

145893

T.C.  
GALATASARAY ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İKTİSAT ANABİLİM DALI

**TÜRK GELİR VERGİSİ MEVZUATI VE ENFLASYON  
İLİŞKİLERİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Osman EŞGİN**

**Tez Danışmanı: Doç. Dr. Oğuz FEYZİOĞLU**

**Haziran 2004**

## İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR.....	vi
TABLOLAR VE ŞEKİLLER .....	vii
GİRİŞ.....	1

### BÖLÜM I

#### ENFLASYON VE GELİR VERGİSİ İLİŞKİLERİ

I.ENFLASYON .....	3
A.ENFLASYONUN TANIMI.....	3
B.ENFLASYONUN ÇEŞİTLERİ VE NEDENLERİ.....	5
1.TALEP ENFLASYONU.....	5
2.MALİYET ENFLASYONU .....	5
3.YAPISAL ENFLASYON .....	6
C.ENFLASYONUN ETKİLERİ.....	6
II.GELİR VERGİSİ .....	8
A.GELİR VERGİSİNİN KONUSU.....	9
B.GELİR VERGİSİNDE YÜKÜMLÜLÜK ÇEŞİTLERİ.....	10
C.GELİR VERGİSİNDE TARİFE YAPISI.....	10
1.ARTAN ORANLI TARİFE .....	11
2.AZALAN ORANLI TARİFE .....	13
3.EŞİT (SABİT) ORANLI TARİFE .....	13
D.GELİR VERGİSİNİN EKONOMİK ETKİLERİ.....	14
1.İŞGÜCÜ ARZI ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ .....	14
2.YATIRIM KARARLARI ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ .....	14
3.GELİR VERGİSİNİN TASARRUF ARZI ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ.....	14
4.GELİR VERGİSİNİN GELİR DAĞILIMI ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ.....	15

<b>III.ENFLASYONUN GELİR VERGİSİ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ.....</b>	<b>15</b>
A.GELİR VERGİSİNİN MATRAH VE TARİFESİNE ETKİLERİ.....	16
1.MATRAHA ETKİLERİ.....	16
2.TARİFEYE ETKİLERİ.....	17
B.GELİR VERGİSİNDE İNDİRİMLERE, MUAFİYET VE İSTİSNALARA ETKİLERİ.....	19
1.İNDİRİMLER .....	19
2.MUAFİYET VE İSTİSNALAR.....	21
C.ENFLASYON VE GELİR VERGİSİ TAHSİLÂTINDAKİ GECİKME.....	22
D.ENFLASYONUN GELİR VERGİSİ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİNİN GİDERİLMESİ.....	26
1.VERGİLENDİRİLEBİLİR GELİR İLE İLGİLİ DÜZELTMELER .....	26
2.YASAMA ORGANININ TAKDİR YETKİSİNİ KULLANARAK DEĞİŞİKLİK YAPMASI .....	28
3.OTOMATİK GÖSTERGE YÖNTEMİ .....	29
4. KATSAYI YÖNTEMİ.....	30
5.VERGİ ORANLARININ FİYAT YÜKSELİŞLERİ İLE ORANTILI OLARAK İNDİRİLMESİ YÖNTEMİ .....	30
<b>IV.ENFLASYONLA MÜCADELE VE İSTİKRAR POLİTİKASI ARACI OLARAK GELİR VERGİSİNİN ETKİNLİĞİ.....</b>	<b>31</b>
A.İHTİYARİ MALİYE POLİTİKASI OLARAK GELİR VERGİSİ.....	31
B.OTOMATİK İSTİKRAR POLİTİKASI OLARAK GELİR VERGİSİ.....	35
C.GELİR DAĞILIMINI DENKLEŞTİRİCİ POLİTİKA OLARAK GELİR VERGİSİ.....	37
D.ENFLASYONUN BİR VERGİ OLARAK KULLANILMASI.....	41
<b>V.ENFLASYONUN MALİ TABLOLARA ETKİLERİ.....</b>	<b>47</b>
A.ENFLASYONUN BİLÂNÇO ÜZERİNDE ETKİLERİ.....	49
1.ENFLASYONUN VARLIKLAR ÜZERİNE ETKİLERİ .....	49
2.ENFLASYONUN KAYNAKLAR ÜZERİNE ETKİLERİ .....	51

B.ENFLASYONUN GELİR TABLOSU ÜZERİNDE ETKİLERİ.....	52
C.ENFLASYONUN MALİ TABLOLAR ÜZERİNDEKİ ETKİLERİNİ GİDERME.....	53

## BÖLÜM II

### TÜRKİYE'DE ENFLASYON VE GELİR VERGİSİ İLİŞKİLERİ

I.TÜRKİYE'DE ENFLASYON.....	55
A.1950-1979 DÖNEMİ.....	56
B.1980-1993 DÖNEMİ.....	59
C.1994 SONRASI DÖNEM.....	61
II.TÜRKİYE'DE GELİR VERGİSİ SİSTEMİNİN GELİŞİMİ .....	63
III.TÜRKİYE'DE ENFLASYONUN GELİR VERGİSİ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ .....	68
A.ENFLASYONUN VERGİ MATRAHINA VE TARİFESİNE ETKİLERİ.....	68
1.1950-1980 DÖNEMİ.....	68
2.1980-2000 DÖNEMİ.....	71
3.2000 YILI SONRASI.....	75
a.2001 YILI GELİR VERGİSİ TARİFESİ.....	75
b.2002 YILI GELİR VERGİSİ TARİFESİ.....	77
c.2003 YILI GELİR VERGİSİ TARİFESİ.....	79
d.2004 YILI GELİR VERGİSİ TARİFESİ.....	80
B.GELİR VERGİSİNDE İNDİRİME, MUAFİYETE VE İSTİSNALARA ETKİLERİ.....	80
1.İNDİRİMLERE ETKİLERİ .....	81
a.EN AZ GEÇİM İNDİRİMİ .....	81
b.ÖZEL İNDİRİM.....	83
2.MUAFİYETE VE İSTİSNALARA ETKİLERİ .....	85
a.MUAFİYETLERE ETKİLERİ .....	86



b.İSTİSNALARA ETKİLER .....	87
ba.YATIRIM İNDİRİMİ İSTİSNASI.....	87
bb.DİĞER İSTİSNALAR .....	88
<b>C.ENFLASYONUN TÜRK GELİR VERGİSİ SİSTEMİ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİNİN GİDERİLMESİ.....</b>	<b>90</b>
<b>D.GELİR VERGİSİNDEKİ TAHSİLÂT GECİKMESİ VE GEÇİCİ VERGİ.....</b>	<b>92</b>
<b>E.TÜRKİYE'DE SENYORAJ VE ENFLASYON VERGİSİ.....</b>	<b>95</b>
<b>IV.TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE ENFLASYONA KARŞI ALINAN DİĞER ÖNLEMLER .....</b>	<b>99</b>
<b>A.GELİR VERGİSİ KANUNUNDA YER ALAN HÜKÜMLER.....</b>	<b>99</b>
<b>B.DİĞER VERGİ KANUNLARINDA YER ALAN HÜKÜMLER.....</b>	<b>101</b>
1.AZALAN BAKİYELER YÖNTEMİNE GÖRE AMORTİSMAN .....	102
2.STOK DEĞERLEMEDE LİFO YÖNTEMİ.....	104
3.ENFLASYON DÜZELTMESİ VE YENİDEN DEĞERLEME ORANI .....	105
<b>SONUÇ.....</b>	<b>113</b>
<b>EKLER .....</b>	<b>118</b>
<b>KAYNAKÇA.....</b>	<b>123</b>

**KISALTMALAR**

BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
Bkz	: Bakınız
DİE	: Devlet İstatistik Enstitüsü
DPT	: Devlet Planlama Teşkilatı
FİFO	: First In First Out
GSMH	: Gayri Safi Milli Hâsıla
GSYİH	: Gayri Safi Yurt İçi Hâsıla
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
KİT	: Kamu İktisadi Teşebbüsü
IMF	: International Monetary Fund
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
LİFO	: Last In First Out
m.	: Madde
OECD	: Organisation for Economic Co-operation and Development
s.	: Sayfa
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TEFE	: Toptan Eşya Fiyatları Endeksi
TL	: Türk Lirası
TÜFE	: Tüketici Fiyatları Endeksi
Türmob:	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
TÜSİAD	: Türk Sanayicileri ve İşadamları Derneği
VUK	: Vergi Usul Kanunu

## TABLolar VE ŞEKİLLER

<b>Tablo 1.1</b> Enflasyon ve Gelir Vergisi Tahsilatındaki Gecikme.....	24
<b>Tablo 2.1</b> Yıllar İtibariyle Enflasyon (%).....	63
<b>Tablo 2.2</b> 1950-57 Arası Uygulanan Gelir Vergisi Tarifesi.....	69
<b>Tablo 2.3</b> 1963 Yılından İtibaren Uygulanan Gelir Vergisi Tarifesi.....	69
<b>Tablo 2.4</b> 1981-85 Arası Uygulanan Gelir Vergisi Tarifesi.....	71
<b>Tablo 2.5</b> 1982 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi .....	73
<b>Tablo 2.6</b> 1990 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi.....	74
<b>Tablo 2.7</b> 1998 Yılı Ücret Geliri İçin Vergi Tarifesi.....	75
<b>Tablo 2.8</b> 2001 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi (Ücret Gelirlerinde) .....	76
<b>Tablo 2.9</b> 2001 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi (Ücret Dışındaki Gelirlerde)..	76
<b>Tablo 2.10</b> 2002 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi (Ücret Gelirlerinde).....	77
<b>Tablo 2.11</b> 2002 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi (Ücret Dışındaki Gelirlerde)..	77
<b>Tablo 2.12</b> 2003 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi (Ücret Gelirlerinde).....	79
<b>Tablo 2.13</b> 2003 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi (Ücret Dışındaki Gelirlerde)..	79
<b>Tablo 2.14</b> 2004 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi (Ücret Gelirlerinde).....	80
<b>Tablo 2.15</b> 2004 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi (Ücret Dışındaki Gelirlerde)..	80
<b>Şekil 1.1</b> Enflasyon İle Enflasyon Vergisi Arasındaki İlişki.....	45
<b>Ek Tablo 1</b> Aylık ve Yıllık Enflasyon Oranları(%) (1939-1995).....	118
<b>Ek Tablo 2</b> Fiyat Endekslerinde Değişmeler (1994=100) (%).....	119
<b>Ek Tablo 3</b> Kişisel Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin GSYİH İçindeki Payı.....	120
<b>Ek Tablo 4</b> Kişisel Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı.....	121
<b>Ek Tablo 5</b> Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilâtının Yüzde Dağılımı (1970-2002).....	122

## GİRİŞ

Enflasyon olgusu Birinci Dünya Savaşından sonra belli aralıklarla görülmüş olmasına rağmen, 1970 sonrasında yüksek oranlarda ve kronik bir şekilde gerçekleşmeye başlamıştır. Ekonomi literatüründe de bu tarihlerden itibaren daha köklü analizler yapılmaya başlanmıştır. Yine bu tarihlerde enflasyon ile mücadele etmenin yanında, artık onunla yaşamının şartlarının düzenlenmesi gerekliliği üzerinde duruluyordu. Böylece, enflasyondan hükümetlerin siyasi ve ekonomik anlamda fayda sağlamalarıyla birlikte, enflasyon olgusu da süreklilik göstermeye başlamıştır.

Enflasyonun ekonomik aktörler açısından birçok olumsuz yönü olmakla birlikte, bunlardan en önemlisi ülkelerin vergi sistemlerini bozmasıdır. Vergi sistemlerinde yer alan müesseseler enflasyonun bozucu etkilerine maruz kalmakta ve mükellefler açısından haksız vergilendirmeler ortaya çıkmaktadır. Vergi sistemlerinde miktar olarak belirlenen unsurlar, gerekli düzenlemeler yapılmadığı dönemlerde, reel değerlerini kaybetmektedir. Bunun sonucunda da bazı ekonomik, sosyal veya siyasi amaçlarla belirlenmiş olan vergi müesseseleri kendilerinden beklenen sonuçları ortaya çıkarmaktan uzak kalmaktadır.

Gelir vergisi birçok ülkenin vergi sisteminin temelini oluşturduğu için, bu vergi türünde enflasyonun etkileri daha belirgin görülmektedir. Çünkü gelir vergisi hem bu vergiye tâbi olan mükellef miktarının çokluğu hem de devletin en önemli gelir kalemlerinden birisi olması yönüyle vergi sistemlerinde özel bir öneme sahiptir. Devlete gelir sağlama fonksiyonu yanında, şüphesiz ki devletin bu vergiyi gelir dağılımını denkleştirme aracı olarak kullanması ya da başka maliye politikası aracı olarak kullanabilmesi bu verginin önemini artırmaktadır. İşte bu tür fonksiyonları olan gelir vergisi enflasyon ortamında kendisinden beklenen fonksiyonları yerine getiremez hale geleceği gibi, birçok haksız durumun ortaya çıkmasına da neden olur. Örneğin, miktar olarak belirlenen bir muafiyet ya da indirim oranının enflasyon ortamında zamanla reel değerini kaybetmesi ile bundan yararlanan düşük gelirli kişilerin vergi yüklerinin artması sonucu, ortaya çıkacaktır. Bunun gibi birçok olumsuzluğu önlemek için devletin zamanında enflasyona karşı gerekli düzenlemeleri yapması gerekmektedir. Ancak, devletlerin belli nedenlerle bu

düzenlemeleri yapmadıkları ya da yapmakta geç kaldıkları görülmektedir. Gelir vergisi ile enflasyon ilişkilerinin önemi, gelir vergisinden beklenen sosyal ve ekonomik amaçlara ve gelir vergisinin vergi sistemi içerisindeki ağırlığına göre değişmektedir.

Bu çalışmada gelir vergisi ile enflasyon arasındaki ilişkiler ortaya konulmaya çalışılmıştır. Çalışma iki bölüme ayrılmıştır.

Birinci bölümde, teorik olarak enflasyonun gelir vergisi sistemindeki müesseseler üzerindeki etkileri ve bu etkilerin giderilmesi yöntemleri incelenmiştir. Ayrıca gelir vergisinin diğer fonksiyonları olan gelir dağılımının sağlanması, iktisadi istikrarın sağlanması gibi fonksiyonları üzerinde de durulmuştur.

İkinci bölüm ise, Türkiye örneğinde şekillenmiştir. Gelir vergisinin uygulanmaya başlandığı yıl olan 1950'den itibaren gelir vergisi sistemi üzerindeki enflasyonun olumsuz etkileri incelenmiş ve bu etkilerin giderilmesi için alınması gereken önlemler yanında, yapılan düzenlemelerin yeterli olup olmadığı gösterilmeye çalışılmıştır. Özellikle gelir vergisi tarifelerinin, indirim, muafiyet, istisnaların yıllar itibarıyla enflasyon karşısındaki durumları incelenmiş, enflasyonun bozucu etkilerine karşı etkili düzenlemeler getirilip getirilmediği araştırılmıştır. Son olarak, gelir vergisi yanında Türk Vergi Sisteminde enflasyona karşı geliştirilen diğer önlemler üzerinde de kısaca durulmuştur. Bu anlamda Türkiye'de enflasyonun olumsuz etkilerine karşı kayıtsız kalınan dönemden kısaca bahsedildikten sonra, 1980 sonrası alınan kısmi önlemlerin ne derece etkili olduğu araştırılmış, kısmi önlemlerin yetersizliği karşısında 2003 yılında getirilen enflasyon düzenlemesi uygulaması incelenmiştir.

Tezimin hazırlanmasında gerek yol gösterici önerileri, gerekse değerli görüşleri ile yardımlarını esirgemeyen saygıdeğer hocalarıma ve özellikle tez danışmanım Sayın Doç. Dr. Oğuz FEYZİOĞLU'na teşekkür etmeyi bir borç bilirim. Ayrıca yapıcı eleştirileri ile tezin hazırlanmasına katkıda bulunan arkadaşlarım Ar. Gör. Sibel ÖZDEMİR, Fethullah BAYRAKTAR ve Dr. Ömer ÇINAR'a teşekkür ederim.

## BÖLÜM I

### ENFLASYON VE GELİR VERGİSİ İLİŞKİLERİ

#### I.ENFLASYON

##### A.ENFLASYONUN TANIMI

Enflasyon Latince “inflare” kelimesinden gelir ve iç şişkinlik anlamında kullanılır. Bu dolaşımdaki para stokundaki şişkinliktir. Enflasyon kavramının gerçek anlamda ekonomik ve sosyal literatüre girmesi Birinci Dünya Savaşı yıllarında olmuştur. Enflasyon olayının uzun süre göz ardı edilmesinin sebebi, kabul edilen iktisat teorisinin parasal gelişmeleri önemsememesidir. Klasik iktisatçılar parayı sadece mal takasını kolaylaştıracak bir araç olarak görmüşler, makro büyüklükleri değiştirebileceğini düşünmemişlerdir<sup>1</sup>.

Klasik iktisatçılara göre, ekonomi sürekli tam istihdam halinde dengededir. Dolaşımdaki para aktif paradan oluşur ve paranın el değiştirme hızı da sabittir. Bu durumda dolaşımdaki para artışları “ceteris paribus” şartları altında fiyatlar genel düzeyinde sürekli ve önemli ölçüde artışa sebep olur ki buna da enflasyon denir<sup>2</sup>. J.S. Mill, para arzındaki bir artışın değişik mallara olan talepte bir değişiklik yaratmazsa, yani artan nakit miktarının nötr olarak dağılması durumunda fiyatlar genel düzeyini aynı oranda artıracığını belirtmiştir<sup>3</sup>.

Enflasyon, bir ekonomide fiyatlar genel düzeyinin sürekli artmasıdır. Fiyatlardaki artışın birkaç mal için değil ekonomideki tüm mallar için ya da en azından ekonomideki malların büyük bir çoğunluğu için söz konusu olması gerekir. Bir ülkede enflasyondan söz edilebilmesi için fiyatlar genel düzeyinin sürekli artması gerekmektedir. Fiyatlardaki her yıl aynı orandaki artış kimi iktisatçılar tarafından enflasyon olarak kabul edilmemektedir. Bu iktisatçılara göre fiyatlar aynı oranda

---

<sup>1</sup> M. Merih Paya, **Para Teorisi ve Para Politikası**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 2.Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1998, s.372.

<sup>2</sup> İsmail Türk, **Maliye Politikası**, Güncelleştirilmiş 13.Baskı, Ankara: Turhan Yayınevi, 1999, s.83.

<sup>3</sup> Naci Kepkep, **Enflasyon Kuramlar-Politikalar Ve Avusturya Keynesciliği**, Birinci Basım, İstanbul: Cem Yayınevi, 1991, s.13.

artıyorsa böyle bir ortamda enflasyondan söz edilemez ancak, fiyatlar genel düzeyindeki sürekli yükselme enflasyon olarak değerlendirilir<sup>4</sup>.

Fiyatların artış oranına göre enflasyon türleri ılımlı, aşırı ve hiperenflasyon olarak üçe ayrılır.

İlmlı enflasyon; bir ekonomideki fiyatların yavaşça yükselmesidir. Yıllık tek rakamlı enflasyonlara ılımlı enflasyon denir. Eğer enflasyon oranı %2-%3 düzeylerindeyse bu duruma da sürünen enflasyon denir. Fiyatların ılımlı yükseldiği bu durumlarda halkın paraya olan güveni tamdır ve halk elinde para tutmak isteyebilir.

Yüksek oranlı ya da dörtnala enflasyon; fiyatların yıllık iki ya da üç rakamlı olarak yükselmesidir. Bu duruma Türkiye’de 1970 sonrası yaşanan fiyat artışları ve birçok Latin Amerika ülkesinde 1970-1980 arası yaşanan fiyat artışları örnek olarak verilebilir. Bu enflasyonun yaşandığı yerlerde para hızla değer kaybettiği için halk cebinde para tutmak istemez. Enflasyonun üzerinde bir faiz getirisi olan değerli kâğıtlar veya gayrimenkuller alınır.

Hiperenflasyon; fiyat artışları büyük oranlarda ve sürekli olarak yaşanır. Günlük fiyat artışları yaşanabildiği için paranın dolaşım hızı çok büyük bir hızla artmaktadır<sup>5</sup>. Hiperenflasyon yaşayan ekonomiler büyük bütçe açıklarıyla karşılaşır ve bunun sonucunda da hızlı para basımı sürecine girerler. Bütçe açıklarının finansmanı için para basımının hızlanması, enflasyon oranının hızla artmasına neden olur ve yüksek enflasyon da bütçe açıklarını artırır. Nominal faiz oranları da enflasyon ile birlikte yükselir ve bütçe açıklarının artmasına neden olur. Aylık fiyat artışları %50’yi bulmaktadır<sup>6</sup>. Hiperenflasyona örnek olarak, Birinci Dünya Savaşı sonrası Polonya, Macaristan ve Almanya’da yaşanan enflasyonları verebiliriz. Özellikle Almanya’da 1921 ortalarında yükselmeye başlayan fiyatlar

<sup>4</sup> Zeynel Dinler, **İktisada Giriş**, Gözden Geçirilmiş Beşinci Basım, Bursa: Ekin Kitabevi Yayınları, Ocak 2000, s.404.

<sup>5</sup> İlker Parasız, **İktisada Giriş-Prensipier ve Politika**, 5. Baskı, Bursa: Ezgi Kitabevi Yayınları, Ağustos 1998, s.397-398.

<sup>6</sup> İlker Parasız, **Para Banka ve Finansal Piyasalar**, 7.Baskı, Bursa: Ezgi Kitabevi Yayınları, Ocak 2000, s.433; Erdal M. Ünsal, **Makro İktisat**, 4. Baskı, Ankara: İmaj Yayıncılık, Ekim 2001, s.60; Gregory N. Mankiw, **Macroéconomie**, Traduction De La 3<sup>e</sup> Édition Américaine Par Jean Houard, Paris: De Boeck Université s.a., Janvier 1999, s.198-199.



genel düzeyi, 1923 sonlarında markın tamamen kullanışsız bir hale gelmesine neden olmuştur<sup>7</sup>.

## B.ENFLASYONUN ÇEŞİTLERİ VE NEDENLERİ

Enflasyonu ortaya çıkış nedenlerine göre üç tipe ayırabiliriz. Birincisi, kaynakların tam olarak kullanıldığı ekonominin tam istihdam seviyesinde bulunduğu bir anda toplam talepteki artış sebebiyle ortaya çıkan talep enflasyonu; ikincisi, işçilerin verim artışından fazla ücret istemesinden ya da ithal mal fiyatları yükselmesi sonucu meydana gelen maliyet enflasyonu; sonuncusu da, talep yapısı ile üretim yapısının uyuşmamasından kaynaklanan yapısal enflasyondur<sup>8</sup>.

### 1.TALEP ENFLASYONU

Cari fiyatlar genel düzeyinde üretilen mal ve hizmetlerin toplam talebi karşılayamaması ve fiyatların yükselmesidir. Toplam talebin toplam arzdan daha büyük olması halini ifade eder<sup>9</sup>. Bu enflasyonun beslendiği kaynaklar; kamu harcamalarının açık bütçelerle ve vergi dışı gelirlerle finanse edilmesi, toplam yatırımların toplam tasarrufları aşması gibi durumlarda fiyatlar genel düzeyi yükselmesidir<sup>10</sup>. Ayrıca gelişen ülkelerde yüksek nüfus artışı, hızlı kentleşme ve iletişimin artması sonucu tüketim eğiliminin artması da talep enflasyonunun nedenleri arasındadır<sup>11</sup>. Mevcut mal ve hizmetlere göre aşırı harcamalar fiyatların yükselmesine yol açmakta, bu sırada bazı alıcıların piyasadan elenmesi sonucu mevcut kıt mal arzı, daha fazla ödemeye hazır ve istekli olanlar arasında dağılmaktadır<sup>12</sup>.

### 2.MALİYET ENFLASYONU

Üretim girdilerinden birisinin veya birkaçının fiyatının yükselmesi sonucu genel fiyat düzeyinin yükselmesi şeklinde ortaya çıkar. Örneğin, hammadde

<sup>7</sup> L'Inflation Et La Lutte Contre L'inflation, Etude sur l'Expérience Monétaire en Europe Après la Première Guerre Mondiale, Série du Publications de la Société des Nations, 1946, s.132.

<sup>8</sup> Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, Gözden Geçirilmiş ve Düzeltilmiş 11. Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayım, 2000, s.169.

<sup>9</sup> Dinler, s.405.

<sup>10</sup> Türk, s.83.

<sup>11</sup> Sevim Görgün, **Maliye Politikası Ders Notları**, İstanbul: İstanbul Üniversitesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi Ders Notu Yayınları, Yayın No:3, 1994, s.110.

<sup>12</sup> İlker Parasız, **Para Politikası**, Bursa: Ezgi Kitabevi Yayınları, 1996, s.190.



fiyatlarının veya ücretlerin yükselmesi maliyet enflasyonuna yol açar<sup>13</sup>. İşsizlik oranının arttığı dönemlerde bile sendikalar nominal ücretlerin arttırılmasına çalışırlar. Bu sırada emeğin prodüktivitesi artmamışsa ve firmalar da ücret artışını üretim maliyetlerine yansıtımlarsa fiyatlar üzerinde yukarı doğru bir baskı olacaktır<sup>14</sup>.

### 3.YAPISAL ENFLASYON

Talep yapısının üretim yapısına uymamasından meydana gelir. Bu gibi yapısal dengesizliklerin meydana gelme sebebi olarak; belirli bir mal veya mal grubunun talebinde önemli bir otonom artış meydana gelmesi ve üretim kapasitesinin bu artışa kısa dönemde ayak uyduramaması gösterilebilir<sup>15</sup>.

### C.ENFLASYONUN ETKİLERİ

Halkın paraya olan güvenini sarsmayan düşük oranlı enflasyonun toplam talep üzerinde olumlu etkisi vardır. Bundan dolayı hükümetler tarafından düşük oranlı enflasyon arzu edilebilir bir durumdur. İlimli enflasyon, bir yandan toplam talebin artmasına neden olurken diğer yandan tasarruf ve yatırımları da artış yönünde etkileyecektir. Artan yatırımlar sonucu istihdam düzeyi ve üretim de artış gösterir, böylece ekonomi belirli bir büyüme hızına kavuşur. Ama para arzındaki artış kısa süre içinde üretimde gerekli artışı uyaramazsa ılımlı enflasyon yüksek enflasyona neden olabilir.

Bu olumlu görülen haller dışında enflasyonun birçok olumsuzluğa yol açarak ekonomik ve sosyal tahribat yaptığı bilinen bir gerçektir. Gelir dağılımını adaletsiz bir hale getirerek sosyal huzursuzluklara yol açar, tasarrufların azalmasına, yatırımların düşmesine ve üretken olmayan alanlara kaymasına, dış ödemeler dengesinin bozulmasına neden olur. Böylece enflasyon sosyal tahribatların yanında istihdam, üretim ve dolayısıyla milli gelir üzerinde olumsuz etkilerde bulunmaktadır<sup>16</sup>.

<sup>13</sup> Türk, s.83; Anadolu Üniversitesi Açık Öğretim Fakültesi, **İktisat Teorisi**, 3.Baskı, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları No:1056, Açık Öğretim Fakültesi Yayınları No:579, 2002, s.429.

<sup>14</sup> İlker Parasız, **İktisadın A B C'si**, 4.Baskı, Bursa: Ezgi Kitabevi Yayınları, Ocak 2000, s.202.

<sup>15</sup> Görgün, s.112.

<sup>16</sup> Dinler, s.411-412; Ali Özgüven, **İktisat Bilimine Giriş**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 7.Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1997, s.369.

Enflasyonun en olumsuz etkisi sabit gelirliler üzerinde olmaktadır. Gelir sabitken fiyatlar genel düzeyinde meydana gelen artışlar sonucu bu kişilerin satın alma güçleri düşmekte ve reel gelirleri azalmaktadır. Enflasyon sürecinde ellerinde nominal veya parasal varlık bulunduranların varlıklarının reel değeri azalır. Tahvil, mevduat gibi varlıkların reel değeri enflasyon sürecinde düşer. Ama ellerinde reel yani sabit varlık bulunduranların kendilerini enflasyondan koruma imkânları daha fazladır. Bina, arazi, demirbaş, makine ve teçhizat gibi sabit varlıklarda enflasyonla birlikte değer artışı meydana gelir ve bu varlıklar nominal varlıklar kadar değer kaybına uğramazlar<sup>17</sup>. Böylece enflasyon gelir ve servet dağılımında önemli etkilerde bulunur.

Enflasyonun dış ticaret ve ödemeler dengesi üzerinde de önemli etkileri vardır. Enflasyonun yaşandığı ülkelerde fiyatlar genel düzeyi yükselirken eğer bu ekonomide paranın düşen satın alma gücünü karşılayacak düzeyde devalüasyon yapılmaz ve ihracata prim verilmezse, yabancı piyasalar bakımından ithalatta bulunmak pahalı olurken enflasyonun yaşandığı ülke açısından ithalatta bulunmak ucuz olur. Böylece ithalat eğilimi artacak ve dış ticaret bilânçosunda açık meydana gelecek veya var olan açık artacaktır. Dış ticarete açık veren ülke de gümrük vergilerin artırılması, ithalatta miktar sınırlamaları gibi bir takım tedbirler almak zorunda kalacaktır<sup>18</sup>.

Enflasyonun vergiler üzerine etkileri de vergi sistemine göre değişiklik gösterecektir. Artan oranlı bir vergi sistemi varsa, enflasyonun artması sonucu mükelleflerin daha yüksek vergi dilimlerine geçmesi kaçınılmaz olacaktır. Bu durum hükümetlerin daha fazla vergi toplamalarına imkân verecektir. Eğer vergilerin tahakkuku ile tahsil edilmesi arasında geçen bir zaman dilimi varsa, vergi gelirlerinde bir kayıp söz konusu olacaktır<sup>19</sup>. Ayrıca vergi sisteminde en az geçim indirimi, diğer indirim, muafiyet ve istisnalar gibi unsurların da enflasyon karşısında etkisini kaybetmemesi için endeksleme yöntemi kullanılmalıdır. Eğer endeksleme yöntemine başvurulmazsa vergi dışı kalması gereken düşük gelirliler de vergi kapsamına girer, böylece bu kesim üzerindeki vergi yükü giderek artmaya başlar. Örneğin, enflasyon öncesi vergiden istisna olan bir kazanç sahibi, enflasyon sonucunda gelirinin nominal değeri yükseldiği için muafiyet ve istisnadan

<sup>17</sup> Zafer Tunca, *Makro İktisat*, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1999, s.241.

<sup>18</sup> Türk, s.88; Özgüven, s.370.

<sup>19</sup> İlker Parasız, *İktisadın A B C'si*, s.207; Özgüven, s.373

yararlanamaz hale gelecektir. Bunun sonucunda da kanunlarda yer verilen muafiyet ve istisnalar ile ulaşılmak istenen amaçlara ters durumlar ortaya çıkacaktır<sup>20</sup>. Bu açıdan enflasyon, vergide adalet ilkesine zarar veren en önemli unsurlardan birisi olarak karşımıza çıkmaktadır. Enflasyonun vergi sistemi üzerindeki olumsuz etkilerinden dolayı kamu gelirlerindeki artış, fiyatlar genel düzeyindeki artıştan daha fazla olmakta ve kamu kesimi lehine kaynak aktarımı sağlamış olmaktadır<sup>21</sup>.

Enflasyonun bir diğer olumsuz etkisi, muhasebe kayıtları üzerinde olmaktadır. Serbest piyasa ekonomisinde tasarruf edenler, yatırım yapanlar, üretim faaliyetinde bulunanlar muhasebe kayıtlarındaki rakamları ölçü alacaktır. Enflasyon ortamında bu rakamlar sürekli değiştiği için doğru kararlar alınması zorlaşır. Normal dönemlere göre hazırlanan muhasebe metotlarıyla belirlenen değerler, yatırımcıları yanlış yönlere sevkeder ve yatırımlar olumsuz etkilenir. Ayrıca enflasyon, firmaların gereğinden fazla vergi ödemelerine de neden olur<sup>22</sup>.

Enflasyonun devlet sektörü üzerinde de olumsuz etkileri vardır. Devlet genel anlamda enflasyondan faydalanır; borçları hafifler, kolay bir gelir kaynağı elde eder ve bazı işleri yapma imkânı bulur. Bu olumlu görülen etkiler yanında enflasyon sonucunda devlet idaresine ve iktisadi düzene olan güven sarsılır, ayrıca toplum hayatında da uzun süreli olumsuzluklar ortaya çıkar<sup>23</sup>. Devletin tahsil ettiği dolaysız vergiler tahsil usulü bakımından peşin vergiye dönüştürülemezse, büyük değer kayıpları ortaya çıkar ve bunun sonucunda da bütçe açıkları büyümeye başlar<sup>24</sup>.

## II.GELİR VERGİSİ

Devletin ve kamu kuruluşlarının görmekte yükümlü oldukları birçok kamu hizmeti vardır. Bu hizmetler bireylerin isteklerine bakılmaksızın toplumu ilgilendiren ihtiyaçların giderilmesine yöneliktir. Bu ihtiyaçlar; eğitim, genel sağlığın korunması, güvenliğin sağlanması gibi geleneksel hizmetler dışında birçok sosyal ve ekonomik görevleri de kapsar. Devletin yüklenmiş olduğu bu görevleri gerçekleştirebilmesi için yararlanmak durumunda olduğu araçlardan en önemlisi kamu gelirleridir ve bu

<sup>20</sup> Mehmet Pamak, *Türk Ekonomi ve Maliyesi Üzerine İncelemeler*, Ankara: Emel Yayınları, 1982, s.121.

<sup>21</sup> şevki Özbilen, "Vergi-Enflasyon İlişkisi Üzerine Bir İnceleme", [www.econturk.org/Turkiye ekonomisi/enflasyon.pdf](http://www.econturk.org/Turkiye_ekonomisi/enflasyon.pdf).

<sup>22</sup> Ahmet Kılıçbay, *Değişen Dünyada Türk Ekonomisi*, Birinci Basım, İstanbul: Cem Yayınevi, Nisan 1993, s.183.

<sup>23</sup> Aziz Köklü, *Para ve Kredi Teori-Politika*, İkinci Baskı, Ankara: Sevinç Matbaası, 1967, s.137.

<sup>24</sup> A. Ercan Alptekin, "Enflasyon II", *Yaklaşım Dergisi*, Yıl:10, Sayı:118, Ekim 2002, s.80.

gelirler içerisinde vergiler önemli bir paya sahiptir. Gelir vergisinin de toplam gelirler içerisindeki payı büyüktür. Gelir vergisi bir yandan kamu finansmanında taşıdığı önemden dolayı, diğer yandan da ekonomik ve sosyal dengenin sağlanmasında bir araç olmasından dolayı büyük önem taşımaktadır<sup>25</sup>. Yani, verginin kamu kesimi finansman aracı olması dışında gelir dağılımındaki adaletsizliğin önüne geçmek, piyasadaki talep fazlasını emmek gibi sosyal ve ekonomik amaçlara yönelik olarak konulabileceğini söyleyebiliriz<sup>26</sup>.

Kişilerin elde ettiği gelirlerin vergilendirilmesini amaçlayan gelir vergisi ilk olarak 18. yüzyılın sonunda İngiltere’de uygulama alanı bulmuş ve 19. yüzyıldan itibaren de diğer ülkelerde de uygulanmaya başlanmıştır<sup>27</sup>.

## A.GELİR VERGİSİNİN KONUSU

Gelir vergisinin yükümlülük getirdiği ekonomik unsur gelirdir. Gelir de en geniş tanımıyla bir dönemde kişinin satın alma gücü olarak elde ettiği tüm iktisadi değerlerdir. Kişinin gelirini tüketmek ve tasarruf etmek dışında bir seçeneği olmadığını varsayarsak gelir, kişinin belli bir dönemde tükettiği değerlerle, aynı dönemde servetinde ortaya çıkan artışın toplamı olarak hesaplanmaktadır<sup>28</sup>. Bu tanım net artış kuramına göre gelirin tanımıdır. Bir diğer tanım da kaynak teorisine göre gelir tanımıdır. Bu teoriye göre kişilerin sahip olduğu üretim faktörlerini üretim sürecine sokmaları sonucu elde ettikleri değerler gelirdir. Üretim faktörleri olan toprak, işgücü, sermaye ve girişimci ve bu faktörlerin üretime girmesiyle elde edilen kira, ücret, rant, ve kârın bir veya birkaçı geliri oluşturmaktadır<sup>29</sup>. Kaynak teorisi, kişilerin sahip olduğu üretim faktörlerini üretim sürecine sokması sonucu elde edilen ve süreklilik gösteren bir satın alma gücünü ifade eder. Bu anlamda geçici olarak elde edilen piyango, miras gibi unsurlar gelir olarak kabul edilmemektedir<sup>30</sup>.

<sup>25</sup> Abdurrahman Akdoğan, Şükrü Kızılot, Saygın Eyüpgiller, **Türk Vergi Sistemi**, Ankara: Gazi Üniversitesi Yayın No:42, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayın No:27, 1984, s.60-61.

<sup>26</sup> Aykut Hekman, **Kamu Maliyesi (Devlet Faaliyetleri Ve Finansman Teknikleri)**, Cilt I, Ankara: Sevinç Matbaası, 1996, s.180.

<sup>27</sup> Akdoğan, Kızılot, Eyüpgiller, s.59

<sup>28</sup> Özhan Uluatam, **Kamu Maliyesi**, 6. Baskı, Ankara: İmaj Yayıncılık, 1999, s.328; Henry C. Simons, **Personal Income Taxation**, The University of Chicago Press, Chicago-Illinois, 1938, s.43-44.

<sup>29</sup> Ziyaettin Bildirici, **Türk Vergi Sistemi**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayın No:852, Hukuk Fakültesi Yayın No:1, 1995, s.23; Simons, s.47.

<sup>30</sup> Uluatam, **Kamu Maliyesi**, s.331.

Gelir vergisinin beş temel özelliği vardır. Gelir vergisi kişiseldir ve yalnız gerçek kişilerin gelirleri üzerinden alınır. Gerçek kişilerin bir takvim yılında elde ettikleri kazanç ve iratlardan oluşur. Gelirin elde edilmesi için yapılan giderler gelirden düşülerek safi tutar üzerinde vergileme yapılır. Defter ve belgelerle belirlenen gerçek gelir vergiye tabidir. Mükellefin çeşitli kaynaklardan elde ettiği gelir toplam üzerinden vergiye tabi tutulur<sup>31</sup>. Gelir vergisinin vergilendirdiği gelir, piyasadaki bir işlemle ortaya çıkan, genellikle bir fiyatı olan ve sonuçta bir nakit akımı doğuran işlemlerden elde edilen gelir niteliği taşır. Örneğin, evde temizlik yapan hizmetçiye ödenen para gelir vergisine konu olabilirken ev hanımının yaptığı hizmetler nakit akımı doğurmadığı için gelir vergisinin kapsamı dışında kalır. Bir diğer örnek de evin başkasına kiralanması sonucu elde edilen kira geliri vergi konusu iken aynı evde oturulması halinde vergi ödemesi söz konusu olmaz. Bunun nedeni piyasa dışında kalan değer ve menfaatin değerlemesindeki güçlüktür<sup>32</sup>.

## B.GELİR VERGİSİNDE YÜKÜMLÜLÜK ÇEŞİTLERİ

Gelir vergisinde yükümlülük tam ve dar yükümlülük olmak üzere iki çeşittir. Gerçek kişiler devletle şahsi ve iktisadi şekilde ilişki içinde bulunabilirler. Şahsi ilişki bir kimsenin o ülke sınırları içerisinde ikamet etmesi veya oturması ile ifade edilir. İktisadi ilişki ise, bir kimsenin o devletin milli üretim sürecine katılmak suretiyle gelir elde etmesine dayanan bir ilişkidir. Buna göre bir kişi bir devletle hem şahsi hem de iktisadi ilişki içine girmişse tam mükellef olacaktır. Buna karşılık bir kimse devletle sadece iktisadi bir ilişki içine girmiş, şahsi bir ilişki içine girmemişse dar mükellef olacaktır<sup>33</sup>.

## C.GELİR VERGİSİNDE TARİFE YAPISI

Vergi tarifesi, ödenecek vergi tutarının belirlenmesi için vergi matrahına uygulanan oranlardır. Vergi adaletinin gerçekleştirilmesi, verginin sosyal ve ekonomik fonksiyonları bakımından vergi tarifesi çok önemlidir.<sup>34</sup> Vergileri oran itibarıyla artan oranlı, azalan oranlı ve eşit oranlı olmak üzere üç türlü ayırma tabi

<sup>31</sup> Bildirici, s.26-28.

<sup>32</sup> Erdoğan Arslan, "Vergilendirmede Gelir Tanımının Düşündürdükleri", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 257, Ocak 2003, s.15-16.

<sup>33</sup> Doğan Şenyüz, *Türk Vergi Sistemi*, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 7. Baskı, Bursa: Ezgi Kitabevi Yayınları, Ağustos 2001, s.14.

<sup>34</sup> Abdurrahman Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 7. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, Kasım 1999, s.212.



tutabiliriz. Bu ayırımın dayanak noktası da bir verginin düşük gelirlilere oranla yüksek gelirlilerden de aynı, daha çok ya da daha az miktarlarda alınmasıdır<sup>35</sup>.

## 1.ARTAN ORANLI TARİFE

Bu tarife türünde vergi matrahında artma veya azalmaya bağlı olarak, vergi oranının aynı doğrultuda artması veya azalması öngörülmektedir. Vergi matrahı yükseldiği zaman toplam matrah üzerinden hesaplanan vergi de yükseliyor ise vergide artan oranlılık söz konusudur. Vergi adaletini gerçekleştirmeye yönelik olarak uygulanan artan oranlılık vergi konusu ve mükelleflerin özelliklerine göre farklı şekillerde olabilir. Sahip olunan iktisadi unsurlar yükseldikçe vergi ödeme gücü eşit oranda değil artan oranda yükselecektir. Yüksek gelirlilerin gelirinin marjinal lirasına atfettiği fayda daha azdır. Bu anlamda artan oranlı tarifede eşit oranlı vergilere göre adalet ilkesine daha çok yaklaşılmaktadır<sup>36</sup>. Artan oranlılığın uygulanmasına birçok eleştiri de gelmiştir. Bunlardan bazıları; artan oranlılığın kapsam ve sınırları belli olmadığı için keyfi uygulamalara neden olabilmesi, artan oranlı verginin ödeme gücü ilkesine tam olarak uygun bir biçimde uygulanmaması, objektif temele bağlanamadığı için suistimale açık olması, artan oranlılık girişimde bulunma isteğini ve bunun sonucu olarak da refahın artmasını engellemesidir<sup>37</sup>.

Sınıf usulü artan oranlılık; vergi oranı matrah diliminin değişmesine bağlı olarak azalmakta veya yükselmektedir. Her oran dilimin kapsamına girecek büyüklükteki tüm matraha uygulanmaktadır. Yani, gelirin tabii olduğu dilimin yükselmesi halinde, tüm matraha uygulanacak oran da yükselmekte, sınıf değiştiği zaman matrahın geneline uygulanacak vergi oranı da yükselmektedir.

Dilim usulü artan oranlılık; belirli matrah dilimleri için o dilime özgü vergi oranlarının uygulanmasını gerektirmektedir. Matrah tarifenin öngördüğü dilimlere bölümlenmekte ve her dilim için ayrı bir vergi oranı uygulanmaktadır. Dilimlerin büyüklüklerinin belirlenmesi, dilim sayısı, her dilime yönelik vergi oranlarının

<sup>35</sup> Paul A. Samuelson, *İktisat*, Gözden Geçirilmiş ve İlaveli Yeni Bası, Çeviren: Demir Demirgil, İstanbul: Menteş Kitabevi, 1973, s.188.

<sup>36</sup> Akdoğan, s.214.

<sup>37</sup> Fazıl Tekin, *Artan Oranlılık ve Türk Gelir Vergisindeki Uygulaması*, Eskişehir: İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No: 192/122, 1978, s.31-34.

ölçüsü, oranların artışı ve dikliği tarifinin etkinliği açısından büyük öneme sahiptir<sup>38</sup>. Bu konularda kesin bir ölçüt olmayıp ülkeye ve zamana göre, mali ve sosyo-ekonomik yapıya göre şekillenmektedir.

Gizli artan oranlılık; gerçekte vergi tek oranlıdır ve matrahtaki değişimin etkisi altında değildir. Matrah düzeyi dikkate alınmadan her mükellef için vergi matrahında aynı oranda indirim yapılması sonucu mükelleflerin vergi yükü birbirinden farklı olmaktadır. Yani vergi uygulanan bir takım indirim, ilave gibi işlemler sonucu artan oranlı hale gelebilir. Bu gibi durumlarda artan oranlılık gizli kaldığı için gizli artan oranlılıktan söz edilir<sup>39</sup>.

Artan oranlı vergi tarifelerinin özellikleri:

-Yükseklik farkı; artan oranlı bir vergi tarifesinde en küçük oranla en büyük oran arasındaki farka denir.

-Uzunluk farkı; en küçük orana karşılık gelen matrah miktarı ile en büyük orana karşılık gelen matrah miktarı arasındaki farka denir. Uzunluk ve yükseklik farkı artan oranlılığın sert veya yumuşak olmasını da belirler. Yükseklik farkı aynı kalmak şartıyla uzunluk farkı ne kadar büyük olursa, artan oranlılık o kadar yumuşak olur. Buna karşılık uzunluk farkı aynı olduğunda, yükseklik farkı ne kadar artarsa, artan oranlılık o kadar sert olur. Artan oranlı tarifinin sert olması da düşük gelirlielerin aleyhine olacaktır, çünkü matrahın daha küçük dilimlerden itibaren yüksek oranlı vergiyle karşılaşılır. Bu bakımdan yumuşak artan oranlılık vergi adaleti açısından daha iyidir<sup>40</sup>.

-Tarife basamakları; artan oranlı bir tarifede her oranın uygulanacağı ayrı matrah dilimlerine denir.

-Artma oranı; artan oranlı vergi tarifelerinde birbirini izleyen vergi oranları arasındaki farka denir.

---

<sup>38</sup> Akdoğan, s.215-216; Henry Laufenburger, **Mali İktisat ve Mali Kanunlar**, Çeviren: İsmail Özü, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No:137/119, Maliye Enstitüsü Yayınları No:18, Ankara: Ajans-Türk Matbaası, 1961, s.160.

<sup>39</sup> Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, s.260.

<sup>40</sup> Anadolu Üniversitesi Açık Öğretim Fakültesi, **Kamu Maliyesi**, 7.Baskı, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayın No:949, Açık Öğretim Fakültesi Yayınları No:519, 2002, s.149.

-Ortalama oran; artan oranlı bir vergi tarifesine göre ödenecek toplam vergi miktarının bu verginin hesaplandığı toplam matrah miktarıyla orantısına denir.

-Marjinal oran; artan oranlı vergilerde, dilimlere göre matrah büyüdükçe vergi miktarında meydana gelecek artışın matrahtaki artış miktarına oranına denir.

Vergi adaleti açısından, ilk tarife basamaklarında vergi oranlarının küçük olarak saptanması ve basamakların geniş miktarlara göre düzenlenmesi gerekir. Buna karşılık, son basamaklarda oranların yükselmesi yanında, ortalama oranların ve marjinal oranların da yüksek olması uygun olacaktır<sup>41</sup>.

## 2.AZALAN ORANLI TARİFE

Matrah yükseldikçe vergi olarak ödenen tutarın matraha olan oranı düşüyorsa azalan oranlı bir vergi tarifesi söz konusu olacaktır<sup>42</sup>. Yani, ilk dilim için verginin oranı yüksek olduğu halde sonra gelen matrah dilimleri için bu oran azalacaktır. Azalan oranlı tarife türünün ikinci bir görünümü de vergi oranının en yüksekten başlamak suretiyle vergi matrahındaki azalmaya uyumlu olarak düşmesidir. Yani, matrah küçüldükçe vergi oranının da azalması amaçlanmaktadır<sup>43</sup>.

## 3.EŞİT (SABİT) ORANLI TARİFE

Vergi matrahındaki değişmelere karşın vergi oranının aynı kaldığı vergi tarifesidir. Vergi matrahı ne kadar olursa olsun marjinal birimin faydasının aynı olduğu, bunun için de vergi kapsamına giren bütün iktisadi unsurların eşit şekilde vergilendirilmesinin yerinde olacağı esasına dayanmaktadır. Hesaplanma ve uygulamada büyük kolaylıklar sağlamakta, ekonomik olması, tahsil ve denetim açısından da kolaylıklar sağlaması bu tarife türünün olumlu yönleri olarak göze çarpmaktadır<sup>44</sup>.

<sup>41</sup> Akif Erginay, **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş ve İşlenmiş 12. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, Ekim 1987, s.75-76.

<sup>42</sup> Arif Nemli, **Kamu Maliyesine Giriş**, Gözden Geçirilmiş 4. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1996, s.97.

<sup>43</sup> Akdoğan, s.221.

<sup>44</sup> Akdoğan, s.212.



## **D.GELİR VERGİSİNİN EKONOMİK ETKİLERİ**

### **1.İŞGÜCÜ ARZI ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ**

Düşük gelir tabakasındaki kişiler açısından verginin gelir etkisi ağır basmaktadır. Vergi konduktan sonra bu kişiler ihtiyaçlarının bir kısmını karşılayamamaya başlayacaklar ve düşen geliri ek çalışma ile telafi etme yoluna gideceklerdir. Dolayısıyla, işgücü arzında bir artış söz konusu olacaktır. Orta gelirli kişiler de eğer belirli taahhüt altında bulunuyorlarsa ek çalışma yoluna başvuracaktır. Yüksek gelir grubuna giren kişiler açısından gelir vergisinin ikame etkisi ağır basacaktır. Bu durumdaki kişiler boş durmayı çalışmaya tercih edeceklerdir<sup>45</sup>.

### **2.YATIRIM KARARLARI ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ**

Gelir vergisinin, girişimcilerin yatırım kararları üzerindeki etkileri dolaylı ve dolaysız etki olmak üzere iki şekilde ortaya çıkar. Dolaylı etkisi, alınan gelir vergisi kişilerin satın alma gücünü azaltır. Bunun sonucunda kişiler tüketimlerini belli oranlarda kısmak zorunda kalırlar ve toplam talepte bir azalma meydana gelir. Böylece toplam talebin azalması ile işler durgunlaşır, kârlar azalır, tüketim ve yatırım mallarının üretimi için yatırım arzusu zayıflar. Gelir vergisinin yatırım kararlarını dolaysız olarak etkilemesi, bir yandan yatırıma ayrılabilir fonların yani tasarrufların azalması, diğer yandan yatırımların kârlılığının düşmesi şeklinde görülür<sup>46</sup>.

### **3.GELİR VERGİSİNİN TASARRUF ARZI ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ**

Gelir vergisi tahvil ve hisse senedi gibi menkul kıymetlerin gelirlerini de kapsamaktadır. Bu tür gelirleri daha çok orta ve yüksek gelirli kişilerin elde ettiği düşünülürse artan oranlı gelir vergisinin tasarruf arzını büyük oranda azaltacağı, dolayısıyla faiz haddini yükselteceği düşünülebilir<sup>47</sup>. Normal olarak vergi nedeniyle geliri azalan kişi, tüketimi gibi tasarrufunu da azaltır. Bazı durumlarda verginin yol

<sup>45</sup> Nemli, s.140.

<sup>46</sup> Uluatam, **Kamu Maliyesi**, s.348.

<sup>47</sup> Nemli, s.142.

açtığı gelir kaybına bağlı olarak, tasarruf azalışını giderebilmek için tasarruf oranını arttırabilir<sup>48</sup>.

#### 4.GELİR VERGİSİNİN GELİR DAĞILIMI ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

Gelir vergisinin artan oranlılığı zenginden alınan bir liranın yoksuldan alınan bir liraya göre toplumsal refahı daha az azalttığı görüşüne dayanır. Zengin kesimlerden artan oranlı tarifelerle alınan gelirin kamu harcamaları biçiminde düşük gelir gruplarına transfer edilmesiyle, gelirin yeniden dağıtımı gerçekleştirilmiş olur. Ancak bu tür bir yeniden dağıtım politikasının başarıya ulaşabilmesi için gelir üzerinden alınan verginin başkalarına yansıtılmaması gerekir<sup>49</sup>. Eğer azalan oranlı bir tarife söz konusu ise gelir dağılımı eşitsizlikleri artacaktır<sup>50</sup>.

#### III.ENFLASYONUN GELİR VERGİSİ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

Enflasyon, gelir üzerinden alınan vergiler ve özellikle gelir vergisi açısından büyük önem taşır. Bu önem, bir yandan gelir vergisinin vergi sistemi içinde taşıdığı büyük yere bağlıyken, diğer yandan enflasyonun gelir vergisinin birçok kurumunu etkilemesinden kaynaklanmaktadır. Diğer vergilerde enflasyonun etkisi birkaç noktada belirginleşmekte ve bazı değişikliklerle bu etkiler giderilebilmektedir. Gelir vergisinde ise tüm yapı sarsılmakta ve enflasyonun etkisini gidermek diğer vergilere oranla daha sorunlu olmaktadır<sup>51</sup>. Enflasyonun gelir vergisi üzerindeki sonuçlarını iki grupta toplayabiliriz:

-Fiyat artışlarının vergi borcunu ve ödemelerini etkileyerek özel gelir ile kamu kesimi geliri arasındaki ilişkinin bozulması,

-Fiyat artışlarının çeşitli yükümlülük gruplarını farklı biçimlerde etkileyerek yükümlülük grupları arasındaki ilişkinin değişmesi, yani yatay ve dikey vergi

<sup>48</sup> Uluatam, **Kamu Maliyesi**, s.347.

<sup>49</sup> Orhan Şener, **Kamu Ekonomisi**, İstanbul: Alkım Yayınları, 1998, s.240.

<sup>50</sup> Hugh Dalton, **Principles of Public Finance**, Eleventh Impression, London: George Routledge & Sons Ltd, May 1941, s.131.

<sup>51</sup> Özhan Uluatam, **Enflasyon ve Devlet Gelirleri 1963-1978**, Atatürk'ün 100. Doğum Yılına Armağan, Ankara: A.Ü. S.B.F. Yayınları No:462, 1981, s.67.

adaletinin etkilenmesidir. Bunun, dolaylı yoldan uzantısı da vergi sonrası gelir dağılımının değişmesidir<sup>52</sup>.

Diğer başlıca sorunlar da; artan oranlılığa bağlı sorunlar, kişiye bağlı özellikler olan indirim ve muafiyetler konusunda sorunlar, mükellefiyet biçimlerindeki sorunlar olarak belirtilebilir.

## **A.GELİR VERGİSİNİN MATRAH VE TARİFESİNE ETKİLERİ**

### **1.MATRAHA ETKİLERİ**

Vergi matrahı, verginin üzerinden hesaplandığı değer veya miktardır. Her verginin bir matrahı vardır ve bu matrah üzerinden vergi tarifesi uygulanarak ödenecek vergi miktarı bulunur. Vergi konusunun ne olduğunun belirtilmesi vergi uygulaması açısından yeterli değildir. Üzerinden vergi hesaplanacak matrahın da açık ve net olarak belirtilmesi gerekir. Vergi konusu, üzerinden vergi alınan iktisadi unsur olduğu halde vergi matrahı, vergi konusunun değeri veya miktarıdır<sup>53</sup>. Vergi matrahı her zaman ekonomik bir değer olmayabilir, bazı durumlarda fiziki unsurlar veya teknik birimler de verginin matrahı olabilir. Matrahı ekonomik değer olan vergilere ad valorem; matrahı sayı, adet, metre, kilo, litre gibi fiziki ölçüler olan vergilere ise spesifik vergiler denir<sup>54</sup>.

Bu matrah türlerinin enflasyonla ilişkisine baktığımızda, belirli bir fiyat artışı ile karşı karşıya olduğumuzu varsayalım; vergi matrahının ekonomik bir değer olmadığı durumlarda bu ölçünün enflasyondan doğrudan etkilenmesi söz konusu olmaz. Yani, vergi matrahının metre, kilo, litre gibi değerlerle ifade edildiği durumlarda enflasyon bu matrah türünü etkileyemeyecektir. Çünkü ekonomik ölçüyle ilişkisi olmayan spesifik bir vergi söz konusudur. Bu durumlarda fiyat artışları vergi yükünü etkiler. Spesifik vergilerde fiyat artışları sonucu vergi yükünde bir azalma olur<sup>55</sup>. Devlet bu matrahların enflasyondan aşınması dolayısıyla gelir kaybına uğrar. Matrahın hesaplanmasında değer esaslı bir tarife (ad valorem) söz konusu olduğunda ise, indirim, muafiyet ve istisnaların enflasyon karşısında sabit kalması ve nominal gelirdeki artışların artan oranlı tarife nedeniyle daha yüksek

<sup>52</sup> Burhan Şenatalar, “Enflasyonun Gelir Vergisine Etkileri ve İndeksleme”, (Yayımlanmamış Doçentlik Tezi), İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, İstanbul: 1978, s.49.

<sup>53</sup> Akdoğan, s.137.

<sup>54</sup> Nadaroğlu, *Kamu Maliyesi Teorisi*, s.138.

<sup>55</sup> Şenatalar, s.16.

oranlarda vergilendirilmesi nedeniyle vergi gelirleri artar<sup>56</sup>. Değer esaslı matrahlarda vergiyle ilgili diğer faktörler ön plana geçer. Örneğin, enflasyonun etkisi tarife yapısına göre farklı şekillerde ortaya çıkabilecektir<sup>57</sup>.

## 2.TARİFEYE ETKİLERİ

Enflasyonun gelir vergisi tarifesine etkileri, tarifenin şekline göre değişmektedir. Artan oranlı tarife, azalan oranlı tarife veya sabit oranlı tarife yapısına göre farklı etkiler ortaya çıkmaktadır.

Gelir vergisiyle ilgili en önemli sorun, artan oranlı tarife yapısından dolayı ortaya çıkmaktadır. Bugün gelir vergisi büyük oranda artan oranlı tarifeye göre düzenlenmektedir. Enflasyon nedeniyle parasal gelirlere ortaya çıkan artışlar kişileri daha yüksek vergi dilimleri içine sokar<sup>58</sup>. Mali sürüklenme olarak adlandırılan bu olay reel vergi artışı ve parasal gelir artışına bağlı olarak ortaya çıkar<sup>59</sup>. Bu durumun da bazı sonuçları vardır. Enflasyon ortamında artan oranlı gelir vergisiyle kamu gelirleri artmaktadır. Ayrıca toplumda bireyler arasında vergi yükü dağılımında önemli değişiklikler ortaya çıkmaktadır.

Gerçek gelir değişmediği halde parasal gelirler arttıkça vergi yükümlüleri vergi tarifelerinde üst dilimlere çıkmakta ve daha yüksek vergi oranlarına tabi olmaktadır. Gelirleri daha önceden yasal olarak saptanmış sınırlar altında kaldığı için vergilendirilmeyen kişiler vergiye tabi duruma gelebilmektedir. Nominal miktarda saptanan en az geçim indirimi gibi uygulamalar gerekli önlemlerin alınmaması halinde etkisini kaybedecektir. Eğer gerekli önlemler alınmazsa ve enflasyon hızla artmaya devam ederse, yükümlülerin büyük bir kısmı gelir vergisinin en yüksek oranından vergilendirilmeye maruz kalacaklardır<sup>60</sup>.

Vergide eşitlik ilkesi gereğince mükelleflerin vergi ödeme güçleri dikkate alınmak suretiyle vergilendirme yapılmalıdır. Vergide adaletin sağlanması için vergi yükünün mükelleflerin kişisel ve ekonomik durumlarına göre eşit bir şekilde

<sup>56</sup> Selma Gürbüzler, "Enflasyonun Vergi Gelirlerinin Reel Değeri Üzerindeki Etkisi (Tanzi Etkisi)", **Hazine Dergisi**, Sayı:7, Temmuz 1997, [www.hazine.gov.tr/makaleler/selma.pdf](http://www.hazine.gov.tr/makaleler/selma.pdf).

<sup>57</sup> Şenatalar, s.17.

<sup>58</sup> Uluatam, **Enflasyon...**, s.68.

<sup>59</sup> Şevki Özbilen, "Vergi Yükümlülüklerinin Enflasyondan Etkilenmesi Sonucu Vergi Gelirlerinin Artması", **Finans Dünyası**, Temmuz 2003, s.50.

<sup>60</sup> Tekin, s.87; Özbilen, "Vergi Yükümlülükleri...", s.50.

dağıtılması gereklidir. Vergide eşitlik kavramı yatay ve dikey eşitliği ifade eder<sup>61</sup>. Aynı durumda olan, aynı miktarda gelir elde edip, kişisel ve ailevi durumları benzerlik gösteren yükümlülerin aynı ölçüde vergilendirilmesi yatay eşitliktir. Dikey eşitlik ise, durumları farklı olan yükümlülerin farklı oranlarda vergilendirilmesidir. Kişilerin vergi ödemek suretiyle katlandığı fedakârlığın derecesi önemlidir. Tarifenin, toplumun vergi ödemek suretiyle katlandığı fedakârlığını en düşük düzeye indirecek şekilde hazırlanması gerekir. Her bireyin katlandığı marjinal fedakarlığın yani vergi olarak verilen son liranın getirdiği külfetin eşit olması gerekir. Gelir arttıkça gelirin marjinal faydası azalır. Çünkü ilk birkaç dilimden sonra gelen gelir kısımları zorunlu ihtiyaçların karşılanmasında daha az kullanılır<sup>62</sup>. Artan oranlı bir tarifede, para birimiyle ifade edilen vergi matrahı artan fiyatlara paralel olarak artacak ve artan oranlara geçilerek ortalama vergi oranı ve vergi yükü yükselecektir<sup>63</sup>. Bu durum da düşük gelir gruplarının üzerinde artan vergi yükü oluşmasına neden olacaktır. Enflasyonun vergi yükünü artırıcı etkisi fiyat artışlarına bağlı olarak önce artmakta, daha sonra yavaşlamaktadır. Bunun nedeni de belli bir gelir düzeyinden sonra tarife oran artışının durmasıdır<sup>64</sup>.

Sonuç olarak, enflasyon ortamında artan oranlılık giderek kaybolmaktadır. Artan oranlılığın kaybolmasıyla da düşük gelirli kişiler üzerindeki vergi yükü artmaktadır. Yani enflasyon dönemlerinde vergi yükü, daha çok düşük gelirli kesimler üzerine kayacaktır.

Fiyat artışları karşısında vergi yükümlüleri, yükselen yaşama maliyetlerinin baskısı altında vergi kaçırma yollarını ararlar ve ödemelerde ihmaller ortaya çıkmaya başlar. Enflasyon hızını göz önüne alarak yapılan vergi gelirleri tahminlerinde ve hâsılatta bu nedene bağlı olarak açıklar ortaya çıkabilecektir. Eğer vergi tahsilâtları hızla artan fiyatlarla paralel konuma getirilmezse ve vergi ödeme tarihleri mükellefin ödeyeceği vergi yükümlülüğünün artışı ile aynı tarihe getirilmezse, ödemeler değeri düşen para ile yapılacak ve devlet beklediği geliri elde edemeyecektir. Enflasyon dönemlerinde eğer devlet, gelir vergisi oranlarında gerekli değişiklikleri yapmazsa, vergi hâsılatında umulan artış sağlanamayacağı gibi, vergi kaçakçılığı da teşvik edilmiş olacaktır. Şüphesiz ki enflasyon vergi kaçakçılığını doğuran tek neden

<sup>61</sup> Akdoğan, s.183.

<sup>62</sup> Nemli, s.115.

<sup>63</sup> Şenatalar, s.18.

<sup>64</sup> Şenatalar, s. 19.

değildir ama çok sayıda vergi yükümlüsünün daha yüksek vergi dilimlerine girmesi vergi kaçakçılığını tahrik edecektir. Yani, yükümlünün vergi ödeme isteği olumsuz yönde etkilenir ve bu isteğin giderek yok olması sonucu ortaya çıkar<sup>65</sup>.

Sabit oranlı bir tarifede vergi yükü fiyat artışlarından etkilenmeyecektir. Bunun nedeni de vergi matrahı fiyat artışlarına paralel bir gelişme gösterirken vergi oranı aynı kalacağından vergi yükü de mutlak değer olarak fiyat artış oranı kadar yükselecektir. Fiyat artış hızıyla matrahın yükselme hızı aynı olacağı için, ortalama vergi oranında ve reel vergi yükünde bir değişme söz konusu olmayacaktır<sup>66</sup>. Örneğin, vergi matrahının 100 olduğunu ve vergi oranının %20 olduğunu varsayarsak ödenecek vergi miktarı 20 birim olarak karşımıza çıkar. Fiyatlar genel düzeyinde %50 oranında bir artış olması durumunda vergi matrahı 150 ye çıkacaktır ve bu durumda da ödenmesi gereken vergi miktarı yine %20 oranı üzerinden 30 birime çıkacaktır. İlk durumdaki 20/100 ile 30/150 oransal eşitliği bize reel vergi yükünde bir artış olmadığını göstermektedir.

Azalan oranlı bir tarife söz konusu olduğunda artan oranlı tarifedekinin tersine bir etki ortaya çıkacaktır. Fiyat artışları nedeniyle matrah büyüdükçe daha düşük oranlara geçilecek ve dolayısıyla nominal vergi borcu daha yavaş artacaktır. Bunun sonucunda ortalama vergi oranı da giderek düşecektir<sup>67</sup>.

## **B.GELİR VERGİSİNDE İNDİRİMLERE, MUAFİYET VE İSTİSNALARA ETKİLERİ**

### **1.İNDİRİMLER**

Kişilerin elde ettiği gelirden, o geliri elde etmek için yapmış oldukları harcamalar düşülerek safi gelire ulaşılır. Bunun dışında gelir vergisi kanunları, safi gelirden vergiye matrah olacak değere ulaşırken mükelleflerin özel durumlarını dikkate alan bazı indirimler yapılmasına da izin vermektedir. Genel olarak bu indirimleri iki grupta toplayabiliriz.

Bunlardan birincisi, kişisel indirimlerdir. Kişisel indirimler gelirin elde edilmesiyle doğrudan ilişkili değildir. Mükelleflerin ödeme güçlerini esaslı bir

<sup>65</sup> Tekin, s.88–89.

<sup>66</sup> Şenatalar, s.17.

<sup>67</sup> Şenatalar, s.19.



biçimde azaltabilen ve toplumsal açıdan da uygun görülen bazı indirimleri kapsar. Buna örnek olarak eğitim, sigorta giderleri indirimi verilebilir<sup>68</sup>.

İkinci indirim türü en az geçim indirimidir. En az geçim indirimi, kişinin kendisinin ve ailesinin yaşamını asgari düzeyde sürdürebilmesi için gerekli gelirin vergi dışı bırakılmasını ifade etmektedir. Bu ilkenin dayanak noktası; sahip olduğu olanaklarla ancak yaşamlarını sürdürebilecek düzeyde olanların, vergi ödeme gücünden bahsedilemeyeceği ve bu kişilerin vergi yükümlülüğü dışında tutulmasının vergi adaleti bakımından zorunlu olduğudur. Günümüzde belli bir gelir düzeyine bağlı olmaksızın her bireyin elde ettiği gelirden, vergi ödeme gücü içerisinde girmeyen bir bölümün olduğu kabul edilmekte ve çağdaş gelir vergisi kanunlarında uygulanmaktadır<sup>69</sup>. Başlangıçta bütün bireyler için eşit oranda bir geçim indirimi öngörülürken, daha sonra uygulamada ailevi durumlar ve çocuk durumları gibi subjektif unsurların da göz önüne alındığı görülmektedir<sup>70</sup>. En az geçim indirimin kendisinden beklenen fonksiyonu yerine getirebilmesi için; bir taraftan indirim miktarının zorunlu ihtiyaçları karşılayabilecek düzeyde olması gerekirken, diğer taraftan da fiyatlar genel düzeyinde bir yükselme varsa, bu yükselmeye bağlı olarak eşzamanlı ayarlamaların yapılması gereklidir<sup>71</sup>.

Her iki indirim tutarının da belirli bir para tutarı olarak saptanması halinde enflasyonun etkisiyle bu tutar zamanla eriyecektir. En az geçim indiriminde bu değer erimesi yanında başka sorunlar da ortaya çıkacaktır. Enflasyonun en az geçim indirimi üzerindeki etkisi, kalabalık ailelerde ve dar gelirli ailelerde küçük ailelere göre daha fazla olmaktadır. En az geçim indiriminin değeri aile bireylerinin sayısına göre saptandığı için kalabalık ailelerde yüksek olan indirim tutarı, küçük ailelerde düşük miktarda saptanmaktadır. Dolayısıyla enflasyon sonucu ortaya çıkan erimeden daha çok büyük aileler zarar görmektedir<sup>72</sup>. Bu tür indirim türlerini, enflasyonun bulunmadığı ortamlarda daha iyi uygulama imkânı bulunurken, enflasyon dönemlerinde fiyat artışlarına uyumlu bir şekilde sürekli düzenlemek gerekmektedir.

<sup>68</sup> Uluatam, **Kamu Maliyesi**, s.334.

<sup>69</sup> Akdoğan, s.204.

<sup>70</sup> Fritz Neumark, **Vergi Politikası**, Tercüme Eden: İclâl (Feyzioğlu) Cankorel, İ.Ü. Yayınları No:2090, İktisat Fakültesi No: 357, Maliye Enstitüsü No:54, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1975, s.91.

<sup>71</sup> Nemli, s.136.

<sup>72</sup> Uluatam, **Enflasyon...**, s.69.

## 2.MUAFİYET VE İSTİSNALAR

Vergide genellik ilkesi gereğince, ayırım gözetilmeksizin herkesin vergi ödemesi öngörülmektedir. Ancak bu kuralın uygulanması her zaman söz konusu olamamaktadır. Bunun nedeni de ekonomik, teknik, sosyal veya siyasi olabilir. Genellik prensibinin tam olarak uygulanmaması, vergi kanunlarında konu veya yükümlülükte bazı kısıtlamalar yapmak suretiyle gerçekleştirilir<sup>73</sup>. İşte vergi muafiyeti ve istisnası vergiye tabi bazı kişi ve vergi konularını vergi dışında bırakmaya yönelik uygulamalardır. Vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken kişi veya kişi gruplarının, aynı kanunla veya başka bir kanunla vergi dışı bırakılması işlemine, vergi muafiyeti denmektedir. Vergi istisnası ise, vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken vergi konularının aynı kanunla veya başka bir kanunla, kısmen veya tamamen vergi dışı bırakılmasıdır. Muafiyette kişi veya kişi gruplarının vergi dışı bırakılması söz konusu iken, istisna vergi konusunun vergi dışı bırakılmasına yöneliktir<sup>74</sup>.

Vergi muafiyet ve istisnalarının dayandığı dört temel esas vardır:

-Vergi adaleti: Bazı mükelleflerin özel durumlarını adil bir şekilde ele almak genel hükümler içerisinde imkânsız olabilir. Bu sakıncayı gidermek için ayrıca bir muaflik kabul edilebilir.

-İktisadi teşvikler: Bazı iktisadi faaliyetlerin diğerlerine oranla teşvik edilmesinde ekonomi için fayda görülüyorsa bu vergiler vergiden istisna edilebilir.

-Vergi idaresi bakımından kolaylık: Bazı faaliyetlerin vergilendirilmesi halinde idari maliyet çok yüksek olabilir. Bu maliyetten kurtulmak için bu faaliyetler istisna yoluyla vergi dışı bırakılır.

-Siyasi sebepler: Yukarda sayılan şartlar olmadığı halde bazı siyasi baskı grupları, gelirlerinin vergi dışı kalmasını sağlayabilirler. Belirli dönemlerde tarım gelirlerinin vergi dışı bırakılması örnek olarak verilebilir<sup>75</sup>.

<sup>73</sup> Nadaroğlu, *Kamu Maliyesi Teorisi*, s.236.

<sup>74</sup> Akdoğan, s.148.

<sup>75</sup> Pamak, s.122.



Gelir vergisinde muafiyet ve istisna hükümleri belli sayısal değerler olarak saptandığı için enflasyon dönemlerinde fiyat artışları etkisiyle reel değerlerini kaybetmektedirler. Bunun sonucu olarak da çeşitli iktisadi, sosyal veya siyasi kaygılarla oluşturulan muafiyet ve istisnalar, bunlardan yararlanan gelir türleri ve kişiler bakımından nispi yararını kaybetmektedir<sup>76</sup>. Enflasyonun gerek muafiyetler gerekse istisnalar üzerindeki etkisini belirleyen üç önemli faktör vardır:

- Fiyat artışlarının derecesi,
- İstisna ve muafiyetin belirlenmesinde kullanılan yöntem,
- İstisna ve muafiyete ait sınırları ifade eden mutlak tutar,

Bu üç etkenin farklı bileşimlerine göre enflasyonun vergi yükümlüleri ve vergi konusunda etkileri farklı olacaktır. Genel olarak enflasyon sonucu ortaya çıkan etkiler;

-Fiyat artışları sonucu muafıktan yararlananların sayısı azalacak, vergi yükümlülerinin sayısı artacaktır.

-Fiyat artışları sonucu istisnadan yararlanan tutarlar aşınacak ve vergiye tabi gelirlerin payı giderek artacaktır.

-Bu iki etki sonucunda da toplam gerçek gelirin giderek daha büyük bir bölümü vergi kapsamına girecektir. Bunun sonucunda da hem vergi yükümlülerinin vergi yükü artacak, hem de vergi yükümlüleri arasında dikey adalet ilkesine ters durumlar ortaya çıkacaktır<sup>77</sup>.

### **C.ENFLASYON VE GELİR VERGİSİ TAHSİLÂTINDAKİ GECİKME**

Fiyatlar genel seviyesindeki artışın, vergi sisteminin özelliklerine bağlı olarak vergi gelirleri üzerindeki uzun dönemli sonuçlarından en önemlisi, vergilerin ödenmesi için kanunda yer alan ödeme sürelerine bağlı olarak enflasyonun vergi gelirlerinin reel değerinde azalmaya neden olmasıdır. Enflasyonun vergi gelirlerinin

<sup>76</sup> Uluatam, *Enflasyon...*, s.70.

<sup>77</sup> Şenatalar, s.60.

değeri üzerindeki bu olumsuz etkisine “Tanzi Etkisi” denir<sup>78</sup>. Fiyat artışlarının doğduğu bir durumda veri tutardaki bir vergi borcunun ödenmesi ne kadar geciktirilirse, yükümlünün reel vergi yükü o kadar azalacaktır. Aynı şekilde bütçeye sağlanan reel gelirden de aynı ölçüde bir düşme ortaya çıkacaktır. Yıllık fiyat artış oranı büyüdükçe reel vergi yükünün azalışı da hızlanacaktır<sup>79</sup>.

Enflasyonun, vergi gelirinin reel değeri üzerindeki olumsuz etkisinin en önemli faktörü gecikme süresidir. Gelir vergisinde vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ile verginin ödenmesi arasında geçen süre genellikle uzundur. Eğer herhangi bir gecikme olmadan yani vergi borcunu doğuran olayın meydana gelmesinden hemen sonra vergi ödenirse enflasyon nedeniyle bir vergi kaybı söz konusu olmayacaktır<sup>80</sup>.

Gelir üzerinden alınan vergilerde gelirin elde edilmesiyle bu gelire ilişkin verginin ödenmesi arasındaki süreyi oluşturan unsurları şöyle belirtebiliriz:

-Gelirin elde edildiği andan mali yılın sona ermesine kadar geçen süre; gelir vergisi genellikle bir yıllık süre içerisinde elde edilen gelir ve kazançlar üzerinden alınan bir vergi türüdür. Vergiye tabi kazanç da bilanço ve kâr/zarar tablolarından tespit edilir. Mükellefler bir yıl içinde elde ettikleri gelir ve kazançları yıl sonunda beyan etseler ve hemen ödeseler dahi, vergi borçlarının reel değeri enflasyon nedeniyle azalacaktır.

-Mali yılın sona ermesinden beyanname verilmesine ve tahakkuk eden verginin ilk taksitinin ödenmesine kadar geçen süre,

-Tahakkuk eden verginin diğer taksitlerinin ödenmesine kadar geçen süre,

-Mükellefin vergi borcunu zamanında ödememesi nedeniyle ortaya çıkan ve genellikle cezaya ya da faize tabi olan süre. Verginin zamanında ödenmemesi halinde uygulanacak ceza ve faiz haddi enflasyon oranının altında kaldığı sürece, verginin ödenmeyerek ucuz finansman kaynağı olarak kullanılması mükellefler için

<sup>78</sup> Gürbüzler, s.2; Pierre-Richard Agénor and Peter J. Montiel, **Macroeconomic Development**, 2.Edition, Princeton University Press, New Jersey, 1999, s.148.

<sup>79</sup> Şenatalar, s.20.

<sup>80</sup> Osman Pehlivan, “Enflasyonun Vergi Sistemi Üzerindeki Etkisi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 137, Ocak 1993, s.54.

cazip hale gelecektir. Böylece verginin daha geç ödenmesi veya hiç ödenmemesi durumları ile karşı karşıya kalınacaktır<sup>81</sup>.

Tahsil süresindeki gecikmeye bağlı olarak enflasyon döneminde devletin elde ettiği her birim paranın gerçek satın alma gücü, enflasyon hızı ölçüsünde azalmaktadır. Bu azalmayı şöyle formüle edebiliriz;

$$G = 1 / (1+e)^n$$

Bu formülde G, bugün tahakkuk etmiş fakat (n) dönem sonra tahsil edilecek “bir” liralık vergi hâsılatının bugünkü değerini; e, enflasyon oranını; n, de gecikme süresini göstermektedir<sup>82</sup>.

Vergi tahsilâtındaki gecikme sürelerinin ve enflasyon oranının vergi gelirlerinin reel değerine etkisi aşağıdaki tabloda yer almaktadır:

**Tablo:1.1**

Aylık Enflasyon Oran	A Y L A R												
	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	0.91	0.90	0.89
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	0.92	0.89	0.86	0.84	0.81	0.79	0.77	0.74	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	0.62
5	1.00	0.95	0.91	0.86	0.82	0.78	0.75	0.71	0.68	0.64	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
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

<sup>81</sup> Gürbüzler, s.6.

<sup>82</sup> Uluatam, *Enflasyon...*, s.64.

Bu tablo, vergi sisteminin fiyat esnekliğinin bire eşit olduğu varsayımı altında, çeşitli gecikme sürelerinin ve enflasyon oranlarının vergi gelirlerinin reel değeri üzerindeki etkisini hesaplamak için kullanılabilir. Enflasyon oranı sıfır iken, gecikme süresi ne olursa olsun veya gecikme süresi sıfır iken, enflasyon oranı ne olursa olsun vergi gelirlerinin reel değeri aynı kalmaktadır. Tabloda yer alan her bir sütun belirli bir gecikme süresinde enflasyon oranı arttıkça ve her bir satırda belirli bir enflasyon oranında gecikme süresi uzadıkça, vergi gelirlerinin reel değerinin azalacağını göstermektedir<sup>83</sup>. Örneğin, aylık ortalama enflasyon oranı %5 ve vergi sisteminin ortalama aylık gecikme süresi 3 ay iken, vergi gelirlerinin reel değerindeki azalma %14 olmaktadır. Enflasyon oranı aynı iken, gecikme süresi 12 aya çıktığında vergi gelirlerindeki azalma %44 olmaktadır<sup>84</sup>.

Vergilerin esnekliği, enflasyonun vergi gelirlerini nasıl etkileyeceğini belirleyen önemli faktörlerdendir. Vergi gelirlerinin esnekliği de vergi tarifesinin yapısına ve gelir dağılımına bağlıdır. Gelişmiş ülkelerin vergi sistemlerinin esnekliği genel olarak daha yüksektir. Gelir üzerinden alınan vergilerin oranı da yüksektir. Gelişmekte olan ülkeler de ise, gelir vergisinin fazla bir ağırlığı yoktur. Ayrıca yüksek enflasyonun gelir vergisi tarifesini hızla aşındırması sonucunda vergi dilimleri sık sık revize edilir. Gelişmekte olan ülkelerin vergi sistemlerinin esnekliği genel olarak düşüktür. Bu çerçevede enflasyon oranı sabitken vergi sistemlerinin esneklik değerlerine bağlı olarak, gecikme süreleri vergi gelirlerinin reel değerleri üzerinde farklı etkilerde bulunacaktır. Enflasyon oranı sabitken vergi sistemin fiyat esnekliği bire yaklaştıkça ve gecikme süresi kısaldıkça, enflasyonun vergilerin reel değeri üzerindeki etkisi azalmaktadır. Buna karşılık gecikme süresi kısa iken, esneklik büyüdükçe vergilerin reel değeri artmaktadır<sup>85</sup>.

Sonuç olarak, vergilerin çoğunun kaynakta kesildiği, peşin vergi uygulamasının yaygın olduğu ve muhasebe sisteminin vergi matrahının erken tespitini mümkün kıldığı ülkelerde gecikme süresi fazla uzun olmayacaktır. Enflasyonun olmadığı bir ortamda da vergilerin ödenmesindeki gecikme herhangi bir sorun çıkarmamaktadır. Buna karşın vergilerin toplanmasındaki gecikme veri olduğunda enflasyon oranı ne derece yüksek olursa vergi hâsılatının reel değeri de o

<sup>83</sup> Pehlivan, s.55.

<sup>84</sup> Vergi tahsilâtındaki zaman aralığı nedeniyle meydana gelen vergi değeri aşınması konusunda daha detaylı tablo için bkz: Tekin, s.93.

<sup>85</sup> Gürbüzler, s.8.

derece düşük olacaktır. Yine bir ülkede toplam vergi gelirleri içerisinde gelir vergisinin payı ne kadar fazla ise devletin uğradığı reel vergi kaybı o kadar fazla olacaktır<sup>86</sup>.

## **D.ENFLASYONUN GELİR VERGİSİ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİNİN GİDERİLMESİ**

Gelir vergisinde fiyat artışları sonucu ortaya çıkan olumsuz etkilerin giderilmesi, belirli bir gerçek gelir tutarının fiyat artışları ne olursa olsun aynı vergi yüküne tabi olması anlamına gelir. Yani, belirli bir gelir düzeyinde sadece fiyat değişimleri nedeniyle nominal olarak artması veya eksilmesi sonucunda gerçek vergi yükünde bir değişim olmaması demektir. Buna karşılık nominal vergi tutarında fiyat değişimlerine bağlı olarak bir değişim olacaktır<sup>87</sup>.

Enflasyonun gelir vergisi üzerindeki etkisini giderme yollarından en etkili olanı, muafiyet, istisna ve gelir dilimleri gibi parasal değerlerle ifade edilen, vergi unsurlarında ayarlama yapmaktır. İstisna ve muafiyetlere ilişkin sayısal değerlerin, endeks sayıları ile çarpılmaları veya başka yollarla yükseltilmeleri gerekmektedir. Artan oranlı gelir vergisi tarifesindeki oranların azaltılmasından çok, dilimlerin büyütülmesi daha etkili bir yöntemdir. Bu da gelir dilimlerinin bir endeksle ya da uygun bir katsayı ile çarpılması yoluyla sağlanır<sup>88</sup>.

### **1.VERGİLENDİRİLEBİLİR GELİR İLE İLGİLİ DÜZELTMELER**

Enflasyonun gelir vergisi üzerindeki etkisi iki aşamada ortaya çıkar. Birincisi, vergi matrahında meydana gelen değişim yani vergilendirilebilir net gelir tutarındaki değişimdir. İkincisi ise, vergi uygulamasında nominal olarak belirlenmiş istisnalar, indirimler ve tarife dilimleri gibi unsurlar üzerindeki değişimdir.

Vergilendirilebilir gelirdeki etkilenme ve değişim de stoklar, amortisman, borç ve alacaklar, sermaye kazançları gibi faktörlerde ortaya çıkar. Bu faktörlerden ilk ikisi daha çok firmaları ilgilendirirken, son ikisi hem firmaları hem de kişileri ilgilendirir.

<sup>86</sup> Pehlivan, s.56 .

<sup>87</sup> Şenatalar, s.135.

<sup>88</sup> Tekin, s.92.

Fiyatlar genel düzeyinde sürekli bir artış söz konusu ise stoklar elden çıkarıldıkça yeni fiyatlarla satılacağı için, eski maliyetlerin kullanılması kârın şişmesine yol açar. Eğer stokların değerlendirilmesinde LİFO (son giren ilk çıkar) yöntemi uygulanırsa bu sakınca belli bir ölçüde engellenebilir. Bu yöntemde satılan malın maliyeti son alınan birimin fiyatına göre tespit edilir. Eğer satılan miktarın toplamı son fiyata göre alınan miktarı aşarsa, aşan miktar için sondan bir önce alınan malların fiyatı kullanılır<sup>89</sup>. Böylece vergilendirilecek olan gelir gerçeği yansıtmayacak şekilde büyümemiş olur. Bu etkinin tam olarak giderilmesi ancak stoklara ait gerçek maliyetlerin fiyat artış oranında yükseltilerek düzeltilmesi ile mümkündür.

Amortismanda da eski maliyetin kullanılması, fiyat artışları karşısında giderlerin gerçek tutarını düşürür ve kârı şişirir. Amortisman ayrılan sabit varlıklar, stoklara oranla enflasyondan daha fazla etkilenirler. Bunun nedeni de sabit varlıkların devir hızının stoklara göre daha düşük olmasıdır. Fiyat artışlarının olumsuz etkisini gidermek için sabit varlıkların maliyetini enflasyona göre yükseltmek ve amortismanı da bu tutara göre hesaplamak gerekmektedir<sup>90</sup>. Fiyat artışları karşısında sermaye teçhizatının fiyatı büyük oranda arttığı için eski teçhizata tanınan amortisman paylarının toplamı, eskidiği zaman yerine konulacak yeni teçhizatın maliyetini karşılamaya yeterli olmayacaktır. Bundan dolayı hem vergi bakımından hem de diğer maksatlarla firmaların, asıl maliyet yerine yenileme maliyeti üzerinden indirim yapmalarına veya asıl maliyeti fiyatlar genel düzeyi endeksine göre yukarı doğru ayarlamalarına izin verilmesi gerekmektedir<sup>91</sup>. Bu yöntemin uygulama olanağı düşük olduğu için hızlandırılmış amortisman yöntemi kullanılır. Hızlandırılmış amortisman metodunun uygulanması ile vergi ödemeleri geciktirilmektedir. Bu da yatırımın o anki değerini düşürmektedir. Yani daha sonraki yıllarda ödenecek verginin o anki ödenecek vergiye oranla değeri daha düşük olacaktır. Hızlandırılmış amortismanın diğer bir yararı da işletme içinde kullanılabilir fon arzını artırmasıdır. Verginin ertelenmesi yoluyla sağlanan bu kullanılabilir fon devletin işletmeye verdiği bir çeşit faizsiz kredi niteliğindedir. Özellikle sermaye ve

<sup>89</sup> John F. Due, **Maliye Bir İktisadi Analiz**, Üçüncü Baskı, Çevirenler: Sevim Görgün, İzzettin Önder, İstanbul Üniversitesi Yayınları No:1241, İktisat Fakültesi No:206, Maliye Enstitüsü No:27, İstanbul: Faktülteler Matbaası, 1967, s.186.

<sup>90</sup> Şenatalar, s.136.

<sup>91</sup> Due, **Maliye...**, s.182.



kredi piyasasının gelişmemiş olduğu ülkelerde hızlandırılmış amortisman yöntemi yatırımcılar için önemli finansman imkanları sağlamaktadır<sup>92</sup>.

Enflasyon dolayısıyla borçların gerçek değeri düşer ve bunun sonucunda da borçlular için bir gelir artışı meydana gelir. Alacaklılar da gelir kaybına katlanmak zorunda kalmaktadır. Fiyat artışları dolayısıyla düşen borç tutarı nedeniyle sağlanan gelir artışı vergilendirilebilir gelire eklenmelidir.

Fiyat artışlarının vergilendirilebilir gelir üzerindeki etkilerinden birisi de sermaye kazançlarıdır. Taşınır ve taşınmaz sermaye türlerinin tutarı enflasyonla birlikte yükselecektir. Eğer bu yükselişin hızı ile fiyat artış hızı eşit ise gerçek bir gelir artışı söz konusu olmayacaktır. Ama değerdeki artış fiyat artış hızının geçerse gerçek bir gelir artışı söz konusu olacaktır. Sermaye kalemleri genellikle elde edilişlerinden sonra belli bir süre içerisinde elden çıkartılmaları durumunda diğer vergi türleri gibi vergilendirilirler. Ancak belli bir sürenin aşılması durumunda sermaye kazancı ya hiç vergiye tabi olmayacak ya da diğer gelir türlerine göre daha düşük oranda bir vergiye tabi olacaktır. Enflasyona karşı sermaye kazançlarında yapılması gereken ayarlama, elde etme maliyetlerinin fiyat artışlarına göre yükseltilmesidir. Bu durumda enflasyona göre ayarlanmış sermaye kazancı, net satış fiyatı ile eski maliyetin fiyat artışları oranında büyütülmüş tutarı arasındaki farka eşittir. Böylece sermaye kazancının fiyat artışları dışında kalan gerçek gelir artışı vergilendirilmiş olacaktır<sup>93</sup>.

## 2.YASAMA ORGANININ TAKDİR YETKİSİNİ KULLANARAK DEĞİŞİKLİK YAPMASI

Yasama organı vergi kanunlarında hukuk normları çerçevesinde dilediği değişikliği yapabilir. Ancak enflasyonun bozucu etkisini tam olarak giderici tedbirler alamamaktadır. Vergi tarifeleri ve diğer unsurların bir çeşit katsayıya bağlandığı varsayılırsa böyle bir çözümün daha etkili olacağı kabul edilebilir<sup>94</sup>. Çünkü yasama organı genellikle gerekli değişiklikleri yapmakta geç kalmaktadır. Aynı şekilde yasama organının bu konudaki takdir yetkisi siyasi tercihler yönünden istismara açıktır.

<sup>92</sup> Esfender Korkmaz, *İktisadi Gelişme ve Mali Sistem*, İstanbul: Lebib Yalkın Matbaası, 2003, s.220.

<sup>93</sup> Şenatalar, s.137.

<sup>94</sup> Bedî N. Feyzioglu, *Enflasyonu Vergi Sistemi Üzerindeki Etkileri*, İstanbul: İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü, 1976, s.78.



### 3.OTOMATİK GÖSTERGE YÖNTEMİ

Bu yönteme göre kamu personelinin maaş ve ücretleri belli bir fiyat endeksine göre otomatik olarak yükseltilmektedir. Genel fiyat artışına bağlı olarak bir endeks saptanacak ve vergi tarifelerindeki dilimler, muafiyet ve istisnalar bu endeksle çarpılacaktır. Bu yöntemin uygulanması ile mükellefler bazı avantajlara sahip olurlar. Enflasyon hızının gerisinde kalan gelir vergisi tarifeleri, en az geçim indirimi, muafiyet ve istisnalar yükümlülerin zarar görmesine fırsat verilmeden enflasyon hızına paralel olarak düzeltilebilecektir<sup>95</sup>.

Otomatik gösterge yönteminin devlet açısından avantajları ve dezavantajları vardır. Bu uygulama devletin bütçe ve maliye politikasında önemli bir faktör olarak göz önünde tutulma zorunluluğunda olacaktır. Eğer devlet gelirleri enflasyon nedeniyle ortaya çıkan hâsılat fazlalığına güvenilerek saptanıyorsa bu gelirler ilke olarak geçici olduğu için uzun dönemde bunlara güvenilmez. Enflasyondan dolayı vergi baskısı arttığında devlet bu baskıyı hafifletmek zorunda kalacak ve bunu takdir yetkisini kullanarak yapmaya çalışacaktır. Bu şekilde alınan önlemlerin etkileri de birdenbire ortaya çıkacağı için devlet bütçesi üzerinde olumsuz etkiler ortaya çıkacaktır. Ama devlet gerekli ayarlamaları sık ve düşük oranda yapmayı tercih ederse bu şekilde olumsuz etkilerin hafifletilmesi sağlanmış olacaktır. Böylece iktisadi değişkenlerin zararlı yükseliş veya düşüşlerine de engel olunacaktır.

Devlet açısından dezavantaj olan bir durum, vergi gelirlerinde azalmanın görülmesidir. Ancak bu da sistemin gidişatı içerisinde ilk dönemlerde görülecek durumdur. Takip eden yıllarda ise sistemin oturması ile bu olumsuz durum ortadan kalkacaktır<sup>96</sup>. Devlet açısından bu yöntemin bir diğer sakıncası ise, devletin vergi gelirlerini konjonktürel durumlara göre ayarlayamamasıdır. Sistemin uygulanması ile birlikte gelir vergisinin otomatik istikrar sağlayıcı özelliği azalacaktır<sup>97</sup>.

Otomatik gösterge yöntemi aslında yasama organının tam yetkili olduğu durumun tersidir. Çünkü burada fiyat artışlarının gelir vergisi üzerindeki olumsuz etkisini giderme amacıyla uygulanacak yöntemin ilkeleri önceden belirlenmiştir. Karar organı burada yetkili değildir, sadece öngörölmüş işlemleri yapmakla yetinir.

<sup>95</sup> Tekin, s.96.

<sup>96</sup> Feyzioğlu, s.80.

<sup>97</sup> Tekin, s.96.

Böylece, otomatik gösterge yöntemi ile belirli bir endekse göre yapılan ayarlama ile fiyat artışlarının vergi yükünü yükseltmesi önlenir<sup>98</sup>.

#### 4. KATSAYI YÖNTEMİ

Katsayı yöntemi, yasama organının takdir yetkisini kullanarak değişiklik yapması yöntemi ile otomatik gösterge yönteminin arasında yer alan bir yöntemdir. Yasama organının karar vermesi yönünden birinci yönteme yaklaşırken, belirli zamanlarda değiştirilmesi gerektiği varsayılan bir sistem olması yönüyle de otomatik gösterge yöntemine benzemektedir. Bu yöntemde katsayı artışları, daha çok baskı gruplarının etkisiyle ve bütçe görüşmeleri sonucunda tespit edilmektedir. Dolayısıyla otomatik gösterge yöntemi gibi enflasyon oranını yakından takip etmesi beklenmemelidir. Buna karşın devletin iktisadi ve mali politikalarının yürütülmesinde daha fazla serbestlik sağlamaktadır<sup>99</sup>.

#### 5.VERGİ ORANLARININ FİYAT YÜKSELİŞLERİ İLE ORANTILI OLARAK İNDİRİLMESİ YÖNTEMİ

Enflasyonla mücadelenin temelindeki amaç, bütün gelir düzeylerinin yaklaşık olarak temel yıldaki oranlarla vergilemeye devam etmektir. Bütün bu yöntemlerde genel olarak başlangıç yılında geçerli olan vergi oranlarının sosyal bakımdan istenen gelir vergisi yükünü yansıttığı varsayılır. Bundan dolayı, vergi oranlarında azalma yönünde yapılacak bir değişiklik enflasyonun istenmeyen etkisini giderici bir yöntem olarak kullanılabilir. Bu yöntemin uygulanması sonucunda bütün vergi yükümlüleri için ortalama vergi oranlarında bir düşme ve bunun sonucu olarak da vergi tarifesindeki artan oranlılıkta bir azalma olacaktır<sup>100</sup>.

Sonuç olarak, enflasyonun vergi sistemindeki etkilerini gidermek ve vergi sistemindeki değişkenleri ayarlamak için bir model seçmek gerekirse bu katsayı yöntemi ile otomatik gösterge yöntemlerinin bileşiminden oluşan bir model olmalıdır. Katsayı belirlenirken uygun bir enflasyon oranı üzerinde gösterge oluşturulmalı ancak söz konusu göstergeye mutlak surette uyulması zorunluluğu olmamalıdır. Bütçe gerekleri ile söz konusu gösterge arasında uyumu sağlayacak katsayının objektif ve en uygun bir şekilde tespit edilmesi gerekir. Katsayı

<sup>98</sup> Şenatalar, s.140.

<sup>99</sup> Feyzioğlu, s.82.

<sup>100</sup> Tekin, s.98-99.

yönteminin objektifleştirilmesi ve otomatik gösterge yöntemine yaklaştırılması ile uzun vadede devlet gelirlerinin planlanması bakımından da faydalı olacaktır<sup>101</sup>.

#### **IV.ENFLASYONLA MÜCADELE VE İSTİKRAR POLİTİKASI ARACI OLARAK GELİR VERGİSİNİN ETKİNLİĞİ**

Maliye politikası, vergilerin ve kamu harcamalarının konjonktür dalgalanmalarının azaltılmasına ve enflasyon ile deflasyondan uzak tam istihdam ekonomisinin devamına yardım etmek amacıyla. Böylece vergiler ve kamu harcamalarından oluşan maliye politikası, istikrar sağlamaya yönelmiş para politikası ile birlikte enflasyona meydan vermeden ekonomide yüksek bir istihdam ve gelişme sağlamaya çalışacaktır<sup>102</sup>.

##### **A.İHTİYARİ MALİYE POLİTİKASI OLARAK GELİR VERGİSİ**

Bir ekonomide maliye politikasıyla ilgili kararlar politik düşüncelerden etkilenmektedir. Bütçe yasası, yeni bir vergi yasası veya değişikliği gibi konularda son söz parlamentoya aittir. Dolayısıyla, maliye politikası politikacıların seçim görüntüsünü de etkileyecektir. Bundan dolayıdır ki; ekonomide kamu harcamalarının artırılması ve vergilerin azaltılması programı politikacılar için çekici olduğu halde, kamu harcamalarının azaltılması ve vergilerin artırılması programı çekici olamamaktadır. Böylece maliye politikası kararları ekonomi için istikrarsızlığın temel kaynağı olabilir. Politik kaygılar sonucu, örneğin, enflasyon döneminde sürekli bütçe açığı programı izlenir veya seçimler öncesi verilen teşviklerle genişletici maliye politikası uygulanırsa, ekonomik koşullar yerine politik koşullar tarafından belirlenen böyle bir maliye politikasının istikrar sağlama görevini yerine getirmesi beklenemez. Zamanlaması iyi olan bir maliye politikasının istikrar sağlayacağı da muhakkaktır<sup>103</sup>. Ancak istikrar sağlayıcı politikalarda meydana gelecek gecikme o politikaların etkisini azaltacaktır. Gecikme de, tedbire olan ihtiyaç ile bu ihtiyacın kabulü arasındaki gecikme, kabulle harekete geçme arasındaki gecikme ve alınan tedbirlerle bunların dengeye getirici neticeleri arasındaki gecikme

<sup>101</sup> Feyzioğlu, s.82.

<sup>102</sup> Samuelson, s.388.

<sup>103</sup> Beyhan Ataç, **Maliye Politikası**, Genişletilmiş Altıncı Baskı, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Vakfı Yayınları, No:118, 2002, s.47.

olarak üç şekilde ortaya çıkabilir<sup>104</sup>. Öte yandan alınan kararlar belli gecikmelerle ekonomik birimlere yansıdığı için bu gecikme nedeniyle ekonomik birimler kararlara karşı tepki geliştirme olanağına kavuşur. Bu ise ihtiyari maliye politikasının hedeflerine ulaşmasını engelleyici bir durumdur<sup>105</sup>.

İhtiyari maliye politikası, ekonomideki dalgalanmaları önlemek için bir araç olarak kullanılan kamu harcamaları ve gelirlerinde yapılması gereken düzenlemeleri içermekte ve bunların etkili bir biçimde yapılabilmesi için devletin karar organlarınınca periyodik olarak bazı kararların alınmasını gerektirmektedir. Bu tür maliye politikasının genel özelliği, bir ekonomide istikrarı sağlamak için alınması gereken önlemlerin maliye politikasını yürütmekle görevli siyasi karar birimlerinin takdirine dayanmasıdır. Böylece devlet kamu harcamaları ve gelirlerinde birtakım iradi değişiklikler yaparak bu politikaları yürütür<sup>106</sup>.

İstikrar sağlayıcı maliye politikası, üç enflasyon tipinden ancak talep enflasyonunu giderecek etki yapar. Maliye politikası araçlarının etkisi doğrudan harcamalar ve toplam talep üzerindedir. Eğer fiyat artışlarının başlangıç sebebi toplam talepteki otonom bir artışsa devlet vergileri artırarak veya kamu harcamalarını kısarak enflasyonist baskıyı giderebilir<sup>107</sup>. Maliye politikası enflasyonu düşürmede iki önemli zayıflığa maruz kalır ki, bu zayıflıklar da etkinliğini azaltır. Birincisi, vergiler artırıldığı zaman tüketim kısılır ve maaşlar üzerinde baskı oluşur. Eğer maaşlar üzerinde güçlü kontroller uygulanmazsa sınırlayıcı etkiler ortadan kalkabilir. Enflasyona karşı maliye politikası, ister vergilerdeki artış olsun, isterse kamu harcamalarındaki azalış şeklinde olsun, maliyet enflasyonu karşısında etkili değildir. Maliyet enflasyonuna karşı sendikal faaliyetlerden ve monopol gücünden kaynaklanan fiyatlanmadan dolayı (marjinal maliyetin üzerinde belirlenen fiyat) maliye politikasının etkinliği fazla değildir<sup>108</sup>.

Enflasyonla mücadelede vergi politikaları bir yandan talebi kısmaya çalışırken diğer yandan da toplam talep ile toplam arz arasındaki dengeyi sağlamaya

<sup>104</sup> G. L. Bach, "Para Ve Maliye Politikasının Gözden Geçirilmesi", Tercüme Eden: Sevim Görgün, **Maliye Enstitüsü Tercümeleleri**, Birinci Seri, İstanbul Üniversitesi Yayınları No:1114, İktisat Fakültesi No:164, Maliye Enstitüsü No:18, İstanbul: İsmail Akgün Matbaası, 1965, s.203.

<sup>105</sup> Faruk Ö. Çolak, **İktisadın İlkeleri**, Ankara: Alkım Yayınevi, 1996, s.558.

<sup>106</sup> Ataç, s.118.

<sup>107</sup> Görgün, s.112.

<sup>108</sup> John F. Due, **Government Finance: Economics Of The Public Sector**, Fourth Edition, The Irwin Series In Economics, September 1968, s.283.

ve ekonomideki tıkanıklıkları gidermeye çalışmaktadır. Yine teşvik edici vergi politikaları ile de ekonomide toplam arz, toplam talep düzeyine yükseltilmeye çalışılacaktır. Enflasyonla mücadelede kısa dönemde asıl amaç efektif talep seviyesini düşürmek olduğu için devlet bütçeleri fazla verecektir. Devlet bu bütçe fazlasını iki yolla sağlar, ya kamu harcamalarından kısıntılar yapacak ya da vergi oranlarını artırarak vergilendirilmeyen vergi kaynaklarını vergilendirecektir. Kamu harcamalarını azaltmak ve vergileri sabit tutmak suretiyle bütçe fazlası meydana getirmek efektif talebi her zaman kısmayabilir. Enflasyon dönemlerinde istihdam ve milli gelir seviyesi yüksek olduğundan kişilerin ellerinde özel harcamalar için kullanabilecekleri likit kıymetler fazladır. Bundan dolayı vergi mükelleflerinin vergi yükleri azaltılmazsa, kamu harcamalarındaki azalmalar yerini özel harcamalardaki artışlara bırakabilir<sup>109</sup>.

Vergi artışının toplam talebi kısıcı etkisi kaynak kullanan kamu harcamalarında yapılacak eş miktar bir indirimin etkisinden daha azdır. Çünkü vergilerin tasarruflardan ödenen kısmı harcama miktarını etkilemez. Çeşitli vergilerin özel harcamaları kısıcı etkisi birbirinden farklıdır ve vergiyi ödeyen kesimin marjinal tüketim eğilimine ve verginin matrahına göre değişir. Marjinal tüketim eğiliminin değeri gelir seviyesine, gelir dağılımına ve ekonominin genel seviyesine göre değişmekle birlikte gelirin bir birim artması halinde tüketim harcamalarında meydana gelen artış bu eğilimi belirler. Genellikle gelir seviyesi arttıkça marjinal tüketim eğilimi azalmaktadır<sup>110</sup>. Marjinal tüketim eğilimleri yüksek olan ve tasarruflarını eritmek veya borçlanmak suretiyle tüketim seviyelerini koruma olanakları sınırlı olan düşük gelir gruplarından alınan vergiler özel harcamaları daha fazla kısar. Düşük gelir grupları üzerindeki vergi yükünü artıracak bu tür politikalar vergi adaletine ters düşmektedir<sup>111</sup>. Gelir üzerinden alınan vergiler, talebi tüketim malları veya harcamalar üzerinde alınan vergilere göre daha az etkiler. Bunun nedeni de gelir vergisinin bir kısmının tasarruflardan ödenmesi ve gelir vergisinin atıl para depolarından veya servetin paraya çevrilmesiyle elde edilen fonlardan yapılan tüketim harcamalarını kapsamamasıdır. En az geçim indiriminin azaltılması da talep üzerinde kısıcı etki yapacaktır. Ancak bu gibi önlemler çoğu sabit gelirli oldukları

<sup>109</sup> Türk, s.113.

<sup>110</sup> Memduh Yaşa, **Kamu Maliyesine Giriş**, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No:1835, İşletme Fakültesi No:18, İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1973, s.121.

<sup>111</sup> Salih Turhan, **Vergi Teorisi**, Birinci Baskı, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No:2348, İktisat Fakültesi No:397, Maliye Enstitüsü No:57, İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1977, s.430.



için enflasyondan dolayı en fazla reel gelir kaybına uğrayan düşük gelirlilerin milli gelirden aldığı payı daha da düşüreceği için, sosyal adalet açısından olumsuz bir durumdur<sup>112</sup>.

Vergi artışlarına karşı mükelleflerin göstereceği tepkiler iki şekilde olabilir. Birincisi, vergi mükellefleri ödedikleri vergilerden dolayı kullanılabilir gelirleri azaldığı için eski gelir düzeylerini ve yaşama standartlarını korumayı düşünebilirler. Böyle bir tepki ile özellikle vergi mükelleflerinin gelire karşı olan talep elastikiyetinin sert olması halinde karşılaşılır. Vergilerin bu şekilde bir etki meydana getirebilmesi, işçilerin daha fazla çalışmaya ve boş zamanlarını daha fazla değerlendirmeye razı olmaları ile mümkündür. Vergi mükelleflerinin gelirini artırdığı için verginin bu etkisine “gelir etkisi” denir. İkincisi verginin “ikame etkisidir” ve vergilere karşı mükelleflerin direnmelerini ifade eder. Fazla çalışıp fazla vergi ödemektense dinlenmeyi tercih etmeleri şeklinde ortaya çıkar. Vergi mükellefleri böyle bir tepkiyi gelire karşı olan taleplerinin elastikiyetinin yüksek olması halinde gösterirler ve fazla çalışmaktan ve ek iş yapmaktan kaçınırlar. Bu durumda maliye politikası kapsamında enflasyonla mücadelede verginin gelir etkisi artırılırken ikame etkisinin ortaya çıkması önlenmelidir<sup>113</sup>.

Bütün vergiler gelir etkisine sahipken, ikame etkisine sahip olmayabilir. Gelir etkisi sonucunda da birikimleri ve gelecekteki tüketimi korumak için bugünün tüketimi azaltılır<sup>114</sup>. Düşük gelir gruplarında gelir vergisinde bir artışın etkileri geniş çapta ücretler üzerinde belirir. Aynı gayri safi geliri elde eden kişilerin tabi olacağı vergi oranındaki bir artışın etkileri de kişisel durumlara göre farklı olacaktır. Aynı gelire sahip kişilerden evli olanla bekâr olanın veya evli olup çocuğu olanla çocuğu olmayanın katlanacağı fedakârlık eşit değildir<sup>115</sup>.

Enflasyonla mücadelede vergi yükünün artırılmasına özellikle klasik maliyeciler tarafından bazı itirazlar gelmiştir. Bu itirazlar; iş hayatının vergilerdeki değişimlerden etkilenebileceği, idareye yetki devri yapmaksızın vergi sistemini ayarlanabilir hale getirmenin politik güçlükler doğuracağı, vergi sistemi üzerindeki

<sup>112</sup> Görgün, s.117.

<sup>113</sup> Türk, s.116.

<sup>114</sup> Richard A. Musgrave, **The Theory of Public Finance**, New York, McGraw-Hill Book Company, 1959, s.168.

<sup>115</sup> Süleyman Barda, “Enflasyon ve Vergi Politikası”, **Maliye Enstitüsü Konferansları Dördüncü Seri**, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No:804, İktisat Fakültesi No:105, Maliye Enstitüsü No:6, İstanbul: Sermet Matbaası, 1959, s.220.



değişiklik ve ayarlamaların yapılmasında zaman hatası olabileceği, bütçe dengesinden uzaklaşılabilmesi şeklinde belli noktalarda toplanabilir<sup>116</sup>.

## B.OTOMATİK İSTİKRAR POLİTİKASI OLARAK GELİR VERGİSİ

Kamu harcamalarının ve gelirlerinin milli gelir üzerindeki etkisine verilen önemden dolayı ekonomiyi istikrara kavuşturmak için otomatik stabilizatör olarak isimlendirilen bir takım mali araçlar kullanılmaktadır. Hiçbir iradi ve yasal işleme gerek kalmaksızın durgunluk döneminde otomatik olarak bir bütçe açığı ve enflasyon döneminde de otomatik olarak bir bütçe fazlası meydana gelecektir. Bu görüşün temel dayanağı iradi olarak gerçekleştirilen maliye politikası, meydana getirdiği belirsizlikler dolayısıyla tehlikeli olabilmekte ve bu politikanın amacına ulaşabilmesinde birtakım politik engellerin ve geleceği tahmin edebilme zorluklarının mevcut olmasıdır. Zaten kamu harcamalarında ve gelirlerinde milli gelir düzeyinden kaynaklanan otomatik değişiklikler ekonominin yapısındaki mevcut dalgalanmaları hafifleten istikrar kuvvetleri olmaktadır. Örneğin, bir ekonomide fiyat artışlarına veya gerçek gelirin yükselmesine bağlı olarak nominal gelir arttıkça vergi matrahları artacak ve böylece vergi oranları değişmeden vergi hasılatı artacaktır<sup>117</sup>. Çağdaş gelişmiş ekonomiler bu tür istikrar güçleri ile geniş ölçüde donatılmış bulunmaktadır. Bundan dolayı otomatik istikrar sağlayıcı araçların, ekonomilerin kendiliğinden düzenlenmesindeki rolü her geçen gün artmaktadır.<sup>118</sup>

Gelir vergisi, bugün birçok ülkede önemli bir gelir kaynağıdır ve dolaysız vergilerin çoğu şahsi gelir vergisinden kaynaklanır. Gelir vergisi genellikle artan oranlı bir tarife yapısı ile uygulanmaktadır. Ekonominin gelişme dönemlerinde vergi hâsılatı vergi matrahından daha hızlı artmakta ve vergi mükelleflerinin harcamalarını arttırmalarına engel olmaktadır. Ayrıca, gelir vergisi kaynakta kesme usulü ile tahsil edildiği zaman vergi kaçakçılığı ortadan kalkmakta, verginin gelir esnekliği yükselmektedir. Vergi, mükellefi kullanılabilir gelirden mahrum ettiği için özel tüketim ve yatırım harcamaları mükellefin geliri ile orantılı olarak artmamaktadır. Ekonominin daralma dönemlerinde vergi mükelleflerinin ödedikleri verginin ortalama oranı düşmekte ve mükellefler bir vergi indiriminden yararlanır hale gelmektedir. Böylece gelirlerin azalmasına rağmen harcamalarına geniş ölçüde

<sup>116</sup> Türk, s.114.

<sup>117</sup> Ataç, s.121-122.

<sup>118</sup> Tekin, s.83.

devam edebilmektedirler. Buna göre gelir vergisi ekonominin refah döneminde özel harcamaları kısıcıcı ve ekonomiyi daraltıcı yönde etkilerken, ekonominin daralma dönemlerinde özel harcamaların düşmesine engel olmakta ve ekonomide genişletici etkiler meydana getirmektedir<sup>119</sup>.

Gelir vergisinin otomatik istikrar sağlayıcı olarak kullanılabilmesi için bazı özellikler taşıması gerekmektedir. Bu özellikler şunlardır:

-Gelir vergisi artan oranlı bir tarife yapısıyla kişisel ve ailesel durumları dikkate alınmalıdır. Artan oranlılığın derecesi ne kadar kuvvetli olursa söz konusu verginin istikrar sağlayıcı etkisi de o derecede artar.

-Muafiyet ve istisnaların kapsamı ne kadar geniş tutulur ve mükelleflerin vergiden kanuni veya kanuni olmayan bir şekilde kaçınma yönünde tepkileri ne kadar yüksek olursa, o oranda gelir vergisinin matrahının aşınması ve istikrarı sağlamada etkinliğinin azalması durumları ortaya çıkar.

-Gelir vergisinin, kaynakta kesme veya beyanname yoluyla tahsili de istikrar sağlayıcı özelliğini etkiler. Vergiyi doğuran olay ile vergi tahsili arasında uzun bir süre geçen beyanname usulü ile vergi tahsil ediliyorsa istikrar sağlayıcı özelliği ya azalacak ya da gecikmeli olarak ortaya çıkacaktır<sup>120</sup>.

-Gelir vergisi genel bir vergi olmalı ve her türlü kazancı vergilendirmelidir.

-Gelir vergisi yükümlülerinin önemli bir kısmı gelir vergisinin en düşük gelir dilimlerinde bulunmamalıdır<sup>121</sup>.

-Vergilerin esnekliği de istikrar sağlayıcı olma özelliğini etkilemektedir. Esnekliği en az olan vergiler sabit oranlı tarifeye sahip vergilerdir ve bu vergilerde gelir düzeyindeki değişiklikler vergi miktarına etki etmemektedir. Bu vergilerde vergi hâsılatı ancak vergi yükümlüleri, yükümlülüklerini yerine getirmediği zaman değişecektir. Oransal tarifeli vergilerin esnekliği de, vergi matrahının gayri safi milli hâsıladaki değişikliklere karşı duyarlılığına bağlıdır. Tek oranlı vergilerde vergi hâsılatının otomatik esnekliği vergi matrahının esnekliğine, yani gelirdeki

<sup>119</sup> Türk, s.99; Dinler, s.453.

<sup>120</sup> Turhan, s.409-410.

<sup>121</sup> Türk, s.100.

değişikliklere karşı vergi matrahının tepkisine bağlıdır. Artan oranlı tarifelerde otomatik istikrar sağlama etkisi daha belirgindir. Vergi matrahının esnekliği yanında vergi matrahındaki değişikliklere karşı ortalama vergi oranında meydana gelecek değişikliklerde bu durumu etkilemektedir. Çünkü bu durumda geliri artan kişiler daha yüksek oranda vergilendirilecek ve yalnızca ödedikleri vergi mutlak olarak artmakla kalmayacak verginin gelir düzeyine oranı da büyüyecektir. Esnekliği en yüksek olan vergi, genellikle artan oranlı olarak düzenlenen, kişisel gelir vergisidir. Bu artan oranlılıktan dolayı da ekonominin genişleme döneminde gelir vergilerinin hâsılatı vergi matrahından daha hızlı artmakta ve vergi yükümlülerinin harcamalarını arttırmalarına engel olmaktadır<sup>122</sup>.

Otomatik stabilizatörlerle istikrarın sağlanması bazı olumsuz etkiler ortaya çıkarabilmektedir. Şahsi gelir vergisi içinde mükelleflerin ağır bir biçimde vergilendirilmeleri söz konusu olacaktır. Bir yandan devletin iktisadi hayatın refah devrelerinde transfer harcamalarını azaltması diğer yandan da gelir vergileriyle bazı mükelleflerin ağır bir şekilde vergilendirilmesi, iktisadi istikrar bakımından istenmeyen durumlar ortaya çıkaracaktır. Öte yandan otomatik stabilizatörlerle istikrar sağlansa bile bunun en az toplumsal maliyetle sağlanıp sağlanmadığı tartışma konusu olacaktır. Ekonomik dalgalanmalar kişiler tarafından bilinçli olarak alınan kararların sonuçları olarak ortaya çıktıklarına göre, devletin de bilinçli olarak alacağı maliye politikası tedbirlerinin daha etkili olacağı söylenebilir<sup>123</sup>. Bu açıdan otomatik düzenleyicilerin uygulama alanının genellikle kısa dönem iktisadi istikrar amaçları ile sınırlı olduğu söylenebilir<sup>124</sup>.

### **C.GELİR DAĞILIMINI DENKLEŞTİRİCİ POLİTİKA OLARAK GELİR VERGİSİ**

Gelir dağılımı, ekonomik bir kavram olarak, milli gelirin dağılımı anlamında kullanılır. Daha dar anlamıyla kişisel gelir dağılımı ise, milli gelirin toplumdaki bireyler arasındaki dağılımı olarak tanımlanabilir. Günümüzde gerek gelişmiş, gerekse az gelişmiş ülkelerde milli gelir bireyler arasında eşit olmayan bir şekilde dağılmıştır. Gelir dağılımındaki eşitsizliğin birçok nedeni olsa da bunlardan en

<sup>122</sup> Ataç, s.126.

<sup>123</sup> Türk, s.103.

<sup>124</sup> G. K. Shaw, **Maliye Politikası**, Çeviren: Ömer Faruk Batirel, İstanbul: İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını, 1975, s.45.

önemlisi servet ve kapital dağılımındaki eşitsizliklerdir. Günümüzde gelir dağılımındaki eşitsizliğin bir diğer nedeni de ücret hadleri arasındaki farktır. Modern toplumda kişi gelirlerinin çoğunun ücretlerden oluştuğunu göz önüne alırsak, ücret hadleri arasındaki farklılaşmanın gelir dağılımındaki eşitsizliği geniş oranda etkileyeceği düşünülebilir<sup>125</sup>.

Fonksiyonel gelir dağılımı, üretim süreci sonunda meydana gelen hâsılanın faktörler arasında paylaşılmasıdır. Yani, hasılanın ne kadarının ücret-maaş geliri, ne kadarının rant geliri, ne kadarının faiz geliri ve ne kadarının kâr geliri şeklinde dağılmasıyla ilgilidir. Gelirin fonksiyonel dağılımı bir ülkenin gelişmişlik seviyesi hakkında sağlıklı bilgiler verebilir. Gelişmiş ülkelerde iktisadi kalkınmanın başlangıç dönemlerinde tarım kesimi milli gelirden en büyük payı alırken, gelişme düzeyi yükseldikçe ücretlilerin payının arttığı gözlenmiştir. Gelişmekte olan ülkelerde ise tarım kesiminin milli gelirdeki payı önemini korurken ücretlilerin geliri nispi olarak daha düşüktür<sup>126</sup>.

Kişisel gelir dağılımı ise, gelirin nasıl, nerede ve ne şekilde elde edildiğini değil, sadece bireylerin ve tüketici birimlerin belirli bir süre boyunca elde ettikleri gelir miktarını göz önünde tutar. Bundan dolayı kişiler arasındaki gelir eşitsizlikleri araştırılırken daha çok kişisel gelir dağılımı kavramına başvurulur<sup>127</sup>.

Kamu kesimi bu bağlamda gelir dağılımını iki yönden etkiler. Kamu kesimi fonksiyonel gelir dağılımını etkiler, çünkü faktör gelirlerinin belirlenmesinde önemli rol oynayan büyük bir üretim alanıdır. İkinci olarak, vergi yükü ve kamu hizmetlerin yararının dağılımı kişiler arası gelir dağılımının değişmesinde etkili olur<sup>128</sup>.

Vergilerin gelirin dağılımı, yani belli bir dönem içerisinde üretilen hizmetlerin, dayanıklı ve dayanıksız tüketim mallarının ve yatırım mallarının kişileri ve toplumsal gruplar arasındaki dağılımı üzerindeki etkileri önemlidir. Çeşitli gruplara intikal eden tüketim ve yatırım mallarında verginin sebep olduğu değişmelerin karşılaştırılması, verginin hâsıla dağılımı üzerindeki etkilerini ortaya koyar. Buna göre, vergi değişmeleri hâsıla dağılımını iki şekilde etkiler. Birincisi,

<sup>125</sup> Tekin, s.74.

<sup>126</sup> Mahmut Bilen, Muharrem Es, "Gelir Dağılımı Sorunu ve Çözümünde Yeni Arayışlar", **Yönetim Ve Siyasette Etik Sempozyumu**, Adapazarı: 1998, s.378.

<sup>127</sup> Türk, s.309; Dinler, s.262; Erdoğan Alkin, **İktisat**, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1992, s.149.

<sup>128</sup> Görgün, s.29.

çeşitli grupların tüketim ve yatırım harcamalarının seviyesini etkileyerek; ikincisi ise, çeşitli gruplar için değişik önlemler taşıyan tüketim mallarının fiyatını ve yatırımların maliyetini etkileyerek hâsıla dağılımını değiştirir<sup>129</sup>.

En önemli kamu geliri olan vergiler, mükelleflerden karşılıksız olarak alınır ve vergilerin alınmasında mükelleflerin mali durumu yani vergi ödeme gücü göz önünde bulundurulur. Vergi ödeme gücü, mükelleflerin elde ettiği gelir, sahip olunan servet ve harcama gücü gibi ekonomik faktörlere bağlıdır. Mükelleflerden, karşılıksız cebre dayalı olarak alınan vergiler, konusu ne olursa olsun mükellefin gelirinden ödendiğine göre mükelleflerin vergiyi ödemediği önce sahip oldukları gelir ile vergiyi ödedikten sonra sahip oldukları gelir birbirinden farklıdır. Varlıklı sosyal tabakalar diğer tabakalara göre daha fazla vergi ödeme gücüne sahip olduklarından ve çağdaş vergilendirme tekniğinin de en az geçim indirimi, artan oranlılık gibi araçlarla mükelleflerin gerçek ödeme güçleriyle orantılı olarak vergilendirilmesine imkân tanımakta ve sonuçta zenginler fakirlerden daha fazla vergi ödemektedirler. Buna göre çağdaş devletlerin vergi sistemlerinin ve bu sistemlerin kabul ettikleri vergilendirme tekniklerinin gelir dağılımındaki eşitsizlikleri giderici yönde etkiye bulunduğu söylenebilir<sup>130</sup>.

Bu konuda kamu harcamalarının, vergilerin, karşılıksız ödemelerin ve kamu hizmetlerinin kişilerin refahı üzerindeki etkileri birlikte düşünülmelidir. Eğer vergi sisteminde yüksek gelirlilerden alınan vergilere ve kamu hizmetlerinde düşük gelirlilere yarar sağlayan hizmetlere ağırlık verilirse, kaynak kullanan kamu harcamaları ve karşılıksız ödemeler daha çok düşük gelirlilere ve işsizlere gelir sağlıyorsa, gelir bölüşümünde farklar azalır. Örneğin, kamu gelirlerinin büyük bir kısmının artan oranlı gelir vergilerinden veya servet vergilerinden elde edilmesi, gelir dağılımındaki farkları giderici etki yapacaktır. Ama vergilerin büyük bir kısmını düşük gelirliler ödüyorsa, kamu harcamaları ve karşılıksız ödemeler yüksek gelirlilerin gelirini artırıyor ise gelir bölüşümündeki farklar artacaktır. Örneğin, azalan ya da eş oranlı bir gelir vergisi tarifesi kullanılıyorsa veya vergi gelirleri içerisinde

---

<sup>129</sup> Korkut Boratov, **Kamu Maliyesi ve Gelir Dağılımı**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, No:196-178, Ankara: Sevinç Matbaası, 1965, s.155.

<sup>130</sup> Türk, s.322-323.

zorunlu tüketim mallarından alınan vergilerin oranı fazla ise, kamu ekonomisinin gelir dağılımı üzerindeki etkisi farkları artıracak nitelikte olacaktır<sup>131</sup>.

Kişisel gelir vergilerinin artan oranlı olduğunu düşünürsek ve bu vergilerin yansımayacağını kabul edersek, gelir dağılımı üzerinde eşitleyici bir etkisi olduğu sonucuna ulaşabiliriz<sup>132</sup>. Artan oranlı gelir vergisinin gelir dağılımı üzerindeki eşitleyici etkisi aşağıda belirtilen varsayımlar altında doğrudur:

-Kişisel gelir vergisinin gelir dağılımını eşitleyici yönde etkilemesi için gelir vergisinin genel bir vergi olması, yani her çeşit kazanç ve iratları aynı vergi tarifesi ile vergilendirmesi gerekmektedir.

-Gelir Vergisi Kanununun yapısında vergiden kaçınma kurumları olmaması gerekir. İstisna ve muafiyetler, götürü usul ile vergilendirmeler gibi vergiden kaçınma kurumları mevcutsa, vergi karşısında eşitlik ilkesi bozulur ve tüketici birimler arasında milli gelirin dağılımı eşitsizlik yönünde bozulur.

-Vergilendirme tekniği açısından her çeşit kazanç ve iratlarda vergi tarhiyatı aynı yöntemle yapılmalıdır. Genellikle vergi tarhiyatının kaynakta kesme (stopaj) yöntemiyle yapılması halinde vergi kaçakçılığı önlenmiş olur. Bildirime dayanan vergi tarhiyatı vergi kaçakçılığına daha elverişlidir. Bundan dolayı bildirime dayanan vergi tarhiyatı vergi idaresine yükümlülerce verilen bildirimlerin doğruluğu sağlanmadıkça gelir dağılımını eşitlemezler, tersine eşitsizliğe doğru götürürler<sup>133</sup>.

Bu varsayımlar altında artan oranlı bir verginin gelir dağılımında eşitsizliği giderdiğini, azalan oranlı bir verginin ise eşitsizlikleri artırdığını söyleyebiliriz. Sabit oranlı bir vergi ise gelir dağılımı üzerinde etkide bulunmaz. Eğer ekonomik kalkınmayı hızlandırmak için sermaye geliri elde edenler lehine konulan teşvik önlemleri, vergi kaçakçılığı ya da vergiden kaçınma yollarının varlığı nedeniyle artan oranlı tarife düz ya da azalan oranlı tarifeye dönüşüyorsa, gelir dağılımı düşük gelirliler aleyhine bozulur. Bu durumda negatif gelir vergisi ile gelir dağılımının düzeltilmesi yoluna gidilebilir. Negatif gelir vergisi, bir kimsenin saptanan gelir düzeyinin üstünde gelir elde edememesi durumunda devlet tarafından bu kimseye

<sup>131</sup> Görgün, s.32.

<sup>132</sup> Dalton, s.133; Dinler, s.267.

<sup>133</sup> Türk, s.324; Tekin, s.78.



vergi ödenmesi (transfer harcaması ile<sup>134</sup>) anlayışına dayanır. Böylece en az geçim düzeyinin altında gelir elde eden dar gelirliilere bir ödemede bulunulacaktır. Negatif vergi ödemesi yapılmasının olumsuz yönü ise iş gücü arzında meydana gelebilecek olumsuz etkilerdir<sup>135</sup>.

Artan oranlılığın hangi noktadan itibaren gelir dağılımını denkleştirmeye sebep olacağını kesin olarak söylemek mümkün değildir. Çünkü hangi artan oranlılık ölçüsünün eşit nispi fedakârlığı gerektirdiği bilinmez. Artan oranlılık kıstası hakkında sadece siyasi bakımdan karar verilebilir. Yetkili siyasi organlar eşit nispi fedakârlığın sağlanması için zorunlu kabul ettiğinden daha kuvvetli bir artan oranlılığa karar verirse gerçek bir yeniden dağıtım sağlar. Ama bu yeniden dağıtımın da gerçekte ne kadar büyük olduğunu saptamak olanağı yoktur. Artan oranlılığın saptanması sırasında yeniden dağıtım amacı güdülyorsa, artan oranlılığa karar veren siyasi mercilerin görüşüne göre bir yeniden dağıtım da oluşur<sup>136</sup>.

Enflasyonu da gelir vergisinin gelir dağılımını denkleştirici fonksiyonu ile beraber değerlendirirsek, öncelikle enflasyon sonucu vergi yükü dağılımı değişmektedir. Yukarıda sayılan enflasyonun bozucu etkileri sonucu ve mükelleflerin parasal gelirlerinin hızla artması ile indirimler, muafiyetler ve vergi tarifeleri hızla eriyecektir. Bundan dolayı düşük gelirliilerin vergi borcunda bir artış meydana gelecektir. Enflasyon nedeniyle düşük gelir gruplarının üst tarife dilimlerine geçmesi vergilemenin adalet ilkesiyle uyuşmamaktadır. Böylece enflasyon ortamında gelir vergisinin gelir dağılımını eşitsizlik yönünde daha da olumsuz etkileyeceğini söyleyebiliriz.

## D.ENFLASYONUN BİR VERGİ OLARAK KULLANILMASI

Hükümetlere alışılmış vergiye benzer bir şekilde gelir sağladığı için ve bu gelir enflasyon aracılığıyla elde edildiği için ekonomi literatüründe bu gelir kaynağı “Enflasyon Vergisi” şeklinde tanımlanmaktadır. Hükümet para basarak, satın aldığı mal ve hizmetlerin bedelini ödeyebilir. Belirli bir gelir düzeyi ve faiz oranı karşısında halk elinde belirli bir reel para stoku bulundurmamak istiyorsa elindeki nominal parayı enflasyon oranında arttırması gerekmektedir. Burada enflasyon vergi oranına, reel

<sup>134</sup> Musgrave, s.270.

<sup>135</sup> Şener, s.161-162.

<sup>136</sup> Heinz Haller, **Maliye Politikası Teorik Esasları ve Temel Problemleri**, Çeviren: Salih Turhan, 3. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1994, s.288.

para talebi de vergi tabanına karşılık gelmektedir. Kısaca, belirli bir enflasyon düzeyi, sabit bir para talebi düzeyinde hükümete para basmak yoluyla gelir elde etme imkânı sağlamaktadır. Bu yolla halk paralarını gelirine denk düşecek düzeyin altına indirmek zorunda bırakıldığı için bu olay “Enflasyon Vergisi” olarak ifade edilmektedir. Gelirin bir bölümü nominal para stokunu arttırmak amacıyla kullanılmak zorunda olduğu için, halk gelirinden daha az harcamak ve aradaki farkı devlete aktarmak zorunda bırakılmaktadır<sup>137</sup>. Böylece enflasyon bir vergi gibi fonksiyon görürken, bir yandan kişiler gelirlerinden daha az faydalanmak zorunda bırakılıyor, diğer yandan da devlet kamu harcamaları için fazladan bir gelir sağlamış olur<sup>138</sup>.

Her şeyden önce enflasyon vergisi, enflasyon aracılığıyla elde edilmekte ve bir vergi gibi fonksiyon görmektedir<sup>139</sup>. Enflasyonla dolaylı vergiler arasında bir benzerlik vardır. Enflasyon da vergiler gibi satın alma gücünün bir kısmının insanın elinden alınarak devlete aktarılması imkânı vermektedir. Aynı zamanda hem dolaylı vergiler hem de enflasyon, yüklenenlerce “az hissedilir” bir karakter taşır. Enflasyon vergisinin yüklenenlerce az hissedilmesi, siyasal karar organlarının diğer vergilerden gelir elde etme yerine neden enflasyoncu finansmanı tercih ettiğini açık bir şekilde ortaya koymaktadır<sup>140</sup>.

Ancak, bu benzerliklere rağmen enflasyonu vergiden ayıran çok önemli bazı nitelikleri de gözden kaçırmamak gerekir.

-İlk olarak enflasyon, diğer vergilerden farklı olarak, yasama organının onayıyla oluşturulmaz.

-Elde edilen gelir yalnızca devlete gitmez, özel kesimle devlet arasında paylaşılır.

<sup>137</sup> Ahmet Ulusoy, Murat Çetin, “Türkiye’de Enflasyon Vergisi Gelirlerinin Boyutları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 98, s.73.

<sup>138</sup> Rudiger Dornbusch, Stanley Fischer, Richard Startz, **Macroeconomics**, New York: Irwin McGraw-Hill, 7.th Edition, 1998, s.461.

<sup>139</sup> Harry G. Johnson, **Essays in Monetary Economics**, Second Edition, London: George Allen and Unwin Ltd, 1969, s.125.

<sup>140</sup> Uluatam, **Enflasyon...**, s.31.

-Vergi, önceden belirlenmiş tarifelere göre muayyen zamanlarda ve muayyen usullere göre mükelleflerden toplanmak suretiyle elde edilen gelirdir. Hâlbuki enflasyon yoluyla elde edilen gelirin miktarı ve zamanı önceden bilinmemektedir.

-Normal vergiler, ekonomiden toplanmak suretiyle elde edildiği halde, enflasyon vergisi sadece harcamak yani, ekonomiye ilave etmek suretiyle elde edilmiş olmaktadır<sup>141</sup>.

Belli bir enflasyon oranında halk milli gelirle orantılı olarak elinde belirli miktarda ve reel olarak para bulundurmaya isteyecektir. Büyüyen bir ekonomide halkın muamele güdüsüyle talep edeceği reel para miktarı artacağı için hükümet enflasyonist bir baskıya yol açmaksızın piyasadaki para arzını artırabilir. Yani, para stokundaki artış, reel büyüme sonucu halkın reel para talebinde görülen artıştan büyük değilse, hükümet enflasyonist baskıya neden olmaksızın para basmak suretiyle gelir elde edebilir. Hükümetin para basmak suretiyle elde ettiği bu gelire de “senyoraj geliri” denir<sup>142</sup>. Devlet para basmak suretiyle iki ayrı biçimde gelir elde eder. Birincisi, ekonominin ufaklık para gereksinimini karşılamak amacıyla madeni para basmak suretiyle sağlamış olduğu gelir. İkincisi ise, devletin kâğıt para basmak ve bunu piyasaya sürmek suretiyle elde etmiş olduğu gelirdir<sup>143</sup>.

Reel gelirdeki büyüme bir yana bırakılırsa halkın ek nominal nakit ankes tutmasının tek sebebi enflasyonun etkisini denkleştirmektir. Reel gelirden herhangi bir büyümenin olmadığını varsayarsak uzun dönemde halk reel ankeslerini sabit tutacaktır. Ancak fiyatlar genel düzeyinde artış olduğu zaman nominal ankes stokunun satın alma gücü düşecektir. Reel ankeslerin değerini sabit tutabilmek için halk nominal ankeslerini enflasyonun neden olduğu etkiyi dekleştirecek şekilde takviye etmek zorundadır<sup>144</sup>.

Halk enflasyonun elindeki reel para dengesi üzerindeki etkisini gidermek için nominal para dengesine ilavede bulunurken, gelirin bir bölümünü nominal para dengesini arttırmak için kullanır. Bunu bir örnekle açıklarsak, herhangi bir kimsenin bu yıl 200.000.000 TL gelire sahip olduğunu varsayalım. Yıl boyunca enflasyon, bu

<sup>141</sup> Ulusoy, Çetin, s.74.

<sup>142</sup> Mankiw, s.182; Jale Yalınpala, “Senyoraj, Enflasyon Vergisi ve İç Borçlanma İlişkisi”, Çukurova Üniversitesi, İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı:1, Yıl:1998, s.100.

<sup>143</sup> Herekman, s.187.

<sup>144</sup> Çolak, s.605.

kişinin reel para dengesinin değerini azaltacaktır. Bu nedenle söz konusu kişi para dengesinin reel dengesini sabit tutmak için gelirin belli bir miktarını (örneğin 50.000.000 TL'sini) banka hesabına yatıracaktır. Bu durumda 50.000.000 TL'yi harcamalar için kullanamayacaktır. Örnekteki kişi, elde tuttuğu para olarak 50.000.000 TL tasarruf etmiş gibi görünse de gerçekte nominal para dengesine yaptığı bu 50.000.000 TL'lik ek, refahını reel olarak arttırmamıştır. Söz konusu kişinin tüm yaptığı, enflasyon sonucu refahındaki azalışa engel olmaktır.

Bu kaybın nedeni, enflasyon sebebiyle reel para dengesindeki aşınma ve dolayısıyla satın alma gücündeki azalmadır. Bu nedenle enflasyon, reel para dengesi üzerinden alınan bir vergi olarak da görülecektir<sup>145</sup>.

Enflasyon ortamında para devamlı olarak reel değerini kaybettiği için hane halkı reel para dengesini sabit tutabilmek için ya elinde tuttuğu nominal para miktarını artırmaya ya da ulusal paradan kaçmaya başlar. Bu reel para dengesindeki çökme durumu özellikle hiperenflasyonların tipik özelliğidir. İnsanlar ulusal paralarını ellerinde tutmanın çok maliyetli olduğunu, her geçen gün paranın değer kaybetmesinden dolayı fark eder. Gelecekteki fiyat artışlarından sakınmak için ulusal paradan kurtulmaya çalışır. Böylece hızlı artan fiyat dinamiği nakit ikamesine yol açar ki, bu durumun bir diğer adı da dolarizasyondur<sup>146</sup>.

Enflasyonun bir tür “Gizli Vergilendirme Yöntemi” olarak görülmesi, günümüzde destek görmektedir. Milton Friedman, devletin enflasyondan yararlandığını, enflasyon yoluyla bir kanuna dayanmadan gelir elde ettiğini ileri sürmektedir. Ona göre, “Enflasyon sona erdirilirse devlet bir kanuna dayanmadan elde etmekte olduğu gelirden mahrum kalacak ve enflasyonun sona ermesiyle belki geçici olmakla birlikte ekonomik faaliyetlerde bir miktar gerileme, yavaşlama ve oldukça yüksek bir işsizlik dönemi ortaya çıkabilecektir”. Ekonomik durgunluk ve işsizliğin artması gibi sorunlarla karşılaşmak istemeyen hükümetler için enflasyonun gizli bir siyasal araç olduğunu ifade eden Friedman, bu nedenle enflasyonla

<sup>145</sup> Ulusoy, Çetin, s.74.

<sup>146</sup> Osman Altuğ, “Karşılıklı Etkileşim Yaklaşımı İçinde Finansal Sorunların Çözüm Yolları”, *Yeni Türkiye Dergisi*, Sayı:27, Mayıs-Haziran 1999, s.255; Coşkun Can Aktan, Utku Utkulu, Selahattin Togay, *Nasıl Bir Para Sistemi?*, Birinci Baskı, İstanbul: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası, 1998, s.29.

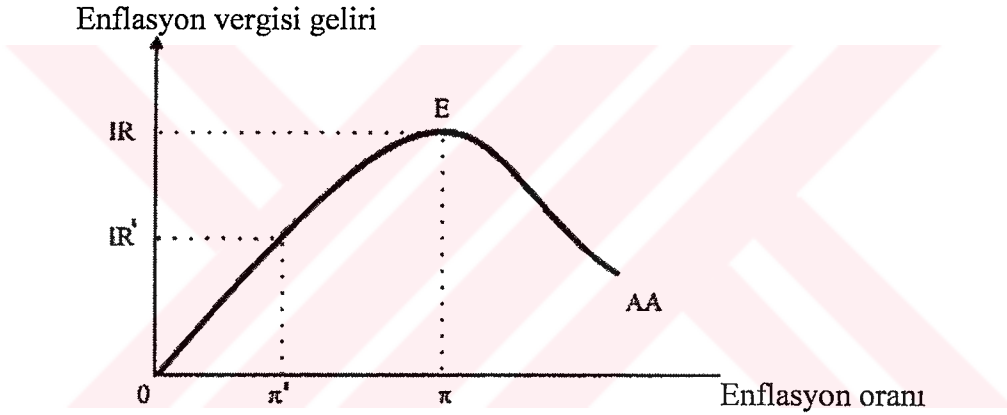
doğrudan doğruya savaşmak ve enflasyonu engellemek yerine enflasyonla birlikte yaşamının şartlarını düzenlemesi gerektiğini belirtmektedir<sup>147</sup>.

Hükümetin enflasyon vergisi yoluyla elde edeceği gelir miktarı şu eşitlikle bulunabilir;

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

Burada IR = enflasyon vergisi, M = reel para talebi, P = enflasyon oranı, y = reel gelir, i = nominal faiz oranıdır. Beklenen enflasyon vergisi geliri, reel para balanslarının (reel parasal taban) enflasyon oranı ile çarpılması sonucu elde edilmektedir<sup>148</sup>.

**Şekil:1.1 Enflasyon İle Enflasyon Vergisi Arasındaki İlişki**



Kaynak: Dornbusch, Fischer, Startz, s.463; İlker Parasız, **Enflasyon-Kriz-Ayarlamalar**, Bursa: Ezgi Kitabevi Yayınları, Mart 2001, s.26

Şekilde gösterilen eğri, enflasyon vergisi “Laffer Eğrisidir”. Enflasyon oranı sıfır olduğunda, devletler enflasyondan gelir elde edemezler. Enflasyon oranı yükseldikçe devletlerin enflasyon vergisi olarak elde ettikleri gelir de yükselir<sup>149</sup>. Ama enflasyon oranı yükseldikçe elde tutulan ulusal paranın maliyeti yükseldiği için hane halkı elinde az bir miktar para tutmak isteyecektir. Bunun sonucu olarak da, reel para balansı da devletin aldığı enflasyon vergisi miktarı toplamı kadar düşecektir<sup>150</sup>. Yani, kişiler daha az para tutacak, bankalar da aşırı rezerv bulundurmamaya

<sup>147</sup> Ulusoy, Çetin, s.75.

<sup>148</sup> Özbilen, “Vergi Yükümlülükleri...”, s.52; Dornbusch, Fischer, Startz, s.462.

<sup>149</sup> Agénor and Montiel, s.146.

<sup>150</sup> Altuğ, s.255.

çalışacaklar ve devletin aldığı enflasyon vergisi hâsılatı düşecektir. Şekilde bu durum E noktası ile ifade edilmektedir. E noktası enflasyon aracılığı ile toplanabilecek maksimum enflasyon vergisi miktarını vermektedir ve bu noktadan itibaren devletin elde ettiği gelir azalmaya başlayacaktır<sup>151</sup>. İlk aşamada para arzındaki yüzde artış para talebindeki yüzde azalıştan büyük olduğu için enflasyon vergisi artmaktadır. Ancak bu iki yüzde değişimin eşitlendiği noktada (E noktası) enflasyon vergisi hâsılatı duracaktır. Para basılmaya devam edilmesi durumunda para talebindeki yüzde azalış para arzındaki yüzde artıştan büyük olacağı için enflasyon vergisi geliri (senyoraj) yavaş yavaş azalmaya başlayacaktır<sup>152</sup>.

Devletin enflasyon vasıtasıyla gelir sağlamasının temel nedeni, bunun yerine uygulamak zorunda kalacağı vergileri arttırma yönteminden doğacak tepkilerden çekinmesidir. Ayrıca, emisyon ile vergi gelirlerini arttırmak yasamayla gerektirmeyen bir olaydır. Bu yüzden, ülkedeki karar organları yasama organının onayına gerek duymadan hiçbir sorumluluğu olmaksızın, daha ucuz ve daha kolay buldukları için enflasyonu tercih etmektedirler. Devletin, kamu harcamalarını arttırmasına karşılık, bunların finansmanını vergi almadan sağlaması, ancak kişilerin satın alma gücünde azalma yaparak mümkün olmaktadır. Önemli olan, kişilerin ellerindeki kaynakların kamu kesimine aktararak kullanıma sunulmasıdır.

Enflasyon oranı, elde para olarak tutulan servet unsurlarından fiilen katlanılan maliyeti gösterdiğine göre, bu enflasyon vergisinin miktarı, elde tutulan para miktarı ve tutma süresi ile doğru orantılı olmaktadır. Devletin emisyon ile sağladığı parayı kullanması yani harcamada bulunması, bu para miktarı kadar özel kesimden kamu kesimine bir kaynak aktarılmasını sağlayacaktır. Ayrıca, açık finansmanın meydana getireceği enflasyonist ortam yüzünden, devlet kendi borçlarını daha ucuza ödeyerek, özel kesimden kamu kesimine bir kere daha kaynak aktarmış olacaktır. Devletin açık finansman yoluyla oluşturduğu enflasyon gelirleri bu fiyat artışından daha yavaş artan kişilerin gerçek gelirlerinin azalmasına ve geliri daha yavaş artanlardan daha hızlı artanlara doğru bir gelir aktarması sonucu ortaya çıkacaktır<sup>153</sup>.

<sup>151</sup> Parasız, *Enflasyon-Kriz...*, s.26.

<sup>152</sup> Maria-José Gutiérrez and Jesús Vázquez, "Explosive Hyperinflation, Inflation Tax Laffer Curve and Modeling The Use Of Money", <http://www.ehu.es/mariajoseGutierrez/hyper.pdf>.

<sup>153</sup> Ulusoy, Çetin, s.76.



Para arzının genişlemesiyle yükselen fiyatlar genel düzeyi vergi matrahını da artırmaktadır. Artan oranlı vergi tarifesi ile birlikte özel kesimden kamu kesimine daha fazla gelir aktarılmaktadır. Devlet enflasyon dönemlerinde artan oranlılık vasıtasıyla daha fazla gelir elde ederken kişiler artan gelirlerine karşılık daha fazla vergi ödemek zorunda kalmakta ve harcama güçlerinin zayıflaması sonucu ortaya çıkmaktadır<sup>154</sup>. Enflasyon, özellikle gelir vergisinin önemli bir gelir kaynağı olduğu vergi sistemlerinde devlete ödenen para miktarını artırmaktadır. Enflasyon dönemlerinde insanların gelirleri reel olarak yükselmekte, gelirlerde sadece nominal olarak yükselme olmasına rağmen, devlete ödenen verginin payı daha hızlı arttığı için kişiler daha az harcama yapmak zorunda kalmaktadır<sup>155\*</sup>.

## V.ENFLASYONUN MALİ TABLOLARA ETKİLERİ

Muhasebe, bir örgütün kaynaklarının oluşumunu ve bu kaynakların kullanılma biçimini, örgütün işlemleri sonucunda bu kaynaklarda meydana gelen artışları, azalışları ve örgütün finansal açıdan durumunu açıklayan bilgileri üreten, bunları ilgili kişi ve kuruluşlara ileten bir bilgi sistemidir. Kuruluş şekli ve büyüklüğü ne olursa olsun işletmelerdeki eylemlerin birçoğu kıymet hareketlerine neden olur. Mali işlemler olarak isimlendirilen bu işlemler işletmelerde varlık ve kaynaklarda değişime neden olur<sup>156</sup>.

Mali tablolar; bir firmanın mali durumunu, faaliyet sonuçlarını ve finansal yönden gelişmesini değerlendirebilmek, gelişme yönlerini saptayabilmek ve o firma ile ilgili geleceğe yönelik tahminlerde bulunabilmek için yardımcı olan tablolardır. Mali tablolarda yer alan kalemler arasındaki ilişkiler ve bunların gösterdiği eğilimler firmalar arasında yapılan karşılaştırmalar açısından önemlidir. Mali tablolar deyimi ise, şu tabloları kapsamaktadır: Bilânço, gelir tablosu, dağıtılmamış kârlar tablosu, öz sermaye değişim tablosu, net işletme sermayesi değişim tablosu, nakit akım tablosu,

<sup>154</sup> Robert Schenk, "Taxing With Inflation", <http://ingrimayne.saintjoe.edu/econ/optional/HideTaxes.html>.

<sup>155</sup> Özbilen, "Vergi Yükümlülükleri...", s.53.

\* Bu konuda bir model denemesi için bkz: Preston J. Miller, "The Jointly Optimal Inflation Tax, Income Tax Structure, And Transfers", Federal Reserve Bank of Minneapolis Research Department Staff Report 193, Revised January 1999, <http://minneapolisfed.org/research/sr/sr193.pdf>.

<sup>156</sup> Orhan Sevilengül, *Genel Muhasebe*, 9. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2000, s.9.

fon akım tablosu. Bu tablolarda yer alan verilere dayanılarak yapılan çözümlemelere de mali analiz denir<sup>157</sup>.

Mali tablolar, firmaların faaliyet sonuçları ve mali yapıları hakkında bilgi vermektedir. Bu bilgilerden yatırımcılar, firma ortakları, bankalar, alacaklılar, müşteriler, devlet, sendikalar ve firma yöneticileri faydalanmaktadır. Firma ortakları bu tabloları inceleyerek firmanın kârlılığı ve firmanın geleceği hakkında bilgi edinirler. Bu bilgiler çerçevesinde yatırım kararları verilir. Firmaların bankalarla olan ilişkilerinde de mali tablolar önemli bir yere sahiptir. Bankalar bu tabloları inceleyerek işletmelerin faiz ve anapara ödeme gücüne karar verirler. Firma alacaklıları bu tabloları inceleyerek alacaklarını zamanında alıp alamayacakları hakkında bilgi sahibi olurlar. Müşteriler de bağlı oldukları işletmenin devamlılığı konusunda bilgi alırlar ve ileri dönem için karar verirler. Mali tablolar devletle olan ilişkilerde vergi ve diğer yükümlülükler açısından önemli bir yer tutar. Böylece bu tablolardan birçok kesimin yararlandığını düşünürsek bu tablolardaki bilgilerin de gerçeği yansıtması gerekliliği kaçınılmaz olmaktadır<sup>158</sup>.

Enflasyon ortamında para değer ölçüsü olma özelliğini büyük oranda kaybetmektedir. Bu durumun mali tablolara yansımaları ise, mali tabloların sadece vergi hukukuna hizmet eden bir belge niteliği kazanmalarındır. Bunun dışında mali tablolar, yatırımcılar, müşteriler, yöneticiler açısından yanıltıcı ve çarpık sonuçlar verir hale gelecektir. Ortaya çıkan bu olumsuz sonuçları gidermek için enflasyon muhasebesi kullanılabilir. Böylece paranın kendi değerinde zaman içerisinde enflasyondan dolayı ortaya çıkan değişikliklerin etkileri giderilerek, gerçek durumun belirli kriterler içerisinde tespit olunmasına çalışılır<sup>159</sup>.

---

<sup>157</sup> Öztin Akgüç, **Mali Tablolar Analizi**, Genişletilmiş 9. Bası, İstanbul: Muhasebe Enstitüsü Yayın No: 64, Muhasebe Enstitüsü Eğitim ve Araştırma Vakfı Yayın No: 16, Eylül 1995, s.1-2.

<sup>158</sup> Aylin Çelik, "Fiyatlar Seviyesindeki Değişmelerin Mali Tablolara Etkileri Ve Enflasyon Muhasebesi: Enflasyon Muhasebesi Yöntemlerinden Fiyatlar Genel Seviyesi Modeli Uygulaması", (Uzmanlık Yeterlilik Tezi), Ankara: T.C. Merkez Bankası İstatistik Genel Müdürlüğü, Temmuz 2003, s.1.

<sup>159</sup> Mesut Zaloğlu, "Enflasyon, Enflasyonun Mali Tablolara Etkileri ve Enflasyon Muhasebesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl:21, Sayı:249, Mayıs 2001, s.171.

## A.ENFLASYONUN BİLÂNÇO ÜZERİNDE ETKİLERİ

### 1.ENFLASYONUN VARLIKLAR ÜZERİNE ETKİLERİ

Parasal varlıklar üzerindeki etkileri; para değerindeki değişimler karşısında nominal değerini koruyan, ancak satın alma güçleri fiyat hareketlerine göre ters yönde değişen varlıklar parasal varlıklardır. Bu varlıklar nominal değerlerini olduğu gibi korur. Örnek olarak; kasa ve bankalar, senetli ve senetsiz alacaklar, tahviller, depozitolar, gelir tahakkukları verilebilir<sup>160</sup>. Enflasyon bilânçonun aktif yapısında yer olan dönen varlıkları öncelikli olarak etkilemektedir. Nakit, alacak ve alacak senetleri enflasyon oranında küçülmektedir<sup>161</sup>.

Parasal olmayan varlıklar üzerindeki etkiler; para değerindeki değişmeye bağlı olarak nominal değeri değişen, ama satın alma güçleri aynı kalan varlıklara parasal olmayan varlıklar denir. Enflasyon dönemlerinde maddi duran varlıklardan amortisman tabi olmayan arazi ve arsaların maliyet değeri gerçek değerinin altında kalacağı için mali tablolarda yanıltıcı durumlar ortaya çıkacaktır.

Enflasyon döneminde, amortisman tabi olan varlıklardan makine ve teçhizat, binalar, taşıtlar ve demirbaşlar gerçek değerleri değişmemekle birlikte, bunların fiyatları fiyat hareketlerine bağlı olarak nominal değerleri değişmektedir. Bu değerler mali tablolarda maliyet değerleriyle gösterildiğinden ve amortismanlar bu değerler üzerinden ayrıldığı için, amortisman tutarları enflasyon dönemlerinde düşük kalmaktadır. Amortisman tutarının olması gerekenden düşük hesaplanması sonucunda da faaliyete ilişkin tablolardaki kâr olduğundan fazla görünmekte ve gerçek olmayan bir kâr oluşmaktadır<sup>162</sup>. Bu durum ise sermayenin bir kısmının kâr olarak dağıtılıp vergilenmesi demektir. Ayrıca, amortismanlar gerçek değerinin altında kalacağı için duran varlıkların ekonomik değerlerinin korunması ve yenilenmesi olanaksız hale gelecektir<sup>163</sup>.

Maddi olmayan duran varlıklardan ilk tesis ve taazzuv giderleri, tahvil ihraç giderleri, hisse senetleri emisyon primleri gibi paraya çevrilemeyen varlıklar

<sup>160</sup> Hasan Altuncu, "Enflasyon Varlıklar Ve Kaynaklar Üzerine Etkisi ve Enflasyon Muhasebesi", *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı:58, Nisan-Mayıs 2002, s.27.

<sup>161</sup> Zaloğlu, s.17; Lale Karabıyık, "Enflasyonun Finansal Analiz ve Finansal Kararlar Üzerine Etkileri", <http://iktisat.uludag.edu.tr/dergi>.

<sup>162</sup> Altuncu, s.27.

<sup>163</sup> Aylin Çelik, s.14.

enflasyon dönemlerinde olduklarından daha düşük olarak değeriyeceklerdir. Buna karşılık markalar, kira hakları gibi paraya çevrilebilen maddi olmayan duran varlıkların bir kısmının ise satın alma ve maliyet değeri bulunmaktadıdır. Bu değeri para değeriindeki değerişmelerden etkilenirler<sup>164</sup>.

Stoklar hesabı, işletmenin satmak, üretimde kullanmak veya tüketmek amacıyla edindiği ve bir yıldan az bir sürede kullanılabilecek veya paraya çevrilebilecek varlıklardan oluşmaktadıdır. Geleneksel muhasebe sisteminde stoklar, maliyet fiyatlarıyla değeriyecek ve fiyat artışları yansıtılmadığı için aktifin gerçek değeriinden daha düşük gözükmesine neden olmaktadır. Enflasyonun stoklar ve işletme üzerindeki etkisi, stok devir hızına ve stoklara yapılan yatırımın toplam aktifler içerisindeki oransal önemine göre değerişmektedir. Ayrıca stokların elde tutulma süresi ne kadar uzun olursa gerçek olmayan kâr tutarı daha fazla olmaktadır. Çünkü böyle bir durumda stokların satın alma fiyatı düşük, satış fiyatı ise fiyat artışları dolayısıyla yüksek olmaktadır<sup>165</sup>.

İştirakler, mali tablolarda edinildikleri tarihlerdeki maliyet değeri ile gösterildikleri için fiyat hareketlerinden etkilenirler.

Gelecek dönemlere ait giderler, işletme gelecek dönemde yararlanacağı hizmetin bedelini bugünün fiyatı üzerinden ödemiş olacağından kârlı olacak ve hizmetten yararlandııldığı yılda işletmenin kârında, işletmenin cari maliyet fiyatı ile ödemenin yapıldığı dönemdeki maliyet fiyatı arasındaki fark kadar fiktif kâr olacaktır ki bu da enflasyon kârıdır.

Herhangi bir varlık alımı için verilen avanslarda da eksik değerileme olacaktır. Örneğin, mal alımında alındığı dönem ile işletmeye girdiği dönem arasındaki zaman içinde fiyat artışları maliyete yansıtılmadığı için eksik değerileme ortaya çıkacaktır<sup>166</sup>.

<sup>164</sup> Altuncu, s.27.

<sup>165</sup> Aylin Çelik, s.13.

<sup>166</sup> Altuncu, s.28.

## 2.ENFLASYONUN KAYNAKLAR ÜZERİNE ETKİLERİ

Fiyatlar genel düzeyi yükselirken yükümlülükler kayıtlardaki tutarlar üzerinden ödeneceğinden, işletmenin gerçek borç yükü azalmakta ve öz sermayede gerçek bir artış olmamaktadır.

Öz sermaye, işletme sahiplerinin ve ortaklarının bilânço tarihinde işletmeye yapmış oldukları sermaye yatırımları ile işletme faaliyetleri sonucu sağlanan ve henüz işletmeden çekilmeyen sermaye artışlarıdır. Geleneksel muhasebe sisteminde değer artışları göz önüne alınmadığı için öz sermaye, olduğundan az görülecektir. Ayrıca öz sermaye kalemleri parasal değerler için kullanıldığında firma değer kaybına uğrayacaktır. Bu kayıplar geleneksel muhasebede dönem sonucuna yansımadağı için dönem kârı olduğundan yüksek gözükülecektir.

Sermaye yedekleri, sermaye hareketleri sebebiyle meydana gelen ve işletmede bırakılan tutarlar; kâr yedekleri ise, dağıtılmamış kârlardır. Ödenmiş sermayenin iki parçası olan hisse senedi ihraç primlerinin ve emisyon zararlarının da parasal olmayan kalemler gibi ve sermaye ile beraber düzeltilmesi gerekmektedir. Yasal yedeklerin de ayrıldıkları tarih esas alınarak düzeltilmeleri gerekmektedir. Düzeltmenin ilk yapıldığı dönemde diğer yedeklerde doğrudan bir düzeltme yapılmamakta ve düzeltilmiş bilânçodan bakiye kullanılmaktadır. Söz konusu bakiye düzeltilmiş aktif toplamından düzeltilmiş yabancı kaynaklar toplamı ile olağanüstü yedekler hariç düzeltilmiş öz sermaye unsurlarının çıkarılması sonucu elde edilen, geçmiş yıl kâr veya zararı tutarı olmaktadır<sup>167</sup>.

İşletme öz sermayesini parasal olmayan aktif kalemlere yatırırsa, fiyat yükselmeleri halinde aktif kalemler değer kazanacağı için, öz sermaye olumlu etkilenecektir. Öz sermaye nakit olarak tutulması halinde, fiyat artışları sonucu değer kaybı ortaya çıkacak ve öz sermaye olumsuz yönde etkilenecektir<sup>168</sup>.

Enflasyon ortamında yoğun olarak öz kaynak kullanan işletmelerin, borç kullanan işletmelere göre daha çok vergi ödemeleri söz konusu olmaktadır. Çünkü borç kullanan işletmeler bu borçlar için faiz, kur farkı gibi ödemeler veya değerlemeler yapmakta ve bunun sonucunda da finansman giderini vergi

<sup>167</sup> Aylin Çelik, s.17.

<sup>168</sup> Altuncu, s.28.

matrahından düşebilmektedir. Ama öz kaynak kullanan işletmelerin öz kaynaklarını nominal bedelle değerlemeleri gerektiği için herhangi bir finansman giderini matrahtan düşebilme olanakları bulunmamaktadır<sup>169</sup>.

## B.ENFLASYONUN GELİR TABLOSU ÜZERİNDE ETKİLERİ

İşletmenin gelir ve giderlerini toplayan ve bunların büyüklükleri hakkında bilgi veren tabloya “gelir tablosu” denir<sup>170</sup>. Enflasyon bilânço hesaplarına benzer şekilde gelir tablosu hesaplarını da etkileyecektir.

Gelir tablosunda satışlar, ücretler, faizler, enflasyonun etkilerini yansıtmaktadır. Amortismanlar ise, tarihi maliyetler (başlangıç satın alma değeri) üzerinden ayrıldıkları için, enflasyonun etkisini yansıtmamaktadırlar. Satışların enflasyonun etkilerini yansıtmaması seçilen stok değerlendirme yöntemine göre değişmektedir. İlk giren ilk çıkar (FİFO) yöntemi, cari maliyetler gösterilmediği için enflasyonun etkilerini tam olarak yansıtmamaktadır. Son giren ilk çıkar (LİFO) yönteminde ise, son giren malın maliyeti esas alındığından gelir tablosunda cari maliyetlere daha yakın bir değer ile gösterilmesi sebebiyle enflasyonun etkilerinin mali tablolara bir ölçüde yansıtıldığı söylenebilir<sup>171</sup>.

Gelir tablosunda satışların maliyeti ve amortismanlar enflasyona göre düzeltildikleri takdirde vergi öncesi kârın daha düşük çıkması beklenmektedir. Enflasyona göre düzeltilmemiş mali tablolarda vergi öncesi kâr üzerinden kesilen vergiler de olması gerekenden daha yüksek olmakta ve bu negatif nakit akışına neden olmaktadır. Kısaca, düzeltilmemiş gelir tablolarında net işletme kârları olması gerekenden yüksek gözükmekte ve yanıltıcı olabilmektedir. Buna bağlı olarak dağıtılan kârlar da olması gerekenden daha yüksek tutarlarda olmakta ve firma bu anlamda kârını değil, sermayesini dağıtmış olmaktadır<sup>172</sup>.

Enflasyonun başta bilânço ve gelir tablosu olmak üzere mali tablolar üzerindeki etkileri şöyle özetlenebilir:

<sup>169</sup> Celal Çelik, “Enflasyonun Mali Tablolar Üzerine Etkileri ve Enflasyon Muhasebesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl:20, Sayı:241, Eylül 2001, s.81.

<sup>170</sup> Sevilengül, s.534.

<sup>171</sup> Karabıyık, s.4.

<sup>172</sup> Aylin Çelik, s.17.



-Enflasyon tarihi maliyet esasına göre tutulan muhasebe kayıtlarının gerçeği yansıtmasına engel olmaktadır. Mali tablolarda görülen bazı rakamlar fiyat artışlarını takip edemez ve muhasebe sisteminin üretmiş olduğu tablolar tarihi bir belge olmanın ötesinde bir anlam ifade etmez<sup>173</sup>.

-Mali tablolardaki değişiklikler fiktif gelirlerin hesaplanmasına neden olur ve böylece gerçekte az kâr sağlayan veya zarar eden işletmelerin olduğundan daha kârlı görünmelerine yol açar. Dolayısıyla kurumlar gereğinden fazla vergi ödemek durumunda kalırlar.

-Enflasyon dolayısıyla vergi kaçakçılığı artar ve işletmeler kayıt dışı çalışmaya başlar. Özellikle enflasyon oranının yükseldiği dönemlerde işletmelerde vergi kaçırma eğilimi artmaktadır<sup>174</sup>.

### **C.ENFLASYONUN MALİ TABLolar ÜZERİNDEKİ ETKİLERİNİ GİDERME**

Enflasyondan korunmanın en kesin yolu, enflasyon ortamını ortadan kaldırmaktır. Enflasyon ortamının varlığı halinde ise, bir takım önlemlerin alınması zorunludur. Bu önlemler de iki şekilde karşımıza çıkar. Birincisi, enflasyon ortamında fiilen yaşayan ve mali tabloları bozulan bir işletmenin kendi varlığını koruyabilmesi için alması gerekli olan bazı işletmecilik önlemleri; ikincisi ise vergi yasalarının tanıdığı imkânların kullanılmasıdır<sup>175</sup>.

İşletmeler enflasyon ortamında kendilerini korumak için çeşitli önlemler almaktadırlar. Bu önlemlerin bazıları şunlardır: Enflasyon ile borçlanma maliyeti arasında fayda maliyet analizi yaparak borçla gayrimenkul satın alınması, uzun vadeli yatırımlardan kaçınmak ve kısa sürede tamamlanacak yatırımlara yönelmek, sabit kıymetlerini hızlı bir şekilde amorti etmeye çalışmak, ürünlerin satış fiyatını artırmak, borçların süresinden daha geç ödenmesi, kâr dağıtımını yapılmaması, stok devir hızını artırarak asgari stokla çalışmaları, vadeli satış yerine nakit satışlara yönelmek<sup>176</sup>, mali tabloların gerçek anlamda değerlendirilebilmesi için stratejiler

<sup>173</sup> Muharrem Samur, "İşletmelerin Enflasyon Dönemlerinde Tarihi Maliyete Göre Oluşturulmuş Mali Tablolarının Düzeltilmesi Gereği ve Türkiye Uygulaması", **Mali Çözüm Dergisi**, Yıl:10, Sayı:52, Temmuz-Ağustos-Eylül, 2000, s.119.

<sup>174</sup> Celal Çelik, s.76.

<sup>175</sup> Zaloğlu, s.172.

<sup>176</sup> Aylin Çelik, s.18.

geliştirmek, vergi sonrası getiriyi maksimum yapacak finansman politikasının izlenmesi<sup>177</sup>.

Tüm bu önlemlere rağmen yüksek enflasyon yaşanan ekonomilerde, mali tabloların enflasyona göre yasal olarak düzeltilmesi gerekmektedir. Bunun nedenleri arasında; işletmenin varlık yapısını ve öz sermayesini gerçek tutarı yansıtacak şekilde göstermek, gerçek olmayan kâr ve gerçek kâr arasında ayrımı sağlamak, amortisman düzeltilmesi ile duran varlıkların yenilenmesi için gerekli fonu oluşturmak ve yatırımlarla işletmenin üretim gücünü korumak, mali tabloların anlamlı bir şekilde karşılaştırılabilmesi ve yorumlanabilmesi sayılabilir.

Enflasyonun mali tablolar üzerindeki etkisini kaldırabilmek için kısmi düzenleme ve genel düzenleme yöntemleri kullanılmaktadır. Kısmi düzenleme yöntemleri, mali tablolardaki bir ya da bir grup bilanço kaleminin düzeltilmesidir. Genel muhasebe ilkelerine bağlı kalınarak sadece aksayan yönler için kısmi önlemler alınması öngörülür. Bu yöntem enflasyonun tüm etkilerini gidermekte yetersiz kalır, ancak kısa süreli ve düşük enflasyon durumlarında bu yöntem uygulanabilir. Stoklarda son giren ilk çıkar yönteminin uygulanması, maddi duran varlıklarda hızlandırılmış amortisman yönteminin uygulanması ve yenileme fonlarının oluşturulması kısmi yöntemlere örnek olarak verilebilir. Genel düzeltme yöntemleri ise daha köklü düzeltmeleri öngörmektedir. Bu yöntemler iki şekilde uygulanabilmektedir. Birincisinde, genel muhasebe ilkeleri tamamen bırakılmayıp bunlara bazı düzeltmeler eklenmesi şeklinde olabilir. Bu düzeltmeler de tarihi maliyetlerin başka bir para birimine veya fiyat endeksine göre düzeltilmesi şeklinde olabilir. İkinci uygulama şekli, geleneksel yöntemleri tamamen terk ederek cari maliyetlerin esas alındığı yeni yöntemleri uygulamaktır. Yenileme maliyetli muhasebe yöntemi buna örnek olarak verilebilir<sup>178</sup>.

---

<sup>177</sup> Zaloğlu, s. 172.

<sup>178</sup> Aylin Çelik, s.18-19.

## BÖLÜM II

# TÜRKİYE'DE ENFLASYON VE GELİR VERGİSİ İLİŞKİLERİ

### I. TÜRKİYE'DE ENFLASYON

Türkiye'de 1930 yılına kadar liberal ekonomik sistem uygulanmaya çalışılmış, ancak bu uygulamalar gerek yeterli sermaye birikimi olmaması, gerekse yerli burjuvanın oluşturulamaması gibi nedenlerle başarıya ulaşamamıştır. 1929 ekonomik krizinin de patlak vermesi ile devlet ekonomik hayatta yerini almaya başlamıştır.

Böylece 1930'larda ekonomik uygulamaların, büyümeci ve sanayileşmeci bir yaklaşımla, kamu öncülüğünde ve sanayi planları çerçevesinde gerçekleştirilmesi düşüncesi ağırlık kazanmıştır. Burada kamunun öncülüğünü; pratik ihtiyaçları karşılayan alt yapının oluşturulması, sermaye birikiminin hızlandırılması biçiminde algılayabiliriz. 1930'larda kurulan Merkez Bankası ile para basımı, düzenlenebilir hale gelmiş ve sanayi planları çerçevesinde hedeflere uygun yatırım ve üretim çabalarına girişilmiştir. Bu dönem boyunca ekonomik büyüme sağlanmış, para arzı ile oynanmamaya dikkat edilmiştir. Para arzındaki artış yıllık olarak %0.5 düzeylerinde gerçekleşmiştir. Bu olumlu gelişmeler İkinci Dünya Savaşı ile bozulmuş ve savaş sonrası dönemde milli gelirden gerilemeler yaşanırken, enflasyon da artmaya başlamıştır<sup>179</sup>.

1930'ların başında 160 milyon civarında olan dolaşımdaki para miktarı 1938 yılında 219 milyon liraya yükselmiştir. Sabit fiyatlarla %5-6 oranında artan milli gelire göre, para arzı çok sınırlı düzeyde kalmıştır. Bu anlamda ekonomiyi daraltıcı politika izlenmiş ve toptan eşya fiyatları savaş yıllarına kadar artmamıştır. Hükümet para arzını ve enflasyonu sınırlı bir düzeyde tutmak amacıyla 1936 yılında %15 olarak saptanan mevduat zorunlu yasal karşılıkları, 1942 yılında %20'ye çıkarmıştır. Buna karşılık savaş yıllarında para arzı, önceki döneme göre aşırı derecede artmıştır. Savaş yılları boyunca üretim de düşük seviyede kalınca, para arzı artışları ve enflasyon görülmeye başlanmıştır. Savaş yılları boyunca para arzı %483,3 oranında

<sup>179</sup> Ahmet İncekara, "Türk İktisat Politikalarının Analizi", *Yeni Türkiye Dergisi*, Cumhuriyet Özel Sayısı:V, Sayı:23-24, Yıl:4, Eylül- Aralık 1998, s.3237.

artış göstermiş<sup>180</sup>, sonuçta Eylül 1946 yılında devalüasyon yapılmış ve dolar fiyatı 2.80 liraya çıkartılmıştır<sup>181</sup>.

Kısaca, dönem boyunca içeride enflasyona karşı dikkatli bir para ve maliye politikası izlenmiş ve bütçe denkliliği sağlanmaya çalışılmıştır. Dış konjonktür etkisiyle kimi zaman enflasyonist baskılar görülmüş, bütçe ve ödemeler dengesinde açık verilmiş olmasına rağmen 1950'ye kadar fiyat artışları ılımlı düzeyde kalmıştır<sup>182</sup>.

### A.1950-1979 DÖNEMİ

1950 yılında Demokrat Parti'nin iktidara gelmesi ile liberal ekonomi politikaları uygulanmaya başlanmış, ilk yıllarda oldukça gevşek para ve maliye politikaları izlenmiştir. Savaş yıllarında biriken altın ve döviz rezervleri, başlayan dış yardımlara ek olarak tarıma yeni açılan topraklar ve uygun iklim koşullarının ortaya çıkardığı büyük tarım ürünleri artışı gibi etkenler, fiyatlarda çok düşük artışlarla önemli reel gayri safi milli hâsıla artışına imkân vermiştir. 1954 yılına kadar süren gelişme ve fiyat istikrarı dönemi bu tarihten sonra yerini iktisadi sıkıntılara bırakmıştır. Tarım kesiminde üretim artışının durması, dış ticaretten gelen tıkanıklıklar ve bunların sonucu olarak sanayi üretimindeki büyüme de yavaşlamıştır. 1956-59 arası fiyat artışları %20 oranına yaklaşan seviyesi ile o döneme kadar görülmüş en büyük enflasyonun yaşanmasına neden olmuştur. Fiyat artışlarına önlem olarak 1950-55 yılları arasında uygulanan düşük faiz ve para-kredi genişlemesine dayanan para politikası, 1956 yılından itibaren değiştirilmeye çalışılmıştır. Faiz oranları yükseltilip kredilerin sınırlandırılmış olmasına rağmen kamu maliyesi alanında diğer harcamalar kısılanmadığı için para politikası bu alandan gelen baskılardan kurtulamamıştır<sup>183\*</sup>. 1956 yılında Milli Koruma Kanunu ile kâr hadleri ve fiyatların doğrudan kontrolü yoluna gidilmiş ancak başarılı olunamamıştır. Fiyatların kanun yoluyla ve doğrudan kontrolü de para hacmindeki artış nedeniyle

<sup>180</sup> Yakup Kepenek, Nurhan Yentürk, **Türkiye Ekonomisi**, Geliştirilmiş 7. Basım, İstanbul: Remzi Kitabevi, Ekim 1995, s.56.

<sup>181</sup> Parasız, **Para Politikası**, s.65.

<sup>182</sup> Süreyya Hiç, **Türkiye Ekonomisi**, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 2.Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1994, s.179.

<sup>183</sup> Uluatam, **Enflasyon...**, s.20.

\* Verilen enflasyon oranları için 1950, 1960 ve 1970 yılları 100 kabul edilmiştir.

fiyat yükselişini engelleyememiştir. Reeskont oranı yükselttilerek banka kredilerinin kısılması yoluna gidilmiş ancak bu da tek başına fiyat artışlarını önleyememiştir<sup>184</sup>.

Ağustos 1958 yılında istikrar tedbirleri programları uygulanmaya başlanmış, bir kez daha devalüasyon yapılarak 1 Dolar 9 TL'ye eşitlenmiştir. Para miktarı kontrol altına alınmaya çalışılmış ve emisyon hacmi durdurulmaya çalışılmıştır. Merkez bankasından çekilebilecek para miktarına sınırlamalar getirilmiş, Kamu İktisadi Teşebbüsleri (KİT) ürünlerinin fiyatları artırılmıştır. Her ne kadar fiyat artışları 1959'da son on yılın en yüksek düzeyine çıkmışsa da, bu dönemde uygulanan istikrar programı başarılı olmuş ve fiyatlar kontrol altına alınmıştır. Fiyatlardaki artış oranı 1960 yılında %3 düzeyine inmiştir<sup>185</sup>.

İktisadi istikrar sağlanmış olmasına rağmen artan siyasi huzursuzluklar sonucu Mayıs 1960'da askeri müdahale yapılmış, askeri bir yönetim kurulmuştur. Bu dönemde fiyatlar genel düzeyi sabit tutulmaya çalışılmış ve ekonomide denge sağlanmış olmasına rağmen geçmiş yıllara oranla bir durgunluk yaşanmıştır. 1962 yılında planlı döneme geçiş için hazırlıklar başlamış hedefler ve stratejiler belirlenmiştir<sup>186</sup>. Planlı kalkınmanın ilk aşamasında enflasyon konusunda dikkatli davranılmıştır. Enflasyon oranlarının ılımlı düzeylerde kalmasında dış konjonktürün de olumlu etkileri olmuştur. Dünyada ve gelişmiş ülkelerde fiyat artışları %2-4 arası oranlarda kalmış ve Türkiye ithal girdilerini uygun fiyatlardan alma imkanı bulmuştur. Fiyat artışları düşük düzeyde kalmasına rağmen, dış ticaret yapılan diğer gelişmiş ülkelerin fiyat artışlarının çok üzerinde olmuştur. Bunun sonucunda da aradaki fiyat farkı giderek artmış ve sabit kur sistemi, ithal-ikame sanayileşme politikalarıyla birleştiği zaman 1970 yılına doğru ciddi bir dış ödemeler krizi ortaya çıkmıştır. Bu durum sonucunda Ağustos 1970'de bir devalüasyon daha yapılmış (1Dolar = 15TL<sup>187</sup>) ve enflasyonu önlemek üzere istikrar tedbirleri uygulamaya konulmuştur. KİT zamlarıyla birlikte ilk yıl fiyat artışları önemli oranlara varmıştır<sup>188</sup>. 1960-70 arası ortalama fiyat artış hızı %5 dolaylarındadır. 1969-72 arası

<sup>184</sup> Mükerrerem Hiç, **Para Teorisi**, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No:2011, İktisat Fakültesi No:348, İstanbul, Ocak 1975, s.527.

<sup>185</sup> Yılmaz Akyüz, **Money And Inflation In Turkey 1950-1968**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No:361, Ankara Üniversitesi Basımevi, 1973, s.3.

<sup>186</sup> Reşat Aktan, **Türk İktisadi**, Genişletilmiş 3. Baskı, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No:425, Ankara 1978, s.55.

<sup>187</sup> Akyüz, s.4.

<sup>188</sup> Süreyya Hiç, s.181.

ortalama fiyat artışı %13,4 düzeyinde gerçekleşmiştir. Bu dönemde fiyat artışları ile Merkez Bankası emisyon artışları arasında bir paralellik kurulmuştur<sup>189</sup> (Ek Tablo:1).

Türkiye özellikle 1973 sonrası ağırlığını iyice hissettiren bir enflasyon sorunu ile karşı karşıya kalmıştır. 1973-74 yıllarında yaşanan petrol krizi ile fiyatlar genel düzeyi artmaya başlamıştır. Bu dönemde yaşanan kriz sonucu sınaî ve tarımsal ara malların fiyatları yükseldiği için gelişmekte olan ülkelerde enflasyon daha şiddetli yaşanmıştır. Ama Türkiye'nin bu yıllarda yaşadığı enflasyonun nedeni sadece petrol fiyat artışları, sınaî ve tarımsal girdi fiyatlarının artması ve dış etkenlerle açıklanamaz. Bu tür maliyet enflasyonu unsurları yanında; bütçe açıkları, para arzı artışı ve KİT zamları gibi iç etkenlere bağlı fiyat artışları önemli yer işgal etmiştir<sup>190</sup>.

Bu dönemde enflasyon oranlarına bakarsak, 1971 yılında %16 olan enflasyon oranı krizin de etkisiyle 1974 yılında %29'a yükselmiştir. Sonraki yıllarda bir miktar düşüş gösteren enflasyon oranı 1977 yılında %24'e inmiş, ama 1978 yılında da %40'ın üzerinde gerçekleşmiştir<sup>191</sup>.

1971 yılından itibaren 1980 yılına kadar enflasyon oranı hızla artmış ve Türk ekonomisinde kalıcı etkiler bırakmıştır. Bu dönemde yüksek boyutlara ulaşan enflasyonun nedenleri arasında en önemli faktör, kamu sektöründeki hızlı büyümenin sebep olduğu yüksek boyutlardaki açık finansmandır. Bir taraftan bütçe açıkları ve diğer taraftan da bütçe dışında yer alan KİT faaliyetlerinden doğan ihtiyaçlar nedeniyle Merkez Bankası emisyon hacmi bir hayli artış göstermiştir. Merkez Bankası kredileri bu dönemde 1977 yılında 175.3 milyar lira iken, Aralık 1978'de 248.6 milyar liraya çıkmıştır. Artış oranı %60'tır ve bu artışın büyük bir kısmını kamu kredilerindeki artış oluşturmaktadır. Yine aynı dönem içerisinde para tedavül hacmi %45 oranında artışla 78.5 milyardan 114 milyara çıkmıştır<sup>192</sup>. Aslında para arzı artışlarına, her zaman enflasyonun başlıca nedeni olarak bakılması yanlıştır. Çünkü destekleme alımları, maaş zamları, yatırım artışlarının önemli bir kısmı, bütçe açıkları, ihracat artışı gibi talep genişletici unsurların arkasında hep para arzı artışları

<sup>189</sup> Zeyyat Hatiboğlu, *Türkiye İktisadına Güncel Bir Yaklaşım*, İşletme Yönetimi İhtisas Dizisi No:4, Temel Araştırma A.Ş. Yayınları No:7, İstanbul: Mert/Er Matbaası, 1986, s.14.

<sup>190</sup> Süreyya Hiç, s.181; Funda Yurdakul, "Türkiye'de Enflasyon Sürecinde Yapısal Kırılmalar", *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, Ocak-Mart 2001, s.153.

<sup>191</sup> Süleyman Özmucur, Ziya Öniş, *Enflasyon Sorunu ve Türkiye'de Enflasyonu Önleme Politikaları*, Kasım 1989, s.11; Petrol-İş Sendikası, *Türkiye'de Önlenemeyen Enflasyon ve Hayat Pahalılığı*, İstanbul: Petrol-İş Yayın:49, 1998, s.36.

<sup>192</sup> Memduh Yaşa, *İktisat, Maliye ve Politika*, İstanbul: Nur Ofset Matbaası, 1982, s.84.



yatar; ancak bu unsurlar aynı zamanda mal arzını da etkiler. Ayrıca fiyatlardaki yükselmenin yaratacağı ek işlem motifi baskısı da para arzı artışlarına yol açabilir. Dolayısıyla para arzı ile fiyatlar genel düzeyi arasında birlikte değişim saptanabilmekle beraber hangisinin bağımsız değişken olduğunu kesin olarak söylemek zordur<sup>193\*</sup>. Emisyonda belli bir sınırı aşan yükselme, fiyatlar üzerinde yükseltici bir etki yapmaktadır. Bununla birlikte emisyon ile fiyat artışları arasındaki bu yakınlık, bunlardan hangisinin diğerinin sebebi olduğu sorununu gündeme getirecektir. İlk hareket emisyonun gelmekle birlikte, fiyat artışlarının karşı etkisi olarak emisyonun bir kat daha artması sonucu ortaya çıkmaktadır<sup>194</sup>.

## B.1980-1993 DÖNEMİ

1970'li yılların sonunda enflasyon Türkiye ekonomisine yerleşmiş ve bu tarihlerden itibaren oluşan dış ödeme açıkları, Türkiye'yi ciddi bir krizin eşğine getirmiştir. 1977-79 yılları boyunca yapılan devalüasyonlarda yetersiz kalmış ve dış ödemeler dengesi açığı büyümeye devam etmiştir. Bunun üzerine 24 Ocak 1980 tarihinde yüksek oranlı bir devalüasyon yapılmış ve bunu KİT ürünlerine zamlar, tarıma yapılan sübvansiyonların azaltılması, faiz oranının yükseltilmesi, denge kur politikası uygulamak için günlük kur ayarlamalarına geçilmesi gibi bir dizi politika uygulanmaya başlanmıştır. Enflasyonu önlemek için de sıkı para politikası uygulanmaya başlanmış, emisyon hacmindeki artış azaltılmıştır<sup>195</sup>.

Fiyat artışları yalnızca Şubat 1980'de %23.3 olmuş, Ocak-Haziran ortalaması ile %61.5 olarak gerçekleşmiştir. Toplamda ise 1980 yılında fiyatlar üç haneli rakamlara ulaşarak %107.2 oranında artmıştır. Bunun anlamı, Türkiye ekonomisinde parasal genişlemeden bağımsız olarak ekonomideki bütün parasal büyüklüklerin değeri, insanların geliri ve parasal servetlerin satın alma gücü önemli ölçüde düşürülmüştür. İstikrar kararlarının çapası nominal para arzı seçildiği için, 24 Ocak'tan sonra küçük zamlarla ve devalüasyonlarla sınırlı olarak genişletilen

<sup>193</sup> Erdoğan Alkin, "Para Arzındaki Değişmelerin Fiyatlar Üzerindeki Etkisi", **Türkiye Ticaret Odaları, Sanayi Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği Tarafından Düzenlenen Seminer Tebliğleri**, İstanbul: Tarabya Otel, 8-9 Ocak 1975, s.221.

\* Türkiye'de yaşanan enflasyon olaylarında para arzı başlatıcı değil destekleyici bir rol oynamıştır. Detaylı bir araştırma için bkz: Edward J. Kane, "Türkiye'deki Son Enflasyon Olayında Paranın Rolü", Tercüme: Mükerrrem Hiç, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No:1303, İktisat Fakültesi No:215, İktisadi Gelişme Enstitüsü No:6, İstanbul: Sermet Matbaası, 1968, s.51-69.

<sup>194</sup> Ziya Kayla, **Türkiye'de Emisyon Hareketleri**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No:227-209, Maliye Enstitüsü Yayınları No:26, Ankara: Ankara Üniversitesi Basımevi, 1964, s.17.

<sup>195</sup> Süreyya Hiç, s.182-183.

nominal para arzının reel değeri bir süre aynı düzeyde tutulmaya çalışılmıştır<sup>196</sup>. Bununla birlikte Türkiye’de özellikle 1980-89 dönemi enflasyonunun en önemli kaynağı parasal genişlemelerdir<sup>197</sup>.

1980 yılındaki bu büyük artıştan sonra programın ilk üç yılında fiyatlar genel düzeyi azalmıştır. Bu dönemde enflasyonun azalmasında döviz kuru, faiz oranı, KİT ürünleri fiyatları ve reel ücretler gibi temel makroekonomik büyüklüklerin ayarlanması, ekonominin arz yönünden sağlanan gelişmelerin ve üretimin artırılmasının büyük rolü vardır. Ancak, 1981-83 yılları arasında kontrol altında tutulan enflasyon oranı 1984 yılında tekrar artmaya başlamıştır. Yapısal değişimi gerçekleştirmek için yapılması zorunlu olan altyapı harcamaları kamu gelir-gider dengesini bozmuş ve kamu açıkları bu dönemde önemli ölçüde artış göstermiştir. Kamu harcamalarında özellikle 1986-87 yıllarında büyük artışlar görülmüştür. 1989’da sağlanan sermaye hareketlerinin liberalizasyonu hem bütçe açıklarının hem de ticaret açıklarının finansmanını kolaylaştırmış, bu durumun sonucunda sermaye akımları döviz rezervlerinde bir artışa yol açmakla birlikte parasal genişleme de enflasyona yol açmıştır<sup>198</sup>. 1989 yılındaki bu mali serbestleşmenin temelleri 1984 yılında atılmıştır. TL cinsi mevduat yanında döviz tevdiat hesaplarının da açılmasına izin veren liberal para ikamesi politikası aracılığıyla TL’nin dövizle ikame edilmesinin süreci başlamıştır<sup>199</sup>.

İstikrar önlemlerinin ortaya çıkardığı talep şoku ile enflasyon %20’ler düzeyine inmiştir (1981=100). Ancak 1984 yılından sonra para politikasında sağlanan rahatlama ile desteklenen enflasyon %60’lar düzeyine çıkarak, kronikleşen bir enflasyon ortamına girilmesine neden olmuştur. Bu dönemde enflasyon, 1985-88 arası ortalama %40-50 ve 1989-92 arası da %60 (1987=100) düzeyinde seyretmiştir. Yine bu yıllarda halkın beklentilerinin de enflasyona neden olan diğer nedenler kadar önemli olduğu kabul edilmiştir. Böylece parasal nedenler, reel nedenler (üretimin

<sup>196</sup> Parasız, *Enflasyon-Kriz...*, s.320.

<sup>197</sup> Niyazi İlder, *Türkiye’de 1980 Sonrası Para Arzı ve Enflasyon*, DPT Yayın No: DPT:2343-KGM-:572, Mart 1994, s.40.

<sup>198</sup> Hakan Çetintaş, “Türkiye’de Enflasyon ve Büyüme”, *İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Dergisi* No:28, Mart 2003, s.146; Tunç Ural, “Değişim Zamanı: Enflasyona Neler Oluyor?”, *Global Bülten*, Mayıs 2002, s.18.

<sup>199</sup> Oğuz Oyan, *Türkiye Ekonomisi*, 2.Baskı, Ankara, İmaj Yayıncılık, Kasım 1998, s.9.

talebe göre az olması) yanında, enflasyonun diğer bir nedeni olarak “beklentisel enflasyon” deyiminden de söz edilmeye başlanmıştır<sup>200</sup>.

1980’li yılların sonunda uygulanan serbest piyasa politikaları beklenenin aksine enflasyonu düşürmemiştir. Gerek toptan eşya fiyatları, gerekse tüketici fiyatları endeksi 1970’li yıllara göre daha yüksek düzeylerde gerçekleşmiştir. Bu sonuç enflasyonun asıl nedeninin yapısal nedenlerde aranması gerektiğini göstermektedir. Piyasa yapısından kaynaklanan aksaklıkların yanında 1980 sonrası izlenen gelir politikasının ve özellikle yüksek oranlardaki sermaye gelirlerinin vergilendirilmemesinin bir sonucu olarak enflasyon sürekli olarak artış göstermiştir. 1988-93 yılları arası dönemde de tüm hükümetlerin enflasyonu azaltma yönündeki istek ve beklentileri sonuçsuz kalmıştır<sup>201</sup>.

### C.1994 SONRASI DÖNEM

Süregelen yapısal problemlerin aşılammaması, enflasyon oranının yükselerek %70’ler seviyesine varması ve kronikleşmesi, ekonomide para ikamesinin artması, genel tasarruf oranının düşmesi, iç borç faizlerinin yükselmesi, Merkez Bankası kredilerinin artması gibi olumsuz nedenler sonucu, 1994 yılı başlarında, önce mali piyasalarda başlayan, daha sonra da reel piyasaları etkileyen ekonomik kriz ortaya çıkmıştır. Krizin büyümesini önlemek için 5 Nisan 1994’te “5 Nisan Kararları” olarak tanımlanan bir dizi ekonomik önlem paketi yürürlüğe konmuştur<sup>202</sup>. Genel olarak istikrar paketlerinin uygulamaya konulmasından sonra fiyatlar genel düzeyinde hızlı bir yükseliş görülür ve daha sonra bu fiyatlar genel düzeyi yavaş yavaş gerilemeye başlar. 5 Nisan 1994 tarihini izleyen aylarda da enflasyon oranında hızlı bir yükselme yaşanmıştır. Nitekim nisan ayında toptan eşya fiyatları %32.8 ve tüketici fiyatları da %24.7 oranında yükselmiştir. 12 aylık artışlar olarak baktığımızda ise toptan eşya fiyatları %129.6’ya ve tüketici fiyatları da %111.1’e yükselmiştir<sup>203</sup>. Enflasyon oranı 1995 yılı başlarında düşüş göstermiş ve %80

<sup>200</sup> Aslan Eren, “Türkiye’de Enflasyonun Temel Kaynakları ve Çözüm Yolu”, *Yeni Türkiye Dergisi*, Sayı:27, Yıl:1999, s.208; Ahmet Kılıçbay, *Türk Ekonomisinde Enflasyonun Anatomisi*, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Rektörlük Yayın No:3274, Fakülte No:507, İstanbul, 1984, s.36-37.

<sup>201</sup> Kepenek, *Yentürk*, s.440.

<sup>202</sup> Fevzi Devrim, “Türkiye’de 1980 Sonrası Dönemde Uygulanan İstikrar Politikaları”, *Yeni Türkiye Dergisi*, Sayı:27, Yıl:1999, s.231; Yurdakul, s.158.

<sup>203</sup> Parasız, *Enflasyon-Kriz...*, s.405-406.

düzeyinde kalmıştır. Bunu izleyen 96 ve 97 yıllarında da enflasyon %80'ler düzeyinde kalmıştır<sup>204</sup>.

1997 yılında ortaya çıkan Asya ve Rusya krizi Türkiye ekonomisini de etkisi altına almıştır. Krizin ekonomi üzerindeki etkileri tam olarak ortaya çıkmadan önce ekonomik dengeleri yeniden kurmak ve enflasyonu kalıcı bir şekilde düşürmek için 3 yıllık bir program uygulanması öngörülmüştür. Temelde bütçe açıklarının enflasyonist olmayan yollarla finansmanı olanakları öngörülmüştür. Program kapsamında enflasyon oranları 1998 yılı için %50, 1999 için %20 ve 2000 yılı için tek haneli enflasyon hedeflenmiş ancak gerçekleşen rakamlar hedeflerin üzerinde kalmıştır. (TEFE 1998 yılında %54.3, 1999 yılında %62.9; TÜFE ise 1998'de %64.7, 1999'da %68.8 olarak gerçekleşmiştir.) Hedeflere ulaşılması sürecini iyileştirmek için 1999 yılında IMF ile Yakın İzleme Anlaşması imzalanmıştır<sup>205</sup>. IMF ile yapılan bu anlaşmadan sonra enflasyon oranı düşmeye başlamış ve 2000 yılında TEFE %32.2, TÜFE ise %39 düzeyine inmiştir. 1997 yılından itibaren enflasyon oranındaki düşüş tirendi 2001 Şubat krizi ile sona ermiş ve enflasyon oranları TEFE %88.6, TÜFE ise 68.5 düzeylerine yükselmiştir. Bu kriz sonrasında IMF ile 18. stand-by anlaşması imzalanmış ve bu tarihten itibaren de enflasyon oranları düşük seviyelere inmeye başlamıştır<sup>206</sup>. “Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı” adlı program Mayıs 2001'de yürürlüğe girmiştir<sup>207</sup>. Bundan sonraki yıllardaki yıllık enflasyon oranları ise şöyle olmuştur: 2002 yılında TEFE'de %30.8, TÜFE'de %29.7 ve 2003 yılı sonunda ise TEFE'de %13.9, TÜFE'de %18.4<sup>208</sup>. (Ek Tablo:2)

1990'lı yıllarda 1994 yılından itibaren %100'ün üzerine çıkan enflasyon daha sonra %80-100 bandında dalgalanmıştır. Neredeyse 20 yıldır yüksek enflasyon yaşanmasına rağmen bu hiperenflasyona dönüşmemiştir. Belki de hiperenflasyona girilmediği için enflasyonu düşürmek için ciddi bir çaba gösterilmemiştir. Bu yıllar boyunca yüksek enflasyon oranlarına rağmen, Türkiye %7-8 büyümeyi de yakalayabildiği dönemler olmuştur. Bu durumda reel ücretlerin son derece esnek

<sup>204</sup> Temel Ekonomik Göstergeler (Türkiye), Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, Nisan 1996, s.109-110; <http://www.die.gov.tr>; <http://ekutup.dpt.gov.tr>.

<sup>205</sup> Parasız, Enflasyon-Kriz..., s.423.

<sup>206</sup> Yakın Dönem Türkiye Ekonomisi Gerçeği (Seçilmiş Göstergeler Işığında), Ankara Ticaret Odası, Ekim 2001, s.69; <http://www.hazine.gov.tr>.

<sup>207</sup> Nur Keyder, Para Teori-Politika-Uygulama, Geliştirilmiş 8.Baskı, Ankara: Bizim Büro Basımevi, 2002, s.455; Enflasyon ve Büyüme Dinamikleri (Gelişmekte Olan Ülke Deneyimleri Işığında Türkiye Analizi), İstanbul: Türk Sanayici ve İş Adamları Derneği Yayın No: TUSIAD-T/2002-12/341, Aralık 2002, s.33.

<sup>208</sup> <http://www.die.gov.tr>.

olmasının da payı vardır. Böylece ekonomi, beklenen ya da beklenmeyen şoklara karşı reel ücretin düşmesi ve milli servetin erimesi yoluyla sağlanmaktadır<sup>209</sup>. Sonuç olarak 1970 yılından itibaren ekonomi üzerinde büyük tahribatlar yapan enflasyona karşı verilen kararlı mücadele sonucunda 2004 yılında tek haneli rakamlara inilmiştir. (Enflasyon 2004 Mart ayı itibariyle TEFE’de %2.10, TÜFE’de %0.89 olarak gerçekleşmiştir. Yıllık enflasyon ise TEFE %7.97, TÜFE ise %11.83 olmuştur<sup>210</sup>.)

**Tablo:2.1 Yıllar İtibariyle Enflasyon (%)**

	1998	1999	2000	2001	2002	2003
TEFE Aylık (Ocak)	6.5	3.6	5.8	2.3	4.2	5.6
TÜFE Aylık (Ocak)	7.2	4.8	4.9	2.5	5.3	2.6
TEFE Yıllık (Ocak Sonu)	92.5	50.0	66.4	28.3	92.0	32.6
TÜFE Yıllık (Ocak Sonu)	101.6	65.9	68.9	35.9	73.2	26.4

Kaynak:<http://www.die.gov.tr/arsiv>

## II. TÜRKİYE’DE GELİR VERGİSİ SİSTEMİNİN GELİŞİMİ

Türkiye’de Cumhuriyetten sonra vergi sisteminde bir dizi reform yapılmış ve gelir vergisinin ilk belirtileri olan vergiler uygulanmaya çalışılmıştır. 1926 yılında Kazanç Vergisi uygulamaya konulmuş ve bu vergi 1934 yılında revizyona tabi tutulmuştur. Kazanç Vergisi 1950 yılında kaldırılmış ve yerine çağdaş vergileme ilkelerine daha uygun olan Gelir Vergisi uygulaması getirilmiştir<sup>211</sup>. Bu dönemde Gelir Vergisi Kanunu ile birlikte Kurumlar Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu da kabul edilmiş ve 1949 yılında kabul edilen bu kanunlar 1950 yılında uygulanmaya başlanmıştır. Bu dönemde Esnaf Vergisi de getirilmiş ancak yoğun tepkiler sonucu tekrar kaldırılmıştır.

1949-50 yıllarında yapılan bu reformların temel özellikleri şunlardır: Uygulamaya konulan bu üç kanun Alman Vergi Kanunları esas alınarak hazırlanmıştır. Yeni sistem ile gelirlerin vergilendirilmesi açısından çağdaş bir adım

<sup>209</sup> Erkan Kumcu, *İstikrar Arayışları*, 1.Baskı, İstanbul: Doğan Kitapçılık, Nisan 2000, s.261-262.

<sup>210</sup> <http://www.die.gov.tr>

<sup>211</sup> Akdoğan, Kızılot, Eyüpgiller, s.59; İzzettin Önder, “Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Analizi”, *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, Yirmidokuzuncu Seri-Sene 1983/84, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No:3304, İktisat Fakültesi Yayın No:510, Maliye Araştırma Merkezi Yayın No:68, İstanbul: Gür-Ay Matbaası, 1985, s.143.



atılmıştır, ancak tarım kazançları vergi dışı tutulmuştur. Bununla birlikte gelirlerin vergilendirilmesi bakımından gelişmiş ekonomilerin özelliklerine uygun düşen bu kanunların Türkiye’de uygulamaya konulması tartışma konusu olmuştur<sup>212</sup>.

1960 yılında Gelir Vergisi Kanununda değişiklikler yapılmış (193 sayılı Kanun), böylece daha önce vergilendirilmeyen tarım kazançları ve küçük esnaf gelir vergisi kapsamına alınmıştır. Vergi kaçakçılığını önleyici yeni güvenlik önlemleri olarak “Servet Beyanı” konmuştur. Zirai kazançların vergi kapsamına alınması, servet beyanı ve diğer değişiklikler, vergiye karşı şiddetli direnmelere neden olmuştur. 1961 yılında vergi sistemini yeniden gözden geçirmek ve iktisadi kalkınmayı destekler nitelikte değişiklikleri rapor etmek üzere İstanbul’da “Vergi Reform Komisyonu” kurulmuştur. Bu komisyonun vergi reformu konusundaki eğilimi, vergi yükümlülerinin ve diğer kişilerin tasarruf ve yatırımlarını artırmak için teşvik yapılması yönündeydi. Aralarında “yatırım indirimi”, “hızlandırılmış amortisman” gibi uygulamaların da bulunduğu birçok vergi indirim ve teşvik uygulaması öngörülmüş, ayrıca tarım üzerine konulan gelir vergisinin kapsamının daraltılması ve vergi yükünün hafifletilmesi önerilmiştir<sup>213</sup>. Vergi Reform Komisyonunun vergi sistemine kazandırdığı yeni özellikler şunlardır: yatırım indirimi, değer fazlası (plus-value), yeniden değerlendirme, yeni amortisman uygulamaları, zarar nakli, zirai kazançların vergilendirilmesi servet beyanı ve vergi uzlaşmasıdır<sup>214</sup>.

1970 yılında vergi sisteminde vergileme tekniği açısından önemli reformlar yapılmıştır. Bu reformların büyük bir kısmı yeni vergilere yer veren Finansman Kanununda kapsamındadır. İşletme Vergisi, Taşıt Alım Vergisi, Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi, Bina İnşaat Vergisi bu Kanun ile vergi sistemine girmiştir. Bu yeni vergilerin dışında, 1970’li yılların sonuna kadar ekonomik koşullarda büyük değişiklikler olmasına rağmen, vergi sisteminde değişiklik yapılmamıştır. Böylece yüksek enflasyon oranlarının görüldüğü yıllarda, devlet bütçesinde ve dış ödemelerde meydana gelen açıklar, kamu harcamalarının daha rasyonel bir şekilde

<sup>212</sup> Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve 2004 Ocak Değişiklikleri İşlenmiş 11. Bası, Ankara: Turhan Kitabevi Yayınları, Ocak 2004, s.229.

<sup>213</sup> Nihat Edizdoğan, A. Niyazi Özker, **Türk Vergi Sistemi (Gelir Vergisi)**, Bursa: Ekin Kitabevi, Ekim 2002, s.7-8;

<sup>214</sup> Halil Nadaroğlu, “Türkiye’deki Vergi Reformlarının Genel Bir Değerlendirmesi”, **Vergi Reformları Kongresi Tebliğ ve Yorumları**, Atatürk Kültür Merkezi 21-23 Ocak 1981, İstanbul: İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Ekonomi Fakültesi Kamu Maliyesi Enstitüsü Yayın No:3, 1981, s.141.



yapılması ve vergi gelirlerinin artırılması ile karşılanmak yerine, para basılarak ve dış borçlar yoluyla kapatılmaya çalışılmıştır<sup>215</sup>. Dolayısıyla bu dönem boyunca enflasyon nedeniyle vergiler aşınmış ve nisbi vergiler önemini kaybetmiştir. Tarife yapılarında ve oranlarda değişiklik yapılmaması nedeniyle, vergi yükünün büyük bir kısmı ücretliler üzerinde toplanmıştır<sup>216</sup>.

1950-70 yılları arasında gelir vergisinin geçirdiği değişikliklerden oran yapısına bakarsak, bu dönem için dört ayrı gelir vergisi oran cetvelinin uygulandığını görürüz. 1950-57 yılları arasında uygulanan oran yapısında, en düşük gelir dilimi için belirlenen vergi oranı %15 ve en yüksek dilim için de %45 olarak öngörülmüştür. Vergi oranları arasındaki artış oranı ise %5'tir. 1958-60 dönemi için yine %5'lik artış oranı belirlenmiş, ancak ilk gelir dilimi için %15 vergi oranı öngörülmüşken, en yüksek dilim için bu oran %60'a çıkartılmıştır. 1961 yılında vergi oranları ilk dilim için %10, en yüksek dilim için de %70 ve vergi oranları arasındaki artış da %10 olarak belirlenmiştir. 1962 yılından itibaren uygulanan tarife yapısı ise, ilk gelir dilimi için belirlenen vergi oranı %10 ve son gelir dilimi için de %68 olarak belirlenmiş, oranlar arasındaki artış da %5 olarak belirlenmiş, ancak son gelir dilimi için bu artış %3 olarak kalmıştır. Bu oranlara göre 1950-57 döneminde uygulanan oranların daha yumuşak artış gösterdiğini söyleyebiliriz. Bu dönem için en yüksek gelir dilimi için uygulanan vergi oranı %45 iken, bundan sonraki yıllarda en yüksek gelir dilimi için uygulanan vergi oranı yükselmiş ve %60 düzeyini aşmıştır. Bunda 1950-60 yılları arasında vergi tahsilatının enflasyon dolayısıyla aşınması önemli rol oynamıştır. 1963 değişikliği bu hali yumuşatmış ve 1960 yılında matrah olarak öngörülen son gelir dilimi 500.000 lira iken 1962 yılında 1.000.000 liraya yükseltilmiştir<sup>217</sup>. Enflasyonun etkisiyle vergi yükü artan düşük gelir gruplarının bu yükünü azaltmak için vergi dilimleri ve tarifeler yeniden düzenlenirken, en az geçim indirimi değeri de yükseltilmiştir<sup>218</sup>. 1963 yılından 1978 yılına kadar vergi sisteminde çok az değişiklik yapılmış ve özellikle 1970'li yıllarda artış gösteren enflasyon oranlarına karşı gerekli önlemler alınamamıştır.

<sup>215</sup> Edizdoğan, Özker, s.8.

<sup>216</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, s.130-131.

<sup>217</sup> Adnan Başer Kafaoğlu, "Türk Gelir Vergisi Sistemi", **Türk Vergi Sisteminin Ekonomik ve Sosyal Gelişme Üzerindeki Etkileri Konferansı**, 25-30 Eylül 1970, Ekonomik ve Sosyal Etüdler Konferans Heyeti, İstanbul, s.87-89.

<sup>218</sup> Korkmaz, **İktisadi Gelişme...**, s.134.

12 Eylül 1980 sonrası vergi sisteminde önemli değişiklikler yapılmış, vergi mevzuatındaki boşluklar ve aksaklıklar giderilmeye çalışılmıştır. Bu amaçla 1981 yılından itibaren 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda, birçok kanun ve Bakanlar Kurulu kararıyla önemli değişiklikler yapılmıştır<sup>219</sup>. Böylece vergi gelirlerini artırıcı yönde teknik önlemler sisteme sokulmuş, kayıt ve belge düzeninin geliştirilmesine özen gösterilmiştir. 1980 sonrası yapılan bazı değişiklikler şunlardır: gelir vergisi tarifesinin yeniden düzenlenmesi, muafiyet ve indirim oranlarının yükseltilmesi. Gerçek usulün yaygınlaştırılmasına çalışılmış, bu amaçla götürü gider usulünün miktarları yükseltilmiştir. Gayrimenkul sermaye iratlarında, gayrimenkullere ödenen kiralardan stopaj usulü ile vergi alınması esası getirilerek peşin ödeme ilkesine geçilmiştir. Ticari kazanç sahipleri ve serbest meslek sahipleri için 50.000 ile 60.000 lira arasında değişen peşin ödeme esası getirilmiştir<sup>220</sup>. Ayrıca her yıl gelir vergisi tarifesinin yeniden düzenlenmesi öngörülmüştür. 1986 yılından itibaren gelir vergisi tarifeleri, günün koşullarına uygun tutarları yansıtabilecek şekilde ve gelir dilimi her yıl yeniden belirlenmek suretiyle dinamik bir yapıya kavuşturulmuştur<sup>221</sup>. 1993 yılı sonrası da birçok vergi teşviki kaldırılmış ya da daraltılmış, vergi kayıp ve kaçacağını azaltmak için her vatandaş için bir vergi numarası uygulaması getirilmiştir<sup>222</sup>.

1998 yılında 4369 sayılı kanunla vergi sisteminde geniş ölçekli ve önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu kanunun en önemli özelliklerinden birincisi, gelir kavramının değiştirilmesi ve vergide adaletle yönelmek üzere vergi tabanının genişletilmesidir. Diğerleri ise, kayıt dışı ekonominin sistem içine alınmasıdır. Fakat bu kanunun bazı maddeleri yürürlüğe girmeden 4444 sayılı Kanun çıkartılmıştır. 4444 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanununa eklenen geçici 56. maddeye göre, 1999-2002 yılları arasında elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde gelir tanımı olarak Gelir Vergisi Kanununun 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikten önceki halin esas alınacağı hükme bağlanmıştır. Böylece Gelir Vergisi Kanununun 4369 sayılı Kanun ile 2. maddesinin 7. bendindeki “kaynağı ne olursa olsun diğer her türlü kazanç ve iratlar” ifadesinden, eski şekil olan “diğer kazanç ve iratlar” ifadesine

<sup>219</sup> Şenyüz, s.3.

<sup>220</sup> Nezih Varcan, *Türkiye’de Vergi Politikalarının Oluşumu (Cumhuriyet Dönemi)*, Anadolu Üniversitesi Yayınları No:208, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları No:43, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Basımevi, 1987, s.129-130.

<sup>221</sup> Şevki Özbilen, *Enflasyonun Gelir Vergisi Sistemine Etkisi ve Türkiye Uygulaması*, Ankara: Gazi Kitabevi, Şubat 2004, s.99.

<sup>222</sup> *Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (1996-2000)*, Devlet Planlama Teşkilatı Yayın ve Temsil Dairesi Başkanlığı, Ankara, 1995, s.106.

dönülmüştür. 2003 tarihinde de 4783 sayılı Kanun ile bu düzenleme sürekli hale getirilmiştir<sup>223</sup>.

Vergilerin devletin harcamaları için gelir kaynağı olmasının yanında, sosyal ve ekonomik işlevleri de vardır. Yatırımların hızlandırılması, bölgesel farklılıkların giderilmesi, gelir dağılımının denkleştirilmesi gibi konularda vergiler aracılığı ile düzenlemeler yapılabilir. Yine vergi politikaları yoluyla enflasyonu önleyici politikalar geliştirilebilir. Türkiye’de vergi kanunlarının önemli bir eksikliği, bu kanunların enflasyonun düşük olduğu dönemlerde hazırlanması ve daha sonra enflasyona göre revize edilememesidir. Bu durum özellikle 1950-80 yılları arası daha belirgin görülmüşken, 1980 sonrası enflasyona karşı daha aktif politikalar geliştirilmiştir. Ancak yine de enflasyonun önemli nedenlerinden birisi olan bütçedeki gelir-gider dengesizliği etkin olmayan vergi politikalarının sonucudur. Vergiler, devlet harcamalarını karşılayacak düzeye getirilememiştir. Enflasyonun ortaya çıkardığı olumsuz sonuçları, genel olarak vergisi kaynaktan kesilen, maaş ve ücret şeklinde gelire sahip olanlar yüklenmiştir<sup>224</sup>.

Türkiye’de gelir vergisinin toplam gelirler içerisindeki payına bakarsak; 1965 yılında %24.8 olan oran, 1975 yılında %32.9’a ve 1980 yılında da %43.5’e çıkmıştır. Bu tarihten sonra katma değer vergisinin uygulamaya konulmasıyla ve yatırım indirimi oranlarının yüksek olması sonucu dolaysız vergilerin toplam vergiler içerisindeki payı giderek düşmeye başlamıştır<sup>225</sup>. Böylece dolaysız vergilerin en önemlisi olan kişisel gelir vergisinin toplam vergiler içerisindeki payı da düşüş göstermiştir. 1985 yılında %27.5’e düşen kişisel gelir vergisi oranı diğer yıllarda da düşmeye devam etmiştir. Oran 1990 yılında %26.8, 1995 yılında %21.6, 2000 yılında %21.5 ve 2001 yılında da % 21.3 olarak gerçekleşmiştir (Ek Tablo:4). Toplam vergi gelirleri içerisindeki dolaylı ve dolaysız vergi oranlarına baktığımızda, 1980 sonrası dolaylı vergilerin oranının hızla arttığını görebiliriz. 1981 yılında toplam vergi gelirleri içerisinde dolaylı vergilerin payı %40 iken, dolaysız vergilerin payı %60 civarındadır. 1985 yılında dolaylı vergilerin oranı hızla yükselerek %53’e ulaşıyor.1995 yılında dolaylı vergilerin payı %59’a yükseliyor, dolaysız vergilerin oranı ise %41’e düşüyor. 2000 yılında dolaylı vergilerin toplam vergiler içindeki

<sup>223</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, s.232-233.

<sup>224</sup> Arzu İmren, Vedat Akman, *Türkiye’de ve Dünyada Enflasyon*, 1.Basım, İstanbul: Era Yayıncılık, Haziran 1994, s.49-50.

<sup>225</sup> Korkmaz, *İktisadi Gelişme...*, s.135; Seyhun Doğan, “Türkiye’de Vergi Yükünün Gelişimi (1980’lerden 2000’e)”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Yıl:21, Sayı:246, Şubat 2002, s.153-154

payı %60'a ve 2002 yılında %66'a yükseliyor. Dolaysız vergilerin 2000 yılındaki payı %40 iken 2002 yılında bu pay %34'e iniyor<sup>226</sup>. (Ek Tablo:5)

### III.TÜRKİYE'DE ENFLASYONUN GELİR VERGİSİ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

Enflasyonun gelir vergisi üzerindeki etkisi iktisadi varlıkların para birimi olarak ifade edilmeleri ile yakından ilgilidir. Belirli bir zamanda bir iktisadi kıymetin karşılığı olarak tespit edilen para enflasyon ortamında zamanla gerçek değerinden uzaklaşmaktadır. Böylece para dört fonksiyonundan biri olan değer saklama aracı olma görevini yerine getirememektedir. Para birimi, belirli bir zamanda satın alınabilecek mal veya hizmet sepetinin karşılığıdır. Paranın satın alma gücündeki değişmelerden dolayı, paranın karşılığı ile satın alınan mal ve hizmet sepeti arasındaki ilişki bozulmaktadır. Böylece vergi yasalarında iktisadi varlıkların para ile ifade edilmiş tarzı sonucu pek çok olumsuz durum ortaya çıkmaktadır. Paranın değer saklama fonksiyonunu ifa edememesi sonucu, vergi müesseseleri duruma göre mükelleflerinin lehine veya aleyhine sonuçlar doğurabilmektedir. Aynı şekilde ortaya çıkan sonuçlardan devlet hazinesi de olumlu veya olumsuz yönde etkilenebilmektedir. Enflasyondan etkilenen vergi müesseseleri; vergi tarifeleri, vergi muafiyet ve istisnaları, mükellef statülerinin tespitinde tavan ve tabanlar olarak sayılabilir<sup>227</sup>.

#### A.ENFLASYONUN VERGİ MATRAHINA VE TARİFESİNE ETKİLERİ

##### 1.1950-1980 DÖNEMİ

Bu dönemi incelerken bütün vergi tarifelerini değil sadece belli yılların tarifelerini ele alacağız. Öncelikle 1950 ve 1962 yıllarında uygulanan tarifelere bakarsak, 1950 yılında uygulanan gelir vergisi tarifesinde yükseklik farkı %30 ve uzunluk farkı da 20.000 TL'dir. Vergi oranlarındaki artış oranı ise %5'tir.

<sup>226</sup> <http://www.maliye.gov.tr>; Figen Altuğ, "Konsolide Bütçe Açıkları", X.Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-18 Mayıs 1994, Antalya, İktisat Fakültesi Yayın No:554, İstanbul: Maliye Araştırma Merkezi Yayın No:80,1996, s.195.

<sup>227</sup> Feyzioğlu, s.14-15.

**Tablo:2.2 1950-57 Arası Uygulanan Gelir Vergisi Tarifesi**

<u>GELİR DİLİMLERİ</u>	<u>VERGİ ORANLARI %</u>
İlk 2.500 TL için	15
Sonra gelen 5.000 TL için	20
'' '' 10.000 TL için	25
'' '' 20.000 TL için	30
'' '' 20.000 TL için	35
'' '' 20.000 TL için	40
'' '' 22.500 TL için	45
500.000 lira ve daha fazla matrahlarda	35

Kaynak: Tekin, s.111; Kafaoglu, s.87.

1963 yılında uygulanmaya başlanan gelir vergisinde tarife dilimleri artırılmıştır. Yükseklik farkı %58 ve uzunluk farkı da 282.500 TL olarak gerçekleşmiştir. Bu tarifede diğer tarifeden farklı olarak, artma oranları da dilimlere göre değişiklik göstermektedir. Buna göre ilk dört dilim için artma oranı %5, sonraki 3 dilim için %10, daha sonraki iki dilim için yine %5 ve son dilim için %3'lük bir artış şeklinde düzenlenmiştir.

1950'li yılların sonundan itibaren Türkiye'de enflasyon olgusunun yaşanmaya başladığını kabul edersek, gelir vergisinde enflasyonun ilk olumsuz etkileri de bu yıllarda ortaya çıkmaya başlamıştır. Bunun en önemli göstergesi de, gelir vergisi tarifesindeki gelir dilimlerinin aşınması ve mükelleflerin de daha yüksek oranlardan vergi ödemek zorunda kalmalarıdır. Bu enflasyona rağmen gelir vergisinin ilk diliminin 1963 yılında aynı kaldığını görüyoruz.

**Tablo:2.3 1963 Yılından İtibaren Uygulanan Gelir Vergisi Tarifesi**

<u>GELİR DİLİMLERİ</u>	<u>VERGİ ORANLARI %</u>
İlk 2.500 TL için	10
Sonra gelen 2.500 TL için	15
'' '' 5.000 '' ''	20
'' '' 15.000 '' ''	25
'' '' 30.000 '' ''	35
'' '' 60.000 '' ''	45
'' '' 150.000 '' ''	55
'' '' 225.000 '' ''	60
'' '' 225.000 '' ''	65
'' '' 285.000 '' ''	68
1.000.000 lira ve daha fazlası için	60

Kaynak: Tekin, s.114; Kafaoglu, s.88.

1950-57 yılları arası uygulanan gelir vergisi oranları yumuşak artışlarla %5 şeklinde yükselmiştir. 1960 yılında ise hem vergi oranları yükseltilmiş, hem de oranlar arasındaki artışlar bazı dilimler için %10'u bulmuştur. Gelir dilimlerinin de 1950 yılına göre çoğaldığını görüyoruz. Yine 1950 yılında en üst tavan olan 500.000 lira, 1950'lerin sonundaki enflasyon nedeniyle aşınmış ve 1963 tarifesinde son gelir dilimi için öngörülen miktar 1.000.000 liraya yükseltilmiştir<sup>228</sup>. Ayrıca gelir vergisi tahsilâtında da enflasyon nedeniyle aşınma meydana geldiği için, vergi oranları %60'lara kadar yükseltilmiştir.

1963 yılında uygulamaya konulan bu tarife, 1970'lerin sonuna kadar yürürlükte kalmıştır. 1970'li yıllarda enflasyon oranlarındaki artışları göz önüne alırsak, gelir vergisi tarifesinin artan oranlılık yapısının değiştiğini, dolayısıyla gelir vergisinin fiilen düz oranlı hale geldiğini söyleyebiliriz<sup>229</sup>. Fiyat artışları sonucu mükellefler giderek daha yüksek vergi oranlarından vergi ödemek zorunda bırakılmıştır. Çünkü vergi oranlarında ve gelir dilimlerinde enflasyonun etkisini giderecek herhangi bir düzenleme yapılmamıştır.

Gerek gelir dilimi gerekse vergi oranı düzeyinde artışlar en çok ilk dilimlerde meydana gelmektedir. Mükelleflerin büyük bir kısmının ilk dilimlerden vergilendirildiğini düşünürsek, enflasyon sonucu en çok bu ilk dilimden vergilendirilenler zararlı çıkacaktır. Bunun anlamı da bu yıllar boyunca enflasyon düşük ve orta gelirli ailelerin gelir vergisi yüklerini artırmıştır. Tarifenin düzenlendiği tarihten itibaren gelirinde hiçbir fiili artış olmadığı halde nominal gelirleri artan bu kişiler daha fazla vergi vermek zorunda bırakılmıştır. Yüksek gelirlilerin vergilendirilmesinde fazla bir artış olmamıştır. Bu durumun nedeni, tarifedeki ilk gelir dilimleri küçük dilimler olduğu için reel gelirlerde artış olmadan nominal gelirdeki artış sonucu üst dilime geçmek söz konusu olduğundandır. Ancak yüksek gelir dilimlerinden vergilendirilen bir kişinin üst gelir diliminden vergilendirilebilmesi için gelirinde çok daha yüksek bir artışın meydana gelmiş olması gerekir. Diğer bir unsur, vergi oranlarının yapısından kaynaklanmaktadır. Vergi oranında %10'dan %15'e artış söz konusu ise artış oranı %50 iken, %60'dan %65'e yükselişte ancak %8.3'lük bir vergi artışı sağlamaktadır<sup>230</sup>.

<sup>228</sup> Tekin, s.114.

<sup>229</sup> Uluatam, *Enflasyon...*, s.84; Korkmaz, *İktisadi Gelişme...*, s.135.

<sup>230</sup> Feyzioğlu, s.27.



1963 yılı vergi tarifesinde vergi oranları azalarak artmaktadır. Bu azalarak artışın bir diğer anlamı yine orta ve sabit gelirli kişilerin yüksek gelirli kişilere göre daha hızlı vergilendirilmeleridir. Yüksek gelirli, daha yüksek oranda vergilendirilmekle beraber, gelir düzeyi arttıkça artan oranlılığın özelliği kaybolmaktadır. Zaten en yüksek gelir diliminden sonra vergi oranı sabit bir hal almaktadır. Böylece gelir vergisinin yükü orta gelirli kişiler üzerine yüklenmektedir<sup>231</sup>.

## 2.1980-2000 DÖNEMİ

1970'li yıllar boyunca enflasyon ile birlikte vergi yükü dağılımındaki durum düşük gelirli aleyhine hızla değişmiştir. 1980 sonrası izlenen enflasyonla mücadele politikaları çerçevesinde vergi yükünün dağılımındaki adaletsizlik, gelir vergisi tarifelerinin yeniden düzenlenmesi yoluyla giderilmeye çalışılmıştır. Gelir vergisi tarifeleri 17 yıl boyunca enflasyon ortamında aynı kaldığı için düzenleme yapmak kaçınılmaz hale gelmiştir. Böylece vergi yükü dağılımında adaleti sağlamak ve enflasyonun bozucu etkilerini ortadan kaldırmak amacıyla, 1981 yılında yeni bir gelir vergisi tarifesi düzenlenmiştir<sup>232</sup>. Bu dönem için de sadece belli yılların gelir vergisi tarifeleri incelenecektir.

**Tablo:2.4 1981-85 Arası Uygulanan Gelir Vergi Tarifesi**

<u>GELİR DİLİMİ</u>		<u>VERGİ ORANLARI%</u>
İlk	1.000.000 için	40
Sonra gelen	2.000.000 "	45
" "	2.000.000 "	50
" "	5.000.000 "	60
" "	5.000.000 "	70
" "	10.000.000 "	75
	25.000.000 ve fazlası için	66

Kaynak: Gürdal Temel, "Türk Gelir Vergisi Tarifelerinin Rasyonel Vergileme Açısından Değerlendirilmesi", Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), İzmir, 2001, s.140.

Bu tarife yapısına baktığımız zaman ilk göze çarpan durum, vergi oranının %40'tan başlamasıdır. Artan oranlı tarifenin bu kadar yüksek orandan başlaması, düşük gelirli kişilerin yüksek orandan vergilendirilmelerine neden olacaktır. Gelir vergisi oranlarının yüksekliği, vergi kaçakçılığını da teşvik edecektir. Ancak, vergisini

<sup>231</sup> Tekin, s.125; Esfender Korkmaz, **Vergi Yapısı ve Gelişimi**, İstanbul Üniversitesi Yayın No:2989, İktisat Fakültesi, Yayın No: 489, İstanbul: Gür-Ay Matbaası, 1982, s.120.

<sup>232</sup> E. Özcan Altan, "Enflasyon ve Gelir Vergisi Arasındaki İlişkiler", İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 1987, s.87-88.

“kaynakta kesilme” yöntemi ile ödeyen ücret geliri sahipleri, vergi kaçırma veya vergiden kaçınma imkânına sahip olmadıkları için büyük bir vergi yüküne katlanmış olacaklardır. Bu durum vergilemede adalet ilkesi ile uyuşmamaktadır.

Bir diğer durum da, verginin ödenme zamanı ile ilgili olarak ortaya çıkmaktadır. Vergisi kaynakta kesilen kişiler, hem yüksek oranlarda hem de peşin olarak vergilerini verdikleri için, zararlı konuma düşüyorlar. Çünkü diğer gelir sahipleri vergilerini gelirin elde edilmesinden ancak 1 yıl veya 1,5 yıl gecikmeden sonra ödemektedirler. Yüksek enflasyon oranlarının görüldüğü ekonomiler açısından bu durum devlet için olduğu kadar vergisini zamanında ödeyen kesim için de büyük kayıplar ortaya çıkarmaktadır. Dolayısıyla, hem gelir vergisi mali bir araç olma özelliğini kaybedip etkin olmayan bir hale gelirken, hem de vergilemede adalet ve eşitlik ilkeleri de zedelenmiş olmaktadır. Bu dönemde uygulanan yüksek oranlı gelir vergisi tarifesinin nedeni olarak, maliye politikaları çerçevesinde enflasyonun önlenmesi çabası gösterilebilir. Mükelleflerin çoğunun birinci gelir diliminden vergilendirildiğini düşünürsek, toplam talebi kısmının en iyi yolu da tüketim eğilimi en yüksek olan bu kesimin geliri üzerinden alınan verginin artırılmasıdır. Ancak böyle bir politikanın da gelir dağılımındaki adalet ters durumlar ortaya çıkaracağı şüphesizdir<sup>233</sup>.

1980 sonrasında ortaya çıkan en önemli yenilik, tarife yapılarının her yıl yeniden düzenlenme kararı alınmasıdır. Bu konuda Bakanlar Kuruluna Anayasa ile yetki verilmiştir. Aslında bu yetki, 1961 Anayasasında da yer almakla birlikte, Bakanlar Kurulu bu yetkisini kullanmaktan kaçınmıştır. 1982 Anayasasının 73. maddesinin 3. fıkrasında “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır” düzenlemesi getirildikten sonra; son fıkrada da, “vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir” denilmektedir. Nitekim Gelir Vergisi Kanununun 103. maddesinde ve mükerrer 123. maddede bu yetkinin Bakanlar Kuruluna verildiğini görüyoruz. “Vergi tarifesinin gelir dilimlerine karşılık gelen kanuni vergi oranlarını, her bir dilim için ayrı ayrı veya topluca 5 puana kadar indirmeye veya kanuni hadlerine kadar yükseltmeye

<sup>233</sup> Görgün, s.113-114; Hüsnü Kızılyallı, **Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Analizi**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No:286, Maliye Enstitüsü Yayınları No:33, Ankara: Sevinç Matbaası, 1969, s.387.

Bakanlar Kurulu yetkilidir”<sup>234</sup>. GVK. mükerrer 123. madde 4842 sayılı Kanunla 2003 yılında değiştirilmiştir. Buna göre; “Maktu had ve tutarlar, 1.1.2003 tarihi itibariyle geçerli had ve tutarlara yükseltilmiştir”. İkinci fıkrada, “Maktu had ve tutarların her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak VUK hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak uygulanacağı”, ifade edilmiştir. Aynı maddenin üçüncü fıkrasında ise, Kanununun 103. maddesinde yer alan vergi tarifesinin gelir dilimleri hakkında, bu maddenin ikinci fıkrasının uygulanacağı belirtilmiştir.

1981 yılından itibaren 1984 yılına kadar, vergi tarifelerinde değişiklik yapılmamış, ancak vergi oranları kademeli olarak aşağı çekilmiştir. Örneğin, ilk gelir dilimine uygulanan vergi oranı 1982 yılında %1’lik düşüşle %39’a indirilmiş, 1983 yılında %36’ya ve 1984 yılında da %30 düzeyine indirilmiştir<sup>235</sup>. Yani enflasyon oranında tarifeler yeniden düzenlenmek yerine, sadece vergi oranlarında değişiklik yapılmıştır. Vergi oranının azaltılması da düşük gelirlilerin vergi yükünde bir azalma meydana getirmiştir. 1981 yılındaki gelir dilimleri için öngörülen vergi oranları, 1982 yılında %1 düzeyinde azaltılmıştır.

**Tablo:2.5 1982 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi**

<u>GELİR DİLİMİ</u>	<u>VERGİ ORANLARI%</u>
İlk 1.000.000 liraya kadar	%39
3.000.000 liranın 1.000.000 lirası için 3.900.000, fazlası için	%44
5.000.000 liranın 3.000.000 lirası için 1.270.000, fazlası için	%49
10.000.000 liranın 5.000.000 lirası için 2.250.000, fazlası için	%59
15.000.000 liranın 10.000.000 lirası için 5.200.000, fazlası için	%69
25.000.000 liranın 15.000.000 lirası için 8.650.000, fazlası için	%74
25.000.000 liradan fazlasının 25.000.000 lirası için 16.050.000, fazlası için	%65

Kaynak: GVK. Geçici madde: 12.

1990 yılı gelir vergisi tarifesine bakarsak, ilk dilime uygulanan vergi oranının %25 olduğunu görürüz. İlk gelir dilimi de 1986 yılından itibaren her yıl yeniden düzenlenmek suretiyle enflasyona göre daha yüksek bir miktarda belirlenmiştir. 1986 yılında 3 milyona yükseltelen ilk gelir dilimi, izleyen yıllarda da yükseltilmiş, 1989 yılında 6 milyon ve 1990 yılında da 8 milyon olarak belirlenmiştir. Gelir dilimlerine

<sup>234</sup> Osman Selim Kocahanoğlu, **Gerekçeli Açıklamalı Vergi Kanunları**, 14. Özel Baskı, İstanbul: Temel Yayınları, 1999, s.174.

<sup>235</sup> GVK. Geçici Madde 12 (Değişik: 31.12.1981-2574/31).

uygulanan en yüksek vergi oranı ise 1990 yılı için 128 milyon ve üstü için %50 olarak belirlenmiştir.

**Tablo:2.6 1990 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi**

<u>GELİR DİLİMİ</u>		<u>VERGİ ORANLARI %</u>
İlk	8.000.000 için	25
Sonra gelen	8.000.000 ``	30
`` ``	16.000.000 ``	35
`` ``	32.000.000 ``	40
`` ``	64.000.000 ``	45
	128.000.000 ve fazlası için	50

Kaynak: Gürdal, s.141.

Diğer yıllardaki tarife yapılarına göre ilk ve son gelir dilimi için uygulanan vergi oranları düşük düzeyde kalmıştır. 1963 tarifesinde %50 olan yükseklik farkı, 1990 yılında %25'e inmiştir. Ancak incelenen 1950 ve 1963 yılları tarifelerinde ilk gelir dilimi için uygulanan vergi oranı %10 olduğu halde, 1990 yılında ilk gelir dilimi için uygulanan vergi oranının yüksek olduğunu söyleyebiliriz. Yine de 1980'li yılların başındaki %40 düzeyindeki vergi oranına göre daha adil bir vergilendirme sağlanmasına imkân hazırlamıştır.

İlerleyen yıllarda enflasyon oranındaki yüksek artışlar sonucu vergi tarifesinin gelir dilimleri de sürekli artırılmıştır. Ancak çoğu zaman enflasyon oranının altında bir tarife düzenlemesi yapıldığı için özellikle gelir vergisinin ilk diliminden vergilendirilen mükelleflerin aleyhine durumlar ortaya çıkmıştır. 1994 krizinden sonra enflasyon oranı %110 düzeyine çıktığı halde, 1994 yılında ilk gelir dilimi 75 milyon iken, 1995 yılında %100 oranında bir artışla 150 milyona yükseltilmiştir. İzleyen yıllarda da enflasyon oranı %80-90 düzeyinde kalırken, ilk gelir dilimlerinden itibaren gelir vergisi dilimlerindeki artış %50-60 düzeyinde gerçekleşmiştir. Burada da düşük gelirlilerin her geçen yıl biraz daha yüksek gelir diliminde vergilendirildiğini ve bu sonucun da vergileme açısından adaletsiz bir durum olduğunu söyleyebiliriz.

1998 yılında vergi sisteminde bir değişiklik daha yapılmıştır. Normal tarifede ilk gelir dilimi için uygulanan vergi oranı %25 ve son gelir dilimi için %55'tir. Ücret geliri sahipleri için 1.7.1998 yılından itibaren yeni bir tarife uygulanmaya

başlanmıştır<sup>236</sup>. Bu yeni tarifenin vergi oranları, ilk gelir dilimine uygulanan vergi oranı için normal vergi oranının %5 aşağısındadır. Son gelir dilimleri için vergi oranı farkı ise %10'dur. Böylece ücret geliri sahipleri için vergi oranında yapılan bu indirimden sonra bu kişilerin vergi yükü biraz azalmıştır.

**Tablo:2.7 1998 Yılı Ücret Geliri İçin Vergi Tarifesi**

<b><u>GELİR DİLİMİ</u></b>	<b><u>VERGİ ORANLARI %</u></b>
1.000.000.000 liraya kadar	%20
2.000.000.000 liranın 1.000.000.000 lirası için 200.000.000 lira, fazlası için	%25
4.000.000.000 liranın 2.000.000.000 lirası için 450.000.000 lira, fazlası için	%30
8.000.000.000 liranın 4.000.000.000 lirası için 1.050.000.000 lira, fazlası için	%35
16.000.000.000 liranın 8.000.000.000 lirası için 2.450.000.000 lira, fazlası için	%40
16.000.000.000 liradan fazlasının 16.000.000.000 lirası için 5.650.000.000 lira, fazlası için	%45

Kaynak: GVK. Geçici Madde 52 (Ek: 22.7.1998-4369/54).

1998 yılından itibaren gelir vergisi tarifesi ikili bir yapıya kavuşturulmuştur. Buna göre ücret geliri ve diğer gelir sahipleri için iki farklı tarife uygulamaya konulmuştur. Genel olarak vergi yükünün azaltılması amacıyla gelir vergisinin hesaplanmasında esas alınacak tarife yeniden belirlenmektedir. 1999 yılında yapılan düzenleme ile vergiye tabi gelire uygulanacak en düşük vergi oranı %25'ten %15'e düşürülmüş, en yüksek oran ise %55'ten %40'a düşürülmüştür. Oranlarda yapılan düzenlemelerin temel amacı, verginin tabana yayılması ve vergi sistemine gönüllü uyumun sağlanmasıdır<sup>237</sup>. Böylece, hem düşük gelirliilerin vergilendirilmesinde olumlu adım atılmış, hem de 1980 sonrası vergi oranlarının sürekli azaltılması yönündeki eğilim devam etmiştir.

### **3.2000 YILI SONRASI**

#### **a.2001 YILI GELİR VERGİSİ TARİFESİ**

2000 yılı sonrasında gelir vergisi tarifeleri ücret gelirleri ve diğer gelirler için ayrı ayrı düzenlenmeye devam edilmiştir. Vergi oranları yine aynı kalmış, diğer gelirlere uygulanan oran ücret gelirleri için öngörülen oranın 5 puan üzerinde belirlenmiştir.

<sup>236</sup> GVK. Geçici Madde 52, ek:22.7.1998-4369/54.

<sup>237</sup> Kocahanoğlu, s.174.

**Tablo:2.8 2001 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi**  
(Ücret Gelirlerinde)

2001 takvim yılına ait gelirler,	
2.800.000.000 liraya kadar	%15
7.000.000.000 liranın 2.800.000.000 lirası için 420.000.000 lira, fazlası	%20
14.000.000.000 liranın 7.000.000.000 lirası için 1.260.000.000 lira, fazlası	%25
35.000.000.000 liranın 14.000.000.000 lirası için 3.010.000.000 lira, fazlası	%30
70.000.000.000 liranın 35.000.000.000 lirası için 9.310.000.000 lira, fazlası	%35
70.000.000.000 liradan fazlasının 70.000.000.000 lirası için 21.560.000.000 lira, fazlası	%40 oranında vergilendirilir.

**Tablo:2.9 2001 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi**  
(Ücret Dışındaki Gelirlerde)

2001 takvim yılına ait gelirler,	
2.800.000.000 liraya kadar	%20
7.000.000.000 liranın 2.800.000.000 lirası için 560.000.000 lira, fazlası	%25
14.000.000.000 liranın 7.000.000.000 lirası için 1.610.000.000 lira, fazlası	%30
35.000.000.000 liranın 14.000.000.000 lirası için 3.710.000.000 lira, fazlası	%35
70.000.000.000 liranın 35.000.000.000 lirası için 11.060.000.000 lira, fazlası	%40
70.000.000.000 liradan fazlasının 70.000.000.000 lirası için 25.060.000.000 lira, fazlası	%45 oranında vergilendirilir.

Kaynak: Şenyüz, s.215; Edizdoğan, Özker, s.164; <http://www.kazanci.com.tr>.

2000 yılında 2.500.000.000 lira olan ilk gelir dilimi 2001 yılında %12 artışla 2.800.000.000 lira olarak belirlenmiştir. Enflasyon oranlarının 2000 yılı için TÜFE %39.0 ve TEFE %32.7<sup>238</sup> olarak gerçekleştiği bir ortamda, tarife yapısındaki düzenlemenin enflasyondaki artışla uyumlu olmadığını söyleyebiliriz. Burada söyleyebileceğimiz olumsuz yönlerden bir diğeri de, yine ilk gelir dilimi için uygulanan vergi oranının yüksekliğidir. Nitekim gelişmiş ülkelerde, ilk gelir dilimine uygulanan vergi oranını azaltma eğiliminin hâkim olduğunu görüyoruz. Örneğin, Fransa'da 1998 yılında ilk gelir dilimi için 29.780 franka kadar %8.5 vergi oranı

<sup>238</sup> <http://www.die.gov.tr>.



öngörölmüşken, bu oran 1999 yılında %7.5'e düşürölmüş ve bu oran için öngörölen gelir dilimi de 32.000 franka yükseltilmiştir. 2000 yılında da 40.000 frank olan başlangıç eşiğı için vergi oranı %7 olarak belirlenmiştir. İngiltere'de de başlangıç vergi oranı %20 iken, 1999 yılında %10'a indirilmiştir. Ayrıca en az geçim indirimi gibi indirim miktarları da artırılarak, mükelleflerin vergi yükünün azaltılması eğilimi görölmektedir<sup>239</sup>.

## b.2002 YILI GELİR VERGİSİ TARİFESİ

**Tablo:2.10 2002 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi**  
(Ücret Gelirlerinde)

2002 takvim yılına ait gelirler,	
3.800.000.000 liraya kadar	%15
9.500.000.000 liranın 3.800.000.000 lirası için 570.000.000 lira, fazlası	%20
19.000.000.000 liranın 9.500.000.000 lirası için 1.710.000.000 lira, fazlası	%25
47.500.000.000 liranın 19.000.000.000 lirası için 4.085.000.000 lira, fazlası	%30
95.000.000.000 liranın 47.500.000.000 lirası için 12.635.000.000 lira, fazlası	%35
95.000.000.000 liradan fazlasının 95.000.000.000 lirası için 29.260.000.000 lira, fazlası	%40 oranında vergilendirilir.

**Tablo:2.11 2002 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi**  
(Ücret Dışındaki Gelirlerde)

2002 takvim yılına ait gelirler,	
3.800.000.000 liraya kadar	%20
9.500.000.000 liranın 3.800.000.000 lirası için 760.000.000 lira, fazlası	%25
19.000.000.000 liranın 9.500.000.000 lirası için 2.185.000.000 lira, fazlası	%30
47.500.000.000 liranın 19.000.000.000 lirası için 5.035.000.000 lira, fazlası	%35
95.000.000.000 liranın 47.500.000.000 lirası için 15.010.000.000 lira, fazlası	%40
95.000.000.000 liradan fazlasının 95.000.000.000 lirası için 34.010.000.000 lira, fazlası	%45 oranında vergilendirilir.

Kaynak: Edizdoğan, Özker, s.164; <http://www.kazanci.com.tr>.

<sup>239</sup> Şükrü Kızılot, "Vergi 2000 ve Avrupa Birliğı" Türkiye V. Vergi Kongresi, 28-29 Nisan 2000, İTO Meclis Salonu, İstanbul, s.81.

2002 yılı için öngörülen vergi tarifesi, yine enflasyondaki artışın gerisinde kalmıştır. 2001 yılına göre ilk ve son gelir dilimleri için %35'lik bir miktar artışı yapılırken, ara gelir dilimlerinde bu oran %30'ların altında kalmıştır. 2001 yılında ekonomik krizle birlikte enflasyon oranlarının TÜFE %63.5, TEFE %88.6 olarak gerçekleştiği bir ortamda, vergi dilimleri için yapılan artışın enflasyon karşısında yetersiz kaldığını ve mükelleflerin, özellikle düşük gelirli olanların vergi yükünün artırıldığını söyleyebiliriz. Böylece gelir sahibinin vergi öncesi gerçek gelirinde bir artış olmadığı halde, vergi dilimlerindeki ayarlamaların enflasyon oranını tam olarak yansıtmamasından dolayı gerçek gelirin düşmesi sonucu ortaya çıkmış ve haksız bir vergileme doğmuştur<sup>240</sup>.

2002 yılı için ücret geliri elde eden bir kişinin durumunu, matrahtan indirilecek herhangi bir unsur olmadığı ve gelirden enflasyon oranı kadar nominal artış dışında bir artış olmadığı varsayımları altında incelersek; 2001 yılı için ilk gelir dilimi 2.800.000.000 TL'dir ve bu gelir diliminde ücret geliri için vergi oranı %15'tir. 2001 yılı için enflasyon oranını ortalama %75 alırsak, 2002 yılı için düzenlenmesi gereken tarifede gelir dilimleri 4.900.000.000 TL'den başlamalıydı. Hâlbuki, 2002 yılında ilk gelir dilimindeki artış oranı %35'te kalmış ve ilk vergi dilimi 3.800.000.000 TL olarak belirlenmiştir. 2001 yılında 2.800.000.000 TL nominal geliri olan kişi %15 oranında vergiye tabi tutulacak ve 420.000.000 TL vergi ödeyecektir. Bu kişinin nominal gelirinin enflasyon oranında (%75) arttığını düşünürsek, 2002 yılında geliri 4.900.000.000 TL olacaktır. 2002 yılı için öngörülen tarifeye göre bu kişi 790.000.000 TL vergi ödeyecektir. Daha önceki ödediği vergi, gelirinin %15'i kadarken, 2002 yılı için öngörülen tarife düzenlemesi enflasyon oranının altında kaldığı için, ödediği vergi, gelirinin %16.1'i haline gelmektedir. Eğer enflasyon oranında bir düzenleme olsaydı, bu kişinin ilk gelir diliminden ödeyeceği toplam vergi miktarı 735.000.000 TL olacaktı. Böylece kişi, geliri gerçekte artmadığı halde, haksız olarak 55.000.000 TL daha fazla vergi vermek zorunda bırakılmaktadır.

Artan oranlı tarife yapısında, fiyatların gelirleri şişirmesi sonucu daha yüksek vergi oranında vergilendirilen mükelleflerin vergi yükü giderek artmıştır<sup>241</sup>. Kişilerin haksız olarak daha fazla vergi yükü altında bırakılmamaları için, gelir vergisi

<sup>240</sup> Mehmet Tunçer, "Enflasyon-Vergi Uyumlu İlişkisi ve Türkiye", *Vergi Dünyası Dergisi*, Yıl:21, Sayı:247, Mart 2002, s.153.

<sup>241</sup> Şenatalar, s.81.

tarifesindeki dilimlerin enflasyon oranındaki artışa paralel olarak düzenlenmesi gereklidir.

### c.2003 YILI GELİR VERGİSİ TARİFESİ

**Tablo:2.12 2003 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi  
(Ücret Gelirlerinde)**

2003 takvim yılına ait gelirler,	
5.000.000.000 liraya kadar	%15
12.000.000.000 liranın 5.000.000.000 lirası için 750.000.000 lira, fazlası	%20
24.000.000.000 liranın 12.000.000.000 lirası için 2.150.000.000 lira, fazlası	%25
60.000.000.000 liranın 24.000.000.000 lirası için 5.150.000.000 lira, fazlası	%30
120.000.000.000 liranın 60.000.000.000 lirası için 15.950.000.000 lira, fazlası	%35
120.000.000.000 liradan fazlasının 120.000.000.000 lirası için 36.950.000.000 lira, fazlası	%40 oranında vergilendirilir.

**Tablo:2.13 2003 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi  
(Ücret Dışındaki Gelirlerde)**

2003 takvim yılına ait gelirler,	
5.000.000.000 liraya kadar	%20
12.000.000.000 liranın 5.000.000.000 lirası için 1.000.000.000 lira, fazlası	%25
24.000.000.000 liranın 12.000.000.000 lirası için 2.750.000.000 lira, fazlası	%30
60.000.000.000 liranın 24.000.000.000 lirası için 6.350.000.000 lira, fazlası	%35
120.000.000.000 liranın 60.000.000.000 lirası için 18.950.000.000 lira, fazlası	%40
120.000.000.000 liradan fazlasının 120.000.000.000 lirası için 42.950.000.000 lira, fazlası	%45 oranında vergilendirilir.

Kaynak: GVK. m:103 (Değişik:9.4.2003-4842/13); <http://www.gelirler.gov.tr>.

2003 yılı tarifesinde gelir dilimleri artışına bakarsak, bir önceki yıla göre ilk gelir dilimi için %31 oranında bir artış yapıldığını görürüz. İlk gelir dilimi için yapılan bu artış oranı, sonraki gelir dilimleri için %26'ya düşmektedir. Bu tarifenin belirlendiği 2002 yılı enflasyon oranına bakarsak; TÜFE %29.7, TEFE ise %30.8 olarak gerçekleşmiş olduğunu görürüz. Bu durumda tarife basamaklarındaki artışın diğer yıllara göre enflasyondaki artış ile daha uyumlu olduğu söylenebilir.

## d.2004 YILI GELİR VERGİSİ TARİFESİ

**Tablo:2.14 2004 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi  
(Ücret Gelirlerinde)**

2004 takvim yılına ait gelirler,	
6.000.000.000 liraya kadar	%15
14.000.000.000 liranın 6.000.000.000 lirası için 900.000.000 lira, fazlası	%20
28.000.000.000 liranın 14.000.000.000 lirası için 2.500.000.000 lira, fazlası	%25
70.000.000.000 liranın 28.000.000.000 lirası için 6.000.000.000 lira, fazlası	%30
140.000.000.000 liranın 70.000.000.000 lirası için 18.600.000.000 lira, fazlası	%35
140.000.000.000 liradan fazlasının 140.000.000.000 lirası için 43.100.000.000 lira, fazlası	%40

**Tablo:2.15 2004 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi  
(Ücret Dışındaki Gelirlerde)**

2004 takvim yılına ait gelirler,	
6.000.000.000 liraya kadar	%20
14.000.000.000 liranın 6.000.000.000 lirası için 1.200.000.000 lira, fazlası	%25
28.000.000.000 liranın 14.000.000.000 lirası için 3.200.000.000 lira, fazlası	%30
70.000.000.000 liranın 28.000.000.000 lirası için 7.400.000.000 lira, fazlası	%35
140.000.000.000 liranın 70.000.000.000 lirası için 22.100.000.000 lira, fazlası	%40
140.000.000.000 liradan fazlasının 140.000.000.000 lirası için 50.100.000.000 lira, fazlası	%45 oranında vergilendirilir.

Kaynak: Öncel, Kumrulu, Çağan, s.324; <http://www.kazanci.com.tr>.

2004 gelir vergisi tarifesi de, 2003 yılı tarifesine göre %20 oranında artırılarak düzenlenmiştir. 2003 yılı için enflasyon oranları TEFE %13.9 ve TÜFE de %18.4 olarak gerçekleşmişti. 2004 yılı için gelir vergisi tarifesinin enflasyondaki artışla uyumlu bir şekilde yeniden düzenlendiğini söyleyebiliriz.

## B.GELİR VERGİSİNDE İNDİRİME, MUAFİYETE VE İSTİSNALARA ETKİLERİ

Fiyatlar genel düzeyindeki artışlar, gelir vergisindeki mutlak tutar olarak belirlenmiş indirim, muafiyet ve istisnalar üzerinde olumsuz etki yapar. Fiyatlardaki

yükselişten dolayı, zamanla bu müesseseler gerçek değerlerinden uzaklaşır ve enflasyon oranında güncellenmediği zaman etkisini kaybeder.

## 1.İNDİRİMLERE ETKİLERİ

İndirimleri; en az geçim indirimi ve özel indirim şeklinde iki grupta inceleyebiliriz. Bu indirimler de iki biçimde uygulanabilir. Birinci yöntemde, kabul edilen indirim tutarı doğrudan safi gelirden düşülür ve kalan değer vergiye esas olacak matrahı verir. İkinci yöntemde ise, indirim yapılmadan safi gelirin vergisi hesaplanır, daha sonra bundan indirime karşılık olan vergi düşülür. Bu iki değişik yöntem kişilere göre farklı yararlar sağlar. Gelirden indirimde, indirimin her mükellef için ifade ettiği değer mükellefin vergi tarifesindeki yerine göre değişmektedir. Düşük gelir elde edenler artan oranlı gelir vergisi tarifesinde düşük orandan vergilendirileceğinden bu kişiler için safi gelirden indirim yapmak, ancak bu düşük oranda vergi kazancı doğuracaktır. Mükellef yüksek gelir diliminde bulunuyor ve daha yüksek oranlı vergiye tabi ise aynı indirim miktarının doğurduğu vergi kazancı, vergi oranı büyüdüğü için daha büyük olacaktır. İndirime karşılık olan verginin hesaplanan gelir vergisinden düşülmesi yönteminde ise mükellefin geliri ne olursa olsun aynı tutarda parasal yarar sağlayacaktır<sup>242</sup>.

Türk Gelir Vergisi Kanununun 31. ve 36. maddeleri arasında indirimler düzenlenmiştir. En az geçim indirimi de Türkiye’de yıllarca uygulanmış ve daha sonra uygulamadan kaldırılmıştır. Bu bölümde, Türk Gelir Vergisi sistemindeki indirim uygulamalarının enflasyonla ilişkisi açısından, en az geçim indirimi, özel indirim üzerinde durulacaktır.

### a.EN AZ GEÇİM İNDİRİMİ

Mükelleflerin gelirlerinden kendilerini geçindirebilecek kadarının vergi dışı bırakılması, en az geçim indirimi olarak adlandırılır. Bütün insanlar ve bütün ülkeler için ortak bir indirim miktarı bulmak imkânsız olsa da, belirlenen indirim miktarının gerçeğe uygun olması gerekmektedir. Genellikle ülkelerin özel koşulları ve geçim endeksleri bu indirimin gerçeğe uygun belirlenmesinde yardımcı olacaktır. Genel olarak da gelir vergisinde uygulanan en az geçim indirimleri, halkın yaşayış biçimine, gıda maddelerinin fiyatlarına, işçi sınıfının ortalama kazancına göre

<sup>242</sup> Uluatam, **Kamu Maliyesi**, s.335.

belirlenir. Yine devletin gelire olan ihtiyacının şiddeti, halkın ortalama kazanç seviyesinin yüksek veya düşük olması indirim miktarını etkiler<sup>243</sup>.

En az geçim indirimi uygulaması, Türkiye’de gelir vergisinin yürürlüğe girdiği 1950 yılından itibaren uygulanmaya başlanmıştır. Daha önceden de kazanç vergisinde ve iktisadi buhran vergisinde bazı indirim oranları olmakla birlikte bunlar en az geçim indiriminden farklı uygulamalardır. 1950 yılında kabul edilen en az geçim indirimi uygulamasında vergi adaleti ve sosyal adalet fikirleri hâkim olmuş, miktar mali durumlara göre tespit edilmiştir<sup>244</sup>. 1950 yılından 1967 yılına kadar matrahtan indirim ve 1968-80 yılları arasında da vergi indirimi yöntemi uygulanmıştır. 1981 yılından itibaren tekrar matrahtan indirim yöntemine geçilmiş, ama bu yöntem 4.12.1985 tarih ve 3239 sayılı Kanunla 1.1.1986 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır<sup>245</sup>.

En az geçim indiriminde 1950 yılında kabul edilen tutarlar 1957 yılına kadar uygulanmış, daha sonra 1957 tarih ve 6908 sayılı Kanun ile %50 oranında artırılmıştır. 1960 tarih ve 193 sayılı Kanunla indirim tutarları yeniden düzenlenmiştir. Bu tarihten sonra bütçe olanaklarının yetersizliği ileri sürülerek iki kez ertelendikten sonra, 1968 yılında uygulamaya konulmuştur. Ancak bu tarihte uygulamaya konulan en az geçim indiriminin uygulama yöntemi değiştirilmiş ve gelir kaybını önlemek amacıyla vergiden indirim sistemine geçilmiştir. Bu yöntem 1980 yılı sonuna kadar uygulandıktan sonra, matrahtan indirim yöntemine geri dönmüş, bu tarihten itibaren “genel indirim” adını almıştır. Matrahtan indirim yöntemi mükellefler için daha avantajlıdır. Çünkü bu yöntemde en az geçim indiriminin düşüldüğü gelir matrahmış gibi düşünüldüğünden, mükellef daha düşük vergi oranından vergilendirilecektir. Vergiden indirim sisteminde, en az geçim indirimi; vergi, tarifenin ilk dilimlerinde düşük oranlar üzerinden hesaplandığı için, toplam vergilerden indirim dolayısıyla düşülecek vergi tutarından daha azdır. Matrahtan indirim sisteminde ise en az geçim indirim tutarı gelirin üst vergi

<sup>243</sup> Erginay, s.55-56; Neumark, s.91.

<sup>244</sup> Sabahattin Zaim, *Türkiye’de Ücret Ve Gelirler Siyaseti*, Türkiye İşçi ve İşveren Sendikaları Konfederasyonu Yayın No:28, Ankara: Ayyıldız Matbaası, 1974, s.176-177.

<sup>245</sup> Metin Erdem, Doğan Şenyüz, İsmail Tatlıoğlu, *Kamu Maliyesi*, 2.Baskı, Bursa: Ekin Yayınları, Eylül 1998, s.114; Akdoğan, s.204.



dilimlerine ve oranlarına tabi olan kısmını azaltıcı etki yarattığından sağladığı vergi avantajı daha yüksek olacaktır<sup>246</sup>.

Matrahtan indirim yönteminde mükelleflerin, eş ve çocukları gibi ailevi özellikleri de dikkate alınarak bir kısım gelirin vergi dışı bırakılması şeklinde uygulanır. Buna göre, geliri belirlenen en az geçim indirimi miktarının altında olanlardan vergi alınmazken, geliri bu miktarı aşan kişilerden sadece gelirin indirim miktarını aşan kısmı için vergi alınır<sup>247</sup>.

Türkiye’de en az geçim indiriminin, oldukça düşük miktarlarda belirlendiğini söyleyebiliriz. Bunun en önemli nedeni devlet maliyesinin uğrayacağı vergi kaybı kaygısıdır<sup>248</sup>. Zaten enflasyon ortamında, yıllar itibariyle en az geçim indirimi miktarları daha da azalmış ve kendisinden beklenen fonksiyonları yerine getiremez hale gelmiştir. Özellikle 1963-77 yılları arasında fiyatlardaki artış dışında gerçek gelirden de bir yükselme olmuş ve indirim tutarının nominal gelire oranı daha hızlı düşmüştür<sup>249</sup>. 1980 yılından sonra diğer indirim oranları gibi yeniden düzenlenmişse de, 1986 yılından itibaren uygulamadan kaldırılmıştır<sup>250</sup>. En az geçim indiriminin ödeme gücünün belirlenmesinde kullanılan etkin bir araç olduğunu düşünürsek, yaşamını ancak sürdürmeye yetecek bir gelire sahip olan kişinin ödeme gücünün varlığından söz edilmemesi gerekir<sup>251</sup>. Özellikle düşük gelirli olanların yararlandığı bu uygulamanın yürürlükten kaldırılması vergi adaletsizliğini artırmaktadır.

## **b.ÖZEL İNDİRİM**

Emek ve sermayeden doğan gelirler gelir vergisinde aynı tarife üzerinden vergilendirilmekle birlikte, emek gelirlerinin bir kısmı vergi dışı bırakılabilmektedir. Böylece ödenen vergi tutarı ile indirim öncesi gelir tutarları kıyaslandığı zaman, ücret geliri elde edenlerin korunmuş olduğu söylenebilir. Bu, Türkiye’de “özel indirim” adı altında uygulanmaktadır. Yalnızca ücretlilere uygulanmak üzere mükellefin gelirin bir bölümü vergi dışı bırakılmaktadır. Eğer eş de ücret geliri elde ediyorsa, aynı indirim onun için de geçerli olmaktadır. Diğer gelir unsurları için bu

<sup>246</sup> Akdoğan, s.209.

<sup>247</sup> Erginay, s.56.

<sup>248</sup> Gürdal, s.154

<sup>249</sup> Şenatalar, s.233.

<sup>250</sup> Varcan, s.129.

<sup>251</sup> Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, s.115.

indirim uygulanmamakta olup, vergilendirme aynı tarife üzerinden yapıldığından, ücretliler vergi açısından korunmuş olmaktadırlar. Özel indirim matrahtan indirim esasına göre uygulanmaktadır<sup>252</sup>.

Özel indirim uygulaması da 1950 yılından itibaren vergi sistemine girmiştir. Ücretlilerin vergi yükünün hafifletilmesi için getirilen bu sistem 1950-80 arası dönemde fiyat artışlarına karşı gerekli düzenlemeler yapılamadığı için ücretlilerin vergi yükünün azalmasına fazla katkı sağlamamıştır. Bu dönem boyunca enflasyonun yükünü büyük ölçüde ücretli kesim çekmiştir<sup>253</sup>. Türkiye’de özel indirim uygulamaya konulduğu zaman günde 20, ayda 600 ve yılda 7200 lira indirim miktarı öngörülmüştür. Ancak 1980’li yıllardan sonra yapılan değişikliklerle her yıl için yeniden belirlenmesi usulüne geçilmiştir. Özel indirim miktarının belirlenmesinde yetki Bakanlar Kuruluna ait olup, Bakanlar Kurulu farklı iş alanında çalışanlar ve farklı bölgeler için değişik miktarlarda özel indirim miktarı belirlemeye yetkilidir (GVK. m.31-2003 değişikliğinden önceki madde)<sup>254</sup>. Son dönemdeki ücretlerdeki özel indirim miktarlarına bakıldığında; aylık olarak 1999 yılında 15.000.000 TL, 2000 yılında 18.750.000 TL, 2001 yılında 21.900.000 TL, 2002 yılında 30.000.000 TL, 2003 yılında 45.000.000 TL olarak belirlendiği görülür<sup>255</sup>. Özel indirim miktarı her sene yeniden belirlenmekle birlikte, yeniden belirleme oranı enflasyonun oldukça gerisinde kalmıştır. 1999 yılında enflasyon oranı TEFE’de %62.9 iken; özel indirim miktarı 2000 yılı için 15.000.000 TL’den 18.750.000 TL’ye çıkmış, artış oranı %25 olarak belirlenmiştir. 2001 yılında özel indirim miktarı %16’lık bir artışla 21.900.000 TL olarak belirlenirken, enflasyon oranı %32.7 olmuştur. 2001 yılında da enflasyon oranı %88.6 olduğu halde, özel indirim miktarı 2002 için sadece %36.9 oranında artırılmıştır. Bu yıllar boyunca, özel indirim miktarındaki artış oranının enflasyon oranından oldukça aşağıda belirlendiğini görüyoruz. Bu da şüphesiz ki ücret geliri elde edenler üzerindeki vergi yükünün yıllar itibariyle arttığını göstermektedir. Çünkü özel indirim enflasyon karşısında reel değerini koruyamamış ve ücretlilerin ödemek zorunda kaldığı vergi miktarı sürekli artmıştır. 2002 yılı için aynı şeyleri söyleyemeyiz, çünkü bu yıl için enflasyon oranı TEFE %30.8 olarak gerçekleşirken, 30.000.000 TL olan özel indirim miktarı %50 oranında artırılmış ve 45.000.000

<sup>252</sup> Akdoğan, s.226.

<sup>253</sup> Kemal Saybaşı, **Devletin Ekonomiye Müdahalesi (1935-1985)**, Birey ve Toplum Yayınları Siyasal İktisat Dizisi:2, Birinci Baskı, Ankara: Sevinç Matbaası, Şubat 1986, s.114.

<sup>254</sup> Kocahanoğlu, s.77.

<sup>255</sup> Edizdoğan, Özker, s.80; <http://www.kazanci.com.tr>.

TL'ye çıkartılmıştır. Bu durumda 2003 yılı için belirlenen bu özel indirim miktarının enflasyon oranının da üzerinde bir artış gösterdiğini, dolayısıyla ücret geliri elde edenler için olumlu bir gelişmedir. Böylece yıllar boyunca hep enflasyonun altında kalan miktarın 2003 yılı için daha rasyonel bir şekilde belirlendiğini söyleyebiliriz. Ücretliler için belirlenen bu özel indirim, 1.1.2004 itibariyle 4842 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeler kapsamında yürürlükten kaldırılmış olup, yerine “ücretlilerde vergi indirimi” hakkı getirilmiştir (GVK. mükerrer madde 121, Değişik: 9.4.2003-4842/15). Buna göre yasada belirlenen belli harcamaların yıllık toplamının %4 ve %8'i arasındaki bir miktarın, yükümlünün gelecek yıl ödeyeceği gelir vergisinden indirilmesi uygulaması başlatılmıştır<sup>256</sup>. Yükümlünün kendisi, eşi ve çocukları ile ilgili harcamalardan eğitim, gıda, sağlık, giyim ve oturlan konuta ait kira harcamalarının yıllık toplamı 3 milyar liraya kadar %8, ikinci 3 milyar lirada %6, 6 milyardan fazla harcama için ilk 6 milyarda %7, fazlası için %4 oranında bir indirimin ertesi yıl ödenecek gelir vergisinden mahsup edileceği öngörülmektedir<sup>257</sup>.

Hizmet erbabı için belirlenen sakatlık indiriminin de (GVK. m.31, Değişik: 9.4.2003-4842/3), her yıl yeniden düzenlenirken, artış oranının enflasyon oranından düşük kalmamasına dikkat edilmelidir. Aylık tutarlar şeklinde belirlenen tutarların hizmet erbabının ücretinden indirileceği belirtilmiştir. Yeni belirlenen sakatlık indirim tutarları; birinci derece sakatlar için 440 milyon, ikinci derece sakatlar için 220 milyon ve üçüncü derece sakatlar için 110 milyon lira olarak belirlenmiştir.

## 2.MUAFİYETE VE İSTİSNALARA ETKİLERİ

Bugün Türk Gelir Vergisi Kanununda birçok muafiyet ve istisna bulunmakla birlikte, bunlardan sınırları parasal değerlerle belirlenenler fiyat artışları karşısında olumsuz etkilenmektedir. Eğer enflasyon karşısında gerekli düzenlemeler yapılmazsa, belirlenen bu tutarlar aşınacak ve reel değerini kaybedecektir. Daha önce belirtildiği gibi enflasyon sonucu iki durum ortaya çıkacaktır. Birinci durum, fiyat artışları sonucu bu muafiyetten yararlananların sayısının azalması, dolayısıyla vergi mükelleflerinin sayısının artmasıdır. İkincisi ise istisnadan yararlanan tutarların aşınması ve vergiye tabi gelirin payının giderek artmasıdır<sup>258</sup>.

<sup>256</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, s.292.

<sup>257</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, s.328; Gelir Vergisi Genel Tebliği Seri No:249, <http://www.gelirler.gov.tr>.

<sup>258</sup> Şenatalar, s.60.

### a.MUAFİYETLERE ETKİLERİ

Türk Gelir Vergisi Kanununda yer alan muafiyetler; esnaf muafılığı ve diplomat muafılığıdır. Küçük çiftçi muafılığı ve göçmen, mülteci muafılığı 22.7.1998 tarih ve 4369/82. madde ile yürürlükten kaldırılmıştır (GVK. m.9-17).

Esnaf muafılığı ile (GVK. m. 9) gelirleri basit usulde vergilendirme kapsamında bile düşünülemez derecede küçük olan ticaret ve sanat erbabı kişiler vergi dışı tutulmuştur. Bu muafılıktan yararlanabilmek için birinci olarak zirai, mesleki ve ticari kazançtan dolayı gerçek usulde vergilendirilmemek gerekiyor. İkinci olarak, bu muafılık kapsamına giren işleri gelir ve kurumlar vergisi yükümlülerine süreklilik ve bağlılık gösterecek şekilde yapmamak gerekmektedir. Bu muafiyet, sosyal nedenler ve vergileme tekniğindeki bazı zorluklar nedeniyle uygulanmaktadır<sup>259</sup>. Esnaf muafılığına tabi olmanın koşulları, çalışma biçimi ve kullanılan fiziki araçların niteliğine göre belirlenmiştir. Bu konuda parayla ifade edilmiş bir değer bulunmadığı için, esnaf muafılığı fiyat artışlarından olumsuz yönde etkilenmeyecektir<sup>260</sup>.

Diplomat muafılığı ile (GVK. m.15) genellikle -siyasi nedenlerle- yabancı devletlerin Türkiye’de bulunan elçi, konsolos gibi diplomatları, karşılıklı olmak şartıyla gelir vergisinden muaf tutulmuştur. Gelirin tamamı vergiden muaf tutulduğu için enflasyondan etkilenmesi söz konusu olmayacaktır.

1998 yılında kaldırılmış olan göçmen ve mülteci muafılığı gelirin bir miktarı olarak belirlendiği için ve küçük çiftçi muafılığı da hem işletme büyüklüğü, hem de satış tutarı olarak belirlenen ölçülerin aşılması gerektiği için, enflasyondan olumsuz olarak etkilenmiştir. Bu muafiyetler uygulandıkları dönemlerde fiyat artışlarına karşı gerekli düzenlemeler yapılamadığı için zamanla özelliklerini kaybetmişlerdir. Özellikle küçük çiftçi muafılığında satış tutarı enflasyon nedeniyle sürekli artan çiftçiler, gerçek usulde vergilendirilmeye tabi tutulmuşlardır<sup>261</sup>. 1980’li yıllara kadar fiyat artışları sonucu muafiyet sınırları aşıldığı için, vergi yükü dağılımında önemli

<sup>259</sup> Bildirici, s.56; Öncel, Kumrulu, Çağan, s.281.

<sup>260</sup> Uluatam, *Enflasyon....*, s.86.

<sup>261</sup> Uluatam, *Enflasyon....*, s.86-87.

değişiklikler olmuştur. Bu yıllarda enflasyonun aşındırıcı etkilerini gidermek için vergi reformları gündeme getirilmiştir<sup>262</sup>.

## **b.İSTİSNALARA ETKİLER**

### **ba.YATIRIM İNDİRİMİ İSTİSNASI**

Yatırım indirimi, ekonomik kalkınmayı sağlamak ve özel sektör yatırımlarını teşvik etmek amacıyla kabul edilmiş bir vergi kolaylığıdır. Ticari ve zirai kazançlarda yasanın öngördüğü şartlar yerine getirildiği takdirde, yapılan yatırım harcamalarının belli bir oranının elde edilen kazançlardan indirilmesidir. Böylece vergi avantajları yoluyla özel sektör yatırımlarının belirli alanlara yönlendirilmesi amaçlanır<sup>263</sup>. Yatırım indirimi uygulaması 1963 yılında uygulamaya girmekle birlikte yıllar itibariyle önemli değişiklikler yapılmıştır<sup>264</sup>. GVK. m. 36'ya yapılan ek maddelerle yürürlüğe konan yatırım indirimi uygulaması, daha sonra 9.4.2003 tarih ve 4842 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununda yapılan değişiklikler kapsamında 19. maddede yeniden düzenlenmiştir<sup>265</sup>. Buna göre, yapılan yatırımın ticari ve sınaî yatırımlar için belli bir sınırı geçmesi gerekmektedir. Enflasyonun olduğu bir durumda veya yatırım indirimi için öngörülen taban miktarların enflasyon oranında düzenlenemediği durumlarda daha çok mükellef bu indirimden yararlanma imkânına sahip olacaktır. Daha çok mükellefin bu vergi avantajından yararlanması olumlu gibi görünse de, aslında bu indirimden yararlanan yatırımcı sayısının artması, bir amacı da bölgeler arası ekonomik ve sosyal dengesizlikleri ortadan kaldırmak<sup>266</sup> olan yatırım indirimi uygulamasından beklenen amaçların gerçekleştirilmesini zorlaştıracaktır.

Yatırım indirimi uygulanmasına istisnaya konu iktisadi kıymete ilişkin harcamaların yapıldığı yılda başlanır ve indirimden yararlanılacak tutara kadar devam edilir. İlgili yılın kazancından indirilemeyen yatırım indirimi tutarı yatırımın

<sup>262</sup> Kenan Bulutoğlu, "Siyasal Süreçte Vergi Reformu", **Vergi Reformları Kongresi Tebliğ ve Yorumları**, Atatürk Kültür Merkezi 21-23 Ocak 1981, İstanbul: İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Ekonomi Fakültesi Kamu Maliyesi Enstitüsü Yayın No:3, 1981, s.81.

<sup>263</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, s.282; Şenyüz, s.81.

<sup>264</sup> Bildirici s.57.

<sup>265</sup> **Gelir Vergisi Genel Tebliği Seri No:249**, 8 Mayıs 2003 Tarihli Resmi Gazete, Sayı:25102, <http://www.gelirler.gov.tr>; Emin Serhat Yıldırım, "Yatırım İndiriminde Yapılan Değişikliklerin Değerlendirilmesi ve İlginç Bir Örnek", **Vergi Raporu Dergisi**, Yıl:12, Sayı:68, Aralık-Ocak 2004, s.91.

<sup>266</sup> Şenyüz, s.81.

yapıldığı yılı izleyen yıllarda, Devlet İstatistik Enstitüsü toptan eşya fiyatları genel endeksinde meydana gelen artış oranında artırılarak göz önüne alınır (GVK. m.19/2, Değişik: 17.12.2003-5024/6). Endeksleme, önceki uygulamada sadece yatırım teşvik belgeli yatırımlara tanınan bir imkân iken yeni uygulamada yatırım teşvik belgesinin kaldırılması ile tüm yatırımlar için geçerli hale gelmiştir<sup>267</sup>. İndirime esas olacak tutar yatırımın maliyet bedelidir ve yatırım indirimine konu iktisadi kıymeti aktife alındıkları tarihten itibaren iki yıl içinde elden çıkararak mükellefler, bu iktisadi kıymetle ilgili olarak yatırım indirimi uygulama haklarını kaybederler<sup>268</sup>. “Enflasyon düzeltilmesi uygulanan dönemlerde, yatırım indirimi istisnası tutarının hesaplanmasında amortisman tabii iktisadi kıymetin aktife alındığı hesap dönemi sonundaki düzeltilmiş değeri esas alınır” (GVK. m.19/3, Değişik:17.12.2003-5024/6).

### **bb.DİĞER İSTİSNALAR**

Gelir Vergisi Kanununda belirtilen istisnalar; kazançlarda istisnalar (GVK. m.18-20), sermaye iratlarında istisnalar (GVK. m.21-22) ve müteferrik istisnalar (GVK. m.23-30) olarak üç grupta toplanabilir. Miktar olarak belirlenen istisnaların da diğer muaflik ve indirimler gibi enflasyon ortamında fiyat artışları oranında düzenlenmeleri gerekmektedir. Eğer düzenleme enflasyon oranının altında kalırsa bu istisnalar zamanla aşınacaktır.

Türk Gelir Vergisi Kanununda yer alan istisnalar, içinde enflasyondan en fazla etkilenen, hâsılatın belirli bir miktarı olarak belirlenen gayrimenkul sermaye iratlarında uygulanan istisnadır. Diğer istisnalar, ya gelirin tümünü kapsadığı için ya da gelirin bir oranı olarak belirlendiği için fiyat artışlarından reel olarak etkilenmeyecektir.

Gelir Vergisi Kanununun 21. maddesinde düzenlenen gayrimenkul sermaye iratlarından istisnalar, binaların konut olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içerisinde elde edilen hâsılatın belli bir kısmının vergiden indirilmesidir. Bu kısmi bir istisna niteliğindedir ve miktar her yıl yeniden belirlenmektedir<sup>269</sup>. Son iki yıl için belirlenen istisna tutarını enflasyon oranı ile karşılaştırsak; 2001 yılında 700 milyon

<sup>267</sup> Mehmet Yücel, “Yatırım İndirimi ve İstisna Kazanç Tevkifatında 4842 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler”, *Vergi Raporu Dergisi*, Yıl:12, Sayı:67, Ekim-Kasım 2003, s.85.

<sup>268</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, s.283.

<sup>269</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, s.308; Edizdoğan, Özker, s.98.



olan istisna tutarı 2002 yılında %35'lik bir artışla 950 milyon olarak belirlenmiştir. Böylece istisna tutarının, 2001 yılında TEFE'de %88.6 ve TÜFE'de %63.5 olan enflasyon oranlarının oldukça altında belirlendiğini söyleyebiliriz. Ancak enflasyon oranları 2000 yılına göre, kriz yılı olan 2001'de büyük bir artış göstermiştir. 2002 yılında da enflasyon oranı %30'lar düzeyine inmiş olmasına rağmen, 2003 yılı için gayrimenkul sermaye iradı istisnası %57 oranında artırılarak 950 milyondan 1 milyar 500 milyona çıkartılmıştır. İndirim miktarı, 2004 yılı için ise enflasyon oranı ile paralel bir şekilde %20'lik artışla 1 milyar 800 milyona çıkartılmıştır<sup>270</sup>.

GVK. madde 75'te menkul sermaye iratları sayıldıktan sonra GVK. m.76 (4369 sayılı Kanununun 40. maddesi ile değişik) ile "indirim oranı" uygulaması düzenlenmiştir. Bu uygulama ile güdülen amaç enflasyon sonucu ortaya çıkan bir kısım fiktif kârların vergilendirilmesini önlemektir. Bu amaçla bazı menkul sermaye iratlarının enflasyon oranı kadarlık kısmı vergi dışı bırakılmıştır<sup>271</sup>. Menkul sermaye iratlarının istisnaları kanunda belirtilmiştir. Buna göre, menkul kıymetin kuponlu veya kuponsuz satılması, iştirak hisselerinin devir ve temlik karşılığı sağlanan iratlar, menkul kıymetlerde iştirak hisselerinin tamamen veya kısmen itfası karşılığı alınan paralarla, itfa dolayısıyla verilen ikramiyeler, bazı menkul kıymet gelirlerinin enflasyona isabet eden kısmı (enflasyon indirimi) gibi durumlar, menkul sermaye sayılmayan gelirler kapsamında yer almaktadır. Son madde olan enflasyon indiriminden amaç, enflasyondan korunması zor olan menkul kıymetlerin, enflasyondan arındırılarak gerçek kazançların vergilendirilmesidir. Böylece, para birimine bağlı olan ve kendisini enflasyona karşı koruyamayan menkul kıymetler için enflasyon etkisi veya katkısı olarak hesaplanan bir pay gelir kabul edilmemiştir. Menkul kıymetlerin arındırılmasından sonra kalan tutar beyan suretiyle vergilendirilecektir<sup>272</sup>.

Gelirleri enflasyona göre düzeltilmeye tabi tutulacak menkul kıymetler: Her türlü devlet ve özel sektör tahvili, hazine bonoları faizleri, Toplu Konut İdaresince, Özelleştirme İdaresince ve Kamu Ortaklığı İdaresince çıkartılan menkul sermaye iradı, her türlü alacak faizi, mevduat faizleri, faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları, kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları, özel finans

<sup>270</sup> 10.12.2003/6578 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 2004 yılında uygulanmak üzere belirlenen miktardır.

<sup>271</sup> Adnan Okkalı, Nadire Gündoğdu, **Menkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi**, Ankara: Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi:8, 2003, s.26.

<sup>272</sup> Şenyüz, s.170.

kurumlarınca kâr ve zarara katılma belgesi karşılığında ödenen paylar, repo gelirleri, menkul kıymetler yatırım fonlarından sağlanan kâr payları, menkul kıymet yatırım ortaklıklarından sağlanan kâr payları, risk sermayesi yatırım fonları ve yatırım ortaklıklarından sağlanan kâr payları, gayrimenkul yatırım fonları ve yatırım ortaklıklarından sağlanan kâr paylarıdır.

Bu sayılanlar dışında yer alan menkul sermaye iratları için enflasyondan arındırma söz konusu olmayacaktır<sup>273</sup>. İndirim oranı Vergi Usul Kanununa göre o yıl için tespit edilmiş olan yeniden değerlendirme oranının, aynı dönemde devlet tahvili ve hazine bonusu ihalelerinde oluşan bileşik ortalama faiz oranına bölünmesi suretiyle Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilmektedir (GVK. m.76). Ayrıca indirim oranı uygulaması sadece kişisel nitelikte elde edilen gelirler için geçerli olup, ticari işletme bünyesinde elde edilen bu tür gelirler ticari kazanç sayıldığı için uygulama dışı bırakılmıştır<sup>274</sup>.

### **C.ENFLASYONUN TÜRK GELİR VERGİSİ SİSTEMİ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİNİN GİDERİLMESİ**

Türkiye’de yüksek oranlı enflasyon uzun yıllar devam etmiş, buna karşın vergi sisteminde enflasyona göre bir düzenleme yapılmamıştır. Tarife yapıları ve miktar olarak belirlenen indirim, muafiyet ve istisnalar sürekli enflasyon karşısında değer kaybetmiştir.

Daha önce değinilmiş olan enflasyonun etkilerini giderici yöntemler açısından değerlendirilirse;

Katsayı yönteminde, eğer katsayının belirlenmesi yönetimin iradesine bırakılırsa, sistem objektif çalışma özelliğini kaybedebilecektir. Ayrıca baskı ve çıkar grupları katsayının belirlenmesinde yönetim üzerinde etkide bulunabilecektir.

<sup>273</sup> Şenyüz, s.170-171; Özhan Uluatam, Yaşar Methibay, **Vergi Hukuku**, Değişik 3. Baskı, Ankara: İmaj Yayıncılık, 1999, s.283.

<sup>274</sup> Edizdoğan, Özker, s.120; Okkalı, Gündoğdu, s.28-29.

Vergi oranlarının enflasyonun hızına göre yükseltilmesi yöntemi de uygun değildir. Çünkü vergi oranlarının her yıl değiştirilmesi vergide kararlılık ilkesi ile ters düşer ve vergi sisteminin ekonomide yerleşmesine engel olur<sup>275</sup>.

Vergilendirilebilir gelir ile ilgi düzenlemeler yöntemi de sorunu tam olarak çözemez. Yani, vergilendirilebilir gelir miktarı fiyat artışlarına göre düzeltildiğinde enflasyonun gelir vergisinde ortaya çıkardığı olumsuzluklardan sadece bir bölümü giderilmiş olur. Fiyat artışlarının gelir vergisi üzerindeki bozucu etkisi daha çok tarife dilimleri, indirim, muafiyet ve istisna tutarları yoluyla ortaya çıkmaktadır ki, bu tür sorunların çözümünde de vergilendirilebilir gelir ile ilgili düzenlemeler yetersiz kalmaktadır<sup>276</sup>.

Otomatik gösterge yönteminin (endeksleme yöntemi) uygulanması daha olumlu sonuçlar ortaya çıkaracaktır. Toptan eşya fiyatları endeksi gibi objektif bir göstergenin vergi tarifesinde yer alan dilimlerle çarpılması ya da yasa koyucunun belli bir tarihte, belli ekonomik ve sosyal görüşler çerçevesinde hazırlanan tarifinin yürürlüğe konulması bu yöndeki sıkıntıları ortadan kaldıracaktır<sup>277</sup>.

Endeksleme, satın alma gücünün bir hesap birimi olarak kullanılmasıdır. Fiyat endeksi tüm mal ve hizmetlerin ağırlıklı ortalamasını içeren bir sepetin parasal fiyatıdır. Endeksleme yöntemi enflasyonun neden olduğu sapmaları ortadan kaldırır ve ekonominin sanki enflasyon oranı sıfır gibi çalışmasına izin verir<sup>278</sup>. Enflasyonun gelir vergisi üzerindeki etkilerini gidermek için endeksleme yönteminin en iyi yol olduğu kabul edilmekle birlikte bunun için hangi endeksin kullanılacağı üzerinde bir uzlaşma yoktur. Günümüzde, Türkiye’de Devlet İstatistik Enstitüsünün hazırladığı fiyat endeksleri ağırlıklı olarak kullanılmaktadır. Bunlardan birisi; tüketim kalıplarından bulunan ağırlıklarla hesaplanan, tüketim malları yanında kira, sağlık, eğitim, ulaştırma gibi hizmetleri de kapsayan Tüketici Fiyat Endeksi (TÜFE)’dir. Diğerisi ise; sadece mal bazında hesaplanan ve sanayi ürünleri ağırlıklı olan Toptan Eşya Fiyatları Endeksi (TEFE)’dir<sup>279</sup>.

<sup>275</sup> Tekin, s.150; Feyzioğlu, s.82.

<sup>276</sup> Şenatar, s.139.

<sup>277</sup> Uluatam, *Enflasyon...*, s.73; Tekin, s. 150; Bulutoğlu, s.68.

<sup>278</sup> Parasız, *Enflasyon-Kriz...*, s.110.

<sup>279</sup> Asaf Savaş Akat, “Enflasyon ve İstikrar Politikaları”, *Yeni Türkiye Dergisi*, Sayı:27, 1999, s.187.

Enflasyon ortamında ve artan oranlı gelir vergisi tarifesinde fiyat artışları sonucu, kişiler daha yüksek gelir dilimlerinden vergilendirilmeye tabi tutulacaktır. İşte bu dilim kaymaları endekse bağlanmış vergi dilimleri ile önlenebilir. Bu konuda yöneltilen itiraz, artan oranlı gelir vergisinin otomatik istikrar sağlama fonksiyonu ile ilgilidir. Çünkü vergi dilimlerinin neden olduğu daha yüksek vergileme toplam talebi kısmakta ve enflasyonist baskıların azalmasına neden olmaktadır. Bu itiraz haklı olmakla birlikte, eğer dilimler endekse bağlanmazsa enflasyon vergi oranlarını sürekli artıracaktır. Yüksek vergi oranları da üretim teşviklerini olumsuz yönde etkileyecektir<sup>280</sup>. Endekslemenin devletin vergi gelirlerini azaltıcı bir önlem olduğu iddia edilebilir; ancak, endeksleme, vergi yükündeki aşırı artışın önlenecek mükelleflerin optimal düzeyde gönüllü vergi ödemesinde önemli bir faktördür. Böylece uzun dönemde devletin vergi gelirleri artacaktır<sup>281</sup>. Sonuçta enflasyonun gelir vergisi üzerindeki etkilerini gidermek için, gelir vergisi sistemi içerisindeki para birimi ile ifade edilen tüm unsurların endekslenerek, fiyatlar genel düzeyi oranında artırılmaları gerekmektedir. Eğer artış oranı enflasyonun altında kalırsa, reel vergi yükü artacağı gibi, vergi yükünün dağılımı açısından da adaletsizlikler ortaya çıkacaktır.

## **D.GELİR VERGİSİNDEKİ TAHSİLÂT GECİKMESİ VE GEÇİCİ VERGİ**

Gelirin hemen vergilendirilmesi esas, kazanç ve irat doğduğu anda ve belki daha sahibinin eline geçmeden vergilendirilmesidir. Böylece gecikmeden doğan sakıncalar da ortadan kalkmış olur. Gelirin doğması ile vergilendirilmesi arasında geçen zamanın kısaltılması açısından vergi tekniğinde uygulanan yöntemlerden ilki kaynakta tevkif (stopaj usulü) iken, ikincisi de peşin ödeme usulüdür. Kaynakta kesme, genellikle maaş ve ücretler, serbest meslek kazançları, bina ve arazi kiralari, menkul sermaye iratları gibi gelir ve kazançlar üzerinden gelirin doğduğu anda ve sahibinin eline geçmeden yapılan vergi kesintileridir. Peşin vergi ise, mükellefin içinde bulunduğu vergilendirme dönemi içerisinde kesinleşmiş ve tarh işlemi tamamlanmış, son bir veya birkaç yılın vergi miktarına eşit şekilde peşin ödemelerde bulunmaktır. Bu sistem, ilk önce Almanya'da uygulanmış, daha sonra da Fransa'da

<sup>280</sup> Parasız, Enflasyon-Kriz..., s.117.

<sup>281</sup> Özbilen, Enflasyonun Gelir Vergisi Sistemine Etkisi..., s.162.

(paiment par à compte) ve Amerika'da (payment by anticipation) uygulama alanı bulmuştur<sup>282</sup>.

Enflasyon ortamında vergi tahsilâtındaki gecikmelere bağlı olarak kamu alacağının reel değerinde önemli azalmalar olacaktır. Bununla birlikte ücretler ve diğer bazı kazanç ve iratlarda, vergi kaynakta kesme yoluyla peşin olarak tahsil edilirken diğer bazı gelirlere verginin ödenmesi ancak gelirin elde edilmesini izleyen yılda mümkün olmaktadır. Bu da yükümlüler arasında eşitsizlikler doğurmaktadır. İşte hem kamu alacağını gecikmeksizin tahsil etmek ve hem de yükümlüler arasındaki eşitsizlikleri ortadan kaldırmak için 1980 yılında “peşin ödeme” sistemi getirilmiştir. Gelir vergisi 1950 yılında kabul edilmekle birlikte peşin ödeme sistemi ancak 30 yıl gecikme ile vergi sistemine girmiştir. Bu sistem daha sonra değiştirilmiş ve GVK. mükerrer 120. madde ile düzenlenen “geçici vergi” uygulaması, 1989 yılından itibaren uygulamaya konulmuştur<sup>283</sup>. Böylece gelirleri gerçek usulde vergilendirilen ticari kazanç elde edenler ve serbest meslek sahibi kişiler, ilgili yılın vergisinden mahsup edilmek üzere yıl içerisinde geçici vergi ödemek yükümlülüğü altına girmiştir<sup>284</sup>.

1.1.1999 tarihinden geçerli olmak üzere GVK. mükerrer 120 maddesi 4369 sayılı Kanun ile değiştirilmiştir. Buna göre, serbest meslek sahibi ve ticari kazanç sahibi gerçek usulde gelir vergisine tabi mükelleflerin cari vergilendirme dönemine ait gelir vergisinden mahsup edilmesine ilişkin uygulama, yani geçici vergide geçmiş yılın kazancı esas alınarak hesaplanmasına dair uygulama kaldırılmıştır. Yeni uygulama ile kazançlar arasında ayırım yapmaksızın kazançları basit usulde saptananlar dışında, ikinci sınıf ticari kazanç sahibi tüccarlar ile serbest meslek sahibi kişilere ilişkin, ilgili dönem itibarıyla elde ettikleri kazançlar üzerinden gerekli tarh işlemi yapılarak vergi ödenmesi esas zorunluluk kazanmıştır. Ayrıca 1999 yılında 4444 sayılı Kanun ile mükerrer 120. maddeye getirilen ekte, geçmiş yıllarda altışar aylık dönemi kapsayan yaptırım, 2000 yılından geçerli olmak üzere Bakanlar Kurulu Kararı ile üçer aylık bir hesaplama dönemi yürürlüğe konulmuştur<sup>285</sup>.

<sup>282</sup> Selahattin Tuncer, *Vergi Uygulamaları*, Gözden Geçirilmiş 4. Baskı, İstanbul: AR Basım Yayım ve Dağıtım A.Ş., 1983, s.177-178.

<sup>283</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, s.327; Özbilen, *Enflasyonun Gelir Vergisi Sistemine Etkisi...*, s.155.

<sup>284</sup> Bildirici, s.147.

<sup>285</sup> Niyazi Özker, “4369 Sayılı Yasa Işığında Gelir Vergisinde Geçici Vergi Uygulamasına Yönelik Son Düzenlemeler ve Yorumlar”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Yıl:20, Sayı:243, Kasım 2001, s.146.



Bir hesap dönemi ile ilgili dört ayrı geçici vergi dönemi söz konusudur. Geçici vergi dönemleri, hesap dönemi takvim yılı olan mükellefler için: birinci dönem; Ocak-Mart, ikinci dönem; Nisan-Haziran, üçüncü dönem; Temmuz-Eylül, dördüncü dönem; Ekim-Aralık'tır<sup>286</sup>. Bir önceki takvim yılı içinde üçer aylık dönemler halinde tahakkuk ettirilerek tahsil edilen geçici vergi, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir. Mahsup edilemeyen tutar, içinde bulunulan yıla ilişkin olarak ödenecek geçici vergiye, artan kısım ise diğer vergi borçlarına mahsup edilir. Buna rağmen geçici vergi tutarı kalıyorsa, mükellefin yazılı talebi üzerine kendisine ödeme yapılır<sup>287</sup>. 4369 sayılı Kanunla yeniden düzenlenen geçici vergi uygulamasında mükelleflerin eksik beyan ettikleri geçici vergi tutarının %10'luk payı araştırıldığından mükelleflere yanılma payı bırakılmıştır. Mükellefin iyi niyetli olduğu durumlarda mağduriyetinin önlenmesi amacıyla bu oran tespit edilmiş olup, mükellefin korunması amaçlanmıştır<sup>288</sup>.

Geçici vergi uygulaması ile gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi borcunun enflasyon nedeniyle uğradığı değer kaybı telafi edilmek istenmiştir. Ayrıca vergisini peşin ödeyenler aleyhine olan vergi adaletsizliği de ortadan kaldırılmıştır. Buna rağmen enflasyon oranının yüksekliği ve vergiyi ödeme süresinin uzunluğu ölçüsünde devlet maliyesi adına vergi kaybı söz konusu olacaktır.

Devletin vergi kaybının azaltılması yönünde olumlu bir gelişme olmakla birlikte, uygulamaya konulması oldukça geç olmuştur. 1950 yılından itibaren ve özellikle 1970'li yıllardaki yüksek enflasyon dönemlerinde devlet büyük vergi kayıplarına uğrarken, mükellefler arasında da adaletsiz bir durum ortaya çıkmıştır. Peşin vergi uygulaması 1980 sonrası yürürlüğe girmekle birlikte, zaten kaynakta kesme usulüyle gelir vergisinin toplanması ağırlığını artırmıştır. Yıllar itibariyle tevkif yoluyla alınan gelir vergisinin toplam gelir vergisi içindeki tahakkuk bazında oranına bakarsak; 1988 yılında %73.1 olan oran, 1989'da %77.5'e ve 1990 yılında da %83.7'ye yükselmiştir. İlerleyen yıllarda da %80 düzeyinde kalan oran 1995 yılında %88.6, 1999 yılında %89.6 ve 2000 yılında %95.2 oranında gerçekleşmiştir<sup>289</sup>. Bu

<sup>286</sup> Metin Kayrak, Ömer Duman, "Gelir ve Kurumlar Vergisinde Mahsup ve İfade", *Yaklaşım Dergisi Eki*, Yıl:8, Sayı:86, Şubat 2000, s.14.

<sup>287</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, s.328.

<sup>288</sup> Sezgin Yılmaz, "Geçici Verginin Eksik Beyanı ve Cezası (Geçici Vergide %10 Sorunu)", *Vergi Raporu Dergisi*, Yıl:12, Sayı:67, Ekim-Kasım 2003, s.45.

<sup>289</sup> Doğan, s.158; Halim Mete, "İş Dünyasının Vergiye Bakışı ve Yeni Politika Önerileri", *XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi*, 10-12 Ekim 2002, İstanbul, Türmob Yayınları No:199, s.255.



rakamlardan da anlaşıldığı üzere gelir vergisinin tamamına yakını zaten tevkif suretiyle toplandığı için geçici vergi uygulaması, gelir vergisi açısından fazla etkili olamamaktadır.

## E.TÜRKİYE'DE SENYORAJ VE ENFLASYON VERGİSİ

Enflasyon vergisi ve senyoraj kavramları yakından ilişkilidir. Enflasyon vergisi, enflasyonun neden olduğu reel para ankeslerindeki değer düşmesini gösterirken; senyoraj, hükümetin para basarak elde edebileceği reel kaynak miktarını göstermektedir. Enflasyon döneminde para sürekli reel değerini kaybettiği için, hane halkı sadece reel para ankeslerini sabit tutmak için ellerindeki nominal parayı artırmalıdır. Burada enflasyon vergi oranına, reel para talebi de vergi tabanına karşılık gelmektedir. Böylece belirli bir enflasyon düzeyi, sabit para talebi düzeyinde hükümete para basmak yoluyla gelir etme imkânı sağlamaktadır<sup>290</sup>.

Monetarist yaklaşıma göre, toplam senyoraj geliri, durağan durum dengesinde enflasyon vergisi kısmı ve senyoraj kısmı olmak üzere iki kısımdan oluşmaktadır. Birinci kısım, ekonomideki enflasyon oranı ile reel para stoğunun çarpılmasından elde edilen reel gelirdir. Elleri belli bir seviyede reel para stoğu bulunduran kişiler, enflasyonun ellerindeki reel para stoğunun değerini azaltması durumunda, eski reel para stoğu seviyesini koruyabilmek için gelirinden tüketime ayırdıkları kısmı azaltacaktır. Böylece, tasarrufların artırılması ve bu kısmın nominal para stoğuna ilave edilmesiyle parasının reel değeri sabit tutulacaktır. İkinci kısım da ise, ekonomideki büyümeye paralel olarak reel gelirdeki artış sonucu, reel para talebinin yükselmesiyle elde tutulmak istenen reel para stoğunun miktarı reel ekonomik büyüme oranında artacaktır. Böylece elde edilen gelirin senyoraj kısmı (pasif senyoraj, büyüme senyorajı) ortaya çıkacaktır<sup>291</sup>.

Vergi tahakkuku ve tahsilâtı arasında bir gecikme söz konusu ise, enflasyon oranındaki artış kamu gelirlerinin reel değerini düşürecektir (Tanzi Etkisi). Eğer ekonomide vergi tahsilâtında gecikmeler varsa, enflasyonist finansmanın iki olumsuz etkisi ortaya çıkacaktır. Enflasyonist finansman reel para balanslarının marjinal faydasının marjinal maliyetinin altına düşmesine neden olmakta ve aynı zamanda

<sup>290</sup> Parasız, *Enflasyon-Kriz...*, s.18; Özbilen, "Vergi Yükümlülükleri...", s.52.

<sup>291</sup> Hakkı Soylu, *Türkiye'de Senyoraj Gelirleri ve Kamu Açıkları*, Birinci Baskı, Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu Yayın No:81, Temmuz 1997, s.9.

diğer vergi türlerinden elde edilen gelirleri de azaltmaktadır. Bu nedenle vergi tahsilâtındaki gecikmeler hesaba katıldığında, enflasyonist finansmanı kullanmanın marjinal maliyeti daha yüksek olmaktadır<sup>292</sup>.

Senyoraj gelirleri güçlü paranın artırılması sonucu ortaya çıkmaktadır. Türkiye’de yüksek güçlü para hem rezerv para hem de parasal taban anlamına gelmektedir. Rezerv para; emisyon, bankaların TL ve döviz mevduat hesaplarına karşılık olarak TL cinsinden tuttıkları zorunlu karşılıklar ve bankaların zorunlu tevdiatlarını içermektedir. Bunlara fon hesapları, bankaların reeskont ve bankalar arası piyasa olanakları, ithalat bedelleri ve teminatları da eklenmektedir. Rezerv paraya, Merkez Bankasının piyasadaki likiditeyi düzenlemek amacıyla açık piyasa işlemlerinden doğan net borçlarının eklenmesiyle, daha geniş bir tanım olan parasal taban elde edilmektedir<sup>293</sup>.

Burada Türkiye’de senyoraj gelirleri ve enflasyon vergisi gelirleri GSMH’nin bir yüzdesi olarak verilecektir. Toplam senyoraj geliri de enflasyon yoluyla elde edilen aktif senyoraj (enflasyon vergisi) ve ekonomideki reel büyümeye paralel olarak reel para stoğundaki değişimden ortaya çıkan pasif senyorajın (büyüme senyorajı) toplanması suretiyle bulunabilir<sup>294</sup>.

Toplam senyoraj gelirleri 1980’li yıllarda oldukça yüksek düzeylerde gerçekleşmiştir. Toplam senyoraj en yüksek noktaya 1988 yılında ulaşmıştır ve bu tarihte senyoraj gelirleri GSMH’nin %9.7’si kadardır. İzleyen yıllarda da senyoraj gelirleri GSMH’nin %6 ile %7’si arasındadır. 1980’li yıllar boyunca senyoraj gelirinde büyük dalgalanmalar olurken, enflasyon vergisi gelirleri daha istikrarlı bir düzeyde kalmıştır<sup>295</sup>. 1990’lı yılların başında senyoraj ve enflasyon vergisi oranları birbirine yakın düzeyde gerçekleşmiştir. Senyoraj geliri, 1991 yılından itibaren düşmeye başlamış ve %2-3 arasında seyretmiştir. Yalnız 1994 krizinde yükselmiş ve %5 düzeyine kadar çıkmıştır. 1995 yılından itibaren de %3 düzeyinde dengeli bir seyir izlemeye başlamıştır. Enflasyon vergisi gelirleri ise, 1990 sonrası artmaya başlamış ve 1994 yılında %10’a en yüksek düzeyine ulaşmıştır. İzleyen yıllarda

<sup>292</sup> Aktan, Utkulu, Togay, s.46. İzzettin Önder, Hülya Kirmanoğlu, “Kamu Açıklarının Tanımlanması, Ölçümü Ve Etkileri”, X.Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-18 Mayıs 1994, Antalya, İktisat Fakültesi Yayın No:554, Maliye Araştırma Merkezi Yayın No:80, İstanbul,1996, s.42.

<sup>293</sup> Ulusoy, Çetin, s.78.

<sup>294</sup> Soylu, s.53.

<sup>295</sup> OECD Economic Surveys: Turkey, 1995, s.22.

aşamalı olarak azalma eğilimi göstermiş ve 1996 yılında %6, 1997 yılında %4.1, ve 1998 yılında %2.8 düzeyine inmiştir<sup>296</sup>. 1990'lı yıllar boyunca enflasyon vergisi gelirleri senyorej gelirlerinin üzerinde gerçekleşmiştir. 2000 yılında da senyorej gelirleri %2, enflasyondaki düşüşle birlikte azalan enflasyon vergisi gelirleri de %1.8 düzeyinde gerçekleşmiştir<sup>297</sup>. 2002 yılından itibaren de enflasyondaki istikrarlı düşüşle birlikte enflasyon vergisi gelirleri de azalmıştır.

1995 yılından itibaren azalma eğilimi gösteren senyorej gelirlerinde Merkez Bankasının bağımsızlığının büyük önemi vardır. Merkez Bankasının para basması Hazineye açtığı kısa vadeli avans karşılığı gerçekleşmektedir. Avans 1 yıl ile sınırlı borçtur ve avansın kullanılmasındaki temel amaç Hazinesinin yıl içerisindeki gelir-gider arasındaki geçici mevsimsel açıkları kapatmaktır. Kamu gelirleri tahsil edildiğinde bu açıkların kapatılması gerekmektedir. Kapatılmayan avans miktarınca kamu harcamaları açıktan finanse edilmiş olur. Devletin kısa vadeli borçlanması için herhangi bir borç senedi düzenlemesine gerek yoktur. Merkez Bankası bunun dışında bankalar vasıtasıyla kendisine sunulan kamu borçlanma araçlarını reeskonta tabi tutar. Böylece kamu sektörüne verilen krediler, Hazinesinin yanında KİT'ler ve diğer kamu kuruluşlarına verilen kredileri de içerir. Merkez Bankasının bütçe dengesi konusunda Hazineye sağladığı destek ekonomideki para miktarının genişlemesine ve emisyonuna yol açar. 1970 tarihinde 1211 sayılı Kanun ile, Merkez Bankasının her yıl bütçenin %15'i kadar Hazineye avans açabileceği hükme bağlanmıştır. 1990'lı yıllara kadar dış borçlanmada konjonktürde uygun olmadığı için kamu açıkları Merkez Bankası kaynaklarından para basılarak karşılanmıştır<sup>298</sup>. Devlet, dolaylı bir biçimde merkez bankasına bastırıldığı kâğıt paralarla harcamalarını karşılamak suretiyle, kâğıt para ihracını (emisyonu) bir tür kamunun gelir kaynağı olarak kullanmaktadır<sup>299</sup>. 5 Nisan Kararları kapsamında daha etkin para politikası sürdürebilmek için bir dizi önlemler alınmıştır. Bunlardan birisi de kamu açıklarının azaltılması ve enflasyonun kontrol altına alınabilmesi için devletin Merkez Bankası kaynaklarını kullanarak para basımını sınırlama amacıyla, 21 Nisan 1994 tarihli 3985 sayılı Kısa Vadeli Avans Kullanımını Sınırlayan Kanun'dur. Bu Kanuna göre, Hazinesinin, Merkez Bankasından kullanabileceği avans oranı 1995 yılında %12 ile

<sup>296</sup> OECD Economic Surveys: Turkey, 1999, s.70-71.

<sup>297</sup> OECD Economic Surveys: Turkey, February 2001, s.196.

<sup>298</sup> Soylu, s.69-70; Ertuğrul Kızılkaya, "Turkey: Selected Issues And Statistical Appendix" Raporu Üzerine Bir Not", İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, No:23-24 (Ekim 2000-Mart 2001).

<sup>299</sup> Herekman, s.187.

sınırlandırılırken, bu oran 1996 yılı için %10, 1997 yılı için %6, 1998 ve sonraki yıllar için %3 olarak belirlenmiştir. Böylece Merkez Bankası parasal program veya politikasını oluştururken daha bağımsız hareket etme imkânına kavuşmuştur<sup>300</sup>. Zaten bu tarihten sonra da Türkiye’de senyoraj gelirlerinde bir azalış görülmektedir.

Senyoraj gelirlerinin zamanla azalmasının bir nedeni de, TL’de görülen istikrarsızlık sonucu girilen para ikamesi (dolarizasyon) sürecidir. Ekonomide yaşanan yüksek oranlı enflasyon nedeniyle özel kesimin reel nakit balanslarının değeri azalmaktadır. Bu durumda özel kesim de yabancı para tutmayı tercih etmektedir. Özellikle paranın değer kaybının arttığı dönemlerde buna paralel olarak yerel paradan kaçma eğilimi artmaktadır. 1990’lı yılların başından itibaren Türkiye’de, yıllar itibariyle artan bir şekilde para ikamesi süreci yaşanmıştır<sup>301</sup>. Halkın elinde tuttuğu reel balanslar yabancı paralara kayınca, devletin bunun üzerinden sağlayacağı senyoraj geliri de azalmaktadır.

Laffer eğrisi çerçevesinde enflasyon oranı arttıkça belli bir noktaya kadar enflasyon vergisi gelirleri de artıyordu. Buna göre Türkiye’de senyoraj (enflasyon vergisi) gelirini maksimum yapan yıllık optimal enflasyon oranı %83.33 (optimal enflasyon= $1/1.1204$ )’tür. Yıllık enflasyon oranı bu oranın üzerine çıktığı zaman enflasyon vergisi azalmaya başlayacaktır. Merkez Bankasının bu oranı tutturacak bir politika izlemesi halinde enflasyonist finansman yoluyla en yüksek gelire ulaşılabilecektir. Bu enflasyon oranı aylık olarak da %6.9 düzeyindedir. Türkiye’de enflasyon oranının 1990’lı yılların sonlarında bu düzeyde olduğu düşünülürse, enflasyon vergisinin etkin bir şekilde kullanıldığı söylenebilir<sup>302</sup>.

Türkiye’de 1970’li yıllarda yükselmeye başlayan enflasyon 1980’li yıllarda sürekli hale gelmiştir. 1980 sonrası iktidara gelen tüm iktidarların programlarında temel hedef olarak gösterilen enflasyon, her seçim sonrası yükselmeye devam etmiştir. Enflasyonun vergi sistemindeki, vergi yükü üzerindeki ve diğer olumsuz etkileri bilinmesine rağmen yıllarca devam etmiştir. Bunun nedeni enflasyondan dolayı hükümetlerin gelir elde etme düşünceleridir. Enflasyonla mücadelede gerekli kararlılığın uzun yıllar boyunca gösterilememesinin altında da bu neden yatmaktadır.

<sup>300</sup> Aktan, Utkulu, Togay, s.155; Soylu, s.71.

<sup>301</sup> Necjla Adanur Aklan, “Para İkamesi Süreci ve Türkiye Örneği”, Celal Bayar Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, Yıl:2001, Cilt:7, Sayı:1, s.204.

<sup>302</sup> Soylu, s.78.

Böylece enflasyonun iktisadi bir durum olmasının yanında daha çok siyasi bir tercih olduğunu söyleyebiliriz<sup>303</sup>.

## IV.TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE ENFLASYONA KARŞI ALINAN DİĞER ÖNLEMLER

### A.GELİR VERGİSİ KANUNUNDA YER ALAN HÜKÜMLER

GVK.nın 38.maddesinde 20.6.2001 tarih ve 4684 sayılı Kanun ile yapılan değişikliğe göre, gayrimenkullerin, iştirak hisselerinin ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerin elden çıkartılması halinde bunların maliyet bedellerinin Devlet İstatistik Enstitüsünce belirtilen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak kazancın tespitinde dikkate alınabileceği belirtilmektedir. Böylece maliyet bedeli artırımını suretiyle bulunan tutar gelir vergisi açısından matrahın dışına çıkartılabilecektir. İşletmeler yıllar önce aldıkları iktisadi kıymetleri sattıklarında enflasyondan kaynaklanan bir kazanç elde etmiş görüneceklerdir. Bu sadece parasal düzeyde görülen, ancak reel olmayan bir kazançtır. Enflasyonun etkisini ortadan kaldırmaya yönelik olarak uygulanan maliyet bedeli artırımını, satış kârından enflasyonun arındırılmasını ve bu surette bulunacak reel kazancın vergilendirilmesini amaçlamaktadır. Elden çıkartma bedeli ile artırma yapmak suretiyle bulunan yeni maliyet bedeli arasında, elden çıkarma bedeli lehine bir fark ortaya çıkarsa, bu fark vergiye tabi olacaktır. Ancak yeni maliyet bedeli, elden çıkarma bedelinden yüksek çıkarsa, bu fark zarar olarak değerlendirilemeyecektir<sup>304</sup>. 38. maddenin 3/ek fıkrasında yer alan bu hüküm 30.12.2003 tarih ve 25332 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 17.12.2003 tarih ve 5024 sayılı Kanununun 9. maddesi hükmünce, 1.1.2004 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır. 1.7.2003 tarih ve 4783 sayılı Kanunla yeniden düzenlenen mükerrer 81. maddeye göre; “Mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap bedeli, elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsünce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak tespit edilir” hükmü getirilmiştir.

2002 yılında altın alım-satımı ve imali ile uğraşan mükelleflere yönelik yeni düzenleme getirilmiştir. Buna göre; “Sürekli olarak işlenmiş altın alımı-satımı ve

<sup>303</sup> Ulusoy, Çetin, s.83; İsmet Berkan, “Enflasyon Vergisi”, Radikal, 21 Mart 2001, <http://www.radikal.com.tr>.

<sup>304</sup> Şenyüz, s.51-52.



imali ile uğraşan mükellefler, altın satış tarihindeki İstanbul Altın Borsasında oluşan has altın değeri ile satılan mamulün has altın maliyet bedeli arasında oluşan farkı, maliyet bedeline ilave ederler” şeklinde bir düzenleme getirilmiştir. Söz konusu fark, bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında izlenir. Bu fon, sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, o yılın kazancına dâhil edilerek vergiye tâbi tutulur. Bu mükelleflerin kullandıkları yabancı kaynaklara ait gider ve maliyet unsurlarının sadece ilgili dönemde ayrılan fonu aşan kısmı gider olarak kabul edilir. Böylece altın alım-satımı ve imali ile uğraşan mükelleflerin enflasyon nedeniyle değer kaybına uğrayan has altın maliyet bedellerinin, satış tarihindeki borsa değerine çıkartılması ve böylece reel kârın vergilendirilmesi amaçlanmaktadır<sup>305</sup>. Yine 4842 sayılı Kanunla GVK. nın geçici 62 ve 63. maddelerine eklenen maddelere göre; “İşlenmiş altın ticareti ve imalatı ile uğraşan mükelleflerden 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunundan yararlanıp bildirimde bulunmayanların 31.12.2002 tarihi itibarıyla defter ve kayıtlarında yer alan altın maliyet bedelleri, İstanbul Altın Borsasının aynı tarihteki has altın kapanış fiyatından düşük olamaz”. Maliyet bedelinin bu tutarın altında olması halinde aradaki farkın, altın satış kârı sayılacağı ve 2002 yılı kazancına eklenerek kanunun yayımlanmasını izleyen yılın ikinci ayı sonuna kadar beyan edilip tahakkuk eden verginin aynı sürede ödeneceği belirtilmektedir. Eğer mükellefler Vergi Barışı Kanunundan yararlanmak isteyip başvuruda bulunursa, vergisini bu kanun hükümlerine göre ödeyeceklerdir<sup>306</sup>.

GVK. m.57’ye 25.5.1995 tarih ve 4108 sayılı Kanunla yapılan ek’e göre, “Yetiştirilmesi uzun zaman alan ve kesilip satılmak üzere yetiştirilen ağaçların bu maddede yazılı giderlerinden Vergi Usul Kanununun 283. maddesi uyarınca aktifleştirilen kısmı, ağaçların satıldığı yıl hariç olmak üzere her takvim yılı için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak kazancın tespitinde dikkate alınır”. Getirilmiş olan bu hüküm 38. maddede yer alan maliyet artışı uygulamasına paralellik göstermektedir. Böylece yetiştirilmesi uzun zaman alan ve kesilip satılmak üzere ağaç yetiştiren çiftçilerin ağaç satışından elde ettikleri kazancın, enflasyon nedeniyle fazladan vergilendirilmesi önlenmek istenmiştir. Fiktif kârın vergilendirilmesini önlemek amacıyla bu ağaçlar için yapılmış olan ve aktifleştirilmiş olan giderler yeniden değerlendirme oranında artırılarak

<sup>305</sup> Muzaffer Akça, “Türk Vergi Sisteminde Enflasyona Karşı Koruyucu Hükümler”, **Vergi Raporu Dergisi**, Yıl:11, Sayı:65, 2003, s.28.

<sup>306</sup> Kuyumcular Dikkat, 27 Eylül 2003, <http://www.yorummedya.com>.



güncel değerlere yükseltilmektedir. Satış bedeli ile güncel değere getirilmiş olan maliyet bedeli arasındaki fark olan gerçek kâr vergilendirilmiş olmaktadır<sup>307</sup>. 57. maddenin son fıkrası, 30.12.2003 tarih ve 25332 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 17.12.2003 tarih ve 5024 sayılı Kanunun 9. maddesi gereğince, 1.1.2004 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır.

GVK.nın 76. maddesinde menkul sermaye iratları için, enflasyon dolayısıyla ortaya çıkan değer kaybını telafi etmek amacıyla indirim oranı öngörülmüştür. Böylece menkul kıymet iratlarının vergilendirilmesinde bir kısım gelir vergi dışı bırakılmaktadır<sup>308</sup>. Bu konu istisnalar bölümünde işlendiği için üzerinde durulmayacaktır.

GVK. mükerrer 81. maddeye 4783 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik ile; “Mal ve hakların elden çıkartılmasında iktisap bedeli, elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsünce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak tespit edilir”. hükmü getirilmiştir. Bu düzenlemeden de amaç, çeşitli mal ve hakların elden çıkartılması sırasında ortaya çıkan değer artışı kazancının enflasyondan arındırılmasıdır<sup>309</sup>.

Yine daha önce incelendiği gibi, vergi tarifelerinin her yıl yeniden düzenlenmesi istisna tutarları ile miktar olarak belirlenen muafiyetlerin her yıl yeniden değerlendirme oranı kadar artırılması da enflasyona karşı oluşturulmuş düzenlemelerdendir.

## B.DİĞER VERGİ KANUNLARINDA YER ALAN HÜKÜMLER

Diğer vergi kanunlarında yer alan önlemler, işletmelerin aktifinde bulunan varlıklardan birisinin veya bir kaçının üzerinde enflasyonun neden olduğu olumsuz etkileri gidermeye yöneliktir. Bütün bu önlemler, geçici önlemler olarak değerlendirilebilir. Bilânço ve gelir tablosu üzerinde enflasyonun etkisini tüm kalemler itibariyle ortadan kaldıran uygulama ise enflasyon muhasebesidir<sup>310</sup>. Bu bölümde vergi sisteminde enflasyona karşı oluşturulan kısmi unsurlar aşağıda

<sup>307</sup> Akça, s.28-29.

<sup>308</sup> Edizdoğan, Özker, s.120; Şenyüz, s.170.

<sup>309</sup> Akça, s.29.

<sup>310</sup> Güven Karakoç, “Enflasyon Muhasebesinin Sermaye Piyasasına ve Vergi Sistemine Getireceği Yenilikler”, *Vergi Raporu Dergisi*, Yıl:11, Sayı:63, Şubat-Mart 2003, s.115.

sayılmaktadır<sup>311</sup>. Bunlardan sadece bir kısmına değinildikten sonra enflasyon düzeltmesi ve yeniden değerlendirme uygulamasından bahsedilecektir.

-Azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman (VUK 5024 sayılı Kanunla değişik mükerrer m. 315)

-Stok değerlemede LİFO yöntemi (VUK 5024 sayılı Kanunla değişik m.274 ve 275)

-Enflasyon düzeltmesi ve yeniden değerlendirme oranı (VUK 5024 sayılı Kanunla değişik mükerrer m.298)

-Alacak ve borç senetlerinin reeskontu (VUK m.281 ve m.285)

-Duran varlık yenileme fonu (VUK m.328, 329)

-Finansman fonu (KVK. mükerrer m.8, Mülga: 1998-4369/82)

-Kurumlarda gayrimenkul ve iştirak satışlarından doğan kârın sermayeye ilavesinde vergi istisnası (KVK geçici m. 23/a)

-Araştırma ve geliştirme fonu (KVK m.14)

## 1.AZALAN BAKİYELER YÖNTEMİNE GÖRE AMORTİSMAN

Bu yöntem, yatırımları teşvik amacıyla 1963 tarih ve 205 sayılı Kanun ile getirilmiştir (VUK. mükerrer madde 315). Buna göre bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden, isteyenlerin amortismanına tabi iktisadi değerleri azalan bakiyeler yöntemine göre amortismanına tabi tutarak yok edebilecektir. İşletme hesabına göre defter tutan tüccarlar ve çiftçiler, serbest meslek defteri tutan serbest meslek erbabı ve gerçek gider usulünü kabul eden gayrimenkul sermaye iradı sahipleri bu usulden yararlanamayacaklardır. Bu yöntemde ilk yılda üzerinden amortisman ayrılacak değer, iktisadi kıymetin VUK hükümlerine göre saptanan değerinin tamamıdır. Sonraki yıllarda ise üzerinden amortisman ayrılacak değer,

<sup>311</sup> Rüstem Hacirüstemoğlu, **Enflasyon Muhasebesi Uygulamaları**, İstanbul: Ders Kitapları Anonim Şirketi, 1997, s.37; Hızır Tarakçı, "Vergi Sistemimizde Enflasyona Karşı Oluşturulan Sistemin Yetersizliği ve Bu Konuya İlişkin Sistem Önerimiz", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:145, Eylül 1993, s.52; Murat Tenekcioğlu, "Enflasyon Vergisi, Enflasyon Muhasebesi ve Vergi Yükü", **Dünya Gazetesi**, 28.09.1999; Emrah Aygül, "Enflasyonun İşletmeler Üzerindeki Olumsuz Etkilerinin Kısmen Gideren Yasal Düzenlemeler", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:12, Ekim 2001, s.71.

daha önce ayrılmış olan amortisman toplamının indirilmesi suretiyle saptanır. Böylece iktisadi kıymet için her yıl daha önce ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan değer amortismanına tabi tutulur<sup>312</sup>. Amortisman oranı %40'ı geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır. Amortisman süresi, normal amortismanına esas alınan ömürdür ve amortisman süresinin son yılına devreden bakiye o yıl tamamen yok edilir<sup>313</sup>.

Bu yöntemin olumlu yönü, duran varlık için ilk yıllarda daha fazla amortisman ayrılmasına imkan vermesidir. Böylece duran varlıkların bedelinin büyük bir kısmı ilk yıllarda amorti edilecek ve işletme için duran varlıklarının değer yitirmesinden doğabilecek riskler azaltılacaktır. İlk yıllarda amortismanın yüksekliğinden dolayı daha az vergi ödeneceği için, bu yöntem işletmelere otomatik vergi erteleme sağlanmaktadır. Bu yöntemin seçilmesi ile duran varlıklar enflasyon ortamında daha gerçekçi bir şekilde değerlendirilmiş olmaktadır<sup>314</sup>.

1.1.1983 tarihinden sonra aktife giren iktisadi kıymetlerde %50'yi aşmamak üzere normal amortismanın iki katı oranında amortisman uygulanırken, 1.1.1995 tarihinden itibaren aktife giren iktisadi kıymetlerde azalan bakiyeler yöntemiyle amortisman, %40'ı aşmamak üzere normal amortismanın iki katı oranında ayrılabilir<sup>315</sup>.

VUK. mükerrer 315. maddede düzenlenmiş olan azalan bakiyeler usulüyle amortismanda, bu usulün uygulanması başlığı altındaki 1. maddeye 17.12.2003 tarih ve 5024 sayılı Kanunla ek hüküm getirilmiştir. Buna göre, “Enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde üzerinden amortisman ayrılacak değer, amortismanına tabi iktisadi kıymetin düzeltilmiş değerinden daha evvel ayrılmış olan amortismanların toplamının taşınmış değerleri indirilmek suretiyle tespit edilir”. Aynı başlık altındaki 2. maddede söz konusu kanunla değişik yapılmış ve “bu usulde uygulanacak amortisman oranı normal amortisman oranının iki katıdır” şeklini almıştır. Yine amortismanla ilgili düzenlemeler kapsamında 315. maddedeki mükelleflerin

<sup>312</sup> Safiye Öngen, **Vergi Muhasebesi**, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2000, s.76.

<sup>313</sup> Sevilengül, s.357; Yüksel Koç Yalkın, **Genel Muhasebe**, 10. Bası, Ankara: Turhan Kitabevi Yayınları, Ocak 1998, s.231; Selahattin Tuncer, “Türk Vergi ve Usul Kanunları İçinde Enflasyon Muhasebesiyle İlgili Uygulama Örnekleri-II”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:10, Sayı:113, Mayıs 2002, s.12.

<sup>314</sup> Akgüç, s.116.

<sup>315</sup> Öngen, s.321.

amortisman oranlarını belirlemesi uygulaması kaldırılmıştır<sup>316</sup>. Bu konudaki yeni hüküm şöyle düzenlenmiştir: “Mükellefler amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. İlan edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır” (VUK. m.315, değişik: 5024-17.12.2003).

## 2.STOK DEĞERLEMEDE LİFO YÖNTEMİ

Satılan ve üretilen malların, son satın alınan veya son üretilen mallardan yapıldığı varsayımına dayanılarak maliyetin hesaplanması yöntemidir. Bu yöntem vergi hukukuna 24.6.1994 tarih ve 4008 sayılı Kanun ile VUK’un 274. maddesinde yapılan değişiklik ile girmiştir. Böylece hammadde, malzeme veya satılan malların maliyet bedellerinin LİFO maliyet yöntemi uygulanmak suretiyle saptanabileceği ve bu yöntem seçildiği zaman beş yıl boyunca bu yöntemden vazgeçilemeyeceği hükmü getirilmiştir<sup>317</sup>. Fiyatların yükselme eğilimi gösterdiği dönemlerde bu yöntem, gerçeğe daha yakın dönem kârı hesaplanmasına olanak verir ve işletmenin fiktif kârlar üzerinden vergi ödemesini önler. Bundan dolayı enflasyon dönemlerinde LİFO yönteminin kullanılması işletmeler açısından daha avantajlıdır. Buna karşılık fiyatların düştüğü dönemlerde bu yöntem uygulanırsa, satılan malın maliyeti olduğundan daha az gösterilecek ve daha yüksek bir dönem kârı, dolayısıyla yüksek bir vergi hesaplanmasına yol açacaktır<sup>318</sup>.

Son giren ilk çıkar yönteminin yer aldığı VUK. 274. madde, 5024 sayılı Kanun ile değişikliğe uğramıştır. Bu maddeye göre, emtianın maliyet bedeliyle değerlendirileceği belirtildikten sonra “emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirileceği günündeki satış bedellerinin %10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde mükellefin maliyet bedeli yerine 267. maddenin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere emsal bedeli ölçüsünü tatbik edebileceği” belirtilmektedir (VUK. m.274, değişik:5024-17.12.2003). Böylece yeni madde ile son giren ilk çıkar yönteminden bahsedilmemiş ve emtianın maliyet bedeliyle değerlendirileceği yönünde hüküm getirilmiştir. Son değişiklikler ile stokların değerlendirilmesinde alternatif yöntemler

<sup>316</sup> Nuri Uman, “Enflasyon Muhasebesi Kanunu Tasarısı İle İlgili Son Gelişmeler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl:22, Sayı:257, Ocak 2003, s.7.

<sup>317</sup> Öngen, s.122; Ahmet Yüksel, **Enflasyon Muhasebesi**, Birinci Basım, İstanbul: Literatür Yayıncılık, Yayın No:23, Aralık 1997, s.54.

<sup>318</sup> Akgüç, s.68; Tuncer, (Türk Vergi...) s.13-14; Ümit Gücenme, “Ekonomik Bunalım Dönemlerinde Dönen Varlıkların Korunması İçin Enflasyon Muhasebesi Uygulanmalı Mı?”, **Muhasebe Ve Finansman Dergisi**, Sayı:12, Ekim 2001, s.72.

yürürlükten kaldırılmıştır. 1.1.2004 tarihinden itibaren stoklar maliyet bedeli ile değerlendirilecektir.

### 3.ENFLASYON DÜZELTMESİ VE YENİDEN DEĞERLEME ORANI

Fiyatlar genel düzeyinde yükselmeler sonucu işletmelerin bilanço değerlerinin geçersiz kalması, gelir tablolarında enflasyondan dolayı kârların oluşması iktisadi kıymetleri yeniden değerlemeye tabi tutmaya zorlamıştır. Bu zorlama sonucu VUK hükümleri değiştirilerek yeniden değerlemeye imkân verilmiştir. Yeniden değerlemede amaç, bilançoları güncelleştirmek ve vergisel avantaj sağlamaktır<sup>319</sup>. Enflasyon nedeniyle, varlıkların yenileme değerinin maliyet değerinin üzerine çıkması durumunda değer artışı özel bir durumu göstermekte olup, maliyet değeri ile yer aldığı aktif gerçek durumu gösteremez hale gelmektedir. Bu durumda enflasyondan en çok etkilenen varlık kalemi olan duran varlıklar yeniden değerlemeye tabi tutulmaktadır<sup>320</sup>.

Yeniden değerlendirme uygulaması ile mükelleflere, sahip oldukları amortisman tabi iktisadi kıymetleri satmayı beklemeden, itfa süresi boyunca ilk yıl ve satıldıkları yıl hariç olmak üzere her yıl belirlenen yeniden değerlendirme oranında değerlemesi sağlanmaktadır. Böylece yeniden değerlendirme yapmak suretiyle mükellefler bilançoda yer alan amortisman tabi iktisadi kıymetleri güncel değeri ile gösterebilmekte, değerlendirilmiş tutarlar üzerinden amortisman ayırmak suretiyle giderlerini artırmakta ve enflasyonun etkilerinden korunabilmektedir<sup>321</sup>.

Yeniden değerlendirme uygulaması ilk olarak VUK'a eklenen geçici 11. madde ile 1963 yılında getirilmiş ancak, 1983 yılında kadar uygulanamamıştır. 1983 yılında 2791 sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile geriye doğru katsayılar kullanılarak bir defalık düzenleme yapılmıştır. Nihayet 1984 yılından itibaren sürekli hale getirilmiştir<sup>322</sup>. Daha sonra yeniden değerlemeye ilişkin geçici 11. madde, mükerrer 298. madde olarak VUK'un "Değerleme" ile ilgili maddelerinin sonuna eklenmiştir. Gelir vergisi mükellefleri açısından 7. bent önemlidir. Bu bentte; "gelir vergisi mükelleflerince ayrılan değer artış fonu başka bir hesaba aktarılamaz ve aktarılması ya da sermayeye ilavesi halinde işletmeden çekilen değer olarak kabul edilir" hükmü

<sup>319</sup> Hacıüstemoğlu, s.38.

<sup>320</sup> Sevilengül, s.396.

<sup>321</sup> Akça, s.30.

<sup>322</sup> Mahmut Vural, "Enflasyon Muhasebesi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:262, Haziran 2003, s.63.

yer almaktadır. Yeniden değerlemenin sağladığı avantajlardan gelir vergisi mükellefleri uzun süre yararlanamamışlardır. 1995 yılında yapılan değişikliklerden sonra, yeniden değerlendirme yapılması halinde amortisman tabi iktisadi kıymetlerin yeni değerleri üzerinden amortisman ayırabilme imkanı getirilmiştir<sup>323</sup>.

Yeniden değerlendirme oranları, Maliye Bakanlığı tarafından her yıl Aralık ayı içerisinde Resmi Gazete’de yayımlanmak suretiyle ilan edilir. Bu oran değerlendirme yapılacak yılın Ekim ayından önceki yılın aynı dönemine kadar Devlet İstatistik Enstitüsü tarafından hesaplanan toptan eşya fiyatlarında meydana gelen artıştır<sup>324</sup>. Yeniden değerlendirme oranı 2003 yılı için %28.5 olarak belirlenmiştir. Daha önceki yıllarda da enflasyon oranına yakın düzeylerde belirlenen oran; 2002 yılı için %59, 2001 yılı için %53.2, 2000 yılı için %56 olarak belirlenmiştir<sup>325</sup>.

Muhasebeden beklenen fonksiyonların tam anlamıyla yerine getirilmesi için, ya ölçü birimi sabit olacak ya da muhasebe verileri aynı satın alma gücünü ifade edebilecek bir duruma getirilecektir. Bu görüş, enflasyon muhasebesinin ana fikrini oluşturmaktadır. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu da 1989’da yayınladığı 29 sayılı Standartla üç yıllık kümülatif enflasyonun %100’ü geçmesi halinde, 1 Ocak 1990 yılından itibaren temel mali tabloların genel fiyat endeksine göre düzeltilmesini ve enflasyon kazanç ve kaybının ayrı bir tablo halinde verilmesini zorunlu kılmıştır<sup>326</sup>.

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), enflasyon muhasebesine geçmek için iki tebliğ yayımlamıştır. Birinci tebliğde, enflasyonun mali tablolar üzerindeki bozucu etkilerinin giderilmesine ilişkin hükümler yer almaktadır (28.11.2001 tarih ve 24597 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.). İkinci tebliğ, konsolide mali tablolar ile ilgilidir. Uluslararası muhasebe standartlarına uygun olarak, birbirleriyle yöntem, denetim veya ortaklık anlamında sıkı ilişkisi bulunan işletmelerin mali tablolarının bir bütün olarak görülmesini sağlayan hükümler ve iştiraklerin muhasebeleştirilmesine ilişkin hükümler yer almaktadır (13.11.2001 tarih ve 24582 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır). Bu tebliğlere göre enflasyon muhasebesi, 31.12.2001 hesap dönemi için yıllık, bu tarihten sonra da sona eren hesap dönemleri

<sup>323</sup> Hızır Tarakçı, **Enflasyon Düzeltmesi**, 1.Basım, İstanbul:Polaris Yayınları, Şubat 2004, s.33-34.

<sup>324</sup> Özbilen, **Enflasyonun Gelir Vergisi Sistemine Etkisi...**, s.157; Sevilengül, s.397.

<sup>325</sup> <http://www.maliye.gov.tr>.

<sup>326</sup> Ziya Alp, “Enflasyon Muhasebesi (Düzeltmesi) Bağlamında 5024 Sayılı Kanun”, **Vergi Raporu Dergisi**, Yıl:12, Sayı:68, Aralık-Ocak 2004, s.102.



için ara ve yıllık mali tablolara uygulanmak üzere yayımı tarihinden itibaren yürürlüğe girecektir. Ancak daha sonra SPK tarafından yayımlanan bu tebliğlerin uygulaması 2003 yılına ertelenmiştir<sup>327</sup>.

Bağımsız denetim şirketlerinin denetimine tabi bankalar ise, 2002 yılında enflasyon muhasebesi tebliğini uygulayarak, 2001 yılı mali tablolarını enflasyona göre düzeltmişlerdir. Bu düzeltilmiş tabloların Haziran ayında yayımlanmasıyla Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK) enflasyon muhasebesini ilk uygulayan kamu kurumu olmuştur. Daha sonra Maliye Bakanlığı bünyesinde akademisyen ve uzmanlardan oluşan 24 kişilik Enflasyon Muhasebesi Komisyonu oluşturulmuştur. Bu Komisyon Haziran 2002’de çalışmalarını bitirmiş ve Maliye Bakanlığına kapsamlı bir rapor sunmuştur<sup>328</sup>. Aralık 2003’te mecliste kabul edilen enflasyon düzeltmesini öngören kanun tasarısı 2004’ten itibaren yürürlüğe girmiştir.

Enflasyon muhasebesi üzerine tartışmalar yapılırken kavram üzerinde de anlaşmazlıklar çıkmıştır. Bazı bilim adamları ve meslek mensupları tarafından “enflasyon muhasebesi” diye bir muhasebe türünün bulunmadığı, dolayısıyla kavramın yanlış kullanıldığı yönünde görüş ileri sürülmüştür<sup>329</sup>. Bunun yerine kavramı daha iyi ifade eden “yüksek enflasyon dönemlerinde mali tabloların düzenlenmesine ilişkin usul ve esaslar”, “yüksek enflasyon dönemlerinde yapılacak olan enflasyon düzeltmeleri” veya “enflasyon düzeltmesi” ifadeleri daha doğru olacağı ifade edilmiştir<sup>330</sup>. Sonuçta amaç, mali tabloları enflasyonun olumsuz etkilerinden arındırmaktır ve Vergi Usul Kanununda yapılan düzenleme ile bu konu “Enflasyon Düzeltmesi ve Yeniden Değerleme” başlığı adı altında yer almıştır (VUK. mükerrer madde: 298, Değişik:17.12.2003-5024/2).

<sup>327</sup> Selahattin Tuncer, “Enflasyon Muhasebesi Üzerine Tartışmalar”, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl:10, Sayı:119, Kasım 2002, S.10-11; Karakoç, S.112; Remzi Örtten, Aydın Karapınar, “Enflasyon Muhasebesi ve SPK Tebliğinin Değerlendirilmesi-I”, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl:10, Sayı:114, Haziran 2002, s.17; Remzi Örtten, Aydın Karapınar, “Enflasyon Muhasebesi ve SPK Tebliğinin Değerlendirilmesi II”, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl:10, Sayı:115, Temmuz 2002, s.11; Süleyman Yükçü, “SPK Mevzuatına Göre Enflasyon Muhasebesine Geçişte İlk Yıl Uygulamasına İlişkin Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl:10, Sayı:120, Aralık 2002, s.25.

<sup>328</sup> Uman, s.5.

<sup>329</sup> Masum Türker, “Emek Dünyasının Vergiye Bakışı ve Yeni Politika Önerileri”, **XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi**, 10-12 Ekim 2002, İstanbul, Türmob Yayınları No:199, s.518.

<sup>330</sup> Tuncer, “Enflasyon Muhasebesi...”, s.7.

Bu düzenlemenin bugüne kadar yapılamamasının bazı nedenler vardır:

-Vergi kanunlarında mükellefleri enflasyondan koruyucu düzenlemelerin kısmi olarak yapılmış olması yeni düzenlemeyi geciktirmiştir.

-Enflasyona karşı yapılan mücadelede olumsuz etkisinin olması; çünkü enflasyon muhasebesi enflasyonla yaşamayı kabullenmenin ve enflasyonun kurumsallaşmasının bir görünümüdür. Böyle bir düzenlemenin enflasyona karşı verilen mücadelede beklentilere dayalı psikolojik unsurların olumsuz etkileneceği görüşü hâkimdi.

-Yeni düzenlemenin gecikmesinde en önemli faktörlerden birisi de vergi gelirlerinde ortaya çıkabilecek bir azalma endişesidir.

-Enflasyon muhasebesini uygulamanın zorluğu ve sistemin karışık olması da bu alandaki düzenlemeleri geciktirmiştir.

-Mali tabloların düzeltilmesinde TEFE esas alındığı için, bu endeksin bütün sektörlerde yaşanan enflasyonu aynı doğrulukta yansıtması zor olmaktadır. Bundan dolayı TEFE kullanıldığı zaman tüm mükelleflerin gerçek gelirine ulaşmak yine mümkün olmayacaktır<sup>331</sup>.

Yeni düzenleme, 5024 sayılı Kanunun 2. maddesi ile değiştirilen VUK mükerrer 298. maddesinin A/1 bendinin 2. fıkrasına göre; kazançları bilânço esasına göre tespit edilen gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dâhil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde %10'dan fazla olması halinde mali tabloların enflasyon düzeltilmesine tabi tutulmaları gerekmektedir. 5024 sayılı Kanun ile değiştirilen 298. maddenin A/2 bendine göre fiyat endeksi olarak Devlet İstatistik Enstitüsünce Türkiye geneli için saptanan ve ilan edilen toptan eşya fiyatları endeksi (TEFE) kullanılacaktır. Buna göre belirtilen oransal şartar toptan eşya fiyatları endeksinde göre saptanacaktır<sup>332</sup>. Belirtilen oran şartlarından her ikisi de birlikte gerçekleşmediği takdirde enflasyon düzeltilmesi uygulaması sona erer. Kapsama giren yükümlüler, geçici vergi dönemlerinin sonu itibariyle mali tabloları düzenlemek ve enflasyon

<sup>331</sup> Vural, s.66-67.

<sup>332</sup> Mehmet Zeki Solak, "Enflasyon Düzeltmesi ve İlgili Tebliğ Taslağını Değerlendirilmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:185, Şubat 2004, s.78-79.

düzeltilmesi yapmak zorundadırlar. Geçici vergi dönemlerinde oranların tespitinde, son üç hesap dönemi yerine üçer aylık dönemlerin son ayı dâhil önceki 36 ay, içinde bulunulan hesap dönemi yerine de son 12 ay dikkate alınır<sup>333</sup>.

VUK. mükerrer madde 298'e göre Bakanlar Kurulu maddede yer alan %100 oranını %35'e indirmeye, %10 oranını %25'e yükseltmeye veya her ikisini tekrar kanuni seviyesine çevirmeye yetkilidir. Bilânço dışındaki mali tabloların düzeltilip düzeltilmeyeceğini belirlemeye, kıymetlerin parasal ve parasal olmayan şeklinde ayırımını belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir. İkinci fıkrada öngörülen oranlar itibarıyla, enflasyon oranındaki düşüştan dolayı uygulama pek pratik görülmemektedir. Ancak bu oranları Bakanlar Kurulunun değiştirebileceği hükmü, uygulamanın hükümetin uygulayacağı ekonomik ve sosyal politikalara göre esneklik gösterebileceğini ifade etmektedir<sup>334</sup>.

5024 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemeler genelde iki konuyu kapsamaktadır. Birincisi, 31.12.2003 tarihli bilânçoların düzeltilmesidir ki bunun nasıl yapılacağı VUK. geçici 25. madde hükmünde düzenlenmiştir. Bu hüküm 2004 döneminde enflasyon düzeltilmesi uygulamasına geçilip geçilmeyeceğine bağlı olmaksızın uygulanacaktır. İkincisi ise, VUK. mükerrer 298/A maddesi hükmünde açıklanmaktadır. Maddeye göre dönem içi faaliyet sonuçlarının enflasyon olayı dikkate alınarak nasıl düzeltileceği hükme bağlanmıştır. Bu iki konu birbirine bağlı değildir<sup>335</sup>.

Parasal ve parasal olmayan kalemler VUK'da tanımlanmış ve 328 No'lu VUK Genel Tebliğinde tek tek sayılmıştır. Parasal kıymetler TL değerindeki değişmeler karşısında nominal değerleri aynı kalan ancak satın alma güçleri fiyat hareketlerine göre ters yönde değişen kıymetlerdir. Parasal olmayan kıymetler ise, parasal kıymet olarak sayılanlar dışında kalan kıymetlerdir<sup>336</sup>. 31.12.2003 tarihli bilânçolardaki aktif ve pasifler, parasal olmayan kıymetler ve parasal olan kıymetler olarak ayrılacak ve parasal olmayan kıymetler enflasyon düzeltilmesine tabi tutulacaktır<sup>337</sup>. Düzeltilmeye konu edilecek 31.12.2003 tarihli bilânçoda, bu tarihe

<sup>333</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, s.271; Akça, s.32.

<sup>334</sup> Alp, s.102.

<sup>335</sup> Tarakçı, **Enflasyon Düzeltilmesi**, s.23.

<sup>336</sup> 328 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, <http://www.gelirler.gov.tr>.

<sup>337</sup> Güner Ünsal, "Enflasyon Düzeltilmesinde İzlenecek Yol ve Yapılması Gereken Muhasebe Kayıtları", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:186, Mart 2004, s.9.

kadar uygulama konusu edilen enflasyona karşı oluşturulan kısmi önlemlerin uygulama sonuçları yer almaktadır. VUK. geçici 25. maddede bu müesseselerin aktif ve pasif unsurlar üzerindeki etkilerinin ayıklanması gerektiği belirtilmektedir<sup>338</sup>. VUK geçici 25. madde çerçevesinde düzeltme işlemi 1970 yılından itibaren uygulanacaktır. Bu yıldan önce aktif ve pasife giren kalemler 1970 yılında girmiş kabul edilecektir. Böylece 31.12.2003 tarihli bilânçonun düzeltilmesi, firmanın 1970'ten beri enflasyon olayı karşısındaki konumunun toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranlarına göre yeniden düzenlenmesidir. Sonuçta düzeltilmiş 31.12.2003 tarihli bilânço bu tarihteki cari para birimine göre firmanın durumunu gösterecektir<sup>339</sup>.

Kanuna göre enflasyon düzeltmesi, “mali tablonun ait olduğu tarihteki satın alma gücü cinsinden hesaplanması” şeklinde tanımlanmıştır. Buna göre enflasyon düzeltmesi, mali tablolarda yer alan kıymetlerin Türk Lirası değerlerinin tablonun ait olduğu tarihteki değerine yükseltilmesinden ibaret bir işlemdir. Düzeltme, parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarlarının düzeltme katsayıları ile çarpılması suretiyle gerçekleştirilecektir<sup>340</sup>.

Muhasebe kayıtları açısından enflasyon düzeltmesi, ilgili kıymetlere ait fark hesaplarına ve enflasyon düzeltme hesabına kaydedilir. “Enflasyon düzeltme hesabı”, parasal olmayan kıymetlerin düzeltilmesi sonucu oluşan farkların kaydedildiği hesabı ifade eder. Hesabın bakiyesi gelir tablosuna aktarılır<sup>341</sup>.

“Enflasyon fark hesabı”, parasal olmayan kıymetlerin düzeltme işlemi sonrası değeri ile düzeltme öncesi değeri arasındaki farklarının kaydedildiği hesaptır. Enflasyon fark hesabı, düzeltilmiş değer ile tarihi değer arasındaki farkın düzeltilen hesap aktif ise, aktif hesaplara ait enflasyon fark hesabının alacağına; pasif ise, pasif hesaplara ait enflasyon fark hesabının borcuna kaydedilmesi gereklidir. Aktif parasal olmayan kalemlerin düzeltme sonucu bulunan enflasyon fark hesaplarının, pasif parasal olmayan enflasyon fark hesapları ile karşılaştırılması ve aradaki farkın gelir tablosu ile ilişkilendirilmesi gerekmektedir. Aktif parasal olmayan kıymetlere ait enflasyon fark hesabının alacak kalanı, pasif parasal olmayan kıymetlere ait enflasyon fark hesabının borç kalanından büyükse, aradaki fark gelir olarak dikkate

<sup>338</sup> Tarakçı, *Enflasyon Düzeltmesi*, s.27.

<sup>339</sup> Tarakçı, *Enflasyon Düzeltmesi*, s.65.

<sup>340</sup> 328 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, <http://www.gelirler.gov.tr>.

<sup>341</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, s.271.

alınacaktır. Ancak 31.12.2003 tarihine kadar bu şekilde hesaplanan kâr veya zarar mali kazancın tespitinde dikkate alınmayacaktır<sup>342</sup>.

Enflasyon düzeltmesine tabi tutulan değerler elden çıkartıldığı zaman, bunlara ilişkin enflasyon düzeltme farkları maliyet sayılır. Matrah tespitinde yasanın kabul etmediği giderler, istisnalar ve geçmiş yıl zararları enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş değerleri ile dikkate alınır. Amortisman ve itfa payları da düzeltilmiş değerler üzerinden hesaplanır. İşletme hesabı esasına tabi olan mükellefler ile serbest meslek sahipleri de enflasyon düzeltmesine tabi olmamakla birlikte amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini düzeltilmiş tutarları üzerinden amortismanına tabi tutabilirler<sup>343</sup>.

Maddi duran varlıklar maliyet bedeli, mali duran varlıklar ise alış bedeli üzerinden düzeltmeye tâbi tutulur<sup>344</sup>.

Stokların düzeltmeye tabi tutulacak değerleri bilânço değerlerinden hareketle, varsa bu değerlerinden reel olmayan finansman maliyetleri düşüldükten sonra kalan değerleri toplulaştırılmış değerlerle belirlenebilecektir<sup>345</sup>.

5024 sayılı Kanunun geçici 1. maddesi ile mükelleflere seçim hakkı verilmiştir. Buna göre, isteyen mükellefler 2004 yılının ilk geçici vergi döneminde beyan edecekleri geçici vergi matrahının tespitinde, enflasyon düzeltmesine ilişkin hükümler yerine VUK'un değiştirilmeden önceki hükümlerini, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanununun kaldırılan hükümlerini uygulayabileceklerdir. Bu durumda enflasyon düzeltmesinin dikkate alınmadığı beyannamede belirtilmelidir. Bu husus bildirilmediği durumlarda enflasyon düzeltmesine ilişkin hükümlerin dikkate alındığı kabul edilmiş olur. Yine dileyen mükellefler 31.12.2003 tarihindeki bilânçolarını düzelterek 1.1.2004 tarihindeki dönem başı bilânçosu olarak alabilir<sup>346</sup>.

Enflasyonist ortamlarda firmalar fiktif kârları üzerinden vergi ödemek zorunda bırakıldıkları için, gelirden alınması gereken vergiler bir tür servet vergisine dönüşmektedir. Çünkü kayıtlar üzerinden tespit edilen kârlar gerçek kârı göstermemekte ve firmalar öz sermayeleri üzerinden vergi ödemiş olmaktadır. Türkiye'de de 30 yıla yakın bir yüksek enflasyon sürecinde vergi sisteminde

<sup>342</sup> Solak, s.80.

<sup>343</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, s.271.

<sup>344</sup> Alp, s.108.

<sup>345</sup> Ünsal, s.10.

<sup>346</sup> Solak, s.87.

enflasyonun etkilerini gidermeye yönelik çabalar kısmi nitelikte ve bütünlükten uzak şekilde uygulanmıştır. Bugün 5024 sayılı Kanun ile değişik VUK. mükerrer 298. madde ile gelinen noktada, düzenlenen sistem öncekine göre bir bütünlük arz etmektedir<sup>347</sup>.

---

<sup>347</sup> Tarakçı, Enflasyon Düzeltmesi, s.24.



## SONUÇ

Fiyatlar genel düzeyinde sürekli artış olarak tanımlanan enflasyon, iktisadi bir dengesizlik durumudur. Fiyatların sürekli arttığı bir ortamda tasarrufların değeri hızla düşecek, kişilerin ellerinde para tutma istekleri azalacak ve gelirleri sabit olan kişilerin gelirinin reel değeri azalacaktır. Bütün bunların sonucunda da gelir dağılımındaki adaletsizlikler artacaktır. Çünkü enflasyon ortamında, gelirindeki artış enflasyondaki artıştan düşük olan kesim sürekli kaybederken, gelirindeki artış enflasyondaki artıştan yüksek olan kesim kazançlı çıkacaktır.

Enflasyonun ekonomi üzerinde yatırımlar ve tasarruflar üzerindeki olumsuz etkileri yanında vergi sistemi üzerinde de bozucu etkileri vardır. Öncelikle devletin elde ettiği vergi gelirlerinde enflasyondan dolayı bir düşüş meydana gelecektir. Vergi sisteminde gelirin elde edildiği dönem ile verginin ödendiği dönem arasında geçen süre uzadıkça ve enflasyon oranının yüksekliğine bağlı olarak devletin elde ettiği gelir azalacaktır. Çünkü mükelleflerin ödeyeceği vergi, bu geçen süre içerisinde reel değerini kaybedecektir. Diğer yandan devletlerin enflasyon dolayısıyla elde ettikleri gelir de enflasyon durumunu hükümetler için cazip hale getirmektedir. Enflasyon dolayısıyla hükümetler yeni bir yasaya gerek olmaksızın ve bu vergiye maruz kalanlara hissettirmeksizin bir gelir elde etmektedir. İşte bu enflasyon vergisinden dolayı da kimi hükümetler enflasyondan vazgeçememektedir.

Enflasyonun bozucu etkisinin en fazla hissedildiği vergi, gelir vergisidir. Bunun nedenleri arasında da gelir vergisinin artan oranlı bir tarife yapısına sahip olması, miktar olarak belirlenmiş olan indirim, muafiyet ve istisna uygulamalarının fazlalığı sayılabilir. Enflasyon ortamında kişilerin geliri reel olarak artmamakla birlikte nominal olarak artmaktadır. Artan oranlı gelir vergisi tarifesinde nominal olarak geliri artan bu kişiler, daha yüksek oranlardan vergi ödemek zorunda bırakılmaktadırlar. İlk gelir dilimlerinde artış miktarları daha düşük olduğu durumlarda bu durumdan en çok etkilenen kesim dar gelirli kesim olacaktır. Ayrıca mükelleflerin çoğunun ilk gelir dilimlerinden vergilendirildiği durumlarda da, enflasyonun ortaya çıkardığı olumsuz durumlardan en çok alt gelir grupları etkilenecektir. Kişilerin daha üst gelir diliminden vergilendirilmeleri devletin kısa vadede vergi gelirlerini artırsa da, daha sonra vergi yükü artan kesimlerde vergi kaçırma eğiliminin artması sonucu vergi gelirlerinde azalış görülecektir. Ayrıca vergi adaleti ve gelir dağılımında eşitlik açısından olumsuz sonuçlar ortaya çıkacaktır.

Tarifede en üst vergi oranından vergilendirilen yüksek gelirli kişiler, gelirleri nominal olarak artsa bile vergi yükü enflasyon karşısında artmayacaktır. Bu yüzden enflasyon dolayısıyla gelir dağılımındaki adaletsizlikler artacaktır. Bu tür olumsuz durumları gidermek için gelir vergisi tarifesinde yer alan gelir dilimlerinin her yıl enflasyon oranında yeniden gözden geçirilmesi gerekmektedir.

Gelir vergisi üzerinde enflasyonun bir diğer olumsuz yönü de belirli bir dönemde miktar olarak saptanan indirim, muafiyet ve istisnaların zamanla aşınmasıdır. Enflasyon dönemlerinde gerekli önlemler alınmazsa bu müesseseler için öngörülmüş olan miktarlar zamanla aşınacak ve kendilerinden beklenen fonksiyonları yerine getiremez hale gelecektir. Teşvik amacıyla getirilmiş olan bir istisna, enflasyonla birlikte aşınarak etkisiz hale gelecek ve teşvik amacını yerine getiremeyecektir. Ya da düşük gelirli olanların geliri için getirilmiş olan vergi indirimi enflasyon durumunda aşınacak ve bu kişilerin daha yüksek vergi ödemesine neden olacaktır.

Enflasyonun olumsuz etkilerinden biri de mali tablolar üzerinde ortaya çıkmaktadır. Enflasyon dönemlerinde işletme kâr etmese bile enflasyondan dolayı kâr etmiş gibi vergilendirilmektedir. İşletmelerin fiktif kârlar üzerinden vergilendirilmeleri de öz sermayenin azalmasına ve işletmelerin mali yapılarının zayıflamasına neden olmaktadır. Böylece işletmeler açısından da enflasyon dönemlerinde haksız vergilendirmeler söz konusu olmaktadır.

Türkiye’de uzun yıllar enflasyon yaşanmasına rağmen, vergi sisteminde enflasyona karşı koruyucu önlemler hep geç alınmıştır. Özellikle 1980 yılına kadar vergi sisteminde çok az değişiklik yapılmıştır. 1970’lerden itibaren yükselen enflasyon oranları vergi sistemini sürekli aşındırırken hiçbir önlem alınmamıştır. Gelir vergisi tarifesi bu dönem boyunca hiç değiştirilmemiş ve mükellefler sürekli artan bir vergi yükü altında kalmıştır. Ayrıca bu dönem boyunca indirim muafiyet ve istisna miktarları da etkisiz hale gelmiştir. Bundan dolayı gelir vergisi 1980 yılına kadar gelir dağılımını bozucu etkiler ortaya çıkarmıştır.

1980 sonrası enflasyona karşı gerek gelir vergisinde, gerekse diğer vergi türlerinde kısmi düzenlemeler yapılmıştır. Gelir vergisi açısından en önemli durum gelir vergisi tarifesindeki gelir dilimlerinin her yıl yeniden düzenlenmesidir. Ancak yıllar itibarıyla bu düzenlemelerin enflasyon oranlarının altında gerçekleştiğini

görüyoruz. Bunun anlamı, her yıl mükelleflerin, tarifedeki düzeltmenin enflasyonun altında kaldığı oranda daha fazla vergi ödemek zorunda bırakılmasıdır. Özellikle daha önceleri düşük vergi oranlarından vergilendirilen mükelleflerin giderek daha yüksek oranlardan vergilendirilmeleri sonucu ortaya çıkmaktadır. 1980 sonrası çok yüksek düzeylerde belirlenen gelir vergisi oranları daha sonraki yıllarda aşağı çekilerek, mükelleflerin vergi yükü azaltılmak istenmiştir. 1998 sonrası da ücret geliri elde edenler için gelir vergisi oranları diğer mükelleflerden farklı olarak %5 oranında düşük belirlenmiştir.

1980 sonrasında miktar olarak belirlenen indirim, muafiyet ve istisnalarda, tarifelerde olduğu gibi her yıl yeniden belirlenme usulü kabul edilmekle birlikte, yeniden belirlenen miktarın enflasyon oranındaki artıştan düşük olduğu görülmüştür. Bu da gelir vergisi mükelleflerinin vergi yükünü artıran bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır.

1980 sonrası enflasyona karşı geliştirilen sistemlerden birisi de peşin vergi (geçici vergi) uygulamasının başlatılmasıdır. Böylece hem devletin vergi gelirlerini geç elde etmesiyle ortaya çıkan değer kaybı önlenmek istenmiş, hem de vergisini kaynakta kesme suretiyle ödeyenler ile gelirin doğumundan belli bir süre geçtikten sonra ödeyenler arasındaki adaletsizlik önlenmek istenmiştir. Bununla birlikte devlet açısından enflasyonun yüksekliği ve vergiyi ödeme süresinin uzunluğu oranında vergi kaybı söz konusu olacaktır.

Yüksek enflasyon ortamında reel gelirler üzerinden ödenmesi gereken verginin tespit edilebilmesi için mali tabloların enflasyonun etkisinden arındırılması gerekmektedir. Türkiye’de 2004’e kadar uzun yıllardan beri devam etmiş olan yüksek enflasyon ortamında, vergi sisteminde mükellefleri, enflasyona karşı koruyacak önlemler hep belirli unsurlar üzerine olmuştur. Bunlar genelde işletmenin aktifinde bulunan varlıkların bir veya birkaçı üzerinde enflasyonun etkilerini gidermeye yönelik kısmi düzenlemelerdir. Bu düzenlemelerden en önemlisi 1984 yılından itibaren sürekli hale getirilen yeniden değerlendirme müessesesidir. Ayrıca azalan bakiyeler yöntemiyle amortisman, LİFO gibi uygulamalar enflasyonun mali tablolar üzerindeki etkilerini kaldırmak için getirilmiş kısmi düzenlemelerdir. Enflasyonun etkilerini tamamen ortadan kaldıracak bir sistem kurulamamıştır. Şüphesiz ki enflasyondan korunmanın en etkili yolu enflasyon olgusunu yok

etmektedir, ancak yıllar boyunca hükümetlerin gizli bir gelir kaynağı olarak kullandığı enflasyonu, ortadan kaldırma cesareti gösterilememiştir. 1980 ve 90'lı yıllar boyunca hep enflasyon ile mücadele edilmiş olmasına rağmen, bir türlü enflasyon düşük seviyelere indirilememiştir. Bu durumun altında yüksek oranlı enflasyon dolayısıyla hükümetlerin, kişilerin tepkisini çekmeden gelir elde etme arzusu yatmaktadır. Enflasyonun etkilerini tamamen ortadan kaldıracak geniş kapsamlı bir sistemin kurulamamasında önemli bir etken de, devlet maliyesinin vergi kaybına uğrama korkusudur. Son olarak enflasyon olgusunun kurumsallaşarak düşürülmesinin imkânsız bir hal almasından duyulan endişeden dolayı düzenlemeler hep kısmi nitelikte kalmıştır. Bu düzenlemeler enflasyonun etkisini tümüyle kaldıracak nitelikte olmadığı için işletmeler yüksek enflasyon dönemlerinde öz sermayelerinden vergilendirilmiş, gelir ve kurumlar vergisi servet vergisi niteliğine dönüşmüştür. Ayrıca enflasyona karşı genel bir düzenlemenin yıllarca geciktirilmiş olmasının önemli diğer sonucu yabancı sermaye yatırımlarının Türkiye'ye gelmemesidir. Çünkü enflasyondan arındırmanın yapılamadığı bir ortamda kazanç sağlanmadığı halde, vergi ödemek zorunda kalacak olan yabancı sermaye unsurlarının yatırım yapması söz konusu olamayacaktır.

Türkiye'de enflasyona karşı genel düzenlemenin yapılamamış olmasının bir diğer önemli sonucu da kayıt dışı ekonominin boyutlarındaki büyüklüktür. Gelirlerin enflasyondan arındırılmadan vergilendirilmesi, yani mükelleflerin gelir elde etmediği halde vergilendirilmek istenmesi mükellefleri kayıt dışına yönlentmektedir.

Enflasyon nedeniyle ortaya çıkan bu sorunlara karşı, yıllardır beklenen ve iş çevreleri tarafından dile getirilen enflasyon muhasebesine, 2003 yılında yapılan yasal düzenleme ile "enflasyon düzeltmesi ve yeniden değerlendirme oranı" başlığı adı altında uygulama imkânı getirilmiştir. Böylece gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinden bilânço esasına göre defter tutanlar için, gerekli koşulların oluşması halinde enflasyon düzeltmesi yapılabilecektir. 5024 sayılı Kanunla değiştirilen VUK. mükerrer 298. maddede bu konu düzenlenmiştir. Enflasyon düzeltmesi yapılabilmesi için son üç hesap döneminde fiyat endeksinde meydana gelen kümülatif artışın %100'ü aşması ve içinde bulunulan hesap dönemindeki fiyat endeksi artışının %10'dan fazla olması koşulu birlikte aranmaktadır. 2004 yılı itibariyle enflasyon oranının tek haneli rakamlara inmiş olması uygulama konusunda bazı şüpheleri de beraberinde getirmiştir. Bazı çevreler enflasyonun düştüğü gerekçesiyle,

uygulamanın ertelenmesi yönünde baskı uygulamaktadır. Bu oranların aşağı ya da yukarı çekilmesinde Bakanlar Kuruluna yetki verildiğini düşünürsek, uygulamanın hükümetin ekonomi politikası çerçevesinde şekilleneceğini söyleyebiliriz. Ancak göz ardı edilmemesi gereken bir durum var ki o da bu düzenlemenin, yıllar boyu enflasyon sonucu ortaya çıkan mali tablolar üzerindeki tahribatların giderilmesi için önemli bir fırsat olduğudur. Üstelik enflasyon düşmüş olmakla birlikte, enflasyonun gelişmiş ülkelerdeki seviyelere çekilmesi için daha fazla çaba gösterilmesi gerekmektedir. Bu açıdan bakıldığında %10'luk bir enflasyon oranı bile yüksek kalmakta ve olumsuz etkilerde bulunabilmektedir. Bundan dolayı enflasyon oranı gelişmiş ülkelerdeki orana çekilmediği sürece, mali tabloları enflasyondan arındırıcı bir sistemin varlığı kaçınılmaz olmaktadır. Enflasyon oranındaki düşüş sonrası böyle genel bir düzenlemenin yapılması geç kalmışlığın bir sonucudur, ancak enflasyon oranı makul düzeylere inmediği sürece bu düzenlemenin uygulanmasından kaçınılmaması gerekmektedir.

Sonuç olarak, gelir vergisi enflasyon ilişkilerinden kaynaklanan problemlerin azaltılmasında enflasyon düzeltilmesi uygulaması, sermaye birikiminin sağlanması, yabancı sermaye girişindeki en önemli engellerden birinin kaldırılması, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin enflasyondan kaynaklanan zararlarının ortadan kaldırılması, kayıt dışı ekonominin azaltılması gibi Türkiye ekonomisi için hayati önem taşıyan konular açısından önemli bir adım olarak değerlendirilebilir.

## EKLER

Ek Tablo: 1

Aylık Ve Yıllık Enflasyon Oranları  
(%)

YILLAR	YILLIK (Önceki Ayın Aynı Ayına Göre)		YILLAR	YILLIK (Önceki Ayın Aynı Ayına Göre)	
	TEFE	TÜFE		TEFE	TÜFE
1939	4,8	2,0	1968	3,2	3,7
1940	22,7	9,6	1969	7,2	7,8
1942	92,1	68,0	1971	15,9	16,5
1943	74,0	44,1	1972	18,0	13,7
1944	-22,8	2,7	1973	20,5	16,0
1945	-54,1	3,6	1974	29,9	18,6
1946	104,4	-1,0	1975	10,1	19,8
1947	1,1	-1,5	1976	15,6	16,4
1948	7,5	2,4	1977	24,1	28,0
1949	8,0	8,1	1978	52,6	47,2
1950	-10,2	-4,4	1979	63,9	56,8
1951	6,2	0,2	1980	107,2	115,6
1952	1,0	5,1	1981	36,8	33,9
1953	2,9	3,8	1982	25,2	21,9
1954	10,3	9,5	1983	30,6	31,4
1955	7,6	12,2	1984	52,0	48,4
1956	16,5	9,9	1985	40,0	45,0
1958	14,8	15,8	1987	39,0	38,9
1959	19,8	24,4	1988	70,5	73,7
1960	5,4	5,2	1989	63,9	63,3
1961	2,7	1,6	1990	52,3	60,3
1962	5,7	3,4	1991	55,4	63,8
1963	4,3	7,9	1992	62,1	72,3
1964	1,2	1,2	1993	58,4	66,1
1965	8,1	5,8	1994	120,6	106,3
1966	4,8	5,7	1995	88,5	93,6

Kaynak: <http://www.die.gov.tr>.



Ek Tablo: 2

FİYAT ENDEKSLERİNDE DEĞİŞMELER								
(1994=100) (%)								
	Aylık Yüzde Değişme				12 Aylık Yüzde Değişme			
	(Bir ay öncesine göre)							
	TEFE			Tüketici	TEFE			Tüketici
	Genel	Kamu	Özel	Fiyatları	Genel	Kamu	Özel	Fiyatları
1993 Aralık (*)	2,9	2,3	3,1	3,6	60,3	55,2	62,5	71,1
1994 Aralık (*)	8,3	12,2	6,8	6,3	149,6	149,4	149,6	125,5
1995 Aralık (*)	4,1	2,9	4,5	3,5	64,9	48,2	71,8	78,9
1996 Aralık	3,9	3,2	4,2	3,4	84,9	101,4	80,5	79,8
1997 Aralık	5,4	5,7	5,3	5,1	91,0	97,5	89,0	99,1
1998 Aralık	2,5	1,3	2,8	3,3	54,3	35,6	60,1	69,7
1999 Aralık	6,8	14,1	4,3	5,9	62,9	117,7	48,4	68,8
2000 Aralık	1,9	1,5	2,0	2,5	32,7	24,7	35,7	39,0
2001 Aralık	4,1	0,8	5,5	3,2	88,6	99,7	84,6	68,5
2002 Ocak	4,2	2,5	4,8	5,3	92,0	101,9	88,4	73,2
Şubat	2,6	0,5	3,3	1,8	91,8	99,4	89,2	73,1
Mart	1,9	2,0	1,8	1,2	77,5	81,2	76,2	65,1
Nisan	1,8	2,4	1,6	2,1	58,0	52,7	60,1	52,7
Mayıs	0,4	2,7	-0,4	0,6	49,3	46,7	50,3	46,2
Haziran	1,2	4,3	0,0	0,6	46,8	44,6	47,7	42,6
Temmuz	2,7	4,3	2,0	1,4	45,9	44,5	46,5	41,3
Ağustos	2,1	2,7	1,9	2,2	43,9	41,3	45,0	40,2
Eylül	3,1	3,3	3,0	3,5	40,9	38,6	41,8	37,0
Ekim	3,1	1,7	3,7	3,3	36,1	33,8	37,1	33,4
Kasım	1,6	0,3	2,1	2,9	32,8	31,3	33,4	31,8
Aralık	2,6	1,6	3,0	1,6	30,8	32,4	30,3	29,7
2003 Ocak	5,6	7,3	4,9	2,6	32,6	38,5	30,4	26,4
Şubat	3,1	3,8	2,9	2,3	33,4	42,9	29,9	27,0
Mart	3,2	1,9	3,7	3,1	35,2	42,7	32,4	29,4
Nisan	1,8	-1,2	2,9	2,1	35,1	37,7	34,1	29,5
Mayıs	-0,6	-2,7	0,2	1,6	33,7	30,4	35,0	30,7
Haziran	-1,9	0,0	-2,6	-0,2	29,6	25,1	31,4	29,8
Temmuz	-0,5	0,8	-1,1	-0,4	25,6	20,9	27,5	27,4
Ağustos	-0,2	1,5	-0,8	0,2	22,7	19,4	24,1	24,9
Eylül	0,1	-0,6	0,3	1,9	19,1	14,9	20,8	23,0
Ekim	0,6	-0,6	1,0	1,4	16,1	12,4	17,6	20,8
Kasım	1,7	0,6	2,1	1,6	16,2	12,7	17,6	19,3
Aralık	0,6	0,4	0,7	0,9	13,9	11,4	14,9	18,4

(\*) 1987=100 yılı indeks

Kaynak: <http://www.die.gov.tr>

Ek Tablo: 3

## Kişisel Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin (1100) GSYİH İçindeki Payı

	1965	1970	1975	1980	1985	1990	1995	1999	2000	2001
ABD	7.8	10.1	9.3	10.5	9.9	10.1	10.0	11.8	12.6	12.2
Avustralya	7.5	8.3	11.6	12.0	13.2	12.6	12.1	13.3	11.6	12.3
Japonya	4.0	4.3	5.1	6.1	6.7	8.1	5.9	4.9	5.6	5.5
Kore			1.3	2.0	2.3	3.5	3.9	3.7	3.8	3.8
Yeni Zelanda	9.7	11.2	16.2	19.6	19.4	17.4	16.4	14.2	14.5	14.5
Avusturya	6.8	7.2	8.1	9.2	9.6	8.5	8.7	10.1	9.5	10.4
Belçika	6.4	8.6	13.1	15.4	16.3	13.9	14.3	13.9	14.2	14.5
Çek Cum.							5.0	5.0	4.9	4.8
Danimarka	12.4	19.1	22.4	22.9	23.9	24.8	26.7	26.1	26.0	26.3
Finlandiya	10.1	12.5	16.2	14.0	16.6	17.2	16.2	14.9	14.5	14.1
Fransa	3.7	3.7	3.8	4.7	5.0	5.1	5.0	8.0	8.2	8.0
Almanya	8.2	8.0	9.8	10.3	9.8	9.1	10.5	9.5	9.6	10.0
Yunanistan	1.4	2.2	1.9	3.6	4.0	4.1	3.9	5.2	5.1	5.4
Macaristan							6.8	6.8	7.2	7.6
İzlanda	5.1	5.4	6.0	6.8	5.6	8.4	9.9	12.7	13.4	14.5
İrlanda	4.2	5.3	7.3	10.0	11.0	10.7	10.1	9.4	9.6	8.9
İtalya	2.8	2.8	4.0	7.0	9.2	10.2	10.7	11.4	10.8	10.9
Lüksemburg	6.9	6.4	10.3	11.0	11.5	9.6	9.2	7.6	7.4	7.2
Hollanda	9.1	9.6	11.3	11.5	8.3	10.6	7.9	6.3	6.2	6.5
Norveç	11.7	12.1	12.4	12.1	9.7	10.9	10.7	11.4	10.0	10.5
Polonya							9.1	8.1	7.9	7.9
İspanya	2.1	1.9	2.7	4.7	5.5	7.2	7.7	6.8	6.6	6.9
İsveç	17.1	18.7	18.9	18.9	18.2	20.0	16.2	17.8	18.4	16.4
İsviçre	6.1	7.5	10.1	10.4	10.4	10.4	10.4	10.0	10.9	9.8
Türkiye	2.6	3.4	5.3	7.8	4.3	5.4	4.9	7.4	7.2	7.7
İngiltere	10.1	11.7	14.1	10.3	9.8	10.0	9.4	10.4	10.8	11.3
OECD Toplam	7.0	8.2	9.7	10.5	10.5	10.7	10.0	10.0	10.0	10.0
OECD Avrupa	7.0	8.1	9.9	10.6	10.5	10.6	10.0	10.0	9.9	10.0
AB 15	7.2	8.4	10.3	11.0	11.3	11.0	10.8	10.9	10.9	10.8

Kaynak: OECD Revenue Statistics, Paris, 2003.



Ek Tablo: 4

## Kişisel Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin (1100) Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı

	1965	1970	1975	1980	1985	1990	1995	1999	2000	2001
ABD	31.7	36.6	34.6	39.1	37.8	37.7	36.3	40.7	42.4	42.3
Avustralya	34.4	37.3	43.6	44.0	45.2	43.0	40.6	43.3	36.7	40.8
Japonya	21.7	21.5	23.9	24.3	24.7	26.8	21.4	18.5	20.2	20.1
Kore			8.5	11.5	13.4	18.5	19.2	15.6	14.6	14.1
Yeni Zelanda	39.4	42.7	54.3	61.6	59.8	46.2	44.2	41.8	42.8	42.9
Avusturya	20.0	20.7	21.6	23.2	22.9	21.0	20.9	22.9	22.1	22.9
Belçika	20.5	24.9	32.6	36.3	35.6	32.1	32.0	30.7	31.2	31.6
Çek Cum.							12.4	12.9	12.7	12.5
Danimarka	41.4	48.6	55.9	52.0	50.5	52.7	54.1	50.7	52.7	52.7
Finlandiya	33.3	39.2	44.1	38.8	41.6	38.5	36.0	31.7	30.7	30.5
Fransa	10.6	10.7	10.6	11.6	11.5	11.8	11.3	17.4	18.0	17.7
Almanya	26.0	26.7	30.0	29.6	28.7	27.6	27.5	25.1	25.3	27.1
Yunanistan	6.8	9.7	8.9	14.9	13.9	14.1	12.0	14.1	13.6	14.7
Macaristan							16.1	17.5	18.6	19.6
İzlanda	19.5	19.9	20.2	23.1	19.5	26.5	31.1	34.1	34.9	39.8
İrlanda	16.7	18.3	25.2	32.0	31.3	31.9	30.7	30.4	30.8	29.7
İtalya	10.9	10.9	15.2	23.1	26.7	26.3	26.0	26.4	25.7	25.9
Lüksemburg	24.9	23.9	27.5	27.0	25.5	23.5	21.7	18.9	18.3	17.7
Hollanda	27.7	26.8	27.1	26.3	19.4	24.7	18.9	15.3	15.0	16.3
Norveç	39.6	35.2	31.5	28.4	22.5	26.2	25.9	28.2	25.6	24.2
Polonya							22.9	23.1	23.0	23.6
İspanya	14.3	11.5	14.5	20.4	19.7	21.7	23.6	19.5	18.7	19.6
İsveç	48.7	49.8	46.1	41.0	38.7	38.5	33.5	34.1	34.1	31.9
İsviçre	31.2	33.2	36.3	35.8	39.2	38.8	36.3	33.6	34.9	32.0
Türkiye	24.8	27.0	32.9	43.5	27.5	26.8	21.6	23.8	21.5	21.3
İngiltere	33.1	31.5	40.0	29.4	26.0	27.1	27.1	28.9	29.1	30.2
OECD Toplam	26.1	27.8	29.9	31.3	29.9	29.6	27.1	26.5	26.1	26.5
OECD Avrupa	25.0	26.0	28.9	29.8	27.8	27.7	25.4	24.7	24.5	24.8
AB 15	23.9	25.2	28.5	29.0	28.0	27.2	26.2	25.5	25.5	25.8

Kaynak: OECD Revenue Statistics, Paris, 2003.



Ek Tablo: 5

Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilâtının Yüzde Dağılımı  
(1970-2002)

YILLAR	VERGİ GELİRLERİ		DOLAYSIZ VERGİLER (1)		DOLAYLI VERGİLER (2)	
	(1000 TL)	(%)	(1000 TL)	(%)	(1000 TL)	(%)
1970	23.002.943	100	8.636.999	38	14.365.944	62
1971	31.424.468	100	11.791.764	38	19.632.704	62
1972	39.012.937	100	15.076.749	39	23.936.188	61
1973	51.957.843	100	22.040.775	42	29.917.068	58
1974	65.156.513	100	30.128.187	46	35.028.326	54
1975	95.008.789	100	44.391.603	47	50.617.186	53
1976	127.055.191	100	60.349.138	47	66.706.053	53
1977	168.248.752	100	89.468.629	53	78.780.123	47
1978	246.419.683	100	141.620.029	57	104.799.654	43
1979	405.483.698	100	235.867.067	58	169.616.631	42
1980	749.849.431	100	470.770.957	63	279.078.474	37
1981	1.190.203.802	100	708.894.229	60	481.309.573	40
1982(3)	1.304.865.756	100	777.105.470	60	527.760.286	40
1983	1.934.491.872	100	1.107.961.517	57	826.530.355	43
1984	2.372.211.072	100	1.356.231.375	57	1.015.979.697	43
1985	3.829.116.958	100	1.795.733.830	47	2.033.383.128	53
1986	5.972.033.930	100	3.106.014.912	52	2.866.019.018	48
1987	9.051.003.125	100	4.492.169.973	50	4.558.833.152	50
1988	14.231.761.223	100	7.065.885.861	50	7.165.875.362	50
1989	25.550.319.857	100	13.644.960.836	53	11.905.359.021	47
1990	45.399.534.298	100	23.656.790.314	52	21.742.743.984	48
1991	78.642.770.254	100	41.093.677.371	52	37.549.092.883	48
1992	141.602.093.850	100	71.392.139.056	50	70.209.954.794	50
1993	264.272.936.382	100	128.324.179.797	49	135.948.756.585	51
1994(4)	587.760.247.715	100	283.733.274.009	48	304.026.973.706	52
1995	1.084.350.504.039	100	441.787.096.000	41	642.563.408.039	59
1996	2.244.093.829.920	100	884.067.428.115	39	1.360.026.401.805	61
1997	4.745.484.020.950	100	1.931.968.730.255	41	2.813.515.290.695	59
1998	9.228.596.187.270	100	4.302.829.162.253	47	4.925.767.025.017	53
1999	14.802.279.916.274	100	6.715.637.982.320	45	8.086.641.933.954	55
2000	26.503.698.413.260	100	10.849.961.708.330	41	15.653.736.704.930	59
2001	39.735.928.149.700	100	16.058.048.860.090	40	23.677.879.289.610	60
2002	59.631.867.852.060	100	20.060.524.607.610	34	39.571.343.244.450	66

Not: Bu Tabloda Yer Alan :

(1) Dolaysız Vergiler; Gelirden Alınan Vergiler ve Servetten Alınan Vergiler Gruplarını Kapsamaktadır.

(2) Dolaylı Vergiler; Mal ve Hizmetlerden Alınan Vergiler, Dış Ticaretten Alınan Vergiler Grupları İle Kaldırılan Vergiler Artıklarını Kapsamaktadır.

(3) 10 Aylık (Mali Yıl 1 Ocak - 31 Aralık Olarak Uygulanmaya Başladığından)

(4) Edv, Nav ve Emtv. Dâhil

Kaynak: <http://www.gelirler.gov.tr>.

## KAYNAKÇA

### KİTAPLAR

- Agénor, Pierre-Richard and Peter J. Montiel, **Macroeconomic Development**, 2.Edition, Princeton University Press, New Jersey, 1999.
- Akdoğan, Abdurrahman, **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 7. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, Kasım 1999.
- Akdoğan, Abdurrahman, Şükrü Kızılot, Saygın Eyüpgiller, **Türk Vergi Sistemi**, Ankara: Gazi Üniversitesi Yayın No:42, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayın No:27, 1984.
- Akgüç, Öztin, **Mali Tablolar Analizi**, Genişletilmiş 9. Bası, İstanbul: Muhasebe Enstitüsü Yayın No: 64, Muhasebe Enstitüsü Eğitim ve Araştırma Vakfı Yayın No: 16, Eylül 1995.
- Aktan, Coşkun Can; Utku Utkulu, Selahattin Togay, **Nasıl Bir Para Sistemi?**, Birinci Baskı, İstanbul: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası, 1998.
- Aktan, Reşat, **Türk İktisadı**, Genişletilmiş 3. Baskı, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No:425, Ankara 1978.
- Akyüz, Yılmaz, **Money And Inflation In Turkey 1950-1968**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No:361, Ankara Üniversitesi Basımevi, 1973.
- Alkin, Erdoğan, **İktisat**, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1992.
- Anadolu Üniversitesi Açık Öğretim Fakültesi, **İktisat Teorisi**, 3.Baskı, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları No:1056, Açık Öğretim Fakültesi Yayınları No:579, 2002.
- Anadolu Üniversitesi Açık Öğretim Fakültesi, **Kamu Maliyesi**, 7.Baskı, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayın No:949, Açık Öğretim Fakültesi Yayınları No:519, 2002.
- Ataç, Beyhan, **Maliye Politikası**, Genişletilmiş Altıncı Baskı, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Vakfı Yayınları, No:118, 2002.
- Bildirici, Ziyaettin, **Türk Vergi Sistemi**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayın No:852, Hukuk Fakültesi Yayın No:1, 1995.
- Boratov, Korkut, **Kamu Maliyesi ve Gelir Dağılımı**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, No:196-178, Ankara: Sevinç Matbaası, 1965.
- Çolak, Ö. Faruk, **İktisadın İlkeleri**, Ankara: Alkım Yayınevi, 1996.
- Dalton, Hugh, **Principles of Public Finance**, Eleventh Impression, London: George Routledge & Sons Ltd, May 1941.
- Dinler, Zeynel, **İktisada Giriş**, Gözden Geçirilmiş Beşinci Basım, Bursa: Ekin Kitabevi Yayınları, Ocak 2000.

- Dornbusch, Rudiger; Stanley Fischer, Richard Startz, **Macroeconomics**, New York: Irwin McGraw-Hill, 7.th Edition, 1998.
- Due, F. John, **Maliye Bir İktisadi Analiz**, Üçüncü Baskı, Çevirenler: Sevim Görgün, İzzettin Önder, İstanbul Üniversitesi Yayınları No:1241, İktisat Fakültesi No:206, Maliye Enstitüsü No:27, İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1967.
- Due, F. John, **Government Finance: Economics Of The Public Sector**, Fourth Edition, The Irwin Series In Economics, September 1968.
- Edizdoğan, Nihat, A. Niyazi Özker, **Türk Vergi Sistemi (Gelir Vergisi)**, Bursa: Ekin Kitabevi, Ekim 2002.
- Erdem, Metin, Doğan Şenyüz, İsmail Tatlıoğlu, **Kamu Maliyesi**, 2.Baskı, Bursa: Ekin Yayınları, Eylül 1998.
- Erginay, Akif, **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş ve İşlenmiş 12. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, Ekim 1987.
- Feyzioğlu, N. Bedî, **Enflasyonu Vergi Sistemi Üzerindeki Etkileri**, İstanbul: İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü, 1976.
- Görgün, Sevim, **Maliye Politikası Ders Notları**, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Ders Notu Yayınları, Yayın No:3, 1994.
- Hacırüstemoğlu, Rüstem, **Enflasyon Muhasebesi Uygulamaları**, İstanbul: Ders Kitapları Anonim Şirketi, 1997.
- Haller, Heinz, **Maliye Politikası Teorik Esasları ve Temel Problemleri**, Çeviren: Salih Turhan, 3. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1994.
- Hatiboğlu, Zeyyat, **Türkiye İktisadına Güncel Bir Yaklaşım**, İşletme Yönetimi İhtisas Dizisi No:4, Temel Araştırma A.Ş. Yayınları No:7, İstanbul: Mert/Er Matbaası, 1986.
- Herekman, Aykut, **Kamu Maliyesi (Devlet Faaliyetleri Ve Finansman Teknikleri)**, Cilt I, Ankara: Sevinç Matbaası, 1996.
- Hiç, Mükerrerem, **Para Teorisi**, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No:2011, İktisat Fakültesi No:348, İstanbul, Ocak 1975.
- Hiç, Süreyya, **Türkiye Ekonomisi**, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 2.Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1994.
- İlter, Niyazi, **Türkiye'de 1980 Sonrası Para Arzı ve Enflasyon**, DPT Yayın No: DPT:2343-KGM-:572, Mart 1994.
- İmren, Arzu, Vedat Akman, **Türkiye'de ve Dünyada Enflasyon**, 1.Basım, İstanbul: Era Yayıncılık, Haziran 1994.



- Johnson, G. Harry, **Essays in Monetary Economics**, Second Edition, London: George Allen and Unwin Ltd, 1969.
- Kayla, Ziya, **Türkiye’de Emisyon Hareketleri**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No.227-209, Maliye Enstitüsü Yayınları No:26, Ankara: Ankara Üniversitesi Basımevi, 1964.
- Kepenek, Yakup; Nurhan Yentürk, **Türkiye Ekonomisi**, Geliştirilmiş 7. Basım, İstanbul: Remzi Kitabevi, Ekim 1995.
- Kepkep, Naci, **Enflasyon Kuramlar-Politikalar Ve Avusturya Keynesciliği**, Birinci Basım, İstanbul: Cem Yayınevi, 1991.
- Keyder, Nur, **Para Teori-Politika-Uygulama**, Geliştirilmiş 8.Baskı, Ankara: Bizim Büro Basımevi, 2002.
- Kılıçbay, Ahmet, **Türk Ekonomisinde Enflasyonun Anatomisi**, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Rektörlük Yayın No:3274, Fakülte No:507, İstanbul, 1984.
- Kılıçbay, Ahmet, **Değişen Dünyada Türk Ekonomisi**, Birinci Basım, İstanbul: Cem Yayınevi, Nisan 1993.
- Kızılyallı, Hüsnü, **Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Analizi**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No:286, Maliye Enstitüsü Yayınları No:33, Ankara: Sevinç Matbaası, 1969.
- Kocahanoğlu, Osman Selim, **Gerekçeli Açıklamalı Vergi Kanunları**, 14. Özel Baskı, İstanbul: Temel Yayınları, 1999.
- Korkmaz, Esfender, **İktisadi Gelişme ve Mali Sistem**, İstanbul: Lebib Yalkın Matbaası, 2003, (İktisadi gelişme...).
- Korkmaz, Esfender, **Vergi Yapısı ve Gelişimi**, İstanbul Üniversitesi Yayın No:2989, İktisat Fakültesi, Yayın No: 489, İstanbul: Gür-Ay Matbaası, 1982.
- Köklü, Aziz, **Para ve Kredi Teori-Politika**, İkinci Baskı, Ankara: Sevinç Matbaası, 1967.
- Kumcu, Erkan, **İstikrar Arayışları**, 1.Baskı, İstanbul: Doğan Kitapçılık, Nisan 2000.
- Laufenburger, Henry, **Mali İktisat ve Mali Kanunlar**, Çeviren: İsmail Özü, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No:137/119, Maliye Enstitüsü Yayınları No:18, Ankara: Ajans-Türk Matbaası, 1961.
- Mankiw, N. Gregory, **Macroéconomie**, Traduction De La 3<sup>e</sup> Édition Américaine Par Jean Houard, Paris: De Boeck Université s.a., Janvier 1999.
- Musgrave, A. Richard, **The Theory of Public Finance**, New York, McGraw-Hill Book Company, 1959.
- Nadaroğlu, Halil, **Kamu Maliyesi Teorisi**, Gözden Geçirilmiş ve Düzeltilmiş 11. Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayım, 2000.

- Nemli, Arif, **Kamu Maliyesine Giriş**, Gözden Geçirilmiş 4. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1996.
- Neumark, Fritz, **Vergi Politikası**, Tercüme Eden: İclâl (Feyzioğlu) Cankorel, İ.Ü. Yayınları No:2090, İktisat Fakültesi No: 357, Maliye Enstitüsü No:54, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1975.
- Okkalı, Adnan, Nadire Gündoğdu, **Menkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi**, Ankara: Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi:8, 2003.
- Oyan, Oğuz, **Türkiye Ekonomisi**, 2.Baskı, Ankara: İmaj Yayıncılık, Kasım 1998.
- Öncel, Mualla; Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve 2004 Ocak Değişiklikleri İşlenmiş 11. Bası, Ankara: Turhan Kitabevi Yayınları, Ocak 2004.
- Öngen, Safiye, **Vergi Muhasebesi**, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2000.
- Özbilen, Şevki, **Enflasyonun Gelir Vergisi Sistemine Etkisi ve Türkiye Uygulaması**, Ankara: Gazi Kitabevi, Şubat 2004, (Enflasyonun Gelir Vergisi Sistemine Etkisi...).
- Özgüven, Ali, **İktisat Bilimine Giriş**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 7.Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1997.
- Özmutur, Süleyman; Ziya Öniş, **Enflasyon Sorunu ve Türkiye’de Enflasyonu Önleme Politikaları**, Kasım 1989.
- Pamak, Mehmet, **Türk Ekonomi Ve Maliyesi Üzerine İncelemeler**, Ankara: Emel Yayınları, 1982.
- Parasız, İlker, **İktisada Giriş-Prensip ve Politika**, 5. Baskı, Bursa: Ezgi Kitabevi Yayınları, Ağustos 1998.
- Parasız, İlker, **Enflasyon-Kriz-Ayarlamalar**, Bursa: Ezgi Kitabevi Yayınları, Mart 2001 (Enflasyon-Kriz...).
- Parasız, İlker, **İktisadın A B C’si**, 4.Baskı, Bursa: Ezgi Kitabevi Yayınları, Ocak 2000.
- Parasız, İlker, **Para Banka ve Finansal Piyasalar**, 7.Baskı, Bursa: Ezgi Kitabevi Yayınları, Ocak 2000.
- Parasız, İlker, **Para Politikası**, Bursa: Ezgi Kitabevi Yayınları, 1996.
- Paya, M. Merih, **Para Teorisi ve Para Politikası**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 2.Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1998.
- Samuelson, Paul A., **İktisat**, Gözden Geçirilmiş ve İlaveli Yeni Bası, Çeviren: Demir Demirgil, İstanbul: Menteş Kitabevi, 1973.

- Saybaşı, Kemal, **Devletin Ekonomiye Müdahalesi (1935-1985)**, Birey ve Toplum Yayınları Siyasal İktisat Dizisi:2, Birinci Baskı, Ankara: Sevinç Matbaası, Şubat 1986.
- Sevilengül, Orhan, **Genel Muhasebe**, 9. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2000.
- Shaw, G. K., **Maliye Politikası**, Çeviren: Ömer Faruk Batirel, İstanbul: İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını, 1975.
- Simons, C. Henry, **Personal Income Taxation**, The University of Chicago Press, Chicago-Illinois, 1938.
- Soylu, Hakkı, **Türkiye’de Senyoraj Gelirleri ve Kamu Açıkları**, Birinci Baskı, Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu Yayın No:81, Temmuz 1997.
- Şener, Orhan, **Kamu Ekonomisi**, İstanbul: Alkım Yayınları, 1998.
- Şenyüz, Doğan, **Türk Vergi Sistemi**, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 7. Baskı, Bursa: Ezgi Kitabevi Yayınları, Ağustos 2001.
- Tarakçı, Hızır, **Enflasyon Düzeltmesi**, 1.Basım, İstanbul:Polaris Yayınları, Şubat 2004.
- Tekin, Fazıl, **Artan Oranlık ve Türk Gelir Vergisindeki Uygulaması**, Eskişehir: İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No: 192/122, 1978.
- Tunca, Zafer, **Makro İktisat**, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1999.
- Tuncer, Selahattin, **Vergi Uygulamaları**, Gözden Geçirilmiş 4. Baskı, İstanbul: AR Basım Yayım ve Dağıtım A.Ş., 1983.
- Turhan, Salih, **Vergi Teorisi**, Birinci Baskı, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No:2348, İktisat Fakültesi No:397, Maliye Enstitüsü No:57, İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1977.
- Türk, İsmail, **Maliye Politikası**, Güncelleştirilmiş 13.Baskı, Ankara: Turhan Yayınevi, 1999.
- Uluatam, Özhan, **Enflasyon ve Devlet Gelirleri 1963-1978**, Atatürk’ün 100. Doğum Yılına Armağan, Ankara: A.Ü. S.B.F. Yayınları No:462, 1981 (Enflasyon...).
- Uluatam, Özhan, **Kamu Maliyesi**, 6. Baskı, Ankara: İmaj Yayıncılık, 1999.
- Uluatam, Özhan, Yaşar Methibay, **Vergi Hukuku**, Değişik 3. Baskı, Ankara: İmaj Yayıncılık, 1999.
- Ünsal, M. Erdal, **Makro İktisat**, 4. Baskı, Ankara: İmaj Yayıncılık, Ekim 2001.
- Varcan, Nezih, **Türkiye’de Vergi Politikalarının Oluşumu (Cumhuriyet Dönemi)**, Anadolu Üniversitesi Yayınları No:208, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları No:43, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Basımevi, 1987.

- Yalkın, Yüksel Koç, **Genel Muhasebe**, 10. Bası, Ankara: Turhan Kitabevi Yayınları, Ocak 1998.
- Yaşa, Memduh, **İktisat, Maliye ve Politika**, İstanbul: Nur Ofset Matbaası, 1982.
- Yaşa, Memduh, **Kamu Maliyesine Giriş**, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No:1835, İşletme Fakültesi No:18, İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1973.
- Yüksel, Ahmet, **Enflasyon Muhasebesi**, Birinci Basım, İstanbul: Literatür Yayıncılık, Yayın No:23, Aralık 1997
- Zaim, Sabahattin, **Türkiye’de Ücret Ve Gelirler Siyaseti**, Türkiye İşçi ve İşveren Sendikaları Konfederasyonu Yayın No:28, Ankara: Ayyıldız Matbaası, 1974.



## MAKALELER

- Akat, Asaf Savaş , “Enflasyon ve İstikrar Politikaları”, **Yeni Türkiye Dergisi**, Sayı:27, 1999.
- Akça, Muzaffer, “Türk Vergi Sisteminde Enflasyona Karşı Koruyucu Hükümler”, **Vergi Raporu Dergisi**, Yıl:11, Sayı:65, 2003.
- Aklan, Necjla Adanur, “Para İkamesi Süreci ve Türkiye Örneği”, Celal Bayar Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Yıl:2001, Cilt:7, Sayı:1.
- Alkin, Erdoğan, “Para Arzındaki Değişmelerin Fiyatlar Üzerindeki Etkisi”, **Türkiye Ticaret Odaları, Sanayi Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği Tarafından Düzenlenen Seminer Tebliği**, İstanbul: Tarabya Oteli, 8-9 Ocak 1975.
- Alp, Ziya, “Enflasyon Muhasebesi (Düzeltilmesi) Bağlamında 5024 Sayılı Kanun”, **Vergi Raporu Dergisi**, Yıl:12, Sayı:68, Aralık-Ocak 2004.
- Alptekin, A. Ercan, “Enflasyon II”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:10, Sayı:118, Ekim 2002.
- Altuğ, Figen, “Konsolide Bütçe Açıkları”, **X.Türkiye Maliye Sempozyumu**, 14-18 Mayıs 1994, Antalya, İktisat Fakültesi Yayın No:554, İstanbul: Maliye Araştırma Merkezi Yayın No:80, 1996.
- Altuğ, Osman, “Karşılıklı Etkileşim Yaklaşımı İçinde Finansal Sorunların Çözüm Yolları”, **Yeni Türkiye Dergisi**, Sayı:27, Mayıs-Haziran 1999.
- Altuncu, Hasan, “Enflasyon Varlıklar Ve Kaynaklar Üzerine Etkisi Ve Enflasyon Muhasebesi”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı:58, Nisan-Mayıs 2002.
- Arslan, Erdoğan, “Vergilendirmede Gelir Tanımının Düşündürdükleri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 257, Ocak 2003.
- Aygül, Emrah, “Enflasyonun İşlemeler Üzerindeki Olumsuz Etkilerinin Kısmen Gideren Yasal Düzenlemeler”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:12, Ekim 2001.
- Bach, G. L., “Para Ve Maliye Politikasının Gözden Geçirilmesi”, Tercüme Eden: Sevim Görgün, **Maliye Enstitüsü Tercümeleleri**, Birinci Seri, İstanbul Üniversitesi Yayınları No:1114, İktisat Fakültesi No:164, Maliye Enstitüsü No:18, İstanbul: İsmail Akgün Matbaası, 1965.
- Barda, Süleyman, “Enflasyon ve Vergi Politikası”, **Maliye Enstitüsü Konferansları Dördüncü Seri**, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No:804, İktisat Fakültesi No:105, Maliye Enstitüsü No:6, İstanbul: Sermet Matbaası, 1959.
- Berkan, İsmet, “Enflasyon Vergisi”, **Radikal**, 21 Mart 2001, <http://www.radikal.com.tr>.
- Bilen, Mahmut; Muharrem Es, “Gelir Dağılımı Sorunu ve Çözümünde Yeni Arayışlar”, **Yönetim Ve Siyasette Etik Sempozyumu**, Adapazarı: 1998.



- Bulutoğlu, Kenan, “Siyasal Süreçte Vergi Reformu”, **Vergi Reformları Kongresi Tebliğ ve Yorumları**, Atatürk Kültür Merkezi 21-23 Ocak 1981, İstanbul: İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Ekonomi Fakültesi Kamu Maliyesi Enstitüsü Yayın No:3, 1981.
- Çelik, Celal, Enflasyonun Mali Tablolar Üzerine Etkileri ve Enflasyon Muhasebesi, **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl:20, Sayı:241, Eylül 2001.
- Çetintaş, Hakan, “Türkiye’de Enflasyon ve Büyüme”, İstanbul Üniversitesi **Siyasal Bilgiler Dergisi** No:28, Mart 2003.
- Devrim, Fevzi, “Türkiye’de 1980 Sonrası Dönemde Uygulanan İstikrar Politikaları”, **Yeni Türkiye Dergisi**, Sayı:27, Yıl:1999.
- Doğan, Seyhun, “Türkiye’de Vergi Yükünün Gelişimi (1980’lerden 2000’e)”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl:21, Sayı:246, Şubat 2002.
- Eren, Aslan, “Türkiye’de Enflasyonun Temel Kaynakları ve Çözüm Yolu”, **Yeni Türkiye Dergisi**, Sayı:27, Yıl:1999.
- Gutiérrez, Maria-José and Jesús Vázquez, “Explosive Hyperinflation, Inflation Tax Laffer Curve and Modeling The Use Of Money”, <http://www.ehu.es/mariajoseGutierrez/hyper.pdf>.
- Gücenme, Ümit, “Ekonomik Bunalım Dönemlerinde Dönen Varlıkların Korunması İçin Enflasyon Muhasebesi Uygulanmalı Mı?”, **Muhasebe Ve Finansman Dergisi**, Sayı:12, Ekim 2001.
- Gürbüzer, Selma, “Enflasyonun Vergi Gelirlerinin Reel Değeri Üzerindeki Etkisi (Tanzi Etkisi)”, **Hazine Dergisi**, Sayı:7, Temmuz 1997, [www.hazine.gov.tr/makaleler/selma.pdf](http://www.hazine.gov.tr/makaleler/selma.pdf).
- İncekara, Ahmet, “Türk İktisat Politikalarının Analizi”, **Yeni Türkiye Dergisi**, Cumhuriyet Özel Sayısı:V, Sayı:23-24, Yıl:4, Eylül- Aralık 1998.
- Kafaoğlu, Adnan Başer, “Türk Gelir Vergisi Sistemi”, **Türk Vergi Sisteminin Ekonomik ve Sosyal Gelişme Üzerindeki Etkileri Konferansı**, 25-30 Eylül 1970, Ekonomik ve Sosyal Etüdlere Konferans Heyeti, İstanbul.
- Kane, J. Edward, “Türkiye’deki Son Enflasyon Olayında Paranın Rolü”, Tercüme: Mükerrrem Hiç, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No:1303, İktisat Fakültesi No:215, İktisadi Gelişme Enstitüsü No:6, İstanbul: Sermet Matbaası, 1968.
- Karabıyık, Lale, “Enflasyonun Finansal Analiz ve Finansal Kararlar Üzerine Etkileri”, <http://iktisat.uludag.edu.tr/dergi>.
- Karakoç, Güven, “Enflasyon Muhasebesinin Sermaye Piyasasına ve Vergi Sistemine Getireceği Yenilikler”, **Vergi Raporu Dergisi**, Yıl:11, Sayı:63, Şubat-Mart 2003.
- Kayrak, Metin, Ömer Duman, “Gelir ve Kurumlar Vergisinde Mahsup ve İade”, **Yaklaşım Dergisi Eki**, Yıl:8, Sayı:86, Şubat 2000.

- Kızılkaya, Ertuğrul, "Turkey: Selected Issues And Statistical Appendix" Raporu Üzerine Bir Not", İstanbul Üniversitesi **Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, No:23-24 (Ekim 2000-Mart 2001).
- Kızılot, Şükrü, "Vergi 2000 ve Avrupa Birliği" **Türkiye V. Vergi Kongresi**, 28-29 Nisan 2000, İTO Meclis Salonu, İstanbul.
- Mete, Halim, "İş Dünyasının Vergiye Bakışı ve Yeni Politika Önerileri", **XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi**, 10-12 Ekim 2002, İstanbul, Türmob Yayınları No:199.
- Miller, J. Preston, "The Jointly Optimal Inflation Tax, Income Tax Structure, And Transfers", Federal Reserve Bank of Minneapolis Research Department Staff Report 193, Revised January 1999, <http://minneapolisfed.org/research/sr/sr193.pdf>.
- Nadaroğlu, Halil, "Türkiye'deki Vergi Reformlarının Genel Bir Değerlendirmesi", **Vergi Reformları Kongresi Tebliğ ve Yorumları**, Atatürk Kültür Merkezi 21-23 Ocak 1981, İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Ekonomi Fakültesi Kamu Maliyesi Enstitüsü Yayın No:3, 1981.
- Önder, İzzettin, Hülya Kirmanoğlu, "Kamu Açıklarının Tanımlanması, Ölçümü Ve Etkileri", **X.Türkiye Maliye Sempozyumu**, 14-18 Mayıs 1994, Antalya, İktisat Fakültesi Yayın No:554, Maliye Araştırma Merkezi Yayın No:80, İstanbul,1996.
- Önder, İzzettin, "Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Analizi", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Yirmidokuzuncu Seri-Sene 1983/84, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No:3304, İktisat Fakültesi Yayın No:510, Maliye Araştırma Merkezi Yayın No:68, İstanbul: Gür-Ay Matbaası, 1985.
- Örten, Remzi, Aydın Karapınar, "Enflasyon Muhasebesi ve SPK Tebliğinin Değerlendirilmesi-I", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:10, Sayı:114, Haziran 2002.
- Örten, Remzi, Aydın Karapınar, "Enflasyon Muhasebesi ve SPK Tebliğinin Değerlendirilmesi II", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:10, Sayı:115, Temmuz 2002.
- Özbilen, Şevki, "Vergi-Enflasyon İlişkisi Üzerine Bir İnceleme", [www.econturk.org/Turkiyeeconomisi/enflasyon.pdf](http://www.econturk.org/Turkiyeeconomisi/enflasyon.pdf).
- Özbilen, Şevki, "Vergi Yükümlülüklerinin Enflasyondan Etkilenmesi Sonucu Vergi Gelirlerinin Artması", **Finans Dünyası**, Temmuz 2003 (Vergi Yükümlülükleri...).
- Özker, Niyazi, "4369 Sayılı Yasa Işığında Gelir Vergisinde Geçici Vergi Uygulamasına Yönelik Son Düzenlemeler ve Yorumlar", **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl:20, Sayı:243, Kasım 2001.
- Pehlivan, Osman, "Enflasyonun Vergi Sistemi Üzerindeki Etkisi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 137, Ocak 1993.
- Samur, Muharrem, "İşletmelerin Enflasyon Dönemlerinde Tarihi Maliyete Göre Oluşturulmuş Mali Tablolarının Düzeltilmesi Gereği ve Türkiye Uygulaması", **Mali Çözüm Dergisi**, Yıl:10, Sayı:52, Temmuz-Ağustos-Eylül, 2000.

- Schenk, Robert, "Taxing With Inflation", <http://ingrimayne.saintjoe.edu/econ/optional/HideTaxes.html>.
- Solak, Mehmet Zeki, "Enflasyon Düzeltmesi ve İlgili Tebliğ Taslağının Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:185, Şubat 2004.
- Tarakçı, Hızır, "Vergi Sistemimizde Enflasyona Karşı Oluşturulan Sistemin Yetersizliği ve Bu Konuya İlişkin Sistem Önerimiz", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:145, Eylül 1993.
- Tenekecioğlu, Murat, "Enflasyon Vergisi, Enflasyon Muhasebesi ve Vergi Yüğü", **Dünya Gazetesi**, 28.09.1999.
- Tuncer, Selahattin, "Enflasyon Muhasebesi Üzerine Tartışmalar", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:10, Sayı:119, Kasım 2002 (Enflasyon Muhasebesi...)
- Tuncer, Selahattin, "Türk Vergi ve Usul Kanunları İçinde Enflasyon Muhasebesiyle İlgili Uygulama Örnekleri-II", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:10, Sayı:113, Mayıs 2002 (Türk Vergi...).
- Tunçer, Mehmet, "Enflasyon-Vergi Uyumu İlişkisi ve Türkiye", **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl:21, Sayı:247, Mart 2002.
- Türker, Masum, "Emek Dünyasının Vergiye Bakışı ve Yeni Politika Önerileri", **XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi**, 10-12 Ekim 2002, İstanbul, Türmob Yayınları No:199.
- Ulusoy, Ahmet; Murat Çetin, "Türkiye'de Enflasyon Vergisi Gelirlerinin Boyutları", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 98.
- Uman, Nuri, "Enflasyon Muhasebesi Kanunu Tasarısı İle İlgili Son Gelişmeler", **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl:22, Sayı:257, Ocak 2003.
- Ural, Tunç, "Değişim Zamanı: Enflasyona Neler Oluyor?", **Global Bülten**, Mayıs 2002.
- Ünsal, Güner, "Enflasyon Düzeltmesinde İzlenecek Yol ve Yapılması Gereken Muhasebe Kayıtları", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:186, Mart 2004.
- Vural, Mahmut, "Enflasyon Muhasebesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:262, Haziran 2003.
- Yalınpala, Jale, "Senyoraj, Enflasyon Vergisi ve İç Borçlanma İlişkisi", Çukurova Üniversitesi, **İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı:1, Yıl:1998.
- Yıldırım, Emin Serhat, "Yatırım İndiriminde Yapılan Değişikliklerin Değerlendirilmesi ve İlginç Bir Örnek", **Vergi Raporu Dergisi**, Yıl:12, Sayı:68, Aralık-Ocak 2004.
- Yılmaz, Sezgin, "Geçici Verginin Eksik Beyanı ve Cezası (Geçici Vergide %10 Sorunu)", **Vergi Raporu Dergisi**, Yıl:12, Sayı:67, Ekim-Kasım 2003.
- Yurdakul, Funda, "Türkiye'de Enflasyon Sürecinde Yapısal Kırılmalar", **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Ocak-Mart 2001.

- Yücel, Mehmet, “Yatırım İndirimi ve İstisna Kazanç Tevkifatında 4842 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler”, **Vergi Raporu Dergisi**, Yıl:12, Sayı:67, Ekim-Kasım 2003.
- Yükçü, Süleyman, “SPK Mevzuatına Göre Enflasyon Muhasebesine Geçişte İlk Yıl Uygulamasına İlişkin Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:10, Sayı:120, Aralık 2002.
- Zaloğlu, Mesut, “Enflasyon, Enflasyonun Mali Tablolara Etkileri ve Enflasyon Muhasebesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl:21, Sayı:249, Mayıs 2001



## DİĞER ESERLER

Altan, E. Özcan, “Enflasyon ve Gelir Vergisi Arasındaki İlişkiler”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 1987.

Çelik, Aylın, “Fiyatlar Seviyesindeki Değişmelerin Mali Tablolara Etkileri Ve Enflasyon Muhasebesi: Enflasyon Muhasebesi Yöntemlerinden Fiyatlar Genel Seviyesi Modeli Uygulaması”, (Uzmanlık Yeterlilik Tezi), Ankara: T.C. Merkez Bankası İstatistik Genel Müdürlüğü, Temmuz 2003.

**Enflasyon ve Büyüme Dinamikleri (Gelişmekte Olan Ülke Deneyimleri Işığında Türkiye Analizi)**, İstanbul: Türk Sanayici ve İş Adamları Derneği Yayın No: TÜSİAD-T/2002-12/341, Aralık 2002.

Gelir Vergisi Genel Tebliği Seri No:249, 8 Mayıs 2003 Tarihli Resmi Gazete, Sayı:25102, <http://www.gelirler.gov.tr>.

Gelir Vergisi Kanunu (GVK).

<http://ekutup.dpt.gov.tr>.

<http://www.die.gov.tr>.

<http://www.dpt.gov.tr>.

<http://www.gelirler.gov.tr>.

<http://www.hazine.gov.tr>.

<http://www.kazanci.com.tr>.

<http://www.maliye.gov.tr>.

<http://www.yorummedya.com>. “Kuyumcular Dikkat”, 27 Eylül 2003.

Kurumlar Vergisi Kanunu, (KVK).

**L’Inflation Et La Lutte Contre L’inflation**, Etude sur l’Expérience Monétaire en Europe Après la Premièr Guerre Mondiale, Série du Publications de la Société des Nations, 1946.

**OECD Economic Surveys: Turkey**, 1995.

**OECD Economic Surveys: Turkey**, 1999.

**OECD Economic Surveys: Turkey**, February 2001.

**OECD Revenue Statistics**, Paris, 2003.

Petrol-İş Sendikası, **Türkiye’de Önlenemeyen Enflasyon ve Hayat Pahalılığı**, İstanbul: Petrol-İş Yayın:49, 1998.



Şenatalar, Burhan, “Enflasyonun Gelir Vergisine Etkileri ve İndeksleme”, (Yayımlanmamış Doçentlik Tezi), İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, İstanbul: 1978.

T.C. Anayasası, İstanbul, Beta Yayınları, Hukuk Dizisi:588, 1.Bası, Eylül 2003.

**Temel Ekonomik Göstergeler (Türkiye)**, Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, Nisan 1996.

Temel, Gürdal, “Türk Gelir Vergisi Tarifelerinin Rasyonel Vergileme Açısından Değerlendirilmesi”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), İzmir, 2001.

Vergi Usul Kanunu (VUK).

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Sıra No:328, 28.2.2004-Sayı:25387  
<http://www.gelirler.gov.tr>.

**Yakın Dönem Türkiye Ekonomisi Gerçeği (Seçilmiş Göstergeler Işığında)**, Ankara Ticaret Odası, Ekim 2001.

**Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (1996-2000)**, Devlet Planlama Teşkilatı Yayın ve Temsil Dairesi Başkanlığı, Ankara, 1995.

## TEZ SAVUNMA JÜRİSİ

Jüri Üyesi:

Doç. Dr. Oğuz FEYZİOĞLU (Danışman)



Jüri Üyesi:

Prof. Dr. Seyfettin GÜRSEL



Jüri Üyesi:

Doç Dr. Hakan ÜZELTÜRK



Doç Dr. İdil KAYA  
Galatasaray Üniversitesi  
Sosyal Bilimler Enstitüsü

Tez Savunma Tarihi: 13.07.2004 Salı saat:16.00