



T.C.
Iğdır Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
İktisat Anabilim Dalı
Yüksek Lisans Tezi
**ENFLASYON – VERGİ İLİŞKİSİ VE TÜRKİYE’DE
GELİR VERGİSİ ÜZERİNE
GENEL BİR ANALİZ (1970-1999)**
Feyza Nur Özbilen
Iğdır, 2019

T.C.
İğdır Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
İktisat Anabilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

**ENFLASYON – VERGİ İLİŞKİSİ VE TÜRKİYE’DE GELİR VERGİSİ
ÜZERİNE GENEL BİR ANALİZ (1970-1999)**

Feyza Nur Özbilen

Dr. Öğr. Gör. Serkan Künü

İğdır, 2019

TAAHÜTNAME

Sosyal Bilimleri Enstitüsü Müdürlüğüne

TAAHÜTNAME

Sosyal Bilimleri Enstitüsü Müdürlüğüne

Iğdır Üniversitesi Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğine göre hazırlamış olduğum “Enflasyon-Vergi İlişkisi ve Türkiye’de Gelir Vergisi Üzerine Genel Bir Analiz (1970-1999)” adlı çalışmanın kendi çalışma ve gayretim sonucunda meydana geldiğini, alıntılara kaynak gösterdiğimi ve yürürlükteki tez yazım kılavuzuna uygun olarak hazırladığımı taahhüt eder, bu çalışmanın kağıt ve elektronik kopyalarının Iğdır Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü arşivlerinde aşağıda belirtilen koşullarda saklanmasına izin verdiğimi onaylarım. Lisansüstü Eğitim-Öğretim yönetmeliğinin ilgili maddeleri doğrultusunda gereğinin yapılmasını arz ederim.

Tezimin tamamı her yerden erişime açılabilir.

Tezimin tamamının veya uygun görülen kısımlarının erişime açılması tamamen Sosyal Bilimler Enstitüsünün takdirindedir.

Tezim sadece Iğdır Üniversitesi yerleşkelerinden erişime açılabilir.

Tezimin ... yıl süreyle erişime açılmasını istemiyorum. Bu sürenin sonunda uzatma için başvuruda bulunmadığım takdirde, tezimin tamamı her yerden erişime açılabilir.

21/01/2019

Feyza Nur ÖZBİLEN

KABUL VE ONAY

Feyza Nur Özbilen tarafından hazırlanan “ENFLASYON-VERGİ İLİŞKİSİ VE TÜRKİYE’DE GELİR VERGİSİ ÜZERİNE GENEL BİR ANALİZ (1970-1999)” adlı çalışma, 21/01/19 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda jürimiz tarafından İktisat Anabilim Dalında **YÜKSEK LİSANS TEZİ** olarak oybirliği/oyçokluğu ile kabul edilmiştir.

Doç. Dr. ERKAN TOKUCU
(Başkan)

Dr. Öğr. Üyesi ÖZLEM SÖKMEN GÜRÇAM
(Üye)

Dr. Öğr. Üyesi Serkan KÜNÜ
(Danışman)

ÖZET

Toplam talebin toplam arzdan fazla olması nedeniyle fiyatlar genel seviyesindeki sürekli ve hissedilir artışlar olarak tanımlanan enflasyon ile vergi arasında çift yönlü bir ilişki vardır. Enflasyonun ekonomiyi her zaman olumsuz etkilediği hâkim görüşüne rağmen devletler enflasyonu zaman zaman bir vergi geliri olarak kullanabilmektedir. Enflasyon, yükselme eğilimi gösterdiği dönemlerde gelir vergisinin artan oranlı yapısını bozarak mükelleflerin vergi yükünü artırır böylece devlet için enflasyon vergisi ve senyoraj gelirleri gibi haksız vergi kaynakları oluşturur. Fakat devletler vergi tahsilatındaki gecikmeler nedeniyle vergi geliri kaybetmektedirler. Enflasyonun vergileme üzerinde etkileri olduğu kadar vergilerin de enflasyon üzerinde etkileri bulunmaktadır. Devletler vergi politikalarını enflasyonla mücadelede bir araç olarak kullanmaktadır.

Bu çalışmada, enflasyonun vergileme üzerindeki etkileri ve vergi politikasının enflasyonla mücadelede bir araç olarak nasıl kullanıldığı incelenmektedir. Ayrıca, enflasyon vergi sistemi üzerindeki olumsuz etkilerini giderici düzenlemelere de yer verilmektedir.

Anahtar Kelimeler:

Enflasyon, vergi,

ABSTRACT

Inflation is described as the continuous and effective increase in general level of price owing to the exceeding aggregate supply of aggregate demand. As affecting negatively, the other institution of the economy, inflations has also negative impacts on tax system and tax revenue. Inflation affects tax types in tax system in different ways. Inflation increases tax burden of the payer and constitutes on in just revenue for government by damaging progressive of income tax. However; in the period of inflation tax and seigniorage revenue; on the other hand, tax revenue is reduced due to the lateness in tax yield. Nevertheless, inflations as having impacts on taxation, taxations have impact on inflation as well. Government use tax policy to cope with inflation. This also constitutes the other side of relation between tax and inflation.

In this study, both side of relation between tax and inflations is examined. Nevertheless; regulations for removing the negative effect of inflations on tax system, is also discussed.

Key Words:

Inflation, Tax.

ÖNSÖZ

Zaman zaman dünya ekonomilerini çok şiddetli bir biçimde sarsan Enflasyonun, ekonominin geneli üzerindeki etkilerini konuyla ilgilenen hemen herkes bilmektedir. Ancak, daha dar anlamda spesifik olarak, Enflasyonun Vergi Sistemi üzerinde nasıl bir etki yaptığını araştırmak ve bu alanda bir analiz gerçekleştirerek sonuçları değerlendirmek istedik. Bu amaçla, Devletin verilerini kullanarak, mali alanda özelde vergiler üzerinde enflasyonun etkilerini araştırdık. Ortaya çıkan sonuçlar, enflasyonun ekonomideki mevcut her şeyin değerini değiştirdiği gibi, vergi gelirlerinin de değerini değiştirdiği şeklindeydi.

Bu çalışmanın hazırlanmasında göstermiş olduğu destek ve anlayışından dolayı danışman hocam Dr. Öğr. Üyesi Serkan KÜNÜ'ye teşekkürlerimi sunmayı bir borç bilirim. Ayrıca bazı analizlerin yapılmasında ve matematiksel analizlerin anlamlandırılması konusunda yardımlarını esirgemeyen, Çukurova Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Öğretim Üyesi Sn. Prof. Dr. Ahmet Fazıl ÖZSOYLU hocama ayrıca teşekkür ederim.

Her zaman yanımda olan, maddi ve manevi desteklerini hiçbir zaman değerli aileme ve özellikle de çok kıymetli annem Meral ÖZBİLEN'e, sonsuz ve sınırsız destekleri için babam Şevki ÖZBİLEN'e sonsuz şükranlarımı sunarım.

Feyza Nur ÖZBİLEN
İğdır

İÇİNDEKİLER

Sf No:

TAAHHÜTNAME	
KABUL VE ONAY	
ÖZET	i
ABSTRACT	ii
ÖNSÖZ	iii
İÇİNDEKİLER	iv
TABLolar	viii
ŞEKİLLER	x
GRAFİKLER	xi
GİRİŞ	1
1. ENFLASYON VE VERGİ İLİŞKİSİ ÜZERİNE GENEL BİLGİLER	9
1.1. Enflasyonun Tanımı	9
1.2. Enflasyonun Nedenleri.....	12
1.3. Enflasyonun Çeşitleri	18
1.3.1. Talep Enflasyonu	19
1.3.2. Maliyet Enflasyonu	20
1.4. Enflasyon ve Vergi İlişkisi.....	23
1.4.1. Verginin Tanımı	25
1.4.2. Verginin Amaçlarına göre Tanımı	28
1.4.2.1. Enflasyonun Vergi Yüğü Dağılımına Etkileri	28
1.4.2.2. Enflasyonun Kaynak Dağılımına Etkileri.....	31
1.4.3. Vergi Çeşitleri ve Enflasyondan Etkilenme Dereceleri	32
1.4.3.1. Gelir Vergisi ve Gelir Vergisinin Enflasyondan Etkilenme Derecesi	36
1.4.3.2. Kurumlar Vergisi ve Kurumlar Vergisinin Enflasyondan Etkilenme Derecesi	37

1.4.3.3.	Harcama Vergileri (Katma Değer Vergisi) ve Harcama Vergisinin Enflasyondan Etkilenme Derecesi	39
1.4.3.4.	Servet Vergileri (Emlak Vergisi) ve Servet Vergisinin Enflasyondan Etkilenme Derecesi	40
1.4.3.5.	Servet Transferi Vergileri (Veraset ve İntikal Vergisi) ve Servet Transferi Vergilerinin Enflasyondan Etkilenme Derecesi.....	40
1.4.3.6.	Vergi Olarak Enflasyon	41
1.5.	Enflasyonun Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi.....	42
1.5.1.	Enflasyonun Vergi Gelirleri Üzerindeki Gelir Artırıcı Etkisi.....	43
1.5.1.1.	Vergi Yükümlülükleri Açısından Gelir Artırıcı Etkisi	44
1.5.1.1.1.	Gayri Safi Gelir ve Vergilendirilebilir Gelir İlişkisi	44
1.5.1.1.2.	Vergi Borcu ve Vergilendirilebilir Gelir İlişkisi	45
1.5.1.2.	Kamu Açıklarının Parasallaştırılması Yolu ile Gelir Artırıcı Etkisi.....	45
1.5.1.2.1.	Senyoraj.....	46
1.5.2.	Enflasyonun Vergi Gelirleri Üzerindeki Gelir Azaltıcı Etkisi (Tanzi Etkisi)..	55
1.5.2.1.	Vergi Sisteminin Esnek Olması.....	56
1.5.2.2.	Vergi Toplamadaki Gecikmelerin Kısa Olması.....	58
2.	TÜRKİYE’DE ENFLASYONUN GELİR VERGİSİNE ETKİSİ	61
2.1.	Türk Gelir Vergisinin Tarife Yapısı.....	61
2.2.	Türkiye’de Enflasyon ve Gelir Vergisi Tarifesi Gelişim Süreci.....	67
2.2.1.	Sabit Tarifeler Dönemi (1950-1980).....	68
2.2.1.1.	1950 Tarifesinin 1958’deki Durumu	68
2.2.1.2.	1950 Yılı Gelir Vergisi Tarifesinin 1963 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi İle Karşılaştırılması	71
2.2.1.3.	1963 Yılı Gelir Vergisi Tarifesinin 1980 Yılındaki Durumu	72
2.2.2.	Değişken Oranlı Vergi Tarife Dönemi (1981-1985).....	76
2.2.3.	Değişken Vergi Dilimli Tarife Dönemi (1986-1995)	79
2.3.	Enflasyonun Vergi Gelirlerine Etkisi.....	82
2.3.1.	Enflasyonun Vergi Tarifelerine Etkisi	82
2.3.2.	Enflasyonun İstisna ve Muafiyet Hükümlerine Etkisi	84
2.3.2.1.	Küçük Çiftçi Muaflığı.....	85
2.3.2.2.	Yatırım İndirimi.....	87
2.3.2.3.	Gayrimenkul Sermaye İratlarında İstisna	89

2.3.3. Ticari Kazançların Vergilendirilmesinde Enflasyonun Mükellefiyet Biçimlerine Etkisi	90
2.3.3.1. Basit Usulde Ticari Kazancın Tespiti	90
2.3.3.2. Bilanço Usulüne Tabii Olmanın Şartları	92
2.3.3.3. Zirai Kazançlarda Basit Usul.....	95
2.3.3.4. Özel İndirim.....	96
2.4. Vergi Yüğü ve Sosyal Adalet Açıklarından Türk Gelir Vergisinin Enflasyon Karşısındaki Konumu.....	100
2.5. Gelir Vergisinde Ödeme Sürelerindeki Yasal Gecikme Nedeniyle Ortaya Çıkan Aşınmanın Hesaplanması	103
2.5.1. Geçici Verginin İhmal Edildiği Durum.....	105
2.5.2. Geçici Verginin Ödendiği Durum.....	110
3. ARAŞTIRMANIN TASARIMI	115
3.1. Veri Toplama Yöntemi	116
3.2. Değişkenler	117
3.3. Veri Analizi Yöntemi.....	118
3.3.1. Yasama Organının Düzeltme Yapması.....	118
3.3.2. Endeksleme (Otomatik Gösterge Yöntemi).....	119
3.3.2.1. Endekslemenin Nedenleri ve Amaçları	120
3.3.2.2. Endekslemenin Yöntemleri.....	122
3.3.2.2.1. Gelirin Endekse Göre Küçülmesi (Reel Gelir Düzeltilmesi-Deflatör Sistemi) 123	
3.3.2.2.2. Vergi İle İlgili Başlıca Nominal Tutarların Endekse Göre Yükseltilmesi	123
3.3.2.3. Endeksleme Yöntemi Üzerine Çeşitli Görüşler.....	126
3.3.2.3.1. Endekslemenin Vergi Yüğü Dağılımına Etkisi	126
3.3.2.3.2. Gelir Vergisinin Esnekliği.....	128
3.3.2.3.3. İhtiyari Değişmeler.....	129
3.3.2.3.4. Verginin Etkinliği.....	130
3.3.3. Katsayı Yöntemi.....	130
3.3.4. Vergi Oranlarının Fiyat Yükselişleri ile Orantılı Biçimde İndirilmesi Yöntemi	131
3.3.5. Gelirler Politikası	131

3.3.5.1. Teşvik Yöntemi.....	131
3.3.5.2. Ceza Yöntemi (Vergi Tabanlı Gelirler Politikası).....	132
3.3.5.3. Surtax	133
3.4. Analiz Bulguları	133
3.4.1. Geçici Vergi	134
3.4.2. Yeniden Değerleme.....	136
3.4.2.1. Yeniden Değerleme İmkanından Yararlanacak Mükellefler ve Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 298.md. Göre Yeniden Değerleme	137
3.4.2.2. Yeniden Değerleme Koşulları	138
3.4.2.3. Yeniden Değerlemenin İşleyişi.....	139
3.4.3. Yatırım İndiriminde Endeksleme Uygulaması.....	140
3.4.4. Diğer Düzenlemeler	140
SONUÇ	149
KAYNAKLAR	153

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1-1 Üç Kişilik Bir Aile Üzerindeki Enflasyon Vergisi Hesabı.....	34
Tablo 1-2 Dilim Kayması (İki Çocuklu Bir Aile). \$ olarak.....	35
Tablo 1-3 - Türkiye’de 1988-2002 Döneminde Senyoraj Gelirleri	49
Tablo 1-4 - Türkiye’de 1981-1994 Döneminde Enflasyon Vergisi Gelirleri	54
Tablo 1-5 Reel Vergi Geliri Üzerinde Enflasyon Oranlarının ve Vergi Ödemelerindeki Gecikmelerin Etkisi.....	59
Tablo 2-1 Belirli Bir Gelir Artışının Ortalama Vergi Oranında Yarattığı Artış	65
Tablo 2-2 1950 Gelir Vergisi Tarifesinin 1958’deki Durumu ile İlgili Hesaplama Tablosu	69
Tablo 2-3 1963 Değerlerine Göre 1950 ve 1963 Gelir Vergisi Tarifelerinin Karşılaştırılması	71
Tablo 2-4 Tarife Dilimlerinin Daralması	73
Tablo 2-5 Tarife Dilimlerinin Daralması- Kümülatif Dilim Sınırlarının 1963 Fiyatlarıyla Tutarı (TL).	74
Tablo 2-6 2.Dönem Gelir Vergisi Tarifeleri Ortalama Vergi Oranları	77
Tablo 2-7 Ortalama Vergi Oranı % Değişimleri.....	77
Tablo 2-8 1981 Yılı Tarifesi Gelir Dilimleri ve 1982-1985 Yıllarındaki Değeri*	78
Tablo 2-9 1986-1993 Gelir Vergisi Tarifeleri (Milyon TL)	79
3. dönem gelir vergisi tarifelerinin gelir dilimlerinden yıllar itibariyle yapılan değişikliklerin ancak 1990’dan itibaren enflasyona paralel bir seyir gösterdiği söylenebilir. 1986’da TEFE %29,6 gibi bir artış kaydederken, vergi tarifesi 1987 yılı için herhangi bir değişikliğe tabii tutulmamıştır. 1987 ‘de TEFE’nin %32 artışı göz önüne alınarak 1988 yılı için gelir dilimleri %66,7 artırılmıştır. Böylece, tarifenin 1986’daki yapısı (sadece %3 erozyonla) korunmuştur. Ancak, 1988 ‘de TEFE %70,5 arttığı halde, gelir dilimleri sadece %20 artırılınca, enflasyona paralellik kaybolmuş, reel vergi dilimleri ile vergi oranları arasındaki ilişki bozulmuştur. 1989 ‘da TEFE’deki %63,9’luk artışa karşılık %33,3 dilim artışı sağlanmaktadır. Böylece vergi tarifesinin dilimleri 1986’ya nazaran %44 oranında erozyona uğramıştır. Vergi dilimi erozyonu, aynı yılın enflasyon artışına göre hesaplanmış olması gereken -vergi dilimi ile enflasyon artışını gidermeyen vergi tarifeleri arasındaki farkın, olması gereken vergi dilimine bölünmesi ile hesaplanmaktadır (Eyüpgiller,1993:79).	
Tablo 2-10 TEFE ve Gelir Vergisi Tarifeleri (1986-1994).....	80
Tablo 2-11 1981-1985 Yılları Arasında Gelir Vergisi Tahsilatının GSMH’ ya Göre Esneklikleri	81
Tablo 2-12 - 1986-1993 Yılları Arasındaki Gelir Vergisi Tahsilatının GSMH’ya.....	81
Tablo 2-13 Enflasyon Kaynaklı Matrahtaki Artışın Ortalama Vergi Oranlarını Artırması.	82
Tablo 2-14 Yıllar İtibariyle Küçük Çiftçi Muaflığı Tutarının Deflate Değeri.....	86
Tablo 2-15 : Konut İstisnası Tutarının Yıllar İtibariyle Enflasyon Artışı Karşısında Uğradığı Değer Kaybı	89
Tablo 2-16 : 1993 Yılı Götürülük Tutarlarının Enflasyon Karşısında 1994 Yılı Kabul Edilen ve Olması Gereken Karşılığı	91
Tablo 2-17 : Bilanço Esasına Tabii Olmadan Kullanılan V.U.K.’nun 177. Maddesi 1. Bendindeki Tutarların Değişim Oranlarının Enflasyon Değişim Oranlarıyla Karşılaştırılması (1988-1995 Yılı).....	93

Tablo 2-18 VUK'nun 177'nci maddesi 2 ve 3. Bentlerindeki Tutarların Değişim Oranlarının Enflasyon Değişim Oranlarıyla Karşılaştırılması.....	93
Tablo 2-19 : Enflasyon Artış Oranına Paralel Olarak Düzeltilmiş V.U.K. 177/2-3 Bentlerindeki Alış ve Satış Tutarları.....	94
Tablo 2-20 Ziraî Kazançlarda Götürü Gider Tutarının Değişim Oranları ve Enflasyon Karşısındaki Durumu	96
Tablo 2-21 Özel İndirim Tutarları ve Enflasyon Karşısındaki Durumu	97
Tablo 2-22 İndirim Tutarlarının Sağladığı Vergi Tasarrufu	98
Tablo 2-23 Yıllar İtibariyle Enflasyona Paralel Ayarlanması Gereken Göçmen, Muaflık Tutarları.....	99
Tablo 2-24 Ücretliler ve Ücretliler Dışındakilerin Gelir Vergisi Payları ile M.G. Payları İlişkisi.....	100
Tablo 2-25 Gelir Vergisi Tarifesinin İlk Basamağı ile Tüketici Fiyat Artışları Karşılaştırması.....	101
Tablo 2-26 Beyan Edilen Yıllık Gelir Vergisi Matrahlarının Vergi Dilimlerine Göre Dağılımı. (1993 yılı)	102
Tablo 2-27 - Gelirin Elde Edilmesi İle Verginin Ödenmesi Süresindeki Gecikme (Ay)104	
Tablo 2-28 1994 Yılı Her Ayının Ayrı Ayrı 1995 Yılı Mart-Haziran-Eylül Arasındaki Ortalama Aylık Enflasyon Artış Oranları*	108
Tablo 2-29 Türkiye'de Hayat Standardı Düzeyinde Gelir Elde Eden Bir Tacirin Ödediği 1994 Yılı Gelir Vergisi Üzerinde Devletin Uğradığı Vergi Kaybı (Tanzi Etkisi).....	110
Tablo 2-30 Geçici Verginin Varlığı Halinde Gelir Vergisi Mükellefi Bir Tüccarın 1994 Yılında Ödediği Vergideki Enflasyon ve Ödeme Gecikmesi Nedeniyle Ortaya Çıkan Aşınma	111
Tablo 2-31 1994 Yılı 12 Aylık Asgari Ücretler ve Kesilen Vergiler.....	112
Tablo 2-32 Vergisi Kaynakta Kesilenler Dolayısıyla Devletin Gelir Kaybı	113
Tablo 3-1 Yeniden Değerleme Artış Oranları ve TEFİE Karşılaştırılması.....	138
Tablo 3-2a Yeniden Değerlemeni Hesaplanması.....	139
Tablo 3-3 1995 Yılı Gelir Vergisi Beyanlarına Uygulanabilecek Gelir Vergisi Tarifesi Önerisi.....	144

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1-1 Varsayımlı Gelir Vergisi Grafiği Üzerinde %100'lük Fiyat Artışının Etkileri
(Nowotny,1980:1030 çalışmasından alınmıştır.) 30



GRAFİKLER LİSTESİ

Grafik 1-1 Senyoraj ve Enflasyon Vergisi Gelirlerinin GSMH İçindeki Payı.....	55
Grafik 2-1 : Tarife Dilimlerinin Daralması (1963-1981).....	73



GİRİŞ

Ekonomik istikrasızlıklardan biri olarak karşımıza çıkan enflasyon olgusu, özellikle gelişmekte olan ülkelerin temel ekonomik sorunlarından biridir. Enflasyon, bir ekonomide toplam talep seviyesinin toplam arz seviyesinden yüksek olması nedeniyle, fiyatlar genel seviyesinde ortaya çıkan sürekli ve hissedilir derecedeki yükselişler olarak tanımlanabilir. Enflasyon, ülkedeki ekonomik karar birimleri üzerinde farklı etkilerin ortaya çıkmasına neden olabilir. Genelde üreticiler, tüketiciler, tasarruf sahiplerinden oluşan bu birimler enflasyon ortamında farklı davranışlar gösterebilmektedirler. Öte yandan, enflasyon, dış ticarete ve borç alacak ilişkilerinde, borçlu-alacaklı ilişkilerini de etkilemektedir. Vergileme açısından bakıldığında ise, vergi alacaklısı olan devlet ve vergi borçlusu olan mükellef de enflasyondan ziyadesiyle etkilenmektedir.

Enflasyon olgusu, ekonomide ortaya çıktığı günden beri, iktisat biliminde en çok tartışılan konulardan birini oluşturmaktadır. Bunun nedeni, 1935’li yıllardan itibaren devletin ekonomiye müdahaleci veya katılımcı ilgisinin sistematik olarak artması ve 1970’li yılların başından bu yana ekonomiyi çok boyutlu olarak etkisi altına almasıdır. Bu süreç içerisinde enflasyonun çok çeşitli tanımları yapılmıştır. Klasiklerden günümüze kadar Schmolders (1977); Ricordo (1977), Neumark (1945) gibi yazarlar tarafından, yaşadıkları çağın koşullarına uygun olarak yapılan enflasyon tanımları ve ileri sürülen görüşler, çağımızda çok karmaşık hale gelmiş ekonomik ve mali yapı içinde nispeten geçerliliğini yitirmiştir. Ancak, günümüz de enflasyonist baskıların giderek artması sonucu, bilim adamları bu konu üzerinde dikkatle durmaya başlamışlar ve çok çeşitli araştırmalar yapmışlardır. Bu çalışmanın gelişim süreci içerisinde bu görüşlere yer verilecektir.

Ülkelerin ekonomik yapıları her ne kadar makro düzeyde benzerlikler gösteriyor ise de mikro düzeye inildiği zaman farklılıklarla karşılaşmaktadır. Ülkelerin geleneksel yapıları, kültürleri, sosyolojik ve ekolojik konumları, tarihsel gelişim süreçleri içerisinde yaşadıkları aşamalar, alışkanlıklar ve olaylar karşısında gösterdikleri tepkiler, psikolojik etkiler gibi, sosyal ve psikolojik birçok faktör, ülke ekonomisinde etkili olmaktadır. Bu nedenle ekonomiler tek başına bir kurum gibi düşünülemezler. Ülkelerin ekonomisi insanı,

tabiat şartları, mevcut üretim imkanları ve alışkanlıkları ile bir bütün oluşturmaktadır. Tıpkı, bir ekonomik bunalımın, mali bunalımdan ayrılamayacağı gibi, enflasyon da ekonomik ve mali bunalımın bir sonucu olarak ortaya çıktığına göre, ekonomiden ve mali sistemden ayrı düşünülemez. Bu nedenle, enflasyonun etkileri ve enflasyona karşı alınacak önlemler konusunda da ülkelerin içinde buldukları kendi gerçeklerini dikkate alarak davranmaları gereği ortaya çıkar. Meksika’da, Şili’de, İsrail’de veya Brezilya’da, enflasyona karşı uygulanan bir istikrar paketi, elbette Türkiye gibi çok farklı bir tarihi ve kültürel geçmişe sahip ülkede etkili olamayacak veya etkili olsa bile etkisi siyasi ve politik nedenlere dayalı olarak sapmalar gösterecektir. Dolayısıyla enflasyonla mücadeleyi, ülke gerçekleriyle bir bütün halinde düşünmek ve alınacak önlemleri buna göre tespit etmek gerekir. Türkiye’de enflasyon, çok sayıda faktörün yapısal ve parasal nedenlerin birlikte yarattıkları etkilerin genel bir sonucudur.

Burada, yapısal ve parasal nedenlere kısaca değinmekte yarar vardır; Bu bağlamda, Türkiye’de enflasyon olayını temel özelliklerine inildiğinde, önce yapısal sorunlarla karşılaşıldığı görülmektedir. Bu anlamda, bu sorunlar ülkemizin sosyal dokusu ve insan profiline ayırıcı nitelikleri ile ilgilidir (Özbilen, 2010;387). Türkiye’de enflasyonun belli bir tarihe kadar belli bir seviyeyi altına indirilememesi-mesela, 1982 yılında ancak %27 ‘ye kadar düşürülebilmesi, söz konusu yapısal nedenlerin, enflasyon için bir zemin oluşturmasından kaynaklanmaktadır. Yani, yapısal nedenler var oldukça enflasyonu %20-25’lerin altına çekilmesi mümkün görünmemektedir. Nedenler değişmedikçe, bu sorun sürekli var olabilecektir. Bunu birkaç nedeni vardır; Yapısal nedenler:

- Sanayi Stratejisindeki Değişmede Gecikmeler: Tarihi gelişim süreci içerisinde, Türkiye Cumhuriyeti Devleti kurulduğu zaman nüfusu 13 milyon kadardı. Üretim sektörlerini GSMH’ye katkısı, %43,3 ile tarımdan, %13,4 ile sanayiden ve %43,3 ile hizmetlerden oluşuyordu. Nüfusun dörtte üçü tarımda, dörtte birini yarısından azı sanayi kesiminde ve kalanı da hizmetler kesiminde yer alıyordu (Özbilen, 2010). 1960’lara gelindiğinde, genel nüfus 35 milyonu aşmış, %77’lik istihdam ile tarımın GSMH’ye katkısı, %34,6’ya gerilerken, istihdam %8 ile sanayinin payı %2’ye çıkmış ve yine %15’lik işgücü ile hizmet kesimini payı görece bir azalma ile %42,8 ‘de kalmıştır.

Genellikle karma ekonomi düzenine sahip Türkiye’de gelişme yolundaki ekonomilerde, ara malı ve yatırım malı sanayini geliştirilmesi, öncelikle kamu kesimini bu alanda yatırım yapma zorunluluğu vardır. Bu bağlamda devletin öncülüğü kaçınılmaz olmuştur (Pakdemirli, 1991). Türkiye de bu durumu önce kamu yatırımcılığı ile başlatmış ve özel sektöre öncülük etmiştir (Özsoylu, 2013).

Nitelik ve nicelik olarak, üretimde uluslararası Pazar standartlarını yakalayamayan, yatırımı ve üretimi yalnızca iç talebe göre planlama, verimsiz ve hantal çalışma yöntemlerini sürdürme, rekabetten kaçış ve geleneksel yöntemler gibi pek çok karakteristik özellik hala Türk sanayi tarafından önemli ölçüde muhafaza ettirilmektedir. Kurumlaşmama, aile şirketi seviyesinde kalma da bu durumu kronik hale getirmektedir. 1980-1990 yılları arasında genelde ihracatın ithalatı karşılama oranı ortalama %64’dür (HTDM,1992). Nitekim %9’luk ekonomik büyümenin gerçekleştiği 1990 yılında bu oran %58’e gerilemiştir.

Türkiye de uygulana içe dönük sanayileşmede firmaların koruma duvarları arkasında iç pazara yönelik üretim yapmaları esas alınmıştır. Devlet, vergi, teşvik ve ücret politikaları ile bu gelişmeyi desteklemiştir. Diğer bir deyimle Türkiye’de üretim kapasitesi ve verimlik, kaynak aktarımına paralel olarak artamamıştır. Özellikle 1985’lerde başlatılan özelleştirme kapsamında, sektörlerde büyük bir travma yaşanmış ve devlet, elinde bunla üretim birimlerini satmak durumunda kalmıştır.

- Üretimde Düşük Verimlilik: Dünya Bankası verilerine göre, Türkiye’de toplam faktör verimliliğini ekonomik büyümeye katkısı %34 civarındadır. Bu oran gelişmekte olan ülkeler ortalaması olan %30’un biraz üzerindedir. Ancak, sanayileşmiş ülkeler ortalaması olan %50’den çok düşük seviyededir.

Çağı anlamak bir eğitim ve bilinç seviyesi sorunudur. Türkiye de yapılan araştırmalara göre, eğitim seviyesinin artışı ile kurumlarda AR-GE ünitesine sahip olma

isteği arasında bir paralellik görölmektedir. Bu departmana sahip işletme yok denecek kadar azdır.

Türkiye’de 1970’lerden sonra tırmanmaya başlayan enflasyonist süreç, iş dünyasında kolay kar bırakan alanlar açtığı ve özellikle 1983 ten sonra sabit sermaye yatırımcılığında çok ticaret(ithalatı) teşvik eden ekonomi politikaları uygulandığı için, yatırımcı kolay paraya yönelmiş ve rantıye grubunu doğmasına neden olmuştur. Verimliliği etkileyen bir faktör olarak organizasyonların yönetim ve organları da birtakım açmazlar içine girmişlerdir. Çünkü organizasyonlar genişledikçe, kaçınılmaz olarak esnekliklerini de kaybetmektedirler.

Kuşkusuz ki sorun bu kadar basit değildir. Toplam talebin bir şekilde karşılanması araştırılırken, devlete kamu harcamalarını artırarak toplam arzı artırma rolü verilmiştir. Devlet de kolay yolu tercih ederek iç ve dış borçlanmaya başvurarak, para arzını fiktif şekilde genişletip enflasyonun parasal nedenlerini meydana getirmiştir.

- Sübvansiyonlar: Türkiye ekonomisi bugünkü aşamada, ihracata dayalı sanayileşmede uzun bir yol kat etmiş değildir. Bu nedenle devlet tarım, ihracat gibi görece öncelikli sektörlere zorunlu olarak sübvansiyonlar yapılmasını öngörmüştür.

Sübvansiyonlar Türkiye’de bir devlet politikasıdır. 6. Beş Yıllık Kalkınma Planında, “Tarımsal Destekleme Politikaları” başlığı altında, “Tarımsal destekleme politikasında, tarımsal gelirden istikrarı korumak, pazarlama kolaylıkları sağlamak, ekilebilir arazilerin özelliklerine göre, iç ve dış talebe uygun bir üretim yapısı içinde verimliliğin artmasına yardımcı olmak esastır” denilmektedir.

Bu sübvansiyonlar arz-talep dengesini talep lehine bozarak enflasyonist etki doğurması bakımında önem arz etmektedir.

-Hızla Artan Nüfusun Toplam Talep Baskısı: 6. Beş Yıllık Kalkınma Planında “Enflasyonla Mücadele” başlığı altında, Md. 183’te, “Plan döneminde makroekonomik politikalarda toplam talebin kontrolüne ağırlık verilecek, talep genişlemesini üretimdeki

artışı ile uyumlu olmasına özen gösterilecektir” denilmektedir. Dünyada nüfusu en hızlı artan ülkeler arasında Türkiye ilk sıralarda gelmektedir. Bunun bir şekilde düzeltilmesi gerekmektedir. 6. Beş Yıllık Kalkınma Planının beklenen %2,2’lik nüfus artışı hızı hala yüksek olup, ekonomik ve sosyal gelişmeyi arzu edilen hızlarda gerçekleştirmeyi geciktirmektedir (DPT,1990). En büyük sorunlardan biri, nüfus artışına paralel olarak ortaya çıkan işsizliktir.

Gelişmiş ülkelerde düşük nüfus, yüksek ekonomik büyüme tercih edilirken, Türkiye de bu iki parametre birbirine tercih edilemeyerek aynı anda ikisi de öncelikli bulunmaktadır.

- Yüksek Faizlerin Kaynak Maliyetine Etkisi: Ekonomide üretim-tüketim dengesini sağlamak için yapılacak yatırımların kaynağı ya tasarruflar ya da borçlanmalardan oluşur. Türkiye’de tasarruflar için alternatif yatırım araçları arasında en yaygın olanı banka mevduatlarıdır. Bankalar ise, gerçekleşen yıllık yatırımların fon ihtiyacının dörtte üçünü karşılamaktadır. Bu durum, ekonomide bankaların ne kadar fonksiyonel bir öneme sahip olduğunu ortaya koyar.

Banka mevduat faizleri 1980 yılına kadar enflasyon ve diğer nedenler göz önünde tutularak, para otoriteleri tarafından minimum seviyelerde kalması sağlanmıştır. Bu durum ise Türk bankacılık sisteminin etken bir aracı kurum olmaktan çok, küçük tasarrufçudan şirketlere enflasyon kazancı aktaran bir kurum olarak hizmet görmesini sağlamıştır.

Serbest bir ekonomide, diğer üretim faktörleri gibi sermayenin fiyatı olan kar/faizin de rekabet ortamında kendiliğinden oluşması gerektiği düşüncesi resmen 24 Ocak 1980 Ekonomik İstikrar Kararları ile ortaya çıkmış ve 29 Haziran 1980 de faizler serbest bırakılmıştır. Arz ve talep mekanizması diğer kesimlerde ne kadar işliyorsa, mali piyasalarda da o kadar işleyeceği açık bir konudur.

1980 sonrasında, özellikle 1984’den itibaren devlet ile Türk Bankacılık Sistemi arasında zımni ittifak olduğu gözlemlenmiştir. Türkiye’deki faiz politikalarını diğer istikrar politikalarından soyutlayarak değerlendirmek mümkün değildir. 1984 yılından itibaren

kamu finansman ihtiyacı, borçlanma yoluyla karşılanmaya başlanmış, bu bağlanma bankacılık sektörü de önemli bir rol üstlenmiştir (Özbilen, 2010;375).

Faiz, maliyet ve enflasyon ilişkisinde açıklığa kavuşturacak bir diğer husus da firmaların faiz yükünü fiyatlara yansıtma biçimidir. Sanayi kesiminde fiyatlar daha çok mark-up fiyatlama denilen, girdi fiyatlarındaki kısa süreli yükselişlerin, ürün maliyetine anıda yansıtılarak, alt sınır sabit kâr marjını da buna eklenmesiyle oluşan bir piyasa fiyatı belirleme söz konusudur. Merkez Bankasının (1989) bu doğrultuda gerçekleştirdiği ampirik bir araştırmada, firmaların mevduat faiz ve kredi oranlarındaki %10'luk bir artışın, TEFE üzerinde ilk 6 ayda %2,16'luk; 9 ay sonunda %3,63'lük; yıl sonunda da %4,07 oranında yansıtılabildiklerini tespit etmiştir.

Parasal nedenleri de şu şekilde belirlemek mümkündür; para arzındaki artışlar, kamu kesimi borçlanma gereği, büyüyen bütçe açıkları, iç borçların yapısı ve enflasyona etkisi, dış borçların yapısı ve enflasyona etkisi, dış ticaret politikaları, ihracatın yapısı ve enflasyonist etkisi, ithalatın yapısı ve enflasyonist etkisi gibi daha çok teknik seviyedeki gelişmeler olarak sıralanabilir (Özbilen 2010; 376)

Bu kısa açıklamalardan sonra, konumuza dönersek, bir ülke ekonomisinde enflasyonun en etkili olduğu alanlardan biri de vergi sistemidir diyebiliriz. Enflasyon-vergi ilişkisinde enflasyon ve vergi değişkenleri arasında iki yönlü bir ilişki mevcuttur. Bir başka deyişle, yaşanan enflasyon olgusu vergi sistemi üzerinde olumlu-olumsuz etkiler meydana getirirken, bir kamu geliri politikası aracı olan vergiler de enflasyonu önleme mekanizması olarak kullanılabilir. Diğer yandan enflasyon vergi tahsilatındaki gecikmelere bağlı olarak, vergi gelirlerinde bir değer kaybına yol açabilmektedir. Vergi sisteminde belirtildiği gibi, vergilemede bir mükellef vergi yüklerinin artması nedeniyle ekonomik olarak kayba uğrarken, yasal olarak belirlenmiş gecikmeli ödemeler sayesinde kazanç da sağlayabilmektedir.

Enflasyon, gelir dağılımını bozarak ekonomik ve mali kesimlerde yıpranmalara sebep olduğu için, toplumun tüm kesimlerini etkilemekte ve geleceğe yönelik kararlarda toplumu karamsarlığa itmektedir. Bu olumsuzluk yaratan psikolojik ve sosyal etkilerinin yanında

enflasyon devletin uyguladığı politikalarda sapmalar yaratarak toplumun bir kesiminin durumunu kötüleştirirken, diğer bir kesiminin haksız kazançlar sağlamasını sağlamaktadır. Bu nedenle enflasyonun sosyal devlet anlayışına ters düşen bir işleve sahip olduğu söylenebilir. Bu arada devlet de enflasyon vergisi adı altında enflasyonu bir çeşit vergi gibi kullanarak haksız bir vergi uygulaması yaratır.

Enflasyonla mücadele için yapılan tüm çalışmalara rağmen iktisatçılar enflasyon karşısında çaresiz kaldıklarını ileri sürebilmektedirler. Bu fiili çaresizlik nedeniyle bazı ülkelerdeki (Friedman, 1971:843 gibi) iktisatçılar artık enflasyonla birlikte yaşamak gerektiği görüşünde birleşmiş olup, bu konuda neler yapılması gerektiğini açıklamaya başlamış bulunmaktadır (Friedman, 1971:846-847). Ancak, iktisat politikasında enflasyonla mücadelede kuramsal açıdan bir çözüm bulunamaması söz konusu olamaz. Siyasetin kararlılık gösterdiği bir ekonomik ortamda belirli ekonomik ve mali araçlarla müdahale edilirse, enflasyona engel olunabileceği yadsınmaz. Enflasyon sorununun incelenmesinde bir kısım iktisatçılar konunun artık ekonomik değil siyasal olduğunu ileri sürmektedirler: Örneğin, M. Friedman (1971:846-847) enflasyonun sona erdirilmesi halinde, devletin yasaya dayanmadan elde ettiği gelirden yoksun kalacağını ve enflasyonla mücadelenin bir maliyeti olarak ekonomide geçici olsa da bir gerileme ve yavaşlama yaşanabileceğini; bunun yanında oldukça yüksek bir işsizlik döneminin ortaya çıkabileceğini ileri sürmüştür. Benzer şekilde, A. Burger (1976:36) de, bir maliyeti olsa da politik karar birimlerinin sürekli biçimde hızlanan bir fiyat artış oranını engelleyecek gücünün olduğunu fakat politik açıdan devletler için enflasyona alışmanın savaşımdan daha karlı olduğu görüşünü savunmaktadır. Dolayısıyla her ne kadar enflasyonla savaşmak ve enflasyona engel olmak asıl amaç olsa da araçların kullanımında yapılan yanlışlar, borçlanma politikasının olumsuz sonuçları, borç veren ülkelerin parayı siyasi araç olarak kullanması ve vergi yabalarında yapılması olası değişikliklerin toplumun tepki göstermesi vs. gibi doğuracağı sakıncalardan dolayı, ülkeler enflasyon ile mücadele edip etmemek konusunda hep bir siyasal ve ekonomik tercih arasında sıkışıp kalırlar (Özbilen, 2010; 249-278). Şimdiye kadar hiçbir ülke enflasyona engel olmanın belirtilen sakıncalarını göze alıp, enflasyonla şiddetli savaş yoluna gitmemiştir. Aksine, enflasyonla etkin bir biçimde

savaşmaktansa, enflasyonla birlikte yaşayacak önlemleri almayı tercih etmektedirler (Friedman, 1971;847).

Gelişen şartlar içinde giderek daha dinamik bir yapıya kavuşan enflasyon, birbiriyle ilişkili birçok değişkenin olması nedeniyle çok zor çözülebilen; hatta çözülemeyen ve giderek daha kronikleşen bir ekonomik sorun haline gelmiştir (Feyzioğlu, 1990:14). Dolayısıyla ekonomik ve mali analizlere girerken, enflasyon bir veri ya da bir gerçek olarak göz önünde bulundurarak yola çıkılır. Özellikle enflasyonun vergi ile olan çift yönlü ilişkisi göz önüne alındığında devletin vergi politikalarını tespit ederken enflasyonun etkilerini göz önünde bulundurması gerektiği düşüncesinden hareketle bu tez hazırlanmış ve enflasyonun vergi gelirleri üzerindeki olumsuz etkilerinin nasıl giderilebileceğine dair önerilerde bulunulmuştur.

Bu çalışma dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde; enflasyon ve vergileme konusunda genel bilgiler ele alınacak ve enflasyonun vergiler üzerinde oluşturduğu etkiler ve bu etkileri giderici yasal düzenlemeler inceleme konusu yapılacaktır. Bu bağlamda, öncelikle enflasyon kavramı, ortaya çıkış nedenleri ve çeşitleri tespit edilerek enflasyonu açıklayan iktisadi yaklaşımlara yer verilecektir. Daha sonra da enflasyonun makroekonomik analizi söz konusu edilecektir. İkinci bölümde, Türkiye’de enflasyonun gelir vergileri üzerindeki olumlu ve olumsuz yönleri ele alınacak, gelir vergisi kurum ve yükümlülükleri araştırılacak; gelir vergisi tarife yapısı incelenirken, muafiyet ve istisnaların olumlu ve olumsuz yönleri üzerinde durulacak; endeksleme, katsayı yöntemi ve alınacak diğer tedbirler konusu araştırmaya konu edilecektir. Üçüncü bölümde bu çalışmanın tasarımına yer verilecektir. Veri toplama yöntemi, değişkenler, veri analiz yöntemi, yeniden değerlendirme, endeksleme, endekslemeni nedeni ve amaçları ile vergi yükü dağılımına etkisi, esneklik gibi konuları kapsamaktadır. Dördüncü bölümde ise, sonuç ve öneriler kısmı işlenecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. ENFLASYON VE VERGİ İLİŞKİSİ ÜZERİNE GENEL BİLGİLER

Enflasyon, ortaya çıkışından itibaren ekonomileri uğraştırmasına rağmen, alınacak tedbirler konusunda üzerinde yeterince durulmadığından, gerekli önlemler zamanında alınamamış ve özellikle 1970'lerden sonra statik bir yapıdan, dinamik bir konuma geçmiştir. Bu konuda özellikle Monetarist ekolden sonra, 1970'lerin sonları ve 1980'lerin başlarından itibaren, Yapısalcı (strüktürel) ekolün katkıları da önemli olmaya başlamıştır. Enflasyonun ulaşılmış olduğu dinamik süreçte özellikle 1980'li yıllardan itibaren ekonomik çalışmalara daha yoğun bir şekilde konu olmuştur. Bu bağlamda, gelişen enflasyonist ortam nedeniyle, ekonominin tüm kurumları etkilenmiş ve yeni çözüm yolları aranmaya başlanmıştır.

Her ne kadar enflasyon mücadele edilmesi gereken bir sorun olsa da hükümetler, kalkınmada ek gelir elde etmek için vergi artışı talebi ile halkla yüz yüze gelmek zorunda kalmadan çok daha elverişli bir metot olan enflasyonun sonuçlarına katlanmayı seçmektedirler. Bu bakımdan enflasyonun da bir vergi çeşidi olduğu söylenebilir. Çünkü hükümetler enflasyondan kazanç sağlayabilmektedirler. Her ne kadar vergi ile enflasyon arasında benzerlikler olsa da birbirinden farklılık gösterdiği noktalarda vardır.

Bu bölümde enflasyonun tanımı, nedenleri ve çeşitleri açıklanmıştır. Daha sonra benzer ve farklı yönleri ele alınarak enflasyon ve vergi ilişkisi kurulmuştur. Son olarak enflasyonun vergiler üzerindeki etkisini belirleyen faktörlerin analizine yer verilmiştir.

1.1. Enflasyonun Tanımı

Enflasyon kelimesi hayli eski bir kullanıma sahiptir. Latince de “Inflare” fiili, “şişmek” anlamında kullanılmaktadır. Inflare fiilinden türetilerek şişkinlik, kabarma veya artış anlamında kullanılan “Inflatio” kelimesi, Latince kökenli dillere sahip ülkelerde zamanla sonuna “n” harfinin eklenmesiyle “Inflation” halini almıştır (Parasız;1996:425). 1970'lerden sonra, özellikle OPEC ülkelerinin (1973 ve 1979 yıllarında) petrol fiyatlarını anormal seviyelerde yükseltmelerinden kaynaklanan krizlerin etkisiyle, enflasyonu, kelime

anlamı ile kullanmak yetersiz kalınca, enflasyonun sebepleri ve şiddeti ile ilgili tanımlamalarda yapılmaya başlanmıştır. 1970'lerde yaşanan stagflasyonist bunalımlar, iktisat bilimini de yapısal faktörlere yönlendirmiştir. Enflasyon sorununun, parasal büyüklükler ile arz-talep dengesizliği yanında, toplumsal boyutlarının da incelenmesiyle, strüktürel, yani yapısal faktörler yelpazesinin günümüze kadar, son yirmi yıl içinde oldukça genişlediği görülmektedir. Özellikle enflasyon sorunu karşısında her ülke için geçerli tek bir çözüm modelinin olmamasının anlaşılması sebep ve süreyi ön plana çıkaran tanımlamalara gidilmesine yol açmıştır.

İktisat literatüründe enflasyonun tanımı, ortaya çıkış nedeni ve şiddeti, etkisi ve belirtilerine göre farklı şekillerde yapılmıştır. Bu konuyu çalışmanın içeriğinde detaylı olarak açıklayacağım. Belirtilere dayalı olarak yapılan tanımlamaların, enflasyonun anlaşılabilirliği açısından daha yararlı olduğu anlaşılmıştır.

Enflasyonu çıkış nedenlerinden hareket ederek açıklamaya çalışan tanımlamalarda ekollerin enflasyonla mücadele konusunda farklı faktörleri ön plana çıkarmalarından dolayı, enflasyona yol açan faktörleri bütünüyle kapsayan tanımlar olarak değerlendirmek oldukça zordur. Enflasyona yol açan faktörleri üç ana grupta incelemek mümkündür. Bunlar, parasal faktörler, reel faktörler ve yapısal faktörlerdir. Parasal büyüklükler, paranın tedavül hızı, yatırım-tasarruf dengesizliği, kamu açıkları, devalüasyon ve ödemeler dengesi olarak ifade edebileceğimiz parasal faktörler, enflasyona yol açan temel faktörler olarak bir yüzyıla yakın bir süreden beri inceleme konusu olmuşlardır. Özellikle, parasal büyüklüklerin enflasyon üzerindeki etkisi konusunda Neoklasikler, Keynesyenler ve Monetaristler arasında farklı sonuçlara varıldığı gözlenmektedir.

Enflasyonu genel hatlarıyla inceleyen tanımlarda toplam arz ve talep dengesizliğine önem verildiği görülmektedir. Enflasyon, cari fiyat seviyesinde toplam talebin toplam arzdan fazla olmasıdır. Bir başka deyişle enflasyon, milli ekonominin ürettiği veya ithal ettiği mal ve hizmet arzı ile talebi arasındaki devamlı dengesizliği ifade eder. Enflasyonun, ekonominin bütününde oluşan arz ve talep dengesizliğinin sonucunda oluştuğu genel hatlarıyla ele alınırsa, bu dengesizliği yaratan ve artıran arz yönüyle ilgili enflasyonist

faktörler, reel faktörler altında bir araya getirilebilir. Bu faktörlerin, bir ülke ekonomisinde üretilen mal ve hizmetlerin üretim miktarlarını ve dolayısıyla arz miktarlarını etkilediği bir gerçektir. Bu nedenle, teknolojik seviye, üretim faktörlerindeki gelişmeler, hükümetlerin ihracat politikaları ve mal ve hizmet arzının elastikiyeti olarak özetlenebilen bu faktörler, ekonomi üzerinde oldukça büyük etkiye sahiptirler.

Enflasyonun oluşumunda en az bu faktörler kadar yapısal faktörlerin de önemli bir yeri vardır. Toplumun demokratikleşme arzusu, toplumun tüketim, yatırım, tasarruf eğilimi; gelir dağılımı, nüfus artış hızı; toplumsal iş ahlakı, ekonomik düşünce ve davranış biçimleri, kamu ve özel kesimin yapılanma şekli, eğitim sistemi ve nihayet toplumun ekonomi bilgisi-ya da bilgisizliği- enflasyonu etkileyen yapısal faktörleri oluşturmaktadır. Literatürde yapısal faktörlere yönelik, yeterli bir çalışma yapılmadığı görülmektedir. Bunun nedenleri arasında enflasyon sorununa somut noktalardan cevap aranması sorunu olabilir. Oysa tam anlamıyla “toplumsal” bir olay olan enflasyon, toplumun sosyal, ekonomik, kültürel ve siyasal alandaki tüm özelliklerinden etkilenmektedir. Bu nedenlerden dolayı, sözünü ettiğimiz bu faktörlerin ülkeler açısından farklılıklar arz etmesi sebebiyle, tüm dünya ülkeleri için tek bir anti-enflasyonist çözüm üretilmesi imkânsız, hatta üretilse bile uygulamada karşılaşılabilecek sorunların çözümünde daha karmaşık sorunlarla karşılaşılacağından, fayda yerine zarar getirecektir. Toplumda yapısal enflasyona yol açan yapısal faktörlerin, siyasal güç odaklarının elinde olması da gelişmekte olan ülkelerde, yapısal enflasyona karşı radikal önlemler almasını engellemektedir. Bu nedenle vergi reformları zamanında yapılamamakta, enflasyonla mücadelede toplumun tüm kesimleriyle konsensus sağlanarak fedakârlık yapılamamakta ve bu nedenle de gelir dağılımı uçurumu, belirli bir kesimin lehine, diğer kesimlerin aleyhine olarak, büyümeye devam etmektedir.

Bunun yanında, fiyatlar genel seviyesinin de enflasyonun tanımında önemli rol oynadığı görülmektedir. Fiyatlar genel seviyesinin devamlı olarak yükselmesi basit bir tanımlama olmasına rağmen enflasyon sorununun en önemli yanını ortaya koymaktadır. Enflasyonun, fiyatlar genel düzeyinin sürekli ve kendi kendine hızlanan bir görünümü olarak, dinamik bir olay olduğu görülebilmektedir. Öyle ki, sürekli değişimler dengeyi bozmakta ve tekrar dengeye varma yolları aranmaktadır. Bu değişim içinde şüphesiz ki

paranın dolaşım hızı, tüketim eğilimi ve fiyatlar da hızlanmaktadır. Böylece, genel yaklaşımları bir araya getirerek enflasyonu tanımlamak istersek; enflasyon, ülke ekonomisinin ürettiği veya ithal ettiği mal ve hizmet arzı ile talebi arasındaki dengesizlik ve bu dengesizliğin bir göstergesi olarak, fiyatlar genel seviyesinin sürekli yükselmesi, şeklinde tanımlanabilir.

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

1.2. Enflasyonun Nedenleri

Her ülkenin özel şartları ile ülke farkı gözetilmeksizin her yerde geçerli olan sosyal, siyasal ve ekonomik faktörlerin karmaşık ilişkisi göz ardı edilerek enflasyonu belli başlı birkaç nedene bağlamak ve genellemek mümkün olmadığı gibi, ayrıca bu doğru da değildir. Her enflasyonist ekonomide bu nedenlerden bir veya birkaçı bir arada bulunabildiği gibi, yine bu nedenlerin birbirine etkisi ile başka hiçbir yerde görülmeyen çok özel nedenler de söz konusu olabilir. Bilimsel yasaların evrensel olması ancak her yerde aynı şartların bulunması durumunda geçerlidir. Bu durum ise, günümüz ekonomilerinde mümkün değildir. Bu bağlamda, enflasyonun oluşumunda etkili olan başlıca unsurları sosyal, siyasal ve ekonomik nedenler olarak gruplandırmak mümkündür. Enflasyonun sosyal nedenleri toplumda gelir çekişmesinin hâkim olmasından kaynaklanmaktadır. Gelirler, üretim faktörlerine göre ücret, kar, rant ve faiz şeklinde oluşmaktadır. Enflasyonist dönemlerde bu farklı gelir türlerinin hepsi aynı oranda artmamaktadır. Örneğin, enflasyonun işleyiş biçiminden dolayı karlar daha erken ve hızlı artarken, ücret önceden belirlenen sözleşmelere dayandığından ve belli bir zaman diliminde sabit kalan bir gelir çeydi olduğundan, enflasyon artışının gerisinde kalır. Bunun doğal sonucu, ekonomide yaratılan

gelirin bölünüşünde karların nispi payının ücretler aleyhine değişmesidir (Uluatam, 1981:9). Daha açık bir ifade ile enflasyon, toplumdaki gelir dağılımını sürekli etkileyerek guruplar arasında gelir mücadelesinin doğmasına neden olmaktadır. Bu mücadelede her bir gurup kendi öz mekanizmalarını- toplu iş sözleşmeleri kanalıyla sendikaların enflasyondan yüksek ücret talep etmeleri- kullanarak enflasyonun yükselmesine neden olur.

Enflasyonun siyasal nedenlerinin temelini M. Friedman'a göre devletin enflasyon yolu ile bir kanuna dayanmadan gelir elde etmesi eylemi oluşturur. Buna göre, devletin enflasyonist kaynaklarını;

1- Enflasyon ekonomideki karşılıksız para arzının artışından kaynaklanır.

2- Öngörülmedik vergi kazancı.

3- Enflasyonun devlet borçlarını azaltması, şeklinde sıralamak mümkündür (Ocakçıoğlu,1976:8).

Bu nedenleri sırayla incelemek, konunun açıklığa kavuşturulması bakımından önem arz etmektedir.

i-Enflasyon Ekonomideki Para Arzının Artışından Meydana Gelir: Literatürde en yaygın, en eski ve üzerinde en çok durulan bu görüş, enflasyonun ekonomideki para arzının mal ve hizmet artışından daha fazla artırılmasından kaynaklandığını ileri süren Paranın Miktar Teorisi'dir. İ. Fisher adı ile birlikte anılan bu yaklaşıma göre, ekonomide para sadece mevcut mal ve hizmeti temsil eden bir semboldür ve bu ikisi arasında eşitlik vardır. Bu eşitlik kısaca

$$P=M.V/T$$

Formülü ile gösterilebilir. Formüldeki (P), fiyatlar genel düzeyini, (M) mevcut para miktarını ve hacmini, (V) bu paranın dolaşım hızını ve (T) 'de ekonomideki ticaret hacmini veya GSMH'yi gösterir. Bu durumda, bir ekonomide genel fiyatlar trendinin hesaplanabilmesi için para miktarının para dolaşım hızı ile çarpılıp ticaret hacmine

bölünmesi yeterli olacaktır. Yani Fiyatlar genel düzeyi “Para Miktarı x Paranın Dolaşım Hızı = Genel Fiyat Düzeyi x Ticaret Hacmi” eşitliğinden elde edilmektedir. Demek ki, bir ekonomide genel fiyatlar düzeyinde sürekli bir yükseliş gözlemleniyorsa bunun nedeni, para hacminin ve dolayısıyla da paranın dolaşım hızının geçmişe göre sayısal bir artışından meydana gelmektedir. Milli ekonomi içerisinde kendi parasını basarak kontrol altında tutan ve istediği hacme kadar genişleten güç ancak para otoritesi yani siyasi iktidardır. Eğer siyasal iktidar, belli bir süre içinde mal ve hizmet üretim oranından daha fazla bir parayı emisyonla başvurarak piyasaya sürerse, bu fazlalık bir süre sonra fiyatları yükseltecektir. Miktar Teorisinde (V) dolaşım hızının rolü çok önemli değildir. Ancak enflasyonda belirleyici bir role sahiptir. Bu formüle daha sonra Fisher, Cantillon, Petty ve Locke gibi iktisatçılar bazı eklemeler yapmışlardır. Fakat teorinin özü değişmemiştir.

Ekonomide fiyatları yükselten faktör paranın miktarının mal katma değerinden (mal ve hizmet üretiminden) daha fazla artırılmasıdır. Ekonomide ihtiyaçtan fazla para pompalanması enflasyonist sonuçlar doğurmaktadır. F. Von Hayek, dünyada yaygınlaşan enflasyonu, özellikle 1929-1931 Dünya İktisadi Krizi’nden sonra devletlerin ölçsüzce uyguladıkları Keynesyen iktisat politikalarına bağlamaktadırlar. Yani devletin talep yaratmak üzere ekonomiye gereğinden fazla müdahalesiyle birlikte ekonomiye para pompalanmasına bağlamaktadır. Keza, M. Friedman, P. Samuelson ve J. M. Buchanan gibi iktisatçılar da büyük ölçüde bu görüşe katılmaktadırlar. Onlara göre Keynesyen iktisat politikaları hükümetlere para miktarını karşılıklı veya karşılıksız artırma imkânı vererek, durgunluktan çıkışa ve tam istihdama hizmet için yardım etmiştir. Bu bir açıdan belki doğrudur ama özellikle 1971 yılında Bretton Woods anlaşmasının Amerikan hükümeti tarafından tek taraflı olarak yürürlükten kaldırılmasıyla birlikte, karşılıksız para basımının önüne geçilemez olmuş, hükümetler kamu harcamalarını bu kolay yolla artırarak ilk anda işsizliğe ve ekonomik durgunluğa çare bulmuş görünmüşlerdir. Fakat bunun bedeli en azından kronik enflasyonla ödenmiş ve ödenmeye devam etmektedir. Görüldüğü gibi, oldukça teknik bir görüş olan ve sadece para miktarını eksen alan bu görüşte büyük doğruluk payı olmakla birlikte, Türkiye gibi ülkeler açısından enflasyonist olguyu tek başına açıklamak için yeterli görünmemektedir. Çünkü gelişmekte olan ülkelerde enflasyon

sadece parasal nedenlerden değil, yapısal ya da maliyete ilişkin nedenlerden de kaynaklanmaktadır.

ii- Öngörülmedik Vergi Kazancı: Çalışma içeriğinde tekrara düşmemek için, bu konu ile ilgili detaylı bilgiler bu çalışmanın birinci bölümü içerisinde, ilgili kısımda açıklanmıştır.(Bkz. Enflasyon Vergisi).

iii- Enflasyon Kalkınma Stratejisine Öncelik Veren Politikaların Sonucudur: İktisat literatüründe J. H. Bruton, E. E. Hagen, S. Enke ve R. Prebisch gibi iktisatçılar, bir kalkınma seçeneği olarak enflasyona katlanılabildiği takdirde yoluyla kalkınmanın gerçekleşebileceğine ilişkin teoriler geliştirmişlerdir. Bazı ülkeler de bunu uygulamaya koymuşlardır. 1984'lü yıllarda ANAP iktidarı da enflasyonu düşürmeyi gerçekleştiremeyince, enflasyonla kalkınma yaklaşımını uygulamaya koymuştur. Bu görüşün genel mantığı şöyle özetlenebilir: Gelişmekte olan ülkelerde en çok ve öncelikle ihtiyaç duyulan şey bir üretim faktörü olan birikmiş tasarruf, yani sermayedir. Bu sermaye başta ülke bireyleri ve kurumlarının tasarrufları, vergileme ve dış tasarruf (yabancı sermayeyle) gibi çeşitli yollardan elde edilebilir. Bu seçeneklere enflasyon da eklenebilir. Dolayısıyla işbaşındaki iktidarlar kalkınmanın finansmanı için bilinçli ve denetlenebilir bir “enflasyon politikası” izleyebilirler.

Enflasyonun kalkınma stratejisi olarak tercih edildiği bir ekonomide iktidar kredileri maksimize ederek veya açık bütçe politikası uygulayarak para arzını artırabilir. Devlet ya da özel müteşebbisler için bankalara akan bu para ucuz fon demektir. Bu arada fiyatlar yükselme trendine girecektir ki, tüketimde genel bir azalma ve artan yatırımlar bunu izleyebilir. Ekonomi tam istihdamda varsayıldığı için yatırımlarını artırmak isteyen müteşebbisler, başta emek olmak üzere; başka işletmelerde veya sektörlerde istihdam edilmekte olan üretim faktörlerinin fiyatları yükselecektir. Yeni yatırımlarda kullanılan üretim faktörlerinin tüketim malları sektöründen alındığını varsayarsak (ki böyle bir varsayım yatırım kararlarının devlet tarafından kontrol veya teşvik edilmesi durumunda gerçekleşme şansı yüksek bir varsayımdır), bu durumda tüketim malları talebi artacaktır. Dolayısıyla tüketim malları fiyatları yükselecektir. Tüketim malları fiyatlarındaki

yükselme; faktör fiyatlarındaki artıştan fazla olacağı için, sonunda tüketim malları talebi azalacaktır. Böylelikle ekonomide para arzında meydana getirilen her artış sayesinde bir taraftan yatırım ve üretim artışı sağlanırken, diğer taraftan tüketimin azaltılması mümkün olmaktadır... Bu yolla sermaye birikimi için bütün ekonomide çok ciddi bir fiyat ve ücret kontrolü ile üretim faktörlerinin mobilitesi tam olmalıdır.*

Bu durumda enflasyonun tüketimi azaltması belirli şartlara bağlıdır. Mal ve hizmet fiyatları ile faktör fiyatlarının farklı oranlarda değişmesi gerekir. Kısaca mal ve hizmet fiyatları büyük artış gösterirken faktör gelirleri sabit kalmalı veya düşük oranlarda artış göstermelidir. Bütün fiyatlar ve faktör gelirleri aynı oranda değişirse enflasyonun tüketimi sınırlayıcı etkisi olamaz. Nispi fiyatlar-faktör gelirleri dahil- değiştiği zaman söz konusu amaca ulaşılmış olur. Bu şartlar altında sağlanan tüketim sınırlaması ekonomide tasarruf oranının yükselmesine yol açar. Ne var ki enflasyonun belirli şartlar altında ortaya çıkan tasarruf oranını artırıcı etkisini “tek etki” olarak görmek de yanlıştır. Enflasyonun ekonomide dolaylı olarak doğuracağı olumsuz etkiler tasarruf artışı ile sağlanan yarardan çok daha yüksek olabilir. Bu bakımdan pek çok iktisatçı tarafından enflasyon yolu ile tasarruf sağlama genellikle sağlıksız bir seçenek olarak değerlendirilmektedir.

Kaldı ki, enflasyon yolu ile sermaye birikimini gerçekleştirip kalkınmış bir tek ülke örneği bile henüz gösterilememektedir. Türkiye’de 1983 sonrası yeni siyasi jargonun tasarladığı ve uygulamaya koyduğu stratejilerden biri de enflasyon yoluyla toplumun belirli bir kesiminde tasarruf birikimini maksimize etmek ve daha sonra bu kesimi özel yatırımların finansörü olarak ortaya çıkarmaktı. Bunun için ilk yapılan iş milli gelirin fonksiyonel dağılımını rantıye kesim lehine tersine çevirmek olmuştur. Sonuç elbette ki beklenenin aksine olumsuz olmuştur.

iv- Enflasyon İstihdama Öncelik Veren Politikaların Sonucudur: A. W. Phillips’in kendi adıyla “Phillips Eğrisi Yaklaşımı” olarak bilinen bu görüşte de kamu harcamalarında hükümetlerin tercihi eksen alınmıştır. 1929 Dünya Ekonomik Krizi’nden sonra başta ABD olmak üzere batı ülkelerinin özellikle 1970’lerden sonra yoğunlaştırdıkları Keynesyen

* Geniş bilgi için Bkz. V.Savas, **Kalkınma Ekonomisi** s.69.

İktisat politikaları sonucu enflasyon belli düzeyin altına çekilemiyordu. Oysa bu politikaların bir amacı da işsizliği azaltmak iken, bu iki gösterge arasında sanki bir Trade-off ilişkisi vardı ve biri yükselirken diğeri düşüyordu.

İngiliz ekonomisi üzerine yaptığı istatistiki bir araştırmayı 1958 yılında yayınlayan Phillips, ücretlerle istihdam düzeyi (işsizlik) arasında ters bir ilişkinin var olduğunu tespit etmiştir. Buna göre, ücret artışlarının yüksek tutulduğu dönemlerde ekonomide işsizlik oranı da yükseliyordu. Ücretlerin makul bir seviyeye çekildiği zamanlarda ise işsizlik oranı düşüyordu. Buradaki ilişki, düşük ücretin yatırımları genişleterek daha çok işgücüne talep yarattığı anlamına geliyordu. Demek ki, piyasada bir işsizlik varsa bunun nedeni yüksek ücret politikası olmalıydı. İncelemeler, Phillips'in bu düşüncüyü I. Fisher'dan aldığını göstermektedir.

Bu teorinin “ücret” tarafı “fiyatlar” ile değiştirilince mantık şu oluyordu: İşsizlik oranı arttıkça enflasyon oranı düşer, keza işsizlik oranı düştükçe enflasyon oranının artması gerekmektedir. Böylece ters ilişki, işsizliği gösteren bir yatay ve enflasyonu gösteren bir dikey doğru üzerine yansıtıldığı zaman ortaya çıkan grafikte sıfır noktasına dışbükey bir (L) şekli çıkmaktadır. Bu açıklama daha çok Keynesyen iktisatçılar tarafından benimsenmiştir. Hükümet açık bütçe ile kamu harcamalarını artırırken bir bakıma enflasyona yol açmaktadır. Ancak bu boşa giden mir girişim değildir, çünkü bu yolla işsizlik gibi daha önemli bir sorun minimize edilmektedir. O halde enflasyon işsizliği önlemenin kaçınılmaz bir bedeli sayılabilir.

Phillips Eğrisi analizi çok eleştiriye uğramıştır; özellikle uzun vadede işsizlik ile durgunluğun (stagflasyon) bir arada bulunduğu konjonktürel anlarda teorinin yetersizliği ortaya çıkmaktadır. Bununla birlikte kısa vadede aydınlatıcı olduğu inkâr edilememektedir. Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde hem yüksek enflasyon ve hem de yüksek işsizlik oranının bir arada olması teorinin fazla genelleştirilemeyeceğini gösteriyorsa da bu iki parametrenin ülkemizde çok büyük oranda olması teorinin kamu harcamalarının önemli bir kısmı istihdam yaratmaya yöneliktir ve bunun enflasyonist etki yaptığı bilinmektedir. Friedman ise bunu “siyasi aldatmaca” olarak nitelendirmekte ve karşı çıkmaktadır.

Görüldüğü gibi, enflasyonun iktisadi nedenleri; sosyal, siyasal nedenler gibi etkin olmayan etkenlere de bağılı olarak açıklanabilir (Ocakçioğlu, 1976:10).

Enflasyonun nedenleri;

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

b) Veri (veya beklenen) fiyatlarda, iş gücüne ve hammaddelere olan efektif talebin, bu talebe uygun olarak genişlemeyen arzı aşması, yani “**faktör açığı**” olması hali,

c) Efektif olarak talep edilen nominal gelir vasıtasıyla erişilmek istenen reel gelir toplamının, mevcut üretim imkanları ile elde edilmesi mümkün olan reel gelirden büyük olması, yani “**reel gelir açığı**” bulunması hali” (Paya, 1994:280) olarak ifade edilmektedir.

M. Brofenbrenner ve F. D. Holzmann (1963) enflasyonu, çok miktarda paranın az miktarda malı satın alabildiğı genelleştirilmiş aşırı talep durumu ve toplam ya da kişi başına para stokundaki veya para gelirindeki artış olarak tanımlayarak enflasyonun sebeplerini ortaya koymuşlardır. Birinci durumda enflasyon, mal piyasasındaki talebe bağılı olarak açıklanır ki buna talep enflasyonu da denilmektedir; ikinci durumda ise, enflasyon; para arzındaki bir değışmenin sonucu olarak ifade edilebilir.

1.3. Enflasyonun Çeşitleri

Enflasyonun iktisadi nedenlere dayanarak açık bir şekilde üç çeşidinden bahsetmek mümkündür.

1- Talep enflasyonu,

2- Maliyet enflasyonu,

3- Yapısal enflasyon.

1.3.1. Talep Enflasyonu

Talep enflasyonu, klasiklere göre fiyatlar ya para hacminin artmasına ya paranın dolaşım hızının yükselmesine veya ikisinin birlikte meydana gelmesine bağlı olarak yükselmektedir. Buna, bu günkü terminolojiye göre “talep enflasyonu” denilmektedir (Kılıçbay,1991;51). Yani, esas olarak fiyatların yalnızca talebe bağlı olarak belirlendiği fikrine dayanmaktadır. Diğer bir deyişle, enflasyonun geçerli fiyat seviyesinde toplam talebin toplam mal ve hizmet arzını aşması nedeniyle ortaya çıktığı görüşü hakimdir. Kısacası, sebebi ne olursa olsun, enflasyon, fiyatlar genel seviyesini yükselmesidir (Özbilen, 2010;224)

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

Monetarist iktisatçılar ise, toplam talepteki artışların temel nedenini para arzındaki genişlemeye bağlamaktadırlar. Diğer bir deyişle enflasyonu “tamamen parasal bir olay” olarak yorumlamaktadırlar. Para arzının artışı ile bireylerin servet unsurları arasında yer alan nakit varlıkların, yani paranın reel değeri, enflasyon sürecinde aşınmaya başlar. Bireyler, likit servetlerinin aşınmasını önleyebilmek amacıyla, nakit ankeslerde tasarrufa yönelirler. Bu nedenle parasalcılar, **beklenen enflasyon oranını**, “tutulmuş para miktarını (para talebini) belirleyen” unsurlar arasında düşünmektedirler (Paya, 1994:284). Ayrıca, talep lehine dengesizlik; kamu kesimi harcamalarının gelirlerinden fazla olması yani kamu kesimi açığı, özel sektör yatırımlarının tasarruflarından fazla olması, dış ticaret fazlası, gibi nedenlerden dolayı ortaya çıkabilir.

1.3.2. Maliyet Enflasyonu

Fiyatlar genel seviyesindeki artış, üretim girdilerinin maliyetlerinin artması sonucu meydana gelebilir. Üretim maliyetleri, ekonomik gücün hareketini elinde tutan enerji ya da hammadde arz edenler ve emek tarafından yukarıya çekilebilir (Compagnon,1974:228). Diğer bir deyişle, herhangi bir malın veya hizmetin maliyetini oluşturan faktörlerin bir kısmında veya tamamında fiyat yükselmeleri meydana geldiği zaman, maliyet artışları görülür (Özbilen, 2010:230). Mesela, sendikaların güçlü ve emeğin kıt olduğu ülkelerde emek girdisi, dolaylı vergilerin ve yüksek faiz hadlerinin iyi ayarlanamaması, maliyet artışı yaratabilecektir.

Buradan hareketle, geniş ve dar anlamda enflasyon tanımları yapılabilir. “Geniş anlamda kullanıldığında, faktör piyasasının durumuna bakılmaksızın, ücret artışından kaynaklanan her enflasyon, maliyet enflasyonu olarak tanımlanabilir. Dar anlamda ise, maliyet enflasyonundan söz edebilmek için, faktör piyasasında talep baskısı olmadan faktör fiyatlarının yükselmesi gerekir” (Paya,1994:286).

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

F. Hirsch ve Goldtharpe (1978), maliyet enflasyonunu ve onun mekanizmasını şöyle tanımlamaktadırlar;

- İşçi sendikaları ücretleri emek produktivitesinin üstüne çıkarırlar.
- Ücret artışı maliyetleri ve fiyatları artırır. Zira üreticiler bu maliyet artışını ya massedemezler veya bu yüzden karlarının azalmasına razı olamazlar.
- Talepte bir değişme olmadığından, daha az mal daha yüksek fiyatla satılır veya aynı miktarda mal için ekonomi daha yüksek nakdi bedel öder.

Bundan sonraki aşamalar, uygulanan iktisat politikasına göre değişebilirse de en çok rastlanan haller şöyle sıralanabilir.

- Ücret artışından doğan maliyet enflasyonunda enflasyonun varlığına rağmen talep sınırlı, ücretler yüksek ve işsizlik yaygındır. Bu gibi hallerde hükümetler harcamalarını artırmak için bütçe açıkları ile finansmana giderler.

- Bütçe açıklarını finanse etmek için hükümet halktan borç alır. Bu onların atıl nakit fonlarını harekete geçirmiş olur ki, bu çok defa paranın dolaşım hızını artırır.

- Bütçe açıkları, bankalara devlet tahvili satma yolu ile finanse edilirse “para arzı” artar.

- Nihayet, para hacminin ve onun dolaşım hızının artması, nakdi talep artışına, dolayısıyla talep enflasyonuna sebep olur. Böylece maliyet enflasyonu talep enflasyonunu yaratabilir ve bu da yeni maliyet enflasyonuna yol açarak “fasit daireyi” harekete geçirir (Kılıçbay,1991:54).

1.1.1. Yapısal Enflasyon

Yapısal Enflasyon, piyasada mevcut satın alma gücünün nominal olarak sürekli bir artış göstermesine rağmen, bazı ekonomik darboğazlar(krizler) veya uluslararası piyasalarda meydana gelen dalgalanmalar sonucunda hammadde, enerji, nitelikli iş gücü vb. üretim girdilerinin yeterli ölçüde sağlanamamasından dolayı, üretimin artan talebi karşılayabilecek seviyeye çıkarılamaması sonucu fiyatların yükselmesidir.

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

a- Monetizasyon; Toplumda paracı değişmelerin genişlemesi, paraya karşı talebi artıracak bir unsur olarak ortaya çıkmaktadır.

b- Reel gelirdeki değişmeler; Bireylerin parayı adeta lüks bir mal gibi düşünmeleri ile reel gelirdeki artış, elde tutulmak istenen para miktarında kendisine paralel olarak bir artışa neden olabilmektedir.

c- Ödeme gereksinmesi ve alışkanlıkların değişmeleri; Toplum içinde ödemelerin yapılmasındaki sürelerin değişmesi, paranın devir hızını etkiler. Örneğin, diğer değişmeler veri iken ödemelerin kısa sürede yapılması, elde tutulmak istenen para miktarının azalmasına yol açacaktır.

d- Faiz hadlerindeki değişmeler; Enflasyon haddinde çok ciddi yükselmeler, elde tutulan paranın maliyetini artırıp, böylece talebi azaltırken, tersi durumunda artış yaratacaktır.

e- Enflasyon haddinde değişmeler; Enflasyon haddi, elde para olarak tutulan servet unsurlarında fiilen katlanılan maliyeti gösterdiğinden, enflasyonun hızlanması; kişileri ellerinde daha az para tutmaya sevk ederek, paranın devir hızını artıracaktır. Böylece, enflasyon para olarak elde tutulan servet unsurları üzerinde “vergi niteliğinde” etkide bulunmaktadır (Uluatam,1981:4-9).

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

Fiyatlar genel seviyesindeki sürekli artışlar, paranın işlevine etkide bulunarak değer yitirmesine neden olmaktadır. Kişilerin elde para tutma isteğinin yerini spekülâtif kazançlara bırakması, yerli paraya olan güvenin sarsılmasına yol açar. Böyle bir ortam, alacaklıların ve geliri fiyat artışlarının gerisinde kalanların zararına, borçluların ise yararına

bir durum yaratır. Aynı şekilde enflasyon parasal karşılık olarak ifade edilen vergiler üzerinde de devlet ve yükümlü açısından çeşitli sonuçlar yaratabilmektedir.

1.4. Enflasyon ve Vergi İlişkisi

Enflasyonun vergi ile ilişkisini ortaya koymak için verginin tanımı, çeşitleri ve fonksiyonlarına göre amaçları incelendiğinde enflasyonun da bir vergi çeşidi olarak kabul edilebileceği görülmektedir. İncelemeler sonucunda enflasyonun vergi ile benzer yönlerinin olduğu kadar farklılaştığı yönlerinin de olduğu görülmektedir.

Enflasyon, tıpkı bir vergi gibi iş yapmaktadır. Çünkü hane halkı gelirin daha azını harcamaya zorlanmaktadır ve farkı ek para olarak devlete ödemektedir. Böylece devlet, kendini enflasyon vergisi aracılığıyla finanse etmektedir (Parasız,1994:25). Vergi, önceden belirlenmiş tarifelere göre belirli zamanlarda ve belirli usullere göre mükelleflerden toplanmak suretiyle elde edilen gelirlere (Coşkun, 1994: 34). Dolayısıyla, mükellefin elde ettiği kazancının belli bir kısmını (akçeli gücüne göre) kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi amacıyla devlete aktarması demek olan vergi, halkın elindeki gelirin fiyat artışları nedeniyle yine bir kısmının devlete aktarılması demek olan enflasyon kavramı ile benzerlik taşımaktadır. Enflasyon da tıpkı vergi gibi, bazı kişilerin ellerinden bir kısmı satın alma gücünün alınıp devlete aktarılması imkanını vermektedir (Uluatam,1981:31). Vergi, verenlerin satın alma gücünü azaltırken; enflasyon vergisi hem vergi verenin hem de vermeyenin satın alma gücünü azaltmaktadır. Yüklenenlerce az hissedilir yapıda olması yönü ile enflasyon daha çok dolaylı vergilerle benzerlik gösterir. Dolaysız vergilere göre daha az hissedilir yapıda olan dolaylı vergiler, fiyatların içinde saklı olduklarından tüketiciler mal ve hizmeti satın alırken vergi ödediklerinin farkına varamazlar. Alım ya da yararlanma dolayısıyla katlandıkları vergi yükü, fiyat içinde erimektedir. Vergi mal ya da hizmet fiyatının bir parçası olarak algılanmaktadır (Coşkun,1994:34). Gelir vergisi, kurumlar vergisi ve emlak vergisi gibi doğrudan vergilerde ise mükellef belli ay ve günlerde vergi adı altında bir kısım gelirini, beyannamesini vermek yoluyla yatırmaktadır. Oysa devlet

enflasyon yoluyla doğrudan vergiler nedeniyle katlanacağı maliyete katlanmadan daha tepkisiz gelir elde etmektedir.

Modern maliyeciler ise, enflasyonu bir vergi olarak kabul etmezler. Çünkü vergi mükelleften doğrudan doğruya alınır. Oysa enflasyonda, para oyunları mekanizmalarıyla bazı sosyal çevrelerin servet ve gelirlerinden mahrum kalmaları söz konusudur. Üstelik vergiyi ödeme gücü olan herkes öder. Enflasyonda ise, bazı sosyal çevreler servet ve gelirlerinin azalmadığı gibi, aksine arttığını görürler (Evgin,1992:82-91). Enflasyonun fakiri daha fakir, zengini de daha zengin ettiği bilinmektedir. Enflasyon birkaç yönden daha vergiden farklılık gösterir. Vergi ile enflasyonun birbirinden farklılaştığı noktalardan bir tanesi Alınacak vergi miktarının yürütme organı tarafından hazırlanan vergi yasa tasarıları ile belirlenmesi ve yasama organının onayından geçtikten sonra kesinlik kazanmasıdır. Yasama organının rızası alınmadan hiçbir vergi toplanamaz. Sözü edilen bu zorunluluk T.C. Anayasasının 73/3 maddesinde de somutlaştırılmıştır. Buna göre; vergi resim, harç ve benzeri yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır (Gündüz,1996:7-10). Enflasyon ise yasama organının onayıyla oluşturulamaz. Yürütmenin ekonomide uyguladığı iktisat politikalarının bir sonucu olarak ortaya çıkar. Enflasyonun vergiden farklı bir diğer özelliği de elde edilen gelirin yalnızca devlete gitmemesi, fakat özel kesim ile devlet arasında bir anlamda bölüşülmesidir. Anayasamızın 73. maddesinde, vergilemeden elde edilen tüm gelirin kamu hizmetlerini yerine getirecek olan devlete aktarılması belirtilmektedir. Yani, mükellef vergisini devlete öder. Vergi, devletin egemenlik yetkisine dayalı, halktan zorunlu olarak topladığı nakdi değerlerdir. Özel kesimin böyle bir yetkisi olamaz. Enflasyon Vergisi ise, sadece harcamalar yoluyla yani ekonomiye ilave etmek suretiyle elde edilmiş olmaktadır. Dolayısıyla, enflasyon dönemlerinde bazı kişiler içinde buldukları şartlara bağlı olarak kazançlı çıkabilmektedirler (Uluatam,1981:32). Günümüz sanayici ve iş adamları kesiminin, enflasyondan şikâyet ettikleri duyulmamaktadır. Çünkü enflasyon sayesinde servetlerine servet katılacağını, emeksiz gelir artışları elde edeceklerini bilmektedirler. Dar gelirli kesim ise, enflasyon nedeniyle her gün artan fiyatlara paralel olarak daha fazla para ödemek suretiyle,

gelirlerinin büyük bir kısmını zengin kesimin servetine transfer etmektedirler. Bir başka deyişle enflasyon nedeniyle; gayrimenkul sahipleri, faiz geliri elde edenler, fiyat değişmelerini yakından takip eden gelire sahip olanlar ve benzeri kişiler kazanç elde edebilmektedirler. Bunun yanında da enflasyondan kendini korumak amacıyla olan işçi kesimi ise ücretlerini enflasyon artışına paralel bir artışla korumakta, endekslemeye gidebilmektedirler (Uluatam,1991:352).

1.4.1. Verginin Tanımı

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

Vergileri, basitçe dolaylı ve doğrudan vergiler olmak üzere iki kısımda incelemek mümkündür. Dolaylı ve doğrudan vergilerin ayrımında; yansıma, vergi konusunun devamlılığı ve tahsil usulü gibi kriterler kullanılmaktadır. Yansıma kriterine göre; “yansıtılamayan yani vergiyi ödeyen kanuni yükümlü ile vergiyi nihai olarak taşıyan şahsın aynı olduğu vergiler doğrudan, vergi ödeyicisi tarafından piyasa süreci içinde başkalarına devredilen vergiler ise dolaylı vergiler olarak nitelendirilmektedir” (Turhan,1993:96). Diğer kriterlere göre ise; vergi, konuları düzenli ve sürekli olan, kesintisiz bir şekilde ortaya çıkan olaylardan, mükellefi adına tarh, tahakkuk ve doğrudan doğruya tahsil olunuyor ise, doğrudan vergi sayılmakta, aksi takdirde dolaylı vergiler içerisinde yer almaktadır (Akdoğan,1993:243). Bu iki vergi ayrımının kullanıldığı belli başlı alanlar ise, şöylece verilebilir (Herekman,1989:86):

i- İktidar Kuralının Değerlendirilmesinde Dolaylı - Doğrudan Vergi Ayrımı (Vergi Adaleti Açısından): Doğrudan vergiler, genellikle subjektif nitelikli kişisel vergiler oldukları için bu tür vergilere iktidar kuralını gerçekleştirmede kullanılan artan oranlılık, en

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

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

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

Doğrudan vergiler ise, genellikle gelir ve kazanç elde edildikleri dönemden sonra gelen dönemde vergilendirildiğinden, ekonomik dalgalanmaları geriden izlemektedir. Bu nedenle de ekonomik bunalımlarda dolaysız vergi gelirleri daha yavaş düşerken, enflasyonist dönemlerde daha yavaş yükselmektedir. Böylece, dolaylı vergilerin tam aksine, hazine yönünden ekonomik bunalımlarda bir avantaj, enflasyonist dönemlerde ise bir dezavantaj olarak ortaya çıkmaktadır. Ancak, bu görüşlere karşın, dolaylı veya doğrudan vergilerin gelirleri, ülkelerin mali ve ekonomik yapılarına göre değişiklik gösterecektir.

iii- Ödeyici Açısından: Dolaylı vergiler daha az adil olmalarına rağmen, vergi uyuşturması sebebiyle fiyat içinde övendiklerinden, mükellefin tepkisini daha az çekebilmektedirler. Dolaysız vergiler ise, belli ay ve günlerde mükellef tarafından yatırılmaktadır. Bu vergilerdeki artış, mükellefçe hemen hissedilmektedir (Akdoğan,1991:245). Dolaylı veya dolaysız olsun, kamu kesimi toplumsal yarar sağlayacak çeşitli yatırım, hizmet, üretim ve destekleme alanlarına vergiler sayesinde girer ve ekonomiye yön verir. Vergi, gelir ve kaynak dağılımına etkide bulunarak gerek kişi hakları bakımından ve gerekse verimli alanlara yönelme sağlaması açısından kamu kesiminin elinde etkin bir araçtır.

Vergi yapısı üzerinde enflasyon etkisi, vergi çeşitlerinin fiyat artışları karşısında farklı esneklikler göstermesiyle ortaya çıkar. Bu esneklik, enflasyonun vergi oranlarını artırmasından dolayı genelde gelir vergilerinde harcama vergilerinden daha yüksektir. Vergi sistemlerindeki önemli farklılıklardan dolayı her bir ulusun enflasyonun vergi sistemleri üzerindeki etkisi konusunda önemli farklılıklarla karşılaşacağı açıktır. Açıkça, vergi sisteminin enflasyonist tahribat sorunları geliri vergilemeye ağırlık veren ülkelerde, dolaylı vergileme biçimini kullanan ülkelere daha geniş çapta olacaktır (Nowotny, 1985:1029).

Enflasyon, devletin vergiler kanalıyla milli gelirden aldığı payı, dolaylı ve doğrudan vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki oranına, uygulanan vergi tarifelerinin türüne ve doğrudan vergilerin peşin ödeme durumuna göre artırır, azaltır veya etkilemez (Heper, 1981:66).

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

Spesifik tarifelerin uygulanması halinde, vergi gelirlerinde azalma olurken, ad-valorem (değer üzerinden) tarifinin gelir artışı yaratması söz konusu olacaktır. Ayrıca, dolaylı vergilerin tahsil sürelerinin kısılması bütçe lehine sonuçlar vermektedir.

1.4.2. Verginin Amaçlarına göre Tanımı

Vergilerin fonksiyonlarına göre mali ve mali olmayan amaçları söz konusudur. Kamu ihtiyaçlarının gerektirdiği giderleri karşılamak, böylece devlete gelir sağlamak verginin mali amacını oluştururken, gelirin yeniden dağıtılması, etkin kaynak dağılımı, istikrarın sağlanması gibi fonksiyonları mali olmayan amaçlarını meydana getirirler (Aksoy, 1994:180-189). Gelirin toplumun değişik grupları arasında yeniden dağılımının hem artan oranlı gelir vergileri hem de düşük gelirliyle sunulan ücretsiz kamu hizmetleri aracılığı ile gerçekleştirilmesi (Meier,1976:384) verginin mali amacı dışında sosyal bir nitelik taşıdığını göstermektedir. Ayrıca, vergilerden enflasyon ve deflasyona karşı mücadelede, yani daraltıcı ve genişletici mali politika aracı olarak kullanılması, sermaye birikimini de sağlamaktadır.

Vergilerin kaynak dağılımı ve tam istihdam üzerindeki etkilerini göz önünde tutulduğunda enflasyonun vergi sisteminin fonksiyonel amaçlarını gerçekleştirmesinde bir yandan yardımcı olurken bir yandan engeller teşkil ettiği görülmektedir. Enflasyonun verginin fonksiyonel amaçlarını gerçekleştirirken yarattığı olumlu ve olumsuz etkiler vergi yükü dağılımı ile kaynak dağılımı bağlamında ele alınabilir.

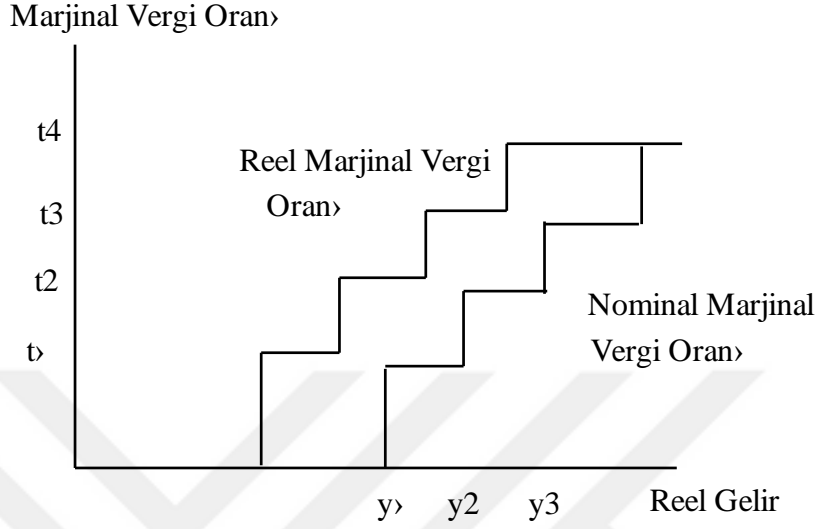
1.4.2.1. Enflasyonun Vergi Yükü Dağılımına Etkileri

Enflasyonun, reel ve nominal marjinal vergi oranları arasındaki ilişki itibariyle vergi yükü üzerinde etkisi bulunmaktadır. Yani, enflasyon nominal veya reel olarak arttığında, nominal olarak belirlenmiş indirimlerin ve mükelleflerin vergilerinin reel değerini azalttığı ve vergi dilimlerinin reel sınırını daralttığı için vergi borcunu arttırmaktadır (Nowotny,1980,1029). Enflasyonun gelir vergisi sistemindeki artan oranlılığı tek oranlı hale getirmesi, dilim daralması yaratması ile istisna ve muafiyetlerin gerçek değerlerini aşındırması sonucu vergi yükünün artmasına ve adaletsiz bir şekilde dağılmasına neden

olabilmektedir. Bunun yanı sıra, enflasyon vergisi, zamanında ödenmemesi nedeniyle öngörülen para cezasının piyasa faiz oranından düşük olması itibariyle mükelleflere fayda sağlaması sonucunda vergi yükü dağılımında etkili olabilmektedir.

Enflasyon vergisinin etkisi, varsayımı gelir vergisi grafiğinde Şekil:1.1' de gösterildiği gibi bir gelir düzeyinden diğerine değişmektedir. Burada nominal olarak belirlenmiş kanuni oran yapısı %100 fiyat artışı sonucu oluşan daha yüksek nominal gelirlere yansıtılan fakat vergi grafiğinde eşit değişikliklerle dengelenemeyen reel oranları ile karşılaştırılmaktadır. Enflasyon nedeniyle nominal gelirin reel gelire göre daha hızlı artması özellikle düşük gelir gruplarında marjinal vergi oranını hızla arttırmaktadır (Pehlivan, 1993:51).

Düşük gelir gurupları, kişisel muaflıkların reel değerinin aşınmasından dolayı da ağır vergi yüküne katlanmaktadırlar. Bu durum Y_1 ' in altındaki gelirleri gelir vergisi tuzağına (ağına) çekecektir. Y_2 düzeyindeki orta gelirli mükellefler için bunların nominal gelirleri vergi oranı grafiğinin gittikçe artan bölümlerine yettiğinden reel gelirleri daha yüksek marjinal vergi oranları ile vergilenir. Buna karşılık, gelir diliminin en üst kısmına (Y_3) giren mükellef sayısı artarken, en yüksek marjinal vergi oranına maruz kalacaklar ve giderek vergi sisteminin artan oranlılığı azalma gösterecektir. Genellikle uzun dönemde gelir vergilemesinin artan oranlı yapısı bozulma göstermekte ve tek oranlı hale gelmektedir (Nowotny, 1980:1029-1030).



Şekil 1-1 Varsayımlı Gelir Vergisi Grafiği Üzerinde %100'lük Fiyat Artışının Etkileri (Nowotny,1980:1030 çalışmasından alınmıştır.)

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

Enflasyonun, vergilerin kişisel gelir dağılımı üzerindeki etkisini değiştirmesi farklı şekillerde söz konusu olabilmektedir (Nowotny, 1980:1030). Enflasyon spesifik harcama vergilerinin yükünü azaltarak bu tür malları satın alanların yararına sonuçlar yaratırken, satış vergileri gibi Ad Valorem tüketim vergilerinin reel değerini değiştirmez.

Enflasyon, sermaye kazançları üzerinde de spesifik dağıtımsal etkilere sahiptir. Genelde sermaye kazançlarından elde edilen gelirin payı aslında gelirdeki artışla birlikte yükselir (Goode,1990:69). Burada sadece yüksek gelirlilerin sermaye kazançlarının vergilenmesi konusunda enflasyonun bozucu bir etkisi vardır. Feldstein ve Slemrod (1978) enflasyonun bozucu etkisinin en fazla orta gelirli kurumların stok satışları üzerinde olacağını göstermişlerdir (Nowotny,1980:1030).

Enflasyonun vergilemenin diğerk ana biçimleri için; örneğins sosyal güvenlik vergilerinin dağıtımını üzerindeki etkisi ise az olacaktır. Halbuki enflasyonun servet vergileri üzerinde etkisi bu verginin teknik yönetimine bağlıdır. Kar vergilemesi için ise bu vergilerin hem yansımasının hem de enflasyonist tahribatların kapsamının kesin bir şekilde değerlemesi yapılamadığından, enflasyonun kar vergilemesi üzerindeki etkileri konusunda görüş farklılıklarına neden olmaktadır. Sonuç olarak vergi sistemindeki yönetim gecikmesinin dağıtımsal etkileri genellikle yüksek gelir grupları lehine çalışacaktır (Nowotny,1980:1030).

1.4.2.2. Enflasyonun Kaynak Dağılımına Etkileri

Enflasyonun vergi sistemi üzerindeki bozucu etkilerinden dolayı, kamu gelirleri artışı fiyatlar genel seviyesindeki artıştan daha fazla olmakta, böylece kamu kesimi lehine kaynak aktarımı sağlanmaktadır. Enflasyon dönemlerinde servet unsurlarının amortismanına tabii iktisadi kıymetlerin gerçek değerlerinin tam olarak hesaplanamaması ile kişi ve kurumlardan devlete doğru haksız kaynak aktarımı söz konusu olabilmektedir. Enflasyonun etkisiyle servet unsurlarının değerleri nominal olarak yükselme gösterir. Bu yükselme zamanla servetin değerinde meydana gelen artıştan indirilip gerçek değer artışı bulunarak bunun üzerinden vergi ödenmesi ile kaynak aktarımındaki haksızlığı önleyici rol oynayacaktır. Aynı durum, amortismanına tabii iktisadi kıymetler için de söz konusudur. Amortismanın geçmiş değerler üzerinden hesaplanması, safi gelirin olması gerekenden daha yüksek çıkması sonucunu doğurur. Amortismanına tabii kıymetlerin enflasyonun etkisiyle geçmiş maliyet değerleri ile yenileme maliyeti değerleri arasındaki fark oldukça büyümektedir. Bu nedenle, mümkün olduğu kadar amortismanlar cari değerler üzerinden hesaplanmalı ve bu değer gelirden indirilerek matrah bulunmalıdır. Böylece, kişi ve kurumların devlete aktardıkları kaynak miktarı da adil olacaktır.

Vergilemenin enflasyonist gücü, farklı vergi teşviklerinin reel sonuçları ve böylece tasarlanmış kaynak tahsisi amaçlarını etkiler. Örneğins, maden araştırmalarında yapılan yatırımlar ya da vergiden muaf bonolar da olduğu gibi vergi muafiyetliğı avantajı, eğer enflasyon usule uygun yatırım geliri üzerinde vergi yükünde bir artış meydana getiriyorsa,

oldukça genişleyecektir (Nowotny, 1980:1034). Yani, teşvik amacıyla vergi yükünü artırma niteliği söz konusu olmayacağından, bu alanda yığılmalar olacaktır. Böylece, teşviklerden yararlanan mükellefler, enflasyon nedeniyle avantajlı duruma geçecekler ve kaynak birikimi elde edeceklerdir. Ayrıca, teşvik tanınan alanların cazip hale gelmesi, kaynakların bu alanlara aktarılmasını sağlayacağından, kaynak dağılımında bir bozulmanın doğmasına neden olunabilecektir. Aynı durum, vergi oranlarının düşük tutulduğu alanlara yönelmenin gerçekleşmesi halinde de ortaya çıkar.

1.4.3. Vergi Çeşitleri ve Enflasyondan Etkilenme Dereceleri

Vergi çeşitleri gelir üzerinden alınan vergiler, kurumlar vergisi, harcama vergisi (katma değer vergisi), servet vergisi, servet transferi üzerinden alınan vergiler olarak beş ana başlık altında incelenebilir. Günümüzde enflasyon da gizli bir vergileme yöntemi olarak görülebildiği için M. Friedman (1971) ile Aoronson (1985)'in verdiği örneklerden yola çıkarak vergi çeşitlerinin altı başlık altında incelenebileceği söylenebilir.

M. Friedman (1971:846-856), devletin enflasyondan yararlandığını, enflasyon yoluyla bir kanuna dayanmadan gelir elde ettiğini ileri sürmektedir (İnce, 1980:87). Ekonomik durgunluk ve işsizliğin artması gibi sorunlarla karşılaşmak istemeyen hükümetler için enflasyonun gizli bir siyasal araç olduğunu ifade eden Friedman, bu nedenle enflasyonla doğrudan doğruya savaşmak ve enflasyonu engellemek yerine, enflasyonla birlikte yaşamak için şartların düzenlenmesi gerektiğini belirtmektedir. Friedman, görüşünü desteklemek için 1974 yılında enflasyon ve devalüasyon yoluyla kalkınma modelini benimseyen, kalkınma çabaları içerisindeki Brezilya'yı örnek olarak göstermektedir (Ergin,1991:192).

Bunun yanında devlet eğer açıktan gelir sağlamak istiyorsa, Merkez Bankası'ndan borçlanarak, para basmasını isteyebilir ve böylece ekonomideki bir miktar satın alma gücünü toplamış olur. Çünkü basılan para miktarı kadar piyasada artan para arzı ile toplam talep artacak ve bu gelişme fiyatları yükseltecektir. Fiyatların yükselmesi ile de, paranın değerinin ifade ettiği belli bir satın alma gücü, kişilerin ellerinde nakit olarak tuttıkları para miktarı kadar azalmış olacaktır. Yani, fiyatların artışı, paranın reel değerini düşürerek

ellerindeki nakit paranın büyüklüğü nispetinde kişilerin zarara uğramasına neden olacaktır. Bu da nakit paranın vergilendirilmesiyle aynı sonucu doğurmaktadır. Bu yüzden, enflasyonu paradan alınan bir vergi olarak kabul etmek mümkündür. Bu durumda, nakit varlıkları enflasyon nedeniyle reel olarak azalanlar, enflasyonun bir vergi olarak yükünü taşıyan kişilerdir (Bulutoğlu,1962:248). Devletin enflasyon vasıtasıyla gelir sağlamanın temel nedeni, bunun yerine uygulanmak zorunda kalacağı vergileri artırma yönteminden doğacak tepkilerden çekinmesidir. Ayrıca, emisyon ile vergi gelirlerini artırmak, yasa ve yasamayı gerektirmeyen bir olaydır. Bu yüzden, ülkedeki karar organları, yasama organının onayına gerek duymadan, hiçbir sorumluluk almaksızın, daha ucuz ve daha kolay buldukları için enflasyonu tercih etmektedirler. Devletin, kamu harcamalarını artırmasına karşılık, bunların finansmanını vergi almadan sağlması, ancak kişilerin satın alma gücünde azalma yaparak mümkün olmaktadır. Önemli olan, kişilerin ellerindeki kaynakların kamu kesimine aktararak kullanıma sunulmasıdır (Bulutoğlu, 1962:244).

Enflasyonu vergilemenin gizli bir şekli olarak gören Tullock ve Mc Kenzie (1985:333), üç kişilik bir ABD ailesinin ödediği vergide, enflasyon nedeniyle ortaya çıkabilecek bir artışı şöyle hesaplamışlardır. Yıllık geliri 18.000 \$ olan ve üç kişilik muafiyet ve indirimlerden yararlanan ailenin %10 enflasyon artışı dolayısıyla bir sonraki yıl geliri 19.800 \$'a yükseldiği ve indirim tutarlarının değiştirilmediği varsayımı ile ailenin vergilendirilebilir geliri ilk yıl için 12.950 \$ iken, 2.yıl için, 14.750 \$ olmuştur (Bkz.Tablo:1.1). Bu yaklaşık %14'lük bir artıştır. Dahası, artan oranlar nedeniyle vergi borcu 2947 \$'a yükselmiştir. Bu ise, %18'lik bir artıştır. Böylece, vergi artış oranları, enflasyonun üstünde gerçekleşen aile, daha yüksek gelir ile daha az satın alacak, fakat daha fazla vergi ödemek zorunda kalacaktır.

Tablo 1-1 Üç Kişilik Bir Aile Üzerindeki Enflasyon Vergisi Hesabı

	1976	1977
Ailenin Parasal Geliri:	18.000	19.800
-İndirimler (Her biri 750\$'lık üç kişi için muaflık, 2250 \$ -Standart İndirim 2800\$.)		
Toplam İnd. Haddi	<u>5050</u>	<u>5050</u>
Vergilendirilebilir Gelir	12.950	14.750
Toplam Vergi	2.497	2.947
Ailenin Parasal Geliri	18.000	19.800
Toplam Vergi	2.497	2.947
Vergi Sonrası Parasal Geliri	15.503	16.853
Vergi Sonrası Parasal Gelir ile Satınalma Gücü *	15.503	15.320

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

* 1975 fiyatlarıyla

Gerçekten de ailenin vergi sonrası gelirinin satın alma gücü 1975 yılı fiyatlarıyla karşılaştırıldığında %1 oranında azalma göstermiştir. Aslında, gelir yükselmezken, devlete ödenen vergide büyük artış söz konusudur. Harcamalarını artırabilme düşüncesinde olan hükümet kazançlı durumda iken, aile reel gelirinde meydana gelen artıştan daha fazlası üzerinde vergi ödeyecektir (Tullock-McKenzi, 1985:332). Böylece, enflasyon vergisi devlet harcamalarının etkin bir kaynağı olmaktadır (Tullock-McKenzi, 1985:332)

Bir ailenin doğrudan ödediği enflasyon vergisini ise Aoronson (1985) şu şekilde hesaplamaktadır (Aoronson, 1985:407-409): İki çocuklu bir ailenin yıllık gelirinin 30.000 \$ olduğunu ve yapılan indirimlerden sonra vergi borcunun 4953 \$ olarak hesaplandığını varsayalım. Ailenin yüz yüze geldiği Marjinal Vergi Oranı (MVO) %32 Ortalama Vergi Oranı (OVO) %19'dur (Bkz. Tablo:1.1). Şimdi, enflasyon oranının %100 yükselmesi ile ailenin hem gelirlerinin hem de satın aldıkları mal ve hizmetlere ödedikleri fiyatların iki katına çıktığını varsayalım. Gelir 60.000 \$ olurken, MVO %32 'den %49,6, OVO ise, %29 'a yükselmektedir. Ailenin vergi sonrası geliri ise %76'lık bir artışla 24.947 \$ 'dan, 43.948 \$'a çıkmaktadır. Oysa enflasyon sonrası vergi yükü orijinal seviyesinin iki katı- Enflasyon oranının gelirden yarattığı artış kadar- yani, 9.906 \$ olmalıydı. Ancak, 16.052 \$ olmuştur.

Buradan, ailenin ödeyeceği enflasyon vergisi $16.052 - 9.906 = 6.146$ \$ olarak hesaplanmaktadır. Aşağıdaki Tablo:1.2 vergi mükelleflerinin daha yüksek marjinal vergi dilimlerine kaymaya zorlayan mali ya da enflasyon sürüklenmesini göstermektedir (Swan, 1990:147).

Tablo 1-2 Dilim Kayması (İki Çocuklu Bir Aile). \$ olarak.

	Enflasyon Öncesi	Fiyatların 2 kat artı- sonrası	Artı- Oran %
Gelir	30.000	60.000	100
-İndirimler	0.0	3.400	
-Muafıklar	4.000	4.000	
Vergil. Gelir	26.000	52.600	102
Vergi Oran Listesi.			
Vergi	4.953	16.052	224
M.V.O	0.32	0.49	
O.V.O	0.19	0.29	
Vergi Sonrası Gelir	24.947	43.948	76

Kaynak: Aronson,Robert.J., Public Finance,1985:409.

Dolayısıyla, bu örneklerden yola çıkılarak enflasyon da bir vergi çeşidi olarak kabul edildiğinde vergi çeşitleri gelir üzerinden alınan vergiler, kurumlar vergisi, harcama vergisi (katma değer vergisi), servet vergisi, servet transferi üzerinden alınan vergiler olmak üzere altı ana başlık altında incelenmiştir.

Bunu yanında vergi türlerine göre yapılan incelemelerde, enflasyonun vergi çeşitleri üzerindeki etkilerine gelince kurumlar ve gerçek usulde gelir vergisi gelirini artırıcı götürü usulde gelir vergisini, ölçü üzerinden alınan (spesifik tarifeli) harcama vergilerini, emlak vergilerini ve gümrük vergilerini azaltıcı yönde etkilediği ve değer üzerinden alınan (Ad Valorem) harcama vergilerini ise etkilemediği öne sürülmektedir (Bulutoğlu,1988:503). Sonuç olarak enflasyon, vergi matrahının hesaplanmasında göz önünde tutulan istisna, muafiyet ve indirim gibi sayısal büyüklükleri etkileyerek vergi türünün işlevliğini (verimliliğini) değiştirebilmektedir.

1.4.3.1. Gelir Vergisi ve Gelir Vergisinin Enflasyondan Etkilenme Derecesi

Enflasyonun en çok etkilediği vergi türü gelir vergisidir (Önder, 1993:58). Gelir vergisinin matrahı ve artan oranlı tarife yapısı, enflasyondan geniş ölçüde etkilenir. Enflasyonist dönemlerde reel gelir artmazken, gelir vergisi mükellefi dilim daralması sonucu daha yüksek vergi dilimlerine itildiklerinden reel vergi yükü artma göstermektedir. Gelir vergisi, yapısında bulunan artan oranlılık, en az geçim indirimi, özel indirim vb. gibi vergiyi şahsileştiren öğeleri bulundurması nedeniyle en adil vergi türüdür. Fakat enflasyon tüm bu özellikleri bozarak gelir vergisinin vergilemede adalet sağlayıcı özelliğini yok ederken, ayırma kuramını da ihlal etmektedir. Şöyle ki, çok kazananın çok, az kazananın az vergi almayı sağlayan artan oranlılık enflasyon dönemlerinde neredeyse tam tersine işlemektedir. Yani, gelirin nominal artışına sebep olan enflasyon bir noktadan sonra vergi tarifelerini tek oranlı bir yapıya dönüştürmekte, böylece düşük gelir dilimlerinde sürekli artış gösteren tarife belli bir gelirden sonra değişmemekte ve hatta düşüş göstermektedir. En az geçim indirimi gibi vergi dışı bırakılan gelirler, parasal değer olarak saptandığından, enflasyon nedeniyle ayarlamaya gidilmediği sürece işlevini yitirmektedir. Ayrıca, özel indirim tutarının, enflasyon karşısında aşınması ile ücretliler için bunların sağladığı vergi tasarrufu azalmaktadır. Özel indirimden yararlananlar 1994 yılı için yıllık 7.200.000 TL'ye isabet eden vergiyi ödememektedirler. Yani, %25'lik dilime göre vergilendirilen ücretliler yılda 1.800.000.TL daha az gelir vergisi ödemektedirler. Bununla beraber, sermaye gelirlerinin büyük çoğunluğunun vergisinin elde edildiği yılı izleyen takvim içinde ve taksitler halinde ödendiği, ücretlilerin ise kaynaktan kesinti yoluyla vergilendirildiği düşünüldüğünde, bu tutarların anlamsızlığı ortaya çıkmaktadır (Taş,1991:52). Özellikle enflasyonun %100'lerin üzerinde seyrettiği dönemlerde, söz konusu tutarlarla ayırma kuramının gerçek anlamda uygulandığını da söylemek zordur. Böylece, sermaye gelirlerinin emek gelirlerinden daha fazla vergilendirilmesini öngören ayırma kuramı da enflasyon nedeniyle tahribata uğramaktadır.

Esnaf muaflığı, küçük çiftçi muaflığı, götürü usul için tespit edilen değerler, enflasyona göre ayarlanmadığı takdirde, bu taban değerler önemlerini yitirmekte, böylece vergi ödeme gücü zayıf olanlar, enflasyon nedeniyle vergilendirilebilir hale gelmektedir.

Gelir vergisini bütünüyle etkisi altına alan enflasyon, bu verginin gelir dağılımını düzeltme ve vergi adaletini sağlama fonksiyonlarını da böylece ortadan kaldırmaktadır. Öte yandan, devlet açısından, gelir vergisinin tahsilatında meydana gelen gecikme ile orantılı olarak gelir kaybı ortaya çıkmaktadır. Devletin gecikmeli olarak tahsil ettiği vergi gelirleri enflasyon nedeniyle değerini yitirmiş olarak hazineye girmektedir (Pehlivan,1993:58).

Çağdaş vergi sistemlerinin en önemli vergisi sayılan gelir vergisinin enflasyonun hâkim olduğu bir ekonomide gelir dağılımındaki adaletsizliğin giderilmesi açısından olduğu kadar, toplam talebi kıstak açısından da güvenilir bir vergi olduğu ileri sürülmektedir (Ataç,1991:123). Gerçekten de gelir vergisi artan oranlı yapısı nedeniyle maliye politikasının son derece önemli bir aracıdır. Çünkü enflasyon nedeniyle parasal gelirlerde ortaya çıkan artışlar, kişileri gittikçe daha yüksek vergi dilimleri içine sokmaktadır. Böylece, otomatik olarak bir taraftan gelir vergisi aracılığıyla devletin kişi ve firmaların satın alma güçleri vergi kadar azalmaktadır. Devletin enflasyonla mücadele etmek için vergi oranlarında idari olarak artış yönünde bir değişiklik yapması durumunda ise, istikrar politikası açısından yukarıda ifade edilen sonucun daha da kuvvet kazanacağı açıktır. Ancak burada yüksek gelir gruplarına ilişkin marjinal vergi oranlarında gerçekleştirilen yüksek bir artışın tasarruf gücü yüksek bu kişilerin tasarrufta bulunma ve yatırım yapma isteklerini kısıtlayacağı, eğer artan kamu tasarrufları ile bu açık karşılanamıyorsa, bunun uzun dönemde ekonominin sermaye birikimi üzerinde olumsuz bir etki yapacağı belirtilmelidir. Buna karşılık, düşük gelir gruplarına ilişkin vergi oranlarında yapılacak bir artışın bu gruba mensup kişilerin tüketim eğilimi yüksek olduğu için, ekonominin toplam talep düzeyi üzerindeki kısıtlayıcı etkisi daha büyük olacaktır. Ancak, bu tür bir çözüm de enflasyonist bir dönemde gelir dağılımındaki dengesizliği daha da kötüleştirdiğinden, sosyal adalet açısından kabul edilemez.

1.4.3.2. Kurumlar Vergisi ve Kurumlar Vergisinin Enflasyondan Etkilenme Derecesi

Kurumlar vergisinde genellikle düz oranlı bir tarife uygulanmaktadır. Bu nedenle, enflasyonun kurumlar vergisi üzerindeki etkisi tarife dışında bazı etkenlere göre

belirlenmektedir. Bu etkenlerin başında **amortisman, stok değerlendirme ve finansman giderleri** konuları gelmektedir.

Amortisman, iktisadi kıymetin belirli bir dönemde değerinde meydana gelen düşüşün belirli esaslar çerçevesinde yıllar itibariyle gider olarak yazılmasına, yani kazançtan düşülmesine imkân veren bir sistemdir (Şenyüz,1995:50). Ancak, amortisman tutarlarının varlıkların elde ediliş tarihlerindeki maliyetlerine göre hesaplandığından, enflasyon dolayısıyla amortisman tutarları reel olarak düşmektedir. Böylece, kurumlar vergisinin reel yükü artmaktadır. Fakat, burada amortisman süresi ve oranı ile enflasyon oranı önemli olmaktadır. Kurumlar vergisinin reel yükü, enflasyon hızı ve amortisman süresi ile doğru orantılı, amortisman oranı ile ters orantılı bir artış hızı göstermektedir (Şenatalar,1978:22). Mesela, belli bir enflasyon oranı karşısında amortisman süresi uzadıkça reel vergi oranı da yükselir. Erken yıllarda daha yüksek amortisman oranının kazançtan düşülmesini sağlayan hızlandırılmış amortisman uygulanmasının gündeme getirilmesi enflasyonun vergi yükü üzerindeki tahribatlarını giderici olabilecektir. Varlıkların tarihi maliyetleri üzerinden ayrılan amortismanların cari fiyatlar üzerinden elde edilen hasıllardan indirilmesi vergi yükünü artırdığından, iyileştirici bir unsur olarak yeniden değerlendirme sistemine gidilmektedir (Semercigil,1993:25).

Enflasyonun kurumlar vergisine etkisi tartışılırken üzerinde durulması gereken diğer bir husus, **stok değerlendirme** yöntemleridir. Yıllarında mevcut stokların maliyet değerleriyle gösterilmesi durumunda, enflasyon dolayısıyla bu değerler önemini yitirmekte ve bu değerler güncel tutarlarla tespit edilen gelirden düşülerek matrah hesaplandığından vergi yükünde artış söz konusu olmaktadır. Enflasyonun kurumlar vergisi matrahında meydana getirdiği bu bozulmayı gidermek amacıyla LİFO stok değerlendirme yöntemine gidilmesi uygun görülmektedir*. “Vergilenebilir gelir hesaplamada tarihi maliyet, teçhizat, arazi ve envantere kayıtlı eşyaların yenileme maliyetinden daha fazla kullanıldığından, kurum gelirleri üzerinden ödenen reel vergi yükü artabilir. Hissedarların nominal değil, reel sermaye kazançları vergilendirildiğinden dolayı, enflasyon kişisel gelir vergilerini artırabilir. Hatta, nominal borç faiz ödemeleri vergiden muaf olduğundan, başlıca geri

ödemeler olmalarına rağmen, kurum sermaye yapısının enflasyondan etkilenebileceğine işaret etmektedir.

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

1.4.3.3. Harcama Vergileri (Katma Değer Vergisi) ve Harcama Vergisinin Enflasyondan Etkilenme Derecesi

Katma Değer vergisi, mal ve hizmet değerindeki artış üzerinden alınmaktadır. Satış fiyatı ile maliyet fiyatı arasındaki farkı ifade eden katma değer vergilendirilmesi başlangıç üretiminden başlayarak dağıtım ve son tüketim aşamalarına kadar gerçekleştirilir. KDV, tüm sektörlerde toptancı kesimden, perakende aşamaya doğru yayılır ve perakende satış fiyatı üretim zinciri içinde oluşan tüm katma değer bölümlerini kapsar. KDV, kapsamlı bir vergi olması nedeniyle daha fazla mükellef sayısına ulaştığından, gelir artırıcı özelliği ile toplam talebi yönlendirmede ve vergi yükünü gelirden harcamalara dönüştürmede faydalı olmaktadır (Tait-Alain,1981:107-117).

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

Enflasyonun ödeme süresi bakımından KDV'ne etkisi belirsizdir. Bunun nedeni KDV'nin ödenme süresinin kısalığıdır. Bu süre, beyanname vermek zorunda olan

yükümlüler ile vergi kesmekle sorumlu tutulanlar için vergilendirme dönemini izleyen (ülkemizde bu dönem 1 aylık süreyi kapsar) ayın 25. günü akşamına kadar, götürü usulde KDV yükümlüleri için gelir vergisinin tarh dönemi sonuna kadardır. Ancak, hemen ifade etmek gerekirse, ülkemizde 1992 yılı itibariyle 1.010.432* adet götürü gelir vergisi mükellefinin bulunması, KDV'nin reel getirisinde önemli azalma demektir. (1996 yılının sonlarında götürü usulde vergilendirme sistemi yürürlükten kısmen kaldırılmıştır).

1.4.3.4. Servet Vergileri (Emlak Vergisi) ve Servet Vergisinin Enflasyondan Etkilenme Derecesi

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

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

1.4.3.5. Servet Transferi Vergileri (Veraset ve İntikal Vergisi) ve Servet Transferi Vergilerinin Enflasyondan Etkilenme Derecesi

Veraset ve intikal vergisi, mükellefin beyanı üzerine çift artan oranlı bir tarifeye göre hesaplanan bir vergidir. Matrah dilimleri yükseldikçe, mirasçının miras bırakana akrabalık derecesi uzaklaştıkça, oran da yükselmektedir. Menkul malların vergi dairelerince saptanmasının güç oluşu nedeniyle daha çok gayrimenkuller üzerinden hesaplanan bu vergi, gayrimenkul değerindeki artış doğru şekilde tespit edilirse çok yüksek getirisi olan bir vergi olacaktır. Ancak, veraset ve intikal vergisi tahakkukundan başlayarak 5 yılda ve 10 taksit şeklinde ödendiğinden, bu süre içinde enflasyondan etkilenmekte ve yükümlü açısından vergi taksitlerinin ağırlığı azalma göstermektedir.

1.4.3.6. Vergi Olarak Enflasyon

Bütçe açıkları ve kalkınma çabalarını vb. enflasyon ile finanse etmeye çalışan hükümetler, yeterli ölçüde tasarruf miktarı oluşturabilmek için enflasyondan yararlanılabilmektedir. Enflasyon, çoğu iktisatçı tarafından zorunlu bir tasarruf olarak kabul edilmektedir. Bunun bir nedeni, enflasyonun gelir dağılımını değiştirmesinden doğmaktadır. Üretimin artırılmamasına rağmen, fiyat artışı nedeniyle tüketimin kısılanması, ekonomide tasarruf yaratır. Kişilerin isteği dışında olan ve enflasyonla sağlanan bu tasarrufa zorunlu tasarruf denir. Enflasyonu bu yönüyle ele alanlar onu bir tür vergi olarak kabul etmekte ve en adaletsiz bir vergileme şekli olduğunu ileri sürmektedirler (Saygılıoğlu, 1981:10). Bütçe açıklarının para yaratma yoluyla finanse edilmesi durumunda üretimin sabit olması ve para miktarı oranında artırılmaması nedeniyle fiyatlar devamlı bir şekilde artma gösterebilecektir. Bu da halkın elindeki paranın satın alma gücünün azalması veya diğer bir deyişle halktan devlete doğru zorunlu bir şekilde yapılan kaynak transferi anlamına gelmektedir. Zaman zaman buna zorunluluktan dolayı enflasyon vergisi de denilmektedir (Eker, 1994:201). Hükümet, halkın reel para değerini korumak amacıyla elinde tuttuğu nominal değerlere eklediği parayı kullanarak bütçe açığı finanse ediyorsa, hükümetin enflasyon vergisi yoluyla kendisini finanse ediyor olduğu söylenebilir (Dornbushe - Fisher,1990:657).

Enflasyonun üretimi artırmaktan çok tüketimi azaltma etkisi daha belirgindir. Bu azalma, parasal harcama anlamında olmayıp, satın alınan mal ve hizmet çeşidi ve miktarı bakımından söz konusudur (Saygılıoğlu,1980:3-6). Yani, yükselen fiyatlar genel seviyesi oranında aynı gelire tüketici miktar olarak daha az mal ve hizmet satın alabileceklerdir (Türk,1989:84).

Vergi gelirlerinin, devletin her geçen gün artan fonksiyonlarına paralel olarak artırılmaması veya siyasal iktidarlar tarafından artırılmak istenmemesi, enflasyondan bir “enflasyon vergisi” yaratan mekanizma olarak yararlanılmak istenmesi gibi eğilimlerin doğmasına neden olmuştur. Yapılan araştırmalar, enflasyonun likit kaynakların değerini hızla erittiğini ve hükümetlerin enflasyonu kanunsuz bir vergi olarak kullanmaları

sonucunda, kitleler üzerinde ciddi bir yük oluşturduğunu göstermektedir (Uluatam,1990:26).

Enflasyon Vergisi, her şeyden önce, enflasyon aracılığıyla elde edilmekte ve tıpkı bir vergi gibi fonksiyon görmektedir. Enflasyonla dolaylı vergiler arasındaki benzerlik uzunca bir süredir pek çok iktisatçının dikkatini çekmiştir. Öncelikle enflasyon da vergiler gibi bir kısım satın alma gücünün bir kısım insanın elinden alınıp devlete aktırılması olanağını vermektedir (Uluatam,1995:31). Devletin enflasyon yolu ile gelir temin etmesinin arkasında fiyat artışlarının olumsuz olarak etkilediği gelir dağılımı sorunu yatmaktadır. Çünkü enflasyon döneminde yüksek gelir sahipleri daha fazla yarar sağlamaktadır ve enflasyonun yükü de bir vergi olarak düşük gelirliler üzerinde yoğunlaşmaktadır.

1.5. Enflasyonun Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi

Enflasyon, ekonomik kararlar başta olmak üzere, gerçek geliri ve vergisel yükümlülükleri değiştirir. Ekonomik kararları ve vergi öncesi geliri doğrudan etkileyerek halkı ve işletmeleri parasal varlıklardan uzaklaştırıp, diğer aktiflere yöneltir ve tüketimi artırır. Bu kararlar gerçekte faiz oranını ve dolayısıyla tasarruf ve yatırım kararlarını da değiştirir. Daha da ötesi, aşırı ölçüde büyüyen para arzı gerekliliği genellikle vergilerle karşılanmayan artan kamu harcamaları ile sonuçlanır (Kazıcı,1990:40-58). Hükümet, harcamaların önemli bir kısmını emisyon yoluyla finanse ederek enflasyona katkıda bulunuyorsa, vergi gelirlerini çeşitli şekillerde etkiler (Tanzi,1991:127).

Enflasyon;

a) Tarihsel maliyet esasına dayanan amortismanların ve stokların gerçek değerini düşürerek,

b) Borç ödemelerinin gerçek değerini (alacaklılar için) ve gerçek yükünü (borçlular için) düşürerek,

c) Sermaye kazançlarında rekabet aksaklıkları yaratarak, vergi matrahını değiştirebilmektedir (Kazıcı, 1991:21).

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

Vergi gelirleri düzeyi, tütün alkol-benzin gibi mallar üzerinden alınan özel tüketim vergileri ve hatta bazı önemli ithal rejimleri spesifik tarifelerle saptanmalarından dolayı enflasyondan etkilenirler. Bu oranlar enflasyona paralel olarak ayarlanmadığından fiyatlar yükselirken, hükümet gelir kaybına uğramaktadır (Tanzi,1991:130). Enflasyon, diğer taraftan vergisel yükümlülükler olan vergi oranlarının yapısını, vergi tarifelerinin gerçek genişliğini, istisnaların, indirimlerin ve nominal terimlerle ifade edilen mahsupların gerçek değerinde azalmaya neden olur (Goode,1990:68). Öyle ki, artan oranlı vergi yapılarının enflasyon dönemlerinde tek oranlı tarife haline geldikleri ve ayırma kuramı gereğince, saptanan indirim tutarlarının yeterli düzenlemeye gidilmediği durumlarda, iyice eridiği gözlenmektedir. Bu ise, daha düşük gelirli mükellef gurubu üzerinde vergi yükünü artırıcı rol oynamaktadır. Özetle söylenebilir ki, kazandıkça öde sistemine dayalı artan oranlı gelir vergilerinin yaygın olmadığı, spesifik vergilerin ağırlıklı olarak rol oynadığı ve vergi toplama sürelerinin genellikle uzun olduğu gelişmekte olan ülkelerde, enflasyonun reel vergi geliri üzerinde negatif bir etkiye sahip olacağı ihtimal dahilindedir (Tanzi, 1991:27).

1.5.1. Enflasyonun Vergi Gelirleri Üzerindeki Gelir Artırıcı Etkisi

Enflasyon vergi yükümlülüklerini mali sürüklenme yoluyla etkileyerek veya kamu açıklarının parasallaştırma yoluyla finanse edilmesine neden olarak vergi gelirleri üzerinde gelir artırıcı bir etki gösterir. Mali açığın parasallaştırma yoluyla senyoraj ve enflasyon vergisi olmak üzere iki tür vergi geliri elde edilir.

1.5.1.1. Vergi Yükümlülükleri Açısından Gelir Artırıcı Etkisi

Gelir vergisi, milli gelirdeki artışlara karşı esnek bir vergi olup, bu esneklik değeri birin üzerindedir. Böylece, artan oranlı gelir vergisi tarifesi, enflasyon dönemlerinde parasal gelirin artmasıyla birlikte daha yüksek ortalama vergi oranlarının uygulanmasına yol açmakta ve sonunda ekonomide daha yüksek bir vergi payı yaratabilmektedir. “Mali sürüklenme” olarak adlandırılan bu olay, reel vergi artışı (büyüme) ve parasal gelir artışına (enflasyona) bağlı olarak ortaya çıkabilir. Ancak, mali sürüklenme siyasi, ekonomik ve mali alanda sorunlar da yaratabilmekte ve bu bağlamda;

- 1- Üzerinde anlaşılan gelir vergisi tarifesinin yapısını bozarak daha fazla vergi geliri sağlamasına rağmen, siyasi uzlaşmayı etkileyebilmektedir.
- 2- Gelir vergisi yükünün dağılımını değiştirerek vergiden sonraki gelir dağılımını etkileyebilmektedir. Sonuçta, gelir vergisi yükünün ağırlığını üst gelir dilimlerinden alt gelir dilimine doğru kaydırabilmektedir.
- 3- Emisyon yolu ile vergi hasılatını artırmak yasama işlemi gerektirmediğinden, hükümetler için enflasyon vergisine başvurmak cazip bir hal alabilmektedir.

Enflasyonun bu sonuçları doğurabilmesi, gelir vergisi bünyesindeki iki mekanizma aracılığıyla mümkün olmaktadır (Akalin,1986:368). Bunlar; gayrisafi gelir ve vergilendirilebilir gelir ilişkisi ile vergi borcu ve vergilendirilebilir gelir ilişkisidir.

1.5.1.1.1. Gayrı Safi Gelir ve Vergilendirilebilir Gelir İlişkisi

Gayrı net gelir ve vergilendirilebilir gelir arasındaki geçişi sağlayan unsur, indirimlerin hacmi ve niteliğidir. Bu indirimler, parasal olarak sabit olduklarından, enflasyon dönemlerinde vergilendirilebilir gelir, brüt gelire göre daha hızlı artar. Şöyle ki;

$$\text{Brüt Gelir} - \text{İndirimler} = \text{Vergilendirilebilir gelir (Matrah)}$$

İndirimler ise, enflasyon dönemlerinde reel olarak giderek küçülürler.

$$\text{İndirimler/Pt} > \text{İndirimler/Pt-1}$$

P= Fiyatlar genel seviyesini göstermektedir.

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

1.5.1.1.2. Vergi Borcu ve Vergilendirilebilir Gelir İlişkisi

Vergi yükündeki dağılım, artan oranlı tarifelerdeki vergi oranları aracılığı ile de olur. Enflasyon nedeniyle vergi borcunda meydana gelen artış, en üst vergi dilimi hariç, vergilendirilebilir gelirdeki artıştan daha büyük olur. Çünkü, reel vergilendirilebilir gelirin daha büyük bir kısmı, giderek daha yüksek marjinal vergi oranlarına maruz kalır.*

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

$$V_b = \text{Vergi borcu}$$

$$V_g = \text{Vergilendirilebilir gelir}$$

$$V_b = \text{Vergi borcu}$$

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

1.5.1.2. Kamu Açıklarının Parasallaştırılması Yolu ile Gelir Arttırıcı Etkisi

Kamu açıkları, enflasyonu besleyen ana nedenlerin başında gelmektedir. Açığın geleneksel finansmanında ise; dış borçlanma, iç borçlanma ve monetizasyon (parasallaştırma) gibi yöntemlere başvurulmaktadır. Kamu harcamalarının, vergi sınırına ulaşılmış olması, iç ve dış borçlanma ile tamamen finanse edilememesi durumunda

* Ayrıntılı bilgi için 4.2.1.2. kisminda verilen ARONSON örneği incelenebilir.

hükümetlerin başvurabileceği diğer finansman kaynağı ise para basmadır (Ackley, 1961:423).

Gelişmekte olan ülkelerin kalkınma çabalarını sürdürebilmeleri için, gerekli olan sermaye birikimini, açık finansman yoluyla sağlaması dışında bir olasılığın mümkün olmadığı bilinmektedir. Nedeni ise, i) bu ülkelerin vergi tabanının, yüksek vergi yükünü çekecek ölçüde yeterli olmaması, ii) yeterli vergi tabanı olsa bile, vergileme yönteminin bu avantajdan yararlanabilecek etkinlikte olmaması, iii) politik gerekçelerin, yüksek vergi yükünün olanaksız olduğunu gösterdiği ileri sürülmektedir (Yıldırım,1996:151-160). Sınırlı dış kaynak bulabilme olanağı ve gelişmemiş sermaye piyasalarına sahip olmaları nedeniyle bu ülkeler finansman açıklarını çoğunlukla merkez bankası kaynaklarından karşılamaktadırlar. Bu olay da para arzının artmasına, fiyatlar genel seviyesinin yükselmesine ve para biriminin değerinin düşmesine neden olmaktadır. Para biriminin değerindeki bu azalma ise, bir tür vergi olarak kabul edilebilir (Yıldırım,1996:2).

Mali açığın parasallaştırılması, kamu sektörüne reel harcama gücü transfer etme fonksiyonu ile vergilemeye alternatif olan ya da bir vergileme biçimi olan enflasyon olgusudur. Yüksek, vazgeçilemez ve sabit kamu harcama talebi devam ederken, vergilemenin politik sınırına ulaşmasının söz konusu olduğu her durum, bu olgunun kendine has özelliğidir (Nowotny,1980:1038). Mali açığın parasallaştırılması yoluyla hükümet iki tür gelir elde eder: Senyoraj ve Enflasyon Vergisi.

1.5.1.2.1. Senyoraj

Parasallaştırma kanalıyla hükümetin elde ettiği ilk gelir türü senyorajdır. Senyoraj kavramı, kavram olarak tam ifade etmese bile, enflasyon vergisiyle çok yakın ilişkileri olan bir kavramdır. Devletin para basmak hakkı sayesinde elde ettiği gelire Senyoraj Geliri denilmektedir. Belirli bir enflasyon oranında halk, milli gelire orantılı ve reel olarak elinde belirli miktarda para tutmak isteyecektir. Büyüyen bir ekonomide, halkın işlem güdüsüyle talep edeceği reel para miktarı artacağından, hükümet enflasyonist bir baskı oluşturmaksızın, piyasadaki para arzını artırabilir (Devrim,1995:152). İşte, hükümetin

enflasyona neden olmadan, para arzını artırarak elde ettiği bu gelire Senyoraj Geliri adı verilmektedir (Yıldırım,1996:2).

Literatürde Senyoraj'ın daha değişik tanımları da yapılmaktadır. Teorik incelemelerde senyoraj; güçlü paranın (parasal taban) oluşturulmasıyla elde edilen kamu geliri olarak tanımlanırken, ampirik çalışmalarda özel kesimin elde tutma maliyetiyle eş değer görülmektedir. Diğer bir ifade ile Senyorajın “mali” ve “parasal” olmak üzere iki yönü bulunmaktadır (Klein-Neuman,1990:206). Mali yön, para oluşturulması yoluyla elde edilen kamu gelirlerine tekabül ederken parasal yön, elde para tutmanın özel kesime maliyetini göz önüne almaktadır. Mali yön, Senyorajı özel kesimden para otoritelerine yapılan bir servet transferi olarak tanımlamaktadır. Parasal yön açısından Senyoraj, kamu kesimi finansman ihtiyacını karşılamak ve bazı kesimlere yapılan transfer ödemelerini gerçekleştirmek için tahsil edilen zımni bir vergidir (Klein-Neuman, 1990:206).

Elbette ki bu tanımlara yenilerini eklemekte mümkündür. Şöyle ki, devlet harcamalarının finansmanının “high powered money-baz para” oluşturularak yapılması, yani para basılarak yapılması bir alternatif vergilemedir. Devletler, yıldan yıla para basarak önemli miktarlarda kaynak sağlarlar. Devletlerin para basma hakkını kullanarak gelirlerini artırmak kabiliyetleri ise Senyoraj olarak isimlendirilir (Dornbushe-Fisher,1990: 657). Fakat en kısa tarifıyla senyoraj, reel para talebindeki artışa bağlı olarak, enflasyonist baskılara yol açmaksızın, hükümetin gelir elde etmesi olarak tanımlanabilir. Reel para talebi, enflasyona bağlı olduğu için, enflasyon düştükçe reel para talebi de artacak ve böylelikle senyoraj geliri artacaktır (Sönmez,1993:180).

Monetarist yaklaşım Senyoraj'ı, parasal tabanın artırılmasıyla elde edilen kamu gelirleri olarak tanımlamıştı. Senyoraj gelirlerinin miktarı, ekonomideki reel gelirin büyüme miktarına eşit olmaktadır. Yine monetarist yaklaşım, merkezi hükümetin para oluşumundan elde ettiği senyoraj gelirlerini;

$$S_m = \Delta M \quad \text{veya,}$$

$$s_m = S_m / P = \Delta(M/P)$$

şeklinde tanımlanmaktadır (Neumann,1991;29-40). Burada

M = Parasal taban (yüksek güçlü para),

S_m = Para basımından elde edilen nominal senyoraj geliri

sm = Para basımından elde edilen reel senyoraj geliri,

P = Fiyatlar genel seviyesini ifade etmektedir.

Bu tanımlamaları;

$$S_m = \Delta M = M - M_{t-1}$$

$$sm = S_m / P = \Delta M / P = (M_t - M_{t-1}) / P_t$$

şeklinde de ifade edebiliriz.

Burada, monetarist yaklaşımın tanımladığı ve hesapladığı şekliyle, kamunun para oluşumundan elde ettiği Senyoraj Gelirlerinin miktarı (nominal, reel ve GSMH'nin %'si olarak) ölçülmeye çalışılacaktır. Bilindiği gibi, Senyoraj Gelirleri güçlü paranın (high-powered money) artırılması sonucu ortaya çıkmaktadır. Ancak, Türkiye'de yüksek güçlü para hem rezerv para hem de parasal taban anlamına gelmektedir (Keyder,1987:20).

Rezerv para; uluslararası mali kuruluşlar ile hükümetlerin ellerinde bulundurdukları altın ve döviz miktarı olarak tanımlanabilir (Özbilen,2014:62). Ayrıca, bunlara fon hesapları, bankaların reeskont ve bankalar arası piyasa olanakları, ithalat bedelleri ve teminatları da eklenmektedir (Altınkemer,1990:14).

Rezerv paraya Merkez Bankası'nın piyasadaki likiditeyi düzenlemek amacıyla açık piyasa işlemlerinden doğan net borçlarının eklenmesiyle daha geniş bir tanım olan "parasal taban" elde edilmektedir (Altınkemer,1990:14).

Ancak, burada Senyoraj gelirleri, parasal taban itibariyle hesaplanmıştır. Daha önce değinildiği gibi, monetarist yaklaşım Senyoraj Gelirlerini aşağıdaki gibi tanımlamıştır;

$$\text{Nominal Senyoraj Geliri: } S_m = M_t - M_{t-1}$$

$$\text{Reel Senyoraj Geliri: } s_m = M_t - M_{t-1} / P_t$$

Bu tanımlar çerçevesinde aşağıdaki tablo düzenlenmiştir.

Tablo 1-3 - Türkiye’de 1988-2002 Döneminde Senyoraj Gelirleri

	Sm	sm	GSMH%
1988	2.278	2.920,51	3,56
1989	4.908	7.790,48	5,22
1990	6.310	10.516,67	3,90
1991	10.103	15.307,58	3,52
1992	14.926	21.322,86	2,90
1993	27.603	41.822,73	3,14
1994	62.797	59.242,45	2,31
1995	117.308	126.137,63	2,31
1996	162.122	205.217,72	2,07
1997	359.249	422.645,88	2,15
1998	682.997	813.091,67	2,25
1999	1.043.637	1.630.682,81	2,92
2000	1.234.633	2.286.357,41	2,57
2001	1.435.944	2.659.155,56	2,07
2002	2.457.627	5.461.393,33	2,97

Kaynak: TCMB elektronik veri dağıtım sisteminden elde edilmiş verilere dayanılarak tarafımızdan hazırlanmıştır.

Tablodan da görüleceği gibi, devletin 1988-2002 döneminde Senyoraj Gelirleri giderek artan bir seyir izlemektedir.

Döviz kurundaki değişimler sonucu oluşan enflasyondur. İthal enflasyon özellikle, üretimi ithal aramalı veya hammaddeye (petrol, makine ve teçhizat vs.) dayalı mallardan oluşmaktadır. Döviz kurlarında meydana gelebilecek artış ithal edilen aramalı veya hammadde fiyatlarını söz konusu ülke parası bazında artırmaktadır. Maliyetlerdeki artış nihai olarak da söz konusu malın nihai fiyatında da artışlara neden olmaktadır. Aslında maliyet enflasyonunun benzeri biçimde işlediği için maliyet enflasyonu olarak da

söylenbilir. Ancak özünde döviz kurlarındaki oynama nedeni ile oluştuğu için ayrıca ele alınması gerekmektedir.

1.5.1.2.2. Enflasyon Vergisi

Parasallaştırma kanalıyla hükümetin elde ettiği ikinci gelir türü ise, enflasyon vergisidir. Hükümetlere alışılmış vergiye benzer bir şekilde gelir sağladığı için ve bu gelir enflasyon yoluyla elde edildiğinden, ekonomi yazınında bu gelir kaynağı “Enflasyon Vergisi” şeklinde tanımlanmaktadır. “Hükümet, emisyon hacmini artırarak mal ve hizmetler satın alıp mali açığı finanse edebilmektedir. Burada önemli olan, sürülen paranın halk tarafından absorbe edilmesidir. Enflasyon nedeniyle elinde tuttuğu paranın satın alma gücü azalan halk, kaybettiği değere eşit olacak şekilde parasının miktarını artırmaya çalışacaktır. Yani, halk parasının reel ankesini korumak için enflasyonun etkisini denkleştirecek oranda para miktarını stokuna ilave edecektir (Dornbusch-Fisher, 1990:657). Burada, enflasyon oranı vergi oranına, reel para talebi de vergi tabanına karşılık gelmektedir. Kısacası, belirli bir enflasyon seviyesi sabit bir para talebi seviyesinde hükümete para basmak yoluyla gelir elde etme imkânı sağlamaktadır. Bu yöntemle, halk paralarını gelirine denk düşecek seviyenin altına indirmek zorunda bırakıldığı için bu olay “Enflasyon Vergisi” olarak ifade edilmektedir.

Reel para talebi, gelirin ve faizin kararlı bir fonksiyonudur. Belirli bir gelir seviyesi ve faiz oranı karşısında, halk eğer elinde belirli bir reel para stoku bulundurmak istiyorsa, elindeki nominal parayı enflasyon oranında artırmak zorundadır. Aksi halde, enflasyon mevcut nominal para stokunun reel değerini arzu edilen seviyenin altına düşürecektir (Nemli,1991:204). Para stokunun reel değerini sabit tutmak amacıyla nominal para stoku enflasyon oranında artırılacağından, hükümetin piyasaya sürdüğü para sürekli emilecek ve bu yolla hükümet belirli bir reel gelir elde etme olanağına sahip olacaktır.

Halk, harcamalarını gelirine denk düşecek seviyenin altına indirmek zorunda bırakıldığı için, ekonomi yazınında bu olay enflasyon vergisi olarak tanımlanmaktadır. Yani, gelirin bir kısmı nominal para stokunu artırmak amacıyla kullanılmak zorunda olduğu için halk, gelirinden daha az harcamak ve aradaki farkı hükümete aktarmak zorunda

birakılmaktadır (Nemli,1991:204). Enflasyon vergisinin devlete kazandırdığı gelir, enflasyonun reel olarak yol açtığı vergi kaybının dikkate alınmasıyla net olarak belirlenebilir (Devrim,1995:152). Enflasyonun vergi gelirlerinde reel olarak yaptığı tahribata ise “Tanzi Etkisi” adı verilmektedir.

Hükümetin enflasyon vergisi kanalıyla elde edeceği gelir;

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

eşitliği ile saptanabilmektedir. Burada parametreler;

IT= Enflasyon vergisi

M= Reel para talebi

P = Enflasyon oranı

y = Reel gelir

i = Nominal faiz oranı'dır.

Beklenen enflasyon vergisi geliri, reel para balanslarının enflasyon oranı ile çarpılması sonucu elde edilmektedir. Robert Barro (1974:1095-1118), para basımından devletin sağladığı geliri “Enflasyon Vergisi” olarak ifade etmektedir. Bunu;

$$IT=m* M_{t-1} / P_t$$

şeklinde formüle etmektedir. Aynı zamanda bu, reel enflasyon vergisi gelirini ifade etmektedir.

$$IT = m* M_{t-1}$$

formülü ise, para basımından elde edilen (emisyon) nominal enflasyon vergisi gelirini ifade etmektedir. Burada parametreler;

m = Enflasyon oranını,

M_t = Nominal para balansını (dengesini),

P_t = Fiyatlar genel seviyesini, ifade etmektedir.

Reel balanslar ve enflasyon vergisi devletin gelirinin artmasına yol açacaktır. Yalnız, burada bir noktaya dikkat etmek gerekir. Enflasyon beklentisinin yüksek olması, ikincinin düşük olmasına neden olmaktadır. Bu nedenle enflasyon vergisi yolu ile gelir elde etmenin bir sınırı söz konusu olabilmektedir.

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

Reel gelirdeki artış bir yana bırakılırsa, elinde para tutan halkın mevcut nominal para dengesini artırabilmesinin yolu, enflasyonun etkisini gidermektir. Reel gelirde herhangi bir artışın olmadığı varsayılırsa, uzun dönemde halk reel para dengesini sabit tutacaktır. Ancak, fiyatlar yükselirse, vergi nominal para dengesinin satın alma gücünde bir azalma olacaktır. Halk, para dengesinin reel değerini sabit tutmak için nominal para dengesini enflasyonun neden olduğu etkiyi giderecek şekilde takviye etmek zorunda kalacaktır.

Halk, enflasyonun elindeki reel para dengesi üzerindeki etkisini gidermek için nominal para dengesine ilavede bulunurken, gelirinin bir bölümünü nominal para dengesini artırmak için kullanmaktadır. Bunu bir örnek yardımıyla açıklamak istersek; herhangi bir kimsenin bu yıl 20.000.000.-TL'si bir gelire sahip olduğunu varsayalım. Yıl boyunca enflasyon, bu kişinin reel para dengesinin değerini azaltacaktır. Bu nedenle, söz konusu kişi

para dengesinin reel değerini sabit tutmak için gelirin belli bir miktarını (mesela 5.000.000.-TL.) banka hesabına yatıracaktır. Bu durumda, 5.000.000.-TL.'sını harcamalar için kullanmayacaktır. Örnekteki kişi, elde tuttuğu para olarak 5.000.000.-TL tasarruf etmiş gibi görünse de gerçekte para dengesine yaptığı bu 5.000.000.-TL.'lik ek, refahını reel olarak artırmamıştır. Söz konusu bu 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 üzerinden alınan bir vergi olarak görülebilir.

Bu reel para dengesindeki çökme, bütün hiper enflasyonların tipik özelliğidir. İnsanlar, ulusal paralarını ellerinde tutmalarının çok maliyetli olduğunu, günden güne paranın değer kaybetmesi nedeniyle keşfederler ve ulusal paralarından kurtulmak ve gelecekteki fiyat artışlarından sakınmak isterler. Bu hızla artan fiyat dinamiği nakit ikamesine yol açar. Ulusal parasını elinde tutmak istemeyen halk, bir diğer istikrarlı para arar. Bu gelişme, dolarizasyon olarak bilinmektedir (Altug,1994:48-52).

Paranın satın alma gücünün düşürülmesi, varlıklarının bir bölümünü para olarak tutan grupların satın alma güçlerini azaltmakta, başka bir deyişle, gruplardan belirli bir satın alma gücünün başka gruplara transfer edilmesine neden olmaktadır. Açıktır ki, bu durum esas itibariyle bu guruplardan dolaylı olarak vergi alınması halidir (Ertuğrul,1979:86). Keynes'e göre kamunun onaylayıp salmaktan, böylece halkla yüz yüze gelmekten kaçınmak için bulduğu ve hatta en güçsüz hükümetin bile zorlayacağı başka bir şey kalmayınca tatbik edebileceği bir vergileme biçimi olan enflasyon vergisi, görünmez bir verginin bütün cazibesine sahiptir (Nowotny,1980:1038). Para arzının genişlemesiyle yükselen fiyatlar genel seviyesi, vergi matrahını da artırır. Artan oranlı vergi tarifesinin de uygulamaya konulmasıyla, özel kesimden kamu kesimine daha fazla gelir aktarılır.

G.Tullock ve R.M. McKenzie, devletin enflasyon dönemlerinde artan oranlılık vasıtasıyla daha fazla gelir elde ederken, kişilerin artan gelirlerine karşılık, daha fazla vergi ödemek zorunda kalmalarıyla harcama güçlerinin zayıfladığını açıklamaya çalışmışlardır (Tullock-McKenzie,1985:233). Tullock ve McKenzie, (1985:234); enflasyonun gelir

vergisinin önemli bir gelir kaynağı olduğu vergi sisteminde, hükümete ödenen para miktarını artırdığına işaret ettikten sonra, enflasyon dönemlerinde insanların gelirlerinin yükselmesine rağmen, hükümete ödedikleri gelirlerinin payı daha hızlı arttığından, devletin aksine, kişilerin daha az harcama yapmak zorunda kaldıklarını tespit etmişlerdir. Türkiye’de Devletin 1981-1994 Döneminde Enflasyon Vergisi kanalıyla elde ettiği gelirleri, daha önce de değindiğimiz gibi, aşağıdaki formülle hesaplamamız mümkündür.

$$\text{Nominal Enflasyon Vergisi Geliri} = M_{t-1} * (\text{Enflasyon Oranı } t)$$

$$\text{Reel Enflasyon Vergisi Geliri} = M_{t-1} / P_t * (\text{Enflasyon Oranı } t)$$

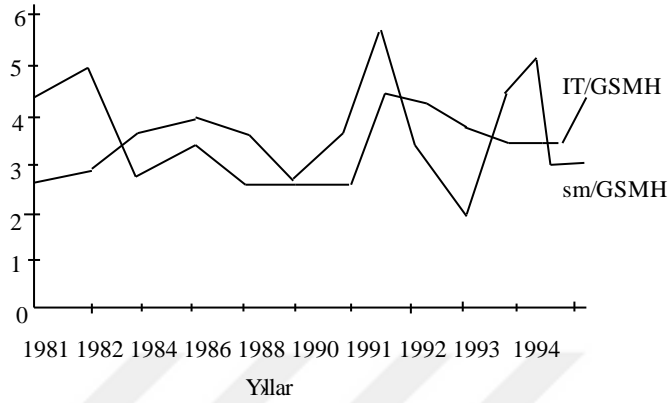
Nitekim, aşağıdaki Tabloda Türkiye’de kamu kesiminin elde ettiği Enflasyon Vergisi Gelirleri (Nominal, Reel ve GSMH’nin %’si olarak) hesaplanmıştır.

Tablo 1-4 - Türkiye’de 1981-1994 Döneminde Enflasyon Vergisi Gelirleri

Yıllar	Nominal IT	Reel IT	IT/GSMH(%)
1981	171.60	56.10	2.61
1982	245.40	61.10	2.80
1983	413.95	76.80	3.58
1984	738.10	92.20	4.01
1985	991.70	85.50	3.56
1986	1.037.75	66.50	2.63
1987	1.570.50	72.50	2.68
1988	4.417.00	2.542.90	4.39
1989	7.184.17	2.533.20	4.21
1990	10.142.70	2.231.10	3.53
1991	14.537.55	1.926.80	3.16
1992	27.656.35	2.148.30	3.45
1993	52.096.40	2.444.50	3.60
1994	124.672.25	2.836.10	4.41

Kaynak:TCMB, Aylık İstatistik, Nisan-Mayıs,1995:11; TCMB Üç aylık Veriler, Ekim-Aralık,1995 IV:50; Maliye Bakanlığı Bütçe Gider ve Gelir Gerçekleşmeleri (1924-1995), Haziran,1995:39.

Grafik 1-1 Senyoraaj ve Enflasyon Vergisi Gelirlerinin GSMH İçindeki Payı



Yukarıdaki grafikte görüleceği gibi, Senyoraaj Gelirlerinin GSMH içindeki payı %2-5 arasında değişirken, Enflasyon Vergisi Gelirlerinin GSMH içindeki payı ise %3-4 civarında değişmektedir.

1.5.2. Enflasyonun Vergi Gelirleri Üzerindeki Gelir Azaltıcı Etkisi (Tanzi Etkisi)

Enflasyonun vergi sistemi üzerindeki bir diğer etkisi, Vito Tanzi tarafından ileri sürülmüştür. Tanzi'ye göre; reel vergi geliri, vergilenebilir olay (yani gelirin kazanılması, mal satışları vs. gibi) ile bu vergilenebilir olaya bağlı olarak doğan vergi borcunun idare tarafından tahsil edildiği zaman arasında geçen süre olarak hesaplanan toplama süresindeki gecikmeden dolayı enflasyon tarafından aşındırılır (Efraim,1991:136). Burada önemli olan unsur, verginin gelir esnekliğidir. Enflasyon oranının yükseldiği dönemlerde, vergilerin toplanmasındaki kaçınılmaz gecikmeler yüksek esnekliklerle telafi edilmez ise, önemli sonuçlara yol açacak ve reel gelirden bir azalışa öncülük edecektir (Tanzi,1989:154).

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

-Vergi sisteminin esnek olması,

-Vergi toplamadaki gecikmelerin kısa olması

gerekmektedir.

Gelişmekte olan ülkelerin yapısından kaynaklanan vergi toplamadaki uzun gecikmeler ve düşük esneklik gibi sorunlar, enflasyonun hükümetin reel vergi gelirini azaltması sonucunu doğurmaktadır. Toplama süresi ne kadar uzun ve enflasyon oranı ne kadar yüksek olursa, enflasyon öncesi vergi düzeyindeki azalma yüzdesi o kadar fazla olacaktır (Tanzi,1989:647). Kısaca denilebilir ki, reel vergi tahsilatı enflasyon hızlandıkça azalma eğiliminde olacaktır. Vergi gelirlerindeki bu yıpranma, “Olivera-Tanzi” etkisi olarak tanımlanmaktadır (Altuğ,1993:50). Böylece, mali açığın parasallaştırılması, bir taraftan enflasyon vergisi kanalıyla hükümete reel olarak gelir artışı sağlarken, diğer taraftan vergi gelirini reel olarak azaltmaktadır (Nemli,1979:200).

1.5.2.1. Vergi Sisteminin Esnek Olması

Vergi yapısı üzerinde enflasyonun etkisi, vergi çeşitlerinin fiyat artışı karşısında farklı esneklikler göstermesiyle ortaya çıkar (Nowotny, 1985:1025). Vergi sistemleri ya da tek tek çeşitli vergiler iktisadi dalgalanmaları, bu arada özellikle enflasyonu idarenin müdahalesine gerek kalmadan, kendiliğinden hafifletici etki yapmaktadır (Uluatam,1995:54). Maliye literatüründe yapısal istikrar sağlayıcı olarak bilinen bu olgu hakkında bilgi edinmek için vergi sisteminin ya da belli bir verginin- gelir seviyesindeki değişmelere karşı tepkisini gösteren esneklik değerinin ölçülmesi gerekir.

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

Bu formülde parametreler;

ΔT ; Toplam vergi miktarındaki değişimleri

ΔY : Toplam gelir seviyesindeki değişimleri

T_0 ve Y_0 : Bir önceki dönemde elde edilen toplam vergi ve gelir miktarını, göstermektedir.

Bu tür esneklik hesabının anlamlı olabilmesi için idarenin vergi sisteminde matrahlar, oranlar, muaflik ve istisnalar vs. ile ilgili değişiklikleri yapmamış olması gereklidir. Aksi halde, sağlanan vergi tahsilatı yalnız esnekliğin değil, bu iradi değişikliğin de sonucu olacaktır. Bir verginin gelir esnekliği, aşağıdaki faktörlere bağlıdır (Turhan,1993:279):

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

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

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

“Milli gelir değiştikçe, vergi sisteminin yasal niteliklerine bağlı olarak toplanan vergi gelirindeki yüzde değişiklikte, milli gelirdeki yüzde değişiklikten daha büyük, daha küçük ya da birbirine eşit olacaktır. Bu teorik ya da yasal esneklik sonucu olarak 1'den büyük, 1'den küçük, ya da 1'e eşit olacaktır. Vergi toplamada gecikme olmayan bu teorik dünyada, eğer vergi sisteminin esnekliği 1'den büyükse, enflasyon hükümetin reel vergi gelirinin artmasına yol açacaktır” (Nemli,1991:212).

Enflasyon, nominal geliri artırır ve insanların daha yüksek vergi dilimi üzerinden vergilendirilmesine neden olur. Eğer, uygulanan vergiler artan oranlı ise, bu olay

hükümetin daha fazla reel vergi geliri elde etmesi sonucunu verecektir. Bu, vergilerin nominal gelir esnekliğinin (1)'den büyük olduğu anlamına gelmektedir. Bunun olmasının diğer bir koşulu da vergi toplamadaki gecikmelerin zaman olarak kısa süreli olmasıdır (Nemli,1991:210). Gelişmekte olan ülkelerde, vergi toplamada görülen gecikmeler, yapısal, sosyolojik hatta psikolojik etkiler nedeniyle süre olarak daha uzundur ve vergilerin gelir esnekliği (1)'den fazla büyük değildir. Hatta bu esneklik bazen (1)'den küçüktür (Sönmez,1994:591). Söz konusu ülkelerin vergi sistemleri genellikle daha az artan oranlıdır ve ağırlıklı olarak dolaylı vergilere dayanmaktadır. Dolaylı vergiler ise, dolaysız vergilere göre daha az artan oranlıdır. Servet vergisine tabii malların değerinin yeniden belirlenmesi yeterince sıklıkla yapılmamakta ve enflasyon karşısında aşınma göstermektedir. Gelişmekte olan ülkelerin vergi yapısının bu özellikleri, enflasyonun hükümetin reel vergi gelirini azaltması sonucunu doğurmaktadır.

1.5.2.2. Vergi Toplamadaki Gecikmelerin Kısa Olması

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

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

$$R = 1/(1+p)^n$$

eşitliği çözülerek hesaplanabilir.

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

Tablo:1.5 çeşitli enflasyon ve gecikme oranlarıyla yukarıdaki eşitlik çözümlenerek Tanzi tarafından hazırlanmıştır. Bu tablo, vergi sisteminin fiyat esnekliğinin 1'e eşit

olduğunu varsayarak, çeşitli enflasyon oranlarının ve gecikme sürelerinin toplam vergi gelirleri üzerindeki etkisini hesaplamak için kullanılabilir (Tanzi, 1977).

Tablo 1-5 Reel Vergi Geliri Üzerinde Enflasyon Oranlarının ve Vergi Ödemelerindeki Gecikmelerin Etkisi

Aylık Enf. Oranı	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
1	1	0,99	0,98	0,97	0,96	0,95	0,94	0,93	0,92	0,91	0,9	0,9	0,89
1,5	1	0,99	0,97	0,96	0,94	0,93	0,91	0,9	0,89	0,87	0,86	0,85	0,84
2	1	0,98	0,96	0,94	0,92	0,91	0,89	0,87	0,85	0,84	0,82	0,8	0,79
3	1	0,97	0,94	0,91	0,89	0,86	0,84	0,81	0,79	0,77	0,74	0,72	0,7
4	1	0,96	0,92	0,89	0,85	0,82	0,79	0,76	0,73	0,7	0,68	0,65	0,63
5	1	0,95	0,91	0,86	0,82	0,78	0,75	0,71	0,68	0,65	0,61	0,58	0,56
6	1	0,94	0,89	0,84	0,79	0,75	0,7	0,67	0,63	0,59	0,56	0,53	0,5
7	1	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	0,93	0,86	0,79	0,74	0,68	0,63	0,58	0,54	0,5	0,46	0,43	0,4
9	1	0,92	0,84	0,77	0,71	0,65	0,6	0,55	0,5	0,46	0,42	0,39	0,36
9,4	1	0,91	0,84	0,76	0,7	0,64	0,58	0,53	0,49	0,45	0,41	0,37	0,34
10	1	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	0,83	0,69	0,58	0,48	0,4	0,33	0,28	0,23	0,19	0,16	0,13	0,11
30	1	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	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	0,67	0,44	0,3	0,2	0,13	0,09	0,06	0,04	0,03	0,02	0,01	0,01

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

Tablo 1.5, vergilerin sıra ile gecikme süresinin 0, 1, 2, 3,.....,12 ay olma durumuyla tahsil edildiğini varsaymaktadır. Bu gecikmeler, yatay bir şekilde tablonun üst kısmında gösterilmektedir. Tablonun sol tarafında dikey sütunda seçilmiş aylık enflasyon oranları gösterilmektedir. Böylece, tablodaki her satır belirli bir enflasyon oranında, tahsildeki ortalama gecikmenin 1 aydan 12 aya doğru değişmesi sonucu toplam reel vergi gelirlerinin nasıl etkileneceğini göstermektedir. Başlangıç enflasyon oranı "0" olarak varsayılmış, daha sonra aylık %1, %2 ve %50'ye kadar uzanan seçilmiş oranlar ele alınmıştır. Buna göre, örneğin aylık enflasyon oranının %10 olması halinde vergiler herhangi bir gecikme olmadan, yani "0" (sıfır) gecikme ile toplanabiliyorsa, reel vergi gelirlerinde herhangi bir azalma olmayacaktır. Vergi sisteminde, ödemelerdeki gecikme ne kadar uzun ve aylık enflasyon oranı ne kadar yüksek olursa, ülkenin maruz kalacağı vergi gelirinin gerçek değerindeki azalma da o kadar büyük olacaktır.

Tablo, vergi tahsilatındaki gecikmeler ve gittikçe artan enflasyon oranının etkisiyle vergi gelirlerindeki reel düşmenin ne olacağını da göstermektedir. Buna göre, örneğin vergi toplamada 4 aylık bir gecikmeye maruz kalan ülke, enflasyon oranının %5 gerçekleştiği bir durumda, vergi gelirinin reel değeri %18 oranında düşecektir. Enflasyon oranı %10 olursa, kaybedilen reel vergi değeri %32 olacaktır. Enflasyon oranının (0) olması halinde, toplanan liranın değeri uzun zaman aynı kalacağından, vergi değerinde düşme olmayacaktır. Ayrıca, eğer gecikme (0) ay olabilseydi, o zaman da enflasyon oranı ne olursa olsun, vergi gelirinin reel değerinde azalma olmazdı. Konunun bütünlüğünden ortaya çıkan üç temel sonucu kısaca şu şekilde özetlemek mümkündür:

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

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

3- Tablo 1.8, ödemelerdeki gecikmelerin azaltılması durumunda ülke için mümkün hale gelen kazançları da göstermektedir. Böylece, örneğin enflasyonist bir süreç ile yüz yüze gelen ülke, çok daha kısa süreli bir gecikme ile toplanan KDV'ni gelir vergisi yerine koyabilir (Tanzi, 1977:160). Çeşitli idari gecikmelerden dolayı ortaya çıkan reel vergi kayıplarına karşı, hükümet gelirlerini korumak için çeşitli yöntemler mevcuttur. Bu yöntemler, kazandıkça öde şeklinde vergilemenin geliştirilmesi, geciktirilmiş vergi ödemeleri için öngörülen ceza ve ödemelerin yükseltilmesini içeren hükümete ait ödemelerin endekslenmesi ve satış vergilerinin ödeme gecikmelerinin azaltılması gibi ölçüleri kapsar (Nowotny, 1985:1027).

İKİNCİ BÖLÜM

2. TÜRKİYE’DE ENFLASYONUN GELİR VERGİSİNE ETKİSİ

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

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

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

2.1. Türk Gelir Vergisinin Tarife Yapısı

Türkiye’de gelir vergisinin tarife yapısı artan oranlı bir nitelik gösterir. Artan oranlılık prensibinin esası ise, matrah büyüdükçe vergi oranlarının artması biçimine dayanır. Artan oranlılık ile vergi adaletinin gerçekleştirilmesi ve yükümlülerin kişisel durumlarına uygun vergilendirilmesi sağlanır. Artan oranlı tarife, fedakarlıkta eşitliğin sağlanabilmesi ve gelir dağılımındaki eşitsizliğin azaltılmasına imkân verir

(Şafak,1988:55). Ancak, ülkemizde gelir vergisindeki artan oranlılık düşük gelir dilimlerindeki sertliği ve yüksekliği sebebiyle, adeta tersine artan oranlılık durumu yaratarak gelirin adil dağılımını gerçekleştirilememiş ve sonuçta servet dağılımında da büyük eşitsizlikler meydana getirmiştir (Pamak,1978:119-145).

Artan oranlı tarifenin birden çok tarife şeklinin bir arada kullanılması, açık ve gizli artan oranlılık türleri mevcuttur. Türkiye’de uygulanması bakımından açık artan oranlı vergi tarifeleri grubunda eğri tarife yapıları ön plana çıkmaktadır. Artan oranlılığın seyri bakımından önemli olan etken, tarife basamakları ve artan oranıdır. Tarife basamağı, artan oranlı bir tarifede her oranın uygulanacağı birçok bitişik vergilendirme birimlerinden oluşan matrah dilimidir. Artma oranı ise, artan oranlı bir tarifede birbirini izleyen oranlar arasındaki farktır. Bir tarife, belli basamaklar dahilinde aynı kalmayan, aksine değişen artma oranlarına sahip olursa, böyle bir tarifenin bir diyagram üzerindeki görüntüsü bir eğri şeklinde olur. Bräuer, eğri tarifelerini üç gruba ayırmaktadır. Dilim usulü, uç tarife ve formül tarife (Turhan,1993:6).

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

Ülkemizde 1950-1980 dönemi boyunca uygulanan tarifenin şekli bu yöntemle en güzel örneği teşkil etmektedir. Dilim usulünün yapısı hakkında bilgi vermek için aşağıda bu tarife kısmen ele alınmıştır.

1950 tarifesi		
İlk	2.500.- TL. için	%15
Sonra gelen	5.000.- TL. için	%20
Sonra gelen	10.000.- TL. için	%25
Sonra gelen	20.000.- TL. için	%30

Böyle bir tarifede örneğin 30.000.-TL. matrahın vergisini hesaplamak gerekirse, bunun önce 2.500 TL’lik kısmının %15 üzerinden 375.-TL., sonra gelen 5.000.-TL. için %20 üzerinden 1.000.-TL., sonra gelen 10.000.TL. için %25’ten 2.500.-TL. ve en son

12.500.-TL. için %30 üzerinden 3750.-TL. bulduktan sonra, toplama yapılarak vergi borcu;

$$375+1.000+2.500+3750 = 7.625\text{TL}$$

olarak bulunacaktır.

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

Uç Tarife: Uç tarife uygulamasına ise ülkemizde 1981’den itibaren uygulanmaya başlanan tarifeler örnek olarak gösterilebilir. Bu usulde her defasında bir önceki vergi basamağı için kendisinden önce gelen basamaklara ait vergilerin toplamını ifade eden vergi miktarı gösterilmektedir. Böylece, bunun fazla olan matrah kısmının vergisini hesaplamak gerekmektedir.

Formül Usulü: Dilim usulünün geliştirilmiş bir şekli olan formül usulünde ise kanunda vergi tarifesi için bir formül öngörülmektedir. Bu formül, belirli vergi miktarlarına karşılık gelen vergi oranları ile vergi miktarını hesaplamaktadır. Hesaplanan vergiler cetvellere kaydedilmektedir. Burada, tarife matematiksel eşitlikler sayesinde daha düzgün seyretmektedir. Artan oranlılığın vergilerin niteliğine göre değişme gösteren marjinal vergi oranları ile ortalama vergi oranları arasındaki ilişki cinsinden ifadesi enflasyonun gelir vergisi tarifesindeki artan oranlılığı nasıl azalttığını ortaya koyar.

$$\text{Ortalama Vergi Oranı } t^a = t(Y)/Y = T/Y$$

$$\text{Marjinal Vergi Oranı } t^m = \Delta t(Y)/\Delta T/\Delta Y$$

Verginin niteliğine göre, iki oran arasındaki ilişki şöyledir:

Düz oranlı vergide : $t^a = t^m$

Azalan oranlı vergide : $t^a > t^m$

Artan oranlı vergide : $t^a < t^m$

Vergi (T), t^a ve t^m ' nin gelişimini belirleyen başlıca etkenler tarifede yer alan dilimler ve oranlardır. Dilimlerin mutlak rakam olarak büyüklükleri ve ayrıca birbirlerine oranla büyüklükleri vergi miktarını önemli ölçüde etkiler. Ayrıca, tarifede yer alan oranlar ve bunların artış hızı vergi ile gelir ilişkisini belirleyici yönde etkide bulunur. Söylenenleri en iyi kanıtlar nitelikte olmaları nedeni ile 1986 ve 1993 yılı gelir vergisi tarifeleri örnek olarak alınacaktır. Her iki tarifede de en düşük oran ve en yüksek oran (yani yükseklik farkı) aynıdır. Ancak, dilimler ve uzunlukları farklıdır. Önce, bu tarifelere ait ortalama ve marjinal oranlar bulunacak, sonra bu oranlardaki değişimler incelenecektir.

1986 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi

3.000.000 .-TL.		%25
6.000.000.-TL.'nin 3.milyonu	750.000TL.fazlası	%30
12.000.000.-TL.'nin 6 milyonu	1.650.000TL fazlası	%35
24.000.000.-TL.'nin 12.milyonu	3.750.000 TL fazlası	%40
48.000.000.-TL.'nin 24.Milyonu	8.550.000 TL fazlası	%45
48.000.000.-TL.'den fazlasının 48.Milyonu	19.350.000 TL, fazlası	%50

1993 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi

32.000.000.-TL'ye kadar		%25
64.000.000.-TL 32. Milyon TL'si	8.000.000 TL. fazlası	%30
128.000.000.-TL'nin 64.milyon TL'si	17.600.000TL.fazlası	%35
256.000.000.-TL'nin 128.milyon TL'si	40.000.000TL fazlası	%40
512.000.000.-TL'nin 256.milyonu TL'si	91.250.000TL.fazlası	%45
512.000.000.-TL'nin 512 milyon TL'si,	206.400.000TL.fazlası	%50

Tablo:2.1 incelendiğinde, ortalama vergi oranlarının sürekli yükseldiği görülmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken iki önemli durum söz konusudur. Birincisi, ortalama vergi oranlarındaki değişim düşük gelir düzeylerinde daha yüksek olmaktadır; (Örneğin,1986 yılı tarifesinde 21 milyondan 61 milyona çıkıldığında, ortalama vergi

%35'ten %42,3 'e yükselmekte, buna karşılık 480 milyondan 1.392 milyona çıktığında ortalama vergi oranı değişmemekte ve %49 dolayında sabit kalmaktadır). İkincisi, ortalama vergi oranındaki değişimin her dilim içinde bir düşüş gösterdiği anlaşılmaktadır. Bunun nedeni, bir dilim aşıldıktan sonra diğerine geçildiğinde yeni oranla eski oran arasındaki fark başlangıçta yüksek olmakta ve gelirin giderek büyüyen bir bölümü yeni orana tabii olduğundan, iki oran arasındaki fark azalmaktadır. Böylece, yeni bir dilime girildiğinde, ortalama vergi oranındaki değişim bir sıçrama göstermekte, daha sonra o dilimin sonuna kadar düşmesi söz konusu olmaktadır. Dolayısıyla en yüksek oranın uygulandığı en düşük gelir düzeyi yani minimax noktasının aşılmasından sonra (t^a) büyümeyi sürdürürken (Δt^a) sürekli olarak düşmektedir. Diğer bir deyişle, vergi yükü artışı yüksek gelirden daha yumuşak olmaktadır.

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

Tablo 2-1 Belirli Bir Gelir Artışının Ortalama Vergi Oranında Yarattığı Artış

Gelir	Vergi Tutarı		Ort. Vergi Oranı		Ort. Vergi Ora. Değişme		tm-ta (tm-ta)/(tm-ta)	
	1986	1992	1986	1992	1986	1992	1986	1992
8.000	2.350	2.000	.293	.25	-	-	.057	0
12.000	3.750	3.000	.312	.25	.019	-	.038	0
21.000	7.350	5.250	.35	.25	.038	-	.05	0
35.000	13.500	8.900	.385	.254	.35	.004	.065	.046
42.000	16.650	11.000	.396	.261	.011	.007	.054	.039
45.000	18.000	11.900	.40	.264	.004	.003	.05	.036
48.000	19.350	12.800	.403	.266	.003	.002	.047	.034
52.500	21.600	14.150	.411	.269	.008	.008	.089	.031
56.000	23.350	15.200	.416	.271	.005	.005	.084	.029
61.000	25.850	16.700	.423	.273	.007	.002	.077	.027
66.000	28.350	18.300	.429	.277	.006	.004	.071	.073

70.000	30.350	19.700	.433	.281	.004	.004	.067	.069
72.000	31.350	20.400	.435	.283	.002	.002	.065	.067
99.000	44.850	29.850	.453	.301	.018	.018	.047	.049
130.000	60.350	40.800	.464	.313	.011	.012	.036	.087
150.000	70.350	48.800	.469	.325	.005	.012	.031	.075
240.000	115.350	84.800	.480	.353	.011	.028	.02	.047
246.000	118.350	87.200	.481	.354	.001	.001	.019	.046
250.000	120.350	88.800	.481	.355	.0	.001	.019	.045
310.000	150.350	115.500	.485	.372	.004	.017	.015	.078
330.000	160.350	124.500	.485	.377	.0	.005	.015	.073
360.000	175.350	138.000	.487	.383	.002	.006	.013	.067
410.000	200.350	160.500	.488	.391	.001	.008	.012	.059
480.000	235.350	192.000	.490	.4	.002	.009	.010	.05
520.000	255.350	210.400	.491	.404	.001	.004	.009	.096
524.000	257.350	212.400	.491	.405	.0	.001	.009	.095
530.000	260.350	215.400	.491	.406	.0	.001	.009	.09
1.392.000	691.350	646.400	.495	.464	.004	.058	.005	.036

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

Kaynak: Şenatalar, Burhan, “Enflasyonun Gelir Vergisine Etkileri: Endeksleme”, 1978:84’den hareketle, tarafımızdan hesaplanmıştır.

Vergi ile gelir arasında Tablo:2.1’deki ilişkinin enflasyon açısından taşıdığı önem şöyle açıklanabilir; Nominal ya da reel gelir artışı durumunda tarifede değişiklik yapılmadığı sürece daha yüksek vergi oranlarına geçilecektir. Örneğin, 35 milyon tutarındaki bir gelirin %50 oranındaki enflasyona paralel olarak 52.500.000 TL’ye çıktığını varsayalım. Ortalama vergi oranı 1986 tarifesinde %38,5’dan, %41,1’e, 1992 yılı gelir vergisi tarifesinde de %25,4’ten, %26,9’a yükselmektedir. Benzer biçimde %114,3 dolayında bir fiyat artışı karşısında 21.000.000 TL. tutarındaki bir gelirin 45.000.000.- TL’ye yükselmesi durumunda 1986 yılı ortalama vergi oranı %35’den, %40’a yükselirken, 1992 yılı gelir vergisi tarifesinde, ortalama vergi oranı %25’ten %26,4’e yükselmektedir. Her iki durumda da (t^a) yükselmektedir. Fakat tarifelerin özelliklerine ve söz konusu gelir düzeyine göre bu yükseliş önemli ölçüde farklı olmaktadır.

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

dolayısıyla bu etki bile ortalama oranı yükseltecektir. Örneğin, gelirin 42.000.000.-TL'den 48.000.000.-TL'ye yükselmesi durumunda, 1986 tarifesine göre dilim değişikliği söz konusu olmamaktadır. Ancak, fiyat artışından önce gelirin sadece %42,8'i en üst dilim oranına (bu durumda %45) tabii iken, fiyat artışından sonra %50'si bu dilime girmektedir. Dolayısıyla, dilim değişikliği olmasa da vergi yükünde bir artış doğmaktadır. Dilim aşma söz konusu olunca, bu artış daha da büyümektedir. Ancak, (Δt^a) minimax noktasından sonra sürekli olarak düşmektedir. Böylece, ($t^m-t^a_o$) arasındaki fark ne kadar yüksek olursa Δt^a 'da o kadar yüksek olacaktır, denilebilir. ($t^m-t^a_o$)'nın düşük gelir düzeylerinde daha büyük olduğunu gelir yükseldikçe küçüldüğünü söyleyebiliriz. Böylece enflasyon nedeniyle gelir vergisi tarifesinin amacında bozulma ortaya çıkmaktadır.

2.2. Türkiye'de Enflasyon ve Gelir Vergisi Tarifesi Gelişim Süreci

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

Bu bölüm kapsamında çağdaş gelir vergisi sisteminin başlangıcı olan 1950 yılından 1995 yılına kadar gelir vergisi tarifelerinin enflasyon karşısında konumu incelenecektir. Gelir vergisi tarifelerinin incelenmesi, esas itibarıyla tarife sisteminin üç döneme ayrılabilceğini göstermektedir (Eyüpgiller,1993:74).

1.Dönem: Sabit tarifeler dönemi (1950-1980)

2.Dönem: Değişken vergi oranlı tarifeler dönemi (1981-1985)

3.Dönem: Değişken vergi dilimli tarifeler dönemi (1986'dan günümüze)

Bu tarife dönemlerinden her üçünde de “eğri tarife” yöntemleri uygulanmıştır. 1.dönemde (1950-1980) bu yöntemin “dilim usulü”, 1981’den itibaren “uç tarife” usulü benimsenmiştir.

2.2.1. Sabit Tarifeler Dönemi (1950-1980)

1950-1980 döneminde gelir vergisi tarifesindeki değişiklikler uzun dönem aralıklarıyla yapılabilmektedir. Fiyat artışlarının, dolayısıyla vergiye tabii gelirin ödeme gücünün büyük değişimler göstermediği bu dönemin 1950-1963 arasındaki kesitinde (tarifenin en üst dilimleri hariç) 15 yıl boyunca aynı vergi tarifesi uygulanmıştır.

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

2.2.1.1. 1950 Tarifesinin 1958’deki Durumu

Türk vergi sisteminde 1950 yılında uygulanmaya konulan ilk tarife 1958 yılına kadar ki sürede paranın alım gücü %134,20 dolayında azalma göstermesine rağmen, önemli değişikliklere gidilmeden korunmuştur.

1950 yılında 2000 TL. geliri olan yükümlünün aynı reel geliri koruyabilmek için 1958 ‘de 4684 TL. 100.000 TL geliri olan birinin ise 234.200 TL kazanması gerekmektedir.

1950’de 2000 TL. kazanan kişi %15 vergi öderken, 2000 TL’nin karşılığı olan aynı reel geliri 1958’de kazanan yükümlünün de aynı vergi oranını ödemesi gerektiği çıkarımı haklı bir düşüncedir. Ancak, 1950 yılındaki 2000 TL’nin 1958 yılındaki karşılığı 4684 TL. %15 üzerinden vergilendirilmemektedir. Bunun nedeni, gelirin şişmesiyle dilim atlamaının olmasıdır. Bu değer 1950 tarifesine göre dilimlere ayrılıp, oranları uygulandığında; (1.dilim 2.500 olduğuna göre)

$$4684 = 2500 + 2184 \text{ TL'dir.}$$

Ve tarifeye göre;

Vergi= (2000x%15)+(2184x%20) = 811.8 TL. olmaktadır.

Bu matrahın ortalama oranı ise, %17'dir.

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

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

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

Tablo 2-2 1950 Gelir Vergisi Tarifesinin 1958'deki Durumu ile İlgili Hesaplama Tablosu
(1950=100, 1958= 234,20)

Dilim	Oran %	1958 toplam MMatrah	Toplam Vergi	Dilim Vergisi	1958 deki İdeal Dilim Vergisi	İdeal Vergi Toplamı	1958 Dilim Vergi Oranı %	Topl. Vergi Oranı %	1950 Toplam Vergi Oranı %	Toplam Vergi Oranı Artışı %	Dilim Artış Oranı %
2.500	15	5.855	5.855	1.046-	878	878	18	18	15	20	20
5.000	20	11.710	17.565	3.897-	2.342	3.22	21	22	18.33	20.02	5
10.000	25	23.420	40.985	11.094.75	5.855	9.075	24	27	22.14	21.95	-0.96
20.000	30	46.840	87.825	29.521.75	14.052	23.127	28	34	26.33	29.13	-0.93
20.000	35	46.840	134.665	47.132.75	16.394	39.521	28	35	29.34	19.29	-0.80
20.000	40	46.840	181.505	63.526.75	18.736	58.257	28	35	32.09	9.07	-0.70
22.500	45	52.695	234.200	81.970	27.712	85.969	29	35	35	0	-0.65
100.000	35	234.200	468.400	163.940	81.970	167.939	35	35	35	0	0

Kaynak: Tekin,F., Artan Oranlılık ve Türk Gelir Vergisindeki Uygulaması,1978:140

Buna göre, 1950 yılı gelir vergisi tarifesinin 1958 'deki durumu, tarifedeki oranlar ile hesaplama yoluyla bulunan reel oranların karşılaştırılması ile ortaya konulabilir. Bunun için, tablo 2.2 'den ve 1., 2., ve 8. sütunları alınarak oran karşılaştırması yapılabilir.

Tablo 2.2.a
Nominal Vergi Oranı-Reel Vergi Oranı Karşılaştırması

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

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

Enflasyon, düşük ve orta gelirli ailelerin gelir vergisi yüklerini önemli ölçüde artırmıştır. Bu gelir sahipleri 1950 'den bu yana reel gelirlerinde veya satın alma güçlerinde hiçbir değişiklik olmasa dahi nominal gelirleri artırdığından dolayı fazla vergilendirilmektedir. Örneğin, 1958 'de yılda 40.985 TL kazanan bir aile (1950'deki 17.500 TL'nin karşılığı) bu gelir üzerinden 1950 'de %22,14 oranında vergi öderken, 1958 'de %27 oranında vergi ödemektedir. Buna karşılık, yüksek gelirli ailelerin vergilerinde çok önemli artışlar olmamıştır. Bunun nedenini vergi tarifesinde aramak gerekir. Tarifenin ilk dilimleri küçük dilimlerdir. Bu yüzden enflasyon dolayısıyla şişen gelirler sonucu üst dilimlere geçilmiştir. 2.2 no'lu Tablo'nun 11. sütununda 1950 yılındaki duruma göre, toplam vergi oranlarındaki artışları gösterilmiştir.

2.2.1.2. 1950 Yılı Gelir Vergisi Tarifesinin 1963 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi İle Karşılaştırılması

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

28.02.1963 tarihinde kabul edilen yeni tarife, 1962 yılı gelirine uygulanmak üzere oluşturulan tarifeden esinlenerek yapılmıştır. Bu tarifede en düşük vergi oranı %10, en düşük gelir dilimi 2.500 TL. ve yedinci dilimde vergi oranı %70, gelir dilimi 217.500 TL. olarak saptanmıştır. Vergi oranları 10'ar puanlık yükselişler göstermektedir. 500.000 TL'yi aşan gelirden %60 oranına göre vergi alınması öngörülmüştür (Şafak,1988:44).

1963 yılında kabul edilen tarifede ise gelir dilimlerinin sayısı artırılmış ve en yüksek dilim 500.000.-TL'den 1.000.000 TL 'ye çıkarılmıştır.

Gelir Vergisi uygulamasında, 1950 'deki tarifeyi 1963 yılında ifade etmek için dilimleri değer kaybını gösteren endeksle çarpmak gerekmektedir. Aşağıdaki tabloda düzeltilmiş 1950 tarifesi 1963 tarifesi ile karşılaştırılmaktadır.

Tablo 2-3 1963 Değerlerine Göre 1950 ve 1963 Gelir Vergisi Tarifelerinin Karşılaştırılması
1950=100; 1963=300 (yaklaşık değer)

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

Kaynak: Tekin,F., Artan Oranlılık ve Türk Gelir Vergisindeki

Uygulaması,1978:143'den alınmıştır.

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

Bu iki tarifede dilimler ve oranlar farklı olduğundan karşılaştırma yapmak için belirli bir geliri ele alıp her iki tarifeye göre vergilendirmek gerekmektedir. Örneğin, 84.500.-TL. her iki tarifeye göre vergilendirildiğinde; 1950 tarifesine göre 84.500.TL'nin vergisi 29.375 .-TL ortalama vergi oranı %33'tür. 1963 tarifesine göre 84.500.-TL'nin vergisi 29.373.-TL, ortalama vergi oranı ise %34,4 'tür. 1963 yılı tarifesi, 1950 yılı tarifesinin enflasyon artışına göre yeniden düzenlenmiş yapısına göre de ağırdır. Yani, 1950 tarifesi baz alınıp 1963 yılında enflasyon artışı kadar iyileştirilmesi yoluna gidilmemiştir. Böylece, yeni getirilen tarife mükellef açısından enflasyonun yükünü hafifletici olamamaktadır. Gelirdeki şişme nedeniyle daha üst dilimlere kayması vergi tarifesinin amaca ters düşerek ağırlaşmasının en önemli nedeni olmuştur. Ayrıca, her iki tarifede de ilk dilimin 2.500 TL'den başlatılması yerinde olmamıştır (Tekin, 1978;143).

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

2.2.1.3. 1963 Yılı Gelir Vergisi Tarifesinin 1980 Yılındaki Durumu

1963 yılında 202 Sayılı Kanun'la kabul edilen vergi tarifesi, 1980 yılına kadar değiştirilmeden, 18 yıl boyunca uygulanmıştır. Bu dönem içinde tarife dilimlerinin nominal olarak aynı kalması gerçek olarak sürekli bir düşme anlamını taşımaktadır. Aşağıdaki Tablo 2.4 de tarifenin dilim sınırları kümülatif tutarlar olarak ifade edilmekte ve bu sınırların 1980 yılında 1963 fiyatlarıyla düştükleri gerçek düzey gösterilmektedir. Şekil 2.1'de ise tarife dilimlerinin gerçek tutarlarının 1963-1980 yılları arasındaki daralması görülmektedir. Ayrıca, gerek çalışmanın sonundaki Tablo 2.5'te, gerekse Şekil 2.1 'de tarife sınırlarının gerçek değerinin yıllar içinde düşüşü ayrıntılı bir biçimde verilmektedir.

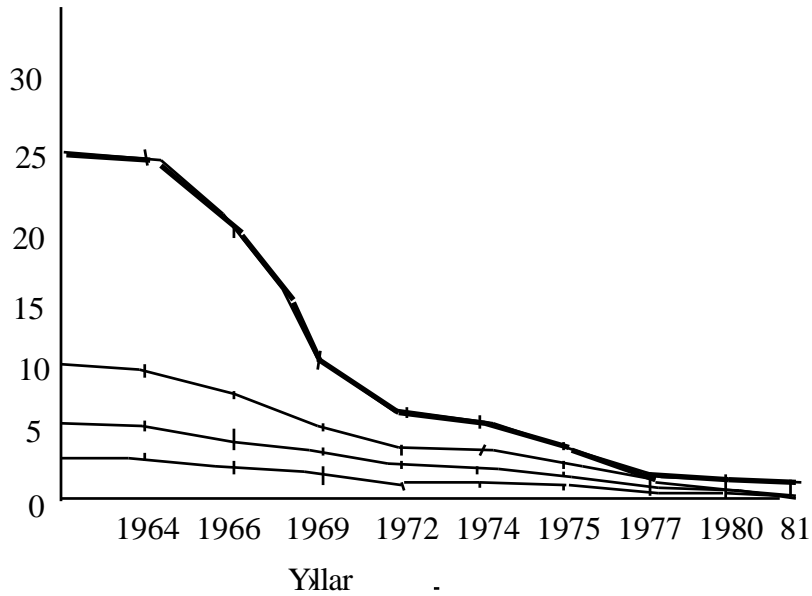
Tablo 2-4 Tarife Dilimlerinin Daralması

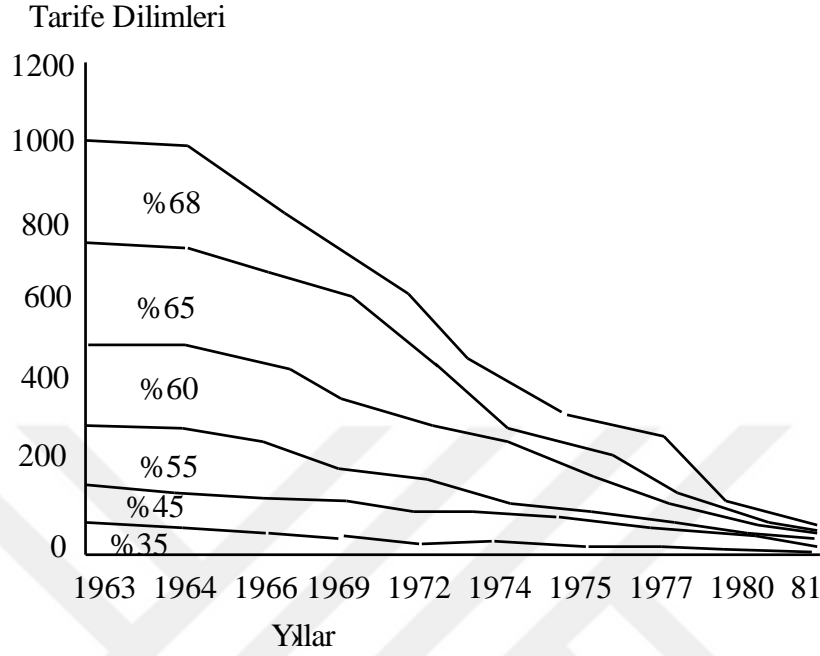
Dilimler	Oranlar	Toplam Matrah	1980' de Toplam Matrahın 1963 Fiyatları ile değeri	1980' de matrahın fiyat Endeksine göre Düz.Değ.	Fiyat Endeksine göre Düzenlenmiş Tarife Dilimi
2.500	10	2.500	98	63.775	63.775
2.500	15	5.000	196	127.550	63.775
5.000	20	10.000	392	255.100	127.550
15.000	25	25.000	980	637.750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

Kaynak: Şenatarlar, Burhan., Enflasyonun Gelir Vergisine Etkileri ve İndeksleme, 1978:238'den gidilerek tarafımızdan hesaplanmıştır.

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

Grafik 2-1 : Tarife Dilimlerinin Daralması (1963-1981)





Tablo 2-5 Tarife Dilimlerinin Daralması- Kümülatif Dilim Sınırlarının 1963 Fiyatlarıyla Tutarı (TL).

11963	11964	11966	11969	11972	11974	11975	11977	11979	11980
22.500	22.470	22.180	11.882	11.254	8802	7728	5508	2203	998
55.000	44.941	44.359	33.663	22.509	11.604	11.457	11.016	4406	1196
110.000	99.881	88.718	77.326	55.018	33.207	22.814	22.032	8812	3392
225.000	224.704	221.796	118.315	112.544	88.018	77.284	55.080	22.031	9980
555.000	554.348	447.951	440.293	227.597	117.640	116.026	111.177	44.468	22.156
1115.000	1113.637	1100.262	884.249	557.702	336.883	333.508	223.369	99.342	44.508
2265.000	2261.858	2231.037	1194.139	1132.965	884.990	777.214	553.851	221.527	110.388
4490.000	4484.189	4427.201	3358.974	2245.861	1157.152	1142.724	999.573	339.805	119.208
7715.000	7706.522	6623.365	5523.810	3358.736	2229.314	2208.333	1145.296	558.083	228.028
11.000.000	9988.142	8871.840	7732.601	5501.756	3320.718	2291.375	2203.211	881.235	339.202

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

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

Örneğin, en üst dilim oranının (%68) 1963 fiyatlarıyla başlangıç sınırı 715.000, 1977 'de 145.296, 1980'de 28.028'dur.

Şekil 2.1 yardımıyla ayrıca 1963 fiyatlarıyla belirli gelir düzeylerinin değişik yıllarda tabii olduğu dilim oranlarını da görmek mümkündür. Örneğin, 1963 fiyatlarıyla 5.000 TL gelir düzeyi için, 1963'te %10 ve %15 dilim oranları uygulanırken, aynı gelir düzeyinin 1975'de tabii olduğu en üst dilim oranı %25'e çıkmaktadır.

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

Aynı örneği, 55.000 TL'lik gelir düzeyi için de verebilmek mümkündür. 1963 fiyatlarıyla 55.000 TL gelir düzeyi için 1963'te söz konusu en yüksek dilim oranı %35 iken, 1974'te aynı gelir düzeyinin yaklaşık olarak yarısının %55 dilim oranına tabii olduğu, 1981'de ise, aynı gerçek gelir düzeyinin yaklaşık %62,7'inin %68 dilim oranına, yaklaşık olarak %12'lik bir bölümünün de %65 dilim oranına, tabii olduğu görülmektedir.

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

1963 yılında uygulanmaya başlanan tarifenin sosyal adaleti sağlama ve ekonomik etkileri bakımından daha yapıcı bir tarife meydana getirme amacına yönelik oluşturulmasına rağmen, 1950'de kabul edilenden daha ağır bir tarife haline getirilmiştir. Bunun en önemli nedeni ise, enflasyonun vergi tarifesinde meydana getirdiği bozulmanın tam olarak anlaşılabilmesi ve bundan dolayı alınacak tedbirlerin isabetle tespit edilmemiş olmasında gösterilmiştir. 1963 tarifesinin ilk diliminin tekrar 2.500 TL. ile başlatılmış olması yanlış politikanın bir sonucudur. (Tekin,1978:144). 10.000 TL'yi oluşturan ilk üç dilimde oranlar %5 gibi küçük artışlar göstermekle beraber, ilk dilimin fazla dar tutulması,

vergi oranının 5.000 TL'lik üçüncü diliminde birdenbire %20 gibi yüksek bir düzeye çıkmasına neden olmaktadır. Bu durumda ilk 10.000 TL'ye uygulanan ortalama oran %16.25'dir. Tarifenin 4., 5., ve 6. sırasındaki 15.000, 30.000 ve 60.000 TL'lik dilimlere ise %10'luk artış gösteren %25, %35, %45 gibi yüksek oranlar uygulanmaktadır. Tarife, bu şekli ile düşük gelirli yükümlülerin sosyal adalet ve ödeme gücü ilkelerine aykırı olarak ağır bir şekilde vergilendirilmesine neden olmaktadır (Nemli,1979:182).

Fiyat artışlarının gelir azalışları etkisini ortadan kaldırmak için en düşük gelir dilimini 2.500 TL'den 1980 yılında 63.775 TL'ye yükseltmek gerekmiştir. 1963 yılı tarifesi uygulandığında ise, 63.775 lira %10 değil, %31 oranında vergiye tabii olacaktır. 1980 yılında %60 oranında vergiye tabii tutulan 1.000.000.-TL'nin 1963 yılına göre değeri ise 39.200 TL'dir. Bu durum vergi yükünün orta ve düşük gelirli kesimlerde ne kadar ağırlaştığını göstermektedir. 1963 yılı 100 olarak kabul edildiğinde, TEFE, 1980 yılı sonunda 2550,6'ya yükseltilmiş, paranın satın alma gücünde önemli aşınmalar olduğu görülmüştür. Buna rağmen, tarifede değişikliğe gidilmemesi, gelir sahiplerinin ödemeleri gerekenden daha çok vergi ödemelerine neden olmuştur.

Sonuç olarak, yüksek enflasyonun hâkim olduğu dönemlerde, hükümetlerin enflasyonla mücadele adı altında daraltıcı politikalar uyguluyormuş gibi yaparak, enflasyonu bir vergi gibi kullandığı söylenebilir.

2.2.2. Değişken Oranlı Vergi Tarife Dönemi (1981-1985)

Türkiye'de enflasyon nedeniyle gelir vergisi tarifelerinde görünen aşınmayı gidermek amacıyla sürekli ayarlama yapılmaktadır. Gelir vergisi tarifelerimizde yapılan ayarlamalar 1981-1985 dönemlerinde vergi oranlarının sürekli aşağı çekilmesi ancak dilim tutarının aynı tutulması biçiminde yapılarak vergi yükünün azaltılmasına çalışılmıştır. Buna rağmen, bu dönemin başlangıcı olan 1981 yılı tarifesi, 1963-1980 döneminde kullanılan tarife ile karşılaştırıldığında önemli bir değişikliğe gidildiği görülecektir. 1963-1980 yılı tarifesinin en üst gelir dilimi olan 1.000.000.-TL sınırı, 1981 'de en düşük gelir dilimi olarak benimsenmiş, en üst dilim ise 25 katına yükseltilerek bu dilime uygulanan ortalama vergi oranı %60 'dan %66'ya yükseltilmiştir. Yani bu dilim üzerinde enflasyonun etkisi

tamamen giderilmiştir. Ancak, 1981 gelir vergisi tarifesi ilk dilime uyguladığı vergi oranı bakımından yüksek bir orandan başlatılmıştır. 1985 yılına kadar ise en düşük dilimin vergi oranı %40 ‘tan %25 ‘e, en üst dilimin vergi oranı ise %66 ‘dan %55 ‘e indirilmiştir (Tablo 2.6).

Tablo 2-6 2.Dönem Gelir Vergisi Tarifeleri Ortalama Vergi Oranları

1981-1985 Vergi Dilimleri	Ortalama Vergi Oranları	Ortalama Vergi Oranları	Ortalama Vergi Oranları	Ortalama Vergi Oranları	Ortalama Vergi Oranları
	1981	1982	1983	1984	1985
1.000.000	40	39	36	30	25
3.000.000	43.33	42.33	39.33	33.33	28.33
5.000.000	46	45	43.2	37.0	32.0
10.000.000	53	52	51.1	45.1	40.0
15.000.000	58.6	57.6	57.6	51.6	46.06
25.000.000	65.0	64.0	63.84	57.84	52.84
25.000.000 üstü	66	65	65	60	55

Kaynak: DİE Fiyat Endeksleri, Ekonomik ve Sosyal Göstergeler(1950-1992) kullanılarak tarafımızdan hesaplanmıştır.

1981-1985 dönemi boyunca enflasyon oranının sürekli artış göstermesine rağmen, vergi dilimleri değiştirilmeden, vergi oranlarında sürekli düşüş yaratılarak vergi yükünün hafifletilmeye çalışıldığı görülmektedir. Örneğin, nominal olarak saptanan 9.000.000.-TL’lik bir matrah üzerinden 5 yıllık dönem boyunca hesaplanan vergi oranları sırasıyla %46, %45, %43,20, %37,20, %32,20 olmaktadır. Ayrıca, aşağıdaki Tablo 2.7 incelendiğinde, 1981 yılı baz alınarak ortalama vergi azalış oranları hesaplandığında, en yüksek azalışların ilk dilimlerde olduğu, dilim büyüklüğü arttıkça ortalama vergi azalış oranlarının düştüğü görülmektedir.

Tablo 2-7 Ortalama Vergi Oranı % Değişimleri

1981	1982	1983	1984	1985
-	2.5	10	25	37.5
-	2.3	9.23	23.1	34.6
-	2.3	6,08	19.1	30
-	1.9	3.6	15	24.3
-	1.7	2.7	13	21.4
-	1.5	2.08	11	19
-	1.5	1.5	9.1	17

Örneğin,1982 yılı ortalama vergi oranındaki 1981 yılına göre ortaya çıkan değişme, 1.000.000.-TL. gelir için %2,5 olurken, 59.000.000.-TL. toplam gelir için %1,5 ‘e kadar

azalmaktadır. 1983 yılında gerçekleşen rakamlar ise dikkat çekicidir. Aynı toplam gelir üzerinde %10 ‘dan %1,5 ‘e düşmektedir. Aynı azalma diğer yıl dilimlerinde de görülmektedir. Ancak, en alt ile en üst dilim arasındaki fark da giderek azalmaktadır. Bu azalma yine 1981 yılı baz alınarak hesaplandığında 1982 yılı hariç, sırasıyla 0.85, 0.64 ve 0.55 olmaktadır.

Ayrıca, 1981 baz yılı olmak üzere hesaplanan enflasyon artış oranları ile vergi miktarındaki azalma oranları karşılaştırıldığında ise, vergilerdeki azalmanın en düşük olduğu görülmektedir. Örneğin, 1981 yılı baz alınmak üzere, 1984 yılında enflasyon %149 oranında artış gösterirken, 1.000.000.-TL geliri için ortalama vergi oranı %25, 4.000.000.-TL geliri için %23,1, 9.000.000.-TL. geliri için %19,1, ve 19.000.000.-TL geliri için %15 gibi oranlarda azaltılmıştır. Enflasyon artış oranı beş yıl süresince ve her dilim için hesaplanan ortalama vergi azalış oranının üstünde gerçekleşmiştir. Aynı şekilde, 1983 yılı enflasyon artış oranı (1981 yılına göre) %66 civarında hesaplanırken (Tablo:2.6), her bir dilim üzerinde ortalama vergi azalış oranı (1981 yılına göre) sırasıyla, %10, %9.23, %6.08, ve %3,6 gibi sağlanmıştır.

1982 ve sonraki yıllar gelirine ait vergilerin hesaplanmasında esas alınan tarifelerin fiyat artışlarının etkisinin giderilmiş hali sadece gelir dilimleri itibariyle aşağıdaki tablo 2.8 ‘de gösterilmiştir.

Tablo 2.8 ‘de görüleceği üzere, 1981 yılında uygulanan tarifelerin 1985 yılı gelirine (enflasyonun etkisi giderilerek) uygulanması için en düşük gelir diliminin 3.400.000.TL, en yüksek gelir diliminin 85.000.000.-TL olması gerekirdi.

Tablo 2-8 1981 Yılı Tarifesi Gelir Dilimleri ve 1982-1985 Yıllarındaki Değeri*

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

Kaynak: Şafak,M.,”Gelir Vergisi Tarifesi ve Türkiye’de Uygulaması”, Vergi Dünyası, Sayı 87, Kasım 1988:55.

*1980 yılı TEFE endeksi=100 olarak alınmıştır. Fiyat artışları zincirleme olarak hesaplanmıştır.

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

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

2.2.3. Değişken Vergi Dilimli Tarife Dönemi (1986-1995)

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

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

Tablo 2-9 1986-1993 Gelir Vergisi Tarifeleri (Milyon TL)

Vergi Oranı	1986-87 Gelir Dilimi	1988 Gelir Dilimi	1989 Gelir Dilimi	1990 Gelir Dilimi	1992 Gelir Dilimi	1993 Gelir Dilimi
25	0-3	0-5	0-6	0-8	0-20	0-32
30	3-6	5-10	6-12	8-16	20-40	32-64
35	6-12	10-20	12-24	16-32	40-80	64-128
40	12-24	20-40	24-48	32-64	80-160	128-256
45	24-48	40-80	48-96	64-128	160-320	256-512
50	48 Mil.Fazlası	80 Mil. Fazlası	96 Mil.Fazla	128 den fazla	320'den fazla	512'den fazlası

Kaynak: Türk Gelir Vergisi Kanunları’ndan tarafımızdan derlenmiştir.

3. dönem gelir vergisi tarifelerinin gelir dilimlerinden yıllar itibariyle yapılan değişikliklerin ancak 1990'dan itibaren enflasyona paralel bir seyir gösterdiği söylenebilir. 1986'da TEFE %29,6 gibi bir artış kaydederken, vergi tarifesi 1987 yılı için herhangi bir değişikliğe tabii tutulmamıştır. 1987 'de TEFE'nin %32 artışı göz önüne alınarak 1988 yılı için gelir dilimleri %66,7 artırılmıştır. Böylece, tarifenin 1986'daki yapısı (sadece %3 erozyonla) korunmuştur. Ancak, 1988 'de TEFE %70,5 arttığı halde, gelir dilimleri sadece %20 artırılınca, enflasyona paralellik kaybolmuş, reel vergi dilimleri ile vergi oranları arasındaki ilişki bozulmuştur. 1989 'da TEFE'deki %63,9'luk artışa karşılık %33,3 dilim artışı sağlanmaktadır. Böylece vergi tarifesinin dilimleri 1986'ya nazaran %44 oranında erozyona uğramıştır. Vergi dilimi erozyonu, aynı yılın enflasyon artışına göre hesaplanmış olması gereken -vergi dilimi ile enflasyon artışını gidermeyen vergi tarifeleri arasındaki farkın, olması gereken vergi dilimine bölünmesi ile hesaplanmaktadır (Eyüpgiller,1993:79).

Tablo 2-10 TEFE ve Gelir Vergisi Tarifeleri (1986-1994)

Yıllar	TEFE Artışı(%)	GV En düşük Dilimi	Artış oranı (%)	Olması gereken vergi dilimi	Vergi dilimi erozyonu (%)
1986	29.60	3.000			
1987	32.00	3.000	0.00.	3.888	23
1988	70.50	5.000	66.67	5.132	3
1989	63.93	6.000	20.00	8.750	31
1990	52.30	8.000	33.33	14.344	44
1991	55.40	12.000	50.00	21.848	45
1992	62.10	20.000	66.67	33.945	41
1993	58.30	32.000	60.00	55.018	42
1994	120.60	75.000	134.40	87.003	14

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

1990 yılından itibaren ise her iki birimdeki artışın birbirine paralelliği korunmuş, hatta 1992 yılından sonra-1992'de enflasyon %62,10 artış gösterirken, tarife dilim artış oranı %66,67, 1993'de enflasyon %58,3 artış gösterirken, tarife dilim artış oranı %60 şeklinde gerçekleşerek- vergi dilimleri enflasyon artışının üstünde oranlarda artırılmıştır (Tablo:2.10). 1986'daki reel vergi oranlarının muhafaza edilebilmesi için 1994 yılı gelir vergisi tarifesinin en düşük diliminin 87.093.-TL olması gerekmektedir. Bu artışın ise, yapılan ayarlamalar sonucu sağlanamadığı görülmektedir. Türk Gelir Vergisi tarifesi 1980

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

Tablo 2-11 1981-1985 Yılları Arasında Gelir Vergisi Tahsilatının GSMH’ ya Göre Esneklikleri

Yıllar	GSMH*	Artış	G.V.Tahsilatı	Artış %	Esneklik
1981	6.553.6	47.76	574.2	47.95	1.00
1982	8.735.0	33.29	706.5	23.04	0.69
1983	11.551.9	32.25	879.6	24.5	0.76
1984	18.374.8	59.06	1.069.2	21.55	0.36
1985	27.796.8	51.28	1.323.7	23.80	0.46

* Alıcı Fiyatlarıyla

Kaynak: Vergi İstatistikleri Yıllığı (1982-1991) Haziran,1992:8

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

Tablo 2-12 - 1986-1993 Yılları Arasındaki Gelir Vergisi Tahsilatının GSMH’ya Göre Esneklikleri (Milyar TL.)

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

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

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

2.3. Enflasyonun Vergi Gelirlerine Etkisi

Enflasyon vergi gelirlerini tarifeler, istisna ve muafiyet hükümleri ile ticari kazançların vergilendirilmesinde mükellefiyet biçimleri bakımından etkilemektedir.

2.3.1. Enflasyonun Vergi Tarifelerine Etkisi

Enflasyon dönemlerinde, vergi tarifesindeki artan oranlılık nedeniyle vergi hasılatı, vergi matrahından daha hızlı artmakta ve özellikle düşük gelirli yükümlülerin tüketimlerini artırmalarına engel olarak, toplam talebin düşmesine neden olmaktadır. "Fiyat artışları, vergi matrahının kendisine paralel bir şekilde yükselmesine neden olur" (Pamak,1978:140). Fakat, enflasyon nedeniyle matrahta görünen bu artış nominal artıştır ve vergi tarifesinin yapısını bozucu etkiler yaratabilmektedir. Tablo 2.13 incelendiğinde, enflasyon dolayısıyla matrahta meydana gelen nominal artışın vergileri artan bir şekilde etkilediği ve düşük gelirli aleyhine bir durum ortaya çıktığı görülmektedir.

Tablo 2-13 Enflasyon Kaynaklı Matrahtaki Artışın Ortalama Vergi Oranlarını Artırması

MATRAH (TL)		VERGİ (TL)			ORAN		
1987	1994	(1987 G.V.Oranı.ile)			1987 Ort. (%)	1994 Ort. (%)	1994 G.V Ort. V.O. (%)
		1987	1994	1994 G.V.Oran ile			
5.000.000	187.350.000	1.250.000	85.925.000	54.322.500	25	45.8	28.9
12.000.000	449.640.000	3.350.000	217.070.000	153.606.000	27.9	48.2	34.1
20.000.000	749.400.000	6.050.000	366.950.000	280.980.000	30.2	48.9	37.4
35.000.000	1.311.450.000	12.250.000	647.975.000	539.475.000	35	49.4	41.1
60.000.000	2.248.200.000	23.250.000	1.116.350.000	955.440.000	38.7	49.6	42.4
80.000.000	2.997.600.000	32.250.000	1.491.050.000	1.412.430.000	40.3	49.7	47.1
94.000.000	3.522.180.000	39.250.000	1.753.340.000	1.700.949.000	41.7	49.7	48.2
104.000.000	3.896.880.000	44.250.000	1.940.690.000	1.907.034.000	42.5	49.8	48.9
110.000.000	4.121.700.000	47.250.000	2.053.100.000	2.030.685.000	42.9	49.8	49.2

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

Örneğimizde rastgele 1987 yılı baz olarak alınmış ve 1994 yılı fiyat endeksi %3647 olarak hesaplanmıştır (Üç Aylık Bülten, TCMB, TEFE). Vergi oranlarının değişmediği ve aynı oranların 1994 yılı matrahları içinde söz konusu olduğu varsayımından hareket edildiğinde görülmektedir ki, vergi artışları, bu artışlara neden olan nominal gelir artışlarından çok daha yüksek olmaktadır. 1987 yılında 5.000.000.-TL değerinde olan matrah, %3647 TEFE artışı ile 1994 yılında 187.350.000.-'ye yükselmekte iken, vergi miktarı 1987 yılına göre %6774'lük bir artış göstererek 85.925.000.-TL 'ye yükselmektedir. Diğer dilimler için ödenen vergi miktarı artışı ise sırasıyla %6379, %5965, %5189, %4701, %4523, %4367, %4286, %4245 olmakta ve %3647 nispetinde artış gösteren TEFE değerinden daha büyük olmaktadır.

Artan oranlılık müessesesinin enflasyon karşısında dayanıklılığı sağlanmadığı sürece, vergi yükü ağırlığı sürekli bir şekilde artma göstermektedir. Bununla birlikte, vergi artış oranları yüksek gelir dilimlerine doğru azalan bir seyir takip etmektedir. Daha yüksek gelirliiler üzerinde enflasyon kaynaklı vergi yükü artışları, gelir yükseldikçe azalmakta ve bir noktadan sonra sabit %50 rakamına eşit bir hale gelmektedir. 2 milyar TL'nin üzerinde gelir elde edenlerin vergi nedeniyle katlandıkları fedakârlık önemini yitirir bir hal almaktadır. Kısaca, bu miktardan sonra kazanç sağlayanlar için enflasyon reel hiçbir yük getirmemektedir. Örneğimizde 1994 yılı gelirleri için yapılan ayarlama sonucu elde edilen vergi miktarı da hesaplanmıştır (5. sütun). Bu rakamlar incelendiğinde görülmektedir ki, oran ayarlamasının yapılmadığı rakamlar ile ayarlama sonucu elde edilen rakamlar arasında mükellef lehine bir durum söz konusudur. Yani, fiyat artışları nedeniyle nominal olarak artan gelirleri üzerinden daha az vergi ödemek durumundadırlar (8.Sütun).

Durumu bir örnek yardımıyla açıklayacak olursak;

1987 yılında 5 milyon olan matrah, 1994 yılı itibariyle enflasyona paralel bir biçimde artış göstererek 187.350.000 -TL'ye yükselmektedir. 1994 yılı için vergi tarifesi ayarlamasına gidilmediği varsayımından hareketle, mükellefin ödeyeceği vergi tutarının

85.925.000.-TL olduğu görülmektedir. Enflasyonun ödeme gücünde yarattığı zayıflığı gidermek gerek ekonomik ve sosyal gerekse mali açıdan mükelleflere yüklediği sorunu hafifletmek ve vergi sistemini sağlıklı bir yapıya kavuşturmak amacıyla hükümetin vergi dilim ve oranlarında yaptığı değişikliği hesaba katarak işlem yapıldığında ise, vergi borcunun %36.78 oranında azaldığı görülmektedir. Aynı şekilde, ayarlamaların yapılmadığı, yani 1987 yılı oran ve dilimlerinin kullanıldığı varsayımı ile hareket edildiğinde, mükellefin örneğin, 449.640.000.-TL üzerinden 217.070.000.-TL vergi ödemesi gerekirken, 1994 düzeltmeleri ile bu borç 153.606.000.-TL 'ye düşmekte, yani mükellef %29,24 oranında daha az vergi ödeme avantajına sahip olmaktadır. Aksi halde, daha çok vergi ödemek zorunda kalan yükümlünün satın alma gücü, iyice zayıflayacaktır. Görülmektedir ki, vergi dilim ve oranlarında yapılan düzenlemeler ile fiyat artışlarının ekonomi üzerinde neden olduğu olumsuzluklar giderilebilmektedir.

1994 yılı verileri için Tablo 2.13 den çıkaracağımız bir başka sonuç ise, 1987 yılı ile 1994 yıllarında uygulanan oranlar sonucunda bulunan vergi miktarlarında meydana gelen artışın, yine söz konusu yıllar arasında gelirden meydana gelen artıştan daha fazla olmasıdır.

Gelirlerde %3647'lik bir artış söz konusu iken, örneğin, 1987 yılında 1.250.000.-TL.'lik vergi 1994 yılında gelir artışından daha hızlı artarak (%4246) 54.322.500.-TL olmaktadır. Aynı şekilde sırasıyla bu artışlar %4485, %4544, %4304, %4009 olmaktadır. Yani, elde edilen gelir tutarı yükseldikçe, yükümlünün ödeyeceği vergi de azalma göstermekte, fiyat artışları sonucunda artan oranlılık sistemi sabit oranlılığa dönüşmektedir. Örneğimizde bu oran %48 'de sabitleşmektedir.

2.3.2. Enflasyonun İstisna ve Muafiyet Hükümlerine Etkisi

Gelir Vergisi Kanunu'nda birçok muafiyet ve istisna hükümleri yer almaktadır. İstisna ve muafiyet sınırlarının geniş tutulması şüphesiz vergi matrahının ve dolayısıyla vergileme kaynaklarının aşınmasına yol açar. İstisna ve muafiyetler, uygulamada vergi adaletini sağlama, iktisadi teşvik yaratma, vergi idaresinin yüklendiği maliyetleri azaltma, siyasi baskı gruplarına yarar sağlayıp oy kazanma gerekçelerine dayanılarak konulmaktadır. Gelir vergisinin çeşitli istisna ve muaflik hükümleri belli sayısal değerler olarak

saptandığından, enflasyon dönemlerinin fiyat artışları etkisiyle reel değerlerini kaybetmektedirler. Bu nedenle enflasyonun yukarıda sayılan olguların gerekçelerinde meydana getirdiği sapmaları tespit etmek gerekmektedir. Ayrıca, gelir vergisi kanununda yer alan çeşitli muafiyet ve istisna hükümleri ve bunların fiyat hareketleri ile olan ilişkileri de ele alınmalıdır. Türk Gelir Vergisi Sistemi'nde yer alan bazı muafiyet ve istisnalar ise şöyle sıralanabilir (GVK. İlgili Maddeler).

- Küçük Çiftçi Muaflığı,
- Yatırım İndirimi,
- Gayrimenkul Sermaye İratlarında İstisna,
- Mükellefiyet Biçimleri,
- Özel İndirim,
- Göçmen, Mülteci ve Yerleştirilen Muaflığı.

2.3.2.1. Küçük Çiftçi Muaflığı

Gelir Vergisi Kanunu Md. 11-12 'de belirtilen şartları taşıyan çiftçiler küçük çiftçi sayılıp, bunlar elde ettikleri gelirler dolayısıyla beyanname vermezler (Şenyüz-Özel,1993:110). Bu şartlardan özellikle konumuzla ilgili olanı “Gayrisafi satış tutarı” limitidir. Zirai mahsullerin bir takvim yılı içindeki gayrisafi satış bedelleri tutarının 200.000.000 (94/6300 S.B.K.K.) TL'yi aşmaması” biçiminde ifade edilen bu şartın, ihlali durumunda mükellefin küçük çiftçi sayılması söz konusu olmayacaktır. Tarım kazançlarında küçük çiftçi muaflığı sınırlarının oldukça geniş tutulduğu görülmektedir. Ayrıca, enflasyonun neden olduğu reel değer kaybının tekrar kazandırılması nedeniyle sürekli tutar artışına gidilmiştir. Son yıllarda yapılan ayarlamaları görmek bakımından ise, 1990 yılı baz yıl alınarak aşağıdaki Tablo 2.14 tarafımızdan oluşturulmuştur.

Tablo 2-14 Yıllar İtibariyle Küçük Çiftçi Muaflığı Tutarının Deflate Değeri

YILLAR	Çiftçi Muaflık Tutarı	Artış Oranı %	Enf. Ora. Düzel. Bir önceki yıl Tutarl.	Enfl Artış Oranı %
1990	25.000.000	-	-	-
1991	40.000.000	60	38.840.000	55.36
1992	60.000.000	140	62.955.000	151.82
1993	100.000.000	300	99.717.500	298.87
1994	200.000.000	700	220.047.500	780.19

Kaynak: DİE. TEFEE'ne dayanarak tarafımızdan hesaplanmıştır.

Tablo:2.14 'de görüldüğü gibi, 1990 yılında 25 milyon olarak saptanan küçük çiftçi sınırının %55.36 oranında enflasyon artışı ile 1991 'deki değeri 38.840.000.-TL.'dir. Bakanlar Kurulu Kararı ile 1991 yılı çiftçi muaflığı sınırı 40 milyon olarak kabul edilmiş, böylece, enflasyon oranının üstünde bir artışla muaflık limiti değeri korunmuştur. Bu durum, 1993 yılı içinde söz konusu olurken, 1992 ve 1994 yıllarında yapılan ayarlamalar olması gerekenin altında yapılmıştır. Fakat, yine de aradaki fark fazla büyük değildir. Örneğin, enflasyonun etkisini gidermek amacıyla 1992 yılı tutarının 62.955.000.-TL olarak saptanması gerekirken 60 milyon olarak kabul edilmiştir. Ancak, aradaki fark 2,9 milyon olmaktadır. 1991 yılında enflasyon artış oranı ve küçük çiftçi muaflık sınırı tutarında yapılan düzenlemedeki artış oranının, enflasyon artış oranından fazla olduğu görülmektedir. Aynı durum 1993 yılında %298,87 ve %300 oranları ile sağlanmıştır. 1992 ve 1994 yıllarında ise sırasıyla % 151,82; % 140 ve %780,19; %700 olmuş ve satış tutarı enflasyonun altına düşmüştür. Yani, 1994 yılı tutarının 200 milyon değil, 220.047.500 TL olarak tespit edilmiş olması gerekirdi. Ancak, zaten yüksek olarak saptanan 1994 yılı tutarının artırılmasının vergi erozyonunu körüklemesi yönünden sakıncalarının bulunduğunu ifade etmek gerekmektedir. GVK 01.01.1998 tarihinde geçerli olmak üzere yapılan değişikliklerle küçük çiftçi muaflığı kaldırılmış; çiftçilerin elde ettikleri zirai kazançlar herhangi bir ayırım ve istisna uygulanmaksızın GVK 94 maddesine göre hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak, bazı hallerde ise, gerçek usulde vergilendirileceği hükme bağlanmıştır.

2.3.2.2. Yatırım İndirimi

Yatırım indirimi, kanunda belirtilen şartlara uygun olarak yapılan yatırımların tutarlarının belirli bir yüzdesinin, yatırımı yapan kişinin kazancından düşülerek, kazancın belirli bir kısmının vergi dışında bırakılması esasına dayanır. Yatırım indirimi kurumunun amacı, özel sektör yatırımlarının bir ölçüde vergi konusu gelirden indirilmesi yoluyla yatırımları teşvik etmek ve hızlandırmaktır (Kaneti,1989:325). Gelir Vergisi Kanunu, Ek Madde 4’de, Yatırım indiriminin uygulanmasına yatırım konusunu oluşturan aktif değerlere ilişkin harcamaların yapıldığı takvim yılından başlanır ve indirimden yararlanacak miktara ulaşıncaya kadar devam edilir, denilmektedir (GVK ek madde 4). İndirimden yararlanacak bir yatırımın, diğer şartlar yanında asgari büyüklüğünün 2002 yılı için ticari ve sınai yatırımlar için en az 180 milyar, zirai yatırımlar için en az 36 milyar olması gerekmektedir. Bu bakımdan enflasyon mükellef lehine bir etki yaratmaktadır. Fiyat artışları bu hadlere ulaşılmasını gittikçe kolaylaştırdığından mükelleflerin büyük bir kısmı artık yatırım indiriminden yararlanır hale gelmektedir.

Ancak 24.04.2003 tarihinde 4842 sayılı kanunla yatırım indirimi müessesesinde değişikliğe gidilmiş, bu rakamların yerine 5 milyarlık bir alt limit getirilmiş ve “kalkınmada öncelikli yöre” ayırımından vazgeçilerek tüm sektör ve yörelerde yapılan yatırımlar için indirim oranını % 40’ da sabit tutmuştur. Ayrıca teşvik belgeli ve teşvik belgesiz yatırım ayırımına da son verilmiştir. Daha önceki uygulamaya yönelik bir örnek vermek gerekirse;1985 yılında kabul edilen limitler, 1990 yılına kadar değiştirilmeden aynen korunmuştur. Gelir Vergisi Kanunu, Md. 4’de, Yapılan yatırım, ticari ve sınai yatırımlar için en az 40.000.000.-TL, bölge kalkınma planı kapsamına giren yatırımlarla, ülke ekonomisi bakımından ayrı bir önem ve özellik arz ettiği Yüksek Planlama Kurulu tarafından kabul edilen faaliyet kollarında 20.000.000.-TL. ve genel olarak zirai alandaki yatırımlarda 4.000.000 TL. olarak saptanmıştır, denilmektedir.

1985=40.000.000	1989= 40.000.000x2975/357 = 313.165.266
1985= 20.000.000	1989=20.000.000x2975/357 = 156.582.633
1985=4.000.000	1989=4.000.000x2975/357 = 31.316.526

1985=100 kabul edilirse, aynı yıldaki 40.000.000 TL'ye indeks sayısı uygulanması yoluyla 313.165.266.-TL ye ulaşılmaktadır. (İndeks sayısı, 2975/357 olarak alınmıştır)

Yapılan hesaplamalar göstermektedir ki, enflasyon neticesinde yatırım indiriminden yararlanabilmek için tespit edilen en az yatırım miktarları çok düşük seviyede kalmışlardır. 1989 'da 313 milyon olması gereken en az yatırım yerine 40 milyon liralık yatırım yapanlar, yatırım indiriminden yararlanma şansına sahip olmuşlardır. Yatırım indiriminde iktisadi açıdan önemli olmayan başvuruların (yatırım için) önünün alınması, müracaat sayısının kısılarak DPT ve ilgili kuruluşların bu konudaki etkinliklerinin sağlanması doğrultusunda tespit olunmuş alt limit, enflasyon nedeniyle zamanla fonksiyonunu kaybetmiş ve bu nedenle arzu edilmeyen sayı ve nitelikteki başvurular çoğalmıştır. İdari etkinliğin yeniden sağlanması için diğer etkenlerin yanı sıra bu limitin de enflasyon haddine paralel olarak yükseltilmesi gerekmektedir. Aksi halde kanunda belirtilen hadler, fiyat artışları nedeniyle en küçük bir yatırımın yapılması durumunda bile aşılmış olmakta ve ekonomiye katkısı ne kadar olursa olsun, her türlü yatırım indiriminden faydalanmakta ve böylece vergi hasılatını düşürmektedir.

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

Yatırım indirimi oranının %30, indirimden yararlanılabilir harcama tutarının 220 milyon ve işletmenin ilk faaliyet yılı mali karının 34 milyon olduğu varsayıldığında, daha birinci yılda yatırım kazancına ilişkin vergi yükü sıfır değerinde vergi ödememeden doğan nakit ya da mali imkân 34 milyon ve yatırım karlılığı %15,4 olacaktır. Söz konusu, avantaj, vergiye tabii gelir toplam yatırım indirim tutarı -örneğimizde $220 \text{ milyon} \times \%30 = 66$ milyona eşit oluncaya kadar geçerli olacaktır. Aynı varsayım altında, fakat yatırım indirim uygulamasının bulunmadığı durumda yatırımcı adına vergilememeden doğan avantajlar, yerlerini ek mali yüklerle bırakacaktır. Vergi oranının %55 olması durumunda, vergi yükü

18.700.000.-TL işletme sermayesi olarak kullanılabilir mali imkan sıfır ve üstelik vergi ödemesi için gerekli paranın temin maliyeti -%30 normal faiz haddinde 5.610.000 .-TL olacak, yatırım karlılığı ise %7 'ye düşecektir. Ekonomi, hiper enflasyon sürecinde ise, yatırım indiriminin işletme büyümesine olumlu katkısı azalacak ve enflasyon oranına göre belki de kaybolacaktır. Ancak, işletme bu haktan mahrum ise, enflasyona bağlı fiktif karlar dolayısıyla, sermayenin vergilenmesi sonucu doğabilecektir (Tokat,1981:50).

2.3.2.3. Gayrimenkul Sermaye İratlarında İstisna

Gayrimenkul sermaye iratları ile ilgili getirilen istisna “konut istisnası” olarak, Gelir Vergisi Kanunu'nun 21. maddesinde açıklanmıştır. Buna göre; Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın 2002 yılı için 950.000.000 lirası gelir vergisinden istisnadır. Ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar ile gelirleri bunlar tarafından bildirilecek olanlar, bu istisnadan faydalanamazlar. Bu durum da örneğin 1.800.000.000 lira yıllık kira geliri elde eden ve yukarı da sıralanan iki şarta uyan mükellef istisnadan yararlanacaktır.

Yani, $1.800.000.000 - 950.000.000 = 850.000.000$ TL gayrisafi hasılat olarak beyan edilecektir.

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

Tablo 2-15 : Konut İstisnası Tutarının Yıllar İtibariyle Enflasyon Artışı Karşısında Uğradığı Değer Kaybı

YILLAR	Nominal İstisna Tutarları	Yürürlüğe GirdiğiYıl Değeri.	Değer Kaybı (%)
1989	600.000	393.940	0.34
1990	1.000.000	643.635	0.36
1991	1.600.000	987.164	0.38
1992	3.600.000	2.272.792	0.37
1993	6.000.000	2.718.975	0.55
1994	12.000.000	7.797.243	0.65

Kaynak: Sayın,M.-Fatih,A., Vergi Sorunları Dergisi Özel Ek, Mart 1995 verileri kullanılarak oluşturulmuştur.

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

2.3.3. Ticari Kazançların Vergilendirilmesinde Enflasyonun Mükellefiyet Biçimlerine Etkisi

Enflasyonun bir diğer etkisi, Gelir Vergisi Kanunu’nun ticari ve zirai kazançlarda öngördüğü mükellefiyet biçimlerinin saptanmasında ortaya çıkmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu’na göre, ticari kazançların vergilendirilmesinde mükellefin vergi karşısındaki durumu dört biçimde ele alınmaktadır. Vergiden muaf olanlar, götürü usulde vergilendirilenler, işletme hesabına ve bilanço esasına göre vergilendirilenler. Aşağıda, basit usulde vergiye tabii tutulma ve gerçek (bilanço) usulde vergi tabii olma durumunda, enflasyonun bu mükellefiyet hallerini nasıl etkilediği üzerinde durulacaktır.

2.3.3.1. Basit Usulde Ticari Kazancın Tespiti

Basit usule tabii olmanın genel ve özel olmak üzere iki temel şartı vardır. Basit usule tabii olmanın genel şartları arasında, kendi işinde bilfiil çalışmak veya bulunmak, işyeri mülkiyetinin iş sahibine ait olmaması halinde 2003 yılı için emsal kira bedelinin, kiralanmış olması halinde yıllık kira bedelinin Büyükşehir belediye sınırları içinde 2,3 milyar, diğer yerlerde 1,1 milyar’ı aşmaması ve ayrıca ticari, zirai veya mesleki faaliyetleri dolayısıyla gerçek usulde vergiye tabii olmamak gibi maddeler vardır. Basit usule tabii olmanın özel şartları ise GVK, 48.Md.de yer almaktadır ve her iş ve meslek kolu için ayrı ayrı tespit edilmiştir. Örneğin, 2003 yılı için, alım-satım işleri ile imal, inşaat, tamir ve küçük sanat işlerinde yıllık satın alma tutarının 34 Milyar-TL’ yi aşmaması ve yıllık satımları toplamının 47 Milyar-TL’yi aşmaması gerekmektedir.

Genel ve özel şartlarda belirlenen limitler, enflasyon oranı karşısında önemini yitirdiğinden, sürekli ayarlanmıştır. Örneğin, 1993 yılında alım satım işlerinde yıllık mubayaa bedelleri toplamı 90.300.000.-TL'den 180.600.000.-TL'ye çıkarılmış, büyükşehirler için 270.900.000.-TL olarak saptanmıştır. Ancak, 1993 tutarının 1994 yılındaki değerini hesapladığımızda (İndeks sayısı, 3746.9/1698 olarak alınmıştır);

$$90.300.000 \times (3746.9 / 1698) = 199.260.936.-\text{TL olmaktadır.}$$

Böylece, götürülük tutarı düşük bir farkla enflasyon oranında artırılmış, özellikle büyükşehir belediyesi alanında bulunanlar için bu tutar üzerinde düzenlenmiştir. Aynı şekilde, gayrisafi ücret ölçüsüne endeks sayısı uygulandığında, 1994 yılında;

$$29.800.000 \times 3746.9 / 1698 = 65.758.315.-\text{TL olması gerekmektedir.}$$

3698 Sayılı Kanun gereği bu limit, 59.600.000.-TL büyükşehir belediyesi sınırlarında faaliyette bulunanlar için 89.400.000., TL olarak saptanmıştır. Böylece, son ölçü yaklaşık % 10,3'ü kadar eksik oranda kabul edilmiştir.

Tablo 2-16 : 1993 Yılı Götürülük Tutarlarının Enflasyon Karşısında 1994 Yılı Kabul Edilen ve Olması Gereken Karşılığı

	Yasadaki Nom. Tutar(1993)	Başl.Fiyatlarıyla 1994 Tutarı	Fiyat İnd. göre, 1994 Tutarı	(94/6300) BKK Gereği
Götürü Yönteme Tabi Olmanın a)Genel Koşul: -İşyeri Kira Bed. Topl.	3.000.000	1.359.524	6.619.965	6.000.000
b)Özel Koşul: -Yıllık Alış Tut.	180.600.000	81.843.337	398.521.873	270.900.000
-Yıllık Satış Tut	240.600.000	109.033.815	530.921.166	360.900.000
-Yıllık G.S ücret tutarı	59.600.000	27.009.208	131.516.631	89.400.000

Kaynak: Sayın, M.-Acar,F., Vergi Sorunları Dergisi Özel Ek., Mart 1996 verileri kullanılarak tarafımızdan hesaplanmıştır.

Tablo 2.16, 1994 yılı gelirlerine uygulanmak üzere 1993 yılında saptanan götürülük ölçülerini ve bu ölçülerin fiyat artışları karşısındaki durumunu göstermektedir. Bu halde, örneğin 1993 'te 3.000.000 olarak belirlenen işyeri kira bedeli toplamının 1994 yılındaki

reel değeri 1.359.324 -TL olmaktadır. Enflasyon dolayısıyla aradaki fark kadar bu tutarda aşınma söz konusudur. Bu tutar ise, yaklaşık %55 olmaktadır.

Ayrıca, tablo 2.16, tutarlarda meydana gelen bu aşınmanın giderilmesi amacıyla, (94/6300 sayılı BKK. gereği) 1994 yılı için yeniden belirlenen tutarları da göstermektedir. Enflasyon artış oranı bu dönemde %120,6 olurken, karar gereği, işyeri kira bedelinde %100 oranında, diğer tutarlarda ise %50 oranında artış sağlanmıştır. Söz konusu artışlar, enflasyon oranının altında tespit edilmiş olsa da ilk tutarlarla karşılaştırıldığında, götürü usulde vergilendirilenlerin lehine sonuç yaratır niteliktedir. Çünkü, aynı yıl için söz konusu tutar ayarlamasına gidilmeyip, götürülerin, enflasyon nedeniyle gerçek usule geçmeleri de yaratılabilir.

2.3.3.2. Bilanço Usulüne Tabii Olmanın Şartları

Bilanço esasına göre defter tutacak olan birinci sınıf tüccarların kimler olduğu V.U.K.'nun 177. maddesinde belirtilmiştir. Mükellefiyet biçimini belirlemede kullanılan ölçüler yıllık alım, satım ve gayrisafi iş hasılatıdır. Yıllık alım-satım bedelleri belirlenirken sadece yıl içi faaliyetler dikkate alınır. Önceki yıllarda devreden mal bedelleri yıllık alışların, sonraki yıllara devreden mal bedelleri ise yıllık satışların hesabında dikkate alınmaz (Şenyüz,1992:30). V.U.K.'nun 177. maddesinde bilanço usulünde defter tutacaklar ile ilgili ölçüler şu şekilde sıralanmaktadır:

1) Satın aldıkları malları olduğu gibi veya işledikten sonra satan ve yıllık alım tutarı 65 Milyar.-TL'yi ve satışlarının tutarı 85 Milyar.-TL'yi aşanlar,

1995 yılı endeksine göre uyarlanacak bu ölçülerin sırasıyla, 1 Ocak 2003 tarihinden, 30 Ağustos 2003 tarihine kadar uğradığı değer kaybı;

$65 \text{ Milyar} \times 7214.9 / 5630.3 = 83.293.696610\text{-TL}'\text{den, yaklaşık}$

$18.293.696.390 \text{ TL}$ olmaktadır.

$85 \text{ Milyar} \times 7214.9 / 5630.3 = 108.922.526.300\text{-TL}'\text{den, yaklaşık}$

23.922.526.700.-TL olmaktadır.

Tablo 2-17 : Bilanço Esasına Tabii Olmadan Kullanılan V.U.K.’nun 177. Maddesi 1. Bendindeki Tutarların Değişim Oranlarının Enflasyon Değişim Oranlarıyla Karşılaştırılması (1988-1995 Yılı)

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

Kaynak: Sayın, M.-Acar, F., Vergi Sorunları Dergisi Özel Ek., Mart 1996 verileri kullanılarak tarafımızdan hesaplanmıştır.

Tablo 2.17 incelendiğinde, alış ve satış limitlerinde yapılan düzenlemelerdeki artış oranı enflasyon artış oranlarından daha düşük çıkmaktadır. Limitlerde yapılan yıllık düzenlemelere rağmen, enflasyon sebebiyle bilanço esasına tabii olanların sayısı artmıştır.

2) Mal alımı dışında kalan bir işle uğraşanların bir yıl içinde elde ettikleri gayrisafi iş hasılatı 35 Milyar TL, yi aşanlar (Otel, plaj, berber, terzi vb.).

3) Mal alım satımının alım –satım dışında bir işle birlikte yapılması durumunda, alım-satım dışındaki gayrisafi hasılatın beş katı ile yıllık satışlar tutarı toplamı 65 Milyar-TL’yi aşanlar (örneğin, işyerinde terzilikle birlikte kumaş ticareti yapan tüccar).

Tablo 2-18 VUK’nun 177’nci maddesi 2 ve 3. Bentlerindeki Tutarların Değişim Oranlarının Enflasyon Değişim Oranlarıyla Karşılaştırılması

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

Kaynak: Sayın, M-Acar. F., Vergi Sorunları dergisi Özel Eki. Mart, 1996 Verileri kullanılarak tarafımızdan hesaplanmıştır.

Tablo 2.18 incelendiğinde gerek ikinci gerekse üçüncü koşulun enflasyon artış oranının altında bir oranla iyileştirildiği görülmektedir. Böylece, fiyat artışları karşısında limitler, yapılan düzenlemelere rağmen yeterli düzeye çıkarılamamıştır. Sonuçta, fiyat artışları reel iş hacmi değişmeyen mükellefleri birinci sınıf tacirlik statüsüne geçirmiş ve böylece bilanço esasına tabii olanların kapsamı genişletilmiştir. Kanunda yer alan bu ölçüler ise, enflasyon dolayısıyla reel olarak azalma göstermiştir.

Tablo 2-19 : Enflasyon Artış Oranına Paralel Olarak Düzeltilmiş V.U.K. 177/2-3 Bentlerindeki Alış ve Satış Tutarları

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

Kaynak: Sayın, M.-Acar,F., Vergi Sorunları Dergisi Özel Ek, Mart 1996 verileri kullanılarak tarafımızdan tarafından hesaplanmıştır.

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

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

$$100.000.000 \times 70.5 / 100 = 70.500.000 \text{ (1988 Enf. Oranı ile)}$$

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

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

$$170.500.000 \times 63.9 / 100 = 108.949.500 \text{ (1989 Enf. Oranı)}$$

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

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

2.3.3.3. Zirai Kazançlarda Basit Usul

Gelir vergisi Kanunu'muzun 6300 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 1995 yılı itibariyle yıllık hasılat tutarı 400 milyon liradan aşağı olan çiftçilerin kazançları götürü gider esasına 400 milyon veya daha fazla olan çiftçilerin kazançları ise gerçek kazanç usulüne göre tespit edilmesi kabul edilmiştir. Enflasyon etkisiyle 400 milyon liralık götürülük haddinin 1995 yılı sonu itibariyle reel değer kaybına uğrayacak olması beklenirken (8 ay ortalamasına göre 260 milyona denk gelmektedir) bu oranın yükseltilmemesi, götürülüğün sınırlarının mümkün olduğu kadar daraltılması, böylece gelir vergisi esasına uygun hareket edebilmek için doğru olacaktır.

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

Tablo 2-20 Zirai Kazançlarda Götürü Gider Tutarının Değişim Oranları ve Enflasyon Karşısındaki Durumu

Yıllar	Yıllık Hasılaya göre Gerçek Kazanç Usulüne Geçme Haddi GVK.Md.53	Değişim Oranı	Enfl Artış Oranı	Fark
1990	50.000.000	150	25.3	2.86
1991	80.000.000	60	55.4	1.08
1992	120.000.000	50	62.1	-0.8
1993	200.000.000	67	58.3	1.15
1994	400.000.000	100	120.6	0.83

Kaynak: Sayın, M.-Acar,F., Vergi Sorunları Dergisi Özel Ek, Mart 1996 verileri kullanılarak tarafımızdan hesaplanmıştır.

Tablo 2.20'ye göre, 1989 yılından 1990 yılına götürü usulden yararlanma üst limiti %150 gibi büyük bir oranda yükseltilmiş, böylece götürülükten yararlananların sayısı artırılmıştır. 1992 ve 1994 yılları dışında bu hadde yapılan artışlar enflasyon artışından daha fazla olmuştur. Böylece, çiftçi lehine sonuçlar yaratılmıştır. Zirai Kazançlarda Götürü (Basit) Gider Usulü, günümüzde uygulanmamaktadır.

2.3.3.4. Özel İndirim

Özel indirim, vergi teorisinde gelirin elde edildiği kaynağa göre farklı vergilendirmeyi öngören ayırma ilkesinin uygulanma biçimi olarak karşımıza çıkmaktadır (Şenyüz,1992:131). Gelir Vergisi Kanunu'nun 31. maddesinde özel indirim tutarları, her hizmet erbabı için günde 1.500.000, ayda 45.000.000, yılda 540.000.000 lira olarak düzenlenmiştir. 2003 yılında uygulanmak üzere Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen bu tutarlar gayrisafi ücretten indirilerek ücretlinin vergi borcunun azaltılması sağlanmaktadır. Ücret geliri elde edenlere mali ve sosyal amaçlı sağlanan bu tutarlar, enflasyon oranındaki artışa paralel bir biçimde yeniden ayarlanmadığı sürece değerini ve sonuçta işlevini yitirmektedir. Ülkemizde uygulanan özel indirim tutarları sürekli olarak ayarlanmıştır. Aşağıdaki tablo 2.21, yıllık özel indirim tutarlarını, artış yüzdelelerini ve enflasyon karşısındaki durumunu görmek bakımından yararlıdır.

Tablo 2.21 'in 3. sütünü yasa da gösterilen tutarların uygulamaya geçildiği yıldaki reel değerini göstermektedir. Örneğin, 1993 yılında, 7.200.000 lira olarak belirlenen yıllık özel

indirim tutarı, uygulamaya geçildiği yıl olan 1994 yılında fiyat artışları nedeniyle reel değeri 3.262.857 liraya denk gelmiştir. Bu ise, yaklaşık %54,6 oranında bir değer kaybını göstermektedir. Böylece, özel indirim tutarında bu oran kadar azalma olacağından, ücretlinin vergi matrahı yükselecektir.

Tablo 2-21 Özel İndirim Tutarları ve Enflasyon Karşısındaki Durumu

YILLAR	Yasadaki Yıllık Nominal Tutar (1)	Artış %	Uygulandığı Yıl Değeri (3)	Değer Kaybı (4)	Enflasyon Oranı (5)
1986	72				
1987	72		54.545	-24.2	32
1988	144	100	84.457	-41.3	70
1989	216	50	131.764	-38.9	63.9
1990	432	100	283.636	-34.2	52.3
1991	648	50	417.075	-35.6	55.4
1992	1.080.000	66.6	663.336	-38.5	62.1
1993	1.800.000	66.6	1.136.396	-36.8	58.3
1994	7.200.000	300	3.262.857	-54.6	120.6
1995/8	10.800.000	50	7.017.518	-35	65.6*

Kaynak: Petrol-İş, 1990-1994 verilerine dayanılarak tarafımızdan hesaplanmıştır.

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

Tablonun 2. sütunu doğrultusunda gerçekte özel indirim yıllık tutarında yapılan artışların enflasyon artışı oranından büyük olduğu görülmektedir. Örneğin, 1994 yılı gelirinden indirilecek tutarın değerinde %300'lük bir artış benimsenmişken, bu yıl hesaplanan enflasyon artışı %54,6 olmuştur. Ancak, uygulamaya geçilen 1986 yılında, tutarın düşük tutulmuş olması sonradan yapılan artışların yüksek olmasına rağmen enflasyon karşısında değer kaybına uğramasına neden olmuştur (Uluatam-Dikmen,1995:45). Tablonun 5. sütunu ise her yıl benimsenen nominal tutarların gerçek değerlerini korumak için uygulamaya girdikleri yıllarda yükseltmeleri gerekli nominal düzeylerini vermektedir. İndirim tutarlarının fiyat endeksine paralel biçimde yükseltmeleri indirimlerin sağladığı vergi tasarrufunda (vergi tarifesi tabanının küçük olmasından dolayı sürekli %25 olarak sabit kaldığından) ancak fiyat endeksindeki artış kadar bir artış sağlamıştır. Tablo 2.22 'de yasadaki nominal tutarların ve fiyat endeksine göre düzeltilmiş indirim tutarlarının sağladığı vergi tasarrufu karşılaştırılmaktadır. 2002 takvim yılı ücret

gelirleri içinde, Özel İndirim tutarları günlük 1.500.000, ayda 45.000.000 ve yılda 540.000.000 olarak belirlenmiştir.

Tablo 2-22 İndirim Tutarlarının Sağladığı Vergi Tasarrufu

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

Kaynak: DİE verileri kullanılarak tarafımızdan hesaplanmıştır.

Özel indirim tutarından yararlananların, tarifinin ilk dilimine girmeleri nedeniyle, buradan sağladıkları vergi tasarrufu (%25) oranında olmaktadır. Görüldüğü gibi, yasalardaki özel indirim tutarlarının sağladığı vergi tasarrufunun, fiyat artışlarına göre düzeltilmiş özel indirim tutarlarının sağladığı vergi tasarrufu içindeki payı ise, %62-63'lerdedir. Bu ise, mükellef açısından, yaklaşık %40 oranında daha az vergi tasarrufu demektir. Enflasyonun %60'ların üzerinde seyrettiği dönemlerde sağlanan tasarrufların anlamını yitirdiği açıktır. Son altı yılın özel indirim yıllık tutarına isabet eden tarifinin sabit kalmasına rağmen enflasyon artışı oranlarında sağlanan vergi tasarruflarındaki artışın önemi abartılmamalıdır. Çünkü, diğer yandan fiyat artışlarının vergi borcunda yarattığı yükseliş de daha önceki bölümlerde açıklandığı üzere fiyat endeksinden oldukça daha büyüktür.

Göçmen, Mülteci ve Yerleştirilen Muafılığı Göçmen ve mülteci muafılığından yararlanan kişiler, 5 yıl süre ile bir takvim yılı içinde elde ettikleri ticari, zirai, serbest meslek kazancı, ücret, gayrimenkul sermaye iradı, vergisi tevkif yoluyla kesilmeyen menkul sermaye iradı veya sair kazanç ve iratların belli bir miktarı 9.000.000.-TL'si (Bu tutar, 94/6300 Sayılı BKK ile tespit edilmiştir) vergi dışında tutulmuştur. Beş yıl süre için tespit edilen muafılık tutarları, enflasyon karşısında değerini yitirmekte, hazine lehine sonuç yaratırken yararlananlara sağladığı fayda azalmaktadır. Örneğin, 1992 yılında kabul edilen ve 1993 yılı itibariyle beş yıl süresince uygulanması öngörülen 2.800.000.-TL.'lik göçmen

ve mülteci muaflık limiti enflasyon karşısında değer kaybına uğradığından 1994 yılında yeniden ayarlanmıştır.

Tablo 2-23 Yıllar İtibariyle Enflasyona Paralel Ayarlanması Gereken Göçmen, Muaflık Tutarları

Yıllar	1992 Yılı Fiyatlarıyla Muaflık Tutarı	Enflasyon Artışına Paralel Ayarlanmış 1992 Yılı Muaflık Tutar Karşılığı
1992	2.800.000	2.800.000
1993	1.767.728	4.435.074
1994	801.089	9.786.679
1995/8	520.524	15.061.754

Kaynak: DİE verileri kullanılarak tarafımızdan hesaplanmıştır.

1992 yılında 2.800.000 TL olarak benimsenen tutarın 1992 yılı fiyatları ile 1993 yılı değeri yaklaşık 1.770.000.-TL 1994 yılı değeri 801.000.-TL., 1995 yılı ilk sekiz aylık değeri ise 520.000 TL olmaktadır. Muaflık tutarının değerindeki bu yüksek orandaki düşmeler nedeniyle 1994 yılında yeniden düzenlemeye gidilmiştir. Buna göre, 1995 yılından itibaren mülteci ve göçmenlerin elde edecekleri gelirlerden indirilecek tutar 9.000.000.-TL olarak saptanmıştır. Yani, 16.000.000.-TL gelir elde eden bir mültecinin 7.000.000 TL'lik geliri üzerinden vergiye tabii tutulması öngörülmektedir. Ancak, tabloda görüldüğü üzere bu tutarın ilk sekiz aylık karşılığı dahi 15.000.000.-TL.'nin üzerindedir. Yapılan düzenlemenin yetersiz kaldığı görülmektedir. Bu ise,

$$15.061.754 - 9.000.000 = 6.061.754.- \text{ TL fark demektir.}$$

Yani, enflasyon artışı 1995 yılında uygulanacak limitin satın alma gücünü ilk 8 ay için yapılan hesaplamalara göre %67 oranında azaltmıştır. Göçmen ve mülteci muaflığı ile ilgili 9.000.000 TL'nin en az 15.000.000.-TL.'ye çıkarılması ile bu muaflığın enflasyon haddine uydurulması sağlanacaktır. Ancak, burada da hesaplamalar ilk gerekçeyi oluşturan şartların (2.800.000) değişmeden devam ettiği varsayılmaktadır. Göçmen Muaflığı artık günümüzde uygulanmamaktadır.

2.4. Vergi Yüğü ve Sosyal Adalet Açıklarından Türk Gelir Vergisinin Enflasyon Karşısındaki Konumu

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

Aşağıdaki Tablo 2.24 gelir vergisi yükünün ücretliler aleyhine beyannameli mükellefler lehine değiştiğini görmek açısından yararlıdır. Gelir vergisi dilimlerinin ve özel indirimin enflasyonun tahribatına uğramasının bir sonucu olarak ücretliler üzerindeki vergi baskısının tırmanış içinde olduğu gözlenmektedir. Örneğin, 1987 yılında %38,2 olan ücretlilerin gelir vergisindeki payı, 1989 yılında %54,9'a çıkmıştır.

Tablo 2-24 Ücretliler ve Ücretliler Dışındakilerin Gelir Vergisi Payları ile M.G. Payları İlişkisi

Yıllar	(1)Milli Gelir Payı	(2)Gelir Vergisi Payı	(2/1)Vergi Baskısı	(3)Milli Gelir Payı	(4)Gelir Vergisi Payı	(4/3) Vergi Baskısı
1973	28.3	63.9	2.26	71.7	36.1	0.5
1987	17.1	38.2	2.32	82.9	61.8	0.75
1988	14	49.9	3.56	86	50.1	0.58
1989	15	54.9	3.66	85	45.1	0.53

Kaynak: Oyan, OĞUZ.-Aydın. A. R., Maliye ve Para Politikaları.

Tablo incelendiğinde, ücretlilerin gelir vergisi paylarının 1987-1989 dönemlerinde %44 oranında artış gösterdiği, aynı süre içinde ise milli gelir payları düştüğü için üzerlerindeki vergi baskısının büyüdüğü anlaşılmaktadır. Ayrıca, ücretliler 1989 yılında milli gelirden aldıkları paylarının 3,7 katı bir gelir vergisi payı taşımalarına karşın, ücret dışında gelir elde edenler milli gelirden daha büyük pay alırken ödedikleri gelir vergisi payı milli gelirden aldıkları payın yaklaşık yarısı kadar olmaktadır. Ücretlilerin vergi payı /milli gelir payı 1973 yılı durumuna göre daha kötüleşmiş olduğu görülmektedir.

Enflasyon oranının yüksek olduğu dönemlerde cari ücretlerin artış eğilimine girmesi, buna karşılık vergi dilimlerinin aynı oranda artırılmaması sonucu, ücretlilerin vergi yükünün artmasına neden olmaktadır. Tablo 2.25 konuya açıklık getirmek üzere verilmiştir. Özellikle en alt basamak vergi dilimi genişlemesi 1984-1993 yılları arasındaki enflasyon karşısında %47,2 oranında gerilemiştir.

Tablo 2-25 Gelir Vergisi Tarifesinin İlk Basamağı ile Tüketici Fiyat Artışları Karşılaştırması

Yıllar	Tarife İlk Dilimi	Dilime Karşı Gel. Oranı(%)	Yıllık Dilim Genişlemesi % Oranı	Tüketici Fiyat Artışları % Oranı	Tüketici Fiyat Artışları Endeksi	Tarife Dilimi Gerçek Değerleri	Tarife Dilimi Gerçek Değerleri Endeksi
1984	1.000.000	30			100	1.000.000	100
1985	1.000.000	25		45	145	690	69
1986	3.000.000	25	200	34.6	195.2	1.536.000	153.6
1987	3.000.000	25		38.9	271.1	1.106.603	110.7
1988	5.000.000	25	66.7	75.4	475.5	1.051.525	105.2
1989	6.000.000	25	20	69.6	806.4	774.048	77.4
1990	8.000.000	25	33.3	60.3	1.292.7	618.86	61.9
1991*	12.000.000	25	50	66	2.145.8	559.232	55.9
1992*	20.000.000	25	66.7	70.1	3.65	547.945	54.8
1993*	32.000.000	25	60	66.1	6.062.7	527.818	52.8

Kaynak: Petrol-İş “İstihdam Vergilerinin Sakıncaları ve Önerilerimiz”, 1990:157.*
Tarafımızdan hesaplanmıştır.

Ayrıca, tablo 2.25 ‘de dilim genişlemelerinin yıllık ortalama fiyat artışları karşısında ne ölçüde gerçek değerde daraldığı hesaplanmıştır. Buna göre, 1984-1993 arasında tarifinin ilk dilimi 32 kat genişletilirken, fiyat endeksi 60.6 katlık bir artış göstermektedir. Dolayısıyla 1984 ‘deki 1.000.000.-TL. düzeyindeki ilk dilimin 60,6 milyon TL olarak uygulanması gerekirdi. Oysa, 1993 yılı birinci dilimin üst sınırı 32 milyon lirada kalmıştır. Açıkça tarife dilimlerindeki ayarlama enflasyonun gerisinde kalmıştır. Türk Gelir Vergisi diliminin ilk basamağı 1981-1985 dönemlerinde sabit tutulmuş, ancak bu tarihten itibaren genişletilmeye başlanmıştır. Ancak, bu genişlemelerin dönem başı gerilemelerini telafi edemediği, 1986 yılında yapılan dilim genişlemesi yıllık artış oranı dışında daha önceki ve izleyen yıllarda yıllık fiyat artışlarının altında gerçekleştiği görülmektedir.

Türk Gelir Vergisi diliminin ilk basamağı 1984’te 1.000.000 TL iken, 1993’de gerçek değer olarak 527.818 TL’ye düşmüştür. Bu uygulama karşısında en düşük gelir grubu içinde olanlar, ikinci ve belki üçüncü vergi dilimi basamağından, daha yüksek oranlarda ve

giderek daha kısa sürede vergilendirilmektedirler. Böylece düşük gelirlilerin vergi yükü 3-4 kat artırılmış olmaktadır. Enflasyon nedeniyle vergi yükünde yıldan yıla görülen artışın dışında, nominal gelirin şişmesiyle yıl içinde de üst dilime geçme durumunun daha sık gerçekleştiği görülmektedir. Örneğin, 1991 fiyatlarıyla aylık 2,5 milyon TL’lik bir matrahla yedinci ayda %30’luk bir dilime, onuncu ayda da %35’lik dilime ulaşılabacaktır. Halbuki, aynı reel gelir örneğin 1988 ‘de yalnızca %25’lik dilim içinde kalmaktaydı. Yüksek enflasyonun yaşandığı bir ülkede, bir yıl içinde sabit aylık nominal gelir satın alma gücü kaybına uğrarken, vergi oranlarının yükselmesi nedeniyle net nominal gelirden doğan bir düşüş, satın alma gücü kaybını pekiştirmektedir (Şenatalar,1991:103).

Tarifenin ilk dilimlerinin enflasyon karşısında genişletilememesine karşın, hiç olmazsa bunlara karşılık gelen vergi oranlarının indirilmesi sosyal adalet açısından gereklidir. Çünkü, zaten ülkemizde yararlandığı çeşitli istisnalar vs. nedeniyle, toplumun üst gelir gruplarında yer alan müteahhit, sarraf, dayanıklı tüketim malı satıcıları, toptancılar vb. Gelir Vergisi Kanunu’nda tespit edilen hayat standardına göre vergi ödeyen kesim ve ücretlilerin tabii oldukları ilk vergi dilimlerine girmekte ve aynı oranlarda vergilendirilmektedirler. Böylece, vergi yükü giderek istisna kapsamı dışında kalan mükelleflerin üzerine yüklenmektedir (Petrol-İş, 1990;157).

Tablo 2-26 Beyan Edilen Yıllık Gelir Vergisi Matrahlarının Vergi Dilimlerine Göre Dağılımı. (1993 yılı)

Gelir Dilimi	Matrahı Beyan. Sayısı	% Pay	(A) Matrah (1.000 TL)	% Pay	(B) Tahakkuk Eden Gelir Vergisi	% Pay	Ort. Vergi Oranı
1 32.000	455.835	35.49	5.884.994.439	7.30	1.476.588.710	5.80	25.0
32.000 64.000	351.584	27.38	17.092.601.558	21.20	4.568.322.826	18.10	26.7
64.000 128.000	379.764	29.57	30.818.653.829	38.30	8.965.071.845	35.50	29.0
128.000 256.000	70.425	5.48	12.069.280.222	15.00	4.039.249.708	16.00	33.5
256.000 512.000	18.972	1.48	6.527.842.51	8.10	2.482.079.708	9.90	38.0
512.000 ve üstü	7.748	0.06	8.173.803.025	10.10	3.702.667.653	14.70	45.3

Kaynak:Aydemir, S., Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi (Vergisel Ağırlıklı Uzlaşma Önerisi), MHUD., Acar Matbaası, İstanbul, 1993:168.

Tablo 2.26 incelendiğinde, beyannameli mükelleflerin %60’ından fazlasının ilk iki vergi diliminden vergi ödedikleri ve ödedikleri verginin, toplam içindeki payının %25’i dahi geçmediği görülmektedir. Ayrıca, ilk iki vergi diliminden vergi ödeyenler üzerindeki vergi yükü ise, %25’ten fazladır. Bunun anlamı, vergi yükü dağılımının en az gelir

düzeyinde bulunan mükellefler aleyhine olmuştur. Vergi kesintisi yoluyla ödenen gelir vergisi mükelleflerini kapsamayan bu verilere göre, ilk vergi dilimlerinde vergi oranlarının düşürülmesi önemli bir vergi kaybına neden olmayacaktır. Ayrıca, vergi yükünün daha adil bir biçimde dağıtılmasına da katkıda bulunacaktır (Aydemir, 1991:169). Enflasyonun, mutlak tutarları aşındırıcı etkisinin ücretliler için önemli bir örneği de özel indirimde görülmektedir. 1986 yılından itibaren saptanmış özel indirim tutarları Tablo 2.21'deki gibidir. 1987-1993 döneminde toptan eşya fiyatlarındaki artış yaklaşık 169.8 katına çıkarken, özel indirim yalnızca 25 katına yükselmiştir. 1994'te yapılan ayarlama ise TEFİ artış oranının üstünde bir ayarlama yapılmıştır. Ancak, benimsenen indirim tutarı daha önceki yıllarda oldukça düşük düzeyde tutulmuş ve yapılan ayarlamalar yetersiz kalmıştır.

2.5. Gelir Vergisinde Ödeme Sürelerindeki Yasal Gecikme Nedeniyle Ortaya Çıkan Aşınmanın Hesaplanması

Enflasyonun kişiler arasında vergi yükünü dağıtmada neden olduğu adil olmayan diğer bir durum verginin ödeme sürelerindeki farklılıklar nedeniyle ortaya çıkmaktadır. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi uyarınca ücretliler vergilerini kaynaktan kesme yöntemine göre ve ücretleri henüz ellerine geçmeden öderken, beyan esasına dayalı olan diğerleri vergilerini yasaya göre gelirin elde edildiği yılı izleyen Mart-Haziran-Eylül aylarında üç eşit taksitte ödemektedirler. Yasanın belirlediği bu gecikme dönemi dışında yine beyannameli mükellef yasal olmayan ödeme süresini uzatabilmektedir. Vergisini peşin ödeyen ücretli kesimin ise böyle bir süre kullanma avantajı söz konusu değildir. Vergi ödeme sürelerindeki farklılık, oldukça yüksek enflasyon oranlarının ortaya çıktığı ülkemizde vergisi kaynaktan kesilen yükümlüler aleyhine sonuçlar yaratmaktadır. Vergi, gelirin elde edilmesi ile ödeme tarihi arasındaki gecikme süresi ve enflasyon dolayısıyla değerini yitirmiş para ile yatırılmaktadır (Tekin,1978:154). Bu durum, mükellef açısından sosyal adalet ilkesini zedelerken, devlet açısından da önemli bir parasal kayıp ortaya çıkarmaktadır.

Bu bölümün amacı, Tanzi (1977) 'in çalışmasından yararlanarak ülkemizde 1994 yılı gelir vergisi gelirlerinde devlet aleyhine meydana gelen azalmanın tamamen kendi hesaplarımız sonucunda ortaya çıkartılabilesidir. Çalışma kapsamında 1994 yılında vergisini hayat standardı üzerinden ödeyen ve yıllık beyanname ile bildirmek zorunda olan bir mükellef yüzünden devletin uğradığı gelir kaybı ile asgari ücretlinin vergisini ödeme süresinin kısalığı nedeniyle devleti kayba uğratmadan öderken, diğer bir grup karşısında vergi yükünün ağırlaştığı hesaplanarak ortaya konulacaktır. Gelir vergisi tahsilatında görülen gecikme, beyanname usulü ile ödemenin söz konusu olması durumunda 12,5 aydır (Sönmez, 1993:157-183). Bu gecikmenin bulunmasında izlenen yöntem, aşağıdaki tablo yardımıyla hesaplanabilir.

Tablo 2-27 - Gelirin Elde Edilmesi İle Verginin Ödenmesi Süresindeki Gecikme (Ay)

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

Kaynak: Tarafımızdan hesaplanmıştır.

Buna göre, örneğin ocak ayında elde edilen gelirin vergisi bir sonraki yılın Mart ayında ödendiğinde 15 ay, Haziran ve Eylül'de ödendiğinde, sırayla 18 ve 21 ay gecikme söz konusu olmaktadır. Bunların toplamının üçe bölünmesi ile ortalama gecikme 18 ay olarak bulunmaktadır. Diğer aylar için aynı işlemin tamamlanması ile bulunan toplam gecikme 150 aydır ve 150 ay, 12 aya bölünerek ortalama 12,5 aylık gecikme süresi bulunur.

Bu çalışmada 1994 yılı, bir sonraki yıl olan 1995 yılı aylık enflasyon oranları bilindiğinden en yakın yıl olarak temel alınmıştır. Ayrıca, örnekte kolaylık sağlanması

amacı ile başlıca şu varsayımlardan hareket edilmektedir; 1994 yılında büyükşehir Belediyesi sınırları içinde 1. Sınıf tacir bir kişinin geliri, hayat standardı düzeyindedir. Başkaca geliri ve ek göstergeleri yoktur. Fon hesaplaması, konunun örneğimizde kolay anlaşılır olması açısından ihmal edilmiştir. 1994 yılı hayat standardı temel göstergesi 241.000.000.-TL. (1994 yılı Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Maliye Bakanlığı, Ankara,1995).

Gelir	Oran	Hesaplanan vergi
241.000.000.TL.	%25-30-35	73.100.000.-TL.

1994 yılında ödenmiş geçici vergi ile ilgili varsayımlarımız ise şöyledir; 1994 yılı geçici vergisi, 1993 yılı Hayat standardı üzerinden beyan edilmiş gelirin vergisi temel alınarak hesaplanmıştır. 1994 yılı mart ayında geçici vergi oranı %30 ‘dur. (G.V.K. Mük.120.md.). 1993 yılı Hayat Standardı Temel Göstergesi; 1. sınıf tacir için 116.100.000.TL. ve hesaplanan vergisi 35.835.000.-TL. dir.,

Geçici Vergi Matrahı	Oran	Geçici Vergi
35.835.000.-TL	%30	10.750.000.-TL.

Geçici vergi 12 eşit taksitte yasal süreleri içinde (ilk taksit 30 Mart 1994 olmak üzere her ayın 20.’inde) ödenmiştir. Geçici Vergi 2001 yılı itibariyle Gelir Vergisi’ne tabii olanlar için %15 olarak uygulanmıştır. Hesaplanan geçici vergi üç aylık dönemi izleyen ikinci ayın 15. günü akşamına kadar bağlı olunan vergi dairesine beyan edilmekte ve aynı süre içinde ödenmektedir.

2.5.1. Geçici Verginin İhmal Edildiği Durum

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

$$T = T_0 / (1+p)^n$$

formülü ile hesaplanacaktır. Burada;

T_0 = Vergi düzeyi (Enflasyon (0) olduğunda)

T = Enflasyondan sonra vergi düzeyi

p = Aylık enflasyon oranı (1994-1995 ülkemizdeki aylık enflasyon artış oranları Tablo 2.28 'de verilmiştir)

n = Gecikme süresi olarak ifade edilmektedir.

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

Aylık Vergi Borcu = $73.100.000 / 12 = 6.091.667$ TL'dir.

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

$6.091.667 / 3 = 2.030.556$ TL'dir.

Böylece Mart, Haziran ve Eylül 1995 dönemlerinde ödenecek vergi tutarı bulunmaktadır. Her bir ayın vergisindeki aşınma, ilgili ayın vergi taksitlerinin ödendiği aylara kadar geçen sürenin uzunluğu bulunarak hesaplanmaktadır. Burada, örneğin Ocak ayı geliri üzerinden hesaplanan verginin taksitleri 15, 18, 21 aylık gecikmelerle ödeneceğinden, yukarıdaki formül kullanılarak sırasıyla;

1995 Mart
1994 n=15 p= 0.08 T= $2.030.556/(1+0.08)^{15}=640.116$
Ocak
Haziran

$$n=18 \quad p=0.07 \quad T= 2.030.556/(1+0.07)^{18} = 600.774$$

$$\begin{array}{l} \text{Eylül} \\ n=21 \quad p= 0.07 \quad T = 2.030.556 /(1+0.07)^{21} = \frac{+490.406}{1.731.296} \end{array}$$

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

Yani, mükellefin Ocak ayı içerisinde ödemesi gereken verginin 1/3 'ünü Mart ayında ödemesi ile 2.030.556.-TL.'lik tutar, 640.116 TL değerine eşit hale gelmiştir. Diğerleri ise sırayla 600.774 ve 490.406 TL'lik tutarlara dönüşmüştür. Enflasyon oranı ile tahsil süresindeki gecikmenin büyümesi ile vergi değerinin tersine azaldığı görülmektedir. Toplam olarak ise 6.091.667.-TL.'lik Ocak ayı vergisinin gerçek değeri 4.360.371 TL olmaktadır. Görülmektedir ki, devlet sadece bu tutar üzerinden yaklaşık %72 oranında değer kaybına uğramıştır. Aynı işlem örneğin 1994 Haziran ayı vergisindeki aşınmanın hesaplanmasında da yapılabilir. Buna göre Haziran ayı içinde peşin olarak ödenseydi, verginin miktarı 6.071.667.-TL olacaktı. Ancak, yasal vergi takvimine göre bu tutar üç eşit taksitle ödeneceğinden 1995 Mart-Haziran-Eylül aylarına isabet eden tutar yine 2.030.556 TL'dir.

1994 Haziran'ı ile ilk taksit ayının 1995 Mart arasındaki süre (Tablo 2.27) 10 ay ve bu aylar arasındaki enflasyon artışı oranı (Tablo 2.28) %6'dır. O halde;

$$T= 2.030.556 / (1+0.06)^{10} = 1.133.852.-TL.'dir.$$

Böylece ilk taksit üzerinde (2.030.556 - 1.133.852 = 896.704.-TL.'lik) aşınma söz konusudur.

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

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

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

Verginin değeri $3.140.920 \text{ .-TL.}$ 'ye eşit hale geldiğinden; $6.091.667 - 3.140.920 = 2.950.747 \text{ .-TL}$ olmaktadır. Bu ise yaklaşık %48,4 'lük bir aşınmadır.

Tablo 2-28 1994 Yılı Her Ayının Ayrı Ayrı 1995 Yılı Mart-Haziran-Eylül Arasındaki Ortalama Aylık Enflasyon Artış Oranları*

1994	Mar-95	Haz-95	Eyl-95
Ocak	0.08	0.07	0.07
Şubat	0.09	0.08	0.07
Mart	0.09	0.07	0.07
Nisan	0.09	0.07	0.08
Mayıs	0.06	0.06	0.05
Haziran	0.06	0.05	0.05
Temmuz	0.07	0.06	0.05
Ağustos	0.06	0.05	0.05
Eylül	0.07	0.05	0.05
Ekim	0.07	0.05	0.05
Kasım	0.07	0.05	0.05
Aralık	0.07	0.04	0.04

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

Örnek: 1994:	%	1995
Ocak	.05	.08
Şubat	.10	.07
Mart	.09	.06
Nisan	.33	.04
Mayıs	.09	.02
Haziran	.02	.01
Temmuz	.09	.02
Ağustos	.03	.03
Eylül	.05	.05
Ekim	.07	
Kasım	.06	
Aralık	.08	

1994 Ocak-1995 Mart ayları enflasyon artış toplamı= 1.27,
Ortalama enflasyon artış oranı= 1.27 /15=0.08
1994 Ocak-1995 Haziran ayları enflasyon artış toplamı=1.34,
Ortalama enflasyon artış oranı =1.34/18 =0.07
1994 Ocak-1995 Eylül ayları enflasyon artış toplamı=1.44,
Ortalama enflasyon artış oranı = 1.44/21 =0.07

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

$$(6.091.667-4.463.928 = 1.627.739) \text{ TL.}$$

Tablo 2.29 'un son sütununda hesaplanan devletin gelir kaybı yüzdeleri incelendiğinde bu kayıpların, ödeme süreleri kısaldıkça düşme gösterdiği anlaşılmaktadır. Toplam vergi kayıplarının ortalaması alındığında ise, denilebilir ki devletin 1994 yılında beyan esasına tabii hayat standardı düzeyinde gelir elde eden mükellefin ödediği vergide geçici vergi hesaba katılmadığında %51,2 oranında gelir kaybına uğramıştır. Daha açık ifade etmek gerekirse, söz konusu mükellefin 1994 yılı toplam gelir vergisindeki aşınma 37.384.238 TL olmuştur.

Tablo 2-29 Türkiye’de Hayat Standardı Düzeyinde Gelir Elde Eden Bir Tacirin Ödediği 1994 Yılı Gelir Vergisi Üzerinde Devletin Uğradığı Vergi Kaybı (Tanzi Etkisi)

Aylar 1994	Aylık Verginin 3 Taksitde Bölünmesi ile Bulunan Vergi	1995 Mart	1995 Haz	1995 Eylül	Gerçek Aylık vergi Toplamı	Ödenmesi Gereken Aylık Toplam Vergi	Topl. Aylık vergideki Aşınma	Topl Vergi Kaybı (%)
Ocak	2.030.556	640.116	600.774	490.406	1.731.296	6.091.667	4.360.371	72
Şubat	2.030.556	607.667	548.769	524.736	1.681.167	6.091.667	4.410.500	72
Mart	2.030.556	662.324	687.82	561.466	1.911.610	6.091.667	4.180.057	69
Nisan	2.030.556	721.933	735.967	508.145	1.966.045	6.091.667	4.125.622	68
Mayıs	2.030.556	1.069.672	898.117	885.925	2.853.714	6.091.667	3.237.952	53
Haziran	2.030.556	1.133.852	1.076.847	930.221	3.140.920	6.091.667	2.950.747	48
Temmuz	2.030.556	1.104.488	1.009.124	976.732	3.090.344	6.091.667	3.001.323	49
Ağustos	2.030.556	1.273.996	1.187.224	1.025.569	3.486.789	6.091.667	2.604.878	43
Eylül	2.030.556	1.264.528	1.246.585	1.076.847	3.387.960	6.091.667	2.503.707	41
Ekim	2.030.556	1.353.045	1.308.915	1.130.690	3.792.650	6.091.667	2.299.017	38
Kasım	2.030.556	1.447.758	1.374.360	1.187.224	4.009.342	6.091.667	2.082.325	34
Aralık	2.030.556	1.549.101	1.543.056	1.371.771	4.463.928	6.091.667	1.627.739	27

Kaynak: Tanzi, Vito., “Inflation, Lags in Collection and Real Value of Tax Revenue” IMF, Staff Papers, 24 (1), March,1977 çalışmasından hareketle tarafımızdan hesaplanmıştır.

2.5.2. Geçici Verginin Ödendiği Durum

Yukarıdaki hesaplamalarımızda geçici vergi işleme dahil edilmemişti. Geçici vergi, yıllık beyanname veren ticari, zirai, serbest meslek sahiplerini kısmen (1994 yılı için %30) peşin vergi ödemeye zorlamaktadır. Bu halde devlet, gelirlerinde geçici vergi tutarı üzerinde enflasyon ve yasal (veya yasal olmayan) gecikme nedeniyle bir aşınmaya maruz kalmamaktadır. Yani, devletin geliri geçici vergi tutarı kadar kısmen enflasyonun etkisinden korunmuş olmaktadır. Yine, aynı mükellef vergisi üzerinde 1994 yılına ilişkin geçici verginin peşin olarak yıl içinde ödenmesinden dolayı 1994 hayat standardı üzerinden hesaplanan vergiden düşülmesi gerekmektedir. $73.100.000.-TL. - 10.750.500 = 62.349.500.-TL'$ dir. Artık, aradaki bu fark 62.349.500 TL mükellefin 1994 yılına ilişkin olarak 1995 yılı içinde 3 eşit taksitte ödeyeceği vergi olmaktadır. Yukarıda yapılan işlemin geçici vergi düşüldükten sonraki kısmı için de aynen uygulanması ile elde edilen rakamlar, tablo da gösterilmiştir. Aylık Vergi = $62.349.500/12 = 5.195.792.-TL'$ dir. Aylık verginin ortalama aşınmasını hesaplayabilmek için Mart-Haziran-Eylül aylarında üç eşit taksitle

ödediği varsayımı ile $5.195.792 / 3 = 1.731.930$.-TL, her ay dolayısıyla 1995 yılında ödenecek vergi tutarı olmaktadır.

Tablo 2-30 Geçici Verginin Varlığı Halinde Gelir Vergisi Mükellefi Bir Tüccarın 1994 Yılında Ödediği Vergideki Enflasyon ve Ödeme Gecikmesi Nedeniyle Ortaya Çıkan Aşınma

Aylar 1994	Aylık Verginin 3 Taksite Bölünmesiyle Bulunan Vergi	1995 Mart	1995 Haziran	1995 Eylül	Aylık Gerçek Vergi Toplamı	Aylık Toplam Aşınan Tutar	Ödenmesi Gereken Aylık Toplam Vergi
Ocak	1.731.930	545	512	418	1.4	3.7	5.195.79
	30	.977	.416	.284	76.677	19.115	2
Şubat	1.731.930	518.274	468.087	447.566	1.433.925	3.761.867	5.195.792
Mart	1.731.930	564.919	586.665	478.893	1.630.477	3.565.315	5.195.792
Nisan	1.731.930	615.761	627.731	433.413	1.676.905	3.518.887	5.195.792
Mayıs	1.731.930	912.359	766.034	755.2	2.433.593	2.762.119	5.195.792
Haziran	1.731.930	967.101	917.949	792.959	2.678.009	2.517.783	5.195.792
Temmuz	1.731.930	942.055	860.716	833.088	2.635.859	2.559.933	5.195.792
Ağustos	1.731.930	1.086.636	1.012.624	874.742	2.973.737	2.222.055	5.195.792
Eylül	1.731.930	1.078.559	1.063.255	918.479	3.060.293	2.135.499	5.195.792
Ekim	1.731.930	1.154.058	1.116.418	964.403	3.234.879	1.960.913	5.195.792
Kasım	1.731.930	1.234.842	1.172.738	1.012.624	3.420.204	1.775.588	5.195.792
Aralık	1.731.930	1.321.281	1.316.124	1.170.030	3.807.435	1.388.357	5.195.792

Kaynak: Tanzi, Vito., "Inflations, Lags in Collection and Real Value of Tax Revenue", IMF Staff Papers,24(1) Mart,1977 Çalışmasından hareketle, tarafımızdan hesaplanmıştır.

Tablo 2.30 ve 2.29 karşılaştırıldığında geçici vergi uygulamasının, devlet gelirlerinde enflasyon ve tahsilat gecikmeleri dolayısıyla meydana gelen aşınmayı zayıflattığı anlaşılmaktadır. Örneğin, 1995 yılında yatırılan toplam Ocak ayı vergisindeki aşınma, Tablo 2.29'da 4.360.371.-TL olarak görülmektedir. Geçici verginin uygulanması ile aynı vergideki aşınma ise, 3.719.115.-TL olmaktadır. Aynı şekilde, Ekim ayına ilişkin vergideki geç ödenmesinden dolayı ortaya çıkan aşınma 2.299.017- TL iken (Bkz. Tablo 2.29), geçici verginin uygulamaya girmesi ile aynı vergideki aşınma sadece 1.960.913.-TL olmaktadır. Bu ise, yaklaşık %85'lik bir aşınma oranına isabet etmektedir.

Tablo 2.29 ve 2.30 her bir veri için sürekli karşılaştırılabilir. Buradan çıkan sonuç ise geçici verginin peşin ödenmesinden dolayı devletin kazanç sağladığıdır. Geçici vergi uygulaması olmadığı durumda, devletin toplam gelirlerindeki aşınma 37.384.238.-TL. dir. Geçici verginin uygulanması ile bu aşınma toplam 31.927.511.-TL. olmaktadır. Denilebilir ki, 1994 yılında 5.456.727.-TL. kadar devletin geçici vergi uygulaması nedeniyle bir

kazanç söz konusudur. Ayrıca, toplam vergi kaybı %52,1 ‘den geçici vergi uygulaması sonucu %43,6’ya düşmektedir.*

Enflasyon ve tahsilatın gecikmesi ile yıllık beyan esasına tabii mükellef ile vergisi kaynakta kesilenler arasında da vergi adaletine ters düşen bir durum ortaya çıkmaktadır. Devlet, stopaj usulüne tabii tutulanların -ücretliler-ödediği vergiler üzerinde ancak 1,5 aylık bir gecikme nedeniyle kayba uğramaktadır. Söylenenleri daha açık ifade etmek için tarafımızdan bir örnek oluşturularak, 1994 yılında bir asgari ücretlinin ödediği vergi üzerinde, devletin uğradığı kayıp hesaplanmaya gidilmiştir. Buradan, devletin asgari ücretin vergisi ile hayat standardı üzerinden vergi ödeyen beyannamelinin vergisi üzerinde uğradığı vergi kaybı karşılaştırılmaya çalışılmıştır.

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

Tablo 2-31 1994 Yılı 12 Aylık Asgari Ücretler ve Kesilen Vergiler

Aylar	Brüt Ücret	-Kesintiler	=Vergi matrahı	x Oran	=Vergi
Ocak	2.497.500	-949.65	=1.547.850	x0.25	=386.963
Şubat	2.497.500	-949.65	=1.547.850	x0.25	=386.963
Mart	2.497.500	-949.65	=1.547.850	x0.25	=386.963
Nisan	2.497.500	-949.65	=1.547.850	x0.25	=386.963
Mayıs	2.497.500	-949.65	=1.547.850	x0.25	=386.963
Haziran	2.497.500	-949.65	=1.547.850	x0.25	=386.963
Temmuz	2.497.500	-949.65	=1.547.850	x0.25	=386.963
Ağustos	2.497.500	-949.65	=1.547.850	x0.25	=386.963
Eylül	4.173.500	-1.184.325	=2.989.425	x0.25	=747.356
Ekim	4.173.500	-1.184.325	=2.989.425	x0.25	=747.356
Kasım	4.173.500	-1.184.325	=2.989.425	x0.25	=747.356
Aralık	4.173.500	-1.184.325	=2.989.425	x0.25	=747.356
TOPLAM	36.675.000	-12.334.500	=24.340.500.	x0.25	=6.085.128

* Geçici vergi uygulamasından sonra vergi kaybı (%) $31.927.511 / 73.100.000 = \%43.6$

Vergisini 1,5 ay gecikme ile ödeyen mükellefler ile diğerlerinin üzerinde devletin uğradığı vergi kaybı Tablo 2.30 ve 2.32 aracılığıyla karşılaştırılabilir. Tablo 2.30, örneğin beyan esasına dayalı mükellefin 1994 Nisan ayı vergisinin 3.518.887.-TL değer kaybına uğrayarak devletin eline geçtiğini göstermektedir. Bu ise, yaklaşık %72'lik bir kayıptır. Ücretlinin 1994 Nisan ayı vergisi ise 134.678 TL değer kaybına uğramaktadır. Bu ise, yaklaşık %35'lik bir kayıptır. Yani, tüccar kişi Nisan vergisini 1.476.677 TL gerçek değeri üzerinden ödeyip %72'lik bir kazanç sağlarken, diğeri ancak %35 oranında daha az vergisini ödemektedir. Asgari ücretlinin yıllık ödediği gerçek verginin değeri ise, 5.397.818.-TL'dir. Buradan, 6.085.128 - 5.397.818 = 687.310.-TL. kadar devlet daha az vergi elde etmektedir. Yani, asgari ücretlinin ödediği vergi üzerinde enflasyon ve tahsil süresi nedeniyle devletin uğradığı kayıp 687.310 TL olmuştur. Bu ise; $687.310 / 6.085.128 = \%11,3$ 'lük bir orana karşılık gelmiştir.

Sonuçta denilebilir ki devlet, enflasyon artışı ve vergiyi geç ödemeleri nedeniyle tüccar mükellefin ödediği toplam vergi üzerinden %43,6'lık bir kayba uğrarken, asgari ücretlinin ödediği toplam vergi üzerinden ancak %11,3 oranında kaybı söz konusudur. Yani, tüccar, vergisini %43,6 oranında daha az öderken, asgari ücretlinin, vergisini %11,3 oranında daha az ödediği görülmektedir. Bu durum ise, sosyal adalet açısından arzulanan bir durumdur.

Tablo 2-32 Vergisi Kaynakta Kesilenler Dolayısıyla Devletin Gelir Kaybı

Ocak	= $386.963 / (1+0.05)^{1,5}$	= 359.655
Şubat	= $386.963 / (1+0.10)^{1,5}$	= 335.413
Mart	= $386.963 / (1+0.09)^{1,5}$	= 340.040
Nisan	= $386.963 / (1+0.33)^{1,5}$	= 252.285
Mayıs	= $386.963 / (1+0.09)^{1,5}$	= 340.040
Haziran	= $386.963 / (1+0.02)^{1,5}$	= 375.638

$$\text{Temmuz} = 386.963 / (1+0.09)^{1,5} = 340.040$$

$$\text{Ağustos} = 386.963 / (1+0.03)^{1,5} = 370.181$$

$$\text{Eylül} = 747.356 / (1+0.05)^{1,5} = 694.614$$

$$\text{Ekim} = 747.356 / (1+0.07)^{1,5} = 675.230$$

$$\text{Kasım} = 747.356 / (1+0.06)^{1,5} = 648.808$$

$$\text{Aralık} = 747.356 / (1+0.08)^{1,5} = \underline{\underline{665.874}}$$

+5.397.818

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. ARAŞTIRMANIN TASARIMI

Enflasyonun vergi gelirlerinde miktar olarak yarattığı artış kadar, alım gücü zayıflayan mükellefin eski alım gücünü korumak amacıyla devletin emisyon yoluyla piyasaya sürdüğü parayı absorbe etmesi, devletin bu dönemde elde ettiği gelir fazlasının bir kaynağı olmaktadır. Enflasyonun gelir vergisi had ve oranlarında yıpranma yaratmasıyla, bu vergi gelirlerinde meydana gelen artış, enflasyon artış oranından daha fazla olmaktadır. Vergideki artış ise, özellikle düşük, dar gelirli gruba isabet eden alt dilimlerde daha yüksektir. Yani enflasyon, muaflik tutarlarını aşındırarak vergi dışında tutulanların vergilendirilebilir hale gelmesine neden olurken, özel indirim gibi sosyal ve mali amaçlı tanınan tutarların değerini aşındırarak dar gelirli gurubun ödeyeceği vergi miktarında, vergi yapısını da bozarak artış yaratmaktadır. Enflasyonun Gelir Vergisi Tarife'sinde daralma yaratarak mali sürüklenmeye neden olması, bu kesimi daha büyük vergi oranlarına taşıdığından, harcanabilir gelirlerinin azalması sonucunu doğurmaktadır. Enflasyonun etkin olduğu dönemlerde vergi gelirlerinin ve vergi kurumlarının yıpranması sonucu devlet gelir fazlası elde etmesine rağmen vergi gelirlerini geç elde etmesinden dolayı vergi geliri kaybına uğramaktadır.

Bu çalışmanın amacı devletin vergi politikalarını belirlerken enflasyonun vergi gelirleri üzerindeki olumsuz etkilerinin nasıl kaldırılabileceğini göstermektedir. Dolayısıyla çalışmada *Enflasyon Türk Vergi Sistemini nasıl etkilemektedir?* sorusuna cevap aranmaktadır.

Enflasyonun vergi geliri üzerindeki etkisi, devlet açısından “gelir artırıcı” etkisi ve “Tanzi Etkisi” olarak, iki yönden incelenmektedir. Bir yönüyle enflasyonun gelir artırıcı etkisi anlatılırken, kişilerin enflasyon dönemlerinde artan oranlılık nedeniyle nominal olarak artan gelirlerine karşılık ödeyeceği verginin fazla olması nedeniyle devletin özellikle bu dönemlerde, gelir fazlası elde edeceği üzerinde durulmaktadır. Bir diğer yönüyle ise, enflasyonun Türk Gelir Vergisi Sistemi'nde yer alan kurumları ne şekilde etkilediği incelenmekte ve bu kurumların fiyat endeksine göre ayarlanması gereken

biçimleri hesaplanmaktadır. Ancak, Türkiye’de enflasyon sosyal adalet konusunda ve vergi yükü dağılımında ücretlileri ya da sabit gelirlileri yıpratıcı rol oynadığı görülmektedir. Bu etki, verginin geç ödenmesinden dolayı da ortaya çıkmaktadır. Ödeme süresinin uzunluğu, beyannameye dayalı mükellefiyetlerde ortalama 12,5 ay olurken, örneğin ücretliler için 1,5 aydır. Böylece, devlet açısından gelir vergisi geliri üzerinde Tanzi Etkisi, özellikle yıllık beyanname verenlerin vergilerinde görülmektedir. Vergi gelirleri üzerindeki Tanzi Etkisini hesaplayabilmek için Türkiye’ye ilişkin 1994 yılı vergileme dönemi baz alınmıştır. Buna göre, vergisi kaynaktan kesilen dar gelirliler ile birinci sınıf ticaret erbabının ödedikleri vergideki aşınmanın hesaplanması yoluna gidilmiştir. Yasanın tanıdığı uzun tahsil süresi avantajından yararlanan beyannameli mükellef kesimi, enflasyon nedeniyle daha az vergi ödeme şansını elde etmektedir. Hesaplamaların sonucuna göre vergisi kaynaktan kesilen bir ücretli, yıllık toplam vergisi üzerinden %11,2 oranında daha az vergi öderken, yıllık beyan esasına göre hayat standardı üzerinden vergilendirilen bir tüccar, geçici verginin olmadığı durumda %51,2, var olduğu durumda ise %43,2 oranında daha az vergi ödeme şansına sahip olarak, devletin bu kadar vergi kaybına uğramasına neden olmaktadır. Bu durum ise, yüksek ve düşük gelirliler arasında verginin mali güce göre alınması ilkesini zedelemekte ve ayrıca vergiyi taraflı hale getirmektedir.

Bu araştırmada istatistiksel metotlar kullanılarak tablolar oluşturulmuş ve bu oluşturulan tablolar amacımız doğrultusunda yorumlanarak enflasyon ile gelir vergisi sistemi arasındaki ilişkiler, bağlantılar, etkileşimler konu kriteri açısından ortaya konulmaya çalışılmıştır. Bu nedenle, çalışma daha çok mevcut istatistiksel tabloların yorumlanması şeklinde olmayıp, veriler ışığında yeni tablolar oluşturmak ve istatistiksel analizler yapılarak konuya açıklık getirilmeye çalışılması şeklinde gerçekleştirilmiştir. Bu yönüyle çalışma analitik bir özellik göstermektedir.

3.1. Veri Toplama Yöntemi

Araştırmanın tabanını enflasyon ile gelir vergisi sistemi arasındaki ilişkiler oluşturmaktadır. Araştırmada kullanılan veriler Merkez Bankası, Maliye Bakanlığı,

Türkiye İstatistik Kurumu, Petrol İş gibi mevcut resmi ve özel kurumların oluşturdukları veri tabanlarından elde edilmiştir. Bu istatistiki veriler, konuların bütünlüğü içinde yeniden yorumlanarak kullanılmıştır. Bunun dışında çeşitli istatistik yıllıkları, kitaplar, çeşitli bilimsel dergilerde yayınlanmış makaleler, görüşler, değişik tarihlerde yapılan sempozyumlarda sunulan tebliğler incelenmiştir.

Araştırmalarımız sırasında karşılaştığımız en önemli güçlüklerden biri, TÜİK'in verileri ile DPT'nin verileri arasındaki uyumsuzluklardan kaynaklanan farklılıklar olmuştur. Bu veri tabanlarının uyguladıkları yeni seri, eski seri konusu nedeniyle yapılan bu çalışmada veri tabanlardan elde edilen seriler arasında yaklaşık %10 gibi bir fark oluşmuştur. Yeni seri kullanarak yapılan analizlerde eski seri çalışmalarının sonuçlarına göre enflasyon oranı her defasında yaklaşık %10 oranında daha az çıkmaktadır. Bu yüzden çalışmada yeni seri ile elde edilmiş istatistik verileri kullanılmıştır. Çalışmada karşılaştığımız güçlüklerden biri de İTO, İSO ve TOBB gibi kuruluşların yayınlarıyla, TÜİK ve DPT birimlerinin veri setleri arasında görülen farktır. Bu sorunun nedeni, birimler arasında yaşanan koordinasyon bozukluğu ve/veya verilerin siyasi amaçlı kullanılma eğilimi olabilir. Veri toplama sürecinde ortaya çıkan bu kısıtlar yapılan çalışmada göz ardı edilebilecek düzeyde olduğu için analiz bulgularında çok büyük değişiklikler yaratmamıştır.

3.2. Değişkenler

Bu çalışmada öncelikle, birincisi enflasyon ve ikincisi de vergi olmak üzere iki temel değişkenden hareket edilmiştir. Bu iki değişkenin gelişim süreci içerisinde birbirlerini nasıl etkiledikleri üzerinde durulmuştur. Türk Vergi Sisteminin çok geniş ve karmaşık bir yapı arz etmesi ve her vergi çeşidini ayrı ayrı incelemek bu çalışmanın amacını aşan bir çalışma olacağı düşüncesinden hareketle, çalışmanın değişkenleri yalnızca Enflasyon ve Gelir Vergisi ile sınırlandırılmıştır. Bu değişkenlerin özellikleri birinci bölümde geniş olarak ele alınmıştır. Dolayısıyla burada değişkenlerin özellikleri tekrar edilmeyecektir.

3.3. Veri Analizi Yöntemi

1970’li yılların başından itibaren yaşanmaya başlanan enflasyon, Türkiye ekonomisinde tüm parametreleri etkilemeye ve sorun olmaya ancak 1970’li yılların sonlarından itibaren başlamıştır. Önceleri yalnızca fiyatların yükselmesi şeklinde ortaya çıkmış, ancak gelişmeler, yıllar geçtikçe bunun böyle olmadığını ortaya koymuştur. Enflasyonun ekonomik verileri nasıl etkilediği, gelir dağılımını nasıl bozduğu, çalışan ve kazanan kesimlerden birini teşkil eden bordrolu kesimin, vergisinin kaynaktan kesilmesi nedeniyle nasıl güç durumlarda kaldığını ve vergisini beyanname usulüyle veren diğer kesimlerin ise nasıl nispeten daha rahat hareket etme imkânı bulunduğunu görmemiz, enflasyonun sürekli yüksek düzeylerde seyretmeye başladığı 1980’li yılların başından itibaren anlaşılmalıdır. Bu da elbette ki devletin gelişmeler ışığında alması gereken önlemleri zamanında alabilmesi, aktif bir politika izleyerek giderek artan baskıları nasıl bir yöntem kullanarak azaltabileceğine karar vermesi ve gerekiyorsa bir takım kanuni düzenlemeleri zamanında yapabilmesine bağlı bulunmaktadır.

Enflasyon sonucu ortaya çıkan gerçek vergi oranlarındaki istenilmeyen artışları etkisiz duruma getirmek için uygulamada değişik yöntemlere başvurulmaktadır. Öncelikle benimsenen en yaygın yöntem muafiyet, istisna ve gelir dilimleri gibi para ile ifade edilen vergi unsurlarında ayarlamalar yapmaktır. Bu ayarlamalar, genellikle vergi tarifesi dilimlerinin, muafiyet ve istisna tutarlarının bir kat sayıya endeks sayısı ile çarpılması ile büyütülmesi biçiminde yapılmaktadır. Bu bölümde, söz konusu ayarlamaları sağlamak üzere oluşturulan yasama organının düzeltme yapması, endeksleme, katsayı yöntemi, vergi oranlarının fiyat yükselişleri ile orantılı biçimde indirilmesi yöntemi gibi uygulamalar açıklanacaktır.

3.3.1. Yasama Organının Düzeltme Yapması

Yasa koyucular daha önce kabul ettikleri vergi yasalarında yer alan kurumları diledikleri zaman değiştirme yetkisine sahiptirler. Ancak, yapılan düzenlemelerin vergilemeden beklenen amaçlardan bir bölümüne uygun düşmemesi; örneğin enflasyonun bozucu etkisinin tam olarak anlaşılmasından dolayı yapılan düzeltmelerin çoğu kez

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

3.3.2. Endeksleme (Otomatik Gösterge Yöntemi)

Endeksleme, fiyat artışlarının gelir vergisi üzerindeki olumsuz etkisini gidermek amacıyla uygulanacak yöntemin ilkeleri önceden belirlendiğinden karar organlarının tam yetkili olduğu durumun tam tersi bir uygulama biçimidir. Ayarlamaların yöntemi ve zamanı, kullanılacak endeks gelir vergisi ile ilgili öğelerden hangilerinin endekse bağlı olduğu vb. konular önceden belirlenmiş olduğu için karar organlarının uygulamada bu konularda yetkisi yoktur. Böyle bir yöntem, hükümetlerin gelir vergisini bir politika aracı olarak kullanmaları olanağını önemli ölçüde sınırlar (Şenatalar, 1978:140).

Ekonomideki gerçek değişkenleri enflasyonun etkisinden korumak, aşırı vergi mükellefiyetini önlemek, vergi matrahındaki indirim, istisna ve muafiyetlerdeki vergi ödeme gücü açısından ortaya çıkan erozyonu bertaraf etmek ve nominal gelirler yerine, sadece reel gelirleri vergilendirmek için çözüm yolu olarak önerilen endeksleme mekanizması, ilke olarak para ile ifade edilebilen bütün değerlere uygulanabilmektedir.

Birçok ülke, gelir vergisi yapısını endeksleme suretiyle enflasyonun etkilerinden korunma yolunu seçmişlerdir. Lüksemburg 1968’de, Fransa 1969’da, Danimarka 1970’de, Hollanda 1971’de, Kanada 1974’de, Avustralya 1976’da, İngiltere 1978’de, İsveç 1979’da, İsviçre ve ABD 1985’te endekslemeye geçmiş bulunmaktadır (Şenatalar, 1991:34).

3.3.2.1. Endekslemenin Nedenleri ve Amaçları

Endekslemeden amaç, enflasyon oranının çok yüksek olduğu dönemlerde vergi sisteminin reel yapısının ve mükelleflerin reel kazançlarının fiyat değişikliklerinden etkilenmemesini sağlamaktır. Endeksleme, seçilmiş bir fiyat endeksinde saptanan değişimleri yansıtmak veya etkilerini gidermek amacıyla parasal gelir ve ödemelerin ayarlanması (Güran,1975:34) şeklinde tanımlanabilir. Tanım, vergiler açısından çok kısa ve açıkça endeksleme vergi dilimlerinin ve muafıkların enflasyon ile birlikte yükseltilmesi anlamına gelir şeklinde yapılabilir.

Gelir vergisini endeksleme amacı bu yönetime başvuran bütün ülkeler için enflasyonun ortaya çıkardığı vergi yükü artışını daha adil düzenleyebilmektir. Endeksleme yönteminde, belli bir endekse göre yapılacak ayarlama ile fiyat artışlarının vergi yükünü yükseltmesi önlenir (Şenatalar,1991:140). Bunun için vergi oranları enflasyon artış oranı kadar indirilir ya da gelir vergisi öğelerinin değeri bu oran kadar artırılır. Böylece, eğer gelir vergisi endekslenirse, kanun fiyat endeksindeki artış kadar aynı oranda muafıkları, vergi dilimlerini ve otomatik olarak artan vergi yasalarındaki diğer para ölçülerini korur (Wonnacott,1986:356). Yani, endeks yönteminin uygulanması ile gelir vergisi tarifeleri, en az geçim indirimi, istisna ve muafiyet taban ve tavanları yükümlülerin zarar görmesine fırsat verilmeden enflasyon hızına paralel olarak düzeltilebilecektir (Şafak,1988:66). Aksi halde, yani mükellef enflasyon nedeniyle vergisinde istenmeyen artış karşısında kendini korumaya yönelecek bunun için vergiden kaçınmaya veya vergi kaçırmaya çalışacaktır. Bu durum karşısında oldukça etraflı vergi endeksleme sistemleri, yeni vergiler ya da özellikle yasal vergi artışları ile kamu sektörünün genişlemesini finanse edecek gereksinimleri azalttığından, mali disiplinin zayıflamasına tesir eden nominal mali sürüklenmeyi önlemek amacıyla kurulur (Friedman-Buchanan-Wagner, 1980:1040).

Ayarlanmış artan oranlı gelir vergisinin enflasyonist dönemler süresince kamu sektörü için artan bir reel kaynak dağılımı yaratır (Bohanon,1983:535). Bu nedenle enflasyona endekslenmemiş gelir vergisi uygulaması devlet lehine gelir artırıcı sonuçlar sağlarken, diğer yandan gelir dağılımında bozulmaya ve vergi kaçırmaya neden olması ile hem devlet hem de mükellef zararına bir durum ortaya çıkmaktadır. Enflasyonun gelir vergisinde neden olduğu çarpıklıklar iki çeşittir (Goode,1990:68):

1- İşletme kazançlarını kapsayan sermayeden elde edilmiş reel gelirin yanlış ifade edilmesi,

2- Kişisel ödeneklerin oran-dilim sınırları ve para hadleri ile sabitleştirilmiş diğer para tutarlarının reel değerinde azalma.

Gelir vergisi hasılatı oranı, enflasyon dönemlerinde bu iki nedenden dolayı enflasyon artış oranından daha fazla artar (O'Brien,1980:266). Gelirin, enflasyonun sürekli artış göstermesi nedeniyle doğru tespit edilmesi güçleşmektedir. O'Brien'a göre, birçok kayıt ve muamelenin tek bir yılda tamamlanamaması ve nihai vergi sonuçlarının tespitinin farklı dönemlerdeki olayların karşılaştırılmasını* gerektirmesi nedeniyle gelirin hesaplanması işletme kayıtlarının bütün yönlerini etkilemektedir. O'Brien, işletme kayıtları olarak borçların, envanter değerlemesinin indirim tutarı tahribatı ve sermaye kazançlarının vs. muhasebeleştirilmesini sıralamaktadır.

Enflasyon, oran-dilim sınırlarının reel değerindeki azalma nedeniyle dilim kayması sorunu yaratabilmektedir. Örneğin, bugünkü vergi oranında 787 dolar ya da gelirin %11,24 'ünü vergi olarak ödeyen vergiye tabii geliri 7.000 dolar olan bir yükümlü düşünelim. %50 oranında gerçekleşen bir enflasyondan sonra, yükümlünün ödeyeceği vergi 1.492 dolara ya da %14,21 oranına çıkarken vergilendirilebilir geliri 10.500 dolara yükselir. Enflasyonun bütün mal ve hizmetlerin fiyatlarını aynı tarzda etkilediği varsayıldığında,

* "Şişirilmiş gelir (inflated income) ve şişirilmiş gelir arasındaki fark yanlışlıkla gelir gibi teşhis edilebilir. Örneğin 1970 yılında kişinin 100\$'lik stok yapabildiğini ve (1975'te) %50 enflasyon oranlı bir dönemden sonra stok mallarının 175 \$'a satıldığını varsayalım. Uygulamadaki vergi sistemi kapsamında sermaye kazancının 75 doları taktir edilmektedir. Aslında, bu kazancın 50 \$'i aldatıcıdır. Daha önceki 5 yılda toplam 100 \$'lik aynı miktar mal ve hizmetler 150 \$'a satılmıştır. Enflasyon bağlantılı bu sistem kapsamında kazancın sadece 25 \$'lik kısmı tarh edilmelidir (O'BRIEN, J.K., 1980:266.).

hükümet kişinin gelirinin 11.24 'ünü veya $(787\$ \times \%50 + 787\$)$ 1180 \$'ını alarak harcama düzeyini koruyabilirdi. Yani, enflasyon kişinin gelirinde %50'lik bir artışa neden olmuş ise verginin de ancak %50 oranında artırılması gerekirdi. Burada, hükümetin elde ettiği 312 \$'lık gelir ise, enflasyon vergisi (ikramiyesi) demektir. Mükellefin vergi yükünün %26 kadar arttığı görülmektedir (O'Brien,1980:265). Sabitleştirilmiş para tutarları kavramı ile kişisel muaflik tutarı, "0" oranlı dilim tutarı gibi özel birçok tutara atıfta bulunulur. Enflasyon nihayet paranın satın alma gücünü azalttığından, bu tutarda önemini yitirmekte ve bunların büyük çoğunluğu mükellef için indirim ve kredi limitleri olarak kabul edildiğinden sonuçta vergileme oranında bir artış söz konusu olmaktadır (O'Brien,1980:265).

Hükümet gelirlerindeki artış, enflasyonun en açık vergi etkisi olurken, tek etki sadece bu değildir. Aynı zamanda vergi sisteminin artan oranlılığını değiştirmede enflasyonun etkisi aynı derecede önemlidir. Diğer bir ifade ile artan gelir herkesin vergilerindeki artışla yükseltilmez, dahası enflasyondan doğan vergi parçası değişik şekillerde ve durumlarda insanları etkileyecektir (O'Brien,1980:266). Yani enflasyon nedeniyle ortaya çıkan vergi yükü artışı gelir grupları arasında adaletsiz dağılabilmektedir. Vergi kanunlarında yer alan "0" oranlı dilim tutarı, kişisel muafiyetlik değeri ve gelir dilimlerinin genişletilmesi gibi sabit para tutarları her yıl enflasyon vergisi endeksleme vasıtasıyla bertaraf edilebilir (Aronson,1985:410). Özetle denilebilir ki, endekslenmemiş kişisel gelir vergisi ve enflasyon, dilim kaymasından dolayı vergilerde kanuni olmayan artışlara neden olurlar (Baye-Black,1988:471).

3.3.2.2. Endekslemenin Yöntemleri

Enflasyon etkilerinin giderilmesi için endekslemenin kullanılması halinde enflasyon ölçüsü olarak uygun bir fiyat endeksinin seçilmesi gereklidir. Vergi mükelleflerinin çoğunluğu tarafından satın alınan seçilmiş mal ve hizmetlerin pazar paketinin maliyetindeki ortalama değişmeyi ölçen tüketici fiyat endeksi ve buna alternatif olan toptan eşya fiyatları endeksi ve GSYİH deflatörü bu yöntemde kullanılan başlıca fiyat endeksidir

(O'Brien,1980:267). Endeksin saptanmasından sonra uygulama tekniği bakımından iki ana yöntem söz konusudur (Şenatalar,1978:142-144);

1-Gelirin endekse göre küçülmesi,

2-Vergiyle ilgili başlıca nominal tutarların endekse göre yükseltilmesi.

3.3.2.2.1. Gelirin Endekse Göre Küçülmesi (Reel Gelir Düzeltilmesi-Deflatör Sistemi)

Gelirin endekse göre küçültülmesi sistemi, A. Morag tarafından geliştirilen ve brüt veya parasal gelirlerin baz bir yıla göre deflate edilmesidir (Aydın,1979:132).^{*} Vergiye tabii gelir baz yılı fiyatlarına uygulanarak baz yıldaki düzeyine indirgenmekte ve bulunan bu tutara ait vergi borcu da baz yılı fiyatları üzerinden hesaplanmaktadır. Bulunan bu vergi tutarının yine aynı endekse göre yükseltilerek bugünkü (cari) düzeyine getirilmesi gerekmektedir. Yani, cari yıl fiyatlarına göre vergi borcunun hesaplanması için, baz yıldaki vergi borcu, cari yıldaki fiyat endeksinin baz yıldaki fiyat endeksine olan oranı (fiyat endeksinin baz yıla nazaran değişme katsayısı) ile çarpılır (Aydın,1979:132).

3.3.2.2.2. Vergi İle İlgili Başlıca Nominal Tutarların Endekse Göre Yükseltilmesi

Bu yöntemde ise gelir tutarlarıyla ilgili olarak herhangi bir işlem yapılmamakta, ancak gelir vergisinin nominal tutar olarak belirlenmiş ögeleri (tarife dilimleri, istisna tutarları, en az geçim indirimi gibi indirimlerin tutarları vb.) endekse göre yükseltilmektedir. Bu ayarlamadan sonra vergi tutarı bulunmaktadır((Şenatalar,1978:142). Açıklanan yöntemlerin ikisi de aynı sonucu verir ve her iki yöntem de gerçek vergi yükünün fiyat artışlarından etkilenmemesini sağlar. Burada söz konusu iki yöntemin işleyişi ve ortaya çıkardıkları sonuç açıklanmaya çalışılacaktır. Bunun için Türkiye'de 1989 yılı kazançlarına uygulanan (2.9 no'lu tabloda verilen vergi tarifesi) tarife rastgele seçilmiş olsun. İki kişiye (A ve B) ait gelir düzeylerinin fiyat artış oranı P ile yükseldiğini

^{*} Amots MORAG, On Taxes and Inflation, N.Y. 1965.

varsayarak birinci ve ikinci yıla ait borçlarını (T_1 ve T_2) ile vergi oranlarını (t_1 ve t_2) bulalım.

1.Yıl ($P=100$)

	Y_1	T_1	t_1
A	20.000	6.100	0.305
B	98.000	39.700	0.405
TOPLAM	1118.000	45.800	.388

2. Yıl ($P_2=130$)

	Y_2	T_2	t_2	T_2/T_1	d_t
A	26.000	8.300	.319	1.4	.014
B	127.400	54.400	.427	1.4	.022
TOPLAM	153.400	62.700	.408	1.4	.020

Çizelgeden anlaşıldığı gibi %30 oranında bir fiyat (ve nominal gelir) artışının vergi borcu tutarında yol açtığı yükselme A için daha şiddetlidir. Çünkü, B'nin geliri A'nın gelirinininkinden yaklaşık 5 kat fazla olmasına rağmen, %30'luk fiyat artışı dolayısıyla, A'nın ödediği vergideki artış ($T_2 - T_1$) %36 olurken, B'nin ki %37'dir. Ayrıca, toplam vergi ödemelerinin artış oranı enflasyon artış oranından daha yüksektir. Bu ise nominal kullanılabilir gelir artışının %30 'dan küçük olduğunu göstermektedir. Gelirin endekse göre küçültülmesi yönteminde her iki bireyin ikinci yıldaki gelirlerinin endeksine göre temel yıl değerlerine indirgenmesi gerekir.

$$A \quad 26.000 \times 100 / 130 = 20.000$$

$$B \quad 127.400 \times 100 / 130 = 98.000$$

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

Buradan, mükelleflerin fiyat artışı ve dolayısıyla gelirlerindeki nominal artış nedeniyle artan vergi yüklerinin sıra ile (8.300 ve 11.420) değil, 7.930 ve 10.790) olarak hesaplanmasının doğru olduğu gösterilebilir. İkinci yöntemin uygulanmasında ise, tarife dilimlerinin endeksle (130/100) çarpılması gerekir (Örneğimizde indirimler söz konusu olsa idi, onlar da endeksle çarpılacaktı). Böylece endekslenmiş 1989 yılı tarifesi aşağıdaki gibi olacaktır;

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

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

Ayarlamaya Göre İkinci Yıl

Y_2	T_2	t_2	T_2/T_1	d_t
-------	-------	-------	-----------	-------

A	26.000	7.930	.305	1.3	-
B	127.400	51.610	.405	1.3	-

Görüldüğü gibi, ayarlamaların sonucunda vergi oranı aynı kalmakta ($t_1 = t_2$ ve $dt = 0$), nominal vergi borcu da sadece fiyat artışları ölçüsünde (%130) yükselmektedir. Açıklanan iki yöntemden ikincisi yani vergiyle ilgili tutarların endekse göre yükseltilmesi uygulama açısından daha elverişlidir. Böyle bir yöntemin kapsamının ve endeksin tam (%100) olarak kullanılması ile vergi yükünün dağılımının daima aynı kalmasını sağlamak için gelir dilimleri limitleri de dahil olmak üzere muaflik, istisna, indirimler vb. değerleri enflasyon oranı kadar düzeltildiğinden vergiye tabii ayarlamalar fiyat artışlarının gerisinde kalmamış olur. Yukarıda bahsedilen her iki yöntem, her yıl uygulanabileceği gibi, bir yıldan fazla zaman aralıklarıyla da uygulanabilir. Ancak, sürenin uzun tutulması, enflasyon etkisinin bu süre boyunca sürekli artması ve yılların etkisinin birikimi sonucu yapılacak bir ayarlamanın çapının her yıl yapılan ayarlamalara oranla daha büyük olacağı nedeniyle olumsuz sonuç verebilecektir (Şenatalar, 1978:147).

3.3.2.3. Endeksleme Yöntemi Üzerine Çeşitli Görüşler

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

3.3.2.3.1. Endekslemenin Vergi Yükü Dağılımına Etkisi

Endekslemenin vergi yüküne etkisi, enflasyonun vergi yükünde neden olduğu bozucu etkilerin giderilmesi biçiminde açıklanabilir. Enflasyonun vergi yükü dağılımı üzerindeki etkilerinden biri, vergi borcu ödemelerinin yapıldığı zamanla ilgilidir. Endekslemenin vergi borcu ödemelerinin yapıldığı zaman dolayısıyla vergisini kaynaktan tevkifat usulü (yani gelirini kazandıkça vergisini ödeyenler) ile gelirlerinin kazanıldığı dönemin sonunda

ödeyenler arasındaki fiyat artışı nedeniyle ortaya çıkan farkı giderememesi, bu yöntemle ilişkin eleştirilerden biridir. Yani, emek geliri elde edenler, vergilerini gelirini elde ettikçe her ay öderken, diğer kesim vergi ödeme süresi bakımından elde ettiği zaman avantajını kullanabilmekte ve bu süre içinde enflasyon artış oranı kadar vergisini düşük oranda ödeyebilmektedir. Endeksleme ise, bu şekilde doğan adaletsiz vergi yükü dağılımı üzerinde herhangi düzeltici bir role sahip olamamaktadır.

Enflasyonun vergi yükü dağılımı üzerindeki bir diğer etkisi gelir düzeyleri açısından ortaya çıkar. Enflasyon dönemlerinde muaflik ve indirim tutarlarının reel değerlerinin düşmesiyle verginin uygulanmaya başlandığı reel gelir düzeyi düşer. Böylece, fiyatlar yükselirken reel gelir düzeyine uygulanabilir dilim oranlarının seviyesi yükseldiği ve dilim sınırlarının reel değeri daraldığı için (Musgrave,1989:361), en çok kayba uğrayacaklarından genellikle geniş ailelerin vergi yükü artacaktır (Nowotny,1980:1029). Endeksleme, parasal olarak tespit edilen tutarların miktarını yükseltip dilim sürüklenmesini önlediğinden, geniş aileler üzerindeki bu artışı önleyici fonksiyona sahip olması nedeniyle savunulmaktadır. Ayrıca, enflasyondan alt ve orta gelir gruplarının üst gelir gruplarına göre fazla etkilendikleri doğrudur.

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

Enflasyon dönemlerinde sermaye gelirleri ve karlar özellikle başlangıç dönemlerinde enflasyon hızından daha yüksek bir oranda artma eğilimindedir. Bunların, enflasyon

etkisinden serbest olarak vergilendirilmesi de söz konusu olabilmektedir. Böylece, enflasyonun bu gelir grupları üzerindeki etkisi, emek geliri elde edenlere göre daha az olmaktadır. Sermaye gelirlerinin endekslemeye tabii tutulması halinde spesifik tekniklerin kullanılması zorunludur (Aydın,1979:137-138).

3.3.2.3.2. Gelir Vergisinin Esnekliği

Enflasyon nedeniyle gelir vergisinin gelirlerinin fiyat artışlarından daha hızlı bir oranda arttığı bilinmektedir. Bunun anlamı, enflasyon vergi gelirlerini sadece parasal olarak büyütmekle kalmaz; zamanla reel bir artışa yol açar. Endeksleme dolayısıyla bu reel artışın önlenmesi söz konusudur. Ancak, burada fiyat artışlarının etkisiyle gerçek gelir artışlarının etkisini ayırt etmek gerekir. İşte, endeksleme enflasyonun vergi yükünde ve vergi varidatında gerçek artışlar yaratmasını önlemekte, ancak gerçek gelir artışlarının yarattığı sonuçları etkilememektedir. Dolayısıyla, endeksleme gelir vergisi esnekliğini belli oranda azaltmaktadır (Aydın,1979:137-138). Endekslemenin vergi hasılatında yol açacağı kaybı, şu şekilde formüle etmek mümkündür.

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

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

Her iki durumda da gelir vergisinin esnekliği 1'den büyüktür. Formüllerde;

p= fiyat

T=Vergi hasılatı

Y=Gerçek geliri göstermektedir.

Her iki esnekliğin etkisiyle, vergi varidatında doğacak artış oransal olarak şu şekilde gösterilir.

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

Endekslemenin uygulanması halinde ($e_p=1$) olur. (Endeksleme ve fiyat artışlarının aynı döneme ait olması varsayımından) diğer bir deyişle, fiyat artışları vergi hasılatını

($\Delta p/p$) oranında şişirir. Fakat, herhangi bir gerçek artışa yol açmaz. Bu durumda vergi hasılatındaki artış oranı şöyle gösterilebilir.

$$(\Delta T/T)_2 = e_y \cdot \Delta Y/Y + \Delta P/P$$

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

$$\Delta T_1 - \Delta T_2 = T \cdot (e_y \cdot \Delta Y/Y + e_p \cdot \Delta P/P) - T(e_y \cdot \Delta Y/Y + \Delta P/P)$$

$$\Delta T_1 - \Delta T_2 = T \cdot [\Delta P/P (e_p - 1)]$$

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

$$e_y = 2; e_p = 2; \Delta Y/Y = 0,05; \Delta P/P = 0,20$$

Endeksleme olmadığı takdirde $(\Delta T/T)_1 = 0,5$ dolayısıyla

$$\Delta T_1 = 0,5 T \text{ olur.}$$

Endeksleme uygulanırsa;

$$(\Delta T/T)_2 = 0,3 \text{ ve } \Delta T_2 = 0,3 T \text{ olur.}$$

Endekslemenin vergi hasılatında yol açtığı kayıpta;

$$\Delta T_2 - \Delta T_1 = 0,2 T \text{ ' dir.}$$

3.3.2.3.3. İhtiyari Değişmeler

Gelir vergisi endekslemesinin ihtiyari vergi değişiklikleri ve indirimler gibi arızı olarak uygulanan vergi politikasının başarısını önlediği, görüşü de pek tutarlı görülmemektedir. Ancak, endeksleme sisteminin, vergi politikasında büyük veya devamlı

değişmelerin yapılması ihtiyacını azalttığından ekonomik istikrarın sağlanması bakımından daha üstün bir araç olduğu söylenebilir (Aydın,1979:138).

3.3.2.3.4. Verginin Etkinliği

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

3.3.3. Katsayı Yöntemi

Katsayı usulü, karar organlarının takdir yöntemi ile otomatik gösterge yöntemi arasında yer alan bir yöntemdir. Bu yöntem şu şekilde açıklanabilir: Yasama organı, belli tarihlerde vergi tarifesindeki dilimlerin belli katsayılarla çarpılmasına ve bu yolla enflasyonun vergi yükümlülerinin yüklerini artırıcı etkisini hafifletmeyi amaçlamaktadır (Aydın, 1979:98).

Bu yöntem, yasama organı kararını gerektirmesi açısından birinci yöntem, belli zamanda değişikliği öngörmesi nedeni ile de otomatik gösterge yöntemine benzemektedir. Katsayı yöntemini otomatik gösterge yönteminden uzaklaştıran husus, belirli bir göstergeye mutlaka itibar etme gereğinin olmamasıdır. Yasama organının bir göstergeden esinlenmesi olanağının bulunmasına rağmen, katsayının belirlenmesinde baskı gruplarının etkileri ve bütçe gelir-gider dengesine ilişkin belirlemelerde etkili olmaktadır. Özetle, katsayı yöntemi, enflasyon hızını, otomatik gösterge yöntemi gibi yakından izlemeyen 1. yöntemin aksine, devletin iktisadi ve maliye politikasını yürütmesi bakımından yasama ve yürütme organına daha fazla bir serbesti tanımaktadır.

3.3.4. Vergi Oranlarının Fiyat Yükselişleri ile Orantılı Biçimde İndirilmesi Yöntemi

Vergi oranlarını enflasyon artışına paralel bir biçimde indirme yönteminin vergi tarifelerine ve enflasyonun hızına göre değişik sonuçları olacak, fakat genel olarak ortalama vergi oranları düşecektir. Bu yöntem için ortaya konulan en önemli eleştiri, yöntemin artan oranlılıkta azaltma yaratmasıdır. Vergi oranı ayarlamasının yüksek gelir dilimlerinde bulunan kimseler için devamlı olarak marjinal vergi oranlarını azaltıcı mahzuru vardır. Vergi oranlarının fiyat artışlarına oranla aşağıya doğru ayarlanması, sonuçta tüm vergi mükellefleri için ortalama vergi oranlarında düşme ve bunun neticesi olarak da vergi cetvelindeki artan oranlılıkta azalma yaratacaktır (Dikeç,1975:259-267).

3.3.5. Gelirler Politikası

Gelirler politikası, ücret ve maaş gibi nominal gelirlerin nispi paylarını etkileyerek ve büyümelerini kontrol altına alarak, enflasyonun azaltılmasını amaçlayan bir politikadır. Tam istihdamın sürdürüldüğü koşullar altında, ücret ve kar gelirlerini arttırma gayretlerinin enflasyonun kaynağı olduğu görüşüne dayanır (Aykaç,1984:208). Bu nedenle, gelirler politikası, artan fiyat ve ücretleri azaltmak için firma ve sendikaları ikna etmeğe çalışmaktan, kabul edilebilir fiyat ve ücret artışları için çeşitli göstergeler geliştirmeye ve nihayet fiyat ve ücretlerin genel olarak dondurulmasına kadar çeşitli önlemler içerebilmektedir (Özbilen, 2010:361). Gelirler politikasının enflasyon vergisi kurumları ile müdahale ederek ücret ve fiyat artışları dolayısıyla meydana gelen maliyet enflasyonunu önlemede iki önemli türü söz konusudur. Bunlardan biri teşvik, diğeri ceza yöntemi olarak da adlandırılan vergi tabanlı gelirler politikasıdır.

3.3.5.1. Teşvik Yöntemi

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

(Aykaç,1984:210). Ancak bu yöntem, tanınan vergi indiriminin ya da harcama artışının finanse edilmesi bakımından diğer politikalarla uygun bir şekilde ayarlanmış ise, yaratacağı bütçe açıkları nedeniyle enflasyona neden olabilecektir.

3.3.5.2. Ceza Yöntemi (Vergi Tabanlı Gelirler Politikası)

Bu tip gelirler politikasında ücret ve fiyatları, belirlenmiş standartlardan daha fazla artıran ceza (özellikle vergi cezası) yüklenmektedir (Aykaç,1984:211). Yani, buradaki ana düşünce biçimi, karlarda, ücretlerde ya da katma değerde ortalamadan daha büyük artışların yüksek oranlarda vergilendirilmesi gerektiğidir. Bu cezalandırma vergisi, şirketleri daha yüksek fiyatlar koymaktan veya daha yüksek ücret artışları vermekten kaçındıracağıdır (Sakıncı, 1987:143). Başka bir deyişle, burada vergi temelli gelirler politikası altında parasal ücret artışlarını sınırlandırmak ve böylece dolaylı olarak fiyat artışlarını önlemek için, vergi sistemini kullanmak (Ataç,1990:143) düşüncesi esastır. Böylece, vergi temelli gelirler politikaları, daha düşük parasal ücret artışlarını öneren ve kabullenen firmaları ve işçileri mükafatlandıran ve aşırı ücret artışlarını öneren ve kabul edenleri cezalandıran bir vergi sisteminin kullanımındır. Bu sistemde, ücretleri belli bir sınırdan tutan firmalar ve işçiler vergi azaltılması yoluyla mükafatlandırılmakta, aksine, aşırı ücret artışları öneren firmalar ve işçiler yüksek vergiler yoluyla cezalandırılmaktadır (Ataç, 1990:143).

Vergi temelli gelirler politikasının kökeninde enflasyonu vergilendirmek prensibinin yattığı anlaşılmaktadır. Vergi temelli gelirler politikasının amacı, işletmelerin üretim ve üretkenliğe artışına karşılık gelen ücret yükselişleri dışında, fiyatları artırmak suretiyle, nominal ücret ve karları yükselterek enflasyonun sürekliliğini muhafaza etme arzularını önlemektir. Bu nedenle (konjonktürel vergi) vergi temelli gelirler politikası, bir nevi enflasyonu vergilendirmek olarak nitelendirilir (Aydın:1979:120). Ancak, bu yöntemde sendikaların böyle bir politikanın toplu sözleşme sürecini engellediğini ileri sürerek karşı çıkmalarına bağlı olarak benimsenme olasılığının büyük ölçüde azalması söz konusu olabilmektedir (Özbilen, 2010:362).

3.3.5.3. Surtax

Gelir vergisinin artan oranlı özelliği dolayısıyla ortaya çıkan gelir dilimi sürüklenmesi olgusuna karşı geliştirilecek çözümlerden biri de “surtax” uygulamasıdır. Surtax uygulaması, Anglo-Sakson tipi gelir vergisi diye de isimlendirilen ve özellikle İngiltere ve Commonwealth ülkelerinde rastlanan çift elemanlı üniter gelir vergileri sisteminin esasını oluşturur (Turhan,1993:116). Surtax uygulaması, kısaca sedüer gelir vergilerinde gelir unsurlarının ayrı ayrı vergiye tabii tutulmasından sonra, bu gelir unsurları toplamının belirli bir miktarı aşması halinde ayrıca bu miktarın da vergiye tabii tutulması biçiminde açıklanabilir. Böylece, gelirlerin üst dilimlere kayması (bracket-creep) adı verilen olgu, bir ölçüde hafifletilerek, artan oranlılık üst gelir dilimlerinde sürdürülebilir. Bununla birlikte daha düşük gelir dilimlerinde bulunan mükelleflere oranla, yüksek gelir dilimlerinde bulunanların marjinal tasarruf eğilimleri daha yüksek olduğundan, surtax uygulaması, ekonomide toplam tasarrufları ve dolayısıyla yatırımları azaltarak ekonomik büyümenin yavaşlamasına neden olabilir. Bununla birlikte ılımlı bir surtax uygulaması bu etkilerin önemini oldukça azaltır (Aktan, 1994:79).

3.4. Analiz Bulguları

Enflasyonla mücadelede Türk Gelir Vergisi kapsamında çeşitli araçlar uygulanmaya konulmuştur. Enflasyon, gelir vergisi sisteminde belli sosyal ve ekonomik amaçlar gözetilerek oluşturulan maktu had ve tutarları aşındırarak mükellefin vergi yükünün artmasına neden olmaktadır. Vergi kapsamı dışında bulunan gelir indirim tutarlarının aşınması ile, bu kesimin vergi yükü artmakta, düşük ve orta gelirlielerde tarife dilim ve oranlarının aşınması ile dilim sürüklenmesi artmakta, yüksek gelirlieler ise fiktif karlar ile karşı karşıya kalmaktadırlar. Ancak, ücretliler kesimi sermayedar grubu tersine, vergilerini gelirini elde ettikleri dönem içinde ödediklerinden, enflasyondan ayrıca bir kez daha etkilenmektedirler. Türk Gelir Vergisi Sistemi'nde gerek bu durumun neden olduğu haksızlığı gidermek üzere, yani ücretli kesim ile ticari, sınai ve mesleki faaliyetlerin gelir elde edenler arasında adaleti koruyabilmek, gerekse para ve maliye politikalarının daha etkin bir şekilde işlemlerini sağlamak amacıyla peşin vergi uygulamasına geçilmiştir.

Enflasyon dönemlerinde ekonomideki likiditenin massedilmesini sağlayarak enflasyon hızının kesilmesinde kısmen de olsa etkili olan peşin vergi uygulamaları ile toplam talebin daha süratli bir şekilde kısılması hedeflenmiştir. Sermayedar kesim üzerine mali sorumluluk getiren tahmini (geçici vergi) verginin yanı sıra, bu kesimin yararına olmak üzere hızlandırılmış amortisman, yeniden değerlendirme, yatırım indiriminde endeksleme uygulaması gibi kurumlara işlerlik kazandırılmıştır.

3.4.1. Geçici Vergi

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

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

“Kazandıkça öde” yöntemine uydurulan ücretlilerle, beyan esasına dayalı mükellefler açısından eşitlik ve adalet prensibine ters düşmesinin yanı sıra, ticari ve serbest meslek kazanç sahiplerinden olan vergi alacağının bir yıl sonra tahsili, yüksek enflasyon olgusu nedeni ile devletin vergi alacağının da reel olarak azalması sonucunu doğurmaktadır. Vergi uygulaması ile güdülen amaçların mümkün olduğu ölçüde gerçekleştirilebilmesi bakımından verginin devlete intikali için gerekli sürenin kısa tutulmasının büyük önemi bulunmaktadır (Akdoğan, 1991:224). Türkiye’de, süre nedeniyle vergideki aşınmayı gidermek ve gerçek usulde gelir vergisine tabii mükelleflerin vergilerinin de kazandıkça

öde prensibine uygun şekilde tahsil edebilmek amacıyla 1980 'den itibaren peşin vergi adı altında bir kurum oluşturulmuştur.

Peşin vergi, Türkiye'de komisyon takdirine (1980/2366 sayılı kanun ile) ve geçmiş yıl kazancına (1981/2574 sayılı Kanun ile) Katma Değer Vergisi esasına (1986/3239 sayılı Kanun ile) dayanarak tespit edilmeye çalışılmıştır. 3505 sayılı Kanunla, "01/01/1989 tarihinden itibaren gerçek usulde gelir vergisine tabii ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabı ve kurumlar vergisi mükellefleri, cari vergilendirme dönemlerinin gelir veya kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere, içinde bulunulan yılın sonunda verilen yıllık beyanname üzerinden hesaplanan "gelir (veya kurumlar) vergisinin ticari ve mesleki kazançta isabet eden kısmının" %50 'si oranında geçici vergi ödemeleri hüküm altına alınmıştır". Böylece, bu mükelleflerin ödeyecekleri geçici verginin asgari tutarı, hayat standardı göstergesi üzerinden hesaplanacak miktar olacaktır (Gür, 1989:66). Geçici vergi, yıllık gelir beyanamesi ile beyan edilerek vergi dairesine tarh ve tahakkuk ettirilecektir (Şeker, 1994:40). Geçici verginin ilk taksiti, yıllık beyannamenin verildiği mart ayında, diğer taksitleri ise her ayın 20. gününün akşamına kadar olmak üzere 12 eşit taksit halinde ödenmektedir. Hayat standardı esasının her yıl yeniden artırılarak belirlenmesi ve geçici verginin asgari haddinin hayat standardına bağlı oluşu mükelleflere fazla vergi ödeyecekleri görüntüsü vermektedir. Oysa, ödenecek olan verginin geçici vergi olan kısmı, bir sonraki yılda beyan edilecek gelir vergisinden mahsup edilecektir.

Mükellef adına bir önceki yılda tahakkuk ettirilen geçici vergi;

1-Öncelikle geçici verginin tahakkuk ettirildiği yılı takip eden yılda verilecek, yıllık gelir vergisi beyanamesi üzerinden hesaplanan gelir vergisinden,

2-Varsa, mahsuptan arta kalan kısım, aynı beyanname üzerinden hesaplanan geçici vergiden,

3-Yukarıdaki mahsuplara rağmen, artan kısım var ise, mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilir (Kavak,1989:47).

Yukarıda belirtilen sıra dahilinde yapılan mahsuplara rağmen, kalan geçici verginin bulunması halinde, kendisine ret ve iade edilmektedir. Geçici vergi uygulamasına getirilen eleştirilerin temelinde, söz konusu verginin hesaplanmasında mükelleflerin bir önceki yıl kazançlarının baz alınması yatmaktadır. Geçici verginin hesabında, geçmiş yıl kazancının esas alınması nedeniyle, hayat standardının üzerinde beyanda bulunanlar, takip eden yıl buna bağlı olarak kazanıp kazanamayacaklarına bakılmaksızın geçici vergi ödemek zorunda bırakılmaktadırlar. Ayrıca, gelir vergisinin her ay eşit ödenmesi şekline karşın, bazı faaliyetlerin niteliği gereği, kazancın elde edilmesi, yılın her ayına eşit yaygınlaştırılamamaktadır. Örneğin, turizm işletmeleri ile bazı hizmet ve imalat işlemleri, yılın belli aylarında olmaktadır. Böylece, ticari ve sınai faaliyetin olmadığı, dolayısıyla kazancın elde edilmediği aylar için vergi ödemek, mali güce göre vergi alınması ilkesini zedelemiş olmaktadır. Ancak, 1989-1994 yılları arasında kullanılan geçici vergi oranının (%30'dur), enflasyonun yüksekliği göz önüne alındığında hayli düşük olduğu anlaşılır. 01/03/1994 yılından itibaren %50'ye kadar yükseltelen geçici vergi oranı, %120,6'lık 1994 yılı enflasyon artışı karşısında gelir vergisi mükellefleri için yine düşük kalmıştır. Kurumlar vergisi mükellefleri için ise, bu oran %70'dir (Kurumlar Vergisi Kanunu, Mük. Md.40). Dolayısıyla, bu günkü uygulama, emek geliri ile emek dışı gelirlerin farklı zamanlarda vergilendirilmesinden doğan eşitsizliği gidermek açısından kesinlikle yetersizdir (Şenatalar,1978:105). Ticari ve mesleki kazançlar ile ücretler arasındaki vergileme yönteminden kaynaklanan eşitsizliği gidermek üzere geçici vergi yerine enflasyon ve faiz haddine bağlı olarak paranın satın alma gücü-ticari ve serbest meslek kazançlarına ek vergi koymak suretiyle dengelenebilir (Şeker, 1994:41).

3.4.2. Yeniden Değerleme

Yeniden değerlendirme sistemi, vergi sistemimizde enflasyondan kaynaklanan gelir kaybını önlemek veya en aza indirmek amacıyla oluşturulan bir müessesedir. Muhasebe uygulamalarından bazen açık, bazen de zımnen yapılan bir varsayım, genel fiyatlarda değişme olmayacağı, olacaksa bile bu değişimin uzun döneme yayılarak gerçekleşeceğinden kısa dönemli kayıtlar üzerindeki etkilerinin ihmal edilmesinin sakıncalı olmayacağıdır. Ancak, hızlı fiyat yükselmeleri bu varsayımı ortadan kaldırmaktadır. Yani,

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

- Öz sermaye erozyonunun önlenmesi,
 - Fazla vergi ödenmesinin engellenmesi,
 - Hayali kar dağıtımlarına son verilmesi,
 - İşletmelerin sağlıklı ekonomik ve mali yapılara kavuşması
 - Mali tabloların gerçeği ifade eden bir görünüm kazanması,
- gibi amaçlara ulaşılması öngörülmektedir(Özbudak,1995:46).

Yeniden değerleme, Türk Vergi Sisteminde 1970'lerden itibaren hızlanan enflasyonla birlikte bazı düzenlemelerin yapılması fikri ile doğmuştur. İlk kez, 21/01/1983 tarih ve 2791 sayılı Kanunla yeniden değerleme kurumu düzenlenirken, Vergi Usul Kanunu'nun hükümlerinde bu konuda bir defaya mahsus birtakım değişiklikler öngörülmüştür. Ancak, 1984 yılında çıkarılan 3094 ve 1987 yılında çıkarılan 3332 sayılı Kanunlarla yeniden değerlemeye sürekli olarak uygulama niteliği kazandırılmış ve bugünkü uygulama esasları belirlenmiştir.

3.4.2.1. Yeniden Değerleme İmkanından Yararlanacak Mükellefler ve Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 298.md. Göre Yeniden Değerleme

Bu konu, yeniden değerleme olanaklarından yararlanacak olan mükelleflere kolaylık amacıyla getirilmiştir. Buna göre, bu düzenleme, Bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri (imtiyazlı şirketler hariç; kolektif, adi komandit ve adi

şirketler dahil) için öngörülmüştür. İhtiyari bir uygulama olmasına rağmen, bu sistem İktisadi Devlet Teşekkülleri için zorunlu kılınmaktadır. Ayrıca, 25/05/1995 gün ve 108 sayılı yasayla işletme hesabı esasına göre defter tutan yükümlülerde kapsama alınmıştır (Çankaya, 1995:26).

3.4.2.2. Yeniden Değerleme Koşulları

Yeniden değerlendirme ancak; 1) Bilançoya dahil ve amortismanına tabii iktisadi kıymetlere, 2) Bu kıymetler üzerinden ayrılmış olup, bilançonun pasifinde gösterilen amortismanlar için uygulanabilir. Oysa bir kurumda enflasyondan etkilenen aktif kıymetler sadece amortismanına tabii iktisadi değerler değildir. Bunlar dışındaki kalemlerde (iştirakler, kasa, banka, emtia vb.) para cinsiyle ifade edildiği için enflasyondan etkilenirler. Bu etkilenme nedeniyle de söz konusu aktif kalemlerle ilgili olarak fiktif karlar ortaya çıkabilir. Bu nedenle, yeniden değerlemenin kapsamı geniş tutulmak zorundadır (Tarakçı, 1993:54).

Yeniden değerlendirme uygulaması, Maliye Bakanlığınca saptanarak her yılın Aralık ayı içinde Resmi Gazete ile ilan edilen bir değerlendirme oranına dayanmaktadır. Bu oran, DİE'nin TEFE'sinde Ekim ayı itibariyle (Ekim ayı dahil) geçmiş bir yıl için hesaplandığı ortalama artışları ifade etmektedir. Aşağıda Tablo 3.1 yıllar itibariyle yeniden değerlendirme oranlarını ve bunlara ilişkin tebliğ numaralarını vermektedir.

Tablo 3-1 Yeniden Değerleme Artış Oranları ve TEFE Karşılaştırılması

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

*DİE Toptan Eşya Fiyat endeksleri

Kaynak: Özbudak, M., “Yeniden Değerleme Oranı Üzerinde Bir İrdeleme”, Yaklaşım Dergisi, 1995, Kasım, Sayı:35, S.42)

3.4.2.3. Yeniden Değerlemenin İşleyişi

Gelir Vergisi Kanunu’na göre, “Yeniden değerlendirme kapsamına giren iktisadi kıymetler ile bu kıymetler için geçmiş yıllarda ayrılmış amortismanlar Maliye Bakanlığınca saptanan değerlendirme yılına ait oranla çarpılarak yeniden değerlendirilir”. Değer artışı, amortismanına tabii iktisadi kıymetlerin yeniden değerlemeden önceki net bilanço aktif değerinin, bu kıymetlerden yeniden değerlendirme oranı ile çarpımından sonra bulunacak net bilanço aktif değerinden indirilmesi yoluyla hesaplanacaktır. Net bilanço aktif değeri, iktisadi kıymetlerin bilançonun aktifinde yazılı değerinden pozitifte yazılı amortisman tutarının indirilmesi suretiyle bulunan miktarı gösterir (Arıca-Altuğ, 1995:12-35).

Tablo 3-2a Yeniden Değerlemeni Hesaplanması

Varlık Türü	Aktife Giriş	Maliyet Bedeli (TL)	Amortisman Oranı (%)	Birikmiş Amortisman (TL)
1.Fabrika Binası	1978	5.000.000	2	600
2. Makina Parkı	1978	18.000.000	10	10.800.000

Tablo 3.2.b-Yeniden Değerleme Hesabı;

Varlık Türü	Maliyet (TL)	Birikmiş Amortism. (TL)	Net Değer (TL)	Değerleme Oranı (%)	Değerlenmiş Bedel (TL)	Değerlenmiş Amortism. (TL)	Sonraki Değer (TL)
1-Fabrika Binası	5.000.000	5.000.000	4.400.000	37.5	6.875.000	825.000	6.050.000
2- Makina Parkı	18.000.000	18.000.000	7.200.000	37.5	24.750.000	14.850.000	9.900.000

Değer Artışı	(TL)
Fabrika Binası	1.650.000
Makine Parkı	2.700.000
	4.350.000

Kaynak: Özel Salih, (1988, s.312-32) Enflasyonun Mali Tablolara Etkileri

Örneğimizde, enflasyona karşı fabrika binası üzerinde 1.650.000.-TL.'lik bir değer artışı sağlanmıştır. Yani, böylece varlıklara ve bunlar için ayrılan amortismanlara yeniden değerlendirme oranı kadar bir değer eklendiğinde, gerçekte oluşmayan karların (fiktif karların) tutarı 4.350.000 TL kadar azalma göstermektedir. Sonuçta, mükellefin matrahı bu kadar azalmakta ve vergi yükü bu matraha denk gelen miktar kadar hafiflemektedir. Ülkemizde, yeniden değerlendirme oranlarının Tablo 2.33 yardımıyla 1984-1988 dönemi hariç TEFİ'e paralel tespit edildiği, ancak 1994 yılı ayarlamalarının vergi sistemindeki maktu had ve tutarları enflasyona karşı koruyamadığı ifade edilebilir.

3.4.3. Yatırım İndiriminde Endeksleme Uygulaması

Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerine tanınan yatırım indirimi istisnasında enflasyonun etkisini azaltıcı yönde bir uygulama 25/05/1955 tarih ve 4108 sayılı kanunla Gelir Vergisi Kanunu'nun Ek-4'üncü maddesinin birinci fıkrasında yapılan değişikliktir. Bu düzenlemeye göre, "yatırımcıların ilgili yıl kazancının olmaması veya yeterli kazancının bulunmaması nedeniyle indirilemeyen yatırım indirimi tutarları, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak uygulanabilecektir. Ancak, bu uygulama devreden yatırım indirim tutarı için indirilemeyen yılı takip eden üç yıl boyunca yapılabilecektir. Söz konusu endeksleme uygulamasına göre, her yıla ait yatırım indirimi tutarının indirilemeyen kısmı üç yıllık süreyle ayrı ayrı yapılır ve kayıtlarda yıllar itibariyle izlenir (Candan, 1995:88).

3.4.4. Diğer Düzenlemeler

Diğer düzenlemeleri aşağıdaki gibi maddeler halinde sıralamak mümkündür.

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

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

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

-Küçük çiftçi muaflığının tespitinde kullanılan ve 13 'üncü madde de düzenlenen satış tutarı ölçüsü,

-Göçmen ve mülteci muaflığına ilişkin 17. madde de düzenlenen elde edilen kazanç ve iratlara ilişkin istisna tutarı,

-Kanunun 21. maddesinde düzenlenen ve binaların mesken olarak kiraya verilmesinden elde edilen hasılatla ilişkin istisna tutarı,

-Ücretlilerin vergilendirilmesine ilişkin Kanunun 31. maddesinde düzenlenen özel indirim tutarları,

-Götürü usule tabii olmanın genel şartları olarak Kanunun 47. maddesinde belirtilen işyerlerinin Emlak Vergisi tarhına esas olan vergi değeri ile yıllık kira bedeli toplamları,

-Basit usule tabii olmanın özel şartlarının düzenlendiği 48. madde de yer alan hadler,

-Kanunun 53. maddesinde düzenlenen zirai kazancın tespit şekli ile ilgili hadler,

-Serbest meslek kazançlarına ilişkin 68. maddenin 10. bendinde belirtilen götürü gider haddi,

-Sair kazanç ve iratlara ilişkin istisna haddi tutarları,

-Gelir Vergisi nispetini belirleyen 103. Madde’de yer alan vergi tarifesi gelir dilimlerinin artırılması.

Türkiye’de, Gelir Vergisi Sistemi üzerinde enflasyonist etkilerin giderilmesinde alınan önlemlerin yanı sıra Gelir Vergisi Kanunu’nda yer alan bazı kurum, had ve tutarlarda yeni düzenlemelere gidilmesi, bu etkilerin en aza indirilmesinde yararlı olacaktır. Enflasyonun gelir vergisinin çarpıtıcı etkisine karşı uygulanabilecek başlıca yöntem endekslemedir. Yani, gelir vergisinin istisna, muaflık ve indirim tutarlarının ve dilimlerinin enflasyona göre yükseltilmesidir (Dilimlerin oranlarına dokunulmadan). Burada, endeksleme aracılığı ile devletin enflasyon yaratarak gelir elde etme yoluna gitmesi önlenmektedir. Endekslemenin devletin vergi gelirini azaltıcı bir önlem olduğu iddia edilebilir. Unutulmamalıdır ki; endeksleme, enflasyon nedeniyle belirli kesimlerin vergisinin adı konmaksızın yükseltilmesini önleyen bir yöntemdir; böyle bir yöntemin üstü kapalı bir vergi yükseltme eylemiyle devlet gelirlerinden sağlanacak ek artışı önlediği doğrudur. Ancak, bu zaten önlenmesi gereken bir artıştır (Şenatalar:1978:104). Aksi halde, enflasyondaki artışın önüne geçilemeyecektir. Öte yandan, endeksleme vergi yükündeki aşırı artışı önleyerek optimal düzeyde mükellefin gönüllü vergi ödemesini sağladığından, vergi ahlakının bozulmasını önleyici rol oynayabilmektedir. Bu durum ise, uzun dönemde devletin vergi gelirlerinde artış demektir.

Endekslemeye ilişkin sorunlardan biri, endeksin seçimi ile ilgilidir. İkinci sorun, temel alınacak dönemin ne olacağıdır. Bütçe tasarısı Ekim ayında parlamentoya sunulduğundan, bir önceki ay olan Eylül’den Eylül’e 12 aylık, ya da Aralık’tan Aralık’a 12 aylık dönem temel alınıp ilk dokuz ayın verilerine dayanarak yapılacak bir 12 aylık tahmin kullanılabilir (Şenatalar, 1978:104).

Vergileme bakımından istenilmeyen sonuçlara neden olması yönünde, gelirin elde ediliş ve verginin ödenmesi tarihleri arasındaki uzunluğun daraltılması sağlanmalıdır. Böylece, devlet bir yandan gelirini enflasyondaki artış kadar değer kaybına uğramadan elde edecek, diğer yandan vergisini kaynakta ödeyenler ile beyannameliler arasındaki

adaletsizlik giderilmiş olacaktır. Bunun için, gelirini yılsonunda beyan ederek vergisini takip eden yıl içinde ödeyen mükellefin bu ayrıcalığı en aza indirilmelidir. Örneğin, her üç ayda bir beyanname vererek, elde ettiği veya edeceği tahmin edilen kazanç üzerinden vergilendirilmesi düşünülebilir.

Ticari ve mesleki kazançlarda safi kazancı tespit etmek, gelir ve giderlerin gerçek durumlarını göz önüne almakla mümkün olabilmekte; bunun için ise, belli bir dönemin geçmesi-bu vergi mevzuatımızda bir yıllık bir süredir-gerekmektedir. Ancak, dönem sonu gelmeden, dönem içinde yapılacak faaliyetlerden elde edilebilecek kazanç, bazı kriterlere bakılmak suretiyle tespit edilebilir. Bu kriterler, işletmenin cirosu, bulunduğu faaliyet kolu, tabii tutulduğu ticari sınıf, ödediği KDV, geçmiş yıl kazancı, takdir komisyonları tarafından takdir edilecek tahmini kazanç miktarı vb. olabilmektedir. Bu şekilde hesaplanacak kazanç üzerinden her üç ayda bir vergi alınması yoluna gidilmelidir. Gelir Vergisi tarifesinin dilimleri ortalama fiyat artışlarıyla paralellik gösterecek şekilde yükseltilmelidir. Özellikle tarifelerin ilk dilimlerine enflasyon oranı daha yüksek yüzdelerle yansıtılmalıdır. Böylece, dilim sürüklenmesi önlenmiş olacaktır. Bundan sonra, düzenli aralıklar ile -örneğin 5 yıl-tarife yeniden gözden geçirilmelidir. Öte yandan, tarifelerin yüksek başlangıç oranının da tedricen indirilmesi gündeme alınmalıdır. Bu oran orta vadede %20 olurken, bundan sonraki dilimde daha sınırlı tutulup, en üst dilimde hiçbir indirimle gidilmeyebilir (Oyan-Aydın, 1991:175).

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

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

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

Buna göre, tarifenin ilk dilimi yaklaşık 100 milyon veya bir buçuk katı olabilir. İlk dilime uygulanan gelir vergisi oranı da %15 olduğu takdirde oluşacak gelir vergisi tarifesi Tablo 2.34 'de yer almaktadır. Uygulamaya konulacak böyle bir tarifenin vergi ödeme gayretlerini artıracığı, istisna, muafiyet, indirim istemlerini azaltacağı ve daha adil vergi yükü dağılımı sağlayacağı düşünülmektedir (Aydemir,1995:174).

Tablo 3-3 1995 Yılı Gelir Vergisi Beyanlarına Uygulanabilecek Gelir Vergisi Tarifesi Önerisi

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

Kaynak:Aydemir.S., Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi (Vergisel Ağırlıklı Uzlaşma Önerisi), MHUD., Acar Matbaası, İstanbul. s.171.

Kalkınma planlarında belirtilen ihracata dönük yatırımlar veya döviz kazandırıcı hizmetler, yatırım indirimi uygulamasından yararlandırılmalıdır. Enflasyonla mücadele yönünde vergi mükelleflerine uygulanan yatırım indirimi oranlarının, uygulanacağı asgari göstergelerin fiyat artışları kadar ayarlanması gerekmektedir. Öyle ki, yukarıda belirtilen yatırımlar için asgari gösterge tutarlarının enflasyon oranında aşağı çekilmesi savunulmakta, hatta 1994 yılı için yapılan yatırımların ticari ve sınai yatırımlar için en az 929.949.000.-TL., zirai yatırımlar için ise en az 232.487.250 TL olması öngörülmektedir (Erdoğan,1995:86). 2002 yılı için ise yatırım indirimi tutarları ticari ve sınai kazançlar için en az 180 Milyar, zirai kazançlar için ise en az 36 Milyar olması öngörülmüştür. Ancak 2003 yılında 4842 sayılı kanunla yapılan değişiklikle yatırım indiriminden yararlanmak için asgari yatırım tutarı uygulamasından vazgeçilmiştir.

Yatırım indirimi; ücretliler dışında gelir elde edenler -ticari ve zirai kazanç sahipleri- için önemli bir vergi teşviki olmaktadır. Çünkü, burada yapılan yatırım tutarının belli bir yüzdesinin yatırımı yapan kişinin kazancından düşülerek, kazancın belirli bir kısmının vergi dışında bırakılması esası hakimdir. Ancak, yapılan yatırımın ücret geliri elde edenlerin yararına da sonuçlar yaratabilmesi, yani üretim ve verimliliği arttırması gerekmektedir. Yatırım indiriminin konusu, yatırım indiriminde kaynağı ne olursa olsun, öz veya yabancı kaynaklar Gelir Vergisi Kanunu ek 2. maddede yazılı şartları taşıyan yatırımlarla ilgili harcamalardan bina, makine, tesisat, araç (sadece işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olanlar) ve benzeri amortisman tabii aktif değerlerin yeni olanlarının maliyet bedelleri dikkate alınmalıdır. Aktif değerlerin yeni olmasından amaç, bunların yurt içinde veya dışında daha önce hiçbir biçimde kullanılmamış olmasıdır. Bununla beraber, yurtdışında kullanılmış olsa dahi, Hazine Müsteşarlığının uygun görülen makine ve tesislerin ithali halinde, bu aktif kıymetler yatırım indirimi açısından yeni sayılır. Ancak, burada şu nokta önemli olmaktadır. Yurtdışında kullanılmış olan bu makinelerin amortisman ayrılma sürelerinden, yurtdışında kullanıldığı süre (yıl olarak) düşülebilmektedir. Personel lojmanları inşası ve tefrişi, arazi veya arsa tedariki, yedek parça temini, esas proje dışında münferit tesisat, makine, araç satın alınması için yapılan yatırımlara indirim uygulanmaması gerekir. İnşaat durumunda satın alınan binaların satın alma bedelleri üzerinden yatırım indirimi yapılmamalıdır (Aksoy,1991:211-215).

Günümüzde esnaf muaflığı şartları götürülük kurumunda olduğu gibi ihmal ve ihlal edilmektedir. Bu nedenle, esnaf muaflığı yerine, günümüzde bunun gelir vergisi mükelleflerinin safi kazançlarına yıllık belli bir tutarda muafiyet uygulanmalıdır. Dolayısıyla, esnaf dahil, yıllık safi kazancı, belirtilen miktar kadar olanlar, gelir vergisinden muaf tutulmalıdırlar (Erdoğan, 1995:123). Gelir Vergisi Kanunu'nun 31. maddesinde Bakanlar Kurulunun özel indirim tutarını asgari ücret tutarı kadar arttırma yetkisi bulunmaktadır. Bakanlar Kurulu, herhangi bir kanun değişikliğine gitmeden, ücretlilerin vergi yükünü hafifletebilecek bu yetkiyi kullanmalıdır (Şeker,1994:97). Yüksek enflasyon dönemlerinde, gelir vergisi mükelleflerini bilanço usulüne ve işletme hesabı esasına göre defter tutan tüccar olarak gruplandırılan yıllık alım -satım tutarı ve gayrisafi

hasılat tutarı, ilgili faaliyet döneminde gerçekleşen enflasyon oranı kadar artırılmalıdır. Enflasyon dönemlerinde gelir vergisi kapsamında önemli hale gelen bir diğer sorun, sınıf değiştirme oranında ortaya çıkmaktadır.

Birinci sınıf tüccarın bir hesap dönemine ait iş hacminin Vergi Usul Kanunu'nun 177. maddesinde tespit edilmiş ölçüleri (alım-satım ve imalat yapanlar için hem alımlar hem satışların) %20 'yi aşan oranda bir düşüklük göstermişse, ya da birinci sınıf tüccarın arka arkaya üç dönemin iş hacmi kanunen tespit edilmiş ölçüleri %20 'ye kadar (%20'yi geçmemek koşuluyla) bir düşüklük gösterirse, izleyen hesap döneminden itibaren ikinci sınıfa geçebilirler (VUK. Md.179). Aynı şekilde, ikinci sınıf tüccarlar ise, bir hesap dönemine ait iş hacminden herhangi biri kanunen tespit edilen ölçüleri %20'yi aşan oranda bir artış gösterirse, ya da ikinci sınıf tüccarların arka arkaya iki dönemin iş hacimlerinden herhangi biri kanunda belirtilen ölçülerde %20 'ye kadar (%20'yi geçmeyecek) bir orana kadar fazlalık gösterirse, izleyen hesap döneminden itibaren birinci sınıfa geçerler (VUK.Md.,180) (Şenyüz,1995:32). Sınıf değiştirme konusunda yüksek enflasyon dönemlerinde %20 haddinde değişikliğe gitmek yoluyla iyileştirmeler yapılabilir. Örneğin, birinci sınıf tüccarların, ikinci sınıfa geçmeleriyle ilgili yıllık alım tutarları ve gayrisafi iş hasılatı tutarına uygulanan %20 oranı, enflasyon dönemlerinde %0 'a kadar indirilmelidir. Bunun tersine, ikinci sınıf tüccarların, birinci sınıfa geçmeleri ile ilgili yıllık alım -satım tutarları ve gayrisafi iş hasılatı tutarına uygulanan %20 oranı, yüksek enflasyon dönemlerinde ilgili faaliyet döneminde gerçekleşen enflasyon oranında yükseltilmelidir. Bu değişikliğin yapılmasındaki nedeni bilanço esasına geçen gelir vergisi mükellefleri sayısını azaltmak yoluyla, bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin yararlandıkları, yeniden değerlendirme sisteminden yararlanan mükellef sayısını azaltmaktır (Aksoy,1991:196).

Gelir vergisinde vergi güvenlik önlemi olarak belirlenen hayat standardı esas, asgari vergi matrahı haline getirildiğinden, bu uygulamanın tedricen gerçek değerlere doğru çekilmesi gerekmektedir. Bu sağlanana kadar hayat standardında ödeme gücü farklılıklarını yansıtmak için farklılaştırmalara gidilmelidir. Hayat standardı usulüne ait gösterge ve sınırlar yeniden değerlendirme oranlarına bağlanarak, enflasyona endekslenmelidir. Ayrıca, asgari ücret de anlamlı bir düzeye çıkarıldıktan sonra, enflasyona endeks edilmeli, böylece gelir

farklılıklarının da giderilmesi sağlanmalıdır (Oyan-Aydın,1991:174). Ticari kazançların basit usulde tespit edilmesinin devlet açısından vergi geliri kaybına sebep olması nedeniyle kaldırılmalı, onun yerine işletme hesabı esasının benzeri bir yöntem benimsenmelidir. Götürülük kurumu, şartlarının tamamen yıpratılması ile devleti gelir kaybına uğratan bir mekanizma haline getirilmiştir. Örneğin, götürü usule tabii olmanın genel şartlarından kendi işinde bilfiil çalışmak esası yıpratılmış durumdadır. 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 28. maddesi gereğince, memurların ticari ve diğer kazanç getirici faaliyette bulunmaları yasağına rağmen, eş ve çocukları adına faaliyette bulunarak yine, Devlet Memurları Kanunu'nun yasal engellemesi nedeniyle ihtiyari ve mecburi toplama yapılamadığından dolayı matrah düşüklüğüne sebep olmaktadır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

SONUÇ VE ÖNERİLER

Çağımız ekonomilerini derinden sarsan enflasyon, sadece piyasalarda bir fiyat artışı etkisi olarak kalmayıp, ekonomi içerisinde birçok kurumu da sıkıntıya sokmakta ve ortaya çıkardığı önemli sonuçları itibariyle sürekli yeni tedbirler almak zorunda bırakmaktadır.

Enflasyon baskısının arttığı dönemlerde, gelir ve servet dengesizliklerinin arttığı görülür. Gelir dağılımı, geliri yüksek gruplar lehine gelişme gösterirken, düşük gelir gruplarında özellikle bordroya bağlı çalışanlarda (sabit gelirliler) Lorenz eğrisi daha fazla bir sapma göstererek adaletsiz bir duruma dönüştürür. Enflasyonun ekonomide bozduğu diğer sektörleri bir tarafa bırakarak, konumuzla ilgili olarak, enflasyon vergi ilişkisini, vergiler bağlamında değerlendirmek gerekirse şunları söyleyebiliriz.

Bilindiği gibi, ekonominin enflasyon sürecine girdiği istikrarsızlık devrelerinde, devletin ekonomiyi yeniden rayına oturtmak ve belirli bir istikrar sağlayabilmek için elinin altında çeşitli fonksiyonları yerine getirebilecek birtakım araçlar mevcuttur. Bu araçlardan biri, belki de en önemlisi vergilerdir. Vergiler, devletin kanuni yaptırımlarla çalışanlardan zorla aldığı ve hazineye aktardığı kaynaklardır.

Vergi gelirlerinin artırılması elbette devlet için çok önemlidir ancak, vergiyi ödeyenler tarafından bu her zaman tepkiyle karşılanmıştır. Çünkü vergiler mükelleflerin gelirlerinin azalmasına neden olduğu gibi, yüksek vergi ödemek de mükelleflerde belli bir tepki oluşturur. Böyle bir tepki, özellikle vergi mükelleflerinin gelire karşı olan talep esnekliğinin sabit olması halinde ortaya çıkabilir.

Verginin gelir etkisi dışında bir de ikame etkisi vardır. Bu etki, daha çok vergi ödeyebilmek için daha çok çalışma yerine, tam tersi bir görünüm arz ederek, mükelleflerin istirahati tercih eder bir duruma girmesi şeklinde ortaya çıkar. Verginin ikame etkisi, marjinal vergi oranı ile ortaya çıkar. Verginin ikame etkisi, verginin marjinal ikame etkisi ile ortalama vergi oranı arasındaki farkın büyük olmasına bağlıdır.

Çeşitli vergilerin ekonomik dalgalanmalara karşı gösterdikleri duyarlılık, gelişim sürecine göre toplam vergi hasılatı içinde, bu vergilerin payını değiştirmektedir. Özellikle gelir vergisiyle dolaylı vergilerin yan yana bulunduğu sistemlerde, enflasyonun dolaylı vergilerin payını artırdığı gözlenmektedir.

Bu tür özellikler, dalgalanma dönemlerinde istikrar sağlamak amacıyla vergi politikasını kullanmak isteyen hükümetlerin karşılaştıkları güçlüklerin genişliğini göstermektedir gerçekten, çeşitli sistemlerde iç esneklik derecesinin otomatik bir mali düzenleyici için yetersiz olduğu ve bunu sağlamak için ya esnekliği artırmak ya da daha kesinlikle belirlenmiş bir vergi politikasını bilerek uygulamak gereği ortaya çıkmaktadır. Burada vurgulamaya çalıştığımız şey, enflasyonla mücadelede uygulanan vergi politikası ekonomiye istikrar sağlayacak olan bir vergi politikasıdır. Bu nedenle, vergi politikası bünyesinde birtakım değişiklikleri kaldırabilecek özellikleri taşımak zorundadır. Ancak o zaman değişen şartlara ayak uydurabilir ve sistemi belirli bir istikamete doğru yöneltebilir. Burada dolaylı ve doğrudan vergilerin işlevini de ili tespit etmek gerekir. Dolaylı vergiler, gelirin kullanımı sırasında, yani harcamalar üzerinden alınmaktadır. Böylece ekonomide herhangi bir likidite fazlası, herhangi bir gerilime sebep olmaksızın çekilebilir. Doğrudan vergiler ise, özellikleri itibariyle, yılda bir veya birkaç taksitte tahsil edildikleri için gelir ve servet üzerinden alındıklarından, likiditeyi ancak bir yıl gecikme ile massedebilirler.

Mali literatürde yapılan bütün analizlere rağmen, enflasyonla mücadeleye hangi vergilerle başlamak gerektiği konusunda bilim adamları arasında bir anlaşma sağlanabilmiş değildir. Bunun nedenini şöyle açıklamak mümkündür: her ülkenin kendine has bir ekonomik yapısı, sosyo-ekonomik konumu ve stratejik özelliklere sahip olmasıdır. Her ülkenin ekonomik yapısı diğerlerine göre az veya çok değişiklik gösterir. Mesela, ABD’de uygulanan kapitalist ekonomik sistemle, Türkiye’de uygulanan kapitalist sistem arasında farklar olduğu gibi.

Özellikle gelir üzerinden alınan vergilerin büyük bir gecikmeyle tahsil edilmeleri nedeniyle, gelişmesini tamamlayamamış ülkeler yönünden de büyük önemi vardır. Bu

bağlamda dolaylı vergilerle mi hareket edilmelidir, yoksa doğrudan vergilerle mi hareket edilmelidir, konusunun tespit edilmesi gerekir.

Dolaylı vergiler, enflasyonla mücadelede mümkün olduğu kadar dolaylı vergilere ağırlık verilmesini önermektedirler. Dolaylı vergilerin artırılması, üretim hacmini negatif yönden etkileyebilir. Yani, üretim artışlarını önleyebilir. Dolaylı vergilerin artırılması, piyasalarda suni bir enflasyon yaratır. Bu husus doğru olabilir. Amaca ulaşmak için dolaylı vergilerin perakendecilerden nihai tüketicilere geçerken tahsil edilmesi suretiyle, faydalı bir tedbir haline dönüştürülebilir. Dolaylı vergilerden kaçmak kolay olduğu için, bu tip vergi kanunları parlamentolardan daha çabuk geçirilirler. Ansında, enflasyonla mücadelenin amacının da bu olduğu düşünülürse, tüketicilerin vergilerden kaçmak için tüketimden vazgeçmesi nedeniyle, toplam talep de o kadar azalır.

Doğrudan vergiler ise, vergide adalet prensibine ters düşer. İstikrar tedbirleri doğrultusunda vergiler aracılığıyla yalnızca tüketim harcamalarını kısıtlamak yeterli olmaz. Bunun yanında yatırım harcamalarının da kısıtlanması gerekir. Yatırım harcamaları uzun dönemde toplam arzı artırır. Ancak, kısa vadede enflasyonist bir etkiye sahiptirler.

Günümüzde kabul edilebilir bir enflasyon ekonomilerin korkulu rüyası olmaktan çıkmış, kalkınmanın politik bir aracı halinde tercih edilir hale gelmiştir. Zira ekonomi mutedil bir enflasyon içine girince, ekonomide istihdam ve fiyatlar genel seviyesi yükselmekte, müteşebbislerin karları artmakta. İşçiler fiyatlar genel seviyesinin yükselmesinden daha çok işsizliğe karşı hassas oldukları için, ücret artışları konusunda daha az talepte bulunabilmektedirler.

Bu düşünce içerisinde olan ülkeler, genel anlamda talebi teşvik yoluyla, arzın da hızla artabileceği varsayımına göre hareket etmektedirler. Gerçekten de enflasyon bazı ülkelerde atıl kapasiteli işletmelerin tam kapasiteyle çalışmasına, işsizlik oranının azalmasına, kullanılmayan doğal kaynaklardan faydalanılmasına, ekonomik bir canlanmanın görülmesine, fiyatlarla birlikte karların da artmasına, ticaret, bankacılık, sanayi, ulaştırma hizmetleri, ithalat, ihracat rakamlarının büyümesine yol açmaktadır. Sözünü ettiğimiz

mutedil enflasyon, eğer enflasyon seviyesi %1-2 veya %5 seviyelerinde olduğu zaman geçerli olacaktır.

Yapılan bu çalışmada şu sonuçlara ulaşılmıştır; Vergi, devlet için kamu harcamalarını karşılamak üzere, çalışan ve kazanan, mal-mülk sahiplerinden alınan, yani ekonomideki çeşitli kesimlerden kamu kesimine aktarılan kaynaklardır. Vergi, özellikleri itibariyle yalnızca devlete gelir sağlamakla kalmayıp, mali politika araçları olarak da gerek daraltıcı ve gerekse genişletici politikaların uygulanmasında önemli bir faktör olmaktadır. Çağımız ekonomileri, özellikle Türkiye gibi yarı gelişmiş ekonomilerde konjonktürel dalgalanmalar genelde siyasi istikrarsızlığa bağlı olarak ortaya çıkmakta ve ülkenin ekonomik ve sosyal yapısını etkilemektedir. ABD gibi gelişmiş ekonomilerde siyasetin, ekonominin göstergelerine göre şekillendiği, oysa Türkiye gibi yarı gelişmiş ekonomilerde ekonominin siyasi çıkarlar doğrultusunda şekillendiği gözlenmektedir.

Yarı gelişmiş ekonomilerin en büyük sorunu, yirminci yüzyıl ekonomilerinin temel hastalığı olan enflasyondur. Enflasyonun tüm ekonomik dengeleri etkilediği ve deformasyona uğrattığı bir gerçektir. Bu şartlar altında enflasyonun daha çok ekonomik, dolayısıyla da bir alt bilim dalı olan mali yönleri incelenmeye tabii tutulmuş ve kamu maliyesinde, özellikle devlet açısından en önemli gelir kalemlerini teşkil eden vergiler üzerindeki etkileri araştırılmıştır. Devletin gelir vergilerini kaynaktan kesme ve beyannameye bağlı olmak üzere iki şekilde elde ettiği bilinmektedir. Buna göre, vergisi kaynaktan kesilen düşük gelirliler ile, birinci sınıf ticaret erbabının ödedikleri vergilerdeki aşınmanın hesaplanması yoluna gidilmiştir. Yasanın tanıdığı uzun tahsil süresi avantajından yararlanan beyannameli kesim, enflasyon nedeniyle daha az vergi ödeme şansını elde etmektedir. Hesaplamalarımızın sonucuna göre, vergisi kaynaktan kesilen bir ücretli yıllık toplam vergisi üzerinden %11,1 oranında daha az vergi öderken, yıllık beyan esasına göre hayat standardı üzerinden vergilendirilen bir tacir, geçici verginin olmadığı durumda %51,2, var olduğu durumda ise, %43,2 oranında daha az vergi ödeme şansına sahip olarak, devletin bu kadar vergi kaybına uğramasına neden olmaktadır. Bu durum ise, yüksek ve düşük gelirliler arasında verginin mali güce göre alınması ilkesini zedelemekte ve ayrıca vergiyi taraflı hale getirmektedir.

Ayrıca, çalışmada Türkiye'ye ilişkin 1994 yılı gelir vergisi gelirleri üzerinde Tanzi etkisi de hesaplanmıştır. Yaptığımız araştırmalar enflasyon dönemlerinde parasal değer olarak ifade edilmesinden dolayı, vergi ve kurumlarının yıpranmasıyla bir yandan, devletin gelir fazlası elde ederken, diğer yandan, en büyük alacaklı konumunda olması ile gelirlerini geç elde etmesinden dolayı vergi kaybına uğrayacağını ortaya koymaktadır. Enflasyonun vergi miktarında yarattığı artış kadar alım gücü zayıflayan mükellefin eski alım gücünü korumak amacıyla devletin emisyon yoluyla piyasaya sürdüğü parayı absorbe etmesi, devletin bu dönemde elde ettiği gelir fazlasının bir kaynağı olmaktadır. Burada ileri sürdüğümüz tez ise, bu dönemde özellikle düşük gelirlilerin vergi sorumluluklarının arttığıdır. Enflasyonun gelir vergisi had ve oranlarında yıpranma yaratmasıyla, bu vergi gelirlerinde meydana gelen artış, enflasyon artış oranından daha fazla olur. Vergideki artış ise, özellikle düşük gelirlilere isabet eden alt dilimlerde daha yüksektir. Yani enflasyon, muaflik tutarlarını aşındırarak vergi dışında tutulanların vergilenebilir hale gelmesine neden olurken, özel indirim gibi sosyal ve mali amaçlı tanınan tutarların değerini aşındırarak düşük gelirlilerin ödeyeceği vergi miktarında vergi tarifesinin yapısını da bozarak artış yaratır. Enflasyonun gelir vergisi tarifesinde daralma yaratarak mali sürüklenmeye neden olması, bu kesimi daha büyük vergi oranlarına taşıdığından harcanabilir gelirlerinin azalması sonucunu doğurmaktadır. Enflasyonun gelir vergisi sistemi üzerinde neden olduğu tahribatların giderilmesinde hızlandırılmış amortisman, geçici vergi, yeniden değerlendirme, enflasyon muhasebesi, yıllık beyan esasına dayalı vergi ödeyenlerde, beyan döneminin 3 aya indirilmesi, en az geçim giderlerini belirleyen indirim, muaflik ve istisnaların enflasyon artışı kadar iyileştirilmesi gibi yöntemlere işlerlik kazandırılmalıdır. Böylece, düşük gelirlilerden mali güçlerine göre vergi alınırken, sermayedar kesim de enflasyon nedeniyle ortaya çıkan, olmayan karları üzerinden vergi ödemekten kurtarılmış olacaktır. Ayrıca, 2004 yılı mali takviminden itibaren uygulanması gündemde olan Enflasyon Muhasebesi sistemi ve mevzuatta getirilen yeni düzenlemeler ile vergi gelirlerinde aşınmaya yol açan enflasyonun ve onun sosyo-ekonomik etkilerinin en aza indirilmesi çalışmaları bu konuda önemli bir aşama olarak görülebilir.

KAYNAKÇA

- Ackley**, Gardner, *Macroeconomic Theory*, McMillan Company, Japan, 1961.
- Akalin**, Güneri, *Kamu Ekonomisi*, Ankara Üniversitesi, SBF Yayın No: 554, Ankara, 1986.
- Akdoğan**, Abdurrahman, *Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi*, Gazi Üniversitesi Yayınları No: 165/54, Gazi Üniversitesi Teknik Eğitim Fakültesi Matbaası, Ankara, 1991.
- Aksoy**, Şerafettin, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 3.Basım, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1991.
- Aktan**, Coşkun Can, *Çağdaş Liberal Düşüncede Politik İktisat*, Takav Matbaası, Ankara, 1994.
- Aktan**, Coşkun Can, *Vergi Tahsilatında Etkinlik*, Vergi Sorunları Dergisi, 1990/5
- Altuğ**, Nuray, *Enflasyonun Vergilendirme Aracı Olarak Kullanılması*, İ.S.O. Dergisi, Sayı 341, 1994.
- Altuğ**, Osman, *Kazanç Vergisi mi - Enflasyon Vergisi mi?*, İSO Dergisi, Sayı 360, 1996.
- Arıca**, M. Nadir- **Altuğ**, Nuray, *1994 Yılı Yeniden Değerleme İşlemi ve Tek Düzen Hesaplama Yöntemine Göre Muhabese Kayıtlarına İntikal*, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 78, 1995.
- Aronson**, Robert. Jean, *Public Finance*, Mc Graw Hill Book Company, Singapore, 1985.
- Ataç**, Beyhan, *Maliye Politikası, Anadolu Üniversitesi Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı* Yayın No:86, Eskişehir, 1991.
- Aydemir**, Şinasi, *Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi (Vergisel Ağırlıklı Uzlaşma Önerisi)*, MHUD., Acar Matbaası, İstanbul, 1995.
- Aydın**, İzzet, *Enflasyonla Mücadele Modelleri*, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, Güryay Matbaası, İstanbul, 1979.
- Aykaç**, Mustafa, *Ekonomik İstikrar Aracı Olarak Gelirler Politikası ve Yöntemleri*, Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt 5, Sayı 1, Mart, 1984.
- Azariadis**, Clode, *Intertemporal Macroeconomics*, Cambridge, Blackwell Publishers. USA, 1993.
- Batirel**, Ömer Faruk, *Enflasyon ve vergi Sistemi İlişkisi Üzerine*, Vergi Dünyası, Sayı 172, 1995.
- Baye**, M.Robert-**Black**, A.David, *The Microeconomic Foundations of Measuring Bracket Creep and Other Tax Changes*, Economic Inquiry, 26(3), 1988.
- Bulutoğlu**, Kenan, *Vergi Politikası*, İ.Ü.İ.F. Yayın No:130.Sermet Matbaası, İstanbul.- (1988); *Kamu Ekonomisi*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1962.
- Burger**, E. Albert, *ABD. Hakkında Bildiri. Yeni Enflasyon ve Para Politikası*, 1976, s.131.
- Candan**, Şinasi, *Gelir Vergisi Kanununda Enflasyonun Etkisini Azaltıcı Düzenlemeler*, Vergi Dünyası, Sayı,171, 1995.
- Canevi**, Yavuz, *Enflasyonun Vergi Sistemi Üzerindeki Etkileri*, Maliye Dergisi, Sayı 23, 1976.
- Coşkun**, Gülay, *Devlet Bütçesi, Türk Bütçe sistemi*. 4.Baskı. Turhan Kitabevi, Ankara, 1994.
- Compagna**, Anthonys, *Macroeconomics*, St.Martin’s Prees, Newyork, 1974.
- Cooper**, Robert.N.-**Corden**, William., *Boom, Crisis and Adjustment*, Oxford Univ. Press, Newyork, 1993.
- Çağlayan**, Toper, *KDV Enflasyonist midir?* Maliye Dergisi, Eylül-Ekim, Sayı 53, s.107-117.
- Çankaya**, İslam, *Enflasyona Maliye İlaç*, Banka ve Sigorta Yorumları, 15 Haziran, sayı 202, 1995.
- Dikeç**, Üstün, *Enflasyon ve Gelir Vergisi*, Adana İ.T.İ.A.Dergisi, Sayı 4, 1975.
- Dornbucsh**, R ve **Fischer**, Stanley, *Macroeconomics*, 5.Ed, Mc-Graw Hill Book, Singapore, 1990.
- Devrim**, Fevzi, *Kamu Maliyesine Giriş*. İzmir, 1995.
- Efraim**, Sadka, *An Inflation Proof Tax System? Some Lessons From Israel*, IMF Working Paper, Vol.38, No.1, 1991.
- Eker**, Aytaç, *Maliye Politikası (Teori, İlkeler ve Yöntemler)*, Takav Matbaası, Yay. San. ve Tic. A.Ş. İzmir, 1994.
- Erdoğan**, Özcan, *Enflasyon ile Mücadelede Türk Gelir Vergisi Sistemi ve Enflasyonist Ortamda Ticari kazançların Vergilendirilmesi*, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 86, 1995.
- Ergin**, Ferudun, *Para Politikası*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1991.
- Ertuğrul**, Ahmet, *Enflasyon Yolu ile Gelir Sağlama ve Türkiye İçin Bir Deneme*, Maliye Dergisi, Sayı 41, 1979.
- Evgin**, Gülay, *İç Borçlarımız*, HDTM Dergisi, Mart, 1992/1.
- Eyüpgiller**, Saygın, *Türk Gelir Vergisi Tarifeleri: Zaman İçindeki Gelişimi ve Bazı Tespitler*, Yaklaşım, 1993.
- Feyzioğlu**, Bedii, *Enflasyon ve Vergileme*, VI. Türkiye Maliye Sempozyumu (İçinde) “Çeşitli Açılardan vergileme ve sınırları”, Antalya, 1990.
- Friedman**, Milton, *Government Revenue From Inflation*, Journal of Political Economy, Vol:79, 1971.

- Friedman**, Milton, *Can Indetaxation Cut Inflatons Toll*, Economic Impact No.9.
- Frisch**, Helmut, *Theories of Inflation*, Cambridge Üniv. Press, ABD, 1983.
- Goode**, Richard, *Key Issues in the Reform of Personel Income Taxes*, The Personal Incom Tax, Editor CNOSSSEN, S.Bird,R.M., North-Holland, 1990, s.68-70.
- Gündüz**, N. Kemal, *Verginin Anayasal Çerçevesi*, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı.78, 1995.
- Gür**, Zeynel, *Geçici Vergi Esasının Uygulamadaki Etkileri*, Vergi Sorunları Dergisi, 1989, Sayı 6.
- Güran**, Sevgi, *Enflasyon ve Endeksleme*, 1975.
- Heper**, Fethi, *Toplumsal Yapı ile Vergi Yapıları Arasındaki İlişkiler*, Eskişehir, İ.T.İ.A. Yayınları, No:126/148, Eskişehir, 1981.
- Herekman**, Aykut, *Kamu Maliyesi (Genel Vergi Kuramı)*, Cilt II Sevinç Matbaası, Ankara, 1989.
- İnce**, Macit, *Maliye Politikası*, Olgaç matbaası, Ankara, 1980.
- Kaneti**, Selim, *Vergi Politikası*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989.
- Kargül**, Doğan, *İktisadi Gelişmenin Finansmanında Enflasyon ve Etkileri*, İktisat-İşletme, Cilt,21. Sayı,12, 1974.
- Kavak**, Ahmet, *Gelir Vergisi Yönünden Geçici Verginin Uygulanması*, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 1, 1989.
- Kazıcı**, Sami, *Vergi Sistemlerinin Enflasyona Endekslenmesi*, Vergi Dünyası, Temmuz, Sayı 107, 1990.
- Keyder**, Nur, *Para-Banka Sözlüğü*, V Yayınları, Ankara, 1987.
- Kılıçbay**, Ahmet, *Her Yönüyle Enflasyon*. Boğaziçi Yayınları, İstanbul, 1991.
- Meier**, M. Gerald, *Leading Issues in Economic Develepment*, 3.Ed. ABD, 1976.
- Nadaroğlu**, Halil, *Kamu Maliyesi Teorisi*, 6.Baskı, Sermet Matbaası, İstanbul, 1985.
- Nemli**, Arif, *Kamu Maliyesine Giriş*, İ.Ü. İktisat Fakültesi Yay.No.2565-441, İstanbul, 1979.
- Nemli**, Melih, *Mali Açığın Parasallaştırılmasında Elde Edilen Net Gelir: Türkiye’de Tanzi Etkisinin İncelenmesi,1980-1990 Döneminde Türkiye’de Ekonomik Politikalar ve Uygulama*, Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı Araştırma Dizisi, Mayıs, Ankara, 1991.
- N.Feyzioğlu** Bedii, *Enflasyon ve Vergileme*, VI. Türkiye Maliye Sempozyumu (içinde) Çeşitli Açılardan Vergileme ve sorunları, 1990.
- Nowotny**, Evald, *Inflation and Taxation,Reviewing The Macroeconomics Issues*, Journal of Economic Literature, Vol.XVIII, September, 1980.
- Ocakçioğlu**, Bora, *Enflasyon Devamlılığı Konusu*, Enflasyonun Vergi Sistemi Üzerindeki Etkileri, İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Enst. Raporu, 1976.
- Oyan**, Oğuz-AYDIN, Ali Rıza, *Türkiye’de Maliye ve Fon Politikaları*, Adım Yayıncılık, Ankara, 1991.
- Önder**, İzzettin ve Diğ., *Türkiye’de 1980 Sonrası Vergi Politikaları*, TÜSES Vakfı Yayınları, İstanbul, 1993.
- Özbilen**, Şevki, *Maliye Politikası*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2010.
- Özbilen**, Şevki, *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2010.
- Özbilen**, Şevki, *Para Politikası*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2014.
- Özbilen**, Şevki, *Vergi Hukuk*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2015.
- Özbilen**, Şevki, *Mali Yapı*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2013.
- Özbilen**, Şevki, *Makroekonomi*, Gazi Kitabevi, Ankara 2013.
- Özbilen**, Şevki, *Paranın Kitabı*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2016.
- Özbudak**, Mehmet, *Yeniden Değerleme Oranı Üzerine Bir İrdeleme*, Yaklaşım Dergisi, 1995, Sayı 35.
- Özsoylu**, A. Fazıl, *Türkiye Ekonomisi*, Karahan Yayınları, Adana, 2013.
- Özel**, Salih, *Enflasyonun Mali Tablolara Etkileri ve Enflasyon Etkileri Düzeltme İmkanları*, Muhasebe-İşletme ve Finans Dergisi, Yıl 3, 1988, Sayı 31-32.
- Pamak**, Mehmet, *Enflasyonun Türk Vergi Sistemindeki Bazı Müesseselere Etkisi*, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 1, 1978.
- Parasız**, İlker, *Kriz Ekonomisi Hiperenflasyon ve Yüksek Enflasyonla Mücadelede Ünlü İstikrar Politikaları ve 5 Nisan 1994 Kararları*, Ezgi Kitabevi, Bursa, 1995.
- Pakdemirli** Ekrem, *1923’den 1990’a Sayısal Görünüm*, Milliyet Yayınları, İstanbul, 1991.
- Parasız**, İlker, *Makro İktisat*, Ezgi Kitabevi, Bursa, 1996.
- Paya**, Merih, *Para Teorisi ve Para Politikası*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1994.
- Pehlivan**, Osman, *Enflasyonun Vergi Sistemi Üzerindeki Etkisi*, Vergi Dünyası, Ocak, Sayı 137, 1993.
- Sahillioğlu**, Halis, *Osmanlılarda Para ve Finans Ansiklopedisi(İçinde)*, Emlak Bankası, 1. Basım. Creativ Yayıncılık ve Tanıtım Ltd. Şti., İstanbul.
- Sakınç**, Süreyya, *Fiyat Artışları ve Fiyat Seviyesi* Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi, Sayı 12, Yıl 24, Aralık 1987.

- Saygılıoğlu**, Nevzat, *Kalkınmanın Finansmanı ve Enflasyon*, Maliye Dergisi, 1980, Sayı ,47.
- Semercigil**, Murat, *Enflasyon Ortamında İşletme Karının Tespitinde Gözlenen Aksaklıklar*, Maliye Postası, Yıl:14, Sayı:308, 1993.
- Shall**, Lawrence D., *Taxes, Inflation and Corporate Financial Policy*, Journal of Finance, 39(1), 1984.
- Sönmez**, Sinan, *Bütçe Açıklarının Finansmanı ve Enflasyon*, IX Maliye Sempozyumu, Atakent Altınorfoz, 6-8, 1993.
- Sönmez**, Sinan, *Bütçe Açığının Finansmanı ve Enflasyon* ODTÜ Gelişme Dergisi, C.21, Sayı:4, 1994.
- Swan**, L.Peter, *Inflation Drag or Taxation in Drag: Responsible for Rising Share of Government in Australian GDP*. Public Choice, May,65(2),1990.
- Şafak**, Mehmet, *Gelir vergisi Tarifesi ve Türkiye Uygulaması*, Vergi Dünyası, Kasım, Sayı:87, 1988.
- Şeker**, Sakıp, *Peşin Vergi Uygulamalarının Değerlendirilmesi ve Bir Öneri*, Vergi Sorunları Dergisi, 1989/3.
- Şeker**, Sakıp, *Türkiye’de Ücretliler Üzerindeki Vergi Yükü*, Türk Harp-İş Sendikası, Haziran 1994.
- Şenatalar**, Burhan, *Dolaysız Vergilerle İlgili Öneriler*, Makro Ekonomik Politikalar ve Kamu Kesimi Dengesi, TÜSES Vakfı, Cilt 1, 1991.
- Şenatalar**, Burhan, *Enflasyonun Gelir Vergisine Etkileri ve Endeksleme*, Doçentlik Tezi, İstanbul, 1978.
- Şenyüz** Doğan, *Türkiye’de Vergileme Sorunları ve Ekonomik İstikrar*, VIII. Maliye Sempozyumu, 12-15 Mayıs 1992,Uludağ, Üniversitesi, İ.İ.B.F. Maliye Bölümü Yayını, Bursa, 1992.
- Şenyüz**, Doğan, *Türk Vergi Sistemi(Gelir ve Kurumlar Vergisi)*, Ezgi Kitabevi Yayınları, Bursa, 1995.
- Şenyüz**, Doğan, - **Özel**, Hakkı, *Türk Vergi Sistemi(Gelir Vergisi)* 6.B. Ezgi Kitabevi, Bursa, 1993.
- Tanzi**, Vito, *Public Finance in Developing Countries*, Edward E.Publischnng Lmt. Great Britain, 1991.
- Tanzi**, Vito, *The Impact of Macroeconomic Policies on the Level of Taxations and Fiscal Balance in Developing Countries*, IMF Staff Papers, Vol.36, No:3, September,1989.
- Tanzi**, Vito, *Inflation, Lags in Collection and The Real Value of Tax Revenue*, İMF Staff Papers,(24(1), 1977.
- Tarakçı**, Hızır, *Vergi Sistemimiz, Enflasyonist Bir Ortamda Firmaların Özsermayelerini Artırmasını Teşvik Etmekte midir?*, Vergi Dünyası, Kasım, Sayı 147, 1993.
- Taş**, Metin, *Ödeme Gücü İlkesi Açısından Türk Gelir Vergisinin Kısaca Değerlendirilmesi*, Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi, Yıl 28, 1991, Sayı 6.
- Tekin**, Fazıl, *Artan Oranlılık ve Türk Gelir Vergisindeki Uygulaması*, Eskişehir, İ.T.İ.A. Yayınları 192/122, E.İ.T.İ.A. Basımevi, Eskişehir, 1978.
- Tokat**, Yakup, *Vergi Teşvik Tedbirleri ve Enflasyon*, Maliye Dergisi, Eylül -Ekim, Sayı 53, 1981.
- Turhan**, Salih, *Vergi Teorisi ve Politikası*, 5.baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1993.
- Türk**, İsmail, *Maliye Politikası*, 8. Baskı, Sevinç Yayınevi, Ankara, 1989.
- Türkan**, Ercan, *Türkiye’de G. V. Yapısının Değerlendirilmesi* DPT. Yayınları, Ankara, 1994.
- Uluatam**, Özhan, *Enflasyon ve Devlet Gelirleri(1963-1978)*,A. Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayın No:462/5, A.Ü. Basımevi, Ankara, 1981.
- Uluatam**, Özhan, *Örnekler, Belgeler ve Mahkeme Kararlarıyla Türk Vergi Hukuku*, Adım Yayıncılık, Ankara, 1990.
- Uluatam**, Özhan, *Kamu Maliyesi*, 4.Baskı. Savaş Yayınları, Ankara, 1991.
- Uluatam**, Özhan, *Türk Vergi Sisteminin Temel Sorunları ve Bir Reform Önerisi*, Türk Harp-İş Sendikası Raporu, Temmuz,1995.
- Yıldırım**, Refia, *Türkiye’de Enflasyon Vergisi Üzerine Bir deneme* Ç.Ü. Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 4, Sayı 4, 1996.
- Yıldırım**, Refia, *Türkiye ‘de Vergi Yükü Üzerine Bir Deneme* Ç.Ü. Sosyal Bilimler Dergisi. Cilt:4, Sayı:4, 1996.
- DİE**; Aylık İstatistik Bülteni, IX-X, Ankara,1995.
- DİE**; Toptan Eşya Tüketici Fiyatları Aylık Endeksi Bülteni, Ankara Şubat, 1995.
- DPT**; Ekonomik ve Sosyal Göstergeler (1950-1992), Ankara, Mayıs 1993.
- HTDM**, Başlıca Ekonomik Göstergeler, 1992.
- HDTM**; Başlıca Ekonomik Göstergeler, Ankara, Aralık,1994.
- T.C. MALİYE BAKANLIĞI**; Vergi İstatistikleri Yıllığı (1982-1991), Haziran.
- T.C. MALİYE BAKANLIĞI**; 1994 Yılı Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Kılavuzu içinde. Sayın, MAHMUT- Fatih ACAR; Vergi Sorunları dergisi Özel Ek, - Vergi Kılavuzu, Maliye Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, Mart, 1995.