir Gelir İlişkisi

Gayri safi gelir ve vergilendirilebilir gelir arasındaki geçişi sağlayan unsur indirimlerin hacmi ve niteliğidir. Bu indirimler parasal olarak sabit olduklarından, enflasyon dönemlerinde vergilendirilebilir gelir, gayri safi gelire göre daha hızlı artar. Şöyleki;

Gayri safi gelir - İndirimler = Vergilendirilebilir gelir (matrah)

İndirimler ise enflasyon dönemlerinde reel olarak giderek küçülürler.

$$\frac{\text{İndirimler}}{P_t} > \frac{\text{İndirimler}}{P_{t+1}}$$

P_t : t dönemi fiyatlar genel düzeyi

Bu durumda gayri safi gelir reel olarak sabit kalsa da gayri safi gelirin vergilendirilen bölümü, nispi olarak yükselir ve her mükellefin karşılaştığı ortalama vergi haddi giderek artar.

4.2.1.1.2. Vergi Borcu ve Vergilendirilebilir Gelir İlişkisi

Vergi yükü dağılımı, ayrıca artan oranlı vergi oranları aracılığı ile sağlanır. Enflasyon nedeniyle vergi borcunda meydana gelen artış en üst vergi dilimi hariç vergilendirilebilir gelirdeki artıstan daha büyük olur. Çünkü, reel vergilendirilebilir gelirin daha büyük bir kısmı giderek daha yüksek marjinal vergi oranlarına maruz kalır.*

$$\frac{\Delta V_b}{V_b} > \frac{\Delta V_g}{V_g}$$

V_g = Vergilendirilebilir gelir

V_b = Vergi borcu

* Ayrıntı için 4.2.1.2. kısmında verilen ARONSON örneği incelenebilir.

Enflasyon dönemlerinde gerek indirimlerin reel olarak giderek küçülmesi, gerekse en üst dilim hariç vergilendirilebilir gelirin daha büyük bir kısmının giderek daha yüksek marjinal vergi oranlarına isabet etmesiyle ortalama vergi oranlarındaki ve vergi borcundaki artışın en büyük payı en alt gelir grupları üzerine düşmektedir. Bu iki mekanizmayı da işleten şey mükelleflerin parasal gelirlerinin hızla artması sonucunda indirimlerin ve vergi dilimlerinin reel olarak hızla erimesine de neden olan enflasyondur.

4.2.1.2. Parasallaştırma Yolu ile Vergi Gelirinin Artması

Kamu açıkları enflasyonu besleyen ana nedenlerin başında gelmektedir. Açığın geleneksel finansmanında ise; dış borçlanma, iç borçlanma ve monetizasyon (parasallaştırma) gibi yöntemlere başvurulmaktadır.

Kamu harcamalarının, vergi sınırına ulaşılmış olması, iç ve dış borçlanma ile tamamen finanse edilememesi durumunda hükümetlerin başvurabileceği diğer finansman kaynağı ise emisyon hacmini arttırmaktadır (ACKLEY, G., 1961:423).

"Gelişmekte olan ülkelerin kalkınma çabalarını sürdürebilmeleri için gerekli olan sermaye birikimini, açık finansman yoluyla sağlamaları dışında bir olanığa sahip olmadığı ileri sürülmektedir. Bunun nedeni olarak, i) bu ülkelerin vergi tabanının yüksek vergi yükünü çekecek ölçüde yeterli olmaması, ii) yeterli vergi tabanı olsa bile vergi yönetiminin bu avantajdan yararlanabilecek etkinlikte olmaması, iii) politik gerekçelerin, yüksek vergi yükünün olanaksız olduğunu gösterdiği ileri sürülmektedir" (TANZI, V., 1978, Akt., Yıldırım, R.,

1995:2). "Sınırlı dış borçlanma olanağı ve gelişmemiş sermaye piyasalarına sahip olmaları nedeniyle bu ülkeler finansman açıklarını çoğunlukla merkez bankası kaynaklarından karşılamaktadırlar. Bu ise para arzının artmasına, fiyatlar genel düzeyinin yükselmesine ve para biriminin değerinin düşmesine neden olmaktadır. Para biriminin değerindeki bu azalma ise bir tür vergi olarak kabul edilmektedir" (YILDIRIM, R.,1995: 2).

"Mali açığın parasallaştırılması kamu sektörüne reel harcama gücü transfer etme fonksiyonu ile vergilemeye alternatif olan ya da bir vergileme biçimi olan enflasyon olgusudur. Yüksek, vazgeçilemez ve sabit kamu harcama talebi devam ederken vergilemenin politik sınırına ulaşmanın sözkonusu olduğu her durum bu olgunun kendine has özelliğidir" (NOWOTNY, E., 1980:1038).

Mali açığın parasallaştırılması yoluyla hükümet iki tür gelir elde eder: Senyoraj ve Enflasyon Vergisi.

"Parasallaştırma kanalıyla hükümetin elde ettiği ilk gelir türü senyorajdır. Senyoraj, reel para talebindeki artışa bağlı olarak, enflasyonist baskılara yol açmaksızın hükümetin gelir elde etmesidir. Reel para talebi enflasyona bağlı olduğu için enflasyon düştükçe reel para talebi de artacak ve böylelikle senyoraj geliri artacaktır (SÖNMEZ, S., 1993:180).

Parasallaştırma kanalıyla hükümetin elde ettiği ikinci tür gelir, enflasyon vergisidir. "Hükümet emisyon hacmini arttırarak mal ve hizmetler satın alıp mali açığı finanse edebilmektedir. Burada önemli olan sürülen paranın halk tarafından absorbe edilmesidir. Enflasyon nedeniyle elinde tuttuğu paranın satınalma

gücü azalan halk kaybettiği değere eşit olacak şekilde parasının miktarını arttırmaya çalışacaktır." (DORNBUSH, R., FISCHER, S., 1990:657 ayrıca Bkz. COOPER, R.N., CORDEN, W.L., 1993:156). "Reel para talebi genellikle gelirin ve faizin kararlı bir fonksiyonudur. Belirli bir gelir düzeyi ve faiz oranı karşısında, halk eğer elinde belirli bir reel para stoku bulundurmaya istiyorsa, elindeki nominal parayı enflasyon oranında arttırmak zorundadır. Aksi halde enflasyon mevcut nominal para stokunun reel değerini arzu edilen düzeyin altına düşürecektir" (NEMLİ, M., 1991:204).

Para stokunun reel değerini sabit tutmak amacıyla nominal para stoku enflasyon oranında arttırılacağından hükümetin piyasaya sürdüğü para sürekli emilecek ve bu yolla hükümet belirli bir reel gelir elde etme olanagina sahip olacaktır.

"Halk harcamalarını gelirine denk düşecek düzeyin altına indirmek zorunda bırakıldığı için bu olay enflasyon vergisi olarak anılmaktadır. Yani, gelirin bir kısmı nominal para stokunu arttırmak amacıyla kullanılmak zorunda olduğu için halk, gelirinden daha az harcamak ve aradaki farkı hükümete aktarmak zorunda bırakılmaktadır" (NEMLİ, M., 1991:205).

Hükümetin enflasyon vergisi kanalıyla elde edeceği gelir;

$$IT = P.M (y, i)$$

eşitliği ile saptanabildiği varsayılmaktadır.

IT = Enflasyon vergisi
M = Reel para talebi
P = Enflasyon oranı
y = Reel Gelir
i = Nominal faiz oranı

Sabit bir para talebi karşısında mali açığı finanse etmek için para basılması sonucu enflasyon oranında ortaya çıkacak bir artma ve sabit bir enflasyon oranı karşısında reel para talebinde bir artış hükümetin bu kanalla elde ettiği geliri arttıracaktır. Ancak, enflasyon vergisi gelirinin azalması ise, başlıca şu nedenlere dayandırılabilir: Para talebinin enflasyon beklentilerinin bir fonksiyonu olması ile enflasyon beklentilerinde görülecek bir artış reel para talebinde bir azalma yaratacaktır. Elde para tutmanın maliyeti enflasyon oranının yükselmesi sonucu artacaktır. Sonuçta ise, halk elindeki reel para stokunu azaltacaktır.

Paranın satın alma gücünün düşürülmesi varlıklarının bir bölümünü para olarak tutan grupların satın alma güçlerini azaltmakta, başka bir deyişle, gruplardan belirli bir satın alma gücünün başka gruplara transfer edilmesine neden olmaktadır. Açıktır ki, bu durum esas itibariyle bu gruplardan dolaylı olarak vergi alınması halidir (ERTUĞRUL, A., 1979:86).

"Keynes'e göre kamunun onaylayıp salmaktan, böylece halkla yüzyüze gelmekten kaçınmak için bulduğu ve hatta en güçsüz hükümetin bile zorlayacağı başka bir şey kalmayınca tatbik edebileceği bir vergileme biçimi olan enflasyon vergisi, görünmez bir verginin (MORAG, 1965) bütün cazibesine sahiptir" (NOWOTNY, E., 1980:1038).

Para arzının genişlemesiyle yükselen fiyatlar genel düzeyi vergi matrahını da arttırır. Artanoranlı vergi tarifesinin de uygulamaya konulmasıyla özel kesimden kamu kesimine daha fazla gelir aktarılır.

G.Tullock ve R.M. Mckenzie devletin enflasyon dönemlerinde artan oranlılık vasıtasıyla daha fazla gelir elde ederken, kişilerin artan gelirlerine karşılık daha fazla vergi ödemek zorunda kalmalarıyla harcama güçlerinin zayıfladığını açıklamaya çalışmışlardır (TULLOCK, G ve Mc KENZIE, R.B., 1985).

Tullock ve McKenzie; Enflasyonun gelir vergisinin önemli bir gelir kaynağı olduğu vergi sisteminde hükümete ödenen para miktarını arttırdığına işaret ettikten sonra, enflasyon dönemlerinde insanların gelirlerinin yükselmesine rağmen hükümete ödedikleri gelirlerinin payı daha hızlı arttığından devletin aksine kişilerin daha az harcama yapmak zorunda kaldıklarını tesbit etmişlerdir.

Enflasyonu vergilemenin gizli bir şekli olarak gören Tullock ve Mckenzie üç kişilik bir ABD ailesinin ödediği vergide enflasyon nedeniyle ortaya çıkabilecek bir artışı şöyle hesaplamışlardır.

Aylık geliri 18.000 \$ olan ve üç kişilik muafiyet ve indirimlerden yararlanan ailenin %10 enflasyon artışı dolayısıyla bir sonraki yıl geliri 19.800 dolara yükseldiği ve indirim tutarlarının değiştirilmediği varsayımı ile ailenin vergilendirilebilir geliri ilk yıl için 12.950 \$ iken, 2. yıl için 14.750 \$ olmuştur (Bkz. Tablo 1.4). Bu yaklaşık %14'lük bir artıştır. Dahası artan oranlar nedeniyle vergi borcu 2947 \$'a

yükselmiştir. Bu ise %18'lik bir artıştır. Böylece vergi artış oranları enflasyonun üstünde gerçekleşen aile daha yüksek gelir ile daha az satın alabilecek fakat daha fazla vergi ödemek zorunda kalacaktır.

Tablo 1.4
Üç Kişilik Bir Aile Üzerindeki Enflasyon Vergisi Hesabı

	1976	1977
Ailenin parasal geliri	18.000	19.800
- İndirimler herbiri 750\$'lık üç kişi için muaflik 2250 \$ Standart İndirim 2800 \$		
<hr/> Top.İnd.Haddi	<hr/> 5050-	<hr/> 5050-
Vergilenebilir Gelir	12.950	14.750
Toplam Vergi	2.497	2.947
Ailenin parasal geliri	18.000	19.800
Toplam Vergi	<hr/> 2.497	<hr/> 2.947
Vergi Sonrası parasal geliri	15.503	16.853
<hr/> Vergi sonrası parasal gel. satınalma gücü	<hr/> 15.503*	<hr/> 15.320*

Kaynak: McKenzie, R.B., Tullock, G., Modern Political Economy, 1985:333.

* 1975 Fiyatlarıyla

Gerçekten de ailenin vergi sonrası gelirinin satınalma gücü 1975 yılı fiyatlarıyla karşılaştırıldığında %1 oranında bir azalma göstermiştir. Aslında gelir yükselmezken, devlete ödenen vergide büyük artış söz konusudur. Harcamalarını arttırabilme düşüncesinde olan hükümet kazançlı durumda iken aile reel gelirinde meydana gelen artıştan daha fazlası üzerinde vergi

"Böylece enflasyon vergisi devlet harcamalarının etkin bir kaynağı olmaktadır" (TULLOCK, McKENZIE, R.B., 1985:332)

Bir ailenin doğrudan ödediği enflasyon vergisini ise ARONSON şu şekilde hesaplamaktadır Tablo (1.5) (ARONSON, 1985:407-409).

İki çocuklu bir ailenin yıllık gelirinin 30.000 dolar olduğunu ve yapılan indirimlerden sonra vergi borcunun 4.953 dolar olarak hesaplandığını varsayalım. Ailenin yüzyüze geldiği Marjinal Vergi Oranı (MVO) %32 Ortalama Vergi Oranı (OVO) %19'dur (Bkz. Tablo 1-5). Şimdi, enflasyon oranının %100 yükselmesi ile ailenin hem gelirlerinin hem de satın aldıkları mal ve hizmetlere ödedikleri fiyatların iki katına çıktığını varsayalım. Gelir 60.000 dolar olurken, MVO %32'den %49.6, OVO ise %29'a yükselmektedir. Ailenin vergi sonrası geliri ise %76'lık bir artışla 24.947 dolar'dan 43.948 dolara çıkmaktadır. Oysa, enflasyon sonrası vergi yükü orjinal seviyenin iki katı - enflasyon oranının gelirden yarattığı artış kadar- yani 9.906 dolar olmalıydı. Ancak 16.052 dolar olmuştur. Buradan ailenin ödeyeceği enflasyon vergisi $(16.052\$ - 9.906\$ =) 6.146$ dolar olarak hesaplanmaktadır.

Aşağıdaki Tablo (1.5) hükümetlerin enflasyona başvurma isteklerinin haklılığını ortaya koyar niteliktedir. Böylece denebilir ki;

"Oy verme mekanizmasıyla siyasal sonuçları etkileyen seçmenlerin vergi oranlarını düşüren ve seçmenlere daha fazla kazanç sağlayan politikacıları desteklemeye meyilli olacaklarını savunan Buchanan ve Tullock'a göre başarılı (veya olmak isteyen) politikacılar, böylelikle seçim vaatlerine sermaye temin etmek için vergi oranlarını arttırmaktan ziyade mükellefi daha yüksek

marjinal vergi dilimlerine iten enflasyon sürüklemesi yoluyla kaynak sağlamayı tercih edecektir" (SWAN, P.L., 1990:143).

Tablo 1.5
Dilim Kayması
-iki Çocuklu bir Aile-

Dolar

	Enflasyon Öncesi	Fiyatların 2 kat Artışı Sonrası	Artış Oranı (%)
GELİR	30.000	60.000	100
-İndirimler	0	3.400	
-Muafiyetlikler	4.000	4.000	
VERGİLENEBİLİR GELİR	26.000	52.600	102
VERGİ ORAN LİSTESİ			
Vergi	4.953	16.052	224
M.V.O.	0.32	0.49	
O.V.O.	0.19	0.29	
VERGİ SONRASI GELİR	24.947	43.948	76

Kaynak: ARONSON, R.J., Public Finance, 1985, s.409.

"Endekslenmemiş vergi sisteminden dolayı yüksek bir enflasyon oranı vergi mükelleflerini daha yüksek marjinal vergi dilimlerine zorlayan mali ya da enflasyon sürüklenmesine neden olarak, hükümetin harcama payını arttırabilir" (SWAN, P.L., 1990:147).

4.2.2. Gelir Azaltıcı Etkisi (Tanzi Etkisi)

Enflasyonun vergi sistemi üzerindeki bir diğer etkisi Vito Tanzi tarafından ileri sürülmüştür. "Tanzi'ye göre; reel vergi geliri, vergilenebilir olay (yani gelirin kazanılması, mal satışları vs.gibi) ile bu vergilenebilir olaya bağlı olarak doğan

vergi borcunun idare tarafından tahsil edildiği zaman arasında geçen süre olarak hesaplanan toplama süresindeki gecikmeden dolayı enflasyon tarafından aşındırılır" (EFRAIM, S., 1991:136).

Burada önemli olan unsur verginin gelir esnekliğidir. "Enflasyon oranının yükseldiği dönemlerde, vergilerin toplanmasındaki kaçınılmaz gecikmeler yüksek esnekliklerle telafi edilmezse önemli sonuçlara yol açacak ve reel gelirden bir azalışa öncülük edecektir" (TANZI, V., 1989:154).

Tanzi'ye göre, enflasyonun vergi gelirlerinin reel değerini arttırması için;

- a. Vergi sisteminin esnek olması,
 - b. Vergi toplamadaki gecikmelerin kısa olması,
- gereklidir.

"Gelişmekte olan ülkelerin yapısından doğan vergi toplamadaki uzun gecikmeler ve düşük esneklik gibi sorunlar, enflasyonun hükümetin reel vergi gelirini azaltması sonucunu doğurmaktadır. Toplama süresi ne kadar uzun ve enflasyon oranı ne kadar yüksek olursa enflasyon öncesi vergi düzeyindeki azalma yüzdesi o kadar fazla olacaktır" (TANZI, V., 1989: 647).

Kısaca denebilir ki, "reel vergi tahsilatı enflasyon hızlandıkça azalma eğiliminde olacaktır. Vergi gelirlerindeki bu yıpranma "Olivera-Tanzi" etkisi olarak tanımlanır (ALTUĞ, N., :50). Böylece mali açığın parasallaştırılması, bir taraftan enflasyon vergisi kanalıyla hükümete reel olarak gelir sağlarken, diğer taraftan vergi gelirini reel olarak azaltmaktadır (NEMLI, M., 1991:200).

1. Vergi Sisteminin Esnek Olması

"Vergi yapısı üzerinde enflasyonun etkisi, vergi çeşitlerinin fiyat artışı karşısında farklı esneklikler göstermesiyle ortaya çıkar" (NOWOTNY, E., 1980:1025).

"Vergi sistemleri ya da tek tek çeşitli vergiler iktisadi dalgalanmaları, bu arada özellikle enflasyonu idarenin müdahalesine gerek kalmadan, kendiliginden hafifletici etki yapmaktadırlar" (ULUATAM, Ö., 1981:54).

Maliye literatüründe yapısal istikrar sağlayıcı olarak bilinen bu olgu hakkında bilgi edinmek için vergi sisteminin -ya da belli bir verginin- gelir seviyesindeki değişmelere karşı tepkisini gösteren esneklik değerinin ölçülmesi gerekir.

$$E_T = \frac{\Delta T/T_0}{\Delta Y/Y_0}$$

Bu formülde ΔT toplam vergi miktarındaki, ΔY toplam gelir seviyesindeki değişmeleri T_0 ve Y ise bir önceki dönemde elde edilen toplam vergi ve gelir miktarlarını göstermektedir.

Bu tür esneklik hesabının anlamlı olabilmesi için idarenin vergi sisteminde matrahlar, oranlar, muaflik, istisnalar vs. ile ilgili değişiklikleri yapmamış olması gereklidir. Aksi halde,

sağlanan vergi tahsilatı yalnız esnekliğin değil bu iradi değişikliğin de sonucu olacaktır. Bir verginin gelir esnekliği, aşağıdaki faktörlere bağlıdır (TURHAN, S., 1993:279).

1. Gelir seviyesindeki değişmelere karşı toplam vergi hasılatındaki değişme, öncelikle vergi konusuna ve vergi matrahına bağlıdır. Gelir esnekliğini belirleyen en önemli etkenlerden biri, vergi matrahının ekonomideki dalgalanmalara ne ölçüde bağlı olduğu, yani milli gelirdeki değişmelere karşı nasıl tepki gösterdiğidir. Örneğin, her bireyin aynı miktarda ödediği bir baş vergisinin geliri ekonomik dalgalanmalardan etkilenmez iken kâr üzerinden alınan bir verginin gelir hasılatı gelire büyük ölçüde bağlıdır.

2. Gelir esnekliğini belirleyen ikinci faktör, vergi matrahındaki değişmelere karşı ortalama vergi haddinde ortaya çıkacak değişme, yani vergi tarifesi yapısıdır. Artan oranlı bir tarife matrahta meydana gelecek bir artışı artan oranlı biçimde kavrayarak vergi gelirinin vergi matrahındaki artıştan daha çok artmasına yol açar. Böylece artan oranlı tarifelerde gelir esnekliği, (1)'den yüksek, sabit oranlılarda (1)'e eşittir.

3. Vergi esnekliği açısından önemli olan üçüncü faktör ise, vergilerin yapısal özelliklerinin vergi gelirlerinin gerek düzeyini, gerekse tahsil edilme zamanını ne ölçüde etkilediğidir. Vergi borcunun doğuşu ile tahsili arasında geçen zaman, ekonomideki likiditenin uygun olmayan bir zaman içinde arttırılmasına ya da azaltılmasına neden olabilir.

"Milli gelir değiştikçe, vergi sisteminin yasal niteliklerine bağlı olarak, toplanan vergi gelirindeki yüzde

değişiklikte, milli gelirdeki yüzde değişiklikten daha büyük, daha küçük ya da birbirine eşit olacaktır. Bu teorik ya da yasal esneklik sonuç olarak 1'den büyük 1'den küçük ya da 1'e eşit olacaktır. Vergi toplamada gecikme olmayan bu teorik dünyada, eğer vergi sisteminin esnekliği 1'den büyükse enflasyon hükümetin reel vergi gelirinin artmasına yol açacaktır" (NEMLİ, M., 1991:212).

"Enflasyon, nominal geliri arttırır ve insanların daha yüksek vergi dilimine girmesine neden olur. Eger vergiler de artan oranlı ise, bu olay hükümetin daha fazla reel vergi geliri elde etmesi sonucunu verecektir. Bu, vergilerin nominal gelir esnekliğinin (1)'den büyük olduğu anlamına gelmektedir. Bunun olmasının diğer bir koşulu da, vergi toplamadaki gecikmelerin kısa olmasıdır" (NEMLİ, M., 1991:210).

G.O.U'lerde vergi toplamada görülen gecikmeler uzundur ve vergilerin gelir esnekliği (1)den fazla büyük değildir ve bazen (1)den küçüktür (SÖNMEZ, S., 1994:591).

Söz konusu ülkelerin vergi sistemleri genellikle daha az artan oranlıdır ve ağırlıklı olarak dolaylı vergilere dayanmaktadır. Dolaylı vergiler ise dolaysız vergilere göre daha az artan oranlıdır. Servet vergisine tabi malların değerinin yeniden belirlenmesi yeterince sıklıkla yapılamamakta ve enflasyon karşısında aşırma göstermektedir. COU'lerin vergi yapısının bu özellikleri, enflasyonun hükümetin reel vergi gelirini azaltması sonucunu doğurmaktadır.

2. Vergi Toplamadaki Gecikmelerin Kısa Olması

Enflasyonun vergi ödeme sürelerine göre ve vergilerin gelir esnekliği gözönünde bulundurularak reel vergi gelirlerinin de etkilenmesi sözkonusu olmaktadır. Yani enflasyon dönemlerinde, reel gelirdeki artış, vergi toplamadaki gecikmelerin kısa olması ve vergi sistemlerinin gelir esnekliğinin (1)den büyük olduğu durumlarda gerçekleşir.

"Enflasyon oranlarının ve vergi toplamadaki gecikmelerin vergi gelirlerinin reel değeri üzerindeki etkisi,

$$R = \frac{1}{(1+p)^n} \text{ eşitliği çözülerek hesaplanabilir}$$

Eşitlikte R, bugün toplanan fakat vergilenebilir olayın meydana geldiği zamandaki fiyat ile ifade edilen 1 liralık vergi gelirinin bugünkü reel değerini, p aylık enflasyon oranını, n ise ay olarak kabul edilen gecikme süresini ifade etmektedir" (TANZI, V., 1977: 157).

Tablo 1.6, çeşitli enflasyon ve gecikme oranlarıyla yukarıdaki eşitlik çözümlenerek Tanzi tarafından hazırlanmıştır. Bu Tablo, vergi sisteminin fiyat esnekliğinin 1'e eşit olduğunu varsayarak, çeşitli enflasyon oranlarının ve gecikme sürelerinin toplam vergi gelirleri üzerindeki etkisini hesaplamak için kullanılabilir. Konunun açıklık kazanması için aşağıda yapılan açıklamalar TANZI (1977) çalışmasından alınmıştır;

Tablo 1.6, vergilerin sıra ile gecikme süresinin 0, 1,2,3....,12 ay olma durumuyla tahsil edildiğini varsaymaktadır. Bu gecikmeler yatay bir şekilde tablonun üst kısmında

gösterilmektedir. Tablonun sol tarafında dikey sütunda seçilmiş aylık enflasyon oranları gösterilmektedir. Böylece tablodaki her satır belirli bir enflasyon oranında, tahsildeki ortalama gecikmenin 1 aydan 12 aya doğru değişmesi sonucu toplam reel vergi gelirlerinin nasıl etkileneceğini göstermektedir. Başlangıçta enflasyon oranı "0" olarak varsayılmış daha sonra aylık %1, %2 ve %50'ye kadar uzanan seçilmiş oranlar ele alınmıştır. Buna göre örneğin aylık enflasyon oranının %10 olması halinde vergiler herhangi bir gecikme olmadan, yani 0 (Sıfır) gecikme ile toplanabiliyorsa, reel vergi gelirlerinde herhangi bir azalma olmayacaktır.

Vergi sisteminde ödemedeki gecikme ne kadar uzun ve aylık enflasyon oranı ne kadar yüksek olursa ülkenin maruz kalacağı vergi gelirinin gerçek değerindeki azalma da o kadar büyük olacaktır.

Tablo, vergi tahsilatındaki gecikmeler ve gittikçe artan enflasyon oranının etkisiyle vergi gelirindeki reel düşmenin ne olacağını da göstermektedir. Buna göre örneğin vergi toplamada 4 aylık bir gecikmeye maruz kalan ülke, enflasyon oranının %5 gerçekleştiği durumda vergi gelirinin reel değeri %18 oranında düşecektir. Enflasyon oranı %10 olursa kaybedilen reel vergi değeri %32 olacaktır.

Enflasyon oranının (0) olması halinde, toplanan liranın değeri uzun zaman aynı kalacağından vergi değerinde düşme olmayacaktır. Ayrıca eğer gecikme (0) ay olabilseydi o zaman da enflasyon oranı ne olursa olsun vergi gelirinin reel değerinde azalma olmazdı. Konunun bütünlüğünden ortaya çıkan üç temel sonucu kısaca şu şekilde özetlemek mümkündür:

1. Vergi sistemi fiyat esnekliğinin 1 olduğu varsayımı ile sözkonusu enflasyon oranında, vergileri toplamada ortaya çıkan gecikmeler ne kadar uzun olursa hükümetin elde ettiği vergi gelirindeki enflasyon nedeniyle ortaya çıkan net azalma o kadar fazla olacaktır (ceteris paribus).

2. Vergilerin toplanmasındaki gecikmelerin artması halinde, enflasyon oranı ne kadar yüksek olursa, vergi gelirinin reel değeri o kadar düşük olacaktır (ceteris paribus).

Tablo 1.6
Reel Vergi Geliri Üzerinde Enflasyon Oranlarının ve Vergi Ödemelerindeki Gecikmelerin Etkisi

Aylık Enflas. Oranı	Vergilerin ödenmesindeki aylık gecikmeler												
	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
0	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00
1	1.00	0.99	0.98	0.97	0.96	0.95	0.94	0.93	0.92	0.91	0.90	0.90	0.89
1,5	1.00	0.99	0.97	0.96	0.94	0.93	0.91	0.90	0.89	0.87	0.86	0.85	0.84
2	1.00	0.98	0.96	0.94	0.92	0.91	0.89	0.87	0.85	0.84	0.82	0.80	0.79
3	1.00	0.97	0.94	0.91	0.89	0.86	0.84	0.81	0.79	0.77	0.76	0.72	0.70
4	1.00	0.96	0.92	0.89	0.85	0.82	0.79	0.76	0.73	0.70	0.68	0.65	0.63
5	1.00	0.95	0.91	0.86	0.82	0.78	0.75	0.71	0.68	0.65	0.61	0.58	0.56
6	1.00	0.94	0.89	0.84	0.79	0.75	0.70	0.67	0.63	0.59	0.56	0.53	0.50
7	1.00	0.93	0.87	0.82	0.76	0.71	0.67	0.62	0.58	0.54	0.51	0.48	0.44
8	1.00	0.93	0.86	0.79	0.74	0.68	0.63	0.58	0.54	0.50	0.46	0.43	0.40
9	1.00	0.92	0.84	0.77	0.71	0.65	0.60	0.55	0.50	0.46	0.42	0.39	0.36
9,4	1.00	0.91	0.84	0.76	0.70	0.64	0.58	0.53	0.49	0.45	0.41	0.37	0.34
10	1.00	0.91	0.83	0.75	0.68	0.62	0.56	0.51	0.47	0.42	0.39	0.35	0.32
20	1.00	0.83	0.69	0.58	0.48	0.40	0.33	0.28	0.23	0.19	0.16	0.13	0.11
30	1.00	0.77	0.59	0.46	0.35	0.27	0.21	0.16	0.12	0.09	0.07	0.06	0.04
40	1.00	0.71	0.51	0.36	0.26	0.19	0.13	0.09	0.07	0.05	0.03	0.02	0.02
50	1.00	0.67	0.44	0.30	0.20	0.13	0.09	0.06	0.04	0.03	0.02	0.01	0.01

Kaynak: TANZI, V., "Inflation, Lags in Collection and Tax Revenue", International Monetary Fund, Staff Papers, 1977:158.

3. Tablo 1.6, ödemedeki gecikmelerin azaltılması durumunda, ülke için mümkün hale gelen kazançları da göstermektedir. Böylece örneğin enflasyonist bir süreç ile yüzyüze gelen ülke çok daha kısa süreli bir gecikme ile toplanan KDV'ni gelir vergisi yerine koyabilir (TANZI, V., 1977:157-60). "Çeşitli idari gecikmelerden dolayı ortaya çıkan reel vergi kayıplarına karşı, hükümet gelirlerini korumak için çeşitli yöntemler sözkonusudur. Bu yöntemler kazandıkça öde şeklinde vergilemenin geliştirilmesi, geciktirilmiş vergi ödemeleri için öngörülen ceza ve ödemelerin yükseltilmesini içeren hükümete ait ödemelerin endekslenmesi ve satış vergilerinin ödeme gecikmelerinin azaltılması gibi ölçüleri kapsar" (NOWOTNY, E., 1980:1027).

4.3. VERGİ TÜRLERİNİN ENFLASYONDAN ETKİLENME DERECELERİ

Enflasyonun vergi yapısı üzerinde etkisi, vergi çeşitlerinin fiyat artışı karşısında farklı esneklikler göstermesiyle ortaya çıkar. Bu esneklik, enflasyonun vergi oranlarını arttırmamasından dolayı genelde gelir vergilerinde harcama vergilerinden daha yüksektir. Vergi sistemlerindeki önemli farklılıklardan dolayı her bir ulusun enflasyonun vergi sistemleri üzerindeki etkisi konusunda önemli farklılıklarla karşılaşacağı açıktır. Açıkça vergi sisteminin enflasyonist tahribat sorunları geliri vergilemeye ağırlık veren ülkelerde dolaylı vergileme biçimini kullanan ülkelere daha geniş çapta olacaktır (NOWOTNY, E., 1980:1025-26).

"Enflasyon devletin vergiler kanalıyla milli gelirden aldığı payı, dolaylı ve dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki oranına, uygulanan vergi tarifelerinin türüne ve dolaysız vergilerin peşin ödeme durumuna göre arttırır, azaltır

veya etkilemez" (HEPER, F., 1981:66).

Vergi türlerine göre yapılan incelemelerde enflasyonun kurumlar ve gerçek usulde gelir vergisi gelirini arttırıcı; götürü usulde gelir vergisini, ölçü üzerinden alınan (spesifik tarifeli) harcama vergilerini, emlak vergilerini ve gümrük vergilerini azaltıcı yönde etkilediği ve değer üzerinden alınan (advalorem tarifeli) harcama vergilerini ise etkilemediği öne sürülmektedir (BULUTOĞLU, K., 1988:503).

Dolaysız vergilerin önemli paya sahip olduğu ve enflasyonun yüksek oranda gerçekleştiği ekonomilerde, artan oranlı tarifelerin uygulanması vergi gelirlerinde artış sağlarken, düz oranlı tarifelerin uygulanması hasılda önemli bir değişiklik sağlamayacaktır. Ayrıca enflasyon, dolaysız vergilerde peşin ödeme ilkesinin uygulanmaması ve vergi tahsilatında meydana gelen gecikmeler nedeniyle vergi gelirini azaltıcı yönde etkide bulunacaktır.

Dolaylı vergilerin ağırlıklı olarak kullanıldığı ekonomilerde ise, vergiler üzerinde enflasyonun etkisi verginin tarifesine bağlı olacaktır. Spesifik tarifelerin uygulanması halinde vergi gelirlerinde azalma olurken, advalorem tarifenin gelir artışı yaratması sözkonusu olacaktır. Ayrıca dolaylı vergilerin tahsil sürelerinin kısalığı bütçe lehine sonuçlar vermektedir.

Enflasyon, vergi matrahının hesaplanmasında gözönünde tutulan istisna, muaflik ve indirim gibi sayısal büyüklükleri etkileyerek vergi türünün işlerliğini (verimliliğini) değiştirebilmektedir.

4.3.1. Gelir Vergisi

"Enflasyonun en çok etkilediği vergi türü gelir vergisidir. Çünkü bu vergide enflasyon karşısında bir yandan indirim, istisna ve muaflıkların aşınması, öte yandan şişen nominal gelirlerin daha üst dilimlere kayması sözkonusudur" (ÖNDER, İ., v.d. 1993:58). Gelir vergisinin matrahı ve artan oranlı tarife yapısı enflasyondan geniş ölçüde etkilenir. Enflasyonist dönemlerde, reel gelir artmazken, gelir vergisi mükellefi dilim daralması sonucu daha yüksek vergi dilimlerine itildiklerinden reel vergi yükü artma göstermektedir.

Gelir vergisi, yapısında bulunan artan oranlılık, en az geçim indirimi, özel indirim v.b. gibi vergiyi şahsileştiren öğeleri bulundurması nedeniyle en adil vergi türüdür. Fakat enflasyon tüm bu özellikleri bozarak gelir vergisinin vergilemede adalet sağlayıcı özelliğini yok ederken, ayırma kuramını da ihlal etmektedir. Şöyle ki, çok kazananın çok, az kazananın az vergi almayı sağlayan artan oranlılık enflasyon dönemlerinde neredeyse tam tersine işlemektedir. Yani gelirin nominal artışına sebep olan enflasyon bir noktadan sonra vergi tarifelerini tek oranlı bir yapıya dönüştürmekte, böylece düşük gelir dilimlerinde sürekli artış gösteren tarife belli bir gelirden sonra değişmemekte ve hatta düşüş göstermektedir. En az geçim indirimi gibi vergi dışı bırakılan gelirler, parasal değer olarak saptandığından enflasyon nedeniyle ayarlamaya gidilmediği sürece işlevini yitirmektedir.

Esnaf muaflığı, küçük çiftçi muaflığı, götürülük için tespit edilen değerler enflasyona göre ayarlanmadığı takdirde bu taban değerler önemlerini yitirmekte, böylece vergi ödeme gücü zayıf olanlar enflasyon nedeniyle vergilendirilebilir hale gelmektedir. Gelir vergisini bütünüyle etkisi altına alan enflasyon, bu verginin gelir dağılımını düzeltme ve vergi adaletini sağlama fonksiyonlarını da böylece ortadan kaldırmaktadır.

Öte yandan, devlet açısından gelir vergisinin tahsilatında meydana gelen gecikme ile orantılı olarak gelir kaybı ortaya çıkmaktadır. Devletin gecikmeli olarak tahsil ettiği vergi gelirleri enflasyon nedeniyle değerini yitirmiş olarak hazineye girmektedir (PEHLIVAN, O., 1993:58).

4.3.2. Kurumlar Vergisi

Kurumlar vergisinde genellikle düz oranlı bir tarife uygulanır. Bu nedenle enflasyonun kurumlar vergisi üzerindeki etkisi tarife dışında bazı etkenlere göre belirlenecektir. Bu etkenlerin başında amortisman, stok değerlendirme ve finansman giderleri konuları gelmektedir.

Amortisman iktisadi kıymetin belirli bir dönemde değerinde meydana gelen düşüşün belirli esaslar çerçevesinde yıllar itibarıyla gider olarak yazılmasına yani kazançtan düşülmesine imkân veren bir sistemdir (ŞENYÜZ, D., 1993:50). Ancak amortisman tutarlarının varlıkların elde edilmiş tarihlerindeki maliyetlerine göre hesaplandığından, enflasyon dolayısıyla amortisman tutarları reel olarak düşmektedir. Böylece kurumlar vergisinin reel yükü artmaktadır. Fakat burada amortisman süresi ve oranı ile enflasyon oranı önemli olmaktadır. Kurumlar vergisinin reel yükü,

enflasyon hızı ve amortisman süresi ile doğru orantılı, amortisman oranı ile ters orantılı bir artış hızı gösterir (ŞENATALAR, B., 1978:22). Meselâ, belli bir enflasyon oranı karşısında amortisman süresi uzadıkça reel vergi oranı da yükselir. Erken yıllarda daha yüksek amortisman oranının kazançtan düşülmesini sağlayan hızlandırılmış amortisman uygulamasının gündeme getirilmesi enflasyonun vergi yükü üzerindeki tahribatlarını giderici olabilecektir. Varlıkların tarihi maliyetleri üzerinden ayrılan amortismanların cari fiyatlar üzerinden elde edilen hasılatın indirilmesi vergi yükünü arttırdığından, iyileştirici bir unsur olarak yeniden değerlendirilmesine gidilmektedir (SEMERCİGİL, M., 1993:25).

Enflasyonun kurumlar vergisine etkisi tartışılırken üzerinde durulması gereken diğer bir husus stok değerlendirme yöntemleri olmaktadır. Yıl sonunda mevcut stokların maliyet değerleriyle gösterilmesi durumunda, enflasyon dolayısıyla bu değerler önemini yitirmekte ve bu değerler güncel tutarlarla tespit edilen gelirden düşülerek matrah hesaplandığından vergi yükünde artış söz konusu olmaktadır. Enflasyonun kurumlar vergisi matrahında yarattığı bu bozulmayı gidermek amacıyla LIFO stok değerlendirme yöntemine gidilmesi uygun görülmektedir.* "Vergilenebilir gelir hesaplamada tarihi maliyet, teçhizat, arazi ve envanterde kayıtlı eşyaların yenileme maliyetinden daha fazla kullanıldığından, kurum gelirleri üzerinden ödenen reel vergi yükü artabilir. Hissedarların nominal değil, reel sermaye kazançları vergilendirildiğinden dolayı, enflasyon kişisel gelir vergilerini arttırabilir. HAMADA, nominal borç faiz ödemeleri vergiden muaf olduğundan hatta başlıca geri ödemeler olmalarına rağmen kurum sermaye yapısının enflasyondan etkilenebileceğine işaret eder" (SCHALL, L.D., 1984:105). Böylece, enflasyonun kurumlar vergisi

matrahını etkilemesinde önemli bir diğer husus finansman giderleri konusunda ortaya çıkmaktadır. Kurum ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla piyasadan sağlanan ticari kredilerin faiz oranlarının enflasyon oranının üstünde seyretmesi, kurumları daha fazla ödemek zorunda bırakmaktadır. Ancak, ödenen faizlerin gider sayılıp kazançtan indirilmesi halinde vergi matrahı düşme gösterecektir.

* Bu yöntemle göre, LIFO (son giren ilk çıkar) stokların eski giriş değerleri üzerinden oluştuğu kabul edilmekte böylece stoklar düşük bir tutarla ifade edilmektedir. Dolayısıyla satılan malların maliyeti yüksek gösterilebilecek, böylece kurumlar vergisi matrahı ve vergi borcu daha düşük olacaktır.

4.3.3. Katma Deger Vergisi

Katma Deger Vergisi mal ve hizmet degerindeki artış üzerinden alınır. Satış fiyatı ile maliyet fiyatı arasındaki farkı ifade eden katma degerin vergilendirilmesi başlangıç üretiminden başlayarak dağıtım ve son tüketim aşamalarına kadar gerçekleştirilir. KDV, tüm sektörlerde perakende aşamaya doğru yayılır ve perakende satış fiyatı üretim zinciri içinde oluşan tüm katma deger bölümlerini kapsar. KDV, kapsamlı bir vergi olması nedeniyle daha fazla mükellef sayısına ulaştığından, kamu gelirini arttırıcı özelliği ile toplam talebi yönlendirmede ve vergi yükünü gelirden harcamalara dönüştürmede faydalıdır (TAIT, ALAN, 1981, Çeviren, Çağlayan, T.,1981:107).

KDV'nin matrahı ekonomik ölçülerle tespit edildiğinden, fiyat artışlarına paralellik gösterecektir. Bu nedenle reel verginin düşmesi söz konusu değildir. Ayrıca KDV'nin düz oranlı bir vergi olması reel gelir sabit kaldığı sürece reel vergi yükünde artış yaratmayacaktır. Reel vergi gelirinde bir düşüş veya artış yaratmaması yönü ile, denebilir ki enflasyonun bu çeşit bir vergi üzerinde etkisi yoktur. Çünkü, vergi matrahını teşkil eden parasal degerde gerçek veya görel olarak ne kadar artış olursa olsun, düz oranlılık nedeniyle vergi daima matrahın belirli bir oranını teşkil edecek ve vergi yükü aynı kalacaktır.

Enflasyonun ödeme süresi bakımından KDV'ne etkisi belirsizdir. Bunun nedeni KDV'nin ödenme süresinin kısalığıdır. Bu süre, beyanname vermek zorunda olan yükümlüler ile vergi kesmekle sorumlu tutulanlar için vergilendirme dönemini izleyen (ülkemizde bu dönem 1 aylık süreyi kapsar) ayın 25. günü akşamına kadar, götürü usulde KDV yükümlüleri için gelir vergisinin tarh

dönemi sonuna kadardır. Ancak hemen ifade edilmelidir ki, ülkemizde 1992 yılı itibariyle 1.010.432* adet götürü gelir vergisi mükellefinin bulunması, KDV'nin reel getirisinde önemli azalma demektir.

4.3.4. Emlak Vergisi

Emlak vergisi gerçek ve tüzel kişilerin mülkiyetinde bulunan bina ve araziden alınan özel nitelikte bir vergidir. Bu bakımdan binalar için mesken olarak kullanılıp kullanılmamasına göre %04, %05, araziler için %03, arsalar için %06 sabit oranında uygulanan tarifelerin enflasyondan etkilenmesi sözkonusu olmamaktadır.

Buna karşılık, enflasyon vergi matrahını önemli şekilde etkilemektedir. Vergi matrahı bina veya arazinin beyan tarihindeki normal alım satım bedeli olurken, beyanı 4 yılda bir yapıldığından enflasyon karşısında değer kaybetmekte, böylece bu vergi dolayısıyla hazineye giren reel gelir çok önemli aşınma göstermektedir.

4.3.5. Veraset ve Intikal Vergisi

Veraset ve Intikal Vergisi mükellefin beyanı üzerine çift artan oranlı bir tarifeye göre hesaplanan bir vergidir. Matrah dilimleri yükseldikçe, mirasçının miras bırakana akrabalık

* Kaynak: Ercan TURKAN, Türkiye'de Gelir Vergisi Yapısının Değerlendirilmesi, DPT Yayınları, 1994, s.11.

derecesi uzaklaştıkça, oran da yükselmektedir.* Menkul malların vergi dairelerince saptanmasının güç oluşu nedeniyle daha çok gayrimenkuller üzerinden hesaplanan bu vergi, gayrimenkul değerlerindeki artış doğru şekilde tespit edilirse çok yüksek getirisi olan bir vergi olacaktır. Ancak veraset ve intikal vergisi tahakkukundan başlayarak 5 yılda ve 10 taksit şeklinde ödendiğinden, bu süre içinde enflasyondan etkilenmekte ve yükümlü açısından vergi taksitlerinin ağırlığı azalma göstermektedir.

5. ENFLASYONUN VERGİ SİSTEMİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİNİN MAKRO EKONOMİK AÇIDAN İNCELENMESİ

5.1. ENFLASYON VE VERGİ YÜKÜ DAĞILIMI

Enflasyon, gelir vergisi sisteminde artan oranlılığın tek oranlı hale gelmesi, dilim daralması, istisna ve muafiyetliklerin gerçek değerlerini aşındırması sonucu vergi yükünün artmasına ve adaletsiz dağılımına neden olabilmektedir. Bunun yanısıra enflasyon verginin, zamanında ödenmemesi nedeniyle öngörülen para cezasının piyasa faiz oranından düşük olması itibarıyla mükelleflere fayda sağlaması sonucunda vergi yükü dağılımında etkili olabildiği daha önceki bölümlerde tartışılmıştır. Ancak, burada reel ve nominal marjinal vergi oranları arasındaki ilişki ile enflasyonun vergi yükü üzerindeki etkileri ortaya konulacaktır. Yani "enflasyon nominal olarak belirlenmiş indirimlerin ve muafiyetliklerin reel değerini azalttığı ve vergi

* Vergi tarifesinin yapısı için Bkz. Selim Kaneti, Vergi Politikası, 1989, s.373.

dilimlerinin reel sınırını daralttığı için, eğer gelir sadece nominal olarak değil aynı zamanda reel olarak da artsa vergi borcunu arttıracaktır" (NOWOTNY, E., 1980: 1029).

"Fiyat artışları sonucunda gelir yükselirken tarifede üst dilimlere geçilmesi dolayısıyla daha büyük marjinal oranlar sözkonusu olur. Tarifede gözükken marjinal oranlar nominal oranlardır. Gelirde hem gerçek, hem nominal artış gerçekleşirse marjinal oran bunların toplamına uygulandığında gelirdeki gerçek artışa nominal marjinal orandan daha yüksek bir reel marjinal oran uygulanmış olur. Diğer bir deyişle, nominal marjinal oranın gelirdeki toplam artışa uygulanması ile bulunan ΔT 'nin reel gelir artışına oranı nominal marjinal orandan büyük olacaktır. Reel marjinal oranın nominal marjinal orandan büyük oluşu fiyat artışları dolayısıyla marjinal oranın büyümesini yansıtır" (SENATALAR, B., 1978:88)*

Enflasyonun artan oranlı vergi yapısını etkileyerek vergi yükü dağılımında neden olduğu değişimi görmek açısından burada NOWOTNY (1980) çalışması ele alınacaktır.

* % 40 Enflasyon artışı ve %48 Nom. Gel. artışı varsayımı altında;

	Gelir (TL)	Vergi (1963 tarifesine göre) (TL)	Gelirdeki Reel Artış %5.71
1. Dönem	30.000	7.125	
%48' lik Nom. Gel. artışından sonra			
2. Dönem	44.400	12,165	

Enflasyon vergisinin etkisi, varsayımlı gelir vergisi grafiğinde (şekil 1.1) gösterildiği gibi bir gelir düzeyinden diğerine değişmektedir. Burada nominal olarak belirlenmiş kanuni oran yapısı %100 fiyat artışı sonucu oluşan daha yüksek nominal

Reel Marjinal Vergi Oranı hesaplamak amacıyla; 2. dönem Reel Gelir/ Vergi Tutarları, enflasyon artışının etkisi giderilerek yani temel yıldaki fiyatlara indirgenerek bulunur.

$$\frac{44.400}{1.40} = 31.714 \quad \text{2. Dönem Reel Gelir Tutarı}$$

$$\frac{12.165}{1.40} = 8.689 \quad \text{2. Dönem Reel Vergi Tutarı}$$

Buradan, değişimler hesaplandıktan sonra

$$\Delta T_r = 1.564$$

$$\Delta Y_r = 1.714$$

$$\text{Reel Marj. Vergi Oranı} = \frac{\Delta T_r}{\Delta Y_r} = \%91.25 \quad \text{olarak bulunur.}$$

Nom.Marj.V.Oranı %35 (1963 Tarifesine göre)

$$R.M.V.O > N.M.V.O$$

$$\text{Reel Gelir Artışı ise } Y_d^r = \frac{Y_d - P}{1+P} = \frac{0.48-0.40}{1+0,40} = \%5.71$$

Reel gelirdeki küçük bir artışa karşın (%5.71), R.M.V.O. %150.33 olmaktadır. Bu oranın %100' ü aşması, reel kullanılabilir gelirden bir gerileme anlamına gelir.

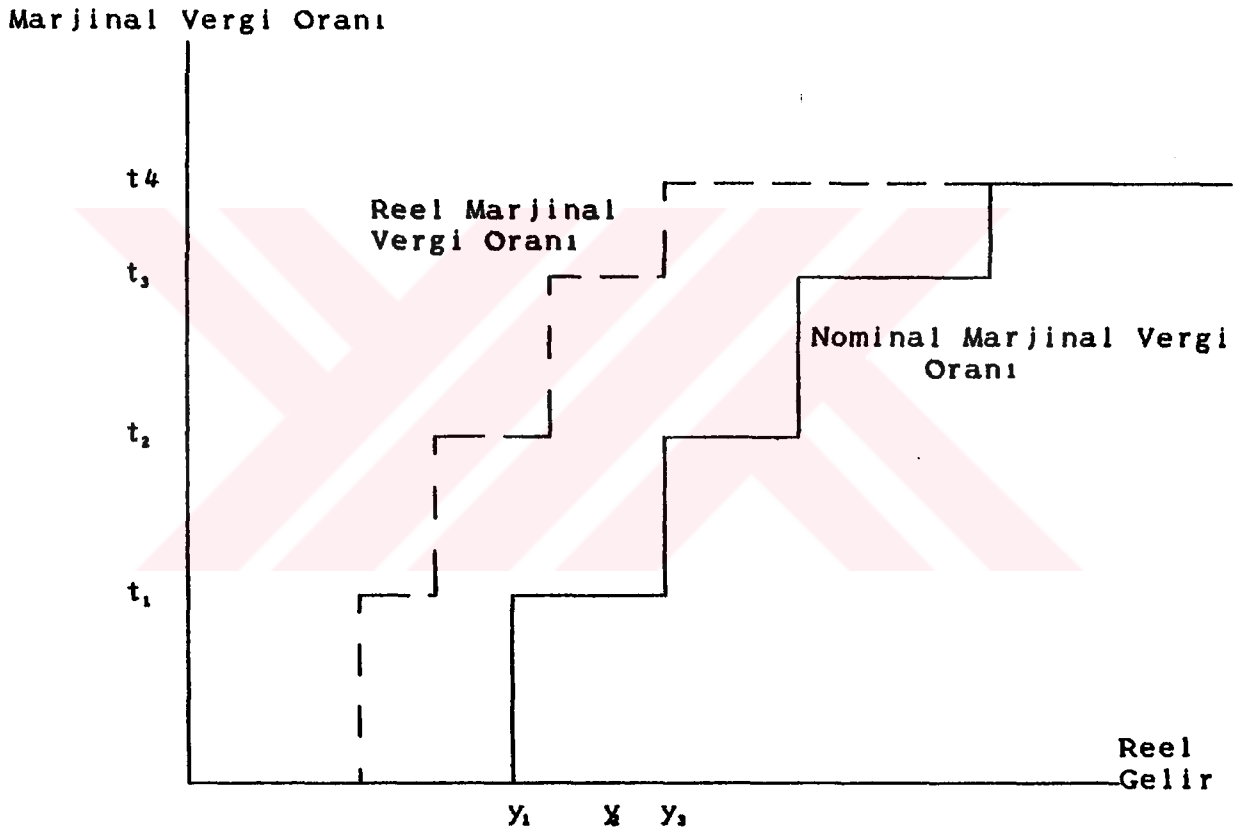
İşlem tarifinin üst dilimlerine doğru uygulandığında R.M.V.Oranındaki bu artışın özellikle alt gelir gruplarında daha şiddetli olduğu ve gelir arttıkça hafiflediği görülecektir.

Bilgi için bkz. ŞENATALAR, B,1978;298.

gelirlere yansıtılan fakat vergi grafiğinde eşit değişikliklerle dengelenemeyen reel vergi oranları ile karşılaştırılmaktadır. "Reel gelire nazaran nominal gelirin enflasyon nedeniyle hızla artması yüzünden özellikle düşük gelir gruplarında M.V.Oranının hızla arttığı, şekil üzerinde açık bir şekilde görülmektedir" (PEHLIVAN, O. 1993;51)

"Düşük gelir grupları kişisel muaflıkların reel değerinin aşınmasından dolayı da ağır vergi yüküne katlanmaktadırlar. Bu durum y1'in altındaki gelirleri gelir vergisi tuzagına (ağına) çekecektir. y2 düzeyindeki orta gelirli mükellefler için bunların nominal gelirleri vergi oranı grafiğinin gittikçe artan bölümlerine (more progressive regions) yettiğinden reel gelirleri daha yüksek marjinal vergi oranları ile vergilenir. Buna karşılık gelir diliminin en üst kısmına (y3) giren mükellef sayısı artarken en yüksek marjinal vergi oranına maruz kalacaklar ve giderek vergi sisteminin artan oranlılığı azalma gösterecektir ve genellikle uzun dönemde gelir vergilemesinin artan oranlı yapısı bozulma göstermekte ve tek oranlı hale gelmektedir" (NOWOTNY, E., 1980: 1029-30).

Sekil 1.1. Varsayımlı Gelir Vergisi Grafiği Üzerinde
Yüzde Yüzlük Fiyat Artışının Etkileri



Kaynak: NOWOTNY, E., 1980: 1030.

Bu şekilde enflasyon artan oranlı tarife yapısı vasıtasıyla vergi yükünde özellikle düşük gelirliiler üzerinde artışa neden olarak ödeme gücü ilkesinin sağlanmasında yararsız hale gelmekte ve vergilemede adalet ilkesinin zayıflamasına yol açmaktadır.

"Enflasyonun, vergilerin kişisel gelir dağılımı üzerindeki etkisini değiştirmesinin farklı diğer şekilleri de söz konusudur" (NOWOTNY, E., 1980:1030). Enflasyon spesifik harcama vergilerinin yükünü azaltarak bu tür malları satın alanların yararına sonuçlar yaratırken satış vergileri gibi advolorem tüketim vergilerinin reel değerini değiştirmez.

"Enflasyon sermaye kazançları üzerinde de spesifik dağıtımsal etkilere sahiptir. Genelde sermaye kazançlarından elde edilen gelirin payı aslında gelirdeki artışla birlikte yükselir (GOODE,R., 1964). Burada sadece yüksek gelirliilerin sermaye kazançlarının vergilenmesi konusunda enflasyonun bozucu etkilerine maruz kalacağını belirtmeye gerek yoktur. Feldstein ve Slemrod (1978) enflasyonun bozucu etkisinin en fazla orta gelirli kurum stokçuları üzerinde olacağını göstermişlerdir" (NOWOTNY, 1980: 1030).

"Vergilemenin diğer ana biçimleri için; örneğin sosyal güvenlik vergilerinin dağıtımsal etkileri üzerinde enflasyonist etki az olacaktır. Halbuki servet vergileri üzerindeki etki bu verginin tekniksel yönetim durumuna bağlı olacaktır. Kâr vergilemesi için ise bu vergilerin hem yansımaları hem de enflasyonist tahribatların kapsamı kesin bir değerlendirme mümkün olmadığından geniş fikirler farklılığına maruzdurlar. Sonuç olarak vergi sistemindeki yönetim gecikmesinin dağıtımsal

etkileri genellikle daha yüksek gelir grupları lehine çalışacaktır" (NOWOTNY, 1980:1030).

5.2. ENFLASYON VE KAYNAK DAĞILIMI

Enflasyonun vergi sistemi üzerinde bozucu etkilerinden dolayı, kamu gelirleri artışı fiyatlar genel seviyesindeki artıştan daha fazla olmakta böylece kamu kesimi lehine kaynak aktarımı sağlanmaktadır.

Enflasyon dönemlerinde servet unsurlarının amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin gerçek değerlerinin tam olarak hesaplanamaması ile kişi ve kurumlardan devlete doğru haksız kaynak aktarımı sözkonusu olabilmektedir. Enflasyonun etkisiyle servet unsurlarının değerleri nominal olarak yükselme gösterir. Bu yükselme zamanla servetin değerinde meydana gelen artıştan indirilip gerçek değer artışı bulunarak bunun üzerinden vergi ödenmesi ile kaynak aktarımındaki haksızlığı önleyici rol oynayacaktır. Aynı durum amortismanına tabi iktisadi kıymetler için de sözkonusudur. Amortismanın tarihi değerler üzerinden hesaplanması, safi gelirin olması gerekenden daha yüksek çıkması sonucunu doğurur. Amortismanına tabi kıymetlerin enflasyonun etkisiyle tarihi maliyet değerleri ile yenileme maliyeti değerleri arasındaki fark oldukça büyümektedir. Bu nedenle mümkün olduğunca amortismanlar cari değerler üzerinden hesaplanmak ve bu değer gelirden indirilerek matrah bulunmalıdır. Böylece kişi ve kurumların devlete aktardıkları kaynak miktarı da adil olacaktır.

"Vergilemenin enflasyonist gücü farklı vergi teşviklerinin reel sonuçları ve böylece tasarlanmış kaynak tahsisi amaçlarını etkiler. Örneğin maden araştırmalarında yapılan yatırımlar ya da vergiden muaf bonolar da olduğu gibi vergi muafiyetlikleri avantajı, eğer enflasyon usule uygun yatırım geliri üzerinde

vergi yükünde bir artış meydana getiriyorsa oldukça genişleyecektir." (NOWOTNY, E.,1980:1033-34). Yani teşvik amacıyla vergiden istisna edilmiş kazançlar üzerinde enflasyonun vergi yükünü arttırma niteliği söz konusu olmayacağından, bu alanda yığılmalar olacaktır.Böylece teşviklerden yararlanan mükellefler, enflasyon nedeniyle avantajlı duruma geçecekler ve kaynak birikimi elde edeceklerdir. Ayrıca teşvik tanınan alanların cazip hale gelmesi, kaynakların bu alanlara alınmasını sağlayacağından kaynak dağılımında bir bozulmanın doğmasına neden olunabilecektir. Aynı durum vergi oranlarının düşük tutulduğu alanlara yönelmenin gerçekleşmesi halinde de ortaya çıkar.



İKİNCİ BÖLÜM
TÜRKİYE'DE ENFLASYONUN GELİR VERGİSİNE ETKİSİ

1. GENEL BİLGİLER

Türkiye, 1960'lı yıllardaki nispi fiyat istikrarından -yani düşük oranlı bir enflasyondan- sonra 1970'li ve 1980'li yıllarda çift haneli enflasyon dönemlerinin yaşandığı bir ülke haline gelmiştir. 1994 yılı sonu itibariyle ise enflasyon oranı 3 haneli rakama ulaşmıştır. Fiyatlar genel seviyesindeki bu yükselmeye bağlı olarak gelir vergisinden sağlanan hasılatın bileşimi ve düzeyi yani, vergi yükü ve bunun dağılımı değişmiştir.

Enflasyon dönemlerinde nominal gelirlerin yükselmesi tanınan çeşitli istisna ve muaflik hadlerinin aşınması nedeniyle artan oranlı vergi tarifelerinin uygulandığı gelir vergisinde enflasyon oranından daha fazla bir artışın gerçekleştiği gözlemlenmiştir. Bu artış özellikle, düşük gelir dilimlerinde yüksek oranda gerçekleştiğinden vergilemedeki adalet ilkesinin zedelenmesine yol açmaktadır.

Çalışmamızın bu bölümünde Türk Gelir Vergisi tarife yapısı, yatırım indirimi, özel indirim, mükellefiyet biçimleri, küçük çiftçi muaflığı, gayri menkul sermaye iradı istisnası, göçmen ve yerleştirilen muaflığı tutarlarının enflasyon karşısındaki durumu incelenecektir. Türk Gelir Vergisinin vergi yükü ve sosyal adalet açılarından enflasyon nedeniyle ne şekilde etkilendiği ortaya konmaya çalışılacaktır. Daha sonra vergisi kaynakta kesilen bir ücretli ile beyan esasına tabi bir tacirin, gelirin elde edildiği ile verginin ödendiği tarih arasındaki zaman farkı dolayısıyla, vergilerindeki aşınmanın hesaplanmasına gidilecektir.

2. GELİR VERGİSİ KURUM VE YOKOMLOLOKLERİ

2.1. GELİR VERGİSİ TARİFESİ

2.1.1. Genel Olarak Türk Gelir Vergisi Tarifesi Yapısı

Türkiye'de gelir vergisi tarifесinin yapısı artan oranlı bir nitelik gösterir. Artan oranlılık prensibinin esası matrah büyüdükçe vergi oranlarının artması biçimine dayanır.

Artan oranlılık ile vergi adaletinin gerçekleştirilmesi ve yükümlülerin kişisel durumlarına uygun vergilendirilmesi sağlanır. "Artan oranlı tarife fedakarlıkta eşitliğin sağlanabilmesi ve gelir dağılımı eşitsizliğinin azaltılmasına imkan verir" (ŞAFAK, M., 1988:55). Ancak, ülkemizde gelir vergisindeki artan oranlılık düşük gelir dilimlerindeki sertliği ve yüksekliği sebebiyle, adeta tersine artan oranlılık durumu yaratarak gelirin adil dağılımını gerçekleştirilememiş ve sonuçta servet dağılımında da büyük eşitsizlikler meydana getirmiştir (PAMAK, M., 1978:138).

Artan oranlı tarifenin kombine, açık ve gizli artan oranlılık türleri vardır. Çalışmamızda, ülkemizde uygulanması bakımından açık artan oranlı vergi tarifeleri grubunda eğri tarife yapıları incelenecektir.

Artan oranlılığın seyri bakımından önemli olan iki etken, tarife basamakları ve artma oranıdır. Tarife basamağı, artan oranlı bir tarifede her oranın uygulanacağı bir çok bitişik vergilendirme birimlerinden oluşan matrah dilimidir. Artma oranı

ise, artan oranlı bir tarifede birbirini izleyen oranlar arasındaki farktır.

"Bir tarife belli basamaklar dahilinde aynı kalmayan, aksine değişen artma oranlarına sahip olursa, böyle bir tarifenin bir diyagram üzerindeki görüntüsü bir eğri şeklinde olur. Bräuer, eğri tarifelerini üç gruba ayırmaktadır: Dilim usulü, uç tarife ve formül tarife" (TURHAN, S., 1993:65).

Eğri tarifenin temel şekli dilim usulüdür. Bu usulde, artan oranlı tarifedeki oranlardan herbiri -bir üst ya da alt dilime bakılmaksızın- sadece karşılık geldiği dilime uygulanmaktadır. Bu suretle her bir dilim için bulunan vergi tutarları toplanarak matrahın bütününe ait vergi miktarı hesaplanabilmektedir.

Ülkemizde 1950-1980 dönemi boyunca uygulanan tarifenin şekli bu yöneme örnektir. Dilim usulünün yapısı hakkında bilgi vermek için aşağıda bu tarife kısmen ele alınmıştır.

1950 Tarifesi

İlk	2.500 TL için	%15
Sonra gelen	5.000 TL. için	%20
Sonra gelen	10.000 TL. için	%25
Sonra gelen	20.000 TL. için	%30

Böyle bir tarifede örneğin 30.000 TL. matrahın vergisini hesaplamak gerekirse, bunun önce 2.500 TL. kısmının %15 üzerinden 375 TL, sonra gelen 5.000 TL için %20 üzerinden 1.000 TL. sonra gelen 10.000 TL için %25'ten 2.500 TL ve en son 12.500 TL için %30 üzerinden 3750 TL bulunduktan sonra toplama yapılarak vergi borcu 7.625 TL. olarak hesaplanır.

Dilim usulünde, oranlar sadece karşılık geldiği dilime uygulandıktan sonra matrahın tümüne karşılık gelen toplam vergi borcunun hesaplanması ağır bir vergi yükü yaratmaktadır. Enflasyon dönemlerinde ise vergi tarifesinin müterakkiligi bozularak vergi yükündeki ağırlık daha hızlı artma gösterecektir. Doğan bu sakınca, "uç tarife" olarak ifade edilen tarife şeklinin uygulanmaya konması ile giderilmeye çalışılmıştır.

Uç tarife uygulamasına ise ülkemizde 1981'den itibaren uygulanan tarifeler örnek verilebilir. Bu usulde her defasında bir önceki vergi basamağı için kendisinden önce gelen basamaklara ait vergilerin toplamını ifade eden vergi miktarı gösterilmektedir. Böylece, bunu izleyen vergi basamağının sadece bir öncekine kıyasla fazla olan matrah kısmının vergisini hesaplamak gerekmektedir.

Dilim usulünün geliştirilmiş bir şekli olan formül usulünde ise kanunda vergi tarifesi için bir formül öngörülmektedir. Bu formül belirli vergi miktarlarına karşılık gelen vergi oranları ile vergi miktarını hesaplamaktadır. Hesaplanan vergiler cetvellere kaydedilmektedir. Burada, tarife matematiksel eşitlikler sayesinde daha düzgün seyretmektedir.

Artan oranlılığın vergilerin niteliğine göre değişme gösteren marjinal vergi oranı ile ortalama vergi oranı arasındaki ilişki cinsinden ifadesi enflasyonun gelir vergisi tarifesindeki artan oranlılığı nasıl azalttığını ortaya koyar.

$$\text{Ortalama vergi oranı} = t^* = \frac{t(Y)}{Y} = \frac{T}{Y}$$

$$\text{Marjinal vergi oranı } t^m = \frac{\Delta t(Y)}{\Delta Y} = \frac{\Delta T}{\Delta Y}$$

Verginin niteliğine göre iki oran arasındaki ilişki şöyledir:

Düz oranlı vergide : $t^m = t$
 Azalan oranlı vergide : $t^m > t$
 Artan oranlı vergide : $t^m < t$

Vergi (T), t^m ve t 'nin gelişimini belirleyen başlıca etkenler tarifede yer alan dilimler ve oranlardır. Dilimlerin mutlak rakam olarak büyüklükleri ve ayrıca birbirlerine oranla büyüklükleri vergi miktarını önemli ölçüde etkiler. Ayrıca, tarifede yer alan oranlar ve bunların artış hızı vergi ile gelir ilişkisini belirleyici yönde etkide bulunur. Söylenenleri en iyi kanıtlar nitelikte olmaları nedeni ile 1986 ve 1992 yılı gelir vergisi tarifeleri örnek olarak alınacaktır. Her iki tarifede de en düşük oran ve en yüksek oran (yani yükseklik farkı) aynıdır. Ancak dilimler ve uzunlukları farklıdır. Önce bu tarifelere ait ortalama ve marjinal oranlar bulunacak, sonra bu oranlardaki değişimler incelenecektir.

1986 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi

3.000.000			%25
6.000.000 TL.nin	3 mil.	750.000 fazlası	%30
12.000.000 TL.nin	6 mil.	1.650.000 fazlası	%35
24.000.000 TL.nin	12 mil.	3.750.000 fazlası	%40
48.000.000 TL.nin	24 mil.	8.550.000 fazlası	%45
48.000.000 TL.nin	48 mil.	19.350.000 fazlası	%50

1992 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi

32.000.000			%25
64.000.000	32 mil.	8.000.000 fazlası	%30
128.000.000	64 mil.	17.600.000 fazlası	%35
256.000.000	128 mil.	40.000.000 fazlası	%40
512.000.000	256 mil.	91.250.000 fazlası	%45
512.000.000	512 mil.	206.400.000 fazlası	%50

Tablo 2.1 incelendiğinde (Bkz. s.71) ortalama vergi oranlarının sürekli yükseldiği görülmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken iki önemli durum sözkonusudur.

Birincisi, ortalama vergi oranlarındaki değişim düşük gelir düzeylerinde daha yüksek olmaktadır. Örneğin 1986 yılı tarifesinde 21 milyondan 61 milyona çıkıldığında ortalama vergi %35'ten %42.3'e yükselmekte buna karşılık 480 milyondan 1.392 milyona çıkıldığında ortalama vergi oranı değişmemekte ve %49 dolayında sabit kalmaktadır.

İkincisi, ortalama vergi oranındaki değişimin her dilim içinde bir düşüş gösterdiği anlaşılmaktadır. Bunun nedeni, bir dilim aşılar diğerine geçildiğinde yeni oranla eski oran arasındaki fark başlangıçta yüksek olmakta ve gelirin giderek büyüyen bir bölümü yeni orana tabi olduğundan, iki oran arasındaki fark azalmaktadır. Böylece yeni bir dilime girildiğinde ortalama vergi oranındaki değişim bir sıçrama göstermekte, daha sonra o dilimin sonuna kadar düşme sözkonusu olmaktadır. Dolayısıyla en yüksek oranın uygulandığı en düşük gelir düzeyi yani minimax noktasının aşılmasından sonra t^a büyümeyi sürdürürken At^a sürekli olarak düşmektedir. Diğer bir deyişle vergi yükü artışı yüksek gelirden daha yumuşak olmaktadır.

Özetle Türk gelir vergisi tarifesinin yapısı hakkında şu çıkarımlara varılabilmektedir. "Türk gelir vergisi'de vergi matrahı belli dilimlere ayrılmıştır. Her dilim içindeki matrah kısmı bir üst dilimin sınırına kadar belli bir oranda vergilenmekte, sınırı aşan matrah yeni bir üst sınıra kadar, daha yüksek oranda vergiye tabi tutulmaktadır. Marjinal vergi oranı her dilim içinde sabit kalırken, dilimden dilime büyümektedir. Ortalama vergi oranı ise tarifedeki azami hadde kadar sürekli artmaktadır. Bu artış, dilimin hemen başında daha yüksek olmakta, dilim boyunca yavaşlamakta, yeni dilimin başında yeniden hızlanmaktadır" (TAŞ, M., 1991:52).

Vergi ile gelir arasında Tablo 2.1'deki ilişkinin enflasyon açısından taşıdığı önem şöyle açıklanabilir. Nominal ya da reel gelir artışı durumunda tarifede değişiklik yapılmadığı sürece daha yüksek vergi oranlarına geçilecektir. Örneğin 35 milyon tutarındaki bir gelirin %50 oranındaki enflasyona paralel olarak 52.500.000'a çıktığını varsayalım. Ortalama vergi oranı 1986 tarifesinde %38.5'den %41.1'e, 1992 yılı gelir vergisi tarifesinde de %25.4'ten %26.9'a yükselmektedir. Benzer biçimde %14.3 dolayında bir fiyat artışı karşısında 21.000.000 tutarında bir gelirin 45.000.000 yükselmesi durumunda 1986 yılı ortalama vergi oranı %35'ten %40'a yükselirken, 1992 yılı gelir vergisi tarifesinde ortalama vergi oranı %25'ten %26,4'e yükselmektedir. Her iki durumda da t^a (Ortalama Vergi Oranı) yükselmektedir. Fakat tarifelerin özelliklerine ve sözkonusu gelir düzeyine göre bu yükseliş önemli ölçüde farklı olmaktadır.

Böyle bir artışın doğması için daha üst dilimlere geçilmesi gerekli değildir. Gelir büyüdükçe gelirin giderek artan bir bölümü tabi olunan en üst dilime kayacak ve dolayısıyla bu etki

Tablo 2.1
Belirli Bir Gelir Artışının Ortalama Vergi Oranında
Yarattığı Artış

(000)

Gelir	Vergi Tutarı		Ortalama Vergi Or.		Ortalama Ver. Ora. Değişme		$t^b - t^a$	
	1986	1992	1986	1992	1986	1992	$(t^b - t^a)$ 1986	$(t^b - t^a)$ 1992
8.000	2.350	2.000	.293	.25	-	.	.057	0
12.000	3.750	3.000	.312	.25	.019	.	.038	0
21.000	7.350	5.250	.35	.25	.038	.	.05	0
35.000	13.500	8.900	.385	.254	.035	.004	.065	.046
42.000	16.650	11.000	.396	.261	.011	.007	.054	.039
45.000	18.000	11.900	.40	.264	.004	.003	.05	.036
48.000	19.350	12.800	.403	.266	.003	.002	.047	.034
52.500	21.600	14.150	.411	.269	.008	.008	.089	.031
56.000	23.350	15.200	.416	.271	.005	.005	.084	.029
61.000	25.850	16.700	.423	.273	.007	.002	.077	.027
66.000	28.350	18.300	.429	.277	.006	.004	.071	.073
70.000	30.350	19.700	.433	.281	.004	.004	.067	.069
72.000	31.350	20.400	.435	.283	.002	.002	.065	.067
99.000	44.850	29.850	.453	.301	.018	.018	.047	.049
130.000	60.350	40.800	.464	.313	.011	.012	.036	.087
150.000	70.350	48.800	.469	.325	.005	.012	.031	.075
240.000	115.350	84.800	.480	.353	.011	.028	.02	.047
246.000	118.350	87.200	.481	.354	.001	.001	.019	.046
250.000	120.350	88.800	.481	.355	.0	.001	.019	.045
310.000	150.350	115.500	.485	.372	.004	.017	.015	.078
330.000	160.350	124.500	.485	.377	.0	.005	.015	.073
360.000	175.350	138.000	.487	.383	.002	.006	.013	.067
410.000	200.350	160.500	.488	.391	.001	.008	.012	.059
480.000	235.350	192.000	.490	.4	.002	.009	.010	.05
520.000	255.350	210.400	.491	.404	.001	.004	.009	.096
524.000	257.350	212.400	.491	.405	.0	.001	.009	.095
530.000	260.350	215.400	.491	.406	.0	.001	.009	.09
1392.000	691.350	646.400	.495	.464	.004	.058	.005	.036

Not: Tablodaki gelirler ortalama vergi oranlarındaki değişimin dilimler itibariyle nasıl gerçekleştiğini açıkça göstermek üzere hesaplanarak seçilmiştir.

Kaynak: ŞENATALAR, B., Enflasyonun Gelir Vergisine Etkileri ve İndeksleme, 1978, 84'ten yola çıkılarak tarafımızdan hesaplanmıştır.

bile ortalama oranı yükseltecektir. Örneğin, gelirin 42 milyondan 48 milyona yükselmesi durumunda, 1986 tarifesine göre dilim değişikliği sözkonusu olmamaktadır. Ancak fiyat artışından önce gelirin sadece %42.8'i en üst dilim oranına (bu durumda %45) tabii iken, fiyat artışından sonra %50'si bu dilime girmektedir. Dolayısıyla dilim değişikliği olmasa da vergi yükünde bir artış doğmaktadır. Dilim aşma sözkonusu olunca, bu artış daha da büyümektedir. Ancak Δt^* minimax noktasından sonra sürekli olarak düşmektedir. böylece, $t^* - t_0$ arasındaki fark ne kadar yüksek olursa, Δt^* da o kadar yüksek olacaktır denebilir. $(t^* - t_0)$ 'ın düşük gelir düzeylerinde daha büyük olduğunu gelir yükseldikçe küçüldüğünü söyleyebiliriz. Böylece enflasyon nedeniyle G.V. tarifesinin amacında bozulma ortaya çıkmaktadır.

2.1.2. Türkiye'de Enflasyon-Gelir Vergisi Tarifesi Seyri

Vergi tarifelerinde gösterilen parasal değerler belli bir alım gücünü belirtmektedir. Vergi dilimlerinin alım gücünün enflasyona paralellik gösterecek biçimde ayarlanmaması, yani tarifelerin fiyat artışlarına rağmen değiştirilmeden aynen uygulanması, reel olarak gelir düzeyi artmadığı halde, mükelleflerin giderek daha yüksek oranda vergilendirilmesi, vergi sisteminin yapısını bozmakta, belki de amaçlarından uzaklaşmasına neden olmakta ve verginin yansıtılamadığı ölçüde mükelleflerin tepkisi ile karşılaşılabilir (EYÜPGİLLER, S., 1993:74).

Bu bölüm kapsamında çağdaş gelir vergisi sisteminin başlangıcı olan 1950 yılından 1995 yılına kadar gelir vergisi tarifelerinin enflasyon karşısındaki konumu incelenecektir. Gelir vergisi tarifelerinin incelenmesi, esas itibariyle tarife sisteminin üç döneme ayrılabilirliğini göstermektedir (EYÜPGİLLER, S., 1993:74):

1. Dönem : Sabit tarifeler dönemi (1950-1980)
2. Dönem : Değişken vergi oranlı tarifeler dönemi (1981-1985)
3. Dönem : Değişken vergi dilimli tarifeler dönemi (1986'dan günümüze)

Bu tarife dönemlerinden her üçünde de "egri tarife" yöntemleri uygulanmıştır. 1. dönemde (1950-80) bu yöntemin "dilim usulü", 1981'den itibaren "uç tarife" usulü benimsenmiştir.

2.1.2.1. Sabit Tarifeler Dönemi (1950-1980)

1950-80 döneminde gelir vergisi tarifesindeki değişiklikler uzun dönem aralıklarıyla yapılabilmektedir. Fiyat artışlarının dolayısıyla vergiye tabi gelirin ödeme gücünün büyük değişimler göstermediği bu dönemin 1950-63 arasındaki kesitinde (tarifenin en üst dilimleri hariç) 15 yıl boyunca aynı vergi tarifesi uygulanmıştır.

Aşağıda sırası ile bu dönem tarifelerinin enflasyon artışı ile birlikte karşılaştırılmasına gidilecektir.

2.1.2.1.1. 1950 Tarifesinin 1958'deki Durumu

Türk vergi sisteminde 1950 yılında uygulanmaya konulan ilk tarife 1958 yılına kadarki sürede paranın alım gücü %134.20 dolayında azalma göstermesine rağmen, önemli değişikliklere gidilmeden korunmuştur.

1950 yılında yılda 2000 TL. geliri olan yükümlünün aynı reel geliri koruyabilmek için 1958'de 4684 TL., 100.000 TL. geliri olanın ise 234.200 TL. kazanması gerekmektedir.

1950'de 2000 TL. kazanan kişi %15 vergi öderken, 2000 liranın karşılığı olan aynı reel geliri 1958'de kazanan yükümlünün de aynı vergi oranını ödemesi gerektiği çıkarımı haklı bir düşüncedir. Ancak 1950 yılındaki 2000 TL.nin 1958 yılındaki karşılığı 4684 TL. %15 üzerinden vergilendirilmemektedir. Bunun nedeni gelirin şişmesiyle dilim atlamasının olmasıdır. Bu değer 1950 tarifesine göre dilimlere ayrılıp, oranları uygulandığında; $4684=2500+2184$ TL.dir ve tarifeye göre;

Vergi = $(2500 \times \%15) + (2184 \times \%20) = 811.8$ TL. olmaktadır.

Bu matrahın ortalama oranı ise %17'dir.

1950 yılında 2000 TL.lik alım gücüne karşılık gelen gelir %15 üzerinden vergilendirilirken, aynı reel değer 1958'de %17 üzerinden vergilendirilmektedir.

Aşağıdaki Tablo 2.2'de, 1950 gelir vergisi tarifesinin 1958'deki durumu gösterilmektedir. Tablonun hazırlanmasında benimsenen yöntem şudur:

3. sütunda 1950 yılı dilim tutarlarının iki dönem arasında paranın değerindeki azalış oranı ile çarpılmak suretiyle hesaplanan 1958 yılındaki reel değerleri gösterilmiştir. 4. sütunda dilimlerin toplamı matrahı oluşturmak üzere yazılmıştır. Bu suretle hesaplanan matrahlara isabet eden vergiler 5. sütunda yer almaktadır. Sütun 9'da dilim vergisinin, dilim tutarına bölünmesi ile hesaplanan dilim oranları verilmiştir.

Tablo 2.2
1950 Gelir Vergisi Tarifesinin 1958'deki Durumu ile İlgili
Hesaplama Tablosu

(1950 = 100, 1958 = 134,20)

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)	(13)
Dilim	Oran (%)	1958 Dilim (ideal)	1958 Toplam Matrah	1958 Toplam Vergi	Dilim Ver.	1958 Ideal Dilim Vergisi	1958 Ideal Vergi Top.	1958 Dilim Vergi Oran (%)	Toplam Vergi Oranı (%)	1950 Toplam Vergi Oranı	Top. Ver. Ora.	Dilim Artış Oranı (%)
2.500	15	5.855	5.855	1046-	1.046	878	878	18	18	15	20	20
5.000	20	11.710	17.565	3897-	2.427.50	2.342	3.220	21	22	18.33	20.02	5
10.000	25	23.420	40.985	11.094,75	5.651	5.855	9.075	24	27	22.14	21.95	-0.96
20.000	30	46.840	87.825	29.521,25	13.164	16.052	23.127	28	34	26.33	29.13	-0.93
20.000	35	46.840	134.665	47.132,75	13.164	16.394	39.521	28	35	29.34	19.29	-0.80
20.000	40	46.840	181.505	63.526,75	13.164	18.736	58.257	28	35	32.09	9.07	-0.70
22.500	45	52.695	234.200	81.970	15.193,25	27.712	85.969	29	35	35	0	-0.65
100.000	35	234.200	468.400	163.940	81.970	81.970	167.939	35	35	35	0	0

Kaynak: TEKİN, F., Artan oranlılık ve Türk Gelir Vergisindeki Uygulaması, 1978: 140.

Buna göre 1950 gelir vergisi tarifesinin 1958'deki durumu, tarifedeki oranlar ile hesaplama yoluyla bulunan reel oranların karşılaştırılması ile ortaya konulabilir. Bunun için Tablo 2.2'den 1.,2. ve 9. sütunları alınarak oran karşılaştırılması yapılabilir.

Tablo 2.2a Nom. V. Oranı- Reel V. Oranı Karşılaştırması

Dilim (1950 Sabit Değer)	Nominal Oran (%)	Reel Oran (1958) (%)
2.500	15	18
5.000	20	21
10.000	25	24
20.000	30	28
20.000	35	28
20.000	40	28
22.500	45	29
100.000	35	35

Buna göre, ilk dilimin vergi oranının enflasyondan dolayı %15'ten %18'e yükseldiği görülmektedir. Ancak dilim oranlarındaki artış giderek azalma durumundadır. Dilim artış oranları sütun 13'de yüzde olarak hesaplanmıştır (Tablo 2.2). Buna göre ilk dilimdeki oran artışı %20 ikincide %5'dir. Burada dikkat edilmesi gereken bir husus, en yüksek artışların ilk dilimlerde meydana gelmesi ve üst dilimlere doğru artışların azalma göstermesidir. Tarifinin enflasyona göre yeniden ayarlanmamasından dolayı bir oran azalması sözkonusudur.

Enflasyon düşük ve orta gelirli ailelerin gelir vergisi yüklerini önemli ölçüde arttırmıştır. Bu gelir sahipleri 1950'den bu yana reel gelirlerinde veya satınalma güçlerinde hiç bir değişiklik olmasa dahi nominal gelirleri arttığından dolayı fazla vergilendirilmektedirler. Örneğin 1958'de yılda 40.985 TL. kazanan bir aile (1950'deki 17.500 TL.nin karşılığı) bu gelir üzerinden 1950'de %22.14 oranında vergi öderken 1958'de %27 ödemektedir.

Buna karşılık yüksek gelirlilerin vergilerinde çok önemli artışlar olmamıştır. Bunun nedenini vergi tarifesinde aramak gerekir. Tarifinin ilk dilimleri küçük dilimlerdir. Bu yüzden enflasyon dolayısıyla şişen gelirler sonucu üst dilimlere geçilmiştir.

2.2 no'lu Tablonun 11. sütununda 1950 yılındaki duruma göre ortalama vergi oranları ve 12. sütununda da toplam vergi oranlarındaki artışları gösterilmiştir.

2.1.2.1.2. 1950 Gelir Vergisi Tarifesinin 1963 Gelir Vergisi Tarifesi ile Karşılaştırılması

Enflasyon nedeniyle bozulmuş 1950 gelir vergisi tarifesinin 1963-1979 döneminde uygulanmak üzere 202 sayılı kanunla kabul edilmiş tarife ile ne derece düzeltildiğini görmek amacıyla bu iki tarifenin karşılaştırılmasında fayda vardır.

28.2.1963 tarihinde kabul edilen yeni tarifeye çok yakın bir tarife 1962 yılı gelirine uygulanmak üzere oluşturulmuştur. Bu tarifede en düşük vergi oranı %10, en düşük gelir dilimi 2.500 lira yedinci dilimde vergi oranı %70, gelir dilimi 217.500 lira olarak saptanmıştır. Vergi oranları 10'ar puanlık yükselişler göstermektedir. 500.000 lirayı aşan gelirden %60 oranına göre vergi alınması öngörülmüştür (ŞAFAK, M., 1988:44).

1963 yılında kabul edilen tarifede ise gelir dilimlerinin sayısı arttırılmış en yüksek dilim 500.000 lira yerine 1.000.000 lira olarak kabul edilmiştir.

1950'deki tarifeyi 1963 yılında ifade etmek için dilimleri değer kaybını gösteren endeksle çarpmak gerekmektedir.

Aşağıdaki tabloda düzeltilmiş 1950 tarifesi 1963 tarifesi ile karşılaştırılmaktadır.

Tablo 2.3
1963 Değerlerine Göre 1950 ve 1963 Gelir Vergisi
Tarifelerinin Karşılaştırılması

1950=100; 1963 = 300 (yaklaşık değer)

1950 Tarifesi	Oran %	1963 Tarifesi	Oran %
7.500	15	2.500	10
15.000	20	2.500	15
30.000	25	5.000	20
60.000	30	15.000	25
60.000	35	30.000	35
60.000	40	60.000	45
67.500	45	150.000	55
300.000	35	225.000	60
		225.000	65
		285.000	68
		1.000.000 den yukarı	60

Kaynak: TEKİN, F., Artan Oranlilik ve Türk Gelir Vergisindeki Uygulaması, 1978, 143.

1963 tarifesi oluşturulurken, 1950 yılı dilim değerlerinin paranın satınalma gücündeki azalış oranı kadar arttırılmasına gidilmeden dilimlerin daraltılıp, oranların düşürülmesi yolu izlenmiştir. Ancak yine de iki tarifenin karşılaştırılması 1950 tarifesinin düzeltilmiş dilimleri ile kanun koyucunun kabul ettiği asıl değerler arasında yapılabilir.

Bu iki tarifede dilimler ve oranlar farklı olduğundan karşılaştırma yapmak için belirli bir geliri ele alıp her iki tarifeye göre vergilendirmek gerekmektedir. Örneğin 84.500.-TL her iki tarifeye göre vergilendirildiğinde; 1950 tarifesine göre 84.500 liranın vergisi 28.025-TL. ortalama vergi oranı %33'tür. 1963 tarifesine göre 84.500 liranın vergisi 29.150 TL., ortalama vergi oranı ise %34.4'tür. 1963 yılı tarifesi 1950 yılı tarifesinin enflasyon artışına göre yeniden düzenlenmiş yapısına

göre de ağırdır. Yani 1950 tarifesi baz alınıp 1963 yılında enflasyon artışı kadar iyileştirilmesi yoluna gidilmemiştir. Böylece yeni getirilen tarife mükellef açısından enflasyonun yükünü hafifletici olamamaktadır. Gelirdeki şişme nedeniyle daha üst dilimlere kayması vergi tarifesinin amaca ters düşerek ağırlaşmasının en önemli nedeni olmuştur. Ayrıca, her iki tarifede de ilk dilimin 2.500 TL. den başlatılması yerinde olmamıştır.

Enflasyonun 1950 vergi tarifesi üzerindeki olumsuz etkisi dilimlerin daraltılıp oranların düşürülmesi yöntemiyle önlenememiştir.

2.1.2.1.3. 1963 Gelir Vergisi Tarifesinin 1980'deki Durumu

1963 yılında 202 sayılı kanunla kabul edilen vergi tarifesi, 1980 yılına kadar değiştirilmeden aralıksız 18 yıl uygulanmıştır. 1980 yılına kadar görülen yüksek enflasyonlara rağmen bu tarife yasama organı tarafından değiştirilmemiştir. Bu dönem içinde tarife dilimlerinin nominal olarak aynı kalması gerçek olarak sürekli bir düşme anlamını taşımıştır.

Aşağıdaki tabloda tarifenin dilim sınırları kümülatif tutarlar olarak ifade edilmekte ve bu sınırların 1980 yılında 63 fiyatlarıyla düştükleri gerçek düzey gösterilmektedir. Şekil 2.1'de ise tarife dilimlerinin gerçek tutarlarının 1963-1980 arasındaki daralması görülmektedir. Ayrıca gerek Tablo 2.5'te gerekse Şekil 2.1'de tarife sınırlarının gerçek değerinin yıllar içindeki düşüşü ayrıntılı bir biçimde verilmektedir.

Tablo 2.4
Tarife Dilimlerinin Daralması

Dilimler	Oranlar	Toplam Matrah	1980'de Top. Matrahın 1963 Fiyatları ile Değeri	1980'de Top. Matrahın Fiyat İndekslerine Göre Düzenlenmiş Değ.	Fiyat İndeks. Göre Düz. Tarife Dil.
2.500	10	2.500	98	63.775	63.775
2.500	15	5.000	196	127.550	63.775
5.000	20	10.000	392	255.100	127.550
15.000	25	25.000	980	637.750	382.650
30.000	35	55.000	2.156	1.403.050	765.300
60.000	45	115.000	4.508	2.933.650	1.530.600
150.000	55	265.000	10.388	6.760.150	3.826.500
225.000	60	490.000	19.208	12.499.900	5.739.750
225.000	65	715.000	28.028	18.239.650	5.739.750
285.000	68	1.000.000	39.200	25.510.000	7.270.350

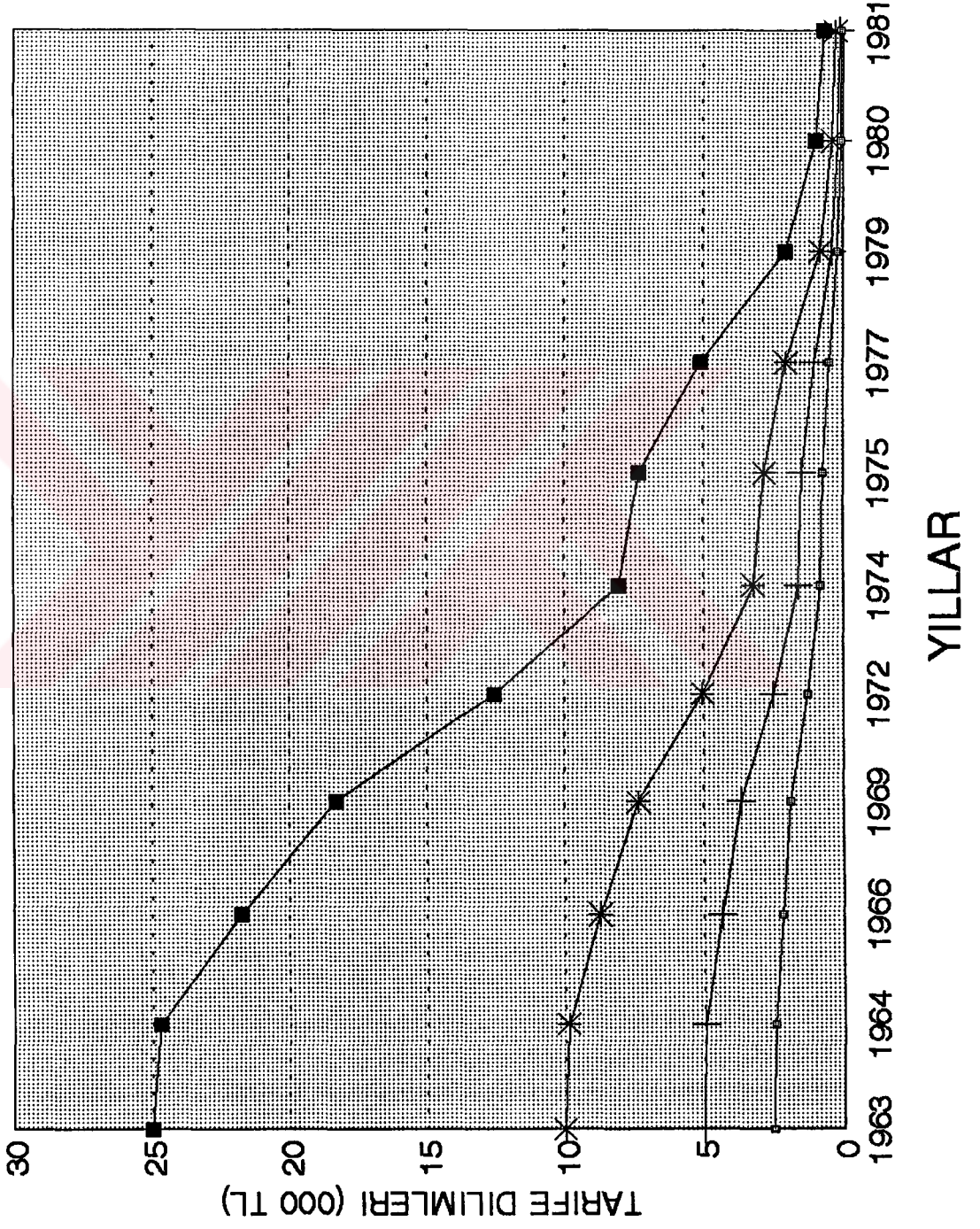
Kaynak: SENATALAR, B., Enflasyonun Gelir Vergisine Etkileri ve İndeksleme, 1978: 238'den gidilerek tarafımdan hesaplanmıştır..

Tablo 2.5 incelendiğinde, her bir tarife oranının giderek daha düşük gelire uygulandığı görülmektedir.

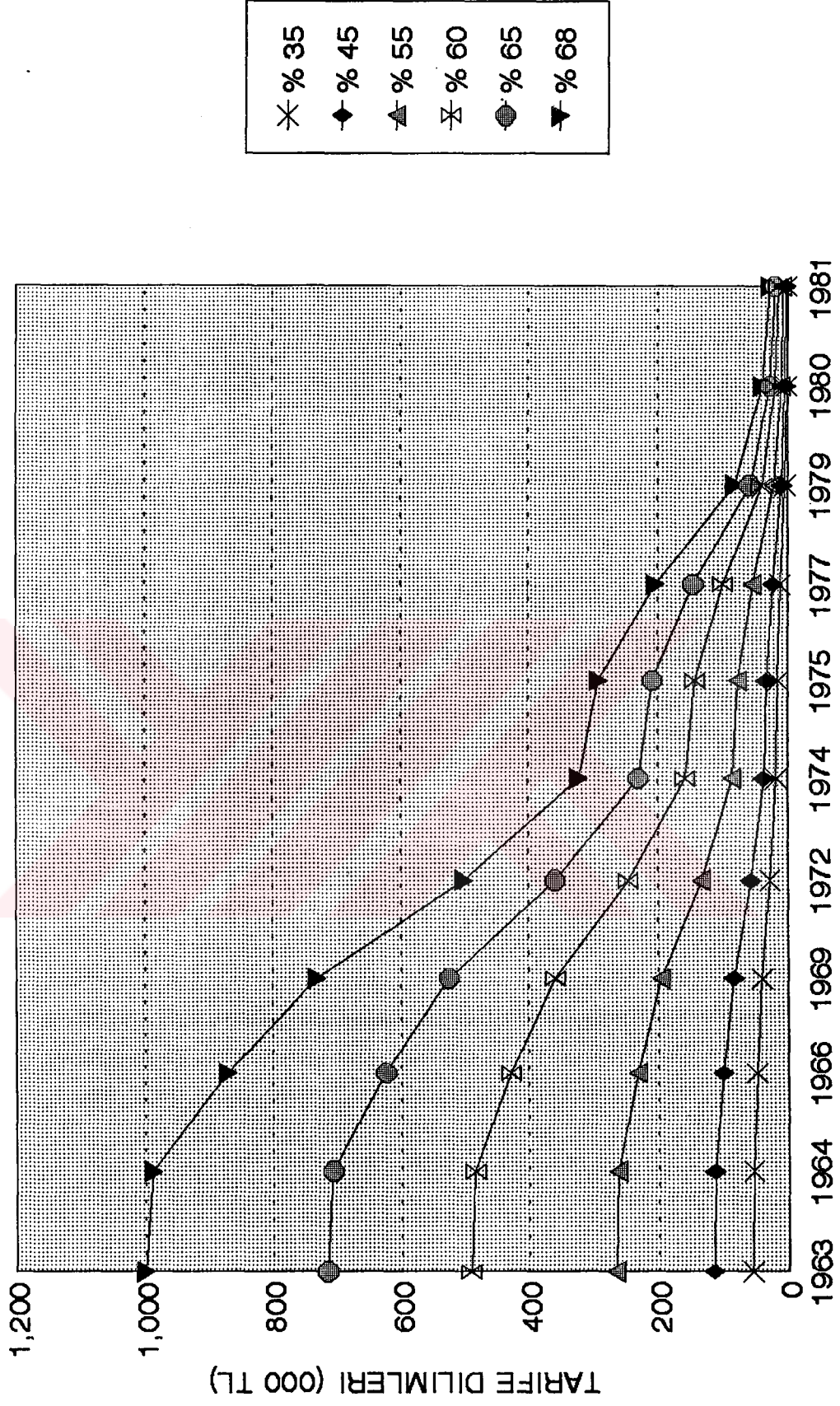
Tablo 2.4, dördüncü sütunu tarife dilimlerinin 1980'de 1963 fiyatlarıyla yaklaşık olarak 1/25'e düştüğünü göstermektedir. 1963'te kabul edilen tarifenin fiyat artışlarına göre düzeltilmiş biçimi son sütunda verilmiştir. Görüldüğü gibi; 1963 tarifesi üzerinde enflasyonun yarattığı olumsuz etkiyi gidermek üzere gerekli olan tarife değişikliği gerçekten büyüktür.

TARIFE DILIMLERININ DARALMASI

1963-1981



TARIFE DILIMLERİNİN DARALMASI 1963-1981



Tablo 2.5
Tarife Dilimlerinin Daralması-Kümülatif Dilim
Sınırlarının 1963 Fiyatlarıyla Tutarı (TL)

1963	1964	1966	1969	1972	1974	1975	1977	1979	1980
2.500	2.470	2.180	1.882	1.254	802	728	508	203	98
5.000	4.941	4.359	3.663	2.509	1.604	1.457	1.016	406	196
10.000	9.881	8.718	7.326	5.018	3.207	2.814	2.032	812	392
25.000	24.704	21.796	18.315	12.544	8.018	7.284	5.080	2.031	980
55.000	54.348	47.951	40.293	27.597	17.640	16.026	11.177	4.468	2.156
115.000	113.637	100.262	84.249	57.702	36.883	33.508	23.369	9.342	4.508
265.000	261.858	231.037	196.139	132.965	84.990	77.214	53.851	21.527	10.388
490.000	484.189	427.201	358.974	245.861	157.152	142.724	99.573	39.805	19.208
715.000	706.522	623.365	523.810	358.736	229.314	208.333	145.296	58.083	28.028
1.000.000	988.142	871.840	732.601	501.756	320.718	291.375	203.211	81.235	39.202

Kaynak:1963 yılı DIE Fiyat Endeksi baz alınarak, aynı yılın tarife dilimlerinde yıllar itibariyle meydana gelen aşınma tarafımızdan hesaplanmıştır.

Tablo 2,5'e göre çizilmiş olan Şekil 2.1'de yatay ekseninde yıllar, dikey ekseninde ise gelir düzeyleri gösterilmiştir.

Şekilde iki önemli sonuç ortaya çıkmaktadır. Bunların biri dilimlerin (1963 fiyatlarıyla) daralması, diğeri 1963 fiyatlarıyla belirli gelir düzeylerinin yıllar geçtikçe daha yüksek dilim oranlarına girmesidir. Dilim daralmasını aşağıdaki örnekler yoluyla görmek mümkündür. Örneğin %15 dilim oranının üst sınırı (1963 fiyatlarıyla) 1963 yılında 5.000 lira iken her geçen yıl azalmakta, 1969 yılında 3.663, 1977'de 1.016, 1980'de 196'ya düşmektedir. Benzer bir düşüş diğer dilim oranları için de gözlenmektedir. Örneğin en üst dilim oranının (%68) 1963 fiyatlarıyla başlangıç sınırı 715.000, 1977'de 145.296, 1980'de 28.028 TL dir.

Şekil 2.1 yardımıyla ayrıca 1963 fiyatlarıyla belirli gelir düzeylerinin değişik yıllarda tabii olduğu dilim oranlarını da

görmek olasıdır. Örneğin, 1963 fiyatlarıyla 5.000 gelir düzeyi için 1963'te %10 ve %15 dilim oranları uygulanırken, aynı gelir düzeyinin 1975'de tabi olduğu en üst dilim oranı %25'e çıkmaktadır.

Yatay ekseninde sağa doğru gidildiğinde her bir gerçek gelir düzeyinin tabi olduğu dilim oranlarının yükselişi görülebilir. Örneğin 1963 fiyatlarıyla 25.000 TL. gelir düzeyi için 1963'te uygulanan en yüksek dilim oranı %25 iken, 1980'de aynı gelir düzeyinin yaklaşık %23'ü %65'lik dilim oranına, yaklaşık %35'lik kısmı %60 oranına tabi tutulmuş olduğu anlaşılmaktadır.

Aynı örneği 55.000 gelir düzeyi için de verebiliriz. 1963 fiyatlarıyla 55.000 gelir düzeyi için 1963'te sözkonusu en yüksek dilim oranı %35 iken, 1974'te aynı gelir düzeyinin yaklaşık olarak yarısının %55 dilim oranına tabi olduğu, 1981'de ise aynı gerçek gelir düzeyinin yaklaşık %62.7'inin %68 dilim oranına, yaklaşık olarak %12'lik bir bölümünün de %65 dilim oranına, tabi olduğu görülmektedir.

Bu örnek bile fiyat artışlarının Türkiye'de gelir vergisi tarifelerini ne kadar bozmuş olduğunu yeterli açıklıkla göstermektedir. Tarife dilimlerinin sürekli olarak daralması ise gerçek gelir düzeylerinin vergi yükünü arttıran en önemli neden olmuştur.

1963 yılında uygulanmaya başlanan tarifenin sosyal adaleti sağlama ve ekonomik etkileri bakımından daha yapıcı bir tarife meydana getirme amacına yönelik oluşturulmasına rağmen, 1950'de kabul edilenden daha ağır bir tarife haline getirilmiştir. Bunun en önemli nedeni ise, enflasyonun vergi tarifesinde meydana

getirdiği bozulmanın tam olarak anlaşılmasını ve bundan dolayı alınacak tedbirlerin isabetle tesbit edilememiş olmasında gösterilmiştir. 1963 tarifesinin ilk diliminin tekrar 2.500 lira ile başlatılmış olması yanlış politikanın bir sonucudur (TEKİN, F., 1978:144). "10.000 lirayı oluşturan ilk üç dilimde oranlar %5 gibi küçük artışlar göstermekle beraber, ilk dilimin fazla dar tutulması vergi oranının 5.000 liralık üçüncü diliminde birden bire %20 gibi yüksek bir düzeye çıkmasına neden olmaktadır. Bu durumda ilk 10.000 liraya uygulanan ortalama oran %16.25'dir. Tarifinin 4., 5. ve 6. sırasındaki 15.000, 30.000 ve 60.000 liralık dilimlere ise %10'luk artış gösteren %25, %35, %45 gibi yüksek oranlar uygulanır. Tarife bu şekli ile düşük gelirli yükümlülerin sosyal adalet ve ödeme gücü ilkelerine aykırı olarak ağır bir şekilde vergilendirilmesine neden olmaktadır" (NEMLİ, A., 1979:182).

Fiyat artışlarının etkisini ortadan kaldırmak için en düşük gelir dilimini 2.500 TL'dan 1980 yılında 63.775 liraya yükseltmek gerekir. 1963 tarifesi uygulandığında ise 63.775 lira %10 değil, %31 oranında vergiye tabi olacaktır. 1980 yılında %60 oranında vergiye tabi tutulan 1.000.000 liranın 1963 yılına göre değeri ise 39.200 liradır. Bu durum vergi yükünün orta ve düşük gelirli kesimlerde ne kadar ağırlaştığını göstermektedir. 1963 yılı 100 olarak kabul edildiğinde, TEFİE 1980 yılı sonunda 2550,6'ya yükselmiş paranın satınalma gücünde önemli aşınmalar olmuştur. Buna rağmen tarifede değişikliğe gidilmemesi gelir sahiplerinin ödemeleri gerekenden daha çok vergi ödemelerine neden olmuştur.

2.1.2.2. Değişken Vergi Oranlı Tarifeler Dönemi (1981-1985)

Ülkemizde enflasyon nedeniyle gelir vergisi tarifelerinde

görünen aşınmayı gidermek amacıyla sürekli ayarlamaya gidilmektedir. Gelir vergisi tarifelerimizde yapılan ayarlamalar 1981-1985 dönemlerinde vergi oranlarının sürekli aşağı çekilmesi ancak dilim tutarının aynı tutulması biçiminde yapılarak vergi yükünün azaltılmasına çalışılmıştır. Bu dönemin başlangıcı olan 1981 tarifesi, 1963-1980 döneminde kullanılan tarife ile karşılaştırıldığında önemli bir değişikliğe gidildiği görülecektir. 1963-1980 yılı tarifesinin en üst gelir dilimi olan 1 milyon TL. sınırı 1981'de en düşük gelir dilimi olarak benimsenmiş, en üst dilim ise 25 katına yükseltilerek bu dilime uygulanan ortalama vergi oranı %60'dan %66'ya yükseltilmiştir. Yani bu dilim üzerinde enflasyonun etkisi tamamen giderilmiştir. Ancak, 1981 gelir vergisi tarifesi ilk dilime uyguladığı vergi oranı bakımından yüksek bir orandan başlatılmıştır. 1985 yılına kadar ise en düşük dilimin vergi oranı %40'tan %25'e, en üst dilimin vergi oranı ise %66'dan %55'e indirilmiştir (Tablo 2.6).

Tablo 2.6
2. Dönem Gelir Vergisi Tarifeleri Ortalama Vergi Oranları

1981-1985 V.Dilimleri	ORTALAMA VERGİ ORANLARI				
	1981 Ort. V.Oranı	1982	1983	1984	1985
1.000.000	40	39	36	30	25
3.000.000	43.33	42.33	39.33	33.33	28.33
5.000.000	46	45	43.20	37.20	32.20
10.000.000	53	52	51.10	45.10	40.10
15.000.000	58.66	57.66	57.06	51.06	46.06
25.000.000	65.20	64.20	63.84	57.84	52.84
25.000.000 üstü	66	65	65	60	55
Enf.Artış Oranı* (%) (1981=100)	-	27.0	66	149	257

*Kaynak: DİE Fiyat Endeksleri, Ek ve Sos.Göstergeler (1950-1992).
kullanılarak tarafımızdan hesaplanmıştır.

1981-1985 dönemi boyunca enflasyon oranının sürekli artış göstermesine rağmen, vergi dilimleri değiştirilmeden, vergi oranlarında sürekli düşüş yaratılarak vergi yükünün hafifletilmeye çalışıldığı görülmektedir. Örneğin nominal olarak saptanan 9.000.000'lık bir matrah üzerinden beş yıllık dönem boyunca hesaplanan vergi oranları sırasıyla %46, %45, %43.20, %37.20, %32.20 olmaktadır.

Ayrıca aşağıdaki Tablo 2.7 incelendiğinde, 1981 yılı baz alınarak ortalama vergi azalış oranları hesaplandığında en yüksek azalışların alt dilimlerde olduğu, dilim büyüklüğü arttıkça ortalama vergi azalış oranlarının düştüğü görülmektedir.

Tablo 2.7.
Ortalama Vergi Oranı % Değişimleri

1981	1982	1983	1984	1985
-	2.5	10	25	37.5
-	2.3	9.23	23.1	34.6
-	2.2	6.08	19.1	30
-	1.9	3.6	15	24.3
-	1.7	2.7	13	21.4
-	1.5	2.08	11	19
-	1.5	1.5	9.1	17

Örneğin, 1982 yılı ortalama vergi oranındaki 1981 yılına göre ortaya çıkan değişim, 1.000.000 lira gelir için %2.5 olurken, 59 milyon toplam gelir için %1.5'e kadar azalmaktadır. 1983 yılında gerçekleşen rakamlar ise daha dikkat çekicidir. Aynı toplam gelir üzerinde %10'dan %1.5'e düşmektedir. Aynı azalma diğer yıl dilimlerinde de görülmektedir. Ancak en alt ile en üst dilim arasındaki fark ta giderek azalmaktadır. Bu azalma yine

1981 yılı baz alınarak hesaplandığında 1982 hariç sırasıyla 0.85, 0.64 ve 0.55 olmaktadır.

Ayrıca, 1981 baz yılı olmak üzere hesaplanan enflasyon artış oranları ile vergi miktarındaki azalma oranları karşılaştırıldığında ise, vergilerdeki azalmanın çok düşük olduğu görülmektedir. Örneğin, 1981 yılı baz alınmak üzere, 1984 yılında enflasyon %149 oranında artış gösterirken, 1.000.000 geliri için ortalama vergi oranı %25, 4 milyon için %23.1, 9 milyon için %19.1, 19 milyon için %15 gibi oranlarda azaltılmıştır. Enflasyon artış oranı beş yıl sürecince ve her dilim için hesaplanan ortalama vergi azalış oranının üstünde gerçekleşmiştir. Aynı şekilde, 1983 yılı enflasyon artış oranı (1981 yılına göre) %66 civarında hesaplanırken (Tablo 2.6), her bir dilim üzerinde ortalama vergi azalış oranı (1981 yılına göre) sırasıyla, %10, %9,23, %6,08, %3.6 gibi sağlanmıştır.

1963 tarifesinin 80 yıl sonu fiyatlarıyla değerine daha önce değinmiş ve 1981 tarifesinin hazırlanmasında önceki yıllarda meydana gelen fiyat artışlarının dikkate alındığını belirtmiştik. 1982 ve sonraki yıllar gelirin ait vergilerin hesaplanmasında esas alınan tarifelerin fiyat artışlarının etkisinin giderilmiş hali sadece gelir dilimleri itibarıyla aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 2.8'de görüleceği üzere, 1981 yılında uygulanan tarifenin 1985 yılı gelirin (enflasyonun etkisi giderilerek) uygulanması için en düşük gelir diliminin 3.400.000 lira, en yüksek diliminin 85.000.000 lira olması gerekirdi.

Tablo 2.8
1981 Yılı Tarifesi Gelir Dilimleri ve 1982-1985 Yıllarındaki Değeri*

1981	1982	1983	1984	1985
1.000.000	1.370.000	1.710.000	2.240.000	3.400.000
3.000.000	4.110.000	5.130.000	6.720.000	10.200.000
5.000.000	6.850.000	8.550.000	11.200.000	17.000.000
10.000.000	13.700.000	17.100.000	22.400.000	34.000.000
15.000.000	20.550.000	25.650.000	33.600.000	51.000.000
25.000.000	34.250.000	42.750.000	56.000.000	85.000.000

Kaynak: ŞAFK, M., "Gelir Vergisi Tarifesi ve Türkiye'de Uygulaması", Vergi Dünyası, Sayı 87, Kasım 1988, s.55.
* 1980 yılı TEFE endeksi=100 olarak alınmıştır.
Fiyat artışları zincirleme olarak hesaplanmıştır.

1981-1985 döneminde vergi dilimleri fiyat artışlarına rağmen değiştirilmemiş, 1985 yılı sonunda 3239 sayılı kanunla ve 1987 yılında Bakanlar Kurulu Kararı ile (87/12467) yeni düzenlemelere gidilmiştir. Ancak 1981'den itibaren vergi oranları düşürülmüş, bu yolla enflasyonun etkisi azaltılmaya çalışılmıştır. 1986 yılından itibaren vergi oranlarının sabit tutulup dilimlerin arttırılmasına gidildiği görülmektedir.

Böylece, vergi tarifesi üzerinde enflasyonun etkisi yasama ve yürütme organlarıyla sık sık belirleme yoluna gidilmiştir. Denebilir ki, vergi tarifesi ekonomik faaliyetlerdeki daralma ve genişlemeye göre vergi politikasının bir aracı olarak kullanılmaya başlanmıştır.

2.1.2.3. Değişken Vergi Dilimli Tarifeler Dönemi (1986-1994)

3. Dönem gelir vergisi tarifeleri, günün koşullarına uygun

tutarları yansıtabilecek dinamik yapıya sahip olması, sınırlı bir artan oranlılığı öngörmesi, mükellef psikolojisine uygunluğu yönlerinden olumlu değerlendirilirken; basamak sayısının az olması, dilimlerdeki ile oranlardaki artışın paralel olmaması, vergi ödeme gücünü izlemede yetersiz olması nedeniyle eleştirilmektedir.

Bu dönemin belirgin özelliği oranlar korunurken dilimlerin değişken olmasıdır. Tablo 2.9 bu özelliği göstermek amacıyla verilmiştir.

Tablo 2.9
1986-1993 Gelir Vergisi Tarifeleri
(Milyon TL)

Vergi Oranı (%)	1986-1987 Gelir Dilimi	1988 Gelir Dilimi	1989 Gelir Dilimi	1990 Gelir Dilimi	1991 Gelir Dilimi	1992 Gelir Dilimi	1993 Gelir Dilimi
25	0- 3	0- 5	0- 6	0- 8	0- 12	0- 20	0- 32
30	3- 6	5-10	6-12	8- 16	12- 24	20- 40	32- 64
35	6-12	10-20	12-24	16- 32	24- 48	40- 80	64-128
40	12-24	20-40	24-48	32- 64	48- 96	80-160	128-256
45	24-48	40-80	48-96	64-128	96-192	160-320	256-512
50	48 mil. fazla	80 mil. fazla	96 mil. fazla	128'den fazla	192'den fazla	320'den fazla	512'den fazla

Kaynak: Türk Gelir Vergisi Kanunlarından derlenmiştir.

3. Dönem gelir vergi tarifelerinin gelir dilimlerinde yıllar itibariyle yapılan değişikliklerin ancak 1990'dan itibaren enflasyona paralel bir seyir gösterdiği söylenebilir. 1986'da TEFE %29.6 gibi bir artış kaydederken, vergi tarifesi 1987 yılı için herhangi bir değişikliğe tabi tutulmamıştır. 1987'de TEFE'nin %32 artışı gözönüne alınarak 1988 için gelir dilimleri %66.7 arttırılmıştır. Böylece tarifenin 1986'daki yapısı (sadece %3 erozyonla) korunmuştur. Ancak 1988'de TEFE %70.5 arttığı halde

gelir dilimleri sadece %20 arttırılınca enflasyona paralellik kaybolmuş, reel vergi dilimleri ile vergi oranları arasındaki ilişki bozulmuştur. 1989'da TEFE'deki %63.9'lık artışa karşılık %33.3 dilim artışı sağlanmakta böylece vergi tarifelerinin dilimleri 1986'ya nazaran %44 oranında erozyona uğramıştır. Vergi dilimi erozyonu, aynı yılın enflasyon artışına göre hesaplanmış olması gereken-vergi dilimi ile enflasyon artışını gidermeyen vergi tarifeleri arasındaki farkın, olması gereken vergi dilimine bölünmesi ile hesaplanmaktadır (Tablo 2.10) (Bkz. EYÜPGİLLER, 1993).

Tablo 2.10
TEFE ve Gelir Vergi Tarifeleri (1986-1994)

Yıllar	TEFE Artış (%)	G.V.En Düşük Dilimi	Artış Oranı (%)	Olmaması Gereken Vergi Dilimi	Vergi Dilimi Erozyonu (%) (1986 Bazlı)
1986	29.60	3.000	-	-	-
1987	32.00	3.000	0.00	3.888	23
1988	70.50	5.000	66.67	5.132	3
1989	63.93	6.000	20.00	8.750	31
1990	52.30	8.000	33.33	14.344	44
1991	55.40	12.000	50.00	21.848	45
1992	62.10	20.000	66.67	33.945	41
1993	58.30	32.000	60.00	55.018	42
1994	120.60	75.000	134.40	87.003	14

Kaynak: EYÜPGİLLER, S., Yaklaşım, 1993, Mart, 79.

1990 yılından itibaren ise her iki birimdeki artışın birbirine paralelligi korunmuş, hatta 1992 yılından sonra -1992 de enflasyon %62.10 artış gösterirken tarife dilim artış oranı %66.67; 1993'de enflasyon %58.3 artış gösterirken tarife dilim artış oranı %60 şeklinde gerçekleşerek- vergi dilimleri enflasyon artışının üstünde oranlarda arttırılmıştır (Tablo 2.10).

1986'daki reel vergi oranlarının muhafaza edilebilmesi için 1994 gelir vergi tarifesi en düşük diliminin 87.093 TL. olması gerekmektedir. Bu artışın ise yapılan ayarlamalar sonucu sağlanamadığı görülmektedir (Bkz.EYÜPGİLLER, S.,1993).

Türk Gelir Vergi tarifesi 1980'den itibaren iki önemli aşama ile olumlu bir yapıya dönüştürülmeye çalışılmıştır. Birinci aşama olan 1981-1985 döneminde, vergi oranları kademeli olarak %40'dan %25'e düşürülürken, vergi tahsilatının GSMH'ya esnekliği de 1.00'den 0.36-0.46 düzeylerine kadar düşüş kaydetmektedir (Tablo 2.11).

Tablo 2.11
1981-1985 Yılları Arasında Gelir Vergisi Tahsilatının
GSMH'ya Göre Esneklikleri

Yıllar	GSMH*	Artış (%)	G.V. Tahsilatı	Artış (%)	Esneklik
1981	6.553.6	47.76	574.2	47.95	1.00
1982	8.735.0	33.29	706.5	23.04	0.69
1983	11.551.9	32.25	879.6	24.50	0.76
1984	18.374.8	59.06	1.069.2	21.55	0.36
1985	27.796.8	51.28	1.323.7	23.80	0.46

Kaynak: Vergi İstatistikleri Yıllığı (1982-91) Haziran 1992, s.8.
*Alıcı Fiyatlarıyla

İkinci aşamada ise, (1986-1993) dilim sayısı azaltmaya gidilmiş (7 dilimden 6'ya) ancak en üst vergi oranı ise 5 puan daha düşürülmüştür. Bu aşamanın en önemli özelliği tarifinin basık olmasıdır. Yani oranlardaki yükselişler gelir dilimlerindeki büyük artışlarla bir anlamda ve büyük ölçüde telafi edilmekte böylece artan oranlı vergi tarifesi etkileri büyük ölçüde kaybolmaktadır (AKDOĞAN, A., 1991:31). Oranların sabit tutulup dilimlerin sürekli genişletildiği bu dönemde ise verginin esneklik katsayıları Tablo 2.12'de görülmektedir.

Tablo 2.12
1986-1993 Yılları Arasında Gelir Vergisi Tahsilatının
GSMH'ya Göre Esneklikleri (Milyar TL)

Yıllar	GSMH	Artış (%)	G.V. Tahsilatı	Artış (%)	Esneklik
1986	39.369.5	41.63	2.103.7	58.93	1.42
1987	58.564.8	48.76	3.092.8	47.02	0.96
1988	100.582.2	71.74	4.800.9	55.23	0.77
1989	170.412.4	69.43	9.870.7	105.60	1.52
1990	287.254.2	68.56	18.609.0	88.53	1.29
1991	458.845.2	59.73	33.374.3	79.34	1.33
1992	798.342.4	73.99	60.056.1	79.95	1.08
1993	1.396.587.0	76.93	106.661.1	77.60	1.01

Kaynak: 1995 Mali Yılı Bütçe Gerekçesi, s.56, 64.

Buna göre, 1987 ve 1988 yıllarındaki azalma dışında diğer yıllar gelir vergisi esnekliğinin 1'in üzerinde olduğu görülmektedir. Bu artışta ayrıca 1985 yılında uygulanmaya başlanan KDV'nin otokontrol etkisi ve diğer vergi önlemlerinde katkısı değerlendirilmelidir.

2.1.2.4. Tarife-Enflasyon ilişkisi

Enflasyon dönemlerinde, vergi tarifesindeki artan oranlılık nedeniyle vergi hasılatı, vergi matrahından daha hızlı artmakta ve özellikle düşük gelirli yükümlülerin tüketimlerini arttırmalarına engel olarak toplam talebin düşmesine neden olmaktadır.

"Fiyat artışları, vergi matrahının kendisine paralel bir şekilde yükselmesine neden olur" (PAMAK, M. 1978:140). Fakat enflasyon nedeniyle matrahta görünen bu artış nominal artıştır ve vergi tarifesinin yapısını bozucu etkiler yaratabilmektedir.

Tablo 2.13 incelendiğinde, enflasyon dolayısıyla matrahta meydana gelen nominal artışın vergileri artan bir şekilde etkilediği ve düşük gelirli olanların aleyhine bir durum ortaya çıktığı görülmektedir.

Tablo 2.13
Enflasyon Kaynaklı Matrahtaki Artışın Ortalama Vergi Oranlarını Arttırması

MATRAH		VERGİ			ORAN		
1987 (TL)	1994 (TL)	1987 (TL)	(1987 G.V.Or.ile) 1994 (TL)	1994 Yılı G.V. Oran.ile	Ort. 1987 (%)	Ort. 1994(%)	1994 G.V. Ort.Vergi Oranı
5.000.000	187.350.000	1.250.000	85.925.000	54.322.500	25	45.8	28.9
12.000.000	449.640.000	3.350.000	217.070.000	153.606.000	27.9	48.2	34.1
20.000.000	769.600.000	6.050.000	366.950.000	280.980.000	30.2	48.9	37.4
35.000.000	1.311.450.000	12.250.000	647.975.000	539.475.000	35	49.4	41.1
60.000.000	2.248.200.000	23.250.000	1.116.350.000	955.440.000	38.7	49.6	42.4
80.000.000	2.997.600.000	32.250.000	1.491.050.000	1.412.430.000	40.3	49.7	47.1
94.000.000	3.522.180.000	39.250.000	1.733.340.000	1.700.949.000	41.7	49.7	48.2
104.000.000	3.896.880.000	44.250.000	1.940.690.000	1.907.034.000	42.5	49.8	48.9
110.000.000	4.121.700.000	47.250.000	2.053.100.000	2.030.685.000	42.9	49.8	49.2

Kaynak: İlgili yılların vergi tarifeleri ve enflasyon artış oranları (TCMB) kullanılarak tarafımızdan oluşturulmuştur.

Örneğimizde rastgele 1987 yılı baz yıl olarak alınmış ve böylelikle 1994 yılı fiyat endeksi %3647 olarak hesaplanmıştır (Üç Aylık Bülten, TCMB, TEFE).

Vergi oranlarının değişmediği ve aynı oranların 1994 yılı matrahları içinde sözkonusu olduğu varsayımından hareket edildiğinde görülmektedir ki, vergi artışları, bu artışlara neden olan nominal gelir artışlarından çok daha yüksektir. 1987

yılında 5.000.000 TL. degerinde olan matrah %3647 TEFE artışı ile 1994 yılında 187.350.000 TL.ye yükselmekte iken vergi miktarı 1987 yılına göre %6774'lük bir artış göstererek 85.925.000'na yükselmektedir. Diğer dilimler için ödenen vergi miktarı artışı ise sırasıyla %6379, %5965, %5189, %4701, %4523, %4367, %4286, %4245 olmakta ve %3647 nispetinde artış gösteren TEFE degerinden daha büyük olmaktadır.

Artan oranlılık müessesesinin enflasyon karşısında dayanırlığı sağlanmadığı sürece vergi yükü ağırlığı sürekli bir şekilde artma göstermektedir. Bununla birlikte, vergi artış oranları yüksek gelir dilimlerine doğru azalan bir seyir takip etmektedir. Daha yüksek gelirliiler üzerinde enflasyon kaynaklı vergi yükü artışları, gelir yükseldikçe azalmakta ve bir noktadan sonra sabit yüzde 50 rakamına eşit bir hale gelmektedir. 2 milyarın üzerinde gelir elde edenlerin vergi nedeniyle katlandıkları fedakarlık önemini yitirir bir hal almaktadır. Kısaca bu miktardan sonra kazanç sağlayanlar için enflasyon reel hiç bir yük getirmemektedir.

Örneğimizde 1994 yılı gelirleri için yapılan ayarlama sonucu elde edilen vergi miktarları da hesaplanmıştır (5. Sütun). Bu rakamlar incelendiğinde görülmektedir ki, oran ayarlamasının yapılmadığı rakamlar ile ayarlama sonucu elde edilen rakamlar arasında mükellef lehine bir durum söz konusudur. Yani fiyat artışları nedeniyle nominal olarak artan gelirleri üzerinden daha az vergi ödemek durumundadırlar (8.Sütun).

Bir örnek ile açıklayacak olursak;

1987 yılında 5 milyon TL. olan matrah 1994 yılı itibariyle

enflasyona paralel bir biçimde artış göstererek 187.350.000 liraya yükselmektedir. 1994 yılı için vergi tarifesi ayarlamasına gidilmediği varsayımından hareketle, mükellefin ödeyeceği vergi tutarınının 85.925.000 TL. olduğu görülmektedir. Enflasyonun ödeme gücünde yarattığı zayıflığı gidermek, gerek ekonomik ve sosyal gerekse mali açıdan mükellefe yüklediği sorunu hafifletmek ve vergi sistemini sağlıklı bir yapıya kavuşturmak amacıyla hükümetin, vergi dilim ve oranlarında yaptığı değişikliği hesaba katarak işlem yapıldığında ise, vergi borcunun %36.78 oranında azaldığı görülmektedir. Aynı şekilde, ayarlamaların yapılmadığı yani 1987 yılı oran ve dilimlerinin kullanıldığı varsayımı ile hareket edildiğinde mükellefin örneğin, 449.640.000 TL. üzerinden 217.070.000 TL. vergi ödemesi gerekirken, 1994 düzeltmeleri ile bu borç 153.606.000 TL'ye düşmekte, yani mükellef %29.24 oranında daha az vergi ödeme avantajına sahip olmaktadır. Aksi halde daha çok vergi ödemek zorunda kalan yükümlünün satınalma gücü iyice zayıflayacaktır.

Görülmektedir ki, vergi dilim ve oranlarında yapılan düzenlemeler ile fiyat artışlarının ekonomi üzerinde neden olduğu olumsuzluklar giderilebilmektedir.

1994 yılı verileri için tablodan çıkaracağımız bir başka sonuç ise, 1987 ile 1994 yıllarında uygulanan oranlar sonucunda bulunan vergi miktarlarında meydana gelen artışın yine sözkonusu yıllar arasında gelirden meydana gelen artıştan daha fazla olmasıdır.

Gelirlerde %3647'lik bir artış sözkonusu iken örneğin, 1987'de 1.250.000 liralık vergi 1994 yılında gelir artışından daha hızlı artarak (%4246) 54.322.500 TL. olmaktadır. Aynı

şekilde sırasıyla vergideki bu artışlar %4485, %4544, %4304, %4009 olmaktadır. Yani elde edilen gelir tutarı yükseldikçe yükümlünün ödeyeceği vergi de azalma göstermekte, fiyat artışları sonucunda artan oranlılık sistemi sabit oranlılığa dönüşmektedir. Örneğimizde bu oran %48'de sabitleşmiştir.

2.2. İSTISNA VE MUAFİYET HÜKÜMLERİNİN ENFLASYONDAN ETKİLENMESİ

Gelir vergisi kanununda bir çok muafiyet ve istisna hükümleri yer almaktadır. İstisna ve muafiyet sınırlarının geniş tutulması şüphesiz vergi matrahının ve dolayısıyla vergileme kaynaklarının aşınmasına yol açar.

İstisna ve muafiyetler, uygulamada vergi adaletini sağlama, iktisadi teşvik yaratma, vergi idaresinin yüklediği maliyetleri azaltma, siyasi baskı gruplarına yarar sağlayıp oy kazanma gerekçelerine dayanılarak konulmaktadır. Gelir vergisinin çeşitli istisna ve muafiyet hükümleri belli sayısal değerler olarak saptandığından enflasyon dönemlerinin fiyat artışları etkisiyle reel değerlerini kaybetmektedirler.

Bu bölümde amaç, enflasyonun yukarıda sayılan olguların gerekçelerinde meydana getirdiği sapmaları tespit etmek olacaktır. Ayrıca, gelir vergisi kanununda yer alan çeşitli muafiyet ve istisna hükümleri ve bunların fiyat hareketleri ile olan ilişkileri de ele alınacaktır. Türk gelir vergisi sisteminde yer alan bazı muafiyet ve istisnalar ise şöyle sıralanabilir:

- Küçük Çiftçi Muafılığı,
- Yatırım İndirimi,

- Gayri Menkul Sermaye İradlarında İstisna,
- Mükellefiyet Biçimleri,
- Özel İndirim,
- Göçmen, Mülteci ve Yerleştirilen Muaflığı.

2.2.1. Küçük Çiftçi Muaflığı

G.V.K. madde 11-12' de belirtilen şartları taşıyan çiftçiler küçük çiftçi sayılıp, bunlar elde ettikleri gelirler dolayısıyla beyanname vermezler (ŞENYÜZ, D./ÖZEL, H., 1993:110). Bu şartlardan özellikle konumuzla ilgili olanı "gayrisafi satış tutarı" limitidir.

"Zirai mahsullerin bir takvim yılı içindeki gayrisafi satış bedelleri tutarının 200.000.000 (94/6300 S.B.K.K.) TL.yi aşmaması" biçiminde ifade edilen bu şartın, ihlali durumunda mükellefin küçük çiftçi sayılması sözkonusu olmayacaktır.

Tarım kazançlarında küçük çiftçi muaflığı sınırlarının oldukça geniş tutulduğu görülmektedir. Ayrıca, enflasyonun neden olduğu reel değer kaybının tekrar kazandırılması nedeniyle sürekli tutar artışına gidilmiştir.

Son yıllarda yapılan ayarlamaları görmek bakımından ise, 1990 yılı baz yıl alınarak aşağıdaki Tablo tarafımızdan oluşturulmuştur.

Tablo 2.14
Yıllar İtibariyle Küçük Çiftçi Muaflığı Tutarının
Deflate Değeri

Yıllar	Çiftçi Muaflık Tutarı	Artış Oranı (%)	Enf.Ora.Düzeltilmiş Bir önceki Yıl Tutarları	Enflasyon Artış Oranı
1990	25.000.000	-	-	-
1991	40.000.000	60	38.840.000	55.36
1992	60.000.000	140	62.955.000	151.82
1993	100.000.000	300	99,717.500	298.87
1994	200.000.000	700	220.047.500	780,19

Kaynak: D.I.E. TEFİ'ne dayanarak tarafımızdan hesaplanmıştır.

Tablo 2.14'de görüldüğü gibi, 1990 yılında 25 milyon olarak saptanan küçük çiftçi sınırının %55.36 oranında enflasyon artışı ile 1991'deki değeri 38.840.000 liradır ve Bakanlar Kurulu Kararı ile 1991 yılı çiftçi muaflığı sınırının 40 milyon olarak kabul edilmiş, böylece enflasyon oranının üstünde bir artışla muaflık limiti değeri korunmuştur. Bu durum 1993 yılı içinde sözkonusu olurken 1992 ve 1994 yıllarında yapılan ayarlamalar olması gerekenin altında yapılmıştır. Fakat yine de aradaki fark fazla büyük değildir. Örneğin enflasyonun etkisini gidermek amacıyla 1992 yılı tutarının 62.955.000 olarak saptanması gerekirken 60 milyon olarak kabul edilmiştir. Ancak aradaki fark 2.9 milyon olmaktadır. 1991 yılında enflasyon artış oranı ve küçük çiftçi muaflık sınırı tutarında yapılan düzenlemedeki artış oranının, enflasyon artış oranından fazla olduğu görülmektedir. Aynı durum 1993 yılında %298.87 ve %300 oranları ile sağlanmıştır. 1992 ve 1994 yıllarında ise sırayla %151.82; %140 ve %780.19; %700 olmuş ve satış tutarı enflasyonun altına düşmüştür. Yani 1994 yılı tutarının 200 milyon değil, 220.047.500 lira olarak tespit edilmiş olması gerekirdi. Ancak, zaten yüksek olarak saptanan

1994 yılı tutarının arttırılmasının vergi erozyonunu körüklemesi yönünden sakıncaları bulunduğunu ifade etmek gerekmektedir.

2.2.2. Yatırım İndirimi

"Yatırım indirimi kurumunun amacı, özel sektör yatırımlarının belirli bir ölçüde vergi konusu gelirden indirilmesi yoluyla yatırımları teşvik etmek ve hızlandırmaktır"(KANETİ, S., 1989, 325).

Yatırım indirimi, kanunda belirtilen koşullara uygun olarak yapılan yatırımların tutarlarının belirli bir yüzdesinin yatırımı yapan kişinin kazancından düşülerek kazancın belirli bir kısmının vergi dışında bırakılması esasına dayanır.

Yatırım indiriminin uygulanmasına yatırım konusunu oluşturan aktif değerlere ilişkin harcamaların yapıldığı takvim yılından başlanır ve indirimden yararlanacak miktara ulaşıncaya kadar devam edilir (GVK. ek Madde 4).

İndirimden yararlanacak bir yatırımın, diğer şartlar yanında asgari büyüklüğünün 1994/6300 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı gereği ticari ve sınai yatırımlar için en az 6 milyar, zirai yatırımlar için en az 1 milyar olması gerekmektedir . Bu bakımdan enflasyon mükellef lehine bir etki yaratmaktadır. Fiyat artışları bu hadlere ulaşılmasını gittikçe kolaylaştırdığından mükelleflerin büyük bir kısmı artık yatırım indiriminden yararlanır hale gelmektedir.

Örneğin, 1985 yılında kabul edilen limitler, 1990 yılına kadar değiştirilmeden aynen korunmuştur. Yapılan yatırım, ticari

ve sınıai yatırımlar için en az 40.000.000, bölge kalkınma planı kapsamına giren yatırımlarla, ülke ekonomisi bakımından ayrı bir önem ve özellik arz ettiği Yüksek Planlama ve Kurulu tarafından kabul edilen faaliyet kollarında 20.000.000 ve genel olarak zirai alandaki yatırımlarda 4.000.000 lira olarak saptanmıştır.

$$1985 = 40.000.000 \quad 1989 = \frac{40.000.000 \times 2795}{357} = 313.165.266$$

$$1985 = 20.000.000 \quad 1989 = \frac{20.000.000 \times 2795}{357} = 156.582.633$$

$$1985 = 4.000.000 \quad 1989 = \frac{4.000.000 \times 2795}{357} = 31.316.526$$

1985 = 100 kabul edilirse, aynı yıldaki 40.000.000 TL.ya indeks sayısı uygulanması yoluyla 313.165.266 liraya ulaşılmaktadır. Yapılan hesaplamalar göstermektedir ki, enflasyon neticesinde yatırım indiriminden yararlanabilmek için tesbit edilen en az miktar yatırım miktarları çok düşük seviyede kalmışlardır. 1989'da 313 milyon olması gereken en az yatırım yerine 40 milyon liralık yapanlar yatırım indiriminden yararlanma şansına sahip olmuşlardır. Yatırım indiriminde iktisadi açıdan önemli olmayan başvuruların (yatırım için) önünün alınması, müracaat sayısının kısılarak DPT ve ilgili kuruluşların bu konudaki etkinliklerinin sağlanması doğrultusunda tesbit olunmuş alt limit, enflasyon nedeniyle zamanla fonksiyonunu kaybetmiş ve bu nedenle arzu edilmeyen sayı ve nitelikteki başvurular çoğalmıştır. İdari etkinliğin yeniden sağlanması için diğer etkenlerin yanı sıra bu limitin de enflasyon haddine paralel olarak yükseltilmesi gerekmektedir. Aksi halde kanunda belirtilen hadler fiyat artışları nedeniyle en küçük bir yatırımın yapılması

durumunda bile aşılmış olmakta ve ekonomiye katkısı ne kadar olursa olsun her türlü yatırım, indiriminden faydalanmakta ve böylece vergi hasılatını düşürmektedir.

Ekonominin istikrarlı dönemlerinde yatırım indirimi kurumu yararlananlara öncelikle indirim oranında vergi yükünden kurtulma imkanı yaratarak, vergilemenin getireceği nakit varlığı temin maliyeti kadar veya ödeme öz kaynaklardan yapılacak idiyse bunun kullanım kazancı değerinde mali imkan elde etme fırsatı vermektedir (TOKAT, Y., 1981:49). İstikrarlı dönemde vergi dışı kalmanın etkisini göstermek amacıyla şu örnek verilebilir:

Yatırım indirimi oranının %30, indirimden yararlanabilir harcama tutarının 220 milyon ve işletmenin ilk faaliyet yılı mali kârının 34 milyon olduğu varsayıldığında, daha birinci yılda yatırım kazancına ilişkin vergi yükü sıfır değerinde vergi ödemeden doğan nakit ya da mali imkan 34 milyon ve yatırım kârlılığı %15.4 olacaktır. Sözkonusu avantaj, vergiye tabi gelir toplamı yatırım indirim tutarı -örnegimizde $220 \text{ milyon} \times \%30 = 66 \text{ milyona}$ eşit oluncaya kadar geçerlidir.

Aynı varsayım altında, fakat yatırım indirim uygulamasının bulunmadığı durumda yatırımcı adına vergilememeden doğan avantajlar, yerlerini ek mali yüklerle bırakacaktır. Vergi oranının %55 olması durumunda, vergi yükü 18.700.000 işletme sermayesi olarak kullanılabilir mali imkan sıfır ve üstelik vergi ödemesi için gerekli paranın temin maliyeti -%30 normal faiz haddinde 5.610.000 olacak, yatırımın kârlılığı ise %7'ye düşecektir.

Ekonomi sürekli artan enflasyon sürecinde ise, yatırım indiriminin işletme büyümesine olumlu katkısı azalacak ve

enflasyon oranına göre belki de kaybolacaktır. Ancak işletme bu haktan mahrumsa, enflasyona bağlı fiktif kârlar dolayısıyla, sermayenin vergilenmesi sonucu doğabilecektir (TOKAT, Y., 1981:50).

2.2.3. Gayrimenkul Sermaye İratlarında İstisna

Gayrimenkul sermaye iratları ile ilgili getirilen istisna "konut istisnası" olarak kanunun 21. maddesinde açıklanmıştır. Buna göre; "Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın 12.000.000 (94/6300 S.B.K.K) lirası gelir vergisinden istisnadır.

Ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar ile gelirleri bunlar tarafından bildirilecek olanlar bu istisnadan faydalanamazlar. Bu durumda örneğin 18.000.000 lira yıllık kira geliri elde eden ve yukarı da sıralanan iki şarta uyan mükellef istisnadan yararlanacaktır. Yani 18 milyon-12 milyon = 6 milyon lira gayri safi hasılat olarak beyan edilecektir.

Gelir vergisinden istisna edilen konut istisnası tutarı, enflasyon oranı arttıkça önemini yitirecek böylece mükellef daha büyük gayrisafi hasılat üzerinden vergi ödemek durumunda kalacaktır.

Tablo 2.15
Konut İstisnası Tutarının Yıllar İtibariyle
Enflasyon Artışı Karşısında Ugradığı Deger Kaybı

Yıllar	Nominal İstisna Tutarları	Yürürlüğe Girdiği Yıl Degeri	Deger Kaybı (%)
1989	600.000	393.940	.34
1990	1.000.000	643.635	.36
1991	1.600.000	987.164	.38
1992	3.600.000	2.272.792	.37
1993	6.000.000	2.718.975	.55
1994	12.000.000	7.797.243	.65

Kaynak: SAYIN,M., ACAR,F.,Vergi Sorunları Dergisi Özel Ek,Mart 1995 verileri kullanılarak oluşturulmuştur.

Yukarıdaki Tablo 2.15'ü kullanarak ülkemizde uygulamaya konan istisna ölçülerinin enflasyon artışı dolayısı ile ne kadarlık bir deger kaybına ugradığı görülebilir. Örneğin, 1993 yılı gelirlerine uygulanmak üzere 1994 yılında yürürlüğe konan 6 milyon liralık konut istisnası tutarının degeri paranın alım gücündeki zayıflama nedeniyle 2.718.975 liraya düşmüştür. Bu da yaklaşık %55 oranında bir kaybı göstermektedir. Mükellefi korumak amacıyla getirilen kurum işlevini yitirir hale gelmiştir. Böylece yıllık kira bedelinden indirilecek istisna tutarı azalmış, gayrisafi hasılat büyümüş olacaktır.

2.2.4. Mükellefiyet Biçimleri

2.2.4.1. Ticari Kazançların Vergilendirilmesinde Enflasyonun Mükellefiyet Biçimlerine Etkisi

Enflasyonun bir diğ er etkisi, Gelir Vergisi Kanununun ticari ve zirai kazançlarda öngördüğü değişik mükellefiyet biçimlerinin

saptanmasında ortaya çıkmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu esasına göre ticari kazançların vergilendirilmesinde mükellefin vergi karşısındaki durumu dört biçimde ele alınmaktadır. Vergiden muaf olanlar götürü usulde vergilendirilenler, işletme esasına ve bilanço esasına göre vergilendirilenler. Aşağıda götürü usulde vergiye tabi tutulma ve gerçek (bilanço) usulde vergiye tabi olma durumunda, enflasyonun bu mükellefiyet hallerini nasıl etkilediği üzerinde durulacaktır.

1. Götürü Usulde Ticari Kazancın Tesbiti

Götürü usule tabi olmanın genel ve özel olmak üzere iki temel şartı vardır.

Götürü usule tabi olmanın genel şartları arasında, kendi işinde bilfiil çalışmak veya bulunmak, işyerlerinin emlak vergisi tarhına esas olan vergi değerleri toplamı 40 milyon lirayı (94/6300 sayılı BKK) (vergi değeri bilinmeyen hallerde yıllık kira bedeli toplamı 3 milyon lirayı aşmamak) ayrıca ticari, zirai veya mesleki faaliyetleri dolayısıyla gerçek usulde vergiye tabi olmamak gibi maddeler vardır.

Götürü usule tabi olmanın özel şartları ise, her iş ve meslek kolu için ayrı ayrı tesbit edilmiştir. Örneğin alım-satım işleri ile imal, inşaat, tamir ve küçük sanat işlerinde yıllık satın alma tutarının 270.900.000 lirayı aşmaması veya hammadde, işçilik bedeli sipariş verene ait olan işlerde alınan ücretin yıllık gayrisafi tutarının 89.400.000* lirayı aşmaması gibi.

* Büyükşehir belediye sınırlarında faaliyette bulunanlar için.

Genel ve özel şartlarda belirlenen limitler, enflasyon oranı karşısında önemini yitirdiğinden sürekli ayarlanmıştır. Örneğin, 1993 yılında alım satım işlerinde yıllık mübayaâ bedelleri toplamı 90.300.000'dan 180.600.000'na çıkarılmış büyükşehirler için 270.900.000 olarak saptanmıştır. Ancak, 1993 tutarınının 1994 yılındaki değerini hesapladığımızda;

$$\frac{90.300.000 \times 3746.9}{1698} = 199.260.936 \text{ olmaktadır.}$$

Böylece, götürülük tutarı düşük bir farkla enflasyon oranında arttırılmış özellikle büyükşehir belediyesi alanında bulunanlar için bu tutar enflasyon artışının üzerinde düzenlenmiştir.

Aynı şekilde gayrisafi ücret ölçüsüne endeks sayısı uygulandığında, 1994 yılında;

$$\frac{29.800.000 \times 3746.9}{1698} = 65.758.315 \text{ olması gerekmektedir.}$$

3698 Sayılı Kanun gereği bu limit, 59.600.000 büyükşehir belediyesi sınırlarında faaliyette bulunanlar için 89.400.000 lira olarak saptanmıştır. Böylece son ölçü yaklaşık %10.3'ü kadar eksik oranda kabul edilmiştir.

Tablo 2.16
1993 Yılı Götürülük Tutarlarının Enflasyon Karşısında 1994 Yılı
Kabul Edilen ve Olması Gereken Karşılığı

Götürü Yönteme Tabi Olmanın	Yasadaki Nom. Tutar (1993)	Başlangıç Fiyatlarıyla 1994 Tutarı	Fiyat Ind. Göre Düzel. 1994 Tutarı	1994 (94/6300 sayı BKK. gereği)
a) Genel Koşulu:				
İşyeri kira bedeli				
Toplamı	3.000.000	1.359.524	6.619.965	6.000.0000
b) Özel Koşulu:				
Yıllık Alış Tutarı	180.600.000	81.843.337	398.521.873	270.900.000
Yıllık Satış Tutarı	240.600.000	109.033.815	530.921.166	360.900.000
Yıllık Gayrisafi Ücret Tutarı	59.600.000	27.009.208	131.516.631	89.400.000

Kaynak: SAYIN,M., ACAR,F., Vergi Sorunları Dergisi Özel Ek, Mart 1996 verileri kullanılarak hesaplanmıştır.

Tablo 2.16, 1994 yılı gelirlerine uygulanmak üzere saptanan götürülük ölçülerini ve bu ölçülerin fiyat artışları karşısındaki durumunu göstermektedir. Bu halde örneğin 1993'te 3.000.000 olarak belirlenen işyeri kira bedeli toplamının 1994 yılındaki reel değeri 1.359.324 Tl. olmaktadır. Enflasyon dolayısıyla aradaki fark kadar bu tutarda aşınma sözkonusudur. Bu tutar ise, yaklaşık %55 olmaktadır.

Ayrıca Tablo 2.16, tutarlarda meydana gelen bu aşınmanın giderilmesi amacıyla, (94/6300 sayılı BKK. gereği) 1994 yılı için yeniden belirlenen tutarları da göstermektedir.

Enflasyon artış oranı bu dönemde %120.6 olurken, karar gereği, işyeri kira bedelinde %100 oranında, diğer tutarlarda ise %50 oranlarında artış sağlanmıştır. Sözkonusu artışlar,

enflasyon oranının altında tesbit edilmiş olsa da, ilk tutarlarla karşılaştırıldığında, götürü usulde vergilendirilenlerin lehine sonuç yaratır niteliktedirler. Çünkü, aynı yıl için sözkonusu tutar ayarlamasına gidilmeyip, götürülerin, enflasyon nedeniyle gerçek usule geçmeleri de yaratılabilirdi.

2. Bilanço Usulüne Tabi Olmanın Şartları ve Enflasyon

Bilanço esasına göre defter tutacak olan birinci sınıf tüccarların kimler olduğu V.U.K.'nun 177. maddesinde belirtilmiştir. Mükellefiyet biçimini belirlemede kullanılan ölçüler yıllık alım, satım ve gayrisafi iş hasılatıdır.

Yıllık alım-satım bedelleri belirlenirken sadece yıl içi faaliyetler dikkate alınır. Önceki yıllarda devreden mal bedelleri yıllık alışların, sonraki yıllara devreden mal bedelleri ise yıllık satışların hesabında dikkate alınmaz (ŞENYÜZ, D., 1995:30).

V.U.K.nun 177. maddesinde bilanço usulünde defter tutacaklar ile ilgili ölçüler şu şekilde sıralanmaktadır:

1. Bend: Satınaldıkları malları olduğu gibi veya işledikten sonra satan ve yıllık alım tutarı 1.500.000.000 lirayı ve satışlarının tutarı 1.800.000.000 lirayı aşanlar, (Bkz.Tablo 2.17)

1995 yılı gelirlerine uyarlanacak bu ölçülerin sırasıyla, 1 Ocak 1995 tarihinden 30 Ağustos 1995 tarihine kadar uğradığı değer kaybı;

$$\frac{1.500.000.000 \times 7214.9}{5630.3} = 1.922.162.229 \text{ TL'den}$$

yaklaşık 422.162.229 TL. olmaktadır.

$$\frac{1.800.000.000 \times 7214.9}{5630.3} = 2.306.596.675 \text{ TL'den}$$

yaklaşık 506.594.675 TL. olmaktadır.

Tablo 2.17
Bilanço Esasına Tabi Olmada Kullanılan V.U.K.'nun 177. Maddesi
1. Bendindeki Tutarların Değişim Oranlarının
Enflasyon Değişim Oranlarıyla Karşılaştırılması

Yıllar	Bilanço Esasına Tabi Olmada Azami Alışlar	Değişim (%)	Satış Ölçüsü	Değişim (%)	Enflasyon Artışı (%)
1988	100.000.000	-	120.000.000	-	70.5
1989	150.000.000	50	180.000.000	50	63.9
1990	200.000.000	33.3	240.000.000	33.3	52.3
1991	300.000.000	50	360.000.000	50	55.4
1992	450.000.000	50	540.000.000	50	62.1
1993	720.000.000	60	864.000.000	60	58.3
1994	1.000.000.000	39	1.200.000.000	39	120.6
1995(8)	1.500.000.000	50	1.800.000.000	50	92.5

Kaynak: V.U.K.'nun ilgili maddesinin (177. madde 1. Bend) verilerinden derlenerek hesaplanmıştır.

Tablo 2.17 incelendiğinde, alış ve satış limitlerinde yapılan düzenlemelerdeki artış oranı enflasyon artış oranlarından daha düşük çıkmaktadır. Limitlerde yapılan yıllık düzenlemelere

rağmen, enflasyon sebebiyle bilanço esasına tabi olanların sayısı artmıştır.

2. Bend: Mal alımı dışında kalan bir işle uğraşanların bir yıl içinde elde ettikleri gayrisafi iş hasılatı 750.000.000 lirayı aşanlar (otel, pla), berber, terzi vb.) (Bkz.Tablo 2.18)

3. Bend: Mal alım satımının alım-satım dışında bir işle birlikte yapılması durumunda, alım-satım dışındaki gayrisafi hasılatın beş katı ile yıllık satışları tutarı toplamı 1.500.000.000 lirayı aşanlar (örneğin, işyerinde terzilikle birlikte kumaş ticareti yapan tüccar).(Bkz.Tablo 2.19)

Tablo 2.18

V.U.K. 177. Maddesi 2. ve 3. Bendlerindeki Tutarları Değişim Oranlarının Yıllar İtibariyle Enflasyon Artış Değişim Oranlarıyla Karşılaştırılması

Yıllar	Bilanço Esasına Tabi Olmada Azami Alışlar	Değişim (%)	Satış Ölçüsü	Değişim (%)	Enflasyon Artışı (%)
1988	50.000.000	-	100.000.000	-	70.5
1989	75.000.000	50	150.000.000	50	63.9
1990	100.000.000	33.3	200.000.000	33.3	52.3
1991	150.000.000	50	300.000.000	50	55.4
1992	225.000.000	50	450.000.000	50	62.1
1993	360.000.000	60	720.000.000	60	58.3
1994	500.000.000	39	1.000.000.000	39	120.6
1995(8)	750.000.000	50	1.500.000.000	50	92.5

Kaynak: V.U.K.'nın ilgili maddesinin (177. madde 2. ve 3. Bendleri) verilerinden derlenerek hesaplanmıştır.

Tablo 2.18 incelendiğinde, gerek ikinci, gerekse üçüncü koşulun enflasyon artış oranının altında bir oranla iyileştirildiği görülmektedir. Böylece fiyat artışları karşısında limitler, yapılan düzenlemelere rağmen yeterli düzeye

çıkarılamamıştır. Sonuçta fiyat artışları reel iş hacmi değişmeyen mükellefleri birinci sınıf tacirlik statüsüne geçirmiş ve böylece bilanço esasına tabi olanların kapsamı genişletilmiştir. Kanunda yer alan bu ölçüler ise enflasyon dolayısıyla reel olarak azalma göstermiştir.

Tablo 2.19
Enflasyon Artış Oranına Paralel Olarak Düzeltilmiş V.U.K.
177/1-2-3 Bendlerindeki Alış ve Satış Tutarları
(TL)

Yıllar	1. Bend		2. Bend Tutarları	3. Bend Tuturları
	Alış Tutarları	Satış Ölçüsü		
1988	-	-	-	-
1989	170.500.000	204.600.000	85.250.000	170.500.000
1990	279.450.000	335.339.400	139.724.750	279.449.500
1991	425.602.350	510.721.906	212.800.794	425.601.588
1992	661.386.052	793.661.842	330.692.434	661.384.868
1993	1.072.106.790	1.286.525.846	536.052.435	1.072.104.871
1994	1.697.145.049	2.036.570.414	848.571.005	1.697.142.011
1995	3.743.901.978	4.492.674.333	1.871.947.637	3.743.895.276

Kaynak: D.I.E. TEFİ verileri kullanılarak hesaplanmıştır.

Tablo 2.19 incelendiğinde 1. sınıf tacirler için belirlenmiş alt limitlerin enflasyon artışına paralel şekilde düzeltilmiş tutarları görülmektedir. Örneğin yıllık alış tutarı miktarının 1990 yılında 150 milyon değil, yaklaşık 279.450.000 TL. olarak saptanması doğru olmaktadır.

Bu hesaplama ise 1988 yılı tutarları baz alınarak yapılmaktadır. 1988 yılı alış tutarı olarak belirlenmiş değer (100 milyon) enflasyon hızı kadar arttırılmakta ve bulunan tutar yine baz yılı değerine (100 milyona) eklenmektedir. Aynı işlem 1990 yılı için yapılırken hesaplama bu düzeltilmiş tutar üzerinden yapılmaktadır. Şöyle ki;

$$100.000.000 \times \frac{70.5}{100} = 70.500.000 \text{ (1988 enflasyon oranı ile)}$$

$$100.000.000 + 70.500.000 = 170.500.000 \text{ (1989 Deflate alış tutarı)}$$

1990 yılı Deflate alış tutarı hesabında ise 1989 düzeltilmiş tutarı temel alınmaktadır. Böylece,

$$170.500.000 \times \frac{63.9}{100} = 108.949.500 \text{ (1989 Enflasyon Oranı)}$$

$$170.500.000 + 108.949.500 = 279.449.500 \text{ (1990 Deflate alış tutarı)}$$

Enflasyona paralel yapılan bu düzenleme sonucunda görülmektedir ki, 1990 alış tutarı olması gerekenden 79.449.500 TL. daha düşük tespit edilmiştir. Yine 1992 yılında 540.000.000 olarak belirlenen satış ölçüsünün gerçekte 793.662.000 olması gerekmektedir. Böylece mükellefler bu iki rakam arasındaki fark (253.662.000 TL) kadarlık birinci sınıf mükellef olmama ölçüsünden mahrum bırakılmıştır.

2.2.4.2. Zirai Kazançlarda Götürü Gider Usulü

Gelir Vergisi Kanunumuzun 6300 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yıllık hasılat tutarı 400 milyon liradan aşağı olan çiftçilerin kazançları götürü gider esasına 400 milyon veya daha fazla olan çiftçilerin kazançları ise gerçek kazanç usulüne göre tesbit edilmesi kabul edilmiştir.

Enflasyon etkisiyle 400 milyon liralık götürülük haddinin 95

yılı sonu itibariyle reel değer kaybına uğrayacak olması beklenirken (8 ay ortalamasına göre 260 milyona denk gelmektedir) bu oranın yükseltilmemesi, götürülüğün sınırlarının mümkün olduğu kadar daraltılması böylece gelir vergisi esasına uygun hareket edebilmek için doğru olacaktır.

Fiyatlardaki artışı izleyebilmek bakımından götürü gider esasından yararlanma ölçüsü sürekli olarak ayarlanmıştır. Aşağıdaki tablo 1990 yılından bu yana bu ölçüde yapılan düzenlemeleri, artış oranlarını ve enflasyon artış oranı karşısındaki durumunu göstermektedir.

Tablo 2.20
Zirai Kazançlarda Götürü Gider Tutarının Değişim Oranları
ve Enflasyon Karşısındaki Durumu

Yıllar	(1) Yıllık Hasılatla Göre Gerçek Kazanç Usulüne Geçme Haddi GVK Md.53	(2) Değişim Oranı (%)	(3) Enflasyon Artış Oranı (%)	(2/3) Fark
1990	50.000.000	150	52.3	2.86
1991	80.000.000	60	55.4	1.08
1992	120.000.000	50	62.1	-0.80
1993	200.000.000	67	58.3	1.15
1994	400.000.000	100	120.6	-0.83

Kaynak: SAYIN,M., ACAR,F., Vergi Sorunları Dergisi Özel Ek, Mart 1996 verileri kullanılarak hesaplanmıştır.

Tablo 2.20'ye göre 1989'dan 1990 yılına götürüden yararlanma üst limiti %150 gibi büyük bir oranda yükseltilmiş, böylece götürülükten yararlananların sayısı artırılmıştır. 1992 ve 1994 yılları dışında bu hadde yapılan artışlar enflasyon artışından daha fazla olmuştur. Böylece çiftçi lehine sonuçlar yaratılmıştır.

2.2.5. Özel İndirim

Özel indirim, vergi teorisinde gelirin elde edildiği kaynağa göre farklı vergilendirmeyi öngören ayırma ilkesinin uygulanma biçimi olarak karşımıza çıkmaktadır (ŞENYÜZ, D, 1995:131).

Gelir Vergisi Kanununun 31. maddesinde özel indirim tutarları, her hizmet erbabı için günde 30.000 ayda 900.000 yılda 10.800.000 lira olarak düzenlenmiştir. 1995 yılında uygulanmak üzere 94/6300 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen bu tutarlar gayrisafi ücretten indirilerek ücretlinin vergi borcunun azaltılması sağlanmaktadır.

Ücret geliri elde edenlere mali ve sosyal amaçlı sağlanan bu tutarlar, enflasyon oranındaki artışa paralel bir biçimde yeniden ayarlanmadığı sürece değerini ve sonuçta işlevini yitirmektedir.

Ülkemizde uygulanan özel indirim tutarları sürekli olarak ayarlanmıştır. Aşağıdaki tablo, yıllık özel indirim tutarlarını , artış yüzdelerini ve enflasyon karşısındaki durumunu görmek bakımından yararlıdır.

Tablo 2.21'nin 3. sütunu yasada gösterilen tutarların uygulamaya geçildiği yıldaki reel değerini göstermektedir. Örneğin 1993 yılında, 7.200.000 lira olarak belirlenen yıllık özel indirim tutarı uygulamaya geçildiği yıl olan 1994 yılında fiyat artışları nedeniyle reel değeri 3.262.857 liraya denk gelmiştir. Bu ise yaklaşık %54.6 oranında bir değer kaybını göstermektedir. Böylece özel indirim tutarında bu oran kadar azalma olacağından ücretlinin vergi matrahı yükselecektir.

Tablo 2.21
Özel İndirim Tutarları ve Enflasyon Karşısındaki Durumu

	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
	Yasadaki Yıllık Nominal Tutar	Artış (%)	Uygulandığı Yıl Değeri	Değer Kaybı	Enflasyon (%)
1986	72.000	—	—	—	—
1987	72.000	—	54.545	-24.2	32.0
1988	144.000	100	84.457	-41.3	70.5
1989	216.000	50	131.764	-38.9	63.9
1990	432.000	100	283.636	-34.2	52.3
1991	648.000	50	417.075	-35.6	55.4
1992	1.080.000	66.6	663.336	-38.5	62.1
1993	1.800.000	66.6	1.136.396	-36.8	58.3
1994	7.200.000	300	3.262.857	-54.6	120.6
1995(*)	10.800.000	50	7.017.518	-35.0	65.6*

Kaynak: Petrol-İş'90-94 verilerine dayanılarak tarafımızdan hesaplamaya gidilmiştir.

* Enflasyon oranı ilk 8 ayın enflasyon oranları ortalaması alınarak bulunmuştur.

Tablo'nun 2. sütunu doğrultusunda gerçekte özel indirim yıllık tutarında yapılan artışların enflasyon artışı oranından büyük olduğu görülmektedir. Örneğin 1994 yılı gelirinden indirilecek tutarın değerinde %300'lük bir artış benimsenmişken bu yıl hesaplanan enflasyon artışı %54.6 olmuştur. Ancak uygulamaya geçilen 1986 yılında, tutarın düşük tutulmuş olması sonradan yapılan artışların yüksek olmasına rağmen enflasyon karşısında değer kaybına uğramasına neden olmuştur (90'Petrol-İş;158 ve ULUATAM,TAŞ,DIKMEN, 1995;45).

İndirim tutarlarının fiyat endeksine paralel biçimde yükseltilmeleri indirimlerin sağladığı vergi tasarrufunda (vergi tarifesi tabanının küçük olmasından dolayı sürekli %25 olarak sabit kaldığından) ancak fiyat endeksindeki artış kadar bir

artış sağlamıştır.

Tablo 2.22'de yasadaki nominal tutarların ve fiyat indeksine göre düzeltilmiş indirim tutarlarının sağladığı vergi tasarrufu karşılaştırılmaktadır.

Tablo 2.22
İndirim Tutarlarının Sağladığı Vergi Tasarrufu

(1) Yasadaki Nom.Tutarın Sağladığı Ver.Tasarrufu	(2) Fiyat Endeksine Göre Düzenlenmiş Tutarın V. Tasarrufu	(3) (1)'in (2) İçindeki Payı %
18.000	23.760	76
36.000	61.380	59
54.000	88.522	61
108.000	164.492	66
162.000	251.695	64
270.000	437.617	62
450.000	712.780	63
1.800.000	3.971.979	45

Kaynak: Petrol-İş'90-94 verilerine dayanılarak tarafımızdan hesaplanmıştır.

Özel indirim tutarından yararlananların tarifinin ilk dilimine girmeleri nedeniyle, burdan sağladıkları vergi tasarrufu (%25) oranında olmaktadır.Görüldüğü gibi yasalardaki özel indirim tutarlarının sağladığı vergi tasarrufunun, fiyat artışlarına göre düzeltilmiş özel indirim tutarlarının sağladığı vergi tasarrufu içindeki payı ise %62-63'lerdedir. Bu ise mükellef açısından, yaklaşık %40 oranında daha az vergi tasarrufu demektir. Enflasyonun %60'ların üzerinde seyrettiği dönemlerde, sağlanan tasarrufların anlamını yitirdiği açıktır.

Son altı yılın özel indirim yıllık tutarına isabet eden

tarifenin sabit kalmasına rağmen enflasyon artışı oranlarında sağlanan vergi tasarrufundaki artışın önemi abartılmamalıdır. Çünkü diğer yandan fiyat artışlarının vergi borcunda yarattığı yükseliş de daha önceki bölümlerde açıklandığı üzere fiyat endeksinden oldukça daha büyüktür.

2.2.6. Göçmen, Mülteci ve Yerleştirilen Muafılığı

Göçmen ve mülteci muafılığından yararlanan kişiler, 5 yıl süre ile bir takvim yılı içinde elde ettikleri ticari, zirai, serbest meslek kazancı, ücret, gayrimenkul sermaye iradı vergisi tevkif yoluyla kesilmeyen menkul sermaye iradı veya sair kazanç ve iratların belli bir miktarı 9.000.000 lirası (bu tutar 94/6300 BKK ile tesbit edilmiştir) vergi dışında tutulmuştur.

Beş yıl süre için tespit edilen muafılık tutarları enflasyon karşısında değerini yitirmekte hazine lehine sonuç yaratırken yararlananlara sağladığı fayda azalmaktadır. Örneğin 1992 yılında kabul edilen ve 1993 yılı itibariyle beş yıl süresince uygulanması öngörülen 2.800.000 liralık göçmen ve mülteci muafılık limiti enflasyon karşısında değer kaybına uğradığından 94 yılında yeniden ayarlanmıştır.

Tablo 2.23
Yıllar itibariyle Enflasyona Paralel Ayarlanması
Gereken Göçmen, Mülteci Muaflık Tutarları

Yıllar	1992 Yılı Fiyatlar ile Muaflık Tutarı	Enflasyon Artışına Paralel ayarlanmış 1992 Yılı Muaflık Tutarı Karşılığı
1992	2.800.000	2.800.000
1993	1.767.728	4.435.074
1994	801.089	9.786.679
1995 (*)	520.524	15.061.754

*Enflasyon artışı 1995 yılının ilk 8 ayı tutarlarına göre hesaplanmıştır.

1992 yılında 2.800.000 lira olarak benimsenen tutarın 1992 yılı fiyatları ile 1993 yılı değeri yaklaşık 1.770.000, 1994 yılı değeri 801.000, 1995 yılı ilk 8 aylık değeri ise 520.000 lira olmaktadır. Muaflık tutarının değerindeki bu yüksek orandaki düşmeler nedeniyle 1994 yılında yeniden düzenlenmeye gidilmiştir. Buna göre 1995 yılından itibaren mülteci ve göçmenlerin elde edecekleri gelirlerden indirilecek tutar 9 milyon olarak saptanmıştır. Yani 16 milyon gelir elde eden mültecinin 7 milyonluk geliri üzerinden vergiye tabi tutulması öngörülmektedir. Ancak tabloda görüldüğü üzere bu tutarın ilk 8 aylık karşılığı dahi 15 milyonun üzerindedir. Yapılan düzenlemenin yetersiz kaldığı görülmektedir. Bu ise $15.061.754 - 9.000.000 = 6.061.754$ fark demektir. Yani enflasyon artışı 1995 yılında uygulanacak limitin satınalma gücünü ilk 8 ay için yapılan hesaplamalara göre %67 oranında azaltmıştır. Göçmen ve mülteci muaflığı ile ilgili 9 milyon liranın en az 15 milyon liraya çıkarılması ile bu muaflığın enflasyon haddine uydurulması sağlanacaktır. Ancak burada da hesaplamalar ilk gerekçeyi oluşturan şartların (2.800.000) değişmeden devam ettiği varsayılmaktadır.

3. VERGİ YOKU VE SOSYAL ADALET AÇILARINDAN TÜRK GELİR VERGİSİNİN ENFLASYON KARŞISINDAKİ KONUMU

Enflasyon vergi sisteminin bir çok önemli ögesi üzerinde etkili olarak amaçlarında sapmalara neden olmaktadır. Mutlak tutar olarak saptanmış tüm istisna, muaflik, indirim ve dilimlerin reel düzeyleri enflasyon karşısında aşınmaktadır. Bu aşınma her gelir türü için aynı şiddette olmadığı için, sistemin farklı gelir türleri için öngördüğü yükler görece olarak değişmektedir. "Örneğin gayrimenkul sermaye iradları %20 stopajla vergilendirildiği için, enflasyonun vergi yükünü etkilemesi sözkonusu değilken, ücret gelirlerinde yükümlü aleyhine bir gelişme doğmaktadır. Çünkü bir yandan özel indirim aşılırken, öte yandan tarife dilimleri daralmaktadır. Böylece vergi yükü yükselmektedir" (ŞENATALAR, B., 1991:102).

Aşağıdaki Tablo 2.24 gelir vergisi yükünün ücretliler aleyhine beyannameli mükellefler lehine değiştiğini görmek açısından yararlıdır. Gelir vergisi dilimlerinin ve özel indirimin enflasyonun tahribatına uğramasının bir sonucu olarak ücretliler üzerindeki vergi baskısının tırmanış içinde olduğu gözlenmektedir. Örneğin 1987'de %38.2 olan ücretlilerin gelir vergisindeki payı 1989 yılında %54.9'a çıkmıştır.

Tablo 2.24
Ücretliler ve Ücretliler Dışındakilerin Gelir Vergisi
Payları ile M.G. Payları İlişkisi

Yıllar	Ücretliler			Ücretliler Dışı		
	(1) Milli Gelir Payı	(2) Gelir Vergisi Payı	(2/1) Vergi Baskısı	(3) Milli Gelir Payı	(4) Gelir Vergisi Payı	(4/3) Vergi Baskısı
1973	28.3	63.9	2.26	71.7	36.1	0.50
1987	17.1	38.2	2.32	82.9	61.8	0.75
1988	14.0	49.9	3.56	86.0	50.1	0.58
1989	15.0	54.9	3.66	85.0	45.1	0.53
1990						

Kaynak: OYAN, O., AYDIN, A.R. Maliye ve Fon Politikaları

Tablo 2.24 incelendiğinde ücretlilerin gelir vergisi paylarının 1987-1989 dönemlerinde %44 oranında artış gösterdiği, aynı süre içinde ise milli gelir payları düştüğü için üzerlerindeki vergi baskısının büyüdüğü anlaşılmaktadır. Ayrıca ücretliler 1989 yılında milli gelirden aldıkları paylarının 3.7 katı bir gelir vergisi payı taşımalarına karşın ücret dışında gelir elde edenler milli gelirden daha büyük pay alırken ödedikleri gelir vergisi payı milli gelirden aldıkları payın yaklaşık yarısı kadar olmaktadır. Ücretlilerin vergi payı / milli gelir payı 1973 yılı durumuna göre daha kötüleşmiş olduğu görülmektedir.

Enflasyon oranının yüksek olduğu dönemlerde cari ücretlerin artış eğilimine girmesi, buna karşılığın vergi dilimlerinin aynı oranda arttırılmaması sonucu ücretlilerin vergi yükünün artmasına neden olmaktadır. Tablo 2.25 konuya açıklık getirmek üzere verilmiştir. Özellikle en alt basamak vergi dilimi genişlemesi 1984-1993 arası enflasyon karşısında %47.2 oranında gerilemiştir.

Tablo 2.25
Gelir Vergisi Tarifesinin İlk Basamağı ile Tüketici Fiyat Artışları Karşılaştırması

Yıllar	Tarifenin İlk Dilimi	Dilime Karşılık Gelen Oran (%)	Yıllık Dilim Genişlemesi % Oranı	Yıllık Tüketici Fiyat Artışları % Oranı	Tüketici Fiy.Art. Endeksi	Tarife Dilimi Gerçek Değerleri	Tarife ilk Dilimi Gerçek Değerleri Endeksi
1984	1 milyon	30	-	-	100.0	1.000.000	100.0
1985	1 milyon	25	-	45.0	145.0	690.000	69.0
1986	3 milyon	25	200.0	34.6	195.2	1.536.000	153.6
1987	3 milyon	25	-	38.9	271.1	1.106.603	110.7
1988	5 milyon	25	66.7	75.4	475.5	1.051.525	105.2
1989	6 milyon	25	20.0	69.6	806.4	774.048	77.4
1990	8 milyon	25	33.3	60.3	1.292.7	618.860	61.9
1991*	12 milyon	25	50.0	66.0	2.145.8	559.232	55.9
1992*	20 milyon	25	66.7	70.1	3.650.0	547.945	54.8
1993*	32 milyon	25	60.0	66.1	6.062.7	527.818	52.8

Kaynak: 90 Petrol İş "İstihdam Vergilerinin Sakıncaları ve Önerilerimiz", 1990:157.

* : Tarafımızdan hesaplanmıştır.

Ayrıca, Tablo 2.25'de, dilim genişlemelerinin yıllık ortalama fiyat artışları karşısında ne ölçüde gerçek değerde daraldığı hesaplanmıştır. Buna göre 1984-1993 arasında tarifenin ilk dilimi 32 kat genişletilirken fiyat endeksi 60.6 katlık bir artış göstermektedir. Dolayısıyla 1984'deki 1 milyon TL düzeyindeki ilk dilimin 60.6 milyon TL. olarak uygulanması gerekirdi. Oysa 1993 yılı birinci dilimin üst sınırı 32 milyon lirada kalmıştır. Açıkça tarife dilimlerindeki ayarlama enflasyonun gerisinde kalmıştır.

Türk Gelir Vergisi diliminin ilk basamağı 1981-1985 dönemlerinde sabit tutulmuş ancak bu tarihten itibaren genişletilmeye başlanmıştır. Ancak bu genişletmelerin dönem başı gerilemelerini telafi edemediği, 1986 yılında yapılan dilim genişlemesi yıllık artış oranı dışında daha önceki ve izleyen

yıllarda yıllık fiyat artışlarının altında gerçekleştiği görülmektedir.

Türk Gelir Vergisi diliminin ilk basamağı 1984'te 1 milyon TL iken 1993'de gerçek değer olarak 527.818 TL.ye düşmüştür. Bu uygulama karşısında en düşük gelir grubu içinde olanlar, ikinci ve belki üçüncü vergi dilimi basamağından, daha yüksek oranlarda ve giderek daha kısa sürede vergilendirilmektedirler. Böylece düşük gelirliilerin vergi yükü 3-4 kat arttırılmış olmaktadır.

Enflasyon nedeniyle vergi yükünde yıldan yıla görülen artışın dışında, nominal gelirin şişmesiyle yıl içinde de üst dilime geçme durumunun daha sık gerçekleştiği görülmektedir. Örneğin 1991 fiyatlarıyla aylık 2.5 milyon TL'lik bir matrahla yedinci ayda %30'luk bir dilime, onuncu ayda da %35'lik dilime ulaşılabacaktır. Halbuki aynı reel gelir örneğin 1988'de yalnızca %25'lik dilim içinde kalmaktaydı.

Yüksek enflasyonun yaşandığı bir yıl içinde sabit bir aylık nominal gelir zaten satın alma gücü kaybına uğrarken, vergi oranlarının yükselmesi nedeniyle net nominal gelirden doğan bir düşüş satın alma gücü kaybını pekiştirmektedir (ŞENATALAR, B., 1991:103).

Tarifenin ilk dilimlerinin enflasyon karşısında genişletilememesine karşın, hiç olmazsa, bunlara karşılık gelen vergi oranlarının indirilemesi sosyal adalet açısından gereklidir. Çünkü zaten, ülkemizde yararlandığı çeşitli istisnalar v.s. nedeniyle, toplumun üst gelir gruplarında yer alan müteahhit, sarraf, dayanıklı tüketim malı satıcıları, toptancılar v.b. G.V. Kanununda tesbit edilen hayat standardına

göre vergi ödeyen kesim de ücretlilerin tabi oldukları ilk vergi dilimlerine girmekte ve aynı oranlarda vergilendirilmektedirler (ŞEKER, S, 1995;108). Böylece vergi yükü giderek, istisna kapsamı dışında kalan mükelleflerin üzerine yüklenmektedir.

Tablo 2.26
Beyan Edilen Yıllık Gelir Vergisi Matrahlarının
Vergi Dilimlerine Göre Dağılımı.
(1993 YILI)

Gelir Dilimi Tutarı (bin TL)	Matrahlı Beyanname Sayısı	(A)		(B)			Ort. Ver. Oranı A/B
		Pay %	Matrah (bin TL)	Pay %	Tahakkuk Eden Gelir Vergisi (bin TL)	Pay %	
1-32.000	455.835	35.49	5.884.994.439	7.30	1.476.588.710	5.80	25.0
32.000- 64.000	351.584	27.38	17.092.601.558	21.20	4.568.322.826	18.10	26.7
64.000-128.000	379.764	29.57	30.818.653.829	38.30	8.965.071.845	35.50	29.0
128.000-256.000	70.425	5.48	12.069.280.222	15.00	4.039.249.708	16.00	33.5
256.000-512.000	18.972	1.48	6.527.842.571	8.10	2.482.079.708	9.90	38.0
512.000 ve üstü	7.743	.60	8.173.803.025	10.10	3.702,667,653	14.70	45.3
Toplam	1.284.323	100	80.567.175.644	100	25.233.90.302	100	

Kaynak: AYDEMİR, Ş, Türkiye'de Kayıtdışı Ekonomi (Vergisel Ağırlıklı Uzlaşma Önerisi), MHUD.,Acar Matbaa, 1995, İstanbul, s.168.

Tablo 2.26 incelendiğinde, beyanname mükelleflerin %60'ından fazlasının, ilk iki vergi diliminden vergi ödedikleri ve ödedikleri verginin, toplam içindeki payının %25'i dahi geçmediği görülmektedir. Ayrıca ilk iki vergi diliminden vergi ödeyenler üzerindeki vergi yükü ise, %25'ten fazladır. Bunun anlamı, vergi yükü dağılımının en az gelir düzeyinde bulunan mükellefler aleyhine olduğudur. Vergi kesintisi yoluyla ödenen gelir vergisi mükelleflerini kapsamayan bu verilere göre, ilk vergi dilimlerinde vergi oranlarının düşürülmesi önemli bir vergi

kaybına neden olmayacaktır. Ayrıca vergi yükünün daha adil bir biçimde dağılmasına da katkıda bulunacaktır (AYDEMİR,Ş.,1995;167)

Enflasyonun mutlak tutarları aşındırıcı etkisinin ücretliler için önemli bir örneği de özel indirimde görülmektedir. 1986'da itibaren saptanmış özel indirim tutarları Tablo 2.21'deki gibidir.

1987-1993 döneminde toptan eşya fiyatlarındaki artış yaklaşık 169.8 katına çıkarken özel indirim yalnızca 25 katına yükselmiştir. 1994'te yapılan ayarlama ise TEFİ artış oranının üstünde bir ayarlama yapılmıştır. Ancak benimsenen indirim tutarı daha önceki yıllarda oldukça düşük düzeyde tutulmuş ve yapılan ayarlamalar yetersiz kalmıştır.

4. GELİR VERGİSİNDE ÖDEME SÜRELERİNDEKİ YASAL GECİKME NEDENİYLE ORTAYA ÇIKAN AŞINMANIN HESAPLANMASI

Enflasyonun kişiler arasında vergi yükünü dağıtmada neden olduğu adil olmayan diğer bir durum verginin ödeme sürelerindeki farklılıklar nedeniyle ortaya çıkmaktadır.

193 sayılı gelir vergisi kanununun 94. maddesi uyarınca ücretliler vergilerini kaynakta kesme yöntemine göre ücretleri henüz ellerine geçmeden öderken, beyan esasına dayalı olan diğerleri vergilerini yasaya göre gelirin elde edildiği yılı izleyen Mart-Haziran-Eylül aylarında üç eşit taksitte ödemektedirler. Yasanın belirlediği bu gecikme dönemi dışında yine beyannameli mükellef yasal olmayan ödeme süresini uzatabilmektedir. Vergisini peşin ödeyen ücretli kesimin ise böyle bir süre kullanma avantajı sözkonusu değildir. Vergi ödeme

sürelerindeki farklılık, oldukça yüksek enflasyon oranlarının ortaya çıktığı ülkemizde vergisi kaynakta kesilen yükümlüler aleyhine sonuçlar yaratmaktadır.

Vergi, gelirin elde edilmesi ile ödeme tarihi arasındaki gecikme süresi ve enflasyon dolayısıyla değerini yitirmiş para ile yatırılmaktadır (TEKİN, F., 1978:153). Bu durum, mükellef açısından sosyal adalet ilkesini zedelerken, devlet açısından da önemli bir parasal kayıp ortaya çıkarmaktadır.

Bu bölümün amacı, TANZİ (1977)'nin çalışmasından yararlanarak ülkemizde 1994 yılı gelir vergisi gelirlerinde devlet aleyhine meydana gelen azalmanın hesaplamalarımız sonucunda ortaya çıkartılabilesidir.

Çalışma kapsamında 1994 yılında vergisini hayat standardı üzerinden ödeyen ve yıllık beyanname ile bildirmek zorunda olan bir mükellef yüzünden devletin uğradığı gelir kaybı ile asgari ücretlinin vergisini ödeme süresinin kısalığı nedeniyle devleti kayba uğratmadan öderken, diğer grup karşısında vergi yükünün ağırlaştığı hesaplanarak ortaya konulacaktır.

Gelir vergisi tahsilatında görülen gecikme beyanname usulü ile ödemenin sözkonusu olması durumunda 12,5 aydır (SÖNMEZ, S., 1993; 181). Bu gecikmenin bulunmasında izlenen yöntem aşağıdaki Tablo yardımıyla hesaplanabilir.

Tablo 2.27
Gelirin Elde Edilmesi ile Verginin Ödenmesi
Süresindeki Gecikme (Ay)

Aylar	Mart	Haziran	Eylül
Ocak	15	18	21
Şubat	14	17	20
Mart	13	16	19
Nisan	12	15	18
Mayıs	11	14	17
Haziran	10	13	16
Temmuz	9	12	15
Ağustos	8	11	14
Eylül	7	10	13
Ekim	6	9	12
Kasım	5	8	11
Aralık	4	7	10

Kaynak: Tarafımızdan hesaplanmıştır.

Buna göre, örneğin Ocak ayında elde edilen gelirin vergisi bir sonraki yılın Mart ayında ödendiğinde 15 ay, Haziran ve Eylül'de ödendiğinde sırasıyla 18 ve 21 ay gecikme söz konusu olmaktadır. Bunların toplamının üçe bölünmesi ile ortalama gecikme 18 ay olarak bulunmaktadır. Diğer aylar için aynı işlemin tamamlanması ile bulunan toplam gecikme 150 aydır ve 150 ay 12 aya bölünerek ortalama 12.5 aylık gecikme süresi bulunur.

Çalışmada 1994 yılı, bir sonraki yıl olan 1995 yılı aylık enflasyon oranları bilindiğinden en yakın yıl olarak temel alınmıştır. Ayrıca, örnekte kolaylık sağlaması amacı ile başlıca şu varsayımlardan hareket edilmektedir; 1994 yılında Büyükşehir Belediyesi sınırları içinde 1. sınıf tacir bir kişinin geliri hayat standardı düzeyindedir. Başkaca geliri ve ek göstergeleri yoktur. Fon hesaplaması örneğin sade olması açısından ihmal edilmiştir.

1994 yılı hayat standardı temel göstergesi 241.000.000 TL.dir (1994 yılı Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Klavuzu, Maliye Bakanlığı, Ankara, 1995).

<u>Gelir</u>	<u>Oran</u>	<u>Hesaplanan Vergi</u>
241.000.000 TL.	%25-30-35	73.100.000.-TL.

1994 yılında ödenmiş geçici vergi ile ilgili varsayımlarımız ise şöyledir. 1994 yılı geçici vergisi, 1993 yılı Hayat Standardı üzerinden beyan edilmiş gelirin vergisi temel alınarak hesaplanmıştır. 1994 yılı Mart ayında geçici vergi oranı %50'dur (G.V.K. Mük.120 md.). 1993 yılı Hayat Standardı temel göstergesi 1. sınıf tacir için 116.100.000 TL. ve hesaplanan vergisi 35.835.000 TL.dir.

<u>Geçici Vergi Matrahı</u>	<u>Oran</u>	<u>Geçici Vergi</u>
35.835.000.-TL.	%50	17,917.500.-TL.

Geçici vergi 12 eşit taksitte yasal süreleri içinde (ilk taksit 30 Mart 1994 olmak üzere her ayın 20'sinde) ödenmiştir.

4.1. GEÇİCİ VERGİNİN İHMAL EDİLDİĞİ DURUM

Gelirin elde edilmesi ile verginin ödenmesi arasındaki süre nedeniyle, vergi gelirinde meydana gelen aşınma;

$$T = \frac{T_0}{(1+p)^n} \text{ formülü ile hesaplanacaktır. Burada;}$$

T_0 = Vergi düzeyi (Enflasyon 0 olduğunda)

- T = Enflasyondan sonra vergi düzeyi
 p = Aylık enflasyon oranı (1994-1995 ülkemiz aylık enflasyon artış oranları Tablo 2.28'de verilmiştir)
 n = gecikme süresi olarak ifade edilmektedir.

Örneğimizde, gelirin elde edilmesi ve verginin ödenmesi arasındaki zaman dilimi ortalama olarak saptanmaya çalışılmıştır. Bunun için Tablo 2.27'deki gibi bir yöntem izlenmiştir. Buna göre, 73.100.000 TL. yıllık vergi 12 aya eşit bir biçimde dağıtılmıştır. Örneğin Ocak ayı için 2.030.566 TL. vergi borcu hesaplanmıştır. Bu miktarın ise uğrayacağı ortalama kaybı bulmak için üç eşit taksitle ödendiğini varsayarak üçe bölmek doğru olacaktır. Buna göre ilk vergi taksidi Mart ayında ödeneceğinden 15 aylık bir gecikmeye ikinci taksiti 1995 Haziranında ödeneceğinden 18 aylık bir gecikmeye üçüncü taksidi ise 1995 yılının Eylülünde ödeneceğinden 21 aylık bir gecikmeye göre devletin uğrayacağı gelir kaybı hesaplanmıştır. Söylenenlerin matematiksel ifadesi şu şekilde olacaktır.

$$\text{Aylık Vergi Borcu} = \frac{73.100.000}{12} = 6.091.667 \text{ TL dir.}$$

Her bir aya eşit olarak hesaplanan bu tutar, ortalama bir rakama ulaşmak bakımından üç eşit takside bölünmektedir.

$$\frac{6.091.667}{3} = 2.030.556 \text{ TL dir.}$$

Böylece Mart, Haziran ve Eylül 1995 dönemlerinde ödenecek vergi tutarı bulunmaktadır. Her bir ayın vergisindeki aşınma, ilgili aydan vergi taksitlerinin ödendiği aylara kadar geçen

sürenin uzunluğu bulunarak hesaplanmaktadır. Burada, örneğin Ocak ayı geliri üzerinden hesaplanan verginin taksitleri 15,18,21 aylık gecikmelerle ödeneceğinden yukardaki formül kullanılarak, sırasıyla;

1995	
1994 Ocak	$\begin{array}{l} \text{Mart} \\ n = 15 \quad p = 0.08 \quad T = \frac{2.030.556}{(1+0.08)^{15}} = 640.116 \end{array}$
	$\begin{array}{l} \text{Haziran} \\ n = 18 \quad p = 0.07 \quad T = \frac{2.030.556}{(1+0.07)^{18}} = 600.774 \end{array}$
	$\begin{array}{l} \text{Eylül} \\ n = 21 \quad p = 0.07 \quad T = \frac{2.030.556}{(1+0.07)^{21}} = + \frac{490.406}{1.731.296} \end{array}$

Mart, Haziran ve Eylül aylarında ödenen verginin düzeyi; 640.116, 600.774 ve 490.406 TL olarak bulunmaktadır.

Yani mükellefin Ocak ayı içinde ödemesi gereken verginin 1/3'ünü Mart ayında ödemesi ile 2.030.556 TL.lik tutar 640.116 TL. değerine eşit hale gelmiştir. Diğerleri ise sırasıyla 600.774 ve 490.406 TL.lik tutarlara düşmüştür. Enflasyon oranı, tahsil süresindeki gecikmenin büyümesi ile vergi değerlerinin tersine azaldığı görülmektedir. Toplam olarak ise 6.091.667 TL.lik Ocak ayı vergisinin gerçek değeri 1.731.296 TL.ye düşmekte devletin kaybı ise, 4.360.371 TL. olmaktadır. Görülmektedir ki, devlet sadece bu tutar üzerinden yaklaşık %72 oranında değer kaybına uğramıştır. Aynı işlem örneğin 1994 Haziran ayı vergisindeki aşınmanın hesaplanmasında da yapılabilir. Buna göre Haziran ayı

içinde peşin olarak ödenseydi verginin miktarı 6.091.667 TL. olacaktı. Ancak yasal vergi takvimine göre ise bu tutar üç eşit taksitle ödeneceğinden 1995 Mart-Haziran-Eylül aylarına isabet eden tutar yine 2.030.556 TL.dir.

1994 Haziranı ile ilk taksit ayın 1995 Mart arasındaki süre (Tablo 2.27) 10 ay ve bu aylar arasındaki enflasyon artış oranı (Tablo 2.28) %6'dır. O halde,

$$T = \frac{2.030.556}{(1+0.06)^{10}} = 1.133.852 \text{ TL dir.}$$

Böylece ilk taksit üzerinde $(2.030.556 - 1.133.852 = 896.704$ TL.lik aşınma sözkonusudur).

1994 Haziran ile ikinci taksit ayı 1995 Haziran arasında 13 aylık (Tablo 2.26) bir gecikme vardır ve bu aylar arasındaki enflasyon artış oranı (Tablo 2.27) %5'tir.

$$\text{Böylece } T = \frac{2.030.556}{(1+0.05)^{13}} = 1.076.847 \text{ TL.}$$

İkinci taksit üzerinde devletin kaybı ise $2.030.556 - 1.076.847 = 953.709$ TL. olmaktadır. Aynı işlem Eylül ayında ödenecek üçüncü taksit için tekrarlandığında buradaki kayıp ise 1.100.353 TL. olmaktadır. Toplam 6.091.667 TL.lik vergi değerindeki aşınma ise;

Verginin değeri 3.140.920 TL'ye eşit hale geldiğinden; $6.091.667 - 3.140.920 = 2.950.747$ TL. olmaktadır. Bu ise yaklaşık %48.4'lük bir aşınmadır.

Tablo 2.28
1994 Yılı Her Ayının Ayrı Ayrı 1995 Yılı Mart-Haziran Eylül
Arasındaki Ortalama Aylık Enflasyon Artış Oranları*

	1995 Mart	Haziran	Eylül
<u>1994</u>			
Ocak	0.08	0.07	0.07
Şubat	0.09	0.08	0.07
Mart	0.09	0.07	0.07
Nisan	0.09	0.07	0.08
Mayıs	0.06	0.06	0.05
Haziran	0.06	0.05	0.05
Temmuz	0.07	0.06	0.05
Ağustos	0.06	0.05	0.05
Eylül	0.07	0.05	0.05
Ekim	0.07	0.05	0.05
Kasım	0.07	0.05	0.05
Aralık	0.07	0.04	0.04

* Tablonun hesaplanmasında 1994 yılının her bir ayından 1995 yılının gelir vergisi ödeme ayları olan Mart, Haziran, Eylül aylarına kadar her bir ayın enflasyon artış oranları hesaplandıktan sonra ortalamalarının alınması yolu izlenmiştir.

Örnek: 1994: O Ş M N M H T A E E K A
 (%) : .05 .10 .09 .33 .09 .02 .09 .03, .05 .07 .06 .08

1995: O Ş M N M H T A E
 (%) .08 .07 .06 .04 .02 .01 .02 .03 .05

1994 Ocak-1995 Mart ayları enflasyon artış toplamı = 1.27,
 Ortalama enflasyon artış oranı = 1.27/15= 0.08

1994 Ocak-1995 Haziran ayları enflasyon artış toplamı = 1.34,
 Ortalama enflasyon artış oranı = 1.34/18 = 0.07

1994 Ocak-1995 Eylül ayları enflasyon artış toplamı = 1.44,
 Ortalama enflasyon artış oranı = 1.44/21 = 0.07

Hesaplama bütün aylar için yapıldığında ortaya çıkan genel sonuç ödeme süresinin kısalması ve enflasyon oranının düşmesi ile devlet gelirlerinde görülen Tanzi etkisinin daralmasıdır. Örneğin ödeme süresi en kısa olan 1994 Aralık ayına ilişkin hesaplamalar yapıldığında, ilk taksit ödeme süresi 4, ikinci 7 ve üçüncü 10 aydır. Enflasyon ise son iki ay düşük düzeyde kalmıştır (%4). Bu ay devletin uğradığı gelir kaybı ise (6.091.667-4.463.928=1.627.739) TL.

$$\frac{1.627.739}{6.091.667} = \%27 \text{ düzeyindedir.}$$

Tablo 2.29'in son sütununda hesaplanan devletin gelir kaybı yüzdeleri incelendiğinde bu kayıpların, ödeme süreleri kıaldıkça düşme gösterdiği anlaşılmaktadır.

Toplam vergi kayıplarının ortalaması alındığında ise denebilir ki, devlet 1994 yılında beyan esasına tabi hayat standardı düzeyinde gelir elde eden mükellefin ödediği vergide geçici vergi hesaba katılmadığında %51.2 oranında gelir kaybına uğramıştır. Daha açık ifade etmek gerekirse sözkonusu mükellefin 1994 yılı toplam gelir vergisindeki aşınma 37.384.238 TL. olmuştur.

Tablo 2.29
Olkemizde Hayat Standardı Düzeyinde Gelir Elde Eden
Bir Tacirin Ödediği 1994 Yılı Gelir Vergisi
Üzerinde Devletin Ugradığı Vergi Kaybı (TANZI Etkisi)

Aylar	Aylık Verginin 3 Taksitine Bölünmesiyle Bulunan Vergi	Enflasyon ve Vergi Tahsilatında Yasal Gecikmeler Nedeniyle Vergideki Aşınma						
		1995			Gerçek Aylık Vergi Toplamı	Ödenmesi Gereken Aylık Toplam Vergi	Toplam Aylık Vergideki Aşınma	Toplam Vergi Kaybı (%)
		Mart	Haziran	Eylül				
1994								
Ocak	2.030.556	640.116	600.774	490.406	1.731.296	6.091.667	4.360.371	72
Şubat	2.030.556	607.667	548.796	524.734	1.681.167	6.091.667	4.410.500	72
Mart	2.030.556	662.324	687.820	561.466	1.911.610	6.091.667	4.180.057	69
Nisan	2.030.556	721.933	735.967	508.145	1.966.045	6.091.667	4.125.622	68
Mayıs	2.030.556	1.069.672	898.117	885.925	2.853.714	6.091.667	3.237.952	53
Haziran	2.030.556	1.133.852	1.076.847	930.221	3.140.920	6.091.667	2.950.747	48
Temmuz	2.030.556	1.104.488	1.009.124	976.732	3.090.344	6.091.667	3.001.323	49
Ağustos	2.030.556	1.273.996	1.187.224	1.025.569	3.486.789	6.091.667	2.604.878	43
Eylül	2.030.556	1.264.528	1.246.585	1.076.847	3.587.960	6.091.667	2.503.707	41
Ekim	2.030.556	1.353.045	1.308.915	1.130.690	3.792.650	6.091.667	2.299.017	38
Kasım	2.030.556	1.447.758	1.374.360	1.187.224	4.009.342	6.091.667	2.082.325	34
Aralık	2.030.556	1.549.101	1.543.056	1.371.771	4.463.928	6.091.667	1.627.739	27
Toplam							37.384.238	

Kaynak: TANZI, V., "Inflation, Lags in Collection and Real Value of Tax Revenue", IMF Staff Papers, 24(1), March 1977 Çalışmasından gidilerek tarafımızdan hesaplanmıştır.

4.2. GEÇİCİ VERGİNİN ÖDENDİĞİ DURUM

Yukarıdaki hesaplamalarımızda geçici vergi işleme dahil edilmemişti. Geçici vergi, yıllık beyanname veren ticari, zirai, serbest meslek sahiplerini kısmen (1994 yılı için %50) peşin vergi ödemeye zorlamaktadır. Bu halde devlet, geçici vergi tutarı üzerinde enflasyon ve yasal (veya değil) gecikme nedeniyle bir

aşınmaya maruz kalmamaktadır. Yani devletin gelirinin geçici vergi tutarı kadar kısmı enflasyonun etkisinden korunmuş olmaktadır. Yine aynı mükellef vergisi üzerinde 1994 yılına ilişkin geçici verginin peşin olarak yıl içinde ödenmesinden dolayı 1994 hayat standardı üzerinden hesaplanan vergiden düşülmesi gerekmektedir.

$$73.100.000 \text{ TL.} - 17.917.500 = 55.182.500 \text{ TL dır.}$$

Artık aradaki bu fark -55.182.500 TL.- mükellefin 1994 yılına ilişkin olarak 1995 yılı içinde 3 eşit taksitte ödeyeceği vergi olmaktadır.

Yukarıda yapılan işlemin geçici vergi düşüldükten sonraki kısım içinde aynen uygulanması ile elde edilen rakamlar tabloda gösterilmiştir.

$$\text{Aylık vergi} = \frac{55.182.500}{12} = 4.598.542 \text{ TL dır.}$$

Aylık verginin ortalama aşınmasını hesaplayabilmek için Mart-Haziran-Eylül aylarında üç eşit taksitle ödendiği varsayımı ile $4.598.542/3 = 1.532.847 \text{ TL.}$, her bir ay dolayısıyla 1995 yılında ödenecek vergi tutarı olmaktadır.

Tablo 2.30
Geçici Verginin Varlığı Halinde Gelir Vergisi
Mükellefi Bir Tacirin 1994 Yılında Ödediği
Vergideki Enflasyon ve Ödeme Gecikmesi Nedeniyle
Ortaya Çıkan Aşınma

Aylar	Aylık Verginin 3 Taksite Bölünmesi ile Bulunan Vergi	Geçici Verginin Varlığı Durumunda Enflasyon ve Vergi Tahsilatındaki Gecikmeler Nedeniyle Vergideki Aşınma					
		1995			Aylık Gerçek Vergi Toplamı	Aylık Toplam Aşınan Tutar	Ödenmesi Gereken Aylık Toplam Vergi
		Mart	Haziran	Eylül			
1994							
Ocak	1.532.847	483.217	453.514	370.203	1.306.934	3.291.608	4.598.542
Şubat	1.532.847	458.699	414.281	396.117	1.269.097	3.329.415	4.598.542
Mart	1.532.847	499.982	519.228	423.845	1.443.055	3.155.487	4.598.542
Nisan	1.532.847	544.980	555.574	405.890	1.506.444	3.092.098	4.598.542
Mayıs	1.532.847	807.485	677.980	668.776	2.154.241	2.444.301	4.598.542
Haziran	1.532.847	855.934	812.902	702.215	2.371.051	2.227.491	4.598.542
Temmuz	1.532.847	833.767	761.778	737.326	2.332.871	2.265.671	4.598.542
Ağustos	1.532.847	961.727	896.224	774.192	2.632.143	1.966.399	4.598.542
Eylül	1.532.847	954.580	941.035	812.902	2.708.517	1.890.025	4.598.542
Ekim	1.532.847	1.021.401	988.087	853.547	2.863.035	1.735.507	4.598.542
Kasım	1.532.847	1.092.899	1.037.491	896.224	3.026.614	1.571.928	4.598.542
Aralık	1.532.847	1.169.402	1.164.838	1.035.536	3.369.776	1.228.766	4.598.542
Toplam						28.198.726	

Kaynak: TANZI, V., "Inflation, Lags in Collection and Real Value of Tax Revenue", IMF Staff Papers, 24(1), March 1977 Çalışmasından gidilerek tarafımızdan hesaplanmıştır.

Tablo 2.30 ve Tablo 2.29 karşılaştırıldığında geçici vergi uygulamasının, devlet gelirlerinde enflasyon ve tahsilat gecikmeleri dolayısıyla meydana gelen aşınmayı zayıflattığı anlaşılmaktadır.

Örneğin, 1995 yılında yatırılan toplam Ocak ayı vergisindeki

aşınma Tablo 2.29'de 4.360.371 TL. olarak görülmektedir. Geçici verginin uygulanması ile aynı vergideki aşınma ise 3.291.608 TL. olmaktadır. Aynı şekilde Ekim ayına ilişkin vergideki geç ödenmesinden dolayı ortaya çıkan aşınma 2.299.017 TL. iken (Bkz. Tablo 2.29), geçici verginin uygulamaya girmesi ile aynı vergideki aşınma sadece 1.735.507 TL. olmaktadır. Bu ise yaklaşık %75.49'luk bir aşınma oranına isabet etmektedir.

Tablo 2.29-2.30 her bir veri için sürekli karşılaştırılabilir. Buradan çıkan sonuç ise geçici verginin peşin ödenmesinden dolayı devletin kazanç sağladığıdır. Geçici vergi uygulaması olmadığı durumda devletin toplam gelirlerindeki aşınma 37.384.238 TL.dir. Geçici verginin uygulanması ile bu aşınma toplam 28.198.726 TL. olmaktadır. Denilebilir ki, 1994 yılında 9.185.512 TL. kadar devletin geçici vergi uygulaması nedeniyle bir kazancı sözkonusudur. Ayrıca toplam vergi kaybı %52.1'den geçici vergi uygulaması sonucu %38.6'ya düşmektedir*.

Enflasyon ve tahsilatın gecikmesi ile yıllık beyan esasına tabi mükellef ile vergisi kaynakta kesilenler arasında da vergi adaletine ters düşen bir durum ortaya çıkmaktadır. Devlet stopaj usulüne tabi tutulanların -ücretliler- ödediği vergiler üzerinde ancak 1,5 aylık bir gecikme nedeniyle kayba uğramaktadır.

Söylenenleri daha açık ifade etmek için tarafımızdan bir örnek oluşturularak, 1994 yılında bir asgari ücretlinin ödediği

* Geçici vergi uygulamasından sonra Vergi kaybı (%)

$$= \frac{28.198.726}{73.100.000} = \%38.6$$

vergi üzerinde, devletin uğradığı kayıp hesaplanmaya gidilmiştir. Buradan, devletin asgari ücretin vergisi ile hayat standardı üzerinden vergi ödeyen beyannamelinin vergisi üzerinde uğradığı vergi kaybı karşılaştırılmaya çalışılmıştır.

1994 yılında asgari ücret alan bir hizmet erbabının ilk 8 ay için aylık ücreti brüt 2.497.500 TL. (16 yaşından büyükler için) ve kalan 4 ay için ücreti aylık brüt 4.173.750 TL'dir. Konut Fonu, Tasarrufu Teşvik Fonu Kesintisi ve Damga Vergisi kesintisinin yapılmadığı varsayılmıştır. Sosyal Sigortalar işçi hissesi %14'tür. Geliri 1994 yılı tarifesinin ilk dilimini aşmamaktadır. Ücretli kişi vergi ladesinden yararlanmamıştır. Bu durumda 1994 yılı aylık özel indirimi 600.000 TL. olan hizmet erbabının ödeyeceği vergi aşağıda gösterilmiştir.

Tablo 2.31
1994 Yılı 12 Aylık Asgari Ücretler ve Kesilen Vergiler

Aylar	Brüt Ücret	-	Kesintiler	= Vergi Matrahı	x Oran	= Vergi
Ocak	2.497.500	-	949.650	= 1.547.850	x %25	= 386.963
Şubat	2.497.500	-	949.650	= 1.547.850	x %25	= 386.963
Mart	2.497.500	-	949.650	= 1.547.850	x %25	= 386.963
Nisan	2.497.500	-	949.650	= 1.547.850	x %25	= 386.963
Mayıs	2.497.500	-	949.650	= 1.547.850	x %25	= 386.963
Haziran	2.497.500	-	949.650	= 1.547.850	x %25	= 386.963
Temmuz	2.497.500	-	949.650	= 1.547.850	x %25	= 386.963
Ağustos	2.497.500	-	949.650	= 1.547.850	x %25	= 386.963
Eylül	4.173.750	-	1.184.325	= 2.989.425	x %25	= 747.356
Ekim	4.173.750	-	1.184.325	= 2.989.425	x %25	= 747.356
Kasım	4.173.750	-	1.184.325	= 2.989.425	x %25	= 747.356
Aralık	4.173.750	-	1.184.325	= 2.989.425	x %25	= 747.356
12 Aylık Toplam	36.675.000	-	12.334.500	= 24.340.500	x %25	= 6.085.128

Vergisini 1.5 ay gecikme ile ödeyen mükellefler ile diğerlerinin üzerinde devletin uğradığı vergi kaybı Tablo 2.30 ve Tablo 2.32 aracılığıyla karşılaştırılabilir. Tablo 2.30 örneğin beyan esasına dayalı mükellefin 1994 Nisan vergisinin 3.092.098 TL. değer kaybına uğrayarak devletin eline geçtiğini göstermektedir. Bu ise yaklaşık %67.24'lük bir kayıptır. Ücretlinin 1994 Nisan vergisi ise 134.678 TL. değer kaybına uğramaktadır. Bu ise, yaklaşık %35'lik bir kayıptır. Yani, tacir kişi Nisan vergisini 1.506.444 TL. gerçek değeri üzerinde ödeyip %67.24'lük bir kazanç sağlarken diğeri ancak %35 oranında daha az vergisini ödemektedir. Asgari ücretlinin yıllık ödediği gerçek verginin değeri ise 5.397.818 TL.dir. Buradan $6.085.128 - 5.397.818 = 687.310$ TL. kadar devlet daha az vergi elde etmektedir. Yani asgari ücretlinin ödediği vergi üzerinde enflasyon ve tahsil süresi nedeniyle devletin uğradığı kayıp, 687.310 TL. olmuştur. Bu ise; $687.310 / 6.085.128 = \%11.3$ 'lük bir orana karşılık gelmiştir.

Sonuçta denebilir ki, devlet, enflasyon artışı ve vergiyi geç ödemeleri nedeniyle tacir mükellefin ödediği toplam vergi üzerinden %38.6'lık bir kayba uğrarken asgari ücretlinin ödediği toplam vergi üzerinden ancak %11.3 oranında kaybı sözkonusudur. Yani tacir, vergisini %38.6 oranında daha az öderken asgari ücretli vergisini %11.3 oranında daha az ödemiştir. Bu durum ise sosyal adalet açısından arzulanmayan bir durumdur.

Tablo 2.32
Vergisi Kaynakta Kesilenler Dolayısıyla Devletin
Gelir Kaybı

(1994)

$\text{Ocak} = \frac{386.963}{(1+0.05)^{1.5}} = 359.655$	$\text{Şubat} = \frac{386.963}{(1+0.10)^{1.5}} = 335.413$
$\text{Mart} = \frac{386.963}{(1+0.09)^{1.5}} = 340.040$	$\text{Nisan} = \frac{386.963}{(1+0.33)^{1.5}} = 252.285$
$\text{Mayıs} = \frac{386.963}{(1+0.09)^{1.5}} = 340.040$	$\text{Haziran} = \frac{386.963}{(1+0.02)^{1.5}} = 375.638$
$\text{Temmuz} = \frac{386.963}{(1+0.09)^{1.5}} = 340.040$	$\text{Ağustos} = \frac{386.963}{(1+0.03)^{1.5}} = 370.181$
$\text{Eylül} = \frac{747.356}{(1+0.05)^{1.5}} = 694.614$	$\text{Ekim} = \frac{747.356}{(1+0.07)^{1.5}} = 675.230$
$\text{Kasım} = \frac{747.356}{(1+0.06)^{1.5}} = 648.808$	$\text{Aralık} = \frac{747.356}{(1+0.08)^{1.5}} = 665.874$
$+ \underline{\hspace{10em}}$	
$5.397.818$	

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
ENFLASYONUN GELİR VERGİSİ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİNİ GİDERME
YÖNTEMLERİ VE TÜRKİYE

Enflasyon sonucu ortaya çıkan gerçek vergi oranlarındaki istenilmeyen artışları etkisiz duruma getirmek için uygulamada değişik yöntemlere başvurulmaktadır. Öncelikle benimsenen en yaygın yöntem muafiyet, istisna ve gelir dilimleri gibi para ile ifade edilen vergi unsurlarında ayarlamalar yapmaktır. Bu ayarlamalar genellikle vergi tarifesi dilimlerinin, muafiyet ve istisna tutarlarının bir kat sayıya endeks sayısı ile çarpılması ile büyütülmesi biçiminde yapılmaktadır.

Bu bölümde sözkonusu ayarlamaları sağlamak üzere oluşturulan yasama organının düzeltme yapması, endekslleme, katsayı yöntemi, vergi oranlarının fiyat yükselişleri ile orantılı biçimde indirilmesi yöntemi gibi uygulamalar açıklanacaktır.

1. YASAMA ORGANININ DÜZELTME YAPMASI

Yasa koyucu meclisler daha önce kabul ettikleri vergi yasalarında yer alan kurumları diledikleri zaman değiştirme yetkisine sahiptirler. Ancak, yapılan düzenlemelerin vergilemeden beklenen amaçlardan bir bölümüne uygun düşmemesi; örneğin enflasyonun bozucu etkisinin tam olarak anlaşılmasından dolayı yapılan düzeltmelerin çoğu kez isabetli olmaması gibi sonuçların doğması sözkonusudur. O halde, yasama organını teamülen bazı sınırlar dahilinde tutacak yöntemlerin bulunmasında fayda vardır.

Öte yandan, karar organlarının tam yetkili olduğu durumlarda yükümlünün aleyhine olabilecek uygulamalar sözkonusudur. Dolayısıyla karar organlarının herhangi bir önlem almaması yüzünden yükümlülerin gelir vergisi yükü giderek artar. Enflasyon oranı ne kadar yüksekse ve önlem alınmadan geçen süre ne kadar uzunsa, vergi yükü artışı da o kadar şiddetlenir. Vergi kaynaklarında sınıra ulaşılması ve yeni vergiler getirilmesinde zorlanması; buna karşın kamu harcamalarındaki artışın da azaltılmasına yanaşmayan hükümetler için enflasyonun gelir vergisinde yarattığı artış önemli bir kaynak olmaktadır. Böylece gelir vergisi yükü giderek artarken gerek gelir vergisi yükümlüleri arasında gerekse yükümlü olmayanlar ile olanlar arasında yatay ve dikey adalet zedelemektedir (ŞENATALAR, B.,1978: 140). Oysa vergi tarifeleri, istisna ve muafiyet gibi kurumların bir katsayıya bağlanarak enflasyonun gelirleri azaltıcı etkisinin önlenmesi yönteminin hayata geçirilmesi, siyasi baskılarla ve yasama takvimi ile karar organlarının düzeltme yapma mecburiyetini ve gecikmeyi ortadan kaldıracaktır.

2. ENDEKSLEME (OTOMATİK GÖSTERGE YÖNTEMİ)

Endeksleme, fiyat artışlarının gelir vergisi üzerindeki olumsuz etkisini gidermek amacıyla uygulanacak yöntemin ilkeleri önceden belirlendiğinden karar organlarının tam yetkili olduğu durumun tam tersi bir uygulamadır. "Ayarlamanın yöntemi ve zamanı, kullanılacak endeks gelir vergisi ile ilgili öğelerden hangilerinin endekse bağlı olduğu vb. konular önceden belirlenmiş

olduğu için karar organlarının uygulamada bu konularda yetkisi yoktur. Böyle bir yöntem, hükümetlerin gelir vergisini bir politika aracı olarak kullanmaları olanacağını önemli ölçüde sınırlar (ŞENATALAR, B., 1978:140).

2.1. ENDEKSLEMENİN NEDENLERİ VE AMAÇLARI

Endeksleme "seçilmiş bir fiyat endeksinde saptanan değişimleri yansıtmak veya etkilerini gidermek amacıyla, parasal gelir ve ödemelerin ayarlanması" (S.MUKHERSEE, C. ORLANS, 1975, Aktaran. GURAN, S., 327) şeklinde tanımlanabilir. Tanım vergiler açısından çok kısa ve açıkça "endeksleme vergi dilimlerinin ve muaflikların enflasyon ile birlikte yükseltilmesi anlamına gelir" (WONNACOTT P. AND R., 1986:356) şeklinde yapılabilir.

Gelir vergisini endeksleme amacı bu yöntemle başvuran bütün ülkeler için enflasyonun ortaya çıkardığı vergi yükü artışını daha adil düzenleyebilmektir. "Endeksleme yönteminde, belli bir endekse göre yapılacak ayarlama ile fiyat artışlarının vergi yükünü yükseltmesi önlenir" (ŞENATALAR, B., 1978:140). Bunun için vergi oranları enflasyon artış oranı kadar indirilir ya da gelir vergisi öğelerinin değeri bu oran kadar arttırılır. Böylece "eğer gelir vergisi endekslenirse kanun fiyat endeksindeki artış kadar aynı oranda muaflikları, vergi dilimlerini ve otomatik olarak artan vergi yasalarındaki diğer para ölçülerini korur" (WONNACOTT, R., WONNACOTT, P., 1986:356). Yani endeks yönteminin uygulanması ile gelir vergisi tarifeleri, en az geçim indirimi, istisna ve muafiyet taban ve tavanları yükümlülerin zarar

görmesine fırsat verilmeden enflasyon hızına paralel olarak düzeltilebilecektir" (ŞAFAK, M.,1988:66). Aksi halde yani mükellef enflasyon nedeniyle vergisinde istenmeyen artış karşısında kendini korumaya yönelecek bunun için vergiden kaçınmaya veya vergi kaçırmaya çalışacaktır. Bu durum karşısında "oldukça etraflı vergi endeksleme sistemleri, yeni vergiler ya da özellikle yasal vergi artışları ile kamu sektörünün genişlemesini finanse edecek gereksinimi azalttığından mali disiplinin zayıflamasına tesir eden nominal mali sürüklenmeyi, önlemek amacıyla kurulur (FRIEDMAN, 1974, BUCHANAN and WAGNER, R., 1977, NOWOTNY, E, 1980:1040).

"Ayarlanmamış artan oranlı gelir vergisinin enflasyonist dönemler süresince kamu sektörü için artan bir reel kaynak dağılımı yarattığı çok iyi bilinen bir gerçektir" (BOHANON, C.E., 1983:535). Bu nedenle, Enflasyona endekslenmemiş gelir vergisi uygulaması devlet lehine gelir arttırıcı sonuçlar sağlarken, diğer yandan gelir dağılımında bozulmaya ve vergi kaçırmaya neden olması ile hem devlet hem de mükellef zararına bir durum ortaya çıkmaktadır.

Enflasyonun gelir vergisinde neden olduğu çarpıklıklar iki çeşittir (GOODE, R., 1990:68):

- i. İşletme kazançlarını kapsayan sermayeden elde edilmiş reel gelirin yanlış ifade edilmesi,
- ii. Kişisel ödeneklerin oran-dilim sınırları ve para hadleri ile sabitleştirilmiş diğer para tutarlarının reel değerinde azalma.

"Gelir vergisi hasılatı oranı, enflasyon dönemlerinde bu iki nedenden dolayı enflasyon artış oranından daha fazla artar" (O'BRIEN, J.K., 1980:265).

Gelirin enflasyonun sürekli artış göstermesi nedeniyle doğru tespit edilmesi güçleşmektedir. O'BRIEN'e göre bir çok kayıt ve muamelenin tek bir yılda tamamlanamaması ve nihai vergi sonuçlarının tesbitinin farklı dönemlerdeki olayların karşılaştırılmasını* gerektirmesi nedeniyle gelirin hesaplanması işletme kayıtlarının bütün yönlerini etkilemektedir. O'BRIEN işletme kayıtları olarak borçların, envanter değerlemesinin indirim tutarı tahribatı ve sermaye kazançlarının vs. muhasebeleştirilmesini sıralamaktadır (O'BRIEN, J.K., 1980:266).

Enflasyon, oran-dilim sınırlarının reel değerindeki azalma nedeniyle dilim kayması sorunu yaratabilmektedir. "Örneğin, bugünkü vergi oranında 787 dolar ya da gelirin %11.24'ünü vergi olarak ödeyen vergiye tabi geliri 7.000 dolar olan bir yükümlü düşünelim. %50 oranında gerçekleşen bir enflasyon'dan sonra

* "Şişirilmiş gelir (inflated income) ve şişirilmemiş gelir (uninflated income) arasındaki fark yanlışlıkla gelir gibi teşhis edilebilir. Örneğin 1970 yılında kişinin 100\$'lık stok yapabildiğini ve (1975'te) %50 enflasyon oranlı bir dönemden sonra stok mallarının 175 \$'a satıldığını varsayalım. Uygulamadaki vergi sistemi kapsamında sermaye kazancının 75 doları taktir edilmektedir. Aslında bu kazancın 50 doları aldaticıdır. Daha önceki beş yılda toplam 100 dolarlık aynı miktar mal ve hizmetler 150 dolara satılmıştır. Enflasyon bağlantılı bu sistem kapsamında kazancı sadece 25 doları tarh edilmelidir" (O'BRIEN, J.K., 1980:266).

yükümlünün ödeyeceği vergi 1.492 dolara yada %14.21 oranına çıkarken vergilenebilir geliri 10.500 dolara yükselir. Enflasyonun bütün mal ve hizmetlerin fiyatlarını aynı tarzda etkilediği varsayıldığında hükümet kişinin gelirinin 11.24'ünü veya (787 dolar x %50 +787 dolar) 1180 dolarını alarak harcama düzeyini koruyabilirdi. Yani enflasyon kişinin gelirinde %50'lik bir artışa neden olmuş ise verginin de ancak %50 oranında arttırılması gerekirdi. Burada hükümetin elde ettiği 312 \$'lık gelir ise enflasyon vergisi (ikramiyesi) demektir. Mükellefin vergi yükünün %26 kadar arttığı görülmektedir (O'BRIEN, J.K., 1980:265).

"Sabitleştirilmiş para tutarları kavramı ile kişisel muaflik tutarı, "0" oranlı dilim tutarı gibi özel bir çok tutara atıfta bulunulur. Enflasyon nihayet paranın satınalma gücünü azalttığından bu tutarda önemini yitirmekte ve bunların büyük çoğunluğu mükellef için indirim ve kredi limitleri olarak kabul edildiğinden sonuçta vergileme oranında bir artış söz konusu olmaktadır" (O'BRIEN, J.K., 1980:265).

"Hükümet gelirlerindeki artış enflasyonun en açık vergi etkisi olurken tek etki sadece bu değildir, aynı zamanda vergi sisteminin artan oranlılığını değiştirmede enflasyonun etkisi aynı derecede önemlidir. Diğer bir ifade ile artan gelir herkesin vergilerindeki artışla yükseltilmez dahası enflasyondan doğan vergi parçası değişik şekillerde ve durumlarda insanları etkileyecektir". (O'BRIEN, J.K. 1980:266). Yani enflasyon nedeniyle ortaya çıkan vergi yükü artışı gelir grupları arasında

adaletsiz dağılabilmektedir.

"Vergi kanunlarında yer alan "0" oranlı dilim tutarı, kişisel muafiyetlik değeri ve gelir dilimlerinin genişletilmesi gibi sabit para tutarları her yıl enflasyon oranı kadar arttırılarak dilim kayması ve enflasyon vergisi endeksleme vasıtasıyla bertaraf edilebilir" (ARONSON, J.R., 1985:410).

Özetle denebilir ki, "endekslenmemiş kişisel gelir vergisi ve enflasyon, dilim kaymasından dolayı vergilerde kanuni olmayan artışlara neden olurlar" (BAYE, M.R. ve BLACK, A.D., 1988:471).

2.2. ENDEKSLEMENİN YÖNTEMLERİ

"Enflasyon etkilerinin giderilmesi için endekslemenin kullanılması halinde enflasyon ölçüsü olarak uygun bir fiyat endeksinin seçilmesi gereklidir. Vergi mükelleflerinin çoğunluğu tarafından satın alınan seçilmiş mal ve hizmetlerin pazar paketinin maliyetindeki ortalama değişmeyi ölçen tüketici fiyat endeksi ve buna alternatif olan toptan eşya fiyatları endeksi ve GSYİH deflatörü bu yöntemde kullanılan başlıca fiyat endeksleridir" (O'BRIEN, J.K., 1980:267). Endeksin saptanmasından sonra uygulama tekniği bakımından iki ana yöntem sözkonusudur (ŞENATALAR, B., 1978:142-44);

- i. Gelirin endekse göre küçültülmesi
- ii. Vergiyle ilgili başlıca nominal tutarların endekse göre yükseltilmesi.

i. Gelirin Endekse Göre Küçültülmesi (Reel Gelir Düzeltilmesi-Deflatör Sistemi)

"Amotz MORAG tarafından geliştirilen bu sistem brüt veya parasal gelirlerin baz bir yıla göre deflate edilmesidir"* (AYDIN, . 1, 1979:132).

Vergiye tabi gelir baz yılı fiyatlarına uygulanarak baz yıldaki düzeyine indirgenmekte ve bulunan bu tutara ait vergi borcu da baz yılı fiyatları üzerinden saptanmaktadır. Bulunan bu vergi tutarının yine aynı endekse göre yükseltilerek bugünkü (cari) düzeyine getirilmesi gerekmektedir. Yani cari yıl fiyatlarına göre vergi borcunun hesaplanması için, baz yıldaki vergi borcu, cari yıldaki fiyat endeksinin baz yıldaki fiyat endeksine olan oranı (fiyat endeksinin baz yıla nazaran değişme katsayısı) ile çarpılır (AYDIN, 1., 1979:132).

ii. Vergi ile İlgili Başlıca Nominal Tutarların Endekse Göre Yükseltilmesi

Bu yöntemde ise, gelir tutarlarıyla ilgili olarak herhangi bir işlem yapılmamakta, ancak gelir vergisinin nominal tutar olarak belirlenmiş ögeleri (tarife dilimleri, istisna tutarları, en az geçim indirimi gibi indirimlerin tutarları vb) endekse göre yükseltilmektedir. Bu ayarlamadan sonra vergi tutarı bulunmaktadır (ŞENATALAR, B., 1978:142).

* Amotz MORAG, On Taxes and Inflation, NewYork, 1965.

Açıklanan yöntemlerin ikisi de aynı sonucu verir ve her iki yöntem de gerçek vergi yükünün fiyat artışlarından etkilenmemesini sağlar*. Burada sözkonusu iki yöntemin işleyişi ve ortaya çıkardıkları sonuç açıklanmaya çalışılacaktır. Bunun için ülkemizde 1989 yılı kazançlarına uygulanan (90.sayfadaki) vergi tarifesi örnek olarak seçilmiştir.

İki kişiye (A ve B) ait gelir düzeylerinin fiyat artış oranı P ile yükseldiğini varsayarak birinci ve ikinci yıla ait borçlarını (T_1 ve T_2) ile vergi oranlarını (t_1 ve t_2) olarak bulalım.

	Birinci Yıl (P = 100)			İkinci Yıl (P2 = 130)				
	Y_1	T_1	t_1	Y_2	T_2	t_2	T_2/T_1	dt
A	20.000	6.100	.305	26.000	8.300	.319	1.4	.014
B	98.000	39.700	.405	127.400	54.400	.427	1.4	.022
TOPLAM	118.000	45.800	.388	153.400	62.7000	.408	1.4	.020

Çizelgeden anlaşıldığı gibi %30 oranında bir fiyat (ve nominal gelir) artışının vergi borcu tutarında yol açtığı yükselme A için daha şiddetlidir. Çünkü B'nin geliri A'ninkinden yaklaşık 5 kat fazla olmasına rağmen, %30'luk fiyat artışı dolayısıyla, A'nın ödediği vergideki artış ($T_2 - T_1/T_1$) %36 olurken, B'ni ki %37dir. Ayrıca, toplam vergi ödemelerinin artış

* Yöntem için Bkz. ŞENATALAR, 1978.

oranı enflasyon artış oranından daha yüksektir. Bu ise nominal kullanılabilir gelir artışının %30'dan küçük olduğunu göstermektedir.

Gelirin endekse göre küçültülmesi yönteminde her iki bireyin ikinci yıldaki gelirlerinin endeksine göre temel yıl değerlerine indirgenmesi gerekir.

A

$$26.000 \times \frac{100}{130} = 20.000$$

B

$$127.400 \times \frac{100}{130} = 98.000$$

Böylece fiyat artışlarının etkisi giderilmiş olur. Yani ikinci yıl fiyatlarının birinci yıl karşılıkları bulunmuş olur. Bulunan bu tutarlara temel yıldaki tarife uygulanarak vergi hesaplanır. Böylece ödenecek vergi tutarı A için 6.100, B için 39.700 TL. olarak bulunur. Ardından, bu vergi tutarları indeksle (130/100) çarpılarak ikinci yıl fiyatlarıyla vergi borcu sırası ile (7.930 ve 51.610) bulunur.

Buradan mükelleflerin fiyat artışı ve dolayısıyla gelirlerindeki nominal artış nedeniyle artan vergi yüklerinin sıra ile (8.300 ve 11.420) değil (7.930 ve 10.790) olarak

hesaplanmasının doğru olduğu gösterilebilir.

İkinci yöntemin uygulanmasında ise, tarife dilimlerinin endeksle (130/100) çarpılması gerekir (örneğimizde indirimler sözkonusu olsa idi, onlar da endeksle çarpılacaktı). Böylece endekslenmiş 1989 yılı tarifesi aşağıdaki gibi olacaktır;

<u>Gelir Düzeyi (1000)</u>	<u>Dilim Oranı</u>
0-7.800'e kadar	%25
15.600-TL'nin 7.800 bini için 1.950 TL.fazlası	%30
31.200-TL'nin 15.600 bini için 4.290 TL.fazlası	%35
62.400-TL'nin 31.200 bini için 9.750 TL.fazlası	%40
124.800-TL'nin 62.400 bini için 22.230 TL. fazlası	%45
124.800-TL'den fazlasının 124.800 TLsi için 50.310 TL faz.	%50

Bu tarifeye göre 26.000 ve 127.400'ün vergisi sırasıyla 7.930 ve 51.610 dur. Böylece birinci yöntemle alt tutarlar ile ikinci yöntem tutarlarının aynı olduğu görülmektedir. Bu tutarlara yani ayarlanmış tutarlara göre ikinci yıl tablosu çıkartıldığında vergi oranının ayarlama sonucu aynı kaldığı görülmektedir.

Ayarlamaya Göre İkinci Yıl

	Y2	T2	t2	T2/T1	dt
A	26.000	7.930	.305	1.3	-
B	127.400	51.610	.405	1.3	-

Görüldüğü gibi ayarlamaların sonucunda vergi oranı aynı kalmakta ($t_1=t_2$ ve $dt=0$), nominal vergi borcu da sadece fiyat artışları ölçüsünde (%130) yükselmektedir.

Açıklanan iki yöntemden ikincisi yani vergiyle ilgili tutarların endekse göre yükseltilmesi uygulama açısından daha elverişlidir. Böyle bir yöntemin kapsamının ve endeksin tam (%100) olarak kullanılması ile vergi yükünün dağılımının hemen hemen daima aynı kalmasını sağlamak için gelir dilimleri limitleri de dahil olmak üzere muaflik, istisna indirimler vb. değerleri enflasyon oranı kadar düzeltilmiş olduğundan vergiye tabi ayarlamalar fiyat artışlarının gerisinde kalmamış olur.

Yukarıda bahsedilen her iki yöntem her yıl uygulanabileceği gibi bir yıldan fazla zaman aralıklarıyla da uygulanabilir. Ancak sürenin uzun tutulması, enflasyon etkisinin bu süre boyunca sürekli artması ve yılların etkisinin birikimi sonucu yapılacak bir ayarlamaların çapının her yıl yapılan ayarlamalara oranla daha büyük olacağı nedeniyle olumsuz sonuç verebilecektir (ŞENATALAR, B., 1978:147).

2.3. ENDEKSLEME YÖNTEMİ ÜZERİNE ÇEŞİTLİ GÖRÜŞLER

Gelir vergisi endekslemesi sisteminin leyh ve aleyhindeki görüşler, düzeltme tekniğinin eşitsizlik (verginin istikrar kapasitesi), gelir vergisinin esnekliği, ihtiyari değişmeler, verginin etkinliği ve kamu kesiminin büyüklüğü üzerindeki etkileri açısından değerlendirilmektedir (AYDIN, İ., 1979:137).

2.3.1. Endekslemenin Vergi Yüğü Dağılımına Etkisi

Endekslemenin vergi yüküne etkisi, enflasyonun vergi yükünde neden olduğu bozucu etkilerin giderilmesi biçiminde açıklanabilir. Enflasyonun vergi yükü dağılımı üzerindeki etkilerinden biri vergi borcu ödemelerinin yapıldığı zamanla ilgilidir. Endekslemenin vergi borcu ödemelerinin yapıldığı zaman dolayısıyla vergisini kaynaktan tevkifat usulü (yani gelirini kazandıkça vergisini ödeyenler) ile gelirlerinin kazanıldığı dönemin sonunda ödeyenler arasındaki fiyat artışı nedeniyle ortaya çıkan farkı giderememesi, bu yöntemle ilişkin eleştirilerden biridir. Yani emek geliri elde edenler vergilerini gelirini elde ettikçe her ay öderken diğer kesim vergi ödeme süresi bakımından elde ettiği zaman avantajını kullanabilmekte ve bu süre içinde enflasyon artış oranı kadar vergisini düşük oranda ödeyebilmektedir. Endeksleme ise bu şekilde doğan adaletsiz vergi yükü dağılımı üzerinde herhangi düzeltici bir role sahip olamamaktadır.

Enflasyonun vergi yükü dağılımı üzerindeki bir diğer etkisi, gelir düzeyleri açısından ortaya çıkar. "Enflasyon dönemlerinde muaflik ve indirim tutarlarının reel değerlerinin düşmesiyle verginin uygulanmaya başlandığı reel gelir düzeyi düşer. Böylece fiyatlar yükselirken reel gelir düzeyine uygulanabilir dilim oranlarının seviyesi yükseldiği ve dilim sınırlarının reel değeri daraldığı için" (MUSGRAVE, R.A. and P.1989: 361). "en çok kayba uğrayacaklarından genellikle geniş ailelerin vergi yükü artacaktır" (NOWOTNY, E., 1980:1029). Endeksleme parasal olarak

tesbit edilen tutarların miktarını yükseltip dilim sürüklenmesini önlediğinden geniş aileler üzerindeki bu artışı önleyici fonksiyona sahip olması nedeniyle savunulmaktadır. Ayrıca, enflasyondan alt ve orta gelir gruplarının üst gelir gruplarına göre fazla etkilendikleri doğrudur.

Üst gelir gruplarında eğer oran artışı durmuşsa ve tek bir oran uygulanıyorsa, vergi yükü değişmeyecektir. Ayrıca oran artışı durmuş olmasa bile, tarife dilimleri genişlemiş olduğu için marjinal oran sıçramaları seyrekleşmiştir ve böyle bir durum da enflasyonun etkisini azaltır. Çünkü enflasyonun vergi yükünü arttırıcı etkisinin en çok kuvvetlendiği yer marjinal oranın en yüksek olduğu değil, marjinal oranın en hızlı arttığı yerdir. Bu nokta da genellikle orta gelir gruplarına rastlar. Ayrıca alt ve orta gruplar içindeki değişik gelir düzeylerinin etkilenme dereceleri farklı olduğundan, vergi yükü dağılımı başlangıç yılına oranla sürekli bir değişim ve bozulma gösterir. Endeksleme böyle bir değişimi de engeller ve vergi yükü dağılımının tarifinin konduğu yıldaki amaçlara uygun olmasını sağlar (ŞENATALAR, B., 1978:156).

Enflasyon dönemlerinde sermaye gelirleri ve karlar özellikle başlangıç dönemlerinde enflasyon hızından daha yüksek bir oranda artma eğilimindedir. Bunların enflasyon etkisinden serbest olarak vergilendirilmesi de sözkonusu olabilmektedir. Böylece enflasyonun bu gelir grupları üzerindeki etkisi emek geliri elde edenlere göre daha az olmaktadır. Sermaye gelirlerinin endekslemeye tabi tutulması halinde spesifik tekniklerin

kullanılması zorunludur (AYDIN, İ., 1979:137-38).

2.3.2. Gelir Vergisinin Esnekliği

Enflasyon nedeniyle gelir vergisi gelirlerinin fiyat artışlarından daha hızlı bir oranda arttığı bilinmektedir. Bunun anlamı enflasyon vergi gelirlerini sadece parasal olarak büyütmele kalmaz; aynı zamanda reel bir artışa da yol açar. Endeksleme dolayısıyla bu reel artışın önlenmesi sözkonusudur. Ancak burada fiyat artışlarının etkisiyle gerçek gelir artışlarının etkisini ayırtetmek gerekir. İşte endeksleme enflasyonun vergi yükünde ve vergi varidatında gerçek artışlar yaratmasını önlemekte, ancak gerçek gelir artışlarının yarattığı sonuçları etkilememektedir. Dolayısıyla endeksleme gelir vergisi esnekliğini belli oranda azaltmaktadır (ŞENATALAR, B., 1978:158).

Endekslemenin vergi hasılatında yol açacağı kaybı ŞENATALAR (1978) çalışmasından yararlanarak şu şekilde formüle etmek mümkündür.

Fiyat artışlarına ve gerçek gelir artışlarına göre gelir vergisi hasılatının esnekliği sırasıyla şu şekilde gösterilebilir.

$$e_p = \frac{\Delta T/T}{\Delta P/P} \quad \text{ve} \quad e_y = \frac{\Delta T/T}{\Delta Y/Y}$$

Her iki durumda da gelir vergisinin esnekliği 1'den büyüktür. Formüllerde P fiyatı, T vergi hasılatını, Y' de gerçek geliri göstermektedir. Her iki esnekliğin etkisiyle, vergi varidatında doğacak artış oransal olarak şu şekilde gösterilir.

$$\left(\frac{\Delta T}{T}\right)_1 = e_y \cdot \frac{\Delta Y}{Y} + e_p \cdot \frac{\Delta P}{P}$$

Endekslemenin uygulanması halinde $e_p=1$ olur. (Endeksleme ve fiyat artışlarının aynı döneme ait olması varsayımında) diğer bir deyişle, fiyat artışları vergi hasılatını $\Delta P/P$ oranında şişirir, fakat herhangi bir gerçek artışa yol açmaz. Bu durumda vergi hasılatındaki artış oranı şöyle gösterilir.

$$\left(\frac{\Delta T}{T}\right)_2 = e_y \cdot \frac{\Delta Y}{Y} + \frac{\Delta P}{P}$$

Endekslemeden önceki durumla endekslemenin uygulandığı durum arasındaki farkı görmek için her iki durumdaki vergi hasılatı artışlarını (ΔT) bulup bunlar arasındaki farkı hesaplamak gerekir.

$$\Delta T_1 - \Delta T_2 = T. \left(e_y \cdot \frac{\Delta Y}{Y} + e_p \cdot \frac{\Delta P}{P} \right) - T \left(e_y \cdot \frac{\Delta Y}{Y} + \frac{\Delta P}{P} \right)$$

$$\Delta T_1 - \Delta T_2 = T. \left[\frac{\Delta P}{P} (e_p - 1) \right]$$

T_1 ve T_2 arasındaki kaybın anlamı vergi hasılatında doğan artışın endeksleme dolayısıyla küçülmesidir. Bunu bir örnekle göstermek mümkündür.

$$e_y=2: \quad e_p=2: \quad \frac{\Delta Y}{Y} = 0.05: \quad \frac{\Delta P}{P} = 0.20$$

Endeksleme olmadığı takdirde $(\Delta T/T)_1 = 0.5$ dolayısıyla $\Delta T_1 = 0.5T$

olur.

Endeksleme uygulanırsa $(\Delta T/T)_2 = 0.3$ ve $\Delta T_2 = 3T$ olur.

Endekslemenin vergi hasılatında yol açtığı kayıpta

$$\Delta T_2 - \Delta T_1 = 0.2T \text{ dir.}$$

2.3.3 İhtiyari Değişmeler

Gelir vergisi endekslemesinin ihtiyari vergi değişiklikleri ve indirimler gibi arızı olarak uygulanan vergi politikasının başarısını önlediği görüşü de pek tutarlı değildir. Ancak endeksleme sisteminin vergi politikasında büyük veya devamlı değişmelerin yapılması ihtiyacını azalttığından böylece ekonomik istikrarın sağlanması bakımından daha üstün bir araç olduğu söylenebilir (AYDIN, 1, 1979:138).

2.3.4. Verginin Etkinliği

Verginin etkinliği üzerinde endekslemenin ekonomik açıdan etkileri risk ve tasarruf bakımlarından incelenebilir. Risk ve belirsizliğe mani olması açısından verginin enflasyona karşı endekslenmesi zaman zaman yapılacak ihtiyari değişmelere tercih edilir. Endeksleme yerine ihtiyari düzeltmelerin uygulanması vergi borçlarının keyfi olarak değişmesine yol açmakta ve bu değişmeler belirsizlik yaratmaktadır. Enflasyon dolayısıyla vergi yükündeki değişmeler nedeni ile reel harcanabilir gelirden meydana gelen dalgalanmalar, bireylerin tasarrufunu azaltabilir. Endekslemenin kullanılması vergi borçlarının reel olarak değişmelerini azaltmakta ve böylece reel harcanabilir gelirdeki dalgalanmaları özellikle düşmeyi önleyerek tasarrufu arttırabilmektedir (AYDIN, 1., 1979:141).

3. KATSAYI YÖNTEMİ

Katsayı usulü Karar Organlarının taktir yöntemi ile otomatik gösterge yöntemi arasında yer alan bir yöntemdir. Bu yöntem şöyle açıklanabilir:

"Yasama organı belli tarihlerde vergi tarifesindeki dilimlerin belli katsayılarla çarpılmasına ve bu yolla enflasyonun vergi yükümlülerinin yüklerini arttırıcı etkisini hafifletmeyi amaçlamaktadır" (TEKİN, F., 1978:98).

Bu yöntem yasama organı kararını gerektirmesi açısından birinci yönteme, belli zamanlarda değişikliği öngörmesi nedeni ile de otomatik gösterge yöntemine benzemektedir. Katsayı yöntemini otomatik gösterge yönteminden uzaklaştıran husus, belirli bir göstergeye mutlaka itibar etme gereğinin olmamasıdır. Yasama organının bir göstergeden esinlenmesi olanığının bulunmasına rağmen, katsayının belirlenmesinde baskı gruplarının etkileri ve bütçe gelir-gider dengesine ilişkin belirlemelerde etkili olmaktadır.

Özetle katsayı yöntemi, enflasyon hızını, otomatik gösterge yöntemi gibi yakından izleyemeyen 1. yöntemin aksine devletin iktisadi ve maliye politikasını yürütmesi bakımından yasama ve yürütme organına daha fazla bir serbesti tanımaktadır.

4. VERGİ ORANLARININ FİYAT YÜKSELİŞLERİ İLE ORANTILI BİÇİMDE İNDİRİLMESİ YÖNTEMİ

Genellikle enflasyonun etkilerini ortadan kaldırmaya yönelik çabaların gerisindeki amaç, bütün gelir düzeylerini yaklaşık olarak ilk yıldaki oranlarla vergilemeye devam etmektir. Bu, başlangıç yılında geçerli olan vergi oranlarının sosyal bakımdan arzulanan gelir vergisi yükünü yansıttığı varsayımına dayanır. Bu nedenle vergi oranlarında azaltma yönünde yapılacak değişiklikler, enflasyonun arzulanan etkilerini giderici bir yöntem olarak kullanılabilir (SAFAK, M., 1988:67).

Vergi oranlarını enflasyon artışına paralel bir biçimde indirme yönteminin, vergi tarifelerine ve enflasyonun hızına göre değişik sonuçları olacak, fakat genel olarak ortalama vergi oranları düşecektir.

Bu yöntem için ortaya konulan en önemli eleştiri, yöntemin artan oranlılıkta azaltma yaratmasıdır. Vergi oranı ayarlamasının yüksek gelir dilimlerinde bulunan kişiler için devamlı olarak marjinal vergi oranlarını azaltıcı mahzuru vardır. Vergi oranlarının fiyat artışlarına oranla aşağıya doğru ayarlanması sonuçta tüm vergi mükellefleri için ortalama vergi oranlarında düşme ve bunun neticesi olarak vergi cetvelindeki artan oranlılıkta azalma yaratacaktır" (PETREİ, A.H. 1974, Cev. DİKEÇ, O., 1975:260-1).

5. ENFLASYONUN OLUMSUZ ETKİLERİ İLE MÜCADELEDE DİĞER UYGULAMALAR

5.1. GELİRLER POLİTİKASI

Gelirler politikası, ücret ve maaş gibi nominal gelirlerin nisbi paylarını etkileyerek ve büyümelerini kontrol altına alarak

enflasyonun azaltılmasını amaçlayan bir politikadır. Tam istihdamın sürdürüldüğü koşullar altında, ücret ve kar gelirlerini arttırma gayretlerinin enflasyonun kaynağı olduğu görüşüne dayanır" (AYKAC, M., 1984, 208). Bu nedenle "gelirler politikası, artan fiyat ve ücretleri azaltmak için firma ve sendikaları ikna etmeğe çalışmaktan, kabul edilebilir fiyat ve ücret artışları için çeşitli göstergeler geliştirmeye ve nihayet fiyat ve ücretlerin genel olarak dondurulmasına kadar çeşitli önlemler içerebilmektedir" (ATAC, B., 1990: 141).

Gelirler politikasının enflasyon vergisi kurumları ile müdahale ederek ücret ve fiyat artışları dolayısıyla meydana gelen maliyet enflasyonunu önlemede iki önemli türü sözkonusudur. Bunlardan biri teşvik, diğeri ceza yöntemi olarak ta adlandırılan vergi tabanlı gelirler politikasıdır.

5.1.1. Teşvik Yöntemi

"Bu tip gelirler politikası, ücret ve fiyat artışlarını belirlenen standartların altında tutan taraflara, teşvikler (vergi indirimi, sosyal programlar vs) sunmak şeklinde olmaktadır"(AYKAC, M. 1984:210).

Ancak bu yöntem, tanınan vergi indiriminin ya da harcama artışının finanse edilmesi bakımından diğeri politikalarla uygun bir şekilde ayarlanmamışsa yaratacağı bütçe açıkları nedeniyle enflasyona neden olabilecektir.

5.1.2. Ceza Yöntemi (Vergi Tabanlı Gelirler Politikası)

" Bu tip gelirler politikasında ücret ve fiyatları, belirlenmiş standartlardan daha fazla arttıran taraflara ceza (özellikle vergi cezası) yüklenmektedir" (AYKAC, M.1984:211).

Yani buradaki ana fikir, "kârlarda, ücretlerde ya da katma değerde ortalamadan daha büyük artışların yüksek oranlarda vergilendirilmesi gerektiğidir. Bu cezalandırma vergisi şirketleri daha yüksek fiyatlar koymaktan veya daha yüksek ücret artışları vermekten kaçındıracaktır" (TANZI, V., 1982; Çev. SAKINÇ, S.1987:55). Başka bir deyişle, burada, vergi temelli gelirler politikası altında "parasal ücret artışlarını sınırlandırmak ve böylece dolaylı olarak fiyat artışlarını önlemek için, vergi sistemini kullanmak" (ATAÇ, B., 1990:143) fikri esastır. Böylece "vergi temelli gelir politikaları, daha düşük parasal ücret artışlarını öneren ve kabullenen firmaları ve işçileri mükafatlandıran ve aşırı ücret artışlarını öneren ve kabul edenleri cezalandıran bir vergi sisteminin kullanımınıdır. Bu sistemde ücretleri belli bir sınırdan tutan firmalar ve işçiler vergi azaltılması yoluyla mükafatlandırılmakta, aksine, aşırı ücret artışları öneren firmalar ve işçiler yüksek vergiler yoluyla cezalandırılmaktadır" (ATAÇ, B. 1990:143).

Vergi temelli gelirler politikasının kökeninde enflasyonu vergilendirmek prensibinin yattığı anlaşılmaktadır. "Vergi temelli gelirler politikasının amacı işletmelerin üretim ve prodüktivite artışına tekabül eden ücret yükselişleri dışında fiyatları arttırmak suretiyle nominal ücret ve karları yükselterek enflasyonun sürekliliğini muhafaza arzularını önlemektir. Bu nedenle (konjonktürel vergi) vergi temelli gelirler politikası, bir nevi enflasyonu vergilendirmek olarak nitelendirilir" (AYDIN, İ: 1979:120). Ancak bu yöntemde sendikaların böyle bir politikanın toplu sözleşme sürecini engellediğini ileri sürerek karşı çıkmalarına bağlı olarak, benimsenme olasılığının büyük ölçüde azalması sözkonusu olabilmektedir.

5.2. SURTAX

Gelir vergisinin artan oranlı özelliği dolayısıyla ortaya çıkan gelir dilimi sürüklenmesi olgusuna karşı getirilecek çözümlerden biri de "surtax" uygulamasıdır.

Surtax uygulaması, Anglo-Sakson tipi gelir vergisi diye de isimlendirilen ve özellikle İngiltere ve Commonwealth ülkelerinde rastlanan çift elemanlı üniter gelir vergileri sisteminin esasını oluşturur (TURHAN, S., 1993:116).

Surtax uygulaması, kısaca sedüer gelir vergilerinde gelir unsurlarının ayrı ayrı vergiye tabi tutulmasından sonra, bu gelir unsurları toplamının belirli bir miktarı aşması halinde ayrıca bu miktarın da vergiye tabi tutulması biçiminde açıklanabilir. Böylece, gelirlerin üst dilimlere kayması (bracket-creep) adı verilen olgu bir ölçüde hafifletilerek, artan oranlılık üst gelir dilimlerinde sürdürülebilir. Bununla birlikte daha düşük gelir dilimlerinde bulunan mükelleflere oranla, yüksek gelir dilimlerinde bulunanların yüksek gelir diliminde bulunanların marjinal tasarruf eğilimleri daha yüksek olduğundan surtax uygulaması, ekonomide toplam tasarrufları ve dolayısıyla yatırımları azaltarak ekonomik büyümenin yavaşlamasına neden olabilir. Bununla birlikte ılımlı bir surtax uygulaması bu etkilerin önemini oldukça azaltır (ÖNDER, 1, 1979, akt.Aktan, C.C., 1994:79).

6. TÜRK GELİR VERGİSİ SİSTEMİNDE ENFLASYONUN OLUMSUZ ETKİLERİNE KARŞI OLUŞTURULAN UYGULAMALARI

Enflasyonla mücadelede Türk Gelir Vergisi kapsamında çeşitli araçlar uygulanmaya konulmuştur. Enflasyon gelir vergisi sisteminde belli sosyal ve ekonomik amaçlar gözetilerek oluşturulan maktu had ve tutarları aşındırarak mükellefin vergi yükünün artmasına neden olmaktadır. Vergi kapsamı dışında bulunan gelir sahipleri vergi ödemek durumuna gelmekte, ücretli kesimin özel indirim tutarının aşınması ile bu kesimin vergi yükü artmakta, düşük ve orta gelirlielerde tarife dilim ve oranlarının aşınması ile dilim sürüklenmesi artmakta, yüksek gelirliiler ise fiktif kârlar ile karşı karşıya kalmaktadırlar. Ancak, ücretliler kesimi sermayedar grubun tersine vergilerini, gelirini elde ettikleri dönem içinde ödediklerinden enflasyondan ayrıca bir kez daha etkilenmektedirler. Türk Gelir Vergisi sisteminde gerek bu durumun neden olduğu haksızlığı gidermek üzere yani ücretli kesim ile ticari, sınai ve mesleki faaliyetlerinden gelir elde edenler arasında adaleti koruyabilmek, gerekse para ve maliye politikalarının daha etkin bir şekilde işlenmesini sağlamak amacıyla peşin vergi uygulamasına geçilmiştir. Enflasyon dönemlerinde ekonomideki likiditenin massedilmesini sağlayarak enflasyon hızının kesilmesinde kısmen de olsa etkili olan peşin vergi uygulamaları ile toplam talebin daha süratli bir şekilde kısılması hedeflenmiştir.

Sermayedar kesim üzerine mali sorumluluk getiren tahmini (geçici vergi) verginin yanısıra, bu kesimin yararına olmak üzere hızlandırılmış amortisman, yeniden değerlendirme, yatırım indiriminde endeksleme uygulaması gibi kurumlara işlerlik kazandırılmıştır.

6.1. GEÇİCİ VERGİ

Enflasyonist etkiler ile mücadelede önemli bir diğer uygulama geçici vergi uygulamasıdır. "Enflasyonun şiddetli olmadığı ekonomilerde bile farklı yükümlü gruplarının vergilerini farklı zamanlarda ödemeleri eşitsizlik yaratır. Enflasyonun yüksek olduğu durumlarda bu eşitsizlik daha da artar" (ŞENATALAR, B., 1991:105).

Ülkemizde ücretlilerin kazandıkça öde yöntemine uydurularak vergilerini gelirlerini elde ettikleri dönemde ödemeleri sağlanırken, ticari (kurum kazançları dahil) ve serbest meslek kazançlarının vergisi ise bir yıl sonra tahsil edilmektedir. Bunun nedeni, ticari ve mesleki kazançlarda safi kazancın tesbit edilmesinin gelir ve giderlerin gerçek durumunun gözönüne alınması ile mümkün olmasıdır. Ayrıca, gerçek bir kazancın olup olmaması belli bir dönemin-bir takvim yılı- geçmesini gerektirir. Gelir vergisi gerçek kazanç (kâr) üzerinden alındığından kazancın kesin olarak hesaplanmasından vergiye tabi tutulması bazı güçlükler ortaya çıkarabilmektedir. Ancak ücretliler ve bu kesim açısından vergileme ve tahsil yöntemi vergilemedeki eşitlik ve adalet prensibine ters düşmektedir.

"Kazandıkça öde" yöntemine uydurulan ücretlilerle, beyan esasına dayalı mükellefler açısından eşitlik ve adalet prensibine ters düşmesinin yanısıra ticari ve serbest meslek kazanç sahiplerinden olan vergi alacağının bir yıl sonra tahsili yüksek enflasyon olgusu nedeni ile devletin vergi alacağının da reel olarak azalması sonucunu doğurmaktadır. "Vergi uygulaması ile güdülen amaçların mümkün olduğu ölçüde gerçekleştirilebilmesi bakımından verginin devlete intikali için gerekli sürenin kısa

tutulmasının büyük önemi bulunmaktadır" (AKDOĞAN, A, 1991:224). Ülkemizde süre nedeniyle vergideki aşınmayı gidermek ve gerçek usulde gelir vergisine tabi mükelleflerin vergilerinin de kazandıkça öde prensibine uygun şekilde tahsil edebilmek amacıyla 1980'den itibaren peşin vergi adı altında bir kurum oluşturulmuştur.

Peşin vergi ülkemizde komisyon takdirine (1980/2366 sayılı kanun ile) ve geçmiş yıl kazancına (1981/2574 sayılı kanun ile) katma değer vergisi esasına (1986/3239 sayılı kanun ile) dayanarak tespit edilmeye çalışılmaktadır. 3505 sayılı kanunla 1.1.1989 tarihinden itibaren gerçek usulde gelir vergisine tabi ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabı ve kurumlar vergisi mükellefleri cari vergilendirme dönemlerinin gelir veya kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere içinde bulunulan yılda verilen yıllık beyanname üzerinden hesaplanan "gelir (veya kurumlar) vergisinin ticari ve mesleki kazanca isabet eden kısmının" %50'si oranında geçici vergi ödemeleri hüküm altına alınmıştır. Böylece bu mükelleflerin ödeyecekleri geçici verginin asgari tutarı, hayat standardı göstergesi üzerinden hesaplanacak miktar olacaktır (GÜR, Z. 1989:66). Geçici vergi, yıllık gelir vergisi beyanamesi ile beyan edilerek vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilecekler (ŞEKER, S., 1989:40). Geçici verginin ilk taksidi yıllık beyannamenin verildiği Mart ayında, diğer taksitleri ise her ayın 20. günü akşamına kadar olmak üzere 12 eşit taksit halinde ödenmektedir.

Hayat standardı esasının her yıl yeniden arttırılarak belirlenmesi ve geçici verginin asgari haddinin hayat standardına bağlı oluşu mükelleflere fazla vergi ödeyecekleri görüntüsü vermektedir. Oysa, ödenecek olan verginin geçici vergi olan kısmı

bir sonraki yılda beyan edilecek gelir vergisinden mahsup edilecektir.

Mükellef adına bir önceki yılda tahakkuk ettirilen geçici vergi;

i. Öncelikle geçici verginin tahakkuk ettirildiği yılı takip eden yılda verilecek yıllık gelir vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan gelir vergisinden.

ii. Varsa mahsuptan arta kalan kısım, aynı beyanname üzerinden hesaplanan geçici vergiden,

iii. Yukarıdaki mahsuplara rağmen artan kısım var ise, mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilir (KAVAK, A., 1989:47).

Yukarıda belirtilen sıra dahilinde yapılan mahsuplara rağmen, kalan geçici verginin bulunması halinde kendisine red ve iade edilmektedir.

Geçici vergi uygulamasına getirilen eleştirilerin temelinde, sözkonusu verginin hesaplanmasında mükelleflerin bir önceki yıl kazançlarının baz alınmasıdır. Geçici verginin hesabında geçmiş yıl kazancının esas alınması nedeniyle hayat standardının üzerinde beyanda bulunanlar, takip eden yıl buna bağlı olarak kazanıp kazanmayacaklarına bakılmaksızın geçici vergi ödemek zorunda bırakılmaktadırlar. Ayrıca, gelir vergisinin her ay eşit ödenmesi şekline karşın, bazı faaliyetlerin niteliği gereği kazancın elde edilmesi yılın her ayına eşit yaygınlaştırılamamaktadır. Örneğin, turizm işletmeleri ile bazı

hizmet ve imalat işlemleri yılın belli aylarında olmaktadır. Böylece ticari ve sınıal faaliyetin olmadığı, dolayısıyla kazancın elde edilmediği aylar için vergi ödemek mali güce göre vergi alınması ilkesini zedelemiş olmaktadır. Ancak 1989;1994 yılları arasında kullanılan geçici vergi oranının (%30' dır), enflasyonun yüksekliği gözönüne alındığında hayli düşük olduğu anlaşılır. 1.3.1994'ten itibaren %50'ye kadar yükseltileen geçici vergi oranı, %120.6'lık 1994 yılı enflasyon artışı karşısında gelir vergisi mükellefleri için yine düşük kalmıştır. Kurumlar vergisi mükellefleri için ise, bu oran %70'dir (Kurumlar Vergisi Kanun Mük.Md.40). Dolayısıyla, bugünkü uygulama emek geliri ile emek dışı gelirlerin farklı zamanlarda vergilendirilmesinden doğan eşitsizliği gidermek açısından kesinlikle yetersizdir (ŞENATALAR, B., 1991:105).

Ticari ve mesleki kazançlar ile ücretler arasındaki vergileme yönteminden kaynaklanan eşitsizliği gidermek üzere geçici vergi yerine enflasyon ve faiz haddine bağlı olarak paranın satınalma gücü-ticari ve serbest meslek kazançlarına ek vergi koymak suretiyle dengelenebilir (SEKER, S., 1989:41).

6.2. YENİDEN DEĞERLEME

Yeniden değerlendirme sistemi vergi sistemimizde enflasyon dolayısıyla oluşturulan bir müessesedir.

Muhasebe uygulamalarında bazen açık bazen de zimmen yapılan bir varsayım genel fiyatlarda değişme olmayacağı, olacaksa bile bu değişimin uzun döneme yayılarak gerçekleşeceğinden kısa dönemli kayıtlar üzerindeki etkilerinin ihmal edilmesinin sakıncalı olmayacağıdır. Ancak hızlı fiyat yükselmeleri bu

varsayımı ortadan kaldırmaktadır. Yani genel fiyat seviyesinde önemli değişmeler muhasebe kayıtlarındaki verilerinde bu verilere dayanarak yapılan vergi tarhlarının da geniş ölçüde anlamını yitirmesine yol açmaktadır (ULUATAM, Ö., 1990:168). Enflasyonun para değerinde meydana getirdiği aşınma nedeniyle firmaların bünyelerinde oluşacak fiktif kârları ortadan kaldırmaya yarayan yeniden değerleme vasıtasıyla;

- özsermaye erozyununun önlenmesi,
 - Fazla vergi ödenmesinin engellenmesi,
 - Hayali kâr dağıtımlarına son verilmesi,
 - İşletmelerin sağlıklı ekonomik ve mali yapıları kavuşması,
 - Mali tabloların gerçeği ifade eden bir görünüm kazanması
- gibi amaçlara ulaşılması öngörülmektedir (ÖZBUDAK, M., 1995:46).

Yeniden değerleme, Türk Vergi Sisteminde 1970'lerden itibaren hızlanan enflasyonla birlikte bazı düzenlemelerin yapılması gerektiği fikri ile doğmuştur. İlk kez, 21.1.1983 tarih ve 2791 sayılı kanunla yeniden değerleme kurumu düzenlenirken, VUK'un hükümlerinde bu konuda bir defaya mahsus bir takım değişiklikler öngörülmüştür. Ancak 1984'te çıkarılan 3094 ve 1987'de çıkarılan 3332 sayılı kanunlarla yeniden değerlemeye sürekli olarak uygulanma niteliği kazandırılmış ve bugünkü uygulama esasları belirlenmiştir.

**6.2.1. Yeniden Değerleme İmkanından Yararlanacak
Mükellefler ve Vergi Usul Kanununun Mükerrer 298.
Maddesine Göre Yeniden Değerleme**

Bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri (imtiyazlı şirketler hariç; kollektif, adi, komandit ve adi şirketler dahil) için öngörülmüştür. İhtiyari bir uygulama olmasına rağmen bu sistem İktisadi ve Devlet Teşekkülleri için zorunlu kılınmaktadır. Ayrıca 25.5.1995 gün ve 108 sayılı yasayla işletme hesabı esasına göre defter tutan yükümlülerde kapsama alınmıştır (ÇANKAYA, 1., 1995:26).

6.2.2. Yeniden Değerleme Koşulları

Yeniden değerlendirme ancak i) bilançoya dahil ve amortismanına tabi İktisadi kıymetlere, ii) bu kıymetler üzerinden ayrılmış olup, bilançonun pasifinde gösterilen amortismanlar için uygulanabilir. Oysa, bir kurumda enflasyondan etkilenen aktif kıymetler sadece amortismanına tabi İktisadi değerler değildir. Bunlar dışındaki kalemlerde (iştirakler, kasa, banka, emtea, vb.) para cinsiyle ifade edildiği için enflasyondan etkilenirler. Bu etkilenme nedeniyle de sözkonusu aktif kalemlerle ilgili olarak fiktif kârlar ortaya çıkabilir. Bu nedenle yeniden değerlemenin kapsamı geniş tutulmak zorundadır (TARAKÇI, H., 1993:54).

Yeniden değerlendirme uygulaması Maliye Bakanlığınca saptanarak her yılın Aralık ayı içinde Resmi Gazete ile ilan edilen bir değerlendirme oranına dayanmaktadır. Bu oran, DİE'nün TEFİE'inde Ekim ayı itibarıyla (Ekim ayı dahil) geçmiş bir yıl için hesapladığı ortalama artışları ifade etmektedir. Tablo 3.1 yıllar itibarıyla yeniden değerlendirme oranlarını ve bunlara ilişkin tebliğ

numaralarını vermektedir.

Tablo 3.1.
Yeniden Değerleme Artış Oranları ve TEFE Karşılaştırılması

Yeniden Değerleme Yılı	Yeniden Değerleme (%)	V.U.K. Genel Teblig No	TEFE*
1984	37.5	160	50.3
1985	35.9	166	43.2
1986	21.7	174	29.6
1987	29.1	178	32.0
1988	63.2	187	68.3
1989	70.4	201	69.6
1990	55.5	207	52.3
1991	54.1	214	55.3
1992	61.5	219	62.1
1993	58.4	223	58.4
1994	107.6	233	149.8

* DİE Toptan Eşya Fiyat Endeksleri

Kaynak: ÖZBUDAK, M., "Yeniden Değerleme Oranı Üzerinde Bir İrdeleme", Yaklaşım Dergisi, 1995, Kasım, Sayı 35, s.42.

6.2.3. Yeniden Değerlemenin İşleyişi

Yeniden değerlendirme kapsamına giren iktisadi kıymetler ile bu kıymetler için geçmiş yıllarda ayrılmış amortismanlar Maliye Bakanlığınca saptanan değerlendirme yılına ait oranla çarpılarak yeniden değerlendirilir.

Değer artışı, amortisman tabii iktisadi kıymetlerin yeniden değerlemeden önceki net bilanço aktif değerinin, bu kıymetlerin yeniden değerlendirme oranı ile çarpımından sonra bulunacak net bilanço aktif değerinden indirilmesi yoluyla hesaplanacaktır. Net bilanço aktif değeri iktisadi kıymetlerin bilançonun aktifinde

yazılı değerlerinden pasifte yazılı amortisman tutarlarının indirilmesi suretiyle bulunan miktarı gösterir.*

Konuyu bir örnek ile açıklayacak olursak (Bkz.ÖZEL, S, 1988):

Varlık Türü	Aktife Giriş	Maliyet Bedeli (TL)	Amortisman Oranı (%)	Birikmiş Amortisman (TL)
1.Fab.Binası	1978	5.000.000	2	600.000
2.Makina	1978	18.000.000	10	10.800.000

Yeniden Değerleme Hesabı

Varlık Türü	Maliyet (TL)	Birikmiş Amortisman (TL)	Net Değer (TL)	Değerleme Oranı (%)	Değerlenmiş Bedel (TL)	Değerlenmiş Amortisman (TL)	Sonraki Değer (TL)
1.Fab.Binası	5.000.000	600.000	4.400.000	37.5	6.875.000	825.000	6.050.000
2.Makina	18.000.000	10.800.000	7.200.000	37.5	24.750.000	14.850.000	9.900.000

Değer Artışı (TL)

Fabrika Binası	1.650.000
Makina	<u>2.700.000</u>
	4.350.000

Örneğimizde enflasyona karşı fabrika binası üzerinde 1.650.000 TL. makina üzerinde ise 2.700.000 TL.'lik bir değer artışı sağlanmıştır. Yani böylece varlıklara ve bunlar için ayrılan amortismanlara yeniden değerlendirme oranı kadar bir değer

* Geniş Açıklamalar için Bkz. (ARICA, M.N., 1995: 12-35).

eklendiğinde gerçekte oluşmayan kârların (fiktif kârların) tutarı 4.350.000 TL. kadar azalma göstermektedir. Sonuçta mükellefin matrahı bu kadar azalmakta ve vergi yükü bu matraha denk gelen miktar kadar hafiflemektedir.

ülkemizde yeniden değerlendirme oranlarının Tablo 3.1 yardımıyla 1984-1988 dönemi hariç TEFE'ne paralel tesbit edildiği, ancak 1994 yılı ayarlamalarının vergi sistemindeki maktu had ve tutarları enflasyona karşı koruyamadığı ifade edilebilir (BATIREL, Ö.F., 1995:26).

6.3. YATIRIM İNDİRİMİNDE ENDEKSLEME UYGULAMASI

Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine tanınan yatırım indirimi istisnasında enflasyonun etkisini azaltıcı yönde bir uygulama, 25.5.1955 tarih ve 4108 sayılı kanunla gelir vergisi kanununun Ek-4'üncü maddesinin birinci fıkrasında yapılan değişikliktir.

Bu düzenlemeye göre yatırımcıların ilgili yıl kazancının olmaması veya yeterli kazancının bulunmaması nedeniyle indirilemeyen yatırım indirimi tutarları, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında arttırılarak uygulanabilecektir. Ancak bu uygulama, devreden yatırım indirimi tutarı için indirilemeyen yılı takip eden üç yıl boyunca yapılabilir.

Söz konusu endeksleme uygulamasına göre her yıla ait yatırım indirimi tutarının indirilemeyen kısmı üç yıllık süreyle ayrı ayrı yapılır ve kayıtlarda yıllar itibarıyla izlenir (CANDAN, Ş., 1995:88).

6.4. DİĞER DÜZENLEMELER

1. Vergi yasalarında yapılan düzenlemelerle ücretliler için iyileştirici nitelikte bir uygulamaya gidilmiştir. Bu husus birinci ve ikinci derecede kalkınmada öncelikli yörelerde 1984-1991 yılları arasında özel indirim tutarının 2-3 kat arttırılarak uygulanmış olmasıdır. Ayrıca, belirtilen yörelerde 1991-1993 yıllarında gelir vergisi tarifesinin %20'den başlatılması bu yörelerde çalışan ücretliler üzerindeki vergi yükünü önemli ölçüde düşürmüştür (ŞEKER, S., 1994:96).

2. Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 123'üncü maddesine göre, vergi tarifesinin her bir takvim yılında uygulanacak gelir dilimleri, önceki yılda uygulanan gelir dilimi tutarına kadar yeniden değerlendirilme oranında her yıl otomatik olarak artış yapılarak uygulanacaktır (ŞEKER, S., 1994:96).

3. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda enflasyonun mükellefler üzerindeki etkisini azaltıcı yöndeki yukarıda açıkladığımız düzenlemeler yanında kanunda yer alan parasal hadler her yıl Bakanlar Kurulu Kararı ile arttırılmaktadır. Söz konusu hadler özetle aşağıda belirtilmiştir:

- Küçük çiftçi muaflığının tesbitinde kullanılan ve 13 üncü maddede düzenlenen satış tutarı ölçüsü,
- Göçmen ve mülteci muaflığına ilişkin 17 inci maddede düzenlenen elde edilen kazanç ve iratlara ilişkin istisna tutarı,
- Kanunun 21 inci maddesinde düzenlenen ve binaların mesken olarak kiraya verilmesinden elde edilen hasıllata ilişkin istisna tutarı,

- Öcretlilerin vergilendirilmesine ilişkin Kanunun 31 inci maddesinde düzenlenen özel indirim tutarları,
- Götürü usule tabi olmanın genel şartları olarak Kanunun 47 nci maddesinde belirtilen işyerlerinin Emlak Vergisi tarhına esas olan vergi değeri ile yıllık kira bedeli toplamları,
- Götürü usule tabi olmanın özel şartlarının düzenlendiği 48 inci maddede yer alan hadler,
- Kanunun 53 üncü maddesinde düzenlenen zirai kazancın tespit şekli ile ilgili hadler,
- Serbest meslek kazançlarına ilişkin 68 inci maddenin 10 uncu bendinde belirtilen götürü gider haddi,
- Sair kazanç ve iratlara ilişkin istisna haddi tutarları,
- Gelir Vergisi nispetini belirleyen 103 üncü maddede yer alan vergi tarifesi gelir dilimlerinin artırılması.

7. TÜRK GELİR VERGİSİ SİSTEMİNDE ENFLASYONUN OLUMSUZ ETKİLERİNİ GİDERİCİ ÖNERİLER

Ülkemizde gelir vergisi sistemi üzerinde enflasyonist etkilerin giderilmesinde alınan önlemlerin bir kısmı, daha önceki bölümlerde anlatılmaya çalışılmıştır. Ancak, kanımızca G.V.Kanununda yer alan bazı kurum, had ve tutarlarda yeni düzenlemelere gidilmesi bu etkilerin en aza indirilmesinde yararlı olacaktır. Bu bölümde kullanılması gerekli bazı yöntemler ele alınmaya çalışılacaktır.

7.1. ENDEKSLEME

Enflasyonun gelir vergisinin çarpıtıcı etkisine karşı uygulanabilecek başlıca tutarlı yöntem endekslemedir. Yani gelir vergisinin istisna, muaflik ve indirim tutarlarının ve dilimlerinin enflasyona göre yükseltilmesidir (dilimlerin oranlarına dokunmaksızın).

Burada, endeksleme aracılığı ile devletin enflasyon yaratarak gelir elde etme yoluna gitmesi önlenebilmektedir."Endekslemenin devletin vergi gelirini azaltıcı bir önlem olduğu iddia edilebilir. Unutulmamalıdır ki; endeksleme enflasyon nedeniyle belirli kesimlerin vergisinin adı konmaksızın yükseltilmesini önleyen yöntemdir; böyle bir yöntemin üstü kapalı bir vergi yükseltme eylemiyle devlet gelirlerinden sağlanacak ek artışı önlediği doğrudur. Ancak bu zaten önlenmesi gereken bir artıştır" (ŞENATALAR, B., 1991:104). Aksi halde, enflasyondaki artışın önüne geçilemeyecektir. Öte yandan, endeksleme vergi yükündeki aşırı artışı önleyerek optimal düzeyde mükellefin gönüllü vergi ödemesini sağladığından vergi ahlakının bozulmasını önleyici rol oynayabilmektedir. Bu durum ise uzun dönemde devletin vergi gelirlerinde artış demektir.

Endekslemeye ilişkin sorunlardan biri endeksin seçimi ile ilgilidir. İkinci sorun temel alınacak dönemin ne olacaktır. Bütçe tasarısı Ekim ayında parlamentoya sunulduğundan bir önceki ay olan Eylül'den Eylül'e 12 aylık ya da Aralık'tan Aralık'a 12 aylık dönem temel alınıp ilk 9 ayın verilerine dayanarak yapılacak bir 12 aylık tahmin kullanılabilir (ŞENATALAR, B., 1991:104).

7.2. GELİRİN ELDE EDİLMESİ VE VERGİNİN ÖDENMESİ ARASINDAKİ SÜRELER

Vergileme bakımından istenilmeyen sonuçlara neden olması yönünden gelirin elde ediliş ve verginin ödenmesi tarihleri arasındaki uzunluğun daraltılması sağlanmalıdır. Böylece, devlet bir yandan gelirini enflasyondaki artışı kadar değer kaybına uğramadan elde edecek, diğer yandan vergisini kaynaktan ödeyenler ile beyannameliler arasındaki adaletsizlik giderilmiş olacaktır. Bunun için, gelirini yıl sonunda beyan ederek vergisini takip eden yıl içinde ödeyen mükellefin bu ayrıcalığı en aza indirilmelidir. Örneğin, her 3 ayda bir beyanname vererek elde ettiği veya edeceği tahmin edilen kazanç üzerinden vergilendirilmesine gidilmesi düşünülebilir.

Ticari ve mesleki kazançlarda safi kazancı tesbit etmek, gelir ve giderlerin gerçek durumlarını gözönüne almakla mümkün olabilmekte; bunun için ise belli bir dönemin geçmesi -bu vergi mevzuatımızda 1 yıllık bir süredir- gerekmektedir. Ancak, dönem sonu gelmeden dönem içinde yapılacak faaliyetlerden elde edilebilecek kazanç, bazı kriterlere bakılmak suretiyle tesbit edilebilir. Bu kriterler işletmenin cirosu, bulunduğu faaliyet kolu, tabii tutulduğu ticari sınıf, ödediği KDV, geçmiş yıl kazancı, takdir komisyonları tarafından takdir edilecek tahmini kazanç miktarı vb. olabilmektedir. Bu şekilde hesaplanacak kazanç üzerinden her 3 ayda bir vergi alınması yoluna gidilmelidir.

7.3. TARİFE

Gelir Vergisi tarifelerinin dilimleri ortalama fiyat artışlarıyla paralellik gösterecek şekilde yükseltilmelidir.

Özellikle tarifenin ilk dilimlerine enflasyon oranı daha yüksek yüzdelerle yansıtılmalıdır. Böylece dilim sürüklenmesi önlenmiş olacaktır. Bundan sonra, tarife, gelir dağılımına bağlantılı olarak düzenli aralıklar ile -örneğin 5 yıl- yeniden gözden geçirilmelidir.

Öte yandan, tarifenin yüksek başlangıç oranının da tedricen indirilmesi gündeme alınmalıdır. Bu oran orta vadede %20 olurken, bundan sonraki dilimde daha sınırlı tutulup, en üst dilimde hiç bir indirimle gidilmeyebilir (OYAN, O. VE AYDIN, A.R., 1991:175).

Verginin, sosyal adalet ve fonksiyonunu yerine getirebilmesi bakımından önerilen alternatif bir diğer vergi tarifesi ayarlaması ise şu şekilde yapılmaktadır. Önerilen tarife; sosyal anlamda yararlı olması bakımından asgari ücretin vergi dışı bırakılmasının, vergi gelirini azaltacağı kanısı ile her iki yaklaşımın uzlaştırılmasına gidilerek oluşturulmaktadır. Buna göre, ilk vergi diliminin belirlenmesinde, ilgili yılda geçerli olan ve sanayi sektöründe çalışan 16 yaşından büyük işçilere uygulanan asgari ücret baz olarak kabul edilebilir. İlk vergi dilimi, asgari ücretin bir yıllık brüt tutarı ya da bir buçuk katı olarak belirlenebilir. Diğer dilimlerde buna göre düzenlenebilir (ŞINASTI, A, 1995;173).

1995 yılı için geçerli ve sanayi sektöründe çalışan 16 yaşından büyük işçilerin bir yıllık brüt asgari ücreti:

$$8.146.260 \times 12 = 97.750.120 \text{ TL dir.}$$

Buna göre, tarifenin ilk dilimi yaklaşık 100 milyon veya bir buçuk katı olabilir. İlk dilime uygulanan gelir vergisi oranı da, %15 olduğu takdirde oluşacak gelir vergisi tarifesi Tablo 3.2'de yer almaktadır.

Uygulamaya konulacak böyle bir tarifenin, vergi ödeme

gayretlerini arttıracığı, istisna, muafiyet, indirim istemlerini azaltacağı ve daha adil vergi yükü dağılımı sağlayacağı düşünülmektedir (AYDEMİR, Ş, 1995;174).

Tablo 3.2
1995 Yılı Gelir Vergisi Beyanlarına Uygulanabilecek
Gelir Vergisi Tarifesi Önerisi

1. SEÇENEK Vergi Dilimleri	2. SEÇENEK Vergi Dilimleri	Vergi Oranları
1 - 100.000.000	1 - 150.000.000	%15
100.000.001 - 200.000.000	150.000.001 - 300.000.000	%20
200.000.001 - 400.000.000	300.000.001 - 600.000.000	%25
400.000.001 - 800.000.000	600.000.001 - 1.200.000.000	%30
800.000.001 - 1.600.000.000	1.200.000.001 - 2.400.000.000	%35
1.600.000.001 - 3.200.000.000	2.400.000.001 - 4.800.000.000	%40
3.200.000.001 - 6.400.000.000	4.800.000.001 - 9.600.000.000	%45
6.400.000.001 ve daha yukarısı	9.600.000.001 ve daha yukarısı	%50

Kaynak: AYDEMİR, Ş, Türkiye'de Kayıtdışı Ekonomi (Vergisel Ağırlıklı Uzlaşma Önerisi), MHUD.,Acar Matbaa;İstanbul, s.171.

7.4. MUAFLIK VE İSTİSNALAR

7.4.1. Yatırım İndirimi

Kalkınma planlarında belirtilen ihracata dönük yatırımlar veya döviz kazandırıcı hizmetler yatırım indirimi uygulamasından yararlandırılmalıdır. Enflasyonla mücadele yönünden vergi mükelleflerine uygulanan yatırım indirimi oranlarının, uygulanacağı asgari göstergelerin fiyat artışları kadar ayarlanması gerekmektedir. Öyle ki, yukarıda belirtilen yatırımlar için, asgari gösterge tutarlarının enflasyon oranından aşağı çekilmesi savunulmakta, hatta 1994 yılı için yapılan yatırımın ticari ve sınai yatırımlar için en az 929.949.000 TL,

zirai yatırımlar için ise en az 232.487.250 TL. olması öngörülmektedir (ERDOĞAN, Ö., 1995:86). Yatırım indirimi; ücretliler dışında gelir elde edenler -ticari ve zirai kazanç sahipleri- için önemli bir vergi teşviki olmaktadır. Çünkü burada yapılan yatırım tutarının belli bir yüzdesinin yatırımı yapan kişinin kazancından düşülerek, kazancın belirli bir kısmının vergi dışında bırakılması esası hakimdir. Ancak, yapılan yatırımın ücret geliri elde edenlerin yararına da sonuçlar yaratabilmesi, yani üretim ve verimliliği arttırması gerekmektedir.

Yatırım indiriminin konusu, yatırım indiriminde kaynağı ne olursa olsun öz veya yabancı kaynaklar G.V.K.ek 2'inci maddede yazılı şartları taşıyan yatırımlarla ilgili harcamalardan bina, makina, tesisat, araç (sadece işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olanlar) ve benzeri amortisman tabi aktif değerlerin yeni olanlarının maliyet bedelleri dikkate alınmalıdır.

Aktif değerlerin yeni olmasından amaç, bunların yurtiçinde veya dışında daha önce hiç bir biçimde kullanılmamış olmasıdır. Bununla beraber, yurtdışında kullanılmış olsa dahi, Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığınca uygun görülen makina ve tesislerin ithali halinde, bu aktif kıymetler yatırım indirimi açısından yeni sayılır. Ancak burada şu nokta önemli olmaktadır. Yurtdışında kullanılmış olan bu makinelerin amortisman ayrılma sürelerinden, yurtdışında kullanıldığı süre (yıl olarak) düşülebilmektedir.

Personel lojmanları inşaatı ve tefrişi, arazi veya arsa tedariki, yedek parça temini, esas proje dışında münferit tesisat, makine araç satın alınması için yapılan yatırımlara indirim uygulanmaması gerekir. İnşa durumunda satın alınan

binaların satın alma bedelleri üzerinden yatırım indirimi yapılmamalıdır (AKSOY, Ş., 1991:211-15).

7.4.2. Esnaf Muafılığı

Günümüzde esnaf muafılığı şartları götürülük kurumunda olduğu gibi ihmal ve ihlal edilmektedir. Bu nedenle esnaf muafılığı yerine günümüzde bütün gelir vergisi mükelleflerinin safi kazançlarına yıllık belli bir tutarda muafiyet uygulanmalıdır. Dolayısıyla, esnaflar dahil yıllık safi kazancı belirtilen miktar kadar olanlar gelir vergisinden muaf tutulmalıdırlar (ERDOĞAN, Ö., 1995:123).

7.4.3. Özel İndirim

Gelir Vergisi Kanununun 31. maddesinde Bakanlar Kurulunun özel indirim tutarını asgari ücret tutarına kadar arttırma yetkisi bulunmaktadır. Bakanlar Kurulu herhangi bir kanun değişikliğine gitmeden ücretlilerin vergi yükünü hafifletebilecek bu yetkiyi kullanmalıdır (ŞEKER, S., 1994:97).

7.5. TİCARİ KAZANCIN VERGİLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN ÖNERİLER

7.5.1. Gerçek Usul

Yüksek enflasyon dönemlerinde, gelir vergisi mükelleflerini bilanço usulüne ve işletme hesabı esasına göre defter tutan tüccar olarak gruplandırılan yıllık alım-satım tutarı ve gayrisafi hasılat tutarı, ilgili faaliyet döneminde gerçekleşen enflasyon oranı kadar arttırılmalıdır.

Enflasyon dönemlerinde gelir vergisi kapsamında önemli hale

gelen bir diğer sorun sınıf değiştirme oranında ortaya çıkmaktadır.

Birinci sınıf tüccarın bir hesap dönemine ait iş hacminin Vergi Usul Kanununun 177. maddesinde tesbit edilmiş ölçüleri (alım-satım ve imalat yapanlar için, hem alışlar hem satışların) %20'yi aşan oranda bir düşüklük göstermişse ya da, 1. sınıf tüccarın arka arkaya üç dönemin iş hacmi kanunen tesbit edilmiş ölçüleri %20'ye kadar (%20'yi geçmemek koşuluyla) bir düşüklük gösterirse izleyen hesap döneminden itibaren ikinci sınıfa geçebilirler (VUK Md.179). Aynı şekilde, ikinci sınıf tüccarlar ise bir hesap dönemine ait iş hacminden herhangi biri kanunen tesbit edilen ölçüleri %20'yi aşan oranda bir artış gösterirse ya da ikinci sınıf tüccarların arka arkaya iki dönemin iş hacimlerinden herhangi biri kanunda belirtilen ölçülerde %20'ye kadar (%20'yi geçmeyecek) bir orana kadar fazlalık gösterirse izleyen hesap döneminden itibaren birinci sınıfa geçerler (VUK md.180)*. Sınıf değiştirme konusunda yüksek enflasyon dönemlerinde %20 haddinde değişikliğe gitmek yoluyla iyileştirmeler yapılabilir. Örneğin birinci sınıf tüccarların ikinci sınıfa geçmeleriyle ilgili yıllık alım tutarı ve gayrisafi iş hasılatı tutarına uygulanan %20 oranı enflasyon dönemlerinde %0'a kadar indirilmelidir. Bunun tersine, ikinci sınıf tüccarların., birinci sınıfa geçmeleri ile ilgili yıllık alım-satım tutarı ve gayri safi iş hasılatı tutarına uygulanan %20 oranı, yüksek enflasyon dönemlerinde ilgili faaliyet döneminde gerçekleşen enflasyon oranında yükseltilmelidir. Bu değişikliğin yapılmasındaki nedeni bilanço esasına geçen gelir vergisi mükellefleri sayısını azaltmak yoluyla, bilanço esasında defter

* Daha fazla açıklama için Bkz. ŞENYÜZ, D., Türk Vergi Sistemi, 1995, 32.

tutan mükelleflerin yararlandıkları, yeniden değerlendirme sisteminden yararlanan mükellef sayısını azaltmaktır (AKSOY, Ş., 1991:196).

Gelir vergisinde vergi güvenlik önlemi olarak belirlenen hayat standardı esaslı asgari vergi matrahı haline getirildiğinden, bu uygulamanın tedricen gerçek değerlere doğru çekilmesi gerekmektedir. Bu sağlanana kadar hayat standardında ödeme gücü farklılıklarını yansıtacak farklılaştırmalara gidilmelidir. Hayat standardı usulüne ait gösterge ve sınırlar yeniden değerlendirme oranlarına bağlanarak enflasyona endekslenmelidir. Ayrıca, asgari ücrette anlamlı bir düzeye çıkarıldıktan sonra enflasyona endeks edilmeli böylece gelir farklılıklarının da giderilmesi sağlanmalıdır (OYAN, O. ve AYDIN, A.R., 1991:174).

7.5.2. Ticari Kazançların Götürü Usulde Tesbiti

Ticari kazançların götürü usulde tesbit edilmesinin devlet açısından vergi geliri kaybına neden olması nedeniyle kaldırılmalı onun yerine işletme hesabı esasının benzeri bir yöntem benimsenmelidir. Götürülük kurumu, şartlarının tamamen yıpratılması ile devleti gelir kaybına uğratan bir mekanizma haline getirilmiştir. Örneğin, götürü usule tabi olmanın genel şartlarından kendi işinde bilfiil çalışmak esaslı yıpratılmış durumdadır. 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 28. maddesi gereğince memurların ticari ve diğer kazanç getirici faaliyette bulunmaları yasasına rağmen, eş ve çocukları adına faaliyette bulunarak yine, Devlet Memurları Kanununun yasal engellemesi nedeniyle ihtiyari ve mecburi toplama yapılamadığından dolayı matrah düşüklüğüne sebep olunmaktadır.

SONUÇ

Çalışmamızın amacı enflasyon dönemlerinde parasal değer olarak ifade edilmesinden dolayı, vergi ve kurumlarının yıpranmasıyla bir yandan devletin, gelir fazlası elde ederken, diğer yandan, en büyük alacaklı konumunda olması ile gelirlerini geç elde etmesinden dolayı vergi kaybına uğrayacağını ortaya koymaktır. Enflasyonun vergi miktarında yarattığı artış kadar alım gücü zayıflayan mükellefin eski alım gücünü korumak amacıyla devletin emisyon yoluyla piyasaya sürdüğü parayı absorbe etmesi, devletin bu dönemde elde ettiği gelir fazlasının bir kaynağı olmaktadır. Burada ileri sürdüğümüz tez ise, bu dönemde özellikle düşük gelirlilerin vergi sorumluluklarının arttığıdır. Enflasyonun gelir vergisi had ve oranlarında yıpranma yaratmasıyla, bu vergi gelirlerinde meydana gelen artış enflasyon artış oranından daha fazla olur. Vergideki artış ise, özellikle düşük gelirlilere isabet eden alt dilimlerde daha yüksektir. Yani enflasyon, muaflik tutarlarını aşındırarak vergi dışında tutulanların vergilenebilir hale gelmesine neden olurken, özel indirim gibi sosyal ve mali amaçlı tanınan tutarların değerini aşındırarak düşük gelirlilerin ödeyeceği vergi miktarında vergi tarifesinin yapısını da bozarak artış yaratır. Enflasyonun gelir vergisi tarifesinde daralma yaratarak mali sürüklenmeye neden olması bu kesimi daha büyük vergi oranlarına taşıdığından harcanabilir gelirlerinin azalması sonucunu doğurur.

Ayrıca çalışmada, Türkiye'ye ilişkin 1994 yılı gelir vergisi gelirleri üzerinde Tanzi etkisi de tarafımızdan hesaplanmıştır. Buna göre vergisi kaynaktan kesilen düşük gelirliiler ile birinci sınıf ticaret erbabının ödedikleri vergideki aşınmanın hesaplanması yoluna gidilmiştir. Yasanın tanıdığı uzun tahsil süresi avantajından yararlanan beyannameli kesim, enflasyon nedeniyle daha az vergi ödeme şansını elde etmektedir. Hesaplamalarımızın sonucuna göre vergisi kaynaktan kesilen bir ücretli yıllık toplam vergisi üzerinden %11.2 oranında daha az vergi öderken, yıllık beyan esasına göre hayat standardı üzerinden vergilendirilen bir tacir geçici verginin olmadığı durumda %51.2, var olduğu durumda ise, %38.6 oranında daha az vergi ödeme şansına sahip olarak devletin bu kadar vergi kaybına uğramasına neden olmaktadır. Bu durum ise yüksek ve düşük gelirliiler arasında verginin mali güce göre alınması ilkesini zedelemekte ve ayrıca vergiyi taraflı hale getirmektedir.

Enflasyonun gelir vergisi sistemi üzerinde neden olduğu tahribatların giderilmesinde hızlandırılmış amortisman, geçici vergi, yeniden değerlendirme, enflasyon muhasebesi, yıllık beyan esasına dayalı vergi ödeyenlerde beyan döneminin 3 aya indirilmesi, en az geçim giderlerini belirleyen indirim muaflik ve istinaların enflasyon artışı kadar iyileştirilmesi gibi yöntemlere işlerlik kazandırılmalıdır. Böylece düşük gelirliilerden mali güçlerine göre vergi alınırken, sermayedar kesim de enflasyon nedeniyle ortaya çıkan olmayan kârları üzerinden vergi ödemekten kurtarılmış olacaktır.

KAYNAKLAR

- ACKLEY, GARDNER (1961); Macroeconomic Theory, McMillian Company, Japan**
- AKALIN, GÜNERİ (1981); Kamu Ekonomisi, A.Ü. SBF Yayın No: 486, Ankara.**
- AKDOĞAN, ABDURRAHMAN (1991); Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi, Gazi Univ.Yayın No.165/54, Gazi Üniversitesi Teknik Eğitim Fakültesi Matbaası, Ankara.**
- AKDOĞAN, ABDURRAHMAN (1993); Kamu Maliyesi, 4. Baskı, Gazi Büro, Ankara.**
- ALTUĞ, NURAY (1993); "Enflasyonun Vergilendirme Aracı Olarak Kullanılması", ISO, s.48-52**
- AKSOY, ŞERAFETTİN (1991); Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 3. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi.**
- AKTAN, COŞKUN CAN (1990), "Vergi Tahsilatında Etkinlik", Vergi Sorunları Dergisi, 1990/5.**
- AKTAN, COŞKUN CAN (1994); Çağdaş Liberal Düşüncede Politik İktisat, Takav Matbaası, Ankara.**
- ARICA, M.NADİR-ALTUĞ, NURAY (1995); "1994 Yılı Yeniden Değerleme İşlemi ve Tek Düzen Hesaplama Yöntemine Göre Muhasebe Kayıtlarına İntikali", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 78,Mart, s. 12-35**
- ARONSON, R.J. (1985); Public Finance, Mc-Graw Hill Book Company, Singapore.**
- ATAÇ. BEYHAN (1990); Maliye Politikası, Anadolu Üniversitesi Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayın No.86, Eskişehir.**
- AYDEMİR, ŞİNASI (1995); Türkiye'de Kayıtdışı Ekonomi (Vergisel Ağırlıklı Uzlaşma Önerisi), MHUD.,Acar Matbaa ,İstanbul.**
- AYDIN, İZZET (1979); Enflasyonla Mücadele Modelleri, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, Güryay Matbaası, İstanbul.**

- AYKAÇ, MUSTAPA (1984); "Ekonomik İstikrar Aracı Olarak Gelirler Politikası ve Yöntemleri", Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F.Dergisi, Cilt 5, Sayı 1, Mart, Bursa, s.205-220.
- BATIREL Ö.FARUK (1995); "Enflasyon ve Vergi Sistemi İlişkisi Üzerine", Vergi Dünyası, Sayı 172, Aralık, s.24-31
- BAYE, M.R. ve BLACK, A.D. (1988); "The Microeconomic Foundations of Measuring Bracket Creep and Other Tax Changes", Economic Inquiry, 26(3).
- BOHANON, CECİL, E. (1983); "The Tax Price Implications of Bracket Creep", National Tax Journal, Vol. 36(4).s.535-538
- BULUTOĞLU, KENAN (1962); Vergi Politikası, Sermet Matbaası, İstanbul.
- BULUTOĞLU, KENAN (1988); Kamu Ekonomisi, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- CANDAN, ŞİNASI (1995); Gelir Vergisi Kanununda Enflasyonun Etkisini Azaltıcı Düzenlemeler, Vergi Dünyası, Sayı,171, Kasım, s.87-93.
- CANEVİ, YAVUZ (1976); "Enflasyonun Vergi Sistemi Üzerindeki Etkileri", Maliye Dergisi, sayı 23, Eylül-Ekim, s.3-11.
- COMPAGNA, ANTHONYS (1974); Macroeconomics, St.Martin's Press, Newyork.
- COOPER, RICHARD, N.-CORDEN, W. (1993); Boom, Crisis and Adjustment, Oxford Üniv. Press, Newyork.
- CRANEE, E., STEVEN ve NOURZAD, F. (1986); "Inflation and Tax Evasion: An Empirical Analysis", The Review of Economics and Statistics, 68(2), May, s.217-223.
- ÇAĞLAYAN, TOPER, "KDV Enflasyonist midir? Maliye Dergisi, Eylül-Ekim, Sayı 53, s. 107-117.
- CANKAYA, İSLAM (1995); "Enflasyona Maliye İlacı", Banka ve Sigorta Yorumları, 15 Haziran, Sayı 202, s.26-31.
- DIKEÇ, USTUN (1975); "Enflasyon ve Gelir Vergisi", Adana İ.T.İ.A. Dergisi, Sayı 4, Mart, s.259-267.

- DORNBUCSH, RUDIGER ve STANLEY FISCHER (1990); *Macroeconomics*, 5. Baskı, Mc-Graw Hill Book, Singapore.
- EFRAIM, SADKA (1991); "An Inflation Proof Tax System? Some Lessons From Israel", *IMF Working Paper*, Vol.38, No.1, March, s.135-155.
- EKER, AYTAC (1994); *Maliye Politikası (Teori, İlkeler ve Yöntemler)*, Takav Matbaası Yay.San.ve Tic.A.Ş. İzmir.
- ERDOĞAN, ÖZCAN (1995); "Enflasyon ile Mücadelede Türk Gelir Vergisi Sistemi ve Enflasyonist Ortamda Ticari Kazançların Vergilendirilmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 86, Kasım, s.118-128.
- ERTUĞRUL, AHMET (1979); "Enflasyon Yolu ile Gelir Sağlama ve Türkiye İçin Bir Deneme", *Maliye Dergisi*, Sayı 41, Eylül-Ekim, s.86-91.
- EVGIN, TOLAY (1992); "İç Borçlarımız", *HDTM Dergisi*, Mart 1992/1, s.42-52.
- EYÜPGİLLER, SAYGIN (1993); "Türk Gelir Vergi Tarifeleri: Zaman İçindeki Gelişimi ve Bazı Tespitler", *Yaklaşım*, Mart, s.73-77.
- FRISCH, HELMUT (1983); *Theories of Inflation*, Cambridge Uni. Press, ABD.
- GOODE, RICHARD (1990); "Key Issues in the Reform of Personal Income Taxes", *The Personal Income Tax*, Editör CNOSSEN, S. BIRD, R.M., North-Holland, s. 68-70.
- GUNDOZ, N.KEMAL (1995); "Verginin Anayasal Çerçevesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı.78, Mart, s.7-10.
- GUR, ZEYNEL (1989); "Geçici Vergi Esasının Uygulamadaki Etkileri", *Vergi Sorunları Dergisi*, Haziran, Sayı 6, Haziran, s.64-71.
- GURAN, SEVGİ (1975); "Enflasyon ve Endeksleme", s. 325-333.
- HEPER, FETHİ (1981); *Toplumsal Yapı ile Vergi Yapıları Arasındaki İlişkiler*, Eskişehir, İ.T.İ.A. Yayınları, No: 126/148, Eskişehir.
- HEREKMAN, A, (1989); *Kamu Maliyesi (Genel Vergi Kuramı)*, Cilt II, Sevinç Matbaası, Ankara.

- KANETİ, SELİM (1989); Vergi Politikası, Filiz Kitapevi, İstanbul.
- KARGÜL, DOĞAN, İ. (1974); "İktisadi Gelişmenin Finansmanında Enflasyon ve Etkileri", İktisat-İşletme, Cilt 21, Sayı.12, s.494-497.
- KAZICI, Sami (1990); "Vergi Sistemlerinin Enflasyona Endekslenmesi", Vergi Dünyası, Temmuz, Sayı 107, s.20-32.
- KAVAK, AHMET (1989); "Gelir Vergisi Yönünden Geçici Verginin Uygulaması", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 1, s.40-58.
- McKENZIEN, R.B ve TULLOCK, G. (1985); Modern Political Economy, 4. Baskı, , Mc Graw Hill International Book Company, Singapore
- MEIER, M.GERALD (1976); Leading Issues in Economic Development, 3.B, ABD.
- MUSGRAVE, R.A. ve P. (1989); "Public Finance in Theory and Practice", 5.B., Mc Graw Hill Book, 1989, Singapore.
- NADAROĞLU, HALİL (1985); Kamu Maliyesi Teorisi, 6.B., Sermet Matbaası, İstanbul.
- NEMLİ, ARIF (1979); Kamu Maliyesine Giriş, İ.Ü.İktisat Fakültesi Yay.No.2565-441, İstanbul.
- NEMLİ, MELİH (1991); Mali Açığın Parasallaştırılmasında Elde Edilen Net Gelir: Türkiye'de Tanzi Etkisinin İncelenmesi, 1980-1990 Döneminde Türkiye'de Ekonomik Politikalar ve Uygulama, Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı Araştırma Dizisi, Mayıs, Ankara, s.200-231.
- MOWOTNY, EWALD (1980); "Inflation and Taxation", Reviewing The Macroeconomics Issues", Journal of Economic Literature, Vol. XVIII, Semtember, s.1025-1049.
- Ö'BRIEN, J.K. (1980); "Indexing Individuals Incomes", National Tax Journal, September, Vol. XXXIII/3, s.265-273.
- OCAKÇIOĞLU, BORA (1976); "Enflasyon Devamlılığı Konusu", Enflasyonun Vergi Sistemi Üzerindeki Etkileri, İ.Ü.İktisat Fak.Maliye Enst. Raporu, İstanbul, s.74-83.
- OYAN, OYAN VE ALİ RIZA, AYDIN (1991); Türkiye'de Maliye ve Fon Politikaları, Adım Yayıncılık, Ekim 1991, Ankara.

- ÖNDER, İZZETTİN ve diğ. (1993); Türkiye'de 1980 Sonrası Vergi Politikaları, TOSES Vakfı Yayınları, İstanbul.
- ÖZBUDAK, MEHMET (1995); "Yeniden Değerleme Oranı Üzerine Bir İrdeleme", Yaklaşım Dergisi, Kasım, Sayı 35, s.42-46.
- ÖZEL, SALİH (1988); "Enflasyonun Mali Tablolara Etkileri ve Enflasyon Etkileri Düzeltme İmkanları", Muhasebe-İşletme ve Finans, Yıl:3, Ekim- Kasım, Sayı 31-32., s.27-36.
- PAMAK, MEHMET (1978); "Enflasyonun Türk Vergi Sistemindeki Bazı Müesseselere Etkisi", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 1, s.119-145.
- PARASIZ, İLKER (1995); Kriz Ekonomisi Hiper Enflasyon ve Yüksek Enflasyonla Mücadelede Onlu İstikrar Politikaları ve 5 Nisan 1994 Kararları, Ezgi Kitabevi, Ocak 1995, Bursa.
- PARASIZ, İLKER (1996); Makro İktisat, Ezgi Kitabevi, Bursa.
- PAYA, MERİH (1994); Para Teorisi ve Para Politikası, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- PEHLIVAN, OSMAN (1993); "Enflasyonun Vergi Sistemi Üzerindeki Etkisi", Vergi Dünyası, Ocak, Sayı 137, s.44-60.
- PREST, A.R. (1975); Public Finance in D.C.London, Redwood Burn Lmt, TKrowbridge ans Esher, June 1975.
- SAKINÇ, SÜREYYA (1987); "Fiyat Artışları ve Fiyat Seviyesi", Banka ve Ekonomik Yorumlar, Sayı 12, Yıl 24, Aralık 1987, s.49-55.
- SAYGILIOĞLU, NEVZAT (1980); "Kalkınmanın Finansmanı ve Enflasyon", Maliye Dergisi, Eylül-Ekim, Sayı.47, s.3-16.
- SHALL, LAWRENCE D.(1984); "Taxes, Inflation and Corporate Financial Policy", Journal of Finance, March, 39(1), s.105-26
- SEMERCİGİL, MURAT (1993); "Enflasyon Ortamında İşletme Kârının Tespitinde Gözlenen Aksaklıklar", Maliye Postası, Yıl:14, Sayı.308, Temmuz, s.24-29.
- SWAN, L.PETER (1990); "Inflation Drag or Taxation in Drag: Responsible for the Rising Share of Goernment in Australian GDP? Public Choice, May, 65(2), 1990, s.143-256.
- SÖNMEZ, SİNAN (1993); "Bütçe Açıklarının Finansmanı ve

- Enflasyon", IX. Türkiye Maliye Sempozyumu, Atakent Altınorfoz, 6-8 Mayıs, s.157-183.
- SÖNMEZ, SINAN (1994); "Bütçe Açığının Finansmanı ve Enflasyon", ODTÜ Gelişme Dergisi, C.21, Sayı.4, s.579-603.
- SAFAK, MEHMET (1988); "Gelir Vergisi Tarifesi ve Türkiye Uygulaması", Vergi Dünyası, Kasım, Sayı 87, s.47-55.
- SAFAK, MEHMET (1988); "Gelir Vergisi Tarifesi ve Türkiye Uygulaması", Vergi Dünyası, Ekim, Sayı 86, s.55-57.
- SEKER, SAKIP (1989); "Peşin Vergi Uygulamalarının Değerlendirilmesi ve Bir Öneri", Vergi Sorunları Dergisi, 1989/3, s.37-48.
- SEKER, SAKIP (1994); Türkiye'de Ücretliler Üzerindeki Vergi Yükü, Türk Harb-İş Sendikası, Haziran 1994.
- SENATALAR, BURHAN (1978); Enflasyonun Gelir Vergisine Etkileri ve Endeksleme, Doçentlik Tezi, İstanbul.
- SENATALAR BURHAN (1991); "Dolaysız Vergilerle İlgili Öneriler", Makro Ekonomik Politikalar ve Kamu Kesimi Dengesi, TÜSES Vakfı, Cilt1, Aralık 1991, İstanbul, s.9-12.
- SENYÜZ, DOĞAN; "Türkiye'de Vergileme Sorunları ve Ekonomik İstikrar", VIII. Maliye Sempozyumu, 12-15 Mayıs 1992, Uludağ, "Türkiye'de Vergileme Sorunları ve Ekonomik İstikrar", Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü Yayını, Bursa.
- SENYÜZ DOĞAN ve HAKKI ÖZEL (1993); Türk Vergi Sistemi (Gelir Vergisi), 6. B., Ezgi Kitabevi, Bursa.
- SENYÜZ, DOĞAN (1995); Türk Vergi Sistemi (Gelir ve Kurumlar Vergisi), Ezgi Kitabevi Yayınları, Bursa.
- TANZI, VITO (1977); "Inflation, Lags in Collection and the Real Value of Tax Revenue", IMF Staff Papers, 24(1), March 1977, s.154-167.
- TANZI, VITO (1991); Public Finance in Developing Countries, Edward E. Publishing Lmt. Great Britain.
- TANZI, VITO (1989); "The Impact of Macroeconomic Policies on the Level of Taxation and the Fiscal Balance in Developing

- Countries", IMF Staff Papers, Vol.36, No.3, September 1989, s.633-655.
- TARAKÇI, HIZIR (1993); "Vergi Sistemimiz, Enflasyonist Bir Ortamda Firmaların Özsermayelerini Arttırmalarını Teşvik Etmekte midir?", Vergi Dünyası, Kasım, Sayı 147, s.59-63.
- TAŞ, METİN (1991); "Ödeme Gücü İlkesi Açısından Türk Gelir Vergisinin Kısaca Değerlendirilmesi", Banka ve Ekonomik Yorumlar, Yıl 28, Haziran, Sayı 6, s.49-54.
- TEKİN, FAZIL (1978); Artan Oranlılık ve Türk Gelir Vergisindeki Uygulaması, Eskişehir İ.T.İ.A. Yayınları 192/122, E.İ.T.İ.A. Basımevi, Eskişehir.
- TURHAN, SALİH (1993); Vergi Teorisi ve Politikası, 5. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- TÜRK, İSMAİL (1989); Maliye Politikası, 8. Baskı, Sevinç Yayınevi, Ankara.
- TÜRKAN, ERCAN (1994); "Türkiye'de G.V.Yapısının Değerlendirilmesi", DPT. Yayınları, Ankara.
- TOKAT, YAKUP (1981); "Vergi Teşvik Tedbirleri ve Enflasyon", Maliye Dergisi, Eylül-Ekim, Sayı.53, s.64-64,
- ULUATAM, ÖZHAN (1981); Enflasyon ve Devlet Gelirleri (1963-1978), A.Ü.Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayın No. 462/5, A.Ü.Basımevi, Ankara.
- ULUATAM, ÖZHAN (1990); Örnekler, Belgeler ve Mahkeme Kararlarıyla Türk Vergi Hukuku, Adım Yayıncılık, Ekim 1990, Ankara.
- ULUATAM, ÖZHAN (1991); Kamu Maliyesi, 4. basım, Savaş Yayınları, Ankara.
- ULUATAM, ÖZHAN, RAMAZAN TAŞ, MELTEM K. DİKMEN (1995); Türk Vergi Sisteminin Temel Sorunları ve Bir Reform Önerisi, Türk-Harbiş Sendikası Raporu, Temmuz, 1995.
- WONNACOTT (1986); Economics, 3. Basım, Singopore, Mc-Graw Hill International Editions, 1986.
- YILDIRIM, REFİA (1996); "Türkiye'de Enflasyon Vergisi Üzerine Bir Deneme", Ç.Ü.Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 4, Sayı 4. Adana, s.151-160.

İSTATİSTİKLER

Devlet İstatistik Enstitüsü, Aylık İstatistik Bülteni, 1995, IX-X, Ankara.

DİE; Toptan Eşya ve Tüketici fiyatları Aylık Endeksi Bülteni, Şubat 1995, Ankara.

DPT; Ekonomik ve Sosyal Göstergeler (1950-1992), Ankara, Mayıs 1993.

HDTM; Başlıca Ekonomik Göstergeler, Aralık 1994, Ankara.

T.C.MALİYE BAKANLIĞI; Vergi İstatistikleri Yıllığı (1982-91), Haziran.

TVMB; 3 Aylık Bülten.

DİĞER

1993-1994 Petrol-İş,

1990 Petrol-İş

1995 Mali Yılı Bütçe Gerekçesi.

1994 Yılı Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Maliye Bakanlığı, Ankara, 1995.

SAYIN, MAHMUT- FATİH, ACAR; Vergi Sorunları Dergisi Özel Ek, Vergi Kılavuzu, Maliye Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, Mart 1995.