

T.C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İKTİSAT ANABİLİM DALI
İKTİSAT POLİTİKASI BİLİM DALI

147482

TÜRKİYE'DE ENFLASYON-VERGİ YÜKÜ İLİŞKİSİ

ve

ENFLASYONUN MİKRO DÜZEYDEKİ ETKİLERİ

TEZ DANIŞMANI

Yrd. Doç. Dr. Hüseyin İLERİ

HAZIRLAYAN

İsa ALTINIŞIK

KONYA, 2004

İÇİNDEKİLER

Sayfa no:

KISALTMALAR LİSTESİ	i
TABLolar LİSTESİ	ii
ŞEKİLLER LİSTESİ	iii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

ENFLASYONUN TANIMI, SEBEPLERİ, ÇEŞİTLERİ ve VERGİ YÜKÜ

1.1.Enflasyon.....	4
1.2.Kaynaklarına Göre Enflasyon Türleri	7
1.2.1.Talep Enflasyonu	7
1.2.2.Maliyet Enflasyonu ve Maliyet Enflasyonunun Oluşum Biçimleri	9
1.2.2.1.Yüksek Ücret Baskısı	10
1.2.2.2.İşletmelerin Kâr Baskısı	11
1.2.2.3.Yüksek Sermaye Maliyetleri	11
1.2.2.4.Pahalı İthalat Baskısı	12
1.2.3.Yapısal Enflasyon ve Yapısal Enflasyonun Kaynakları	12
1.2.3.1.Tarımsal Hasılanın Arttırılamaması	13
1.2.3.2.İthal Kapasitesi Darlıkları	14
1.2.3.3.Devlet Gelirlerinin Arttırılamayışı ve İşletmelerin Mali Yapılarının Zayıflığı.....	15
1.3.İthal Edilen Enflasyon.....	16
1.4.Şiddet ve Sürelerine Göre Enflasyon Türleri	17
1.4.1.Hiperenflasyon.....	17
1.4.2.Kronik Enflasyon	18
1.4.3.Sürünen Enflasyon	18

1.4.4.Örtülü Enflasyon	19
1.5.Enflasyonun Etkileri	20
1.5.1.Sosyal Sınıflar Bakımından	20
1.5.2.Tasarruf Bakımından	20
1.5.3.Yatırımların Yönü Bakımından.....	21
1.5.4.Dış Ticaret Bakımından.....	21
1.5.5.Gelir Dağılımı Bakımından.....	21
1.6.Türkiye’de Enflasyon	22
1.7.Vergi Yükünün Tanımı ve Mahiyeti	25
1.8.Vergi Yükünün Tarihsel Gelişimi ve Vergi Yüğü Konusunun Önemi	26
1.8.1.Vergi Ödemelerinin Artışı	28
1.8.2.Maliye Politikasının Etkin Bir Araç Durumuna Gelmesi.....	28
1.8.3.Yeni Bir Verginin Gerekçesini Bulma Gereğı	29
1.8.4.Vergi Yüğü Hesap ve Karşılaştırmalarının Çeşitli İktisadi ve Siyasal Birleşmeler Sebebiyle Büyük Önem Kazanması.....	29
1.9.Vergi Yüğü Türleri.....	30
1.9.1.Toplam Vergi Yüğü.....	30
1.9.2.Bireysel Vergi Yüğü	31
1.9.3.Net Vergi Yüğü	32
1.9.4.Gerçek Vergi Yüğü	33
1.9.5.Sektörel Vergi Yüğü ve Bölgesel Vergi Yüğü	33
1.9.6.Gelir Grupları Bakımından Vergi Yüğü	34
1.10.Vergi Yükünün Ölçülmesi	34
1.10.1.Vergi Tarifesi ve Ödeme Gücü	34
1.10.2.Ödeme Gücü ve Gelir Dağılımı.....	37
1.11.Vergi Yükünün Hesaplanmasında Karşılaşılan Teknik Problemler.....	38
1.11.1.Vergi Yüğü Hesaplarının Tek Vergi, Vergi Grupları ya da Vergi	

Sistemine Göre Yapılabilmesi	38
1.11.2.Vergi Yüğü Hesaplamalarında Gelirin Farklı Şekillerde Ele Alınabilmesi	39
1.11.3.Hesaplanan Yüğü Kime Ait Olduğünün Belirlenmesi Gereğı	40
1.11.4.Vergi Yüğü Hesaplarında Gelir Düzeyi ve Gelir Dağılımının Gözönünde Tutulması Gereğı	40
1.12.Vergi Yüğüne Tesir Eden Faktörler	41
1.12.1.Verginin Matrahı, Oranları, Tarife Yapısı İle Bu Vergilere Kanunlarda Tanınan Muafiyet, İstisna ve İndirimler	41
1.12.2.Vergi Baskısı.....	42
1.12.3.Vergiden Kaçınma.....	42
1.12.3.1.Vergiye Doğuran Olaya Sebebiyet Vermemeye Dikkate Etmek	43
1.12.3.2.Kanunlardaki Boşluklardan Yararlanmak	43
1.12.4.Vergi Kaçakçılığı	44
1.12.5.Verginin Giderilmesi	44
1.12.5.1.Ödeme Gücü Etkisi.....	44
1.12.5.2.Karar Etkisi	45
1.12.5.3.Gelir Etkisi.....	45
1.12.5.4.İkame Etkisi	45
1.12.6.Verginin Yansıması	46
1.12.6.1.Yansıma Sürecinin Aşamaları	47
1.12.6.2.Yansıma Türleri.....	49
1.12.6.2.1.İleriye Doğru ve Geriye Doğru Yansıma.....	49
1.12.6.2.2.Kanuni Yansıma ve Fiili Yansıma	50
1.12.6.2.3.Sınırlı ve Sınırsız Yansıma.....	51
1.12.6.2.4.Mutlak ve Diferansiyel Yansıma	51
1.12.6.2.5.Biçimsel ve Efektif Yansıma	52

1.12.6.2.6.Çift Yansıma ve Çapraz Yansıma	52
1.12.6.3.Yansımayı Belirleyen Faktörler.....	53
1.12.6.3.1.Mikro Ekonomik Yaklaşım	54
1.12.6.3.1.1.Arz ve Talep Elastikiyeti	54
1.12.6.3.1.2.Piyasa Yapısı	55
1.12.6.3.1.3.Verginin Türü ve Niteliği	56
1.12.6.3.1.4.Verginin Yüksekliği ve Vergilendirilen Malın Türü	59
1.12.6.3.1.5.Ekonomide Konjunktür Durumu	59
1.12.6.3.2.Makro Ekonomik Yaklaşım.....	60
1.12.6.3.2.1.Ekonominin İçinde Bulunduğu Konjunktürel Durum.....	60
1.12.6.3.2.2.Yükümlülerin Vergileri Finansman Şekli.....	61
1.12.6.3.2.3.Devletin Vergi Gelirlerini Büyük Bir Zaman Boşluğu Olmadan Harcaması	61
1.12.6.3.2.4.Verginin Yansımasının Gelir Dağılımına Etkisi	62
1.12.6.3.3.Çeşitli Piyasa Yapılarında Yansıma.....	63
1.12.6.3.3.1.Tam Rekabette Yansıma.....	63
1.12.6.3.3.2.Tekel Durumunda Yansıma	70
1.12.6.3.3.3.Tekelci Rekabet ve Oligopol Durumunda Yansıma	71
1.12.6.4.Vergi Yansıma Analizini Etkileyen Faktörler	71
1.12.6.4.1.Kısmi ve Genel Denge Şartlarında Vergi Yansıması	71
1.12.6.4.2.Kısa Döneme Karşı Uzun Dönemli Etkiler	72
1.12.6.4.3.Açık ve Kapalı Ekonomi	73
1.12.7.Verginin Amortismanı ve Kapitalizasyonu	73
1.13.Vergi Sisteminin Yapısından Kaynaklanan Problemler.....	74
1.13.1.Dolaylı-Dolaysız Vergiler Arasındaki Dağılımın Değişmesi	74
1.13.2.Kayıt Düzeninin Yetersizliği	75
1.14.Makro Ekonomik Karar ve Tercihler.....	75

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN YAPISI, ENFLASYONUN VERGİ YÜKÜ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ ve ENFLASYON VERGİSİ OLGUSU

2.1.Türk Vergi Sisteminin Yapısı	77
2.1.1.Gelir Vergisi	79
2.1.1.1.Ticari Kazancın Tanımı ve Kapsamı	85
2.1.1.2.Zirai Kazancın Tanımı ve Kapsamı	86
2.1.1.3.Ücretin Tanımı ve Kapsamı	87
2.1.1.4.Serbest Meslek Kazancının Tanımı ve Kapsamı	88
2.1.1.5.Gayrimenkul Sermaye İratlarının Tanımı ve Kapsamı	89
2.1.1.6.Menkul Sermaye İradı Tanımı ve Kapsamı	89
2.1.1.7.Diğer Kazanç ve İratların Tanımı ve Kapsamı	90
2.1.2.Kurumlar Vergisi	91
2.2.Enflasyonun Türk Vergi Sistemi Üzerindeki Etkisi	92
2.2.1.Enflasyon ve Vergi Tarifeleri	94
2.2.1.1.Tarife Diliminin Sınırının Daralması	95
2.2.1.2.Gelir Dilimi Sürüklenmesi	96
2.2.1.3.Artan Oranlı Vergi Tarifesinin Tek Oranlı Hale Gelmesi	96
2.2.2.Vergi Borcunun Ödenme Biçimi ve Zamanı	97
2.3.İstisna ve Muafiyet Hükümlerinin Enflasyondan Etkilenmesi	105
2.4.Enflasyonun Mikro Düzeydeki Etkileri	106
2.5.Enflasyon Vergisi	108
2.6.Enflasyon Vergisinin Özellikleri ve Enflasyonun Bir Vergi Aracı Olarak Kullanılması	111
2.7.Enflasyon ve Vergi Yüğü	113

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
ENFLASYONUN İŞLETMELER ÜZERİNDEKİ ETKİSİ
ve
BU ETKİLERİ GİDERMEYE YÖNELİK YÖNTEMLER

3.1.Enflasyonun İşletmeler Üzerine Etkileri	124
3.1.1.Enflasyonun İşletmelerin Yatırım Politikaları Üzerindeki Etkisi.....	126
3.1.2.Enflasyonun İşletmelerin Ekonomik Yapısına Etkisi	127
3.1.3.Enflasyonun İşletmelerin Stok Politikasına Etkisi	129
3.1.4.Enflasyonun İşletmelerin Üretim Politikasına Etkisi.....	131
3.1.5.Enflasyonun İşletmelerin Satış Politikasına Etkisi	131
3.1.6.Enflasyonun İşletmelerin Ücret Politikasına Etkisi	132
3.2.Enflasyonun Muhasebe Üzerindeki Etkileri	133
3.3.Enflasyonun Finansal Tablolar Üzerindeki Etkileri	134
3.3.1.Enflasyonun Bilanço Üzerindeki Etkileri	135
3.3.1.1.Enflasyonun Varlık Kalemlerine Etkileri.....	136
3.3.1.2.Enflasyonun Kaynak Kalemlerine Etkileri.....	137
3.3.2.Enflasyonun Gelir Tablosu Üzerindeki Etkileri	138
3.4.Enflasyonun İşletmeler Üzerindeki Etkisini Gidermeye Yönelik	
Yöntemler.....	140
3.4.1.Kısmi Düzeltme Yöntemleri	141
3.4.1.1.Yeniden Değerleme	142
3.4.1.2.Alacak ve Borç Senetlerinde Reeskont	144
3.4.1.3.Azalan Bakiyeler Yöntemiyle Amortisman.....	146
3.4.1.4.Yenileme Fonu	146
3.4.1.5.Gider Artış Fonu	147
3.4.1.6.Stok Değerlemede Son Giren İlk Çıkar (LİFO) Yöntemi	147

3.4.1.7.Finansman Fonu	149
3.4.1.8.Gayrimenkul ve İştirak Satışlarından Doğan Kazançlar	150
3.4.1.9.Maliyet Bedeli Artırımı	152
3.4.1.10.Araştırma ve Geliştirme Fonu	154
3.4.1.11.Yatırım İndiriminde Endeksleme.....	155
3.4.1.12.Geçici Vergi	156
3.4.2.Yasama Organının Düzeltme Yapması	157
3.4.2.1.Endeksleme (Otomatik Gösterge Yöntemi)	158
3.4.2.2.Katsayı Yöntemi	160
3.4.2.3.Vergi Oranlarının Fiyat Yükselişleri İle Orantılı Biçimde İndirilmesi Yöntemi.....	160
3.4.2.4.Gelirler Politikası	161
3.4.2.5.Surtax	162
3.4.3.Genel Düzeltme Yöntemleri	163
3.4.3.1.Enflasyon Muhasebesi	163
3.4.3.2.Enflasyon Muhasebesinin Mahiyeti ve Amacı	165
3.4.3.3.Enflasyon Muhasebesi Modelleri	167
3.4.3.3.1.Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesi	167
3.4.3.3.2.Cari Maliyet Muhasebesi Yöntemi (İkame Maliyeti Muhasebesi)	169
3.4.3.3.3.Genel Fiyat-Cari Maliyet (İkame Maliyeti) Muhasebesi (Karma Yöntem)	171
3.4.4.Türkiye’de Enflasyon Muhasebesinin Gelişimi	172
3.4.5.Türkiye’de Enflasyon Muhasebesi (5024 Sayılı) Kanununun Getirdikleri	175
3.4.5.1.Enflasyon Muhasebesinde Esas Alınacak Fiyat Endeksi	175
3.4.5.2.Düzeltme İşleminde Esas Alınacak Tutarlar	175
3.4.5.3.Enflasyon Muhasebesinde Esas Alınacak Tarihler	177
3.4.5.4.Enflasyon Düzeltme Katsayısının Hesaplanması.....	178
3.4.5.5.Enflasyon Muhasebesinde Toplulaştırılmış Düzeltme Yöntemleri .	179

3.4.5.5.1.Basit Ortalama Yöntemi	180
3.4.5.5.2.Hareketli Ağırlıklı Ortalama Yöntemi.....	180
3.4.5.6.İşletmelerin Mali Tabloların Düzeltilmesinde Uyulacak Genel Esaslar	181
3.4.5.7.Enflasyon Muhasebe Kanununun Tek Düzen Muhasebe Sistemine Getirdiği Yenilik: Yeniden Değerleme Tümüyle Ortadan Kalkmaktadır	182
3.4.5.8.Enflasyon Düzeltme Uygulamasının Sona Ermesi Halinde Neler Yapılacaktır.....	183
SONUÇ	184
EKLER	
Ek-1: 5024 Sayılı Kanun; Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında Değişiklik Yapılması	199
Ek-2: 21.12.2003 Öncesi İktisadi Kıymetler İçin Düzeltme Katsayısı	210
Ek-3: Toptan Eşya Fiyatları Endeksi	212
KAYNAKÇA	214

KISALTMALAR LİSTESİ

GSMH	Gayri Safi Milli Hasıla
IMF	Uluslararası Para Fonu
A.B.D.	Amerika Birleşik Devletleri
NATO	Kuzey Atlantik Paktı Teşkilatı
SMH	Safi Milli Hasıla
GSYİH	Gayri Safi Yurt İçi Hasıla
TEFE	Toptan Eşya Fiyat Endeksi
TÜFE	Tüketici Fiyatı Endeksi



TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: Türkiye’de Enflasyon Rakamları (1980-2003)	23
Tablo 2: Fedakarlıkta Eşitlik (Ödeme Gücüne Göre Vergileme) İçin Sayısal Örnek	35
Tablo 3: İki Ekonominin Vergi Yüğü Karşılaştırılması	40
Tablo 4: Vergi Tahsilatındaki Gecikme Sürelerinin ve Enflasyon Oranının Vergi Gelirlerinin Reel Değerine Etkisi	99
Tablo 5: Vergi Gelirlerinin Dönemsel Esneklikleri.....	104
Tablo 6: 1980-2002 Yılları Arasındaki Vergi Yüğü	118



ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Vergi Tarifesi ve Ödeme Gücü	35
Şekil 2: Talebin Esnek Olmadığı Durum	64
Şekil 3: Arzın Tamamen Esnek Olmadığı Durum	65
Şekil 4: Hem Arzın Hem de Talebin Esnek Olduğu Genel Durum	66
Şekil 5: Talep Elastikiyetinin Arz Elastikiyetinden Büyük Olduğu Durum	67
Şekil 6: Arz Elastikiyetinin Talep Elastikiyetinden Büyük Olduğu Durum	68
Şekil 7: Sabit Maliyet Şartları Altında Arzın Sonsuz Esnek Olduğu Durum ..	69
Şekil 8: Tekel Durumundaki Firmanın Vergi Öncesi ve Vergi Sonrası Kârı...	70
Şekil 9: Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkelerde Enflasyon-Vergi Gelirleri İlişkisi	104
Şekil 10: Laffer Eğrisi	111
Şekil 11: Türkiye’de Vergi Yüğü	119
Şekil 12: Gelir ve Kurumlar Vergisi Gelirlerinin GSYİH’ya Oranı(%).....	120
Şekil 13: Bazı OECD Ülkelerinde Vergi Yüğü:2001(%)	121

GİRİŞ

Dünya ülkelerinde siyasal iktidarların zamanının çoğunu işgal eden ekonomik problemler arasında enflasyon büyük bir yer tutar. Enflasyon pür ekonomik bir olay değil, sosyo-ekonomik, sosyo-politik sonuçlar doğuran, hükümetleri düşüren, iktidarlara son veren bir olgudur. Enflasyon bugün en çok korkulan ekonomik bir problemdir.

“Bugün Türk ekonomisinin en büyük problemi nedir?” diye bir anket yapılırsa on kişiden sekizinin şu veya bu üslûpla, “enflasyon” cevabını vereceği şüphesizdir. Parlamento münakaşalarından halk arasındaki özel toplantı ve konuşmalara kadar her yerde ve her fırsatta enflasyondan bahsedilir.

Enflasyonun kelime manası şişkinlik demektir. Yani, enflasyonun ifade etmiş olduğu mana tedavüldeki para hacminin genişlemesi ve şişmesidir. Yalnız bu tedavüldeki para hacminin genişlemesi mutlak manada enflasyonu ifade etmez. Enflasyonun meydana gelebilmesi için paranın karşılıksız ve ihtiyaçtan fazla tedavüle sürülmüş olması gerekir. Bu takdirde piyasada lüzumundan fazla satınalma gücü bulunacağından arz ve talep kanununa göre fiyatlarda bir değişiklik, artış olacaktır. Şu halde enflasyonu tedavülde kullanılan vasıtaların, ülke piyasasının ihtiyacından fazla artması ve artışa devam etmesi neticesinde para kıymetinin kaybolması, bu suretle fiyatlarda sürekli yükselme meydana gelmesi şeklinde ifade etmek mümkündür.

Türk ekonomisi çoğu zaman enflasyon sıkıntısına düşmüştür. Enflasyon baskısı 1970’lerin ikinci yarısından itibaren devamlı bir karaktere sahip olmuş ve 1980’de yüzde yüzü aşan güçlü bir enflasyon ekonomiyi kısılcına almıştır. 24 Ocak 1980 kararlarından sonra nispeten yavaşlayan enflasyon zaman zaman alevlenme belirtileri göstermiştir. Son yıllarda da adeta birlikte yaşanan bir ateş halini almıştır. Bu özelliği dolayısıyla enflasyon bugün Türk ekonomisinin bir numaralı problemidir.

Enflasyonun önlenmesi Türk ekonomisinin gelir oluşturma, büyüme potansiyelini değerlendirme, sosyal refah seviyesini yükseltme ve ekonomik güce kavuşması için bir ön şarttır. Zira enflasyon sıhhatli ekonomik karar alınmasını önleyen, ekonomik dengeyi bozan, ahenksizlik oluşturan ve bu sebeplerle mevcut üretim mekanizmasının işlemlerini, üretim kapasitesinin arttırılmasını önleyen bir hastalıktır.

Fiyatlar genel seviyesinin sürekli bir şekilde yükselmesi şeklinde kendini gösteren enflasyon, tıpkı vergiler gibi bazı kişilerin ellerindeki bir kısım satın alma gücünü alıp devlete aktarma işlevini de kolaylıkla yerine getirmektedir. Kişilerin ödedikleri vergiyi başkalarına aktarma çabaları nasıl sonuçlanırsa sonuçlansın, bir kısım satın alma gücünün kamu kesimine vergileme ile aktarılmasının yükünü toplum içinde birilerinin çekmesi kaçınılmazdır. Verginin telafi edildiği özel durumlar dışında, mutlaka bazı insanlar, satın alma güçlerinin vergi sebebiyle azalmasına bağlı olarak, fedakarlığa katlanmak zorunda kaldıklarını görecektirler. Daha az tüketme, daha az tasarruf, mallar arasında tüketim bölünüşünü değiştirme gibi değişik biçimde ortaya çıkacak bu yük mikro ve makro düzeyde bazı sonuçlar ortaya çıkarır. Enflasyonla vergiler, özellikle de dolaylı vergiler arasındaki benzerlik uzunca süredir pek çok iktisatçının ilgisini çekmiştir. Enflasyon, tıpkı vergi gibi, bazı kişilerin ellerinden bir kısım satın alma gücünün alınıp kamu kesimine aktarılması imkanını vermektedir. Yine, tıpkı fazla yüksek oranlı olmayan dolaylı vergiler gibi, yüksek boyutlara varmamış bir enflasyon da yüklenenlerce az hissedilir karakter taşır. Bu sonuncu husus, siyasal karar organlarının vergileri arttırmanın ya da yeni vergiler ihdas etmenin, özellikle konu dolaysız vergiler ise, toplumda ciddi tepki uyandıracığından çekindiklerinde, neden bunlar yerine enflasyoncu finansmanı tercih ettiklerini açıklayan önemli bir unsurdur. Geniş enflasyon vergisinin matrahını, nominal değerleri değişmeyen para, mevduat, tahvil gibi likit kaynaklarla, fiyat hareketlerini yeterince izleyemeyen aylık, ücret ve maaş gibi bazı unsurlar oluşturur. Bir takım ayarlamalar yapılmadığı ve önlemler alınmadığı takdirde enflasyon, vergi sistemindeki sayısal büyüklükleri etkileyerek, tarifeler, istisna, muafiyet ve indirim tutarları ile artan oranlı tarife dilimlerinde aşınmalara sebep olduğundan, mükellefin fiyat artışları ile birlikte gelirinde meydana gelen nominal artış dolayısıyla, ödeme gücü değişmediği halde, vergi yükünü arttırarak haksız bir vergi yüküne maruz bırakmaktadır.

Devlet, bir taraftan enflasyon vergisi dolayısıyla vergi geliri sağlarken, beyana dayalı vergi gelirlerinin tahsilatındaki gecikmelerden dolayı, vergi gelirlerinin enflasyon sebebiyle reel değerinde azalma sebebiyle gelir kaybına uğramaktadır. Enflasyon işletmelerin yatırım yapma riskini arttırmakta, üretim maliyetlerini yükseltmekte, fiyatların yükselmesine sebep olmakta ve sonuç olarak üretimin

gerilemesine ve faiz yükünün artmasına sebep olmaktadır. Bunların sonucu olarak işletmelerin finansal tablolarını homojenlikten uzaklaştırarak anlamsız hale getirmektedir. Enflasyondan dolayı gerçek bilgi verme fonksiyonundan uzaklaşan mali tablolara göre hareket eden işletmelerin gelecekleri tehlikeye girmektedir. İşletmelerin enflasyonun olumsuz etkilerinden korunmaları için kanunlarımızda kısmi ve genel nitelikte önlemler alınmıştır. Özellikle 5024 sayılı Enflasyon Muhasebesi Kanunu işletmelerin enflasyonun olumsuz etkilerinden korunmaları için alınmış genel nitelikli bir kanundur. Bu kanunla işletmeler yüksek enflasyonlu dönemlerde enflasyondan en az biçimde etkilenecekler ve mali tablolarını enflasyonun etkilerine göre düzeltebileceklerdir.

Doktora çalışmamızın birinci bölümünde enflasyonun tanımı çeşitleri ve vergi yükü ile vergi yükü çeşitleri üzerinde durulmuştur. Bu konularla ilgili teorik bilgiler verilmiştir.

İkinci bölümde ise Türk Vergi Sisteminin yapısı üzerinde durulmuş, enflasyonun en çok etkilediği gelir vergisi ve kurumlar vergisi özellikleri incelenmiştir. Ayrıca enflasyonun vergi yükü üzerinde etkileri ve enflasyon vergisi olgusu anlatılmıştır.

Üçüncü bölümde ise, enflasyonun mikro düzeydeki etkileri ve bu etkileri gidermeye yönelik devletin aldığı tedbirler üzerinde durulmuştur. Bu tedbirler kısmi ve genel tedbirler olarak iki grupta ele alınmıştır.

Tezin başlığında, tez konusu, enflasyonun mikro düzeydeki etkileri olarak belirtilmiştir, konunun çok geniş olması sebebiyle, üçüncü bölümde sadece enflasyonun işletmeler üzerindeki etkileri incelenmiştir.

Doktora tezi, kaynak tarama yöntemi kullanılarak yazılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

ENFLASYONUN TANIMI, SEBEPLERİ, ÇEŞİTLERİ ve VERGİ YÜKÜ

Enflasyon, ekonomideki tüm kesimler üzerinde gelir dağılımının bozulması, toplumsal huzurun kaybolması gibi olumsuz etkilere sahiptir. Bu etkiler makro ekonomi için belirlenebileceği gibi, işletmeler düzeyinde de değerlendirilebilir.

1.1.Enflasyon

Yaşadığımız dönemin önde gelen iktisadi problemlerinden biri olup, gelişmiş ve gelişmekte olan tüm ülkelerde değişik ölçülerde yaşanan enflasyonun çeşitli tanımları vardır. Genel kabul görmüş tanımı şöyle yapılabilir: Enflasyon; fiyatlar genel düzeyindeki sürekli artıştır. Yani fiyatlar genel seviyesinin sürekli olarak yükselmesidir.¹ Bir başka deyişle cari fiyat düzeyinde toplam talebin, toplam arzdan fazla olmasıdır. Enflasyon, fiyat yükselmeleri devam ettikçe ve bu yükselmeler önemli oldukça mevcuttur. Üretim, yatırım gibi olaylarda fiziksel akış, buna karşılık, tüketim harcamaları, faktör gelirleri gibi olaylarda parasal akış ortaya çıkar. Fiziksel ve parasal (nakdi) yön, birbirlerini tamamlar. Birinde ortaya çıkan bir dengesizliğin diğerini etkilemesi doğaldır. Örneğin parasal genişleme, fiziksel genişlemenin çok üzerinde olursa bu bir dengesizliktir ve fiyatları etkiler.

Enflasyon, ekonomideki parasal oluşum ile fiziksel oluşum arasındaki uyumsuzluk sonucu ortaya çıkar. Fiyatlar genel seviyesinin sürekli olarak artış göstermesi bunun belirtisidir.² Fiyatlar genel düzeyinin sürekli artış içinde olması gereklidir. Yani, bir veya birkaç malın fiyatının sürekli artış göstermesi, ya da bütün malların bir defa artış göstermesi enflasyon değildir.³ Yalnız istikrarlı bir yüksek fiyat düzeyini, enflasyonla karıştırmamak gereklidir.⁴ Ne kadar yüksek olursa olsun, istikrar kazanmış bir fiyat seviyesinin aslında enflasyonla hiçbir ilgisi yoktur. Fiyatların halihazır düzeyi ne olursa olsun, önümüzdeki bir kaç yıl içinde fiyatlar hızla artacak (ya da azalacak) olursa bir çok iktisadi sonuçlar ortaya çıkacaktır. Bu sonuçların çoğu, “paranın satın alma gücündeki” değişmelerle ilişkilidir. Bu terim belli bir para tutarıyla satın alınabilecek mal ve hizmet miktarını anlatır. Fiyatlarda

¹ A. Ayhan Velioğlu, *Genel İktisat Notları*, Genişletilmiş İkinci Baskı, Ankara, 1972, s.165.

² Erol Manisalı, *İktisad’a Giriş*, Menteş Kitabevi, İstanbul-1991, s.182.

³ Mahfi Eğilmez ve Ercan Kumcu, *Ekonomi Politikası*, Om Yayınevi, 2.Baskı, İstanbul, 2002, s.113.

⁴ Halil Dirimtekin, *Genel İktisat Teorisi II*, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul, 1989, s.271.

artış anlamına gelen enflasyon, paranın satın alma gücünü azaltır.⁵ Enflasyon sağlam temellere dayalı istikrarlı büyümeye, gerekli sermaye birikimine, sanayileşmeye engel olur.⁶ Fiyatlarda başlayan bu artışlar, toplumun çeşitli sınıf ve tabakalarını ekonomik durumlarını savunmak için harekete geçmeye zorlar. Gelirleri para cinsinden belirlenmiş olan herkes, fiyatların bu yükselişi karşısında, zarar ederler. Bunu önlemek için, bütün sınıf ve tabakalar, kendi gelirlerini, fiyatlarla orantılı olarak arttırmaya çalışırlar. Örneğin, işçiler ücretlerini, memurlar maaşlarını, köylüler taban fiyatlarını, şoförler dolmuş tarifelerini, doktorlar vizite ücretlerini arttırmaya çalışırlar. Böylece enflasyon, yani fiyatların sürekli artışı başlamış olur.

Burada önemli olan nokta, enflasyon başlangıç sebeplerini, yani sürekli fiyat artışlarına dönüştüren mekanizmanın sınıflar ve tabakalar arası gelir çekişmesi olduğudur. Eğer enflasyonun başlangıç sebeplerinden dolayı ortaya çıkan ilk fiyat artışlarına, bundan zarar görenler tepki göstermez ve zararlarını sineye çekerlerse, fiyat artışları da artık devam etmez, çıktıkları düzeyde kalırlar. Fakat böyle olmaz da ilk fiyat artışlarından zarar görenler bu fiyat artışlarına tepki gösterip fiyat artışlarını yansıtırlarsa, fiyatlardaki yükselme de eriştiği düzeyde durmaz, artmaya devam eder. Yani enflasyon başlar.

Çeşitli sınıf ve tabakaların enflasyondan korunmak, yani kendi gelirlerini de fiyat artışlarına orantılı olarak arttırmak için verdikleri mücadele, başarılı olduğu ölçüde, devam etmekte olan enflasyonu daha da şiddetlendirir. Bunun üzerine gelirlere (ücretlere, maaşlara, taban fiyatlarına vs.) tekrar zam istenir. Alınan zamlar enflasyonu biraz daha hızlandırır ve bu böylece devam eder gider.

Bir ekonomide başlayan enflasyonla piyasadaki fiyatların birden bire yükseldiği derhal görülebilir. Sebebi, doğrudan doğruya mevcut satın alma gücüne tesir ederek onu azaltmasıdır. Bu suretle, piyasadaki birikmiş satın alma gücü de fiyatların yükselişi karşısında fazla mal ve hizmet talep edemeyecek duruma düşer. Fiyatlar yükselince bilhassa sabit ve dar gelirliler ihtiyaçlarını eskisi gibi tatmin edecek malları alamazlar.

Fiyatların yükselmesi aynı zamanda faiz hadlerine de tesir eder. Yani paranın

⁵Richard G. Lipsey, Peter O. Steiner ve Douglas D. Purvis, *İktisat Cilt II*, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul, 1984, s.12.

⁶Ahmet Kılıçbay, *Türk Ekonomisinin Son 10 Yılı*, Milliyet Yayınları, Birinci Baskı, İstanbul, 1991, s.143.

satınalma gücünün azalmasıyla faiz hadlerinde bir yükselme olacaktır. Çünkü para değerini kaybetmeye başlayınca, daha yüksek faizlerle borç para alınıp verilecektir. Esasen bu durumda borçlular enflasyon devrelerinde kârlı olacaklar yani borç miktarları sabit kaldığından ve paranın da kıymetini kaybetmesinden dolayı bundan istifade edecekler, buna karşılık alacaklılar hiç şüphesiz büyük zarara uğrayacaklardır.

Genellikle piyasadaki fiyatların artışı büyük tüketici kitleye tesir eder. Çünkü onların bir çoğu gelirlerini fiyat artışı nispetinde yükseltmezler. Fiyatlar gittikçe artmış olduğundan onların gelirleri de sabit kaldığından ihtiyaçlarından bazılarını feda etmek durumunda kalırlar.

Enflasyon toplumun sosyal adalet düzenine de tesir eder. Toplumda mevcut tasarruf düşüncesini baltalar. Herkes mevcut tasarruflarının enflasyonist devrelerde erime temayülü gösterdiğini yani binbir zorlukla biriktirmiş olduğu paraların satınalma güçlerinin kaybolması neticesinde tasarrufun bir önemi kalmadığını görür. Bu bakımdan o devrelerde toplumlarda tasarruf eğilimi azalır, fiyatların fazla yükselmesi diğer bir yönden talebi azaltır ve genel üretim seviyesinde de bir daralma eğilimi görülür. Yani talep azaldığından mallar elde kalacak ve stok artacak piyasada onları üreten firmalar faaliyetlerini durduracaktır.⁷

Enflasyonun her yönden menfi tesiri açıktır. Fakat enflasyonun en büyük tahribi milli ekonomi üzerindedir. Bütün ülkeler enflasyon hareketinden mümkün olduğu kadar kaçınmak zarureti hissederek.

Enflasyon; sebeplerini açıklayan teorilere dayanılarak talep enflasyonu, maliyet enflasyonu ve yapısal enflasyon olmak üzere üç farklı türde incelenebilir. Ancak çağdaş ekonomilerde yaşanan enflasyon gibi, karmaşık bir olayın açıklanmasında, hiç bir enflasyon teorisi yeterli olmamaktadır. Enflasyonun oluşumunda çoğu kez bu üç teoride yer alan öğeler rol oynamaktadır. Enflasyon, kaynakları yanında şiddet ve sürelerine göre de sınıflandırılabilir.

⁷Orhan Oğuz, **İktisada Giriş**, Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayını, İstanbul, 1992, ss.179-180

1.2.Kaynaklarına Göre Enflasyon Türleri

1.2.1.Talep Enflasyonu

Toplam arz, toplam talebi karşılayamazsa meydana gelen enflasyon talep enflasyonudur. Talep Enflasyonu, talepteki artışı karşılamak üzere arzın yeterli derecede arttırılamaması sonucu, fiyatların yükselmesine yol açan bir süreçtir.⁸ Talep enflasyonu, carî fiyatlarla toplam talebin toplam mal ve hizmet arzını aşması sebebiyle ortaya çıkar.⁹ Toplam arzda bir değişme olmadığı halde talep fazlalığı; kamu harcamalarındaki artıştan, stok çözülmesinden kaynaklanan tüketim artışlarından, banka kredisi ile finanse edilen özel yatırım harcamaları artışından ya da ödemeler dengesi fazlasından kaynaklanan gelir artışlarından ileri gelebilir. Enflasyonist baskıların ortaya çıkması, bir talep fazlasının varlığı ve arzın esnek olmaması şartlarının bir arada bulunmasını gerektirmektedir. Söz konusu talep fazlalığı ülke düzeyinde olabileceği gibi, sektörel de olabilir. Bazı ürünlerin arzındaki yetersizlik, fiyatlarında artışa yol açabilir ve bu artışlar fiyat düzeyine yansır, ya da bu ürünlerin arzındaki yetersizlik, bu ürünleri kullanan kesimlerde üretimin genişlemesini sınırlayabilir. Talep enflasyonu, ülke ekonomisinin ürettiği mal ve hizmetlerin, talep karşısında yetersiz kalmasından kaynaklanmaktadır.¹⁰ Diğer bir ifade ile dağıtılan gelirlere eş değerde mal ve hizmet üretilmemesinden kaynaklanmaktadır. Talep enflasyonu, reel alanda belirli arz miktarı ile belirli miktardaki talebin piyasa ilişkilerine dayanır.

Öte yandan, talepte bir değişme olmadığı halde, kötü iklim şartları yüzünden üretim düzeyinin düşmesi, üreticilerin mallarını piyasaya sürmek yerine, stoklamayı tercih etmeleri ya da döviz yetersizliği yüzünden bir kısım malların ithalatının yapılamaması sebebiyle, arzın daralması durumunda da, talebin arzı aşması fiyat artışlarına yol açar.

Fiyatlar genel düzeyinin yükselmesi için, cari fiyatlarla hesaplanmış efektif talebin, cari fiyatlarla hesaplanmış ürün arzını aşması gerekir. Keynes bu durumu; toplam harcamalar (tüketim, yatırım ve kamu harcamaları) ve ihracat toplamının,

⁸Dominick Salvatore, Eugene A. Diulio, **İktisat**, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 4.Bası, İstanbul, 1986, s.165.

⁹Özhan Uluatam, **Makro İktisat**, Genişletilmiş 7.Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1993, s.385.

¹⁰Halit Çöloğlu, **Stagflasyon**, Gazi Üniversitesi Basın-Yayın Yüksekokulu Basımevi, Ankara, 1993, ss.40-41.

Üretim ve ithalatın toplam miktarını aşması şeklinde ifade etmiş enflasyonist açık modelini geliştirmiştir.

Enflasyonist açık, fiyatların yükselmesine sebep olacaktır. Artan fiyatlar, harcamaların azalmasını sağlayamadığı zaman, enflasyonist açık devam edecektir. Ekonomide enflasyonist açık olduğunda fiyatların artmasının reel talep üzerinde etkisi; para arzı sabit olduğunda, fiyatlar yükselme eğiliminde ise, faiz oranı yükselecektir. Çünkü fiyat artışı sebebiyle, harcamalar (işlem) saikiyle para talebi artacak, artan para talebi faiz oranını yükseltecektir. Yükselen faiz oranının etkisi bir taraftan yatırımlar üzerinde, diğer taraftan da tüketim harcamalarında azalmaya sebep olacaktır. Bu durumda yeniden para arzı artışı olmazsa, fiyat artışları kırılan talep sonucu daralacaktır.

Enflasyon, gelirlerin dağılımını da etkilemektedir. Sabit gelirler üzerinde olumsuz etkiler yapmaktadır. Kira, emekli maaşı, memur maaşı ve sözleşmeye dayanan ücretli personel gelirlerinin reel satın alma gücü azalacaktır. Böyle bir durum marjinal tüketim meyli yüksek olanlardan, marjinal tüketim meyli daha düşük olanlara doğru, satın alma gücünün kaymasını ifade eder. Tüketim meyli düşük olanların, tasarrufları artacaktır. Ekonomide fiyatların, yabancı ülke fiyatlarına göre daha fazla artması ithalatın yükselmesini tahrik eder. İhracatta da azalma görülür.

Enflasyonda fiyatların sürekli yükseleceği düşüncesi yaygınlaştığında, girişimciler fiyatlar daha fazla yükselmeden sabit ve döner sermaye stoklarını arttırmak isteyeceklerdir. Tüketiciler de aynı düşünce ile tüketim taleplerini arttırma eğiliminde olacaklarından toplam talep, hızla artış gösterecektir. Fiyatlar yükselirken talep kısılması değil, talep artışı olması da mümkündür. Yükselen fiyatlar, reel para arzının daralmasına sebep olacaktır. Faiz oranları yükseleceği için yatırımlar azalacaktır. Yatırımların azalması ve fiyatların yükselmesi sonucu talep eski düzeyine gelecektir. Sonuçta yeni fiyatlar, önceki fiyat seviyesinden daha yüksek olacak ve aynı zamanda para stoku da büyüyecektir. Fakat reel üretimde bir artış olmayacaktır.¹¹

¹¹ A. Baki Pirimoğlu, **Para Politikası**, Eskişehir, 1991, s.104-107.

1.2.2.Maliyet Enflasyonu ve Maliyet Enflasyonunun Oluşum Biçimleri

Maliyetlerin yükselmesi sonucunda fiyat artışlarının gözlenmesi ile ortaya çıkabilecek enflasyon türüdür.¹² Herhangi bir malın veya hizmetin maliyetini oluşturan unsurlardan bazılarında fiyat yükselmeleri olduğunda, maliyet artışları görülür. Bilindiği gibi maliyeti oluşturan unsurların arasında hammaddeler, işçilik, işletme masrafları, idare giderleri, amortismanlar, reklam ve ulaştırma giderleri ve bazı vergiler yer almaktadır.¹³ Üretim maliyetinde meydana gelen devamlı artışlardan doğar.¹⁴ Talep enflasyonunda esas, fiyatların çeşitli sebeplerle meydana gelen talep baskısından kaynaklanmasıdır. Fakat, maliyet enflasyonunda durum, daha değişik gelişmekte ve fiyat artışları, mal ve hizmetlerin üretiminde kullanılan üretim faktörlerinin maliyetlerinde görülen artışlardan kaynaklanmaktadır. Başka bir deyişle ücret, kâr, faiz oranlarının ve dolaylı vergilerin yükselmeleri sonucu maliyetlerin yükselmesinin fiyatlara yansımalarıdır. Maliyetler tarafından sürüklenen enflasyon, mutlaka talep tarafından desteklenmektedir. Ancak o zaman fiyatlarda artış olacaktır. Çünkü uzun dönemde enflasyonun temel faktörü, talep fazlasıdır. Maliyet enflasyonunun arkasında yatan ana faktör, çeşitli piyasaların serbest rekabet piyasası şartlarından uzak çalışmaları ve rekabet piyasasında oluşan talepten yeterince etkilenmeyişleridir. Yani maliyet enflasyonunun arkasında aksak rekabet şartları yatmaktadır.

Maliyet enflasyonu, bir gelir grubunun milli gelir içindeki payını arttırma çabalarından, ithalata konu olan hammadde veya tüketim malları fiyatlarındaki artışlardan ya da uzun süre dondurulmuş olan mal ve hizmet fiyatlarının serbest bırakılmasından kaynaklanabilir.

Ekonomide fiyatlar her zaman serbest rekabet piyasası kuralları içinde teşekkül etmez. Bazı mal ve hizmetlerin fiyatları, bu mal ve hizmetleri üreten sektörlerin özellikleri, devletin uyguladığı gelir dağılımı ve sosyal politika tedbirleri, bu mal ve hizmetlerin piyasa fiyatlarına politik bir nitelik kazandırabilir. Örneğin, destekleme alım fiyatları ve Kamu İktisadi Teşebbüsleri (KİT) üretim mallarına uygulanan piyasa fiyatlarında olduğu gibi.

¹²Halil Dirimtekin, a.g.e., s.272.

¹³ Serdar Altınok, *İktisat Bilimine Giriş*, Sebat Ofset Matbaacılık, Konya, 2002, s.254.

¹⁴Vural Savaş, *Kalkınma Ekonomisi*, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 4 üncü Baskı, İstanbul, 1986, s.66.

1.2.2.1.Yüksek Ücret Baskısı

Bir mal veya hizmetin üretiminde kullanılan emeğin parasal değerindeki artışlar çok değişik biçimlerde ortaya çıkar. Örneğin; toplu pazarlık, grev, işçi-işveren ilişkilerinin korunması, asgari ücret seviyesinin yükseltilmesi veya işverenin kâr marjını arttırma isteği gibi.

Herhangi bir mal veya hizmetin üretiminde veya piyasaya arzında, kullanılan emeğin parasal değerinin (ücretinin) artması ve bu artan kısmın üreticilerin veya satıcıların kâr marjlarından karşılanmayıp, o mal veya hizmetin piyasa fiyatlarına yansıtılması, o mal veya hizmetin piyasa fiyatlarının eskisine nazaran yükselmesi sonucunu doğurur. Fakat burada dikkat edilecek husus; her ücret artışının iddia edildiği gibi enflasyon sebebi olarak kabul edilemeyeceğidir. Çünkü ücretler emek talebinde görülen artışlara bağlı olarak da yükselebilir. Fakat böyle durumlarda emek talebinde görülen artışlar, önce malların piyasa fiyatlarını ve buna bağlı olarak da, müteşebbislerin kârlarını arttıracak ve sonuçta artan kârlar, müteşebbisleri yeni yatırım alanlarına sevk etmiş olacaktır. Ücret artışları, böylece enflasyonun sebebi değil, sonucu olacaktır.

Öte yandan ücret baskısını enflasyonun bir sebebi olarak görmek mümkündür. Sanayileşmiş batılı ülkelerde çalışanlar, organize edilmiş emeğin inisiyatifindeki grev baskısı ile yüksek ücretleri ve kısa çalışma süresi gibi benzer taleplerini kolayca elde ederler. Bu arada grevin vereceği zararlardan ve grevin işletmeye yükleyeceği yüksek maliyetlerden çekinen işletmeler, çoğu kez yüksek ücretler ve diğer sosyal talepleri kabul edip, bu taleplerin parasal değerlerini üretim maliyetlerine yansıtırlar. Eğer işletmeler çalışanların baskısı sonucu elde ettikleri parasal değerleri, üretim maliyetleri kanalıyla piyasa fiyatlarına yansıtımları değişik sebeplerle mümkün olamıyorsa, bu kez, bu maliyetler, istihdam piyasasına yüklenir. Yani işletmeler işgücü çıkarmalarına başlayarak, belirli ölçülerde doğrudan doğruya yüksek seviyede işsizlik oluştururlar.

Maliyet artışları, nihai tüketim malları ve ara mallarında olduğu gibi hizmet karşılıklarında da olacaktır. Bu arada üretiminde ara malı kullanılan malların maliyetleri de zincirleme olarak bir kat daha artacaktır. Bundan dolayı bu mal ve hizmetlerin piyasa fiyatları da o nispette artmış olacaktır. Mal piyasasında, malların talep veya arz miktarında herhangi bir değişme olmadığı halde, ücret maliyetlerindeki

artışlar, malların veya hizmetlerin piyasa fiyatlarını arttırmakta ve böylece maliyet enflasyonunun başlangıcına sebep teşkil etmektedir.

Uzun senelerdir Türk ekonomisi ücret baskısı altında bulunmaktadır ve bu da maliyet enflasyonunu körüklemektedir.

1.2.2.2.İşletmelerin Kâr Baskısı

Tam istihdam seviyesine erişilemediği veya tam istihdam piyasa şartlarının aksadığı ve bu arada firmaların da piyasa fiyatlarını serbestçe tespit etme imkânlarını bulduğu ekonomilerde, kâr enflasyonuna rastlamak mümkündür. Diğer bir ifade ile, kâr enflasyonu tam rekabet piyasası dışında kalan, monopol ve bilhassa oligopol piyasaları söz konusudur. Ancak tam istihdam düzeyinde üretim mallarının maliyet fiyatlarındaki artışlar sebebiyle piyasa fiyatlarının belirli bir kâr marjına göre hesaplanarak tespit edilmesi sonucu meydana gelen fiyat artışları, işletmelerin kâr baskısı sonucu doğan kâr enflasyonunu oluşturmaz.

Teorik açıdan bakıldığında zaman, tam istihdam piyasasının olduğu, tam rekabet şartlarında çalışan firmaların kâr marjları, örgütlenmiş emeğin ücret artış taleplerini karşılayacak düzeyde değildir. Bu sebeple, faktör piyasasında fiyatların yükselmesi maliyet faktörlerinin talebinde bir gerileme meydana getirecektir.

İşletmelerin kâr baskısının maliyet enflasyonunun doğuş sebebi olabilmesi için, işletmelerin kâr marjlarını faktör fiyatlarının her hareketinde otomatik kâr artışları sağlamaları gerekir. Kâr marjlarının genişlemesi, yüksek ücret baskısı ile iç içedir. Yüksek kâr marjlarını daha çok otonom davranışların hakim olduğu monopol ve oligopol piyasalarında görebiliriz.

1.2.2.3.Yüksek Sermaye Maliyetleri

İşletmeye akan öz kaynak dışı yabancı sermaye maliyetlerinin artması, işletmecileri ürettikleri mal ve hizmetlerin piyasa fiyatlarını yükseltmelerine sebep olur. Diğer bir ifade ile, kredi faizleri haddinin piyasada yükselmesi, ekonomide, maliyetler kanalıyla enflasyonist baskı oluşturur.

1.2.2.4.Pahalı İthalat Baskısı

Maliyet enflasyonunun ithalat baskısı, ülkenin dış ekonomilerle olan ilişkilerinden kaynaklanır. İthal edilen mal ve hizmetlerin iç fiyatlarının artması, ülke parasının dış değerinin düşürülmesi ile ilgilidir. Yani döviz kurlarının milli paraya kıyasla değerinin yükseltilmiş olması, ithal kaynaklı mal ve hizmetlerin ülke içi maliyetlerini yükseltir. İthal malları fiyatları ne kadar yüksek olursa, bu malların enflasyon etkileri de o denli yüksek olur. Bu enflasyon şoku piyasa fiyatı üzerinden ücretlere yansiyarak ücret-fiyat spiralinin oluşumunu başlatır.

Türkiye'nin ithalatının çok büyük bir kısmı sanayi malları, sanayinin ham ve yarı mamul mallarını teşkil etmektedir. Gerek Türk Lirası gerekse ABD Doları cinsinden ithalat fiyatlarında meydana gelen artışlar, maliyet enflasyonunun oluşumuna sebep olmaktadır.¹⁵

1.2.3.Yapısal Enflasyon ve Yapısal Enflasyonun Kaynakları

Henüz yeterince açıklanamamış enflasyon türlerinden birisi de yapısal enflasyondur. Yapısal enflasyon ekonominin pazar yapısı ile açıklanır. Fakat liberal ekonomilerde pazar bir sonuç olduğu için esasen, pazarı ortaya koyan üretim ve tüketim yapısından söz etmek ve enflasyonu bu iki kesimin irrasyonel yapısının ürettiğini belirtmek gerekir. Enflasyon fiyat artışları olduğuna göre, pazarlardaki anormal fiyat oluşumları da fiyatlar genel düzeyinin yükselmesine yol açar.

Bilindiği gibi liberal sistem içinde bile, tam rekabet piyasası nadiren karşılanabilecek bir pazardır. Genellikle oluşan monopollü rekabet ve oligopol piyasalarıdır. Fiyat, arz-talep dengesiyle değil, piyasaya hakim işletmelerce belirlenmektedir. İşletme amaçları yanında, arz talep ilişkileri ikinci derece önemdedirler. Bu tür piyasalarda işletmelerin fiyat belirlemeleri enflasyona sebep olmaktadır ki, buna da yapısal enflasyon denir. Yapısal enflasyonda, talep ve maliyetin fiyatlar üzerine etkisi çok zayıftır.¹⁶

Bu enflasyon türü, bazı piyasalarda veya ekonominin bazı kesimlerinde fiyatların, sınırlı firmalar tarafından belirlenmesi sonunda meydana gelir.¹⁷ Tarıma

¹⁵ Halit Çöloğlu, a.g.e., s.50-58.

¹⁶ İ. Hakkı Düğer, *İktisada Giriş*, Emre Ltd. Şti., Kütahya, 1998, s.475.

¹⁷ Ali Özgüven, *İktisat Bilimine Giriş*, 6.Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1991, s.392.

dayalı ülkelerde tarım ürünlerinin tarımsal tekel konumundaki birlikler tarafından alınması, devletin takip ettiği sosyal politika gibi sebeplerle tarımsal ürün fiyatlarının devlet tarafından belirlenmesine yol açmaktadır. Ancak bu tür fiyat tespitlerinde genelde dünya fiyatları dikkate alınsa dahi genelde bu kesimin desteklenmesi için devlet satın aldığı malların fiyatlarını yüksek belirlemektedir. Bu sebeple ekonomide enflasyonist konjonktür sebebiyle enflasyon beklentisi fiyatları daha da yükseltmektedir.¹⁸

Yapısal enflasyon görüşü, az gelişmiş ülkelerin uzun dönemde enflasyondan kurtulamayışı gözlemine dayalı olarak ortaya çıkmıştır. Yapısal enflasyon görüşüne göre, enflasyonun sebeplerini, ekonominin temelindeki bozukluklarında, dengesizliklerinde aramak gerekir. Bu açıdan bakıldığında, gerekli temel reformlar yapıp, temel darboğazlar ve esneksizlikler giderilmedikçe, para arzının genişlemesi yönündeki, para otoritesi üzerindeki baskılar, sürüp gidecek ve fiyat istikrarı bozulacaktır. Bu açıklamadan, fiyatların ve ücretlerin aşağı değil fakat yukarı doğru esnek olması halinde, üretken kaynakların dinamik bir ekonomide, kesimler arasındaki yeniden dağılımının fiyat artışlarına yol açacağı anlaşılmaktadır.¹⁹

1.2.3.1. Tarımsal Hasılanın Arttırılamaması

Az gelişmiş ülkelerde nüfusun büyük çoğunluğu, düşük gelir elde etmektedir. Düşük gelir gruplarında da gelirin büyük bir kısmı gıda maddelerine harcanır. Ekonomik gelişme ile beraber, faal nüfus tarım sektöründen, sanayi ve hizmetler sektörüne aktarılmaktadır. İç dinamizmin yanında, nüfus artışına paralel olarak kentleşme olgusunun ortaya çıkışı, nüfusun giderek daha büyük kısmını ticarete konu olan tarımsal ürünlere bağlı hale getirmiştir. Diğer taraftan endüstrileşme ve ekonomik kalkınma ile birlikte, gelirler de artmaktadır. Orta gelir gruplarının artan gelirleri, daha çok dayanıklı tüketim mallarına yönelirken, düşük gelir gruplarının sağladığı artışlar, büyük ölçüde gıda maddeleri talebine dönüşür ve böylece talep baskısı artar.

Gelişmekte olan ülkelerde tarımın büyük ölçüde doğa şartlarına bağlı olması sonucu, özellikle kötü hasat yıllarında, tarımsal malların fiyatlarında büyük artışlar

¹⁸ Aytaç Eker ve diğerleri, **Maliye Politikası**, Anadolu Matbaası, Üçüncü Baskı, İzmir, 2000, s.168.

¹⁹ J. Lecaillon, Çeviren: Ö. Rona Turanlı, **Makro Ekonomik Analiz**, Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı İşletmesi Yayınları, İstanbul, 1987, s.368.

olmaktadır. Artan talep, tarımsal üretim sisteminin yeterince esnek olmasıyla karşılanabilseydi, buradan doğabilecek fiyat artışlarıyla karşılaşılmazdı.

1.2.3.2.İthal Kapasitesi Darlıkları

Yapısal enflasyon görüşü içinde, azgelişmiş ülkenin fiyat istikrarını sağlamakta çok önemli bir yapısal problemi de, ödemeler bilançosu açıklarıdır. Özellikle dış ticaret açığını oluşturan ithalat ve ihracat arasındaki fark, ülkenin ithalat kapasitesini daraltmakta ve gerekli ara malları ile nihai malların, makine ve teçhizatın getirilemeyişi, yurt içi üretimini sınırlamakta ve toplam arzı daha az esnek hale getirmektedir.

Az gelişmiş ülkelerin, ithalat talebi hızla artmakta iken ihracat gelirleri aynı oranda arttırılamamaktadır. Bu ülkelerin ihracatları fazla çeşitlenmiş olmamakla birlikte, genellikle fiyat esneklikleri yüksek, gelir esneklikleri düşük nitelikte olan tarım ürünlerinden ibarettir. Bu durumda, azgelişmiş ülkelerin fiyatları yükselterek veya diğer ülkelerdeki gelir artışlarından yararlanarak ihracat gelirlerini arttırmaları sınırlı kalmaktadır.

Az gelişmiş ülkeler, tarımsal ürünler yanında, hammadde niteliğinde ürünler de ihraç ederler. Bu ürünlerin üretimleri kullanılan geri teknoloji sebebiyle fazla esnek değildir. Konjonktürel dalgalanmalar ihracat gelirlerini büyük ölçüde etkilemektedir.

İhracattaki bu olumsuz durumla birlikte, azgelişmiş ülkelerin ithalatları artma eğilimi taşımaktadır. Özellikle ekonomik büyüme ve kalkınmanın sağlanması için yapılan yatırımların ithalat içeriği yüksektir. Gelişme aşamasının başlangıcında artan gelirle birlikte, ithalat talebi de artar. Bu artışta, yurt içinde üretilemeyen, yeni tüketim veya dayanıklı tüketim malları ile bazı lüks maddelerin ithalatı önemli bir yer tutmaktadır.

İhracat ve ithalat arasındaki fark, giderek ödemeler dengesi açığını arttırmakta ve ülkenin ithalat kapasitesini sınırlandırmaktadır. Bazı malların ithalatının yasaklanması, bu malların yurt içi fiyatlarını arttırırken, enflasyonist bir baskı oluşturacaktır. Yavaşlayan ithalat sebebiyle, ithalat kapasitesinde görülecek dalgalanmalar, bir yandan yatırımların yavaşlamasına yol açacak, diğer yandan ekonomide hammadde, yedek parça ve ara malları darlığı oluşturarak, üretimde

düşüşe sebep olacaktır. Böyle bir durumda hem enflasyon hem de durgunlukla karşılaşılacaktır.

1.2.3.3.Devlet Gelirlerinin Arttırılamayışı ve İşletmelerin Mali Yapılarının Zayıflığı

Az gelişmiş ülkelerde ekonomik kalkınmanın gerçekleştirilmesi için devletin aktif bir rol alması gerekmektedir. Devlet, altyapı yatırımlarının yanısıra, yüksek bir istihdam düzeyinin sağlanması ve gelir grupları arasında denge sağlanarak, sosyal patlamalara meydan verilmemesi amaçları çerçevesinde, cari harcamalarını ve transfer harcamalarını yüksek tutmak zorunluluğunu duymaktadır.

Devlet harcamalarının bu katılığı karşısında, devlet gelirleri yetersiz kalmaktadır. Vergi sistemindeki yapısal bozukluklar ve vergi alınmasındaki güçlükler, kamu gelirlerinin genişletilmesini engellemektedir. Devlet gelirleri ile giderleri arasındaki dengesizlik, az gelişmiş ülkeleri açık finansman ihtiyacına paralel olarak artış göstermekte ve enflasyonla karşılaşmaktadır.

Az gelişmiş ülkelerde, yatırımların finansmanı için gerekli fonları, ödünç verebilecek kurumlar gelişmemiştir. Bu ülkelerde firmalar, banka kredilerine ihtiyaç duyarlar. Banka kredileri ile finansman, para oluşturma mekanizmasını işleteceği için, potansiyel tasarruf açığı, prodüktif yatırımların azaltılması veya geciktirilmesi ile dengelenecektir.

Ekonomide istikrar arzu ediliyorsa, mali durumu zayıf firmaların, üretimlerinin durması ve bunun sonucunda üretim darlığı ve işsizlik olması pahasına kredi muslukları açılacak ve enflasyonist baskıların artmasına razı olunacaktır.

Yapısal enflasyonun temel sebeplerini, sayılan yapısal bozukluklar veya dengesizlikler oluşturmaktadır. Bununla beraber fiyat artışlarını arttırarak ve yaygınlaştırarak enflasyonist bir sürece dönüştüren faktörler de en az sayılan sebepler kadar önemlidir. Başlayan fiyat artışlarını daha da hızlandıran etkenlerin başında, çeşitli kurumsal bozukluklar gelmektedir. Az gelişmiş ülkelerin içinde bulundukları siyasal istikrarsızlıklar, irrasyonel hükümet müdahaleciliği, aksak kamu yönetimi, koordinasyon eksikliği, çok taraflı ve kötü uygulanan kontroller, bunlardan bazılarıdır.

Sermaye piyasasının gelişmemiş olması, kaynakların hareket serbestisinin

düşüklüğü, yatırım projelerinin tamamlanmasındaki büyük gecikmeler, iç pazarın küçüklüğünden kaynaklanan endüstrideki ve dağıtım şebekesindeki tekelci gelişmeler, dağıtım kanallarındaki çeşitli gelişmeler, dağıtım kanallarındaki çeşitli aksaklıklar ve bozukluklar, stoklama kapasitesinin darlığı, dikkate alınması gereken diğer bazı etkenlerdir. Ekonomideki temel yapısal bozukluklar giderilemedikçe, bu yapıdan kaynaklanan zorlamalar sonucunda, azgelişmiş ülkeler yeniden ekonomik baskı altında kalacaklardır.

1.3.İthal Edilen Enflasyon

İthalat ve ihracat, iç pazardaki arz ve talebin sonuçlarıdır. İç fiyat düzeyinin belirlenmesinde dış ticaret iki yönüyle de etkilidir. İşte, dış ekonomiden milli ekonomiye yansıyan fiyat artışlarına ithal edilen enflasyon denir.

İthal edilen enflasyon, uluslararası düzeyde bir olaydır. Her ülke ister hammadde ve enerji kaynakları, isterse yarı mamul ve mallar açısından olsun dış dünyaya bağlıdır. Bu bağımlılık sadece satınalma değil ihracat açısından da aynı kuvvette söz konusudur. Bu sebeple ülkeler ithalatla gelen enflasyondan kendilerini kurtaramazlar.

İthal yoluyla enflasyon geçişi için dış ülkelerdeki enflasyon oranının milli ekonomideki enflasyon oranından fazla olması şartı gerekmez. Daha düşük iç enflasyon oranına rağmen enflasyon geçişi mümkündür. Enflasyon geçişi için temel şart, dış ticaret bağımlılığıdır.

Enflasyon ithalinin diğer bir şartı da, ülkedeki yüksek istihdam düzeyidir. Yüksek istihdam ile gelirler yükselir. Fakat hemen üretim artışı sağlanamazsa, arz yetersizliği enflasyonist açık doğurur. Mal açığını gidermek için ithalata başvurulur, dış ticaret yoluyla da enflasyon ithaline izin verilmiş olur.²⁰

²⁰ İ. Hakkı Düğer, a.g.e., ss.471-472.

1.4.Şiddet ve Sürelerine Göre Enflasyon Türleri

1.4.1.Hiper Enflasyon

Daha fazla paranın daha az malı kovalaması şeklinde tanımlanabilir.²¹ Yani hiperenflasyon durumunda likidite tercihi azalmakta ve sıfıra düşmektedir. Paranın mübadele fonksiyonu ortadan kalkmakta, para yerine altın, döviz ve mal talebi çoğalmaktadır. Bankalar da kredi imkânlarını genişletmektedir. Hiperenflasyonda fiyatlar hızla yükselmekte, psikolojik unsurlar ön plâna geçmektedir.

Bu safhayı karakterize eden vasıflar şunlardır:Para artık vazifelerinden hiçbirini yapmamaya başlar. Bu paradan kaçış safhasıdır. Her cins mala karşı olan talep hudutsuz bir şekilde artar. Milli paranın dış satılma gücü iç satılma gücüne nazaran daha hızlı düşüşler gösterir. Bu da ülkenin her türlü kaynaklarının dışarıya yok pahasına satılması neticesini doğurur. Bu maddi kayıplara yol açar. İç fiyatlar yabancı paralar ile gösterilir. Bu iktisadi sistemin tamamen yıkılması demektir.²²

Hiperenflasyon ile karşı karşıya olan bir ekonomide, enflasyon günlük hayatı tamamen işgal eden bir problem haline gelir. Halk enflasyonun zararlarını minimize etmek için önemli miktarda kaynak harcamak zorunda kalır. Kişiler sık sık alışverişe giderler ve fiyatlar yükselmeden önce dükkânlara ulaşmak isterler. Kişilerin tasarruf ve yatırımla ilgili başlıca problemleri kendilerini enflasyondan nasıl korumak, ellerindeki reel ankesleri nasıl azaltacaklarıdır.²³ Halkın para biriminin satılma gücüne inançları kaybolduğundan, hemen parayı harcama eğilimine girerler. Elinde malı olan kişiler ise, mallarını ellerinden çıkarmak istemezler.²⁴

Fiyatların çok hızlı yükseldiği, paranın değerinin sıfıra kadar düştüğü, hiperenflasyon dönemleri geçmişte yaşanmıştır. Birinci Dünya Savaşı sonrasında Almanya'da yaşanan enflasyon yüksek oranlı enflasyonların en ilginçidir. 1919-1923 yılları arasında paranın değeri o kadar düştü ki, 1923 yılındaki fiyatlar 1921 yılındaki fiyatları, 34 milyar katına ulaştı.

Birinci Dünya Savaşının ardından savaş tazminatı ödeyen Almanya, kaynak olarak kısmen Reichsbank'a başvurmuştu. Dolayısıyla dolaşımdaki kağıt para artarak,

²¹M. İlker Parasız, *Para Politikası*, 2.Baskı, Haşet Kitabevi Yayınları, Bursa, 1988, s.149.

²²Aziz Köklü, *Makro İktisat*, Genişletilmiş 3.Baskı, Sevinç Yayınevi, Ankara, 1984, s.363.

²³M. İlker Parasız, *Para Banka ve Finansal Piyasalar*, Ezgi Kitabevi Yayınları, Beşinci Baskı, Bursa, Mart-1991, s.441.

²⁴Richard G. Lipsey, Peter O. Steiner, Douglas D. Pruvit, *Economics*, Harper & Row, Publishers, New York, 1987, s.162.

fiyat artışlarını harekete geçirmiştir. Devletin gelirlerini yeterince arttıramaması sonucu, emisyonu artırması, hareketi daha da şiddetlendirmiştir. Öte yandan fiyatlardaki günlük yükselmeler halkın paradan kaçması sebebiyle, mala hücumu başlatmış ve paranın dolaşım hızı artmıştır. Ruhr havzasının 1923 başında, Fransız ordusu tarafından işgalinden sonra, paranın değer kaybı büyük boyutlara ulaşmıştır. Birinci Dünya Savaşı öncesinde 4.2 Mark olan dolar, 1923 yılında 4.2 trilyon Mark'a çıkmıştır.²⁵

1.4.2.Kronik Enflasyon

Paranın satın alma gücünde yavaş ve düzenli düşüşlerin görüldüğü istikrarsızlık durumudur.

Bütçe açıkları meydana gelen kronik enflasyon sebepleri arasında sayılmaktadır. Kamu işletmelerinin zararları, yatırımların bütçe gelirleri ile karşılanamaması, spekülasyon hareketleri, piyasada kredi talebinin artması sonucu fiyatların yükselmesi ve yükselen fiyatlara bağlı olan para arzı artışları kronik enflasyonu oluşturmaktadır.

Kronik enflasyonda para, hiperenflasyonda olduğunun aksine, mübadele aracı ve değer ölçüsü olma fonksiyonunu korur. Fakat bir süre sonra, paranın değer kaybı önlenemediği için, dış ödemelerde ölçü olarak ülke parası yerine yabancı paralar kullanılır. Kronik enflasyonda paranın tasarruf aracı olma özelliği ve fonksiyonunu kaybetmesi mümkündür. Bu sebeple tasarruf aracı olarak para, altın veya diğer gayrimenkullere yatırılır.

Dış ticaret açığında süreklilik gözlenmektedir. Paranın değer kaybetmesi sürekli olduğu için, gelir dağılımında dengesizlik ve sosyal huzursuzlukları da beraberinde getirir.

1.4.3.Sürünen Enflasyon

İlımlı enflasyon, rahvan enflasyon ve hatta sinsi enflasyon da denilen sürünen enflasyon durumunda fiyatlar hissedilmeden, sinsi bir şekilde yükselme gösterir. Tüketiciler fiyat yükselişlerinin ağır baskısı altında kalmazlar. Bazen de hissetmezler.

²⁵A. Baki Pirimoğlu, a.g.e., s.117-119.

Düşük oranlı ve uzun süreli, yani sürünen enflasyon ortamında para, bütün fonksiyonlarını yerine getirir. Dış ticarete açık verilmesi ve ödemeler bilançosu dengesinin bozulması durumunda görülür. Her ülkenin yapısına göre normal sayılabilecek bir enflasyon oranını ifade eden sürünen enflasyon, gelişmekte olan ülkeler için yıllık %6'nın, gelişmiş ülkeler için ise yıllık %4'ün altındaki fiyat artışlarını ifade eder.²⁶ Bu şartlarda göreceli fiyatlar çizgilerinden çok fazla ayrılmazlar. Sürünen enflasyon ortamında reel faiz oranı çok düşük olmadığından, insanlar ellerindeki paradan kaçmazlar. Öte yandan, sürünen enflasyon ortamında bekleyişler nispeten istikrarlıdır. İnsanlar nominal şartlarda sözleşme yapmaktan çekinmezler. Bir başka deyişle, sözleşmeler enflasyona endekslenmez.²⁷

1.4.4.Örtülü Enflasyon

Devletin izlediği fiyat politikası sonucu, üretmiş olduğu mal ve hizmetlerin fiyatlarını, maliyetlerinin altında belirleyip, arzemesi ve bazı temel maddelerin (ekmek gibi) fiyatlarını, sübvansiyonlarla düşük tutması sebebiyle, gerçekte var olan enflasyonun, saklanması durumunda görülen enflasyon örtülü enflasyondur. Hükümet izlemiş olduğu fiyat politikasını değiştirir ve önlemlerini almazsa, piyasada serbestçe oluşan fiyatlar, yükselme gösterecek ve enflasyon ortaya çıkacaktır. Devletin piyasaya müdahale ederek, bazı temel maddelerin fiyatlarını, serbest piyasada oluşacak fiyatların altında gerçekleştirmesi ile fiyat seviyesini gösteren endeksler realitede olmasından farklı görülecektir.

Parasal planda örtülü enflasyonun belirtileri, maliyet yükselişi ve finansman açığıdır. Maliyetleri, fiyatların izlemesini önlemek için, fiyatlar denetlenebilir. Sübvansiyon verilebilir, üretim girdileri, gümrük vergileri azaltılarak ucuzlatılabilir. Kamu kesiminin sağladığı hammadde ve ara malı fiyatları indirilebilir, bazı üretim ve tüketim vergileri hafifletilebilir.

Hükümetler, bu tür bir uygulamaya siyasi ve sosyal sebeplerden dolayı giderler. Fakat bu yol ve yöntemlerle, fiyatların yükselmesine uzun bir süre engel olunamaz. Bu önlemler kısa bir dönem için olmakla beraber, özellikle seçim öncesi

²⁶ Zeynel Dinler, *İktisada Giriş*, Ekin Kitabevi Yayınları, Beşinci Basım, Bursa, Ocak-2000, s.404.

²⁷ İlker Parasız, *İktisadi Analiz*, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları No:959, Açıköğretim Fakültesi Yayınları No:528, Eskişehir, Kasım-1997, s.447.

dönemlerde alınmaktadır. Seçimlerin ardından, biriken enflasyon baskısı sonucu fiyatlar, ani olarak yükselme gösterir.²⁸

1.5.Enflasyonun Etkileri

1.5.1.Sosyal Sınıflar Bakımından

Sabit ve dar gelirliler, emekliler enflasyondan en çok zarar görenlerdir. Ücretler, maaşlar ve kira gibi sabit gelirlerle geçinenlerin satınalma gücü düşer. Sabit gelirliler, fiyat değişmelerine uygun olarak gelirlerini ayarlayamadığından, yükselen fiyatları geriden izlemektedirler. Üstelik, mücadele güçleri de zayıftır. İşçiler, belli ölçülerde ve kanunlara uygun olarak greve gidebilirler. Memurlar ülkemizde, kanun gereği greve gidemezler. O zaman gelirlerin artışı, hükümetin yapacağı zamlara bağlı kalacaktır. Üretici sınıflar ise fiyatlar yükselip kârlar arttığı için çok daha avantajlı duruma geçerler. Aslında, üretici sınıf daha güçlüdür, ekonomik mücadeleyi sürdürebilir. Borçlanarak yatırıma giden firmalar, enflasyonda borç yüklerini hafifletirler. Mesela 100 liralık mal 200 lira olmuşsa firma hem borcunu öder hem de bir kâr elde edebilir. Fiyatlar yükseldikçe üreticilerin borç yükleri azalır. Bu bakımdan, üretici sınıf, sabit gelirlilere oranla daha aktif, sabit gelirli ve emekliler ise pasif durumdadır.

1.5.2.Tasarruf Bakımından

Enflasyon, kişilerin tasarruf arzularını kırar. Çünkü paranın değeri düşmeye devam ettiğinden yapılacak tasarruflar her gün reel değerinden kaybedecektir. O bakımdan, tasarruf yerine, arsa, bina, altın, dayanıklı tüketim maddeleri veya döviz tercih edilmektedir. Üstelik, para değerinin düşmesi karşısında, tüketiciler harcamalarını da arttıracakları için, enflasyon bir kat daha şiddetlenecektir. Para ne kadar hızla değerini kaybederse harcamalar da o derece hızlanır. Bu adeta, para önünden kaçıştır. Fiyatların yükseleceği korkusu, harcamaları etkiler. Harcamaların artması da fiyatları körükleyecektir.

²⁸A. Baki Pirimoğlu, a.g.e., ss.108-121.

1.5.3.Yatırımların Yönü Bakımından

Enflasyon dönemlerinde, döviz fiyatları da yükselir ve yatırım (sermaye) malları ithali güçleşir. Ayrıca, yatırımların gerektirdiği verim ve maliyet hesapları kesinlikle yapılamaz. Bu da tahminleri alt üst eder ve dolayısıyla firmaların yatırım cesaretini kırar. Böyle olunca, yatırımlar en verimli değil, kısa dönemde en fazla kâr bırakan inşaat faaliyetlerine, döviz ve altın alım-satımı gibi alanlara yönelir. Diğer bir ifade ile, yatırımlar kalkınma için faydalı ve zaruri olan alanlardan, spekülasyonlara elverişli alanlara kayar.

1.5.4.Dış Ticaret Bakımından

Enflasyon, milli ekonomi ile dış ekonomiler arasındaki ilişkileri de bozar. Çünkü bir ülke parasının değeri, sadece kendi iç satınalma gücü ile değil, dış satınalma gücü ile de ölçülmektedir. İç fiyatlar yükselince, döviz kurları sabit kalmak üzere, dış ülkelerin malları ucuzlayacağı için ithalat artar, ihracat azalır. İhracatı arttırmak için de, ya devalüasyona başvurulur veya ithalatı daraltıcı önlemler alınır.

Ticaret bilançosunda bir fazlalık olunca (ihracatın ithalatı aşması) bu fazla üretime ödenen ücretler, iç piyasada tüketimi ve bu yoldan fiyatları arttıracaktır. Ödemeler dengesinde ise enflasyon, özellikle az gelişmiş ülkelerde sürekli açıklara sebep olmaktadır.

1.5.5.Gelir Dağılımı Bakımından

Gelir dağılımı enflasyonla bozulur. Bu bozulma başta sabit gelirler ile gelirleri işgücünden gelen toplum kesimlerinin (işçiler, memurlar ve emekliler v.b.) zararına, gelirleri rant ve kârlara dayanan toplum kesimlerinin yararınadır. Enflasyon güçlü olanı daha güçlü fakiri daha fakir hale getirir, orta sınıf ezilir ve küçülür, sosyal sınıflar arasında denge kalmaz. Bu sınıflar arasında gerginlik artar. Enflasyon dönemlerinde özellikle iş çevreleri (sermaye sahipleri) bu akımdan şikayetçi olmazlar. Çünkü fazla gelir elde etmektedirler. Bu kimselerin, başkaları yönünden enflasyonun doğurduğu zararları, sonuçları düşünmeleri beklenemez. Hükümetler artışlarını çoğu kez enflasyon yönünden değerlendirmeksizin ucuz kredi, borçlanma, yatırımlar ve kamu giderlerini kısmamak (yani vergiler koymamak), para basmak gibi yollarla

bazen de farkında olmaksızın özendirirler. Özellikle gelişme sürecindeki ülkelerde durum böyledir.²⁹

1.6.Türkiye’de Enflasyon

Türkiye’nin 1939’dan bu yana enflasyon içinde yaşadığını söyleyebiliriz. Belirli dönemlerde bu enflasyon sürünen enflasyon tanımına uygun bir görünüm sergilese de Türkiye’nin geçmişi basamaklı enflasyon tanımına çok daha uygun bir görünüm ortaya koymaktadır. Üstelik bu basamaklı enflasyon son 30 yıllık dönemde iki haneli yüksek bir basamaklı enflasyon olmasına karşın Türkiye 1939-2000 aralığındaki 60 yıldan uzun süre içinde hiperenflasyona geçmemiştir.³⁰ Enflasyon baskısı 1970’lerin ikinci yarısından itibaren devamlı bir karaktere sahip olmuş ve 1980’de yüzde yüzü aşan güçlü bir enflasyon ekonomiyi kısılcasına almıştır. Bu özelliği dolayısıyla enflasyon bugün Türk ekonomisinde bir numaralı problemdir.³¹

Aşağıda Tablo 1’in ortaya koyduğu gerçek, Türkiye’nin uzun yıllardır basamaklı bir enflasyon çizgisi içinde olduğu ama buna karşın hiperenflasyona geçmemeyi başarmasıdır.

Türkiye’de siyasal iktidarlar 1980’li yılların başlarından beri enflasyonun en önemli makroekonomik problem olduğunu kabul etmekte ve enflasyonla mücadeleyi öncelikli konu olarak ilan etmekte fakat bazı yıllarda sağlanan ve sürdürülebilir olmayan kısmi başarıların ötesinde enflasyonu sürekli bir iniş temposuna oturtmak mümkün olamamıştır. Enflasyonla mücadelede maliye politikasının birincil aracı vergidir ve enflasyonist dönemlerde vergi arttırmalarının etkinlikle kullanılması gerekmektedir. Buna karşın siyasal iktidarlar 2000 yılına gelinceye kadar vergi probleminin üstüne gitmemiş ve bu anlamda “dolaylı bir arz yönlü ekonomi politikası” uygulamışlardır.

Aynı dönemde kamu giderlerinin gerçek anlamda kısılması yolunda da bir uygulama yapılmamıştır. Son on yıllık dönem ele alındığında konsolide bütçe giderlerinin Gayri Safi Milli Hasıla (GSMH) içindeki payının sürekli olarak arttığı görülmektedir. Gerek yeteri kadar vergi toplanamaması ve borçlanmanın vergi yerine

²⁹ Hüseyin Karakayalı, **Makro Ekonomi**, Emek Matbaası, Manisa 2002, ss.315-345.

³⁰ Mahfi Eğilmez, Ercan Kumcu, a.g.e., s.124.

³¹ Ahmet Kılıçbay, **Her Yönüyle Enflasyon**, Boğaziçi Yayınları, İstanbul, Kasım-1991, s.526.

ikame edilmesi ve gerekse kamu giderlerinin kısılamaması sonucu kamu kesimi borçlanma gereği %10'ların altına çekilememiş ve dolayısıyla enflasyonla mücadelede maliye politikası araçlarından ciddi bir şekilde yararlanılmamıştır.

Tablo 1:Türkiye’de Enflasyon Rakamları(1980-2003)

YIL	Toptan Eşya Fiyatları Endeksi (TEFE)	Tüketici Fiyatları Endeksi (TÜFE)
1980	98,8	115,6
1981	35,5	33,9
1982	26,5	21,9
1983	29,7	31,4
1984	49,5	48,4
1985	41,6	45,0
1986	27,9	34,6
1987	36,8	38,9
1988	64,6	73,7
1989	62,3	64,3
1990	48,6	60,4
1991	59,2	71,6
1992	61,4	66,0
1993	60,3	71,1
1994	149,6	125,5
1995	65,6	76,0
1996	84,9	79,8
1997	91,0	99,1
1998	54,3	69,7
1999	62,9	68,8
2000	32,7	39,0
2001	88,6	68,5
2002	30,8	29,7
2003	13,9	18,4

Kaynak: www.belgenet.com/eko/enflasyon_01.html, 07.04.2004

2000 yılına gelinceye kadar enflasyonla mücadelede uygulanan en ciddi politika, para politikası olmuştur. 1980'lerin ikinci yarısından itibaren Hazine'nin, Merkez Bankasından kısa vadeli avans kullanımının derece derece düşürülerek 1989

ve 1990'da en düşük noktasına ulaşması sonucu enflasyonun daha ileri boyutlara gitmesi önlenmiştir. 1991 yılı sonlarından itibaren Hazine'nin yeniden Merkez Bankasındaki avans limitini sonuna kadar kullanmaya başlanmasıyla birlikte, enflasyonla mücadelede para politikası da bir seçenek olmaktan çıkmıştır.

Faiz politikası zaman zaman doğru uygulanmakla birlikte, zaman zaman da sebep-sonuç ilişkileri birbirine karıştırılarak uygulanmıştır. Bazı dönemlerde yüksek faizin, yüksek enflasyonun bir sonucu olduğu unutulmuş, faizlerin düşürülmesinin enflasyonda düşmeye yol açacağı düşüncesiyle zorlama bazı uygulamalara girilmiştir. Bu zorlamalar her defasında faizlerin daha da yükselmesine yol açtığı halde yeniden aynı uygulamalara dönmekte ısrar edilmiştir.

Kamu iktisadi teşebbüslerine 1980'lerin ilk yarısında yapılan siyasetten nispeten uzak doğru yaklaşımlar zaman içinde yerini yeniden siyasal müdahalelere terk etmiştir. Bu teşebbüslerin özelleştirilmesi veya belki daha da önemlisi siyasetten arındırılması konusundaki anayasal engellerin gerekli anayasa değişiklikleri yapılmak yoluyla aşılması düşünülmeyişi için, teşebbüslere yoğun siyasal müdahaleler devam etmiş ve dolayısıyla teşebbüsler zarar ederek ekonomiye yük olmayı sürdürmüşlerdir.

Tarımsal destekleme başta olmak üzere her türlü sübvansiyon, enflasyonla mücadele amaçlarıyla ters doğrultuda, yüksek tutulmuş ve enflasyonu arttıran unsurlar arasında yer almıştır.

Enflasyonla mücadelede doğru olarak uygulanmış politika araçlarından birisi de dış ticaret politikasıdır. 1980'lerde yaşanan büyük ihracat artışı bir yandan ülkenin döviz girdilerini arttırıp dış ticaret dengesine katkı yaparken öte yandan da kaçınılmaz bir şekilde yurtiçi fiyatlarının artmasına yol açmış olmakla birlikte ihracat artışı politikalarına paralel olarak yürürlüğe konulan ithalat serbestisi, enflasyonun yüksek fakat istikrarlı bir boyutta tutulabilmesini sağlamıştır.

2000 yılında uygulamaya konulan Uluslararası Para Fonu (IMF) destekli ekonomi politikası para ve maliye politikalarının, yarı heterodoks politikalarla bir arada kullanıldığı, döviz kuru çapasına dayalı bir program olarak biçimlendirilmiştir. Bu program önceki programların bütün eksik yönlerini bir çatı altında toplayarak yola koyulmuştur. Bu programın bir krizle sonuçlanması, aslında programın içsel tutarlılığından çok bankacılık kesimine ilişkin hızlı bir dönüşüm zorlamasının oluşturduğu güven bunalımı ve ondan kaynaklanan likidite probleminin

çözülememesinden kaynaklanmıştır. Dolayısıyla 2000 programı, öncekilerden farklı olarak programın kendisinden değil uygulanmasından kaynaklanan hatalarla başarısızlığa uğramıştır.³²

1.7.Vergi Yükünün Tanımı ve Mahiyeti

Verginin ödenmesi, mikro açıdan mükelleflerin gelirlerinin; makro açıdan da toplumun gelirlerinin özel kesimden kamu kesimine aktarılması anlamına gelir. İşte ödenen vergilerle elde edilen gelir arasındaki oransal ilişki vergi yükü dediğimiz kavramın temelini oluşturur.³³

Mükelleflerin kamu giderlerini karşılamak üzere, ödeme güçlerine göre karşılıksız olarak ve hukuki bir cebir altında devlete nakden yaptıkları ödeme şeklinde kendini gösteren vergi, bu temel özellikleri içinde vergi ödeyenler, yani mükellefler tarafından önemli bir yük olarak algılanmaktadır.

Gizli sosyal bir sözleşme ile teşkilatlanmış siyasi bir cemiyet, bir üst birlik niteliğindeki devletin, temel varlık sebebi olarak, kendini meydana getiren topluma yeterli seviyede kamu hizmeti sunması gereği; devlete bu hizmetin bedelini aynı toplumdan kamusal bir mükellefiyet şeklinde alması hakkını vermektedir.³⁴

Her ne kadar bu durum devlete vergilendirme yetkisini vermekte ve vergiye bir meşruiyet kazandırmakta ise de, mükellef yönünden vergi, her şeye rağmen, onların kullanılabilir gelir ve varlıklarında karşılıksız olarak ve hukuki cebir altında önemli bir azalma meydana getiren; bu sebeple bireysel veya sosyal psikolojik yönden tepki veya reaksiyon gösterilmesi gereken bir olay biçiminde algılanmaktadır.

Mükellefin vergiye karşı tutum ve davranışlarını belirleyen diğer bazı etkenler yanında, bu etkenlerin de bir yerde belirleyicisi durumunda bulunan önemli bir etken vergi yükü şeklinde ifade edilen etkendir. Vergi yükü ve vergi tazyiki kavramları mükelleflerin vergiye karşı davranışlarını farklı şekilde etkiler.

Kişilerin ödedikleri verginin onların gelir, harcama ve servetlerinde meydana getirdiği azalma, matematiksel bir değerle bir oran ilişkisi içinde veya maddi-fiziki bir

³² Mahfi Eğilmez, Ercan Kumcu, a.g.e., ss.329-331.

³³ Beyhan Ataç ve diğerleri, **Kamu Maliyesi**, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları No:949, Açıköğretim Fakültesi Yayınları No:519, Eskişehir, Ocak-1993, s.172.

³⁴ Fevzi Devrim, **Kamu Maliyesine Giriş**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Üçüncü Baskı, İzmir, 1999, s.230.

yük olarak ifade edildiğinde, bu, “vergi yükü” şeklinde ortaya konmakta veya algılanmaktadır. Burada vergilerin, vergiyi ödeyen kişilerin varlıklarında meydana getirdiği azaltma çeşitli maddi değer ve oran ilişkileri şeklinde ortaya konmakta; bu azalma ile çeşitli ekonomik, sosyal ve mali değişkenlerde veya büyüklüklerdeki nispi değişiklikler ele alınıp değerlendirilmeye çalışılmaktadır.

Mükelleflerin ödedikleri vergi ile, bu verginin alındığı taban ise vergi yükünün türünü tayin etmektedir.

Bir ülkedeki toplam vergi ve vergi benzeri gelirlerin milli gelire oranı ile belirlenen bu yük, iktisadi kaynakların ne kadarının devlet ve diğer kamu kuruluşlarının eline geçtiği anlaşılır. Bu yük mahiyeti gereği gayri safi vergi yükünü göstermektedir.

Devlet ve diğer kamu kuruluşlarının vergi ve vergi benzeri şeklinde sağladıkları gelirlerden kişilere ödedikleri transfer harcamalarının ve mali yardımların düşülmesi ile safi vergi yükü elde edilir. Safi vergi yükünün mali anlamı, devletin ancak bu yük kadar kişilerin iktisadi kaynakları üzerinde tasarruf yetkisine sahip olduğudur.³⁵

Vergi yükü, yalnızca belirli bir vergi tutarını değil, aynı zamanda vergi ile üzerinden ödendiği gelir ve servet arasındaki ilişkiyi belirtmekte olup, belli bir devre içinde devlet ve diğer kamu tüzel kişilerine yapılan ödemeler ile bu ödemeleri yapan mükelleflerin aynı devre içindeki gelirleri arasındaki rakamsal ilişkinin belirlenmesi şeklinde ortaya çıkmaktadır.³⁶

1.8.Vergi Yükünün Tarihsel Gelişimi ve Vergi Yükü Konusunun Önemi

Teoride uzun süreden beri vergi problemleri ile ilgili olarak üzerinde durulan vergi yükünün, uygulamada hesaplanma ve tahmin edilme çalışmaları 20.yüzyılda yapılmaya başlamıştır. Özellikle son çeyrek yüzyıl içinde vergi yükü tahminleri ve vergi yükü üzerindeki çalışmalar İngiltere, Amerika Birleşik Devletleri (A.B.D.), İsviçre, Kanada, Almanya, Fransa, Hindistan gibi ülkelerde artmıştır. Modern iktisat

³⁵ Fevzi Devrim, a.g.e., s.231.

³⁶ Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, Gazi Üniversitesi Yayınları, Gözden Geçirilmiş Üçüncü Bası, Ankara, 1989, s.382.

ve maliye ilmindeki son gelişmelerle kamu maliyesinin ekonomideki rolünün ve öneminin artması, hem gelir hem de iktisadi ve mali politika aracı olarak kullanılan vergilerin yüklerinin hesap ve tahminine fazlası ile ilgi çekmiştir.

Vergi yükü hesaplarının ilk olarak yapıldığı İngiltere’de vergi yükü tahminleri Birinci Dünya Savaşı’ndan sonra İngiltere Kraliyet İstatistik Kurumu Başkanı Hervert Samuel’in çalışmaları ile başlamış, sonraları “Colwyn Komitesi”nin çalışmalarıyla geliştirilmiştir. 1843 yılında G.F. Shiras ve L. Rostas’ın yayınlanan “Britanya Vergileme Yükü” adlı eseri geniş bir çalışma olarak kabul edilmiştir.

A.B.D.’de ise, ilk incelemeler arasında 1936-1937 yıllarında yapılan “Gelir sınıfları bakımından ödenen dolaysız vergilerin yükü” ile “gelir sınıfları bakımından vergi yükü tahminleri” yer almakla beraber önemli incelemeler; gelir dağılışı hakkında istatistiki bilginin kullanılması, yansıma ve yerleşme varsayımları, doğru tahmin metodlarına ulaşmak için yapılanlar sonucunda olmuştur. R. A. Musgrave, R. S. Tucker, G. A. Bishop, E. Rolph gibi maliyeciler özellikle vergi yükü hesaplarının gelişmesine katkıda bulunmuşlardır.

Vergi yükü hesaplarının İngiltere, A.B.D., Kanada gibi iktisadi bakımdan gelişmiş ülkelerde başarılı bir şekilde yapılması imkanı bulunmasına rağmen, gelişmekte olan ülkelerde de eldeki imkanlar dahilinde benzer hesaplamaların yapılmaya çalışıldığı görülmektedir. Gelişmekte olan ülkeler arasında bu bakımdan en ileri adımı atmış olan Hindistan’dır. Hindistan’da 1953 yılında oluşturulan bir komisyona, merkezi hükümet, eyaletler ve mahalli idareler vergilerinin “çeşitli halk grupları üzerine yansıması” yani, bu gruplara dağılışı hesaplatılmış ve elde edilen sonuçlar yayınlanmıştır.

Türkiye’de vergi yükü konusu 1950 yılından sonra ele alınmış fakat teorik olmuştur. Vergi yükü hesaplarına ait denemeler ise henüz başlangıç aşamasındadır. Bizde yapılmış olan; ya bir vergi ya da vergi grubu, veya tüm vergiler hasılatının milli gelir içindeki oranının belirlenmesinden ibaret kalmış, hükümetin bütçe görüşmeleri dolayısıyla yaptığı hesaplar da bu basit yöntemden ileri gidememiştir.³⁷

³⁷ Nihat Edizdoğan, **Kamu Maliyesi -2**, 5.Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2000, ss.86-87.

1.8.1.Vergi Ödemelerinin Artışı

Zaman içerisinde gerek kamu harcamalarının gayri safi milli hasılaya oranının artması, gerekse vergilerin kamu harcamalarının finansmanında kamu gelirlerinin içerisindeki payının %80-90 dolayında olması, vergilerin zaman içinde gayri safi milli hasılaya oranının yükselmesine yol açmıştır. Vergi miktarının bu artışı, vergi yükünün niceliği, miktarının hesaplanması ve hesaplama tekniği ile araştırmaların önem kazanmasına sebep olmuştur.³⁸

1.8.2.Maliye Politikasının Etkin Bir Araç Durumuna Gelmesi

Vergi yükünün önemi, klasik liberal ekonomik düşünceden müdahaleci sosyal ekonomik düşünceye geçildiğinde ortaya çıkmış ve konu makro ekonomik düzeyde incelenmeye başlanmıştır. Ekonomik şartlara göre vergi politikasının belirlenmesi, vergi yükü incelemelerini gerektirir. Yani bir verginin; gelir, tasarruf, yatırım kararları, istihdam üzerindeki etkileri ancak vergi yükünün ekonomide normal olarak nasıl dağılacığı, kimin ya da kimlerin üzerinde kalacağını belirlenmesi ile mümkün olur.

Ülkelerin enflasyon ve deflasyondan kurtularak istenilen büyüme hızına ulaşabilmeleri için, devlet harcamaları düzeyinin sürekli şekilde ayarlanması, vergi hasılatı yükünün de, yine ekonominin içinde bulunduğu durum ve şartlara göre azaltılıp çoğaltılması ve gelir grupları arasında dağılışının zaman zaman değiştirilmesi gerekmektedir. Maliye politikasının bu şekilde etkin bir araç olarak kullanılması ise, vergi yükünün değişik açılardan ele alınarak hesaplanmasını gerektirir. Hele az gelişmiş ülkelerde vergi yükü hesapları, gerek vergi hasılatının milli gelire oranı, gerekse vergi hasılatının gelir gruplarına göre çeşitli sınıflar arasında dağılışı, sermaye birikiminin karakteri ve hızı üzerinde önemli derecede etkili olduğundan hem zorunlu ve hem de yararlıdır.³⁹

³⁸ Nihat Edizdoğan, a.g.e., ss.87-89.

³⁹ A.g.e., ss.89-91.

1.8.3.Yeni Bir Verginin Gerekçesini Bulma Gereği

Birinci Dünya Savaşı'ndan sonra yapılan anlaşmalar ülkeler arasında vergi yükü eşitliğinin kurulmasını ön planda tutmuştur. Örneğin, savaş sonrası Almanya'da vergi yükünün yüksekliği, savaş tazminatı bedellerini ödeyebilme yeteneğinin bir belirtisi sayılmış, nispeten düşük bir vergi yükünün varlığı halinde ise, bu ülkenin dünya piyasalarında rekabet üstünlüğü sağlamasından korkulmuştur.

Yeni bir verginin gerekçesinde teorik olarak iki önemli özellik aranır. Birincisi vergilemede adalet ve eşitlik, diğeri ise yarar ve ödeme gücü kurallarıdır. Vergilemede adalet ve eşitlik, çeşitli sektörler ya da sosyal gruplar arasında yapılacak vergi yükü hesaplamaları ile mümkündür. Eğer çeşitli sektör ya da sosyal gruplar arasında vergi yükü yönünden eşitsizlik varsa, yeni konulacak verginin konusunu vergi yükü düşük sektörler ya da sosyal gruplar oluşturabilir. Öte yandan vergi yükü, dağılımındaki eşitsizlikler; yükümlünün ve vergi tarifesinin belirlenmesinde, istisna ve muafiyet hükümlerinin düzenlenmesinde gerekçe sayılabilir.

Konu, yarar ve ödeme gücü kuralları açısından ele alındığında vergi yükü, bireyin ödeme gücü ile toplumsal hizmetlerden elde ettiği yararın belirlenmesinde ortaya çıkmaktadır. Vergilemenin esasını oluşturan bireyin ödeme gücüne göre vergi salınması ancak bireyin vergi yükünün belirlenmesi ile mümkün olur. Bireyin toplumsal hizmetlerden elde ettiği yarar da göz önünde bulundurularak vergi salınmak istenirse, bireyin net vergi yükünün de belirlenmesi gereği ortaya çıkar.⁴⁰

1.8.4.Vergi Yükü Hesap ve Karşılaştırmalarının Çeşitli İktisadi ve Siyasal Birleşmeler Sebebiyle Büyük Önem Kazanması

Günümüzde ekonomik ve siyasi nitelikteki birleşmeler vergi yükünün uluslararası düzeyde belirlenmesine yol açmış ve konuya uluslararası karşılaştırmalar yönünden önem kazandırmıştır. Avrupa Birliğini oluşturan Roma Antlaşmasında, üye ülkelerin vergi ve sosyal yükleri arasında bir uyum ve beraberlik kurulması öngörülmüştür. Çünkü, üye devletlerin vergi yükleri arasında büyük farklar olması, rekabet şartlarını bozarak vergi yükünü hafif tutabilen ülkenin malları lehine bir üstünlük sağlayabilecektir. Bu bakımdan ekonomik birleşmelerde vergi yükü, üye

⁴⁰ Nihat Edizdoğan, a.g.e., s.91.

lkeler arasında rekabet tarafsızlığı açısından üzerinde önemle durulan konulardan biri haline gelmiştir.

Siyasi nitelikteki birleşmelerde de mili savunma giderlerinin finansmanı yönünden vergi yükü hesaplarına gerek duyulmaktadır. Milli savunma giderleri yükseldikçe bunların finansmanı amacıyla vergilerin artması, vergi yükünü de arttırmaktadır. Nitekim Kuzey Atlantik Paktı Teşkilatına (NATO) ye ülkeler arasında, son yıllarda önemle üzerinde tartışılan ve hatta aralarında zaman zaman büyük anlaşmazlıklara yol açan konu, savunma çabasının paylaşılmasıdır.

Bilindiği gibi NATO'ya dahil ülkeler, ortak bir savunma sistemi kurmuşlar ve bunun için belirli kuvvetler ayırmışlardır. Bu kuvvetlerin ye ülkeler arasında dağılışı milli gelirleriyle oldukça dengeli şekilde yapılmaktadır. Başka bir deyişle ortak savunma giderlerine katılma, milli gelir üzerinde eşit yk yüklenecek bir şekilde ele alınmaktadır. Bunun için NATO'ya ye ülkeler arasında ortak savunma maliyetinin adil bir biçimde dağıtılması amacıyla savunmaya ayrılan gayri safi milli hasıla, nüfus başına düşen milli gelir ve nüfus, genel iktisadi gelişme, demeler dengesi, vergi düzeyi ve yatırım gereksinimleri gibi her ülkeye özgü unsurların belirlenerek karşılaştırılması yapılmaktadır. Bu unsurlar arasında vergi düzeyi yani vergi yükünün de önemli bir konu olarak yer alması doğal sayılmaktadır.⁴¹

1.9.Vergi Yükü Türleri

Verginin denmesi, mikro açıdan mükelleflerin gelirlerinin, makro açıdan da toplumun gelirlerinin özel kesimden kamu kesimine aktarılması anlamına gelir. İşte denen vergilerle elde edilen gelir arasındaki oransal ilişki vergi yükü dediğimiz kavramın temelini oluşturur. Vergi yükü ekonominin tümü açısından ele alınabileceği gibi vergiyi ödeyen kişiler açısından da ele alınabilir.

1.9.1.Toplam Vergi Yükü

Bir ekonomide, toplam vergilerin ekonomi üzerinde meydana getirdiği yüke toplam vergi yükü denilmektedir. Toplam vergi yükü, belirli bir devre süresince bir ekonomide toplam vergi hasılatının, o ekonominin toplam gelirine oranlanması

⁴¹ Nihat Edizdoğan, a.g.e., s.92.

biçiminde hesaplanır. Toplam vergi yükü hesabı, bir ekonomide vergilenebilir kapasite ile ekonominin durumunu ortaya koyma yönünde önem taşır.⁴²

Toplam vergi yükünü şu şekilde hesaplayabiliriz:

$$\text{Toplam Vergi Yükü} = \frac{\text{Ödenen Vergiler}}{\text{Toplumun Geliri}}$$

Bu formülde toplumun geliri için gayrisafi hasıla, safi milli hasıla veya milli gelir kavramlarından biri kullanılabilir.⁴³

1.9.2. Bireysel Vergi Yükü

Bireysel vergi yükü objektif ve subjektif vergi yükü olarak ikiye ayrılmaktadır. Subjektif vergi yükü bireylerin vergi ödemeleri sonucu vergiye karşı takındıkları psikolojik tavırlardır. Buna vergi baskısı da denilir. Vergi baskısı ya var olan vergilere karşı, ya da yeni konulan veya oranları arttırılan vergilere karşı duyulabilir. Her durumda verginin ödenmesi bireylerin gelirlerinin azalması anlamına gelecektir. Dolayısıyla bireyler vergi sebebiyle gelirlerinde oluşan azalmaya karşı tepki gösterecek ve türlü eylemlerle vergilerin etkilerini gidermeye veya azaltmaya çalışacaktır. Doğal olarak bu eylemler mükelleflerin gelir durumuna, sosyal durumuna, verginin türüne, yapısına ve toplumun ekonomik ve hukuki yapısına bağlı olacaktır. Objektif vergi yükü bireylerin belirli bir dönemde ödedikleri tüm vergilerin elde ettikleri gelire oranlanmasıdır. Bu tanımı şu şekilde formüle edebiliriz:

$$\text{Bireysel Vergi Yükü} = \frac{\text{Bireyin Ödedikleri Vergiler}}{\text{Bireyin Geliri}}^{44}$$

⁴² Aykut Hersekman, **Genel Vergi Kuramı**, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Kalite Matbaası, Ankara, 1976, s.167.

⁴³ Beyhan Ataç ve diğerleri, a.g.e., s.172.

⁴⁴ A.g.e., s.173.

1.9.3.Net Vergi Yüğü

Net vergi yüğü hem ekonomi ve hem de bireyler bakımından düşünölebilir. Bir ekonomide toplanan tüm vergilerden, bu vergi hasılatıyla finanse edilen giderlerden sağlanan fayda çıktıktan sonra kalan bakiye, net vergi yükünü ifade eder.

$$\text{Net Vergi Yüğü} = \frac{\text{Ödenen Vergi} - \text{Kamu Hizmetlerinden Elde Edilen Fayda}}{\text{Gelir}}$$

Net vergi yüğü, bir ekonomide toplanan tüm vergilerden mali yardımlar ve transfer harcamaları çıkarıldıktan sonra kalan kısmın milli gelire oranı şeklinde de ifade edilmektedir.

$$\text{Net Vergi Yüğü} = \frac{\text{Ödenen Vergi} - \text{Mali Yardımlar} - \text{Transfer Harcamaları}}{\text{Milli Gelir}}$$

Transfer harcamaları, kamu harcamaları içinde nispi önemleri gittikçe artan giderler olduğundan bunların vergi hasılatından indirilmesi, vergi yükünün önemli derecede küçölmesine sebep olmaktadır.

Net vergi yüğü yukarıdaki şekilde ekonomi yönünden düşünöldüğü gibi birey yönünden de ele alınmakta ve bireysel net vergi yüküne varılmaktadır. Bireysel net vergi yüğü, bireyin ödediğı vergilerden kamu hizmetlerinden elde ettiğı fayda çıktıktan sonra kalan kısmın sebep olduğu yüğü ifade eder.

Vergi tanımında verginin karşılıksız bir ödeme olarak belirtilmesine rağmen vergi ödeyen kişiler kamu hizmetlerinden fayda da sağlamaktadırlar. Günümüzde vergide sadece mali amaç düşünölmez. Yani vergi almanın kamu hizmetlerinin finansmanı için alınır. Bu sebeple vergi ve kamu hizmetleri arasında bağlantı vardır. Kamu hizmetlerinin yapılabilmesi için vergi alınır. Bu durumda net vergi yüğü, ödenen net verginin yani ödenen vergi ve elde edilen faydanın bir fonksiyonudur. Ancak bireyin kamu hizmetlerinden sağladığı faydayı değerlendirmek çok güç olduğundan, bireysel net verginin hesaplanma imkanı da çok zayıflamaktadır.⁴⁵

⁴⁵ Nihat Edizdoğan, a.g.e., ss.97-98.

1.9.4.Gerçek Vergi Yüğü

Gerçek vergi yüğü, verginin tüm etkilerini içine alacak kadar geniş bir anlam taşır. Vergiler ekonomiye doğrudan doğruya etki ettikleri gibi, ekonomik değişkenlere etki etmek suretiyle ekonomide dolaylı bir etki de meydana getirirler. İşte bu etkiler de göz önünde bulundurulmak suretiyle yapılacak hesaplamalar, gerçek vergi yükünü verir.⁴⁶

$$\text{Gerçek Vergi Yüğü} = \frac{(\text{Ödenen Vergiler} + \text{Yansıyan Vergiler}) - (\text{Hizmetlerden Sağlanan Fayda} + \text{Yansıtılan Vergi})}{\text{Gelir}}$$

Ancak bu hesaplamada da kamu hizmetlerinden sağlanan yarar ile yansıyan ve yansıtılan vergilerin hesaplanması son derece zordur. Bu sebeple uygulamada genellikle toplam ve bireysel vergi yüğü kavramları kullanılır. Bunların dışında gelir grupları, sektörler için, meslek grupları için ve vergi türleri için de vergi yüğü hesaplamaları da kolaylıkla yapılabilir.⁴⁷

1.9.5.Sektörel Vergi Yüğü ve Bölgesel Vergi Yüğü

Sektörel vergi yüğü sektörün ödediğı vergi ile sektörün geliri arasındaki ilişkiyi ortaya koyar. Örneğın tarım sektörünün ödediğı vergi ile oluşturduğu hasıla arasındaki ilişki gibi.

Bölgesel vergi yüğü, bölgenin ödediğı vergilerin bölgenin gelirine oranlanması yoluyla bulunur. Sektörel ve bölgesel vergi yüğü sektör ve bölgeler itibarıyla yapılan karşılaştırmalarda büyük öneme sahiptir. Özellikle bölge veya sektörlerle ilişkin mali, ekonomik ve sosyal politikalara yön vermede vergi yüğü etkin bir gösterge olarak kullanılmaktadır.⁴⁸

⁴⁶ Aykut Herekman, **Genel Vergi Kuramı**, s.170.

⁴⁷ Serpil Ağcakaya, **Kamu Maliyesine Giriş**, Dizgi Ofset Matbaacılık, Karaman, Ekim-2003, s.179.

⁴⁸ Metin Erdem ve diğerleri, **Kamu Maliyesi**, Ekin Kitabevi Yayınları, İkinci Basım, Bursa, Eylül-1998, s.142.

1.9.6.Gelir Grupları Bakımından Vergi Yüğü

Bir vergi yüğü kavramı, gelir büyüklüklerine göre gruplandırılmış yükümlülerin, devlete ya da diğér kamu tüzel kişilerine belirli bir devre (genellikle bir yıl) içinde yaptıkları vergi ve benzeri ödemelerin aynı devredeki gelirlerine oranlanması suretiyle bulunur.

Gelir grupları bakımından vergi yükünün incelenmesi ile vergi ve gelir ilişkisi vergi adaleti bakımından ele alınacağından, gelir ölçülerine göre vergilerin etkisi ortaya çıkabilmektedir. Ancak bunun için önce ülkedeki gelir dağılımı hakkında yeterli bilgilere sahip olmak gerekir. Bu bakımdan, gelir dağılımı ve tüketim yapısı hakkında yeterli istatistiki bilgiye sahip olmayan az gelişmiş ülkelerde gelir grupları bakımından vergi yüğü hesabı yapmak imkanı bulunmamakta ya da çok eksik hesaplarla yetinilmek zorunda kalınmaktadır.⁴⁹

1.10.Vergi Yüğü'nün Ölçülmesi

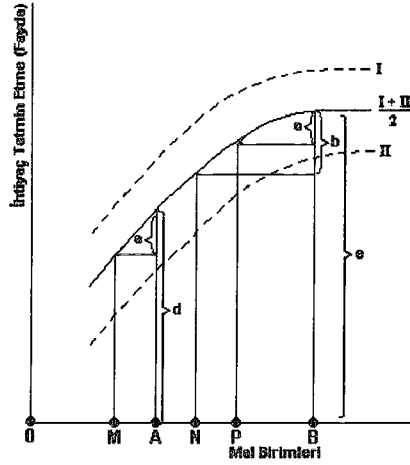
1.10.1.Vergi Tarifesi ve Ödeme Gücü

İhtiyaçları tatmin etme (fayda) açısından en uygun temel göstergenin gelir olduğu esasından hareket edildiğı takdirde, fayda esasına dayalı fedakarlık yaklaşımının yardımı ile gelir vergisi tarifesinin nasıl düzenlenebileceğı sorusu ortaya atılabilir. Fayda ve gelir etrafındaki tartışmaların en tipik özelliğı, bunların iki çeşit tarifeyi içermeleridir.

Aşağıda şekilde, eş oranlı fedakarlık yaklaşımı, kişilerin gelirlerinden sağladıkları faydaların nispi olarak eşit miktarda azaltılmasını gerektirmektedir. Bu sebeple, faydalarda yapılacak bu tür azaltmalar “eş oranlı (tek oranlı)” bir fayda tarifesi meydana getirirler. (OA) seviyesinde toplam gelire sahip bir kişinin vergileme sebebiyle katlanmak zorunda kaldığı (a) tutarındaki fayda kaybı ile (OB) seviyesinde toplam gelire sahip bir kişinin vergileme dolayısıyla katlanmak zorunda kaldığı (b) tutarındaki fayda kaybı gelirin gösterildiğı apsise çizilirse, gelirde meydana gelen azalmalar belirlenebilir. Çünkü, Şekil 1’de $AM:AO < BN:BO$ ’dır.

⁴⁹ Nihat Edizdoğan, a.g.e., s.96.

Şekil 1: Vergi Tarifesi ve Ödeme Gücü



Kaynak:Salih Turhan, Vergi Teorisi ve Politikası, Filiz Kitabevi, 1993, İstanbul, s.217.

Bu durumu sayısal bir örnek ile de açıklamak mümkündür. Genellikle, eş oranlı fedakarlık anlamında kullanılan ödeme gücüne göre vergilendirme prensibinin bir model içinde nasıl görüldüğünü aşağıdaki Tablo 2 göstermektedir.

Tablo 2:Fedakarlıkta Eşitlik (Ödeme Gücüne Göre Vergileme) İçin Sayısal Örnek

Gayri Safi Gelir	1.000	2.000	3.000	5.000	6.000	20.000
Fayda İndeksi	100	160	200	240	250	300
Fayda Kaybı (%20)	20	32	40	48	50	60
Vergiden Sonraki Fayda İndeksi (2-3)	80	128	160	192	200	240
Vergiden Sonraki Gelir	800	1.500	2.000	2.800	3.000	5.000
Vergi Geliri	200	500	1.000	2.200	3.000	15.000
Vergi Oranı (%)	20	25	33	44	50	75

Kaynak:Salih Turhan, Vergi Teorisi ve Politikası, Filiz Kitabevi, 1993, İstanbul, s.223.

Tablo 2'nin birinci sırası, 1.000 ile 20.000 lira arasında değişen alternatif gelirleri göstermektedir. Burada, en az geçim indirimi haddini aşan fazla gelirler söz konusudur. Üçüncü sıra, %20'lik bir fayda kaybını gerçekleştirmek için fayda

indeksinde kaç birimlik bir azalma yapılması gerektiğini göstermektedir. Nitekim, bu sırada yer alan sayılar, ikinci sırada gösterilen fayda indeksinin 1/5'i seviyesindedir. Tablo 2'nin dördüncü sırasında, vergiden önceki fayda ile vergiden sonraki fayda kaybı arasındaki fark olan net-fayda yer almaktadır. Beşinci sırada, modele esas alınan fayda fonksiyonundan hareket ederek bulunan vergiden sonraki gelirler, altıncı sırada ise vergi geliri (1-5) gösterilmektedir. Nihayet, tablonun yedinci sırası gayri safi gelir (1) ile vergi tutarı (6) arasındaki orantıyı, yani artan oranlı vergi oranlarını vermektedir. 1.000 lira tutarındaki vergi 3.000 liralık gelirin fayda indeksini 200'den 160'a indirmekte ve böylece vergiden sonraki indeks 1.000 liralık gelire karşılık gelen indeksin iki katı, yani $160/80$ olarak kalmaktadır. 3.000 lira tutarındaki vergi, 6.000 liralık gelire karşılık gelen fayda indeksini 200'e indirmek suretiyle, 1.000 liralık gelire ilişkin fayda indeksine olan orantı korunmaktadır. Çünkü, tıpkı vergiden önce olduğu gibi, $200/80=2.5$ 'dir. 20.000 liralık gelirin indeksi ise 300'den 200'e indirilmekte ve bu suretle karşılaştırılmaya esas alınan 1.000 liralık çıkış gelirine olan orantı değişmemektedir. $240/80=3/1$.

Tablo 2'de açıkça görüldüğü gibi, gelire ilişkin fayda indeksinin böyle bir seyir izlemesi halinde, ihtiyaçların tatmin derecesinde, yani faydada %20'lik bir azalmayı gerçekleştirebilmek için, çok kuvvetli artan oranlı bir vergiye ihtiyaç vardır. Bu sebeple ki, fedakarlık esasına dayanması gereken bir gelir vergisi tarifesinin belirlenmesi bakımından önemli olan temel problem, fayda eğrilerinin şekli ile ilgilidir. Çünkü, kullanılan fedakarlık prensibinin türü ve söz konusu fayda eğrilerinin seyri, vergi tarifesini belirlemektedir.

Günümüzde hemen hemen herkes tarafından kabul edilen bir yaklaşımı oluşturan iktidar prensibinin zayıf tarafı, bütün gelir sahiplerinde gelir arttıkça gelirin marjinal faydasının düştüğü varsayımında yatmaktadır. Böyle bir hipotez, bir tek malın tüketimi bakımından geçerli olan marjinal fayda prensibinden türetildiği takdirde, önemini tamamen yitirmektedir. Çünkü, gelir ile bir tek mal değil pek çok çeşitli mal talep etmek mümkündür. Bu sebeple, özel bir ihtiyacın tatmininden doğan alan marjinal fayda ile gelirin sağladığı fayda arasında önemli fark vardır. Örneğin, gelir arttıkça bir takım ilave ihtiyaçlar ortaya çıkabilir; daha ziyade prestij sağlayıcı nitelikte olan bu ihtiyaçlara atfedilen yüksek gelir düzeyinde bulunan bir cimri kimsenin bir liralık gelir kaybı dolayısıyla duyacağı acı, bu gelirin sadece bir kısmına

sahip kimsenin duyacağı acı kadar kuvvetli olabilir. Demek oluyor ki, ne gelirin marjinal faydasının azaldığına ilişkin kesin bir teorik ispat vardır, ne de ortalama ve marjinal fayda eğrilerinin seyri hakkında bilgi veren ampirik araştırmalar mevcuttur.

Bununla beraber, gerek politikacı, gerekse politikacı olmayan sayısız kişilerin gelir arttıkça her ilave gelir biriminin sağladığı fayda hakkında görüş sahibi oldukları ve bunların bir anket ile belirlenmesi sonucunda belki de Şekil 1’de verilen fayda eğrisinin ortaya çıkabileceği düşünülebilir. Örneğin, böyle bir ankette ankete tabi kişinin görüşüne göre, aylık geliri 1.000, 2.000, 3.000 lira v.s. olan gelir sahiplerinin, örneğin 100 liralık bir para tutarına atfettikleri değerin ne olduğu belirlenebilirdi. Eğer bir anket sonucunda söz konusu bu para tutarının kullanımından elde edilen faydanın artan gelir ile birlikte sürekli olarak azaldığı ortaya çıkarsa, bu sonuç iki bakımdan önem taşırdı:

(1)Yukarıdaki analizlerimize esas oluşturan fedakarlık ilkesi, her bir kişinin kullanımından elde ettiği faydanın ölçülmesi mümkün olmasa bile, uygulama açısından değer kazanır. Hatta anket vasıtasıyla bulunan eğri ortalama bir fayda eğrisi niteliğini taşırdı. Çünkü, ankete dahil olan kişiye, gelirin kullanılması vasıtasıyla sağladığı fayda değil, normal durumlar hakkındaki görüşü sorulurdu. Bu durumda fedakarlık ilkeleri, böyle bir fayda eğrisinin mevcut olması halinde eş oranlı, artan oranlı veya adam başına sabit gelir vergileri arasında yapılacak seçimin hangi anlamı taşıdığını açıklamaya yardımcı olurdu.

(2)Fedakarlıkta nispi eşitlik yaklaşımı, prensip itibariyle, az veya çok artan oranlı bir gelir vergisine yol açardı. Bu ise, artan oranlı gelir vergisinin günümüzde uygulanan şeklinin, fayda eğrilerinin seyri hakkında çoğunluğun kabul ettiği görüşlere uyma eğilimi içinde olduğu anlamına gelirdi.

1.10.2.Ödeme Gücü ve Gelir Dağılımı

Fedakarlıkta nispi eşitlik yaklaşımına dayanan ödeme gücüne göre vergilendirmede, piyasa sürecinin oluşturduğu gelir dağılımı hiçbir değişikliğe uğramamaktadır. Ödeme gücünün bu özel nitelikteki tanımı, ödeme gücüne göre vergilendirme ve gelirin yeniden dağıtımı diye ikili bir ayırım yapmayı mümkün kılmaktadır. Fedakarlık ilkesinin bu şekline göre, ancak yüksek gelir düzeyinde

bulunan kişilerin eş oranlı fedakarlığın gerektirdiğinden daha ağır vergilendirilmeleri, bir başka deyişle ihtiyaçları tatmin imkanlarında bir dengeleştirmenin oluşturulması halinde, yeniden dağıtımın varlığından söz edilebilir. Ne var ki, bu amacın gerçekleşmesi için yukarıda sözü edilen fayda eğrilerine ihtiyaç vardır. Adı geçen bu eğrilerin, gelir vergisinin bir artan oranlılığını fedakarlıkta nispi eşitliğin gerçekleşmesi için gerekli olan artan oranlılık payının belirlenmesini mümkün kılabilmesi gerekirdi. Bu durumda, artan oranlılığın sadece geriye kalan kısmı yeniden dağıtım amacına katkıda bulunurdu.

Vergi yükünün ölçülmesi problemi bakımından iki önemli nokta ortaya çıkmaktadır; bir yandan vergilemeye esas alınabilecek fayda eğrilerinin anket yoluyla bulunması, diğer yandan siyasal kararın oluşum süreci. Burada tartışılan fayda eğrilerinin belirlenmesi için ampirik sosyal araştırmanın yöntemlerinden yararlanmak gerektiği halde, ikinci durumda siyasal karar sürecinin ayrıntılı bir analizini yapmak zorunludur.⁵⁰

1.11.Vergi Yükünün Hesaplanmasında Karşılaşılan Teknik Problemler

Vergi yükünün hesaplanmasında bazı esaslara yer verilmekte ve çeşitli vergi yükü hesapları bunlara verilen anlam ve sınırlar çerçevesi içinde değerlendirilmektedir. Bu bakımdan hesaplamalarda ve hesaplamalar sonucu yapılan yorumlarda özellikle bu verilerin göz önünde tutulması gerekmektedir. Ancak yine de teknik nitelik taşıyan vergi yükü hesaplamaları uygulamada birçok güçlükler ortaya koymakta ve bunların aşılması kolay olmamaktadır.⁵¹

1.11.1.Vergi Yükü Hesaplarının Tek Vergi, Vergi Grupları ya da Vergi Sistemine Göre Yapılabilmesi

Tek vergiye ait vergi yüklerinin hesabında, yükümlülerin gelir ya da veraset vergisi tutarı, gelir ya da servet tutarına oranlanarak her bir vergi için ayrı ayrı hesaplanır. Böylece gelir sahibinin vergi olarak yaptığı ödemelerin bir kısmı hesaba katılmış olacağından vergi yükü bir kesime ait olmaktadır.

⁵⁰ Salih Turhan, *Vergi Teorisi ve Politikası*, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Beşinci Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1993, ss.222-226.

⁵¹ Nihat Edizdoğan, a.g.e., s.99.

Toplam vergi yükü hesaplarında gerek merkezi idarece alınan vergi, resim, harç gibi yükümlülükler, gerekse mahalli idarelerce konulan yükümlülükler dikkate alınır. Hatta son zamanlarda vergiye benzer gelirler “parafiskal gelirler” de paya alınmaktadır. Eğer kamu sektörünün ekonomideki payı şeklinde vergi yükünden daha geniş bir kavram elde edilmek isteniyorsa, kamu teşekküllerinin ve döner sermayeli idarelerin karları da göz önünde tutulmalıdır. Vergi sistemlerine göre yapılacak vergi yükü hesapları toplam vergi yükünü verir.⁵²

1.11.2.Vergi Yükü Hesaplamalarında Gelirin Farklı Şekillerde Ele Alınabilmesi

Hesaplamalarda parasal gelir mi, yoksa parasal gelir ile birlikte nesnel gelirin de mi ele alınması gerektiği hakkında değişik görüşler bulunmaktadır. Bununla beraber, özellikle parasal ekonominin yaygın olmadığı ekonomilerde hatta sektörlerde nesnel gelirin de hesaplanmasına gerek vardır. Çünkü, vergi yükü hesaplarının kıyaslanmasında daha sağlıklı rakamlara ancak bu şekilde yaklaşabilmek mümkün olabilir.

Vergi yükü hesaplarında GSMH’nın kullanılması özellikle uluslararası toplam vergi yükü karşılaştırılmalarında daha doğru ve güvenilir sonuçlar elde edilmesinde yarar sağlamaktadır. Çünkü, amortisman hesapları doğru değilse Safi Milli Hasılda (SMH) doğru olarak belirlenememekte, dolaylı ve dolaysız vergi kavramı kesin çizgilerle ayrılmadığından hangi vergilerin SMH’dan çıkarılması gerektiği de tartışma konusu yapılabilmektedir. Üzerinde birlik sağlanamayan bir milli gelir kavramının vergi yükü hesaplarında kullanılmasının sakıncalı olabileceği açıktır.

Ancak yine de, vergi hasılatı ile kıyaslanacak olan milli gelir ele alınmak istenirse, faktör maliyetleri yerine piyasa fiyatları ile hesaplanmış şekli tercih edilmelidir. Bunun için basit bir işlem gerekir.

Piyasa fiyatı ile milli gelir=

(Faktör maliyetleri ile milli gelir) + (Dolaylı vergiler) – (Nakdi yardımlar)

⁵² Nihat Edizdoğan, a.g.e., s.100.

Görüldüğü gibi, piyasa fiyatları ile milli gelir faktör maliyetleri ile milli gelirlerden daha büyüktür. Bu durumun doğal bir sonucu olarak faktör fiyatları ile milli gelire göre hesaplanan vergi yükü, tanım gereği piyasa fiyatları ile milli gelire göre hesaplanan vergi yüküne oranla daima daha büyük görünür. İki yönteme göre yapılan hesapların sonuçları arasında bu fark, dolaylı vergilerin milli gelire olan önemine bağlı ülkelerde %30'u aştığı görülmektedir. Toplam vergi yükünü genellikle yüksek göstermek eğiliminde olanlar, bu sebeple hesaplarında piyasa fiyatları ile milli gelir yerine faktör fiyatları ile milli geliri esas almaktadırlar.⁵³

1.11.3.Hesaplanan Yükün Kime Ait Olduğunun Belirlenmesi Gereği

Bireysel gelire göre yapılacak bir vergi yükü hesabı, milli gelire göre yapılacak toplam vergi yükü hesabından; gelir gruplarına göre yapılacak vergi yükü hesabı bireysel vergi yükü hesabından daha elverişli ve anlamlı görünmektedir. Ancak aynı gelir grubu içinde kırsal kesim ile kentli yükümlülerin ayrı ayrı gösterilmesi ya da gelirin kaynaklarına göre ayrıntılı bir duruma getirilmesi, gelir gruplarına göre yapılan vergi yükünde daha belirgin sonuçlara varılabilir.⁵⁴

1.11.4.Vergi Yükü Hesaplarında Gelir Düzeyi ve Gelir Dağılımının Gözönünde Tutulması Gereği

Vergi yükü hesabı iki ayrı ekonominin alınıp karşılaştırılması amacıyla yapılıyorsa, her iki ekonominin gelir düzeylerinin de üzerinde durulması gerekir. Gerçekten aşağıda gösterildiği gibi, matematiksel olarak farklı iki ekonominin vergi yükü birbirine eşit olabilir.

Tablo 3:İki Ekonominin Vergi Yükü Karşılaştırılması

	A Ekonomisi	B Ekonomisi
GSMH	75 Milyar	250 Milyar
Toplam Vergi	15 Milyar	50 Milyar
Toplam Vergi Yükü	$15/75=1/5$	$50/250=1/5$

Kaynak:Nihat Edizdoğan, Kamu Maliyesi -2, 5.Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2000, s.101.

⁵³ Nihat Edizdoğan, a.g.e., ss.100-101.

⁵⁴ A.g.e., s.101.

Görüldüğü gibi her iki ekonominin toplam vergi yükü matematiksel olarak 1/5'tir. Ancak gerçekte birinci ekonominin vergi yükü ikinci ekonomiye oranla daha yüksektir. Bu bakımdan ülkeler arasındaki kıyaslamalarda her iki ekonominin düzeylerine hatta kişi başına düşen GSMH'sına dikkat etmek gerekir. Gelir dağılımı gözönüne alınmaksızın yapılan vergi yükü karşılaştırmalarının bilimsel bir değer taşımadığı açıktır.⁵⁵

1.12.Vergi Yüküne Tesir Eden Faktörler

1.12.1.Verginin Matrahı, Oranları, Tarife Yapısı İle Bu Vergilere Kanunlarda Tanınan Muafiyet, İstisna ve İndirimler

Türkiye'de vergi yükünü etkileyen faktörlerin başında vergilerin matrahı, oranları, tarife yapısı ile muafiyet ve istisnalar gelmektedir.

Vergi yükünü etkileyen faktörlerin arasında vergi oranının önemli bir yeri vardır. Özellikle artan oranlı vergilerin ağırlıkta olduğu ülkelerde, vergi oranları aracılığıyla vergi yükünü ayarlamak daha kolay olmaktadır.⁵⁶

Gelir vergisinin kağıt üzerinde maaş ve ücretliler arasında artan oranlı tarife sebebiyle gelir dağılımını denkleştirici etkisi olması gerekiyorsa da, vergileri kaynaktan kesintiye taraf olmayan diğer gelir sahiplerinin vergiden kaçınma ve vergi kaçırma yolları ve ödemeleri gerekenden daha az vergi vermeleri bu denkleştirici etkiyi tersine çevirerek vergilendirmeden önceki gelir dağılımına kıyasla daha adaletsiz bir yük dağılımına sebep olmaktadır.

Ayrıca, vergi sisteminde yer alan muafiyet, istisna ve indirimler yine vergi yükünü hafifleten faktörler arasındadır. Özellikle kurumlar vergisi, bir istisna ve muafıklar vergisi haline gelmiştir. Sanayi ürünleri ihracına, tarım ürünleri ihracına, turizme bağlı istisnalar ya da yatırım indirimi, finansman fonu gibi teşvik tedbirlerinin yol açtığı vergi kayıpları bugün büyük boyutlara ulaşmış ve vergi gelirleri içinde kurumlar vergisinin oranının giderek düşmesine sebep olmuştur.

⁵⁵ Nihat Edizdoğan, a.g.e., ss.101-102.

⁵⁶ Resul Hızıyeter, "Bütçe İçi ve Dışı Kamu Gelirleri ve Türkiye 'de Vergi Yüğü", Gazi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt:3, Sayı:1-2, 1987, ss.219-230.

1.12.2.Vergi Baskısı

Vergi baskısı ya var olan vergilere karşı, ya da yeni konulan veya oranları arttırılan vergilere karşı duyulabilir. Her durumda verginin ödenmesi bireylerin gelirlerinin azalması anlamına gelecektir. Dolayısıyla bireyler vergi sebebiyle gelirlerinde oluşan azalmaya karşı tepki gösterecek ve türlü eylemlerle vergilerin etkilerini gidermeye veya azaltmaya çalışacaktır. Doğal olarak bu eylemler mükelleflerin gelir durumuna, sosyal durumuna, verginin türüne, yapısına ve toplumun ekonomik ve hukuki yapısına bağlı olacaktır.⁵⁷

1.12.3.Vergiden Kaçınma

Vergi kanunlarının, vergi borcunun doğumunu bağladıkları olaylarla bağlılık kurulmaması veya bu olayların fertlerin kendileri için meydana gelmesi halinde, vergiden kaçınma vardır. Hiç kimse, hazine çıkarını düşünmek zorunluluğunda değildir. Bir kimse vergi mevzuu olan bir malı almaz ve örneğin sigara ve alkol kullanmazsa, bu maddeler üzerindeki vergiden kaçınmış olur. Sigara ve alkol kullanmak zorunluluğu olmadığı için, örneğin ülkemizde bunlar üzerinden alınan katma değer vergisini vermemiş olmak kanuna aykırılık sayılmaz. Bunun gibi gelirleri, geçim indirimi miktarı ve istisna haddi altında kalan kimseler de gelir vergisi vermezler; bunları daha fazla gelir elde etmeye ve dolayısıyla vergi vermeye kimse zorlayamaz. Bir kimse şekerden alınan katma değer vergisini vermemek için, sakarin veya pekmezle yetinebilir. Öte yandan sermayenin daha az vergilendirildiği alanda yatırım yapmak veya kurumlar vergisini vermemek için, şahıs şirketleri kurmak suretiyle de vergiden kısmen kaçınılabılır. Bütün bu hallerde kanunlara uygunluk vardır; herkes kanun hükümlerine aykırı düşmeyen işleri yapmakta serbesttir.⁵⁸

⁵⁷ Yılmaz Büyükerşen ve diğerleri, **Kamu Maliyesi**, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları No:41, Açıköğretim Fakültesi Yayınları No:13, Eskişehir, Ocak-1993, s.146.

⁵⁸ Akif Erginay, **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş ve İşlenmiş 16.Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1998, ss.123-124.

1.12.3.1.Vergiye Doğuran Olaya Sebepiyet Verememeye Dikkat Etmek

Yükümlüler, vergiyi doğuran olayın ortaya çıkması bakımından, vergi konusu ile ilişki kurmayıp vergiden kaçınmaktadırlar. Örneğin, emlak vergisi içinde yer alan bina vergisi ödememek için, kat satın almak yerine kirada oturmayı tercih eden kişinin; katma değer vergisi ödememek için bu vergiye konu olan bir malı tüketmeyen ya da hizmetten yararlanmayan kişinin; motorlu taşıtlar vergisi ödememek için dolmuşla ya da otobüsle seyahat eden kişinin hareketleri doğal hak sayılmakta, dolayısıyla suç teşkil etmemektedir.⁵⁹

1.12.3.2.Kanunlardaki Boşluklardan Yararlanmak

Bu şekildeki vergiden kaçınmada yükümlüler, vergiyi doğuran olayın ortaya çıkması bakımından, vergi konusu ile ilişki kurmaktadırlar. Ancak bu ilişki, vergi kanunları hazırlanırken, kanundan kaynaklanan boşlukların bulunması ya da kanun metinlerine farklı anlam verilmesi çerçevesinde gerçekleştirilmektedir. Vergiden kaçınmanın bu şekline, daha az vergi ödemek için şahıs şirketinin sermaye şirketine dönüştürülmesi, şahıs ya da sermaye şirketi şekillerinden sermaye şirketi şeklini benimseme, bireylerin muafiyet ya da istisna şartlarını ihlal etmeyecek biçimde faaliyetlerini düzenlemeleri örnek olarak verilebilir.

Vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlanarak ya da kanun metinlerine kanun koyucunun düşünmediği bir anlam vererek daha az vergi ödeme yoluna gidilmesi, konuyu çok iyi bilmeyi gerektirir. Bu sebeple yükümlüler vergiden kaçınma konusunda muhasebeciler, mali müşavirler ve vergi konusundaki uzmanlardan geniş ölçüde yararlanma yoluna giderler. Kanunda boşluklar oldukça, vergiden kaçınmanın engellenmesi gerçekten çok zordur.⁶⁰

⁵⁹ Nihat Edizdoğan, a.g.e., ss.121-122.

⁶⁰ A.g.e., s.122.

1.12.4.Vergi Kaçakçılığı

Vergi kaçakçılığı kanuni olmayan bir eylemdir. Başka bir deyişle kanunlara aykırı hareket ederek vergi mükellefiyetinden kısmen veya tamamen kurtulmak, vergi kaçakçılığı olarak tanımlanır. Örneğin mükelleflerin bazı gelirlerini gizlemeleri, kanunlarda yazılı oranlar içinde düşük göstermeleri, tutulan defterlerde hile yaparak vergi matrahının azaltılması gibi. Vergiden kaçınmada bir suç ögesi olmamasına rağmen, vergi kaçakçılığı ortaya çıkarıldığı zaman para cezası ve hapis cezası söz konusu olabilmektedir.⁶¹

1.12.5.Verginin Giderilmesi

Vergini giderilmesi, mükellefin vergi yükünü azaltmak veya bu yükten tamamen kurtulmak için vergi karşısında aldığı ekonomik önlem olarak tanımlanabilir. Dikkat edilirse verginin giderilmesi ile vergiden kaçınma tanımları arasında benzerlik görülecektir.

Her iki kavramda da vergi yükünün azaltılması söz konusudur. Vergiden kaçınmada bu eylem kanunlar çerçevesinde gerçekleştirilmesine rağmen verginin giderilmesinde ekonomik eylemler ön planda yer almaktadır.⁶²

1.12.5.1.Ödeme Gücü Etkisi

Var olan, yeni konulan veya oranları arttırılan bir vergi, mükellefin gelirini etkileyecektir. Verginin, mükellefin ödeme gücüne yapmış olduğu bu etki, ödeme gücü etkisi olarak kabul edilir. Verginin türü ne olursa olsun (gelir, servet veya harcama vergisi), alınan vergi miktarı kadar mükellefin satın alma gücü azalacaktır. Ödeme gücü etkisi, bir duygudur. Bu duygu karşısında mükellef ekonomik kararlarını değiştirerek, daha fazla veya daha az çalışarak istediği verginin yükünden kurtulmak isteyecektir.⁶³

⁶¹ Serpil Ağcakaya, a.g.e, s.182.

⁶² Yılmaz Büyükerşen ve diğerleri, a.g.e., s.146.

⁶³ A.g.e., s.147.

1.12.5.2.Karar Etkisi

Verginin, kişinin türlü ekonomik kararları üzerindeki etkisi karar etkisi olarak adlandırılır. Kişinin ekonomik kararları tasarruf, yatırım ve tüketim kararları olmak üzere iki grupta toplanabilir. Kişinin tasarrufunu değerlendirmede en önemli etkenlerden biri de vergidir. Diğer yandan kişinin tasarrufunu gayrimenkul yatırıma, menkul sermaye piyasasına veya bankaya yöneltmesini sağlamakta bir yerde değişik vergi önlemleri ile imkan kazanır. Böylece vergi, devlet yönünden kişinin yatırımlarını etkileyici bir araç, kişi yönünden de yatırım kararlarını etkileyici bir faktör olarak karşımıza çıkmaktadır.

Kişinin tüketimi üzerinde vergi, tüketimini azaltıcı veya çoğaltıcı yönde bir etki oluşturduğu gibi, türlü tüketim malları tercih etmesi üzerinde de etkili olmaktadır. Kişi, vergisi yüksek olan malların tüketiminden kaçınacağı gibi, bu mallar yerine ikame edebileceği mallara doğru tüketimini yöneltecektir.⁶⁴

1.12.5.3.Gelir Etkisi

Ödedikleri vergiden dolayı gelirlerinde azalma meydana gelen bireyler, gelirlerindeki bu azalmayı daha çok çalışıp kazanmak suretiyle telafi edebilirler. Bu suretle bireylerin gelirleri artar ki; buna verginin gelir etkisi adı verilmektedir.⁶⁵

1.12.5.4.İkame Etkisi

Verginin yükümlülerinin karar ve tercihlerini etkileyeceği kuşkusuzdur. İşte verginin, yükümlülerin ekonomik karar ve tercihlerinde değişiklik yapmalarına sebep olması örneğin, üzerine vergi konulan ya da üzerindeki verginin arttırılması dolayısıyla fiyatı yükselen bir mala olan talebin azalması, buna karşılık vergisi kaldırılan ya da vergisi azaltılan mallara olan talebin artması durumu, verginin ikame etkisi olarak nitelendirilir.⁶⁶

⁶⁴ Aykut, Herekman, **Genel Vergi Kuramı**, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Kalite Matbaası, Ankara, 1976, s.188.

⁶⁵ Osman Pehlivan, **Kamu Maliyesi**, Eser Ofset Mat. Yay. San. Tic. Ltd. Şti., Trabzon, 2000, s.211.

⁶⁶ Pehlivan, 2000, s.211.

1.12.6.Verginin Yansıması

Vergiye ödeyen birey gerçekte onun yükünü taşıyorsa vergileme yönünden bir yansıma var demektir. İşte bu anlamda verginin yansıması, vergi yükünün iktisadi bazı imkanlardan yararlanarak kısmen veya tamamen başkasına ya da başkalarına devredilmesini ifade eder. Vergi yükü gerçekte, vergiyi ödeyenin dışındaki bir çok kimse tarafından taşınıyorsa, bu yükün yansıma yolu ile ne şekilde bölüşüldüğünü incelemek vergi politikasını belirlemenin ön şartlarından biridir.

Yeni bir verginin yürürlüğe konulması gündeme geldiğinde; genellikle yapılan tartışmalar, bu vergiyi kimlerin ödemesi gerektiğine ilişkin seçenekler üzerinde yoğunlaşır. Örneğin bir çok ülkede kanun koyucu, sosyal sigorta ve primlerinin yani sosyal güvenlik vergisinin yarısının işverenler ve yarısının da işçilerce ödenmesini kararlaştırmışlardır. Bundan maksat, işverenlerin ve işçilerin sosyal güvenlik sisteminin maliyetini eşit şekilde paylaşmalarıdır. Ancak ekonomik hayatın gerçeği, kanun koyucunun fikirlerini her zaman izlemez. Bu noktada iktisatçılar, kanun koyucunun bu hedefine rağmen, verginin varlığının kimin üzerinde kaldığını yani vergi yükünün nasıl dağıldığını incelerler. İşte verginin yansıması, bu vergi yükünün nasıl dağıldığının araştırılmasıdır. Bir başka deyişle verginin yansıması, vergi yükünün paylaşılması dolayısıyla gelir dağılımının nasıl değiştiğini inceler.⁶⁷

Verginin yansıması yükümlünün vergi yükünü taşımak istememesinin bir sonucudur. Her yükümlü, kendisinin iktisadi iktidarında eksikliğe sebep olan vergiyi ya hiç ödememek ya da ödemek zorunda kalırsa, hiç olmazsa yükünü bizzat taşımamak eğilimi içindedir. Yükümlü için bu eğilimini gerçekleştirebilmenin çeşitli yolları vardır.

Bunlardan birincisi, verginin etkisinin giderilmesidir. Vergilemeden sonra yükümlünün iktisadi gücünde bir eksiliş meydana gelir. Yükümlü şayet daha fazla ve daha rasyonel çalışmak suretiyle gelirini vergilemeden önceki düzeye çıkartırsa verginin etkisini gidermiş olur. Aynı sonuca, tüketimini kısmak yolu ile ulaşması da mümkündür. Bunlardan birincisine verginin gelir etkisi, ikincisine de ikame etkisi adı verilir.

Yansıma, hazineye fiilen ödenmiş bir verginin yükünün ya kanuni yükümlüsü,

⁶⁷ Güneri Akalın, *Kamu Ekonomisi*, Akçağ Yayınları, Ankara, s.265.

ya da esas yükümlüsü tarafından iktisadi imkanlardan “arz ve talep, fiyat süreci” yararlanmak suretiyle başkalarına kısmen veya tamamen devredilmesini ifade etmektedir. Yansıma adını verdiğimiz bu vergi yükünden kurtulmanın çok karışık bir mekanizması vardır. Vergi yükü, verginin türüne, piyasanın yapısına, piyasanın o andaki şartlarına ve hukuki bazı faktörlere göre kısmen ya da tamamen devredilebilir veya devredilemez. Vergi yükünün devredilmesi olayı ileriye doğru olabileceği gibi geriye doğru da olabilir. Bütün bunların bilinmesi vergileme yönünden büyük önem taşır. Çünkü, vergi devlete gelir sağlama fonksiyonunun yanı sıra, ekonomik ve sosyal bir kısım amaçlara varmanın aracı olarak da kullanılmaktadır. Vergi, ekstra fiskal nitelikteki bu amaçlar için kullanılırken, belli yansıma varsayımlarından hareket edilir. Eğer yansımaya ait bu varsayımlar doğru değilse vergiden beklenen etkilerin elde edilmesi, dolayısıyla öngörülen amaçlara ulaşılması mümkün olmaz. Örneğin, vergiden gelir ve servet dağılımındaki adaletsizliği düzeltmek amacıyla yararlanılmak istenildiğini ve bu amaçla gayrimenkuller üzerine vergi konulduğunu varsayalım. Böyle bir verginin amacına ulaşabilmesi ancak, ödenen verginin gayrimenkul sahiplerinin üzerinde kalmasına bağlıdır. Gayrimenkul sahipleri şayet, ödedikleri vergiyi kiralarını arttırmak suretiyle kiracılara yansıtabilirlerse, öngörülen amaç gerçekleşmemiş olacaktır.

1.12.6.1.Yansıma Sürecinin Aşamaları

Yansıma olayı bir bütün olarak, genellikle birbirini izleyen bazı aşamalardan oluşur.

Verginin ödenmesi:Bir yansımadan söz edebilmek için, önce verginin kanuni yükümlüsü tarafından vergi kanunlarında öngörülen esaslar çerçevesinde ödenmiş olması gerekir. Verginin fiilen, kanuni yükümlüsü veya vergi sorumlusu tarafından ödenmiş olması sonucu etkilemez.

Vurgu:Vurgu, hukuki bir olay olan vergi ödemenin ödeyicisi üzerinde meydana getirdiği psikolojik bir etkidir. Bu etki olumsuz bir sonucu ifade eden memnuniyetsizlik şeklinde ortaya çıkar. İşte, vergi yükünü devretme yani, yansıtmaya arzusu memnuniyetsizliği ifade eden bu vurgu etkisinin bir sonucudur. Her verginin ödeyicisi üzerinde meydana getirdiği bir vurgu etkisi vardır. Ancak, bu etki mutlaka verginin devredilmesiyle sonuçlanamaz. İktisadi şartlar yansıma için elverişli değilse,

vergi yükü, vurgu etkisine rağmen ödeyicisi üzerinde kalabilir. Ayrıca, vurgu sadece verginin ödeyicisi üzerinde görülen bir etki değildir. Fiyat yolu ile vergi yükünü devralan her tüketici, vurguyu, yani verginin olumsuz etkisini hisseder. Bu etki, vergi yükü artık devredilmeyecek şekilde birinin üzerinde kalıncaya kadar devam eder.

Devretme ve yayılma:Devretme, vergi yükünün bir başkasına geçirilmesi olayıdır. Vergi yükünün devri aslında tam bir ekonomik olaydır. Çünkü, arz ve talebe bağlı olarak meydana gelir. Ancak, devretmenin bazen hukuki yönü de sözkonusu olabilir. Şöyle ki, kanun koyucu, bir verginin kısmen veya tamamen devrini öngörmüş ya da bunu tamamen menetmiş olabilir. Örneğin, tüketim malları üzerine vergi konulmasına rağmen fiyatların vergiden önceki seviyesinde dondurulması gibi.

Bir vergi bir çok defa devredilebilir ve sonunda birinin üzerinde kalır. Verginin birinden diğerine kısmen veya tamamen defalarca devredilmesine verginin yayılması adı verilir.

Yerleşme:Yerleşme, verginin artık devredilememesi sebebiyle nihai bir yükümlü üzerinde kalmasıdır. Vergi bazen hiç devredilmeyebilir. Bu takdirde vergi, kanuni yükümlüsü (vergiyi fiilen ödeyen) üzerine yerleşmiş olur. Bazen de bir kısmı kanuni yükümlü veya fiili yükümlü üzerinde yerleşir diğer kısmı devredilir. Devredilen kısım da sonunda bir ya da birkaç kişi üzerinde yerleşir ve bu suretle yansıma olayı artık sona ermiş olur.

Yerleşme olayının bir de çift yerleşme adı verilen türü vardır. Çift yerleşme, fiyata yansıyan verginin vergi mükellefinin kârını arttırması sebebiyle nihai mükellef olan tüketici üzerinde daha da fazla bir yükün yerleşmesini ifade eden bir kavramdır. Örneğin; bir tacir maliyeti 1.000 TL. olan bir malı %15 kârla satmaktadır. Bu durumda tacirin kârı 150 TL.dir. Eğer bu mala satıştan önce %10 bir vergi konursa o malın maliyeti $1.000 + \%10 = 1.100$ TL. olacaktır. Tacirin malı yine %15 kârla satması halinde bu kez fiyat $1.100 + \%15 = 1.265$ ’e, kâr da 165 TL’ye yükselecektir. Bu suretle örneğimizdeki tacir 150 TL. yerine 165 TL. kâr sağlayacaktır. Bu ilave 15 TL. kârın sebebi %10 oranındaki vergidir. Ancak sonuçta 15 TL. yüklenen tüketicidir. İşte, verginin fiyata yansması sebebiyle mükellefin kârında artış meydana gelmesine ve bu artışın da vergi ile birlikte tüketici üzerinde kalmasına çift yerleşme adı

verilmektedir.⁶⁸

1.12.6.2.Yansıma Türleri

1.12.6.2.1.İleriye Doğru ve Geriye Doğru Yansıma

Vergi yükü, verginin ilk konduğu yerde kalmayıp vergi yükümlüsü tarafından başkasına yüklenmeye çalışılır. Eğer tüketici vergi ödeyen üreticinin malından daha çok alıyorsa, üretici fiyatı arttırmak suretiyle verginin bir kısmını tüketiciye devretmeye çalışır. Buna ileriye doğru yansıma “shifting forward” adı verilir. Böylece üzerine vergi tarh edilen bir üretici onu tüketiciye yansıtabilir ya da satıcı onu satın alana devredebilirse, vergi ileriye doğru tüketiciye ya da satın alana yansıtılmış olur.

Öte yandan, eğer vergiyi ilk ödeyen alıcı ise, bunları tüketim malları taleplerini kısması, vergiyi müteşebbisin üzerinde bırakır. Ancak bu sebeple faktör talebi de azalıyorsa, verginin bir kısmı faktör sahiplerine yansıyabilir. Böylece vergi, önce tüketici ya da satın alan üzerine konabilir ve onun tarafından üreticiye ya da satıcıya devredebilirse, vergi geriye doğru yansıtılmış olur.

Her iki yansıma türünü belirtmek için basit bir örnek verebiliriz. Un üzerinden alınan bir vergiyi düşünecek olursak. Un üreticisi verginin konulmasıyla başlayan vurgu süreci içerisinde vergiyi unun satış fiyatına eklemek suretiyle yükünü aktardığında vergi ileriye doğru yansıyacak, verginin yükünü unun maliyeti içerisine giren işçi ücretlerine, buğday ve enerji fiyatlarına aktarmaya çalıştığında, bu ücret ve fiyatları düşürmeyi gerçekleştirirse vergi geriye doğru yansımış olacaktır. Bir başka örnek olarak çimento üzerine bir vergi konduğunu ya da eskiden mevcut bir verginin arttırıldığını düşünersek. Çimento üreticisi birim fiyatını ancak bu verginin yarısı kadar arttırmanın mümkün olduğunu tespit ederse, çimento alıcısına sadece o kadarını aktaracaktır. Bu ileriye doğru yansımadır. Verginin geri kalan kısmı başka bir ihtimal yoksa kendisinin üzerinde kalacak, yani çimento üreticisi yeni verginin yarısının nihai yükümlüsü olacaktır. Ancak piyasadaki şartlar, üreticiye işçi ücretlerini ya da kendisine satılan toprağın fiyatını aynı miktarda düşürme imkanı veriyorsa, bu imkanı kuşkusuz kullanacaktır. Bu durumda yansıma geriye doğru olacak ve verginin nihai

⁶⁸ Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, Genişletilmiş, Gözden Geçirilmiş 6.Baskı, Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş. İstanbul, 1985, ss.316-318.

yükümlüsü olarak işçi ya da toprak satıcısı görünecektir.⁶⁹

1.12.6.2.2.Kanuni Yansıma ve Fiili Yansıma

Verginin yansıması, kanun koyucunun amacına uygun bir şekilde ortaya çıkabileceği gibi, uygulamadan da kaynaklanabilir. Kanun koyucu, vergilerle ilgili kanuni düzenlemeleri yaparken, uygulamaya konulması söz konusu olan verginin mükellefi tarafından diğer kişilere aktarılmasını uygun görebilir. Bunu gerçekleştirecek nitelikte düzenlemeler yapabilir. Kanuni yansıma olarak adlandırılan söz konusu yansıma biçimine uygulamada özellikle dolaylı vergiler açısından rastlanılmaktadır.

Kanuni yansıma, kanun koyucunun vergi ile ilgili düzenlemeler bakımından dikkatli ve titiz davranmasını zorunlu kılar. Yansımanın yönünün belirlenmesi ve adaletsizliklere yol açılmaması gerekir. Ülkemizde uygulanan dolaylı vergilerden katma değer vergisi kanuni yansıma şeklinin gerçekleştiği vergilere örnek olarak gösterilebilir.

Fiili yansıma ise; ekonomik işlemlerden yararlanmak suretiyle mükellefin vergi yükünü, kanun koyucunun amaçlamış olmamasına karşın, başka kişilere devretmesidir. Bina vergisinden amaç bina sahibinin vergilendirilmesi olduğu halde, bina sahibinin kirayı arttırmak suretiyle ödediği vergiyi kiracıya devretmesi buna örnek olarak gösterilebilir. Fiili yansıma; verginin niteliklerine, çeşidine, piyasanın durumuna ve tarafların davranışlarına sıkı sıkıya bağlıdır. Ekonominin canlı, ürüne olan talebin arza kıyasla fazla olduğu dönemlerde fiili yansıma daha kolaylıkla gerçekleşir. Tersi durumlarda ise vergi, kanun koyucunun vergilendirmeyi amaçlamış olduğu kişi üzerinde kalacaktır. Kuşkusuz, fiili yansıma; ödenmiş olan verginin tamamen veya kısmen yansıtılabilmesi şeklinde gerçekleşebilir.⁷⁰

⁶⁹ Nihat Edizdoğan, a.g.e., s.104.

⁷⁰ Abdurrahman Akdoğan, a.g.e., ss.247-248.

1.12.6.2.3.Sınırlı ve Sınırsız Yansımaya

Yansımaya neticesinde vergiyi üzerine alan kişi bunu tekrar yansıtabilir. Hatta yansımaya işlemi defalarca gerçekleşebilir. Bu durumda ortaya sınırlı ve sınırsız yansımaya şekilleri çıkmaktadır. Vergi ödendikten ya da yansıtıldıktan sonra belli bir kimse üzerinde kalıyorsa, bu durumda verginin yerleşmesinden söz edilir. Bu sınırlı bir yansımadır. Buna karşılık, vergi ödendikten sonra defalarca ve sınırsız bir şekilde devredilebiliyorsa, bu durumda sınırsız yansımadan söz edilebilir.⁷¹

1.12.6.2.4.Mutlak ve Diferansiyel Yansımaya

Yansımanın en önemli türlerinden olan mutlak ve diferansiyel yansımaya şekillerinin bilinmesi, vergilemenin iktisadi etkilerinin tahlil ve tespitini daha gerçekçi ve daha anlaşılır hale getirmektedir.

Belirli bir vergi alındıktan sonra, bu vergi yükünün, gelir dağılımı üzerinde meydana getirdiği etkiye, mutlak yansımaya denilmektedir. Diğer bir ifadeyle belirli bir verginin, arttırılmasının gelir dağılımı üzerindeki etkisine mutlak yansımaya adı verilmektedir. Diferansiyel yansımaya ise, kamu harcamaları sabit varsayıldığında, herhangi bir verginin kaldırılıp, onun yerine başka bir vergi konulduğu takdirde, gelir dağılımında meydana gelen değişimdir. Örneğin, bir ekonomide kamu harcamalarını sabit varsayarak, mevcut gelir vergisi kaldırılmak suretiyle yerine katma değer vergisi alınması halinde, gelir dağılımında meydana gelen değişiklik diferansiyel yansımayı ifade etmektedir. Böyle bir durumda bütçe açığı veya fazlası yani makro etkiler sözkonusu değildir: Sadece ekonomide reel olarak aynı gelirin elde edilmesini sağlayan iki vergiyi değiştiriyoruz. Bir ülkede, 100 milyar liralık gelir vergisi alınmakta iken, onun yerine yine 100 milyar lira gelir getiren bir başka vergi, katma değer vergisi veya kurumlar vergisi alındığını farzedelim. Bu durumda bütçe denkliliği (kamu harcamaları=bütçe) bozulmamış, sadece gelir vergisi ödeyen mükellefler değişmiştir. Böyle bir durumda eski gelir vergisi mükelleflerinin ise gelirleri artmış olacaktır.

Görülüyor ki, yansımanın bu tür ayırımında vergilemenin gelir dağılımı üzerindeki etkisi dikkate alındığı ve değerlendirildiği halde, kaynak dağılımı

⁷¹ Aytaç Eker, **Kamu Maliyesi**, 2.Baskı, Anadolu Matbaacılık, İzmir, 1997.

üzerindeki etkisi ihmal edilmiş bulunmaktadır. Halbuki, vergiler ve vergilerin mükellefleri değıştikçe, kamu hizmetleri talebinin ve dolayısıyla kamu harcamaları yansımalarının da dikkate alınması gerekir. Şöyle ki, belirli bir kamu harcamasında meydana gelen artış ve azalış sonucu, gelir dağılımında meydana gelen değışikliğe, harcama yansımaları, alternatif kamu harcamalarının birbirinin yerine geçmesi (ikame edilmesi) sebebiyle gelir dağılımında meydana gelen değışikliğe de diferansiyel harcama yansımaları denilmektedir. Kamu gelir ve giderlerinin, gelir dağılımı üzerindeki etkisine bütçe yansımaları ve kamu harcamalarındaki artışın, aynı miktar vergi geliri ile karşılanması halinde, bunun gelir dağılımına etkisine ise denk bütçe yansımaları adı verilmektedir.⁷²

1.12.6.2.5.Biçimsel ve Efektif Yansımalar

Biçimsel yansımalar, vergiyi kimin ödediğiyle ilgilenen yansımalar şeklindedir. Vergilemenin sosyal yapı üzerine etkisi, ekonomik analizler bu yansımalar türünde önemli değildir. Önemli olan sadece vergi yükünün kimin üzerinde kalacağıdır. Örneğin, gelir vergisi, geliri elde eden kişi üzerinde kalacaktır.

Efektif yansımada, mükellefin vergiye karşı tepkisi ve bunun sonuçları üzerinde durulmakta verginin üretim faktörleri ve ekonomik unsurlar üzerindeki etkisi araştırılmaktadır. Efektif yansımada vergi konulmasının bütün etki ve sonuçlarının araştırılması, vergiden önceki ve sonraki durumun karşılaştırılmasının yapılması gerekmektedir.⁷³

1.12.6.2.6.Çift Yansımalar ve Çapraz Yansımalar

Mükellefin, ödediği vergiyi sattığı malın fiyatına yansıtması ve fiyatın da tüccarın veya üreticinin kârını arttırması olayına çift yansımalar denir. Örneğin; satıcılar sattıkları mala önce yansıtacakları vergiyi ekler, daha sonra elde etmeyi amaçladıkları kâr oranını eklerler. Bu halde, vergisiz duruma göre o maldan daha çok kâr elde edilir.

Talep esnekliği yüksek olan bir mal üzerine konulan verginin, talep esnekliği düşük olan başka bir malın fiyatının arttırılması yolu ile, vergili mal tüketmeyenler

⁷² Şerafettin Aksoy, **Kamu Maliyesi**, Filiz Kitabevi, 2.Baskı, İstanbul, 1994, ss.308-309.

⁷³ Emine Orhaner, **Kamu Maliyesi**, Üçüncü Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2000, s.174.

üzerine yansıtılmasıdır. Örneğin; deterjan için ödenen vergiler, deterjanın fiyatının çok fazla arttırılması halinde, satılma imkanının azalması sebebiyle, bu mal üzerine yansıtılamayacaktır. Çünkü, deterjan talep esnekliği yüksek olan bir maldır. Fakat, deterjan sebebiyle katlanılan verginin, talep esnekliği çok düşük olan ekmek, tuz, şeker gibi malların fiyatına yansıtılması halinde, çapraz yansıma söz konusu olacaktır.⁷⁴

1.12.6.3.Yansımayı Belirleyen Faktörler

Yansıma olayının günümüzde, modern yansıma teorisine göre açıklama şekli olarak iki yaklaşım mevcuttur:Mikro ekonomik yaklaşım ve makro ekonomik yaklaşım.

Mikro ekonomik analize, kısmi denge analizi de denilmekte ve belirli bir verginin etkisinin ölçülmesi için genellikle bu analiz yapılmaktadır. Yansımanın etkisini sayısal olarak tespit etmek için vergiden önceki ve sonraki gelir dağılımı durumları arasında bir mukayese yapmak gerekir. Bu da firma veya fert düzeyinde araştırmalar yapmayı gerektirir. Mikro ekonomik yaklaşım ile fiyat teorisi arasında sıkı bir ilişki kurulmuş bulunmaktadır. Çünkü, bu yaklaşım yansımayı, piyasa faaliyetlerine katılanların davranışlarına göre belirleyen özel bir fiyat teorisi yardımıyla yansımayı açıklamaya çalışmaktadır. Ancak, yansımayı kesin olarak belirlemek oldukça güçtür. Bu konuda yapılan mikro ekonomik analizlerle sonuçta sadece yansımanın belirli şartlar altında yönü ve iktisadi kararlar üzerindeki etkileri hakkında genel olarak bilgi sahibi olmak mümkündür. Aslında bu genel nitelikteki bilgilerin de önemi büyüktür. Çünkü, rasyonel bir vergi politikasının uygulanabilmesi için muhakkak yansımanın yönü ve şiddeti hakkında bilgi ve fikir sahibi olmak gerekir. Ancak, unutmamak gerekir ki, vergilerin etkilerini, mikro ekonomik analizle yani sadece fiyat oluşumu ile sınırlandırmamak ve izah etmek, uzun vadeli etkilerin gözden kaçırılmasına sebep olmaktadır.

Makro ekonomik yaklaşım tarzında ise, bir vergi konması veya bir vergi indirimi söz konusu olduğu zaman ortaya çıkan ve toplam reel gelirin dağılımındaki değişiklikler ve dengeler analiz edilmektedir. Makro ekonomide denge yöntemi olarak

⁷⁴ Mahmut Kalenderoğlu, **Kamu Maliyesi Bütçe ve Borçlanma**, Birinci Baskı, Seçkin Yayıncılık San. ve Tic. A.Ş., Ankara, Ocak-2002, ss.121-122.

da isimlendirilen bu analizin, mikro ekonomik denge analizini tamamlama açısından büyük önemi olmasına rağmen, bütün vergilerin çok karmaşık ve çeşitli etkilerini ekonomik süreç içinde en ince noktalarına kadar tespit etme imkanı sınırlı bulunmaktadır. Çünkü, makro ekonomik yansıma teorisi, gelir sahiplerini, müteşebbisler ve aileler olarak ikiye ayırmak suretiyle, çok basit varsayımlardan hareket etmektedir. İkincisi, makro ekonomik yansıma teorisi, analiz yaparken çok güçlü biçimde gruplandırılmış büyüklükleri kullanmıştır (sadece tüm vergilemenin veya genel nitelikteki tek tek vergilerin dikkate alınması). Son olarak makro ekonomik yaklaşımda, yansıma sürecinin subjektif yönü dikkate alınmamaktadır. Diğer bir ifadeyle bu yaklaşım tarzında sadece bir vergi alınması veya bir vergi indirimi yapılması halinde tüm ekonomik süreçte meydana gelen etkiler gözlenmektedir.⁷⁵

1.12.6.3.1.Mikro Ekonomik Yaklaşım

Geleneksel kısmi analiz olarak da nitelendirilen mikro ekonomik yaklaşım, iktisadi sürecin sadece belirli bir kısmı için olmakta ve fiyat teorisi ile aralarında sıkı bir ilişki bulunmaktadır. Çünkü, bu analiz yansıma olayını, piyasa faaliyetlerine katılanların davranışları sonucunda ortaya çıkan özel nitelikte bir fiyat oluşumu olayı olarak görmekte, dolayısıyla serbest rekabet ya da monopol varsayımı altında piyasa ve fiyat teorisi yardımıyla açıklamaya çalışmaktadır. Yansımayı belirleyen mikro ekonomik faktörler şunlardır;⁷⁶

1.12.6.3.1.1.Arz ve Talep Elastikiyeti

Yansımayı etkileyen faktörlerin önemlilerinden biri de arz ve talep özellikle talep elastikiyetidir.

Talep elastikiyeti alıcıların, yani talepte bulunanların, malın fiyatının yükselmesi halinde o malı satın almaktan vazgeçebilmelerini ifade eden bir kavramdır. Böyle durumlarda söz konusu malın talebi esnektir. Çünkü, fiyat yükseldikçe o mala olan talep azalmaktadır. Bunun aksine durumlarda elastik olmayan

⁷⁵ Şerafettin Aksoy, a.g.e., ss.310-312.

⁷⁶ Nihat Edizdoğan, a.g.e., s.108.

talep söz konusu olur.

Talep elastikiyeti ile yansıma arasındaki ilişkinin mekanizması son derece karışıktır. Çünkü, bir talebin esnekliği vergilendirilen malın tatmin ettiği ihtiyacın derecesine, ikame imkanının bulunup bulunmamasına, alıcının gelir düzeyine ve nihayet tamamen subjektif değer yargılarına dayanan kişisel tercihlere bağlı olarak değişmektedir. Bu konulardaki analizlerde gelir dağılımı veri kabul edilmekte, şahsi tercihler ise gözardı edilmektedir.

Yukarıdaki şartlar altında ekmek, et, şeker v.b. maddelerin talebinin elastik olmadığı, dolayısıyla bunlar üzerine konulacak vergilerin kolaylıkla yansıtılabileceği söylenebilir. Çünkü, bunlar hem zaruri tüketim maddeleridirler, hem de ikame edilmeleri mümkün değildir. Buna karşılık, buzdolabı ve çamaşır makinesi gibi dayanıklı tüketim mallarının talebi nispeten esnektir. Çünkü, bunların tatmin ettikleri ihtiyaçlar et ve ekmekte olduğu gibi zaruri nitelikte değildir. Ayrıca, çamaşırın elde yıkanabilmesi sebebiyle çamaşır makinesinin ikame edilebilmesi imkanı da söz konusudur. Ne var ki, böyle bir varsayım az gelişmiş ülkeler için geçerli olsa da, gelişmiş ülkelerin hayat standartları karşısında pek gerçekçi değildir. Bütün bunların yanı sıra, talep elastikiyetinin kısa ve uzun dönemlerdeki derecesinin farklı olabileceğini de unutmamak gerekir. Yapılan gözlemler göstermiştir ki, ikame imkanı olmayan monopol konusu mallara konulan yeni vergiler dolayısıyla fiyatların artması karşısında kısa bir süre sonra talep tekrar eski düzeyine ulaşmaktadır. Örneğin 1970'li yıllara gelinceye kadar renkli televizyonun siyah beyaz ile ikame edilmesi imkanı söz konusu olabiliyordu. Otomobilde ise bu türden bir ikame söz konusu değildir. Dolayısıyla bütün bunlarda talep elastikiyeti, buna bağlı olarak da yansıma imkanları birbirinden farklıdır.⁷⁷

1.12.6.3.1.2.Piyasa Yapısı

Verginin yansımaları belirleyen faktörlerden biri de piyasanın yapısı yani, piyasadaki rekabet şartlarının o andaki durumudur. Bir piyasa rekabet şartları yönünden belli bir anda tam rekabet, monopolcü rekabet, oligopol ve monopol hallerinden herhangi birinde bulunabilir. Yansıma da bu piyasaların her birinde farklı

⁷⁷ Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, Gözden Geçirilmiş 11.Baskı Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul, 2000, ss.271-272.

biçimlerde gerçekleşir. Bazı durumlarda da hiç gerçekleşmez.

Bütün bunların yanı sıra belli bir piyasa yapısı içinde yansımanın yönünü ve şiddetini araştırırken vadenin kısa ve uzun oluşu ile birlikte maliyet şartlarını da göz önünde tutmak gerektiğini önceden belirtmemiz gereklidir. Maliyet şartları ifadesi ile firmaların sabit maliyet şartları altında mı, artan maliyet şartları altında mı, azalan maliyet şartları altında mı çalıştığı hususu kastedilmektedir. Yansımanın yönü ve şiddeti bu durumların her birinde değişiktir.

Piyasadaki rekabet durumu ne olursa olsun, maliyet şartları ve talep elastikiyeti göz önünde bulundurulmadıkça yansımanın yönünü ve şiddetini belirlemek mümkün olamaz. Ancak, genel bir kural olarak, tam rekabetin mevcut olması halinde ve uzun dönemde vergilerin maliyet unsuru olarak yansıtılmasının mümkün olabileceği söylenebilir. Kısa dönemde ise vergi ancak, talep elastikiyetinin zayıflığına bağlı olarak yansıtılabilir.

Monopol durumunda ise kural olarak verginin yansıtılamayacağı söylenebilir. Çünkü monopolcü, monopol konusu malın fiyatını esasen kârını maksimize edecek seviyede tespit etmiştir. Ancak, tekolcinin vergiden önceki kârı ile sonraki kârı arasında birincisi aleyhinde bir fark olacağından şayet talep elastikiyeti elverişli ise monopol durumunda da verginin kısmen yansıtılması mümkün olabilir.

Oligopol durumunda talep elastikiyeti zayıfsa vergi yansıtılabilir. Ancak, az sayıda satıcının bulunduğu oligopol piyasasında yansımayı belirleyen faktörlere bir başkası daha eklenir. Bu da, firmaların, kârlarını vergiden sonra da maksimize etmek yolundaki karar ve davranışlarının kamuoyunda tepkiyle karşılanması yolundaki endişeleridir. Çünkü böyle bir durum, sonunda devletin piyasaya müdahalesini gerektirebilir. Firmalar ise böyle bir sonuç oluşturabilecek davranışlardan mümkün olduğunca kaçınmak isterler.⁷⁸

1.12.6.3.1.3.Verginin Türü ve Niteliği

Dolaylı ve Dolaysız Vergiler, genel bir kural olarak, dolaylı vergilerin dolaysız vergilerden daha kolay yansıtılabildiğini belirtmek gerekir. Ancak, dolaylı ve dolaysız vergilerin de çeşitli türleri vardır ve bunların her birinin yansıma konusundaki

⁷⁸ Halil Nadaroğlu, a.g.e., ss.272-273.

hassasiyeti farklıdır.

Verginin doğması bir mübadeleye bağlı ise bunun yansıtılması kolaydır. Vergi borcu şayet bir duruma, örneğin gelirin elde edilmesine ya da mülkiyet hakkına sahip bulunulmasına bağlı olarak doğuyorsa, bunun yansıtılması birincisine oranla güçtür. Çünkü şahsa bağlı olarak alınan bu tür vergiler piyasadaki arz ve talep şartlarından pek fazla etkilenmemektedir. Bu konuda örnek olarak veraset ve intikal vergilerini gösterebiliriz. Bu vergiler bir duruma, ivazsız bir iktibasa bağlı olarak alınırlar ve bir mübadeleye konu teşkil etmezler. Bu durumda, sözü geçen verginin yükümlüsü ödediği vergiyi kimseye yansıtamayacaktır.

Gelir vergisinde de verginin yansıtılması güçtür. Fakat tamamen imkansız değildir. Çünkü gelir, çeşitli kaynaklardan sağlanan irat ve kazançlardan oluşmaktadır. Bunlardan ticari ve sınai faaliyetlerden elde edilen gelirlere ait vergiler genel bir kural olarak elde edilişlerini takip eden yılda ödendikleri için ortada verginin devredilmesini mümkün kılacak bir mübadele imkanı kalmamaktadır. Ancak, sonradan mahsup edilmek kaydıyla peşin vergi alınması halinde önceden ödenen verginin kısmen de olsa devredilmesi imkanı doğabilir. Nitekim, yapılan araştırmalar, menkul sermaye iratları dışındaki bazı irat ve kazançlara ait vergilerde uzun dönemde kısmi bir yansımanın söz konusu olabileceğini göstermiştir. Mesela, ücretlere ait vergilerin kısa dönemde yansıtılması çok güç ise de uzun dönemde toplu iş sözleşmesi, grev hakkı, asgari ücret v.b. imkanlardan yararlanılarak ücretlilerin de ödedikleri verginin yükünü kısmen devretmeleri mümkün olabilmektedir. Burada, yansımanın emek arzının esnekliğine ve sendikaların pazarlık gücüne tabi olduğunu da belirtmek gerekir.

Dolaylı vergilerde durum tamamen farklıdır. Vergi şayet ilk üretim safhasında ödeniyorsa bu işletme için bir maliyet unsurudur ve fiyat yolu ile devredilmesi çok kolaydır. Türkiye'deki eski istihsal vergisi bunun tipik bir örneğidir. Vergi eğer, halen kaldırılmış olan işletme vergisinde olduğu gibi perakende aşamasında ödeniyorsa, bu takdirde tüketicinin vergiyi devredebilmesi söz konusu değildir. Gerçekten, istihsal vergisinin tekniği, tüketicinin devraldığı vergi yükünü bilmesine imkan bırakmadığı halde, işletme vergisinde tüketici, bu verginin tekniği gereği, vergiyi en son aşamada yüklenmekte ve kendisinden sonra bir mübadele söz konusu olmadığı için verginin hem ödeyicisi, hem de taşıyıcısı olmaktaydı. Oysa, tüketici bu verginin kanuni yükümlüsü değildi. Kanuni mükellef, vergiye tabi malın perakende satışını yapan

kimseydi.

Yukarıda, verginin mahiyetinin yansımayı etkileyen bir faktör olduğunu ve dolaylı vergilerin daha kolay yansıtılabildiğini belirtmiştik. Ancak, sadece verginin mahiyeti verginin yansıtılması için yeterli değildir. Örneğin, bir mübadeleye konu teşkil ettikleri için tüketim vergileri kolayca yansıtılabildikleri halde Türkiye’de daha önce uygulanmış olan dolaylı vergilerden dış seyahat harcamaları vergisi ile bina inşaat vergisi türündeki vergilerin yansıtılması çok güçtür. Bunlardan sonuncusu ancak, bina satmak maksadıyla inşa edilmişse, mübadeleye konu teşkil ettiği anda fiyat yolu ile yansıtılabilir. Aksi halde her iki vergi de kanuni yükümlünün seyahat eden ile binayı inşa eden üzerinde kalır.

Dar ve geniş tabanlı vergiler, ile ifade edilmek istenen husus vergi konusunun sınırlandırılmış ya da geniş tutulmuş olmasıdır. Örneğin, bütün tüketim mallarını içine alan genel bir satış vergisi geniş kapsamlı (geniş tabanlı). Buna mukabil sadece bir veya birkaç maddeyi vergileyen özel tüketim vergileri dar kapsamlı (dar tabanlı) vergilerdir. Geniş kapsamlı vergiler kural olarak dar kapsamlı vergilere nazaran ileriye doğru daha kolay yansıtılabilirler. Çünkü, geniş kapsamlı vergiler, aynı nitelikteki her şeyi vergiledikleri için ikame imkanları yoktur; ya da azdır. Yani, tüketici, vergi dolayısıyla A malını satın almaktan vazgeçip onun yerine B veya C’yi satın almaz. Zira geniş kapsamlı vergi, esasen B ve C’yi de vergilemiştir. Halbuki dar kapsamlı bir vergide ikame imkanı vardır. Bu hal, vergi dolayısıyla talebin vergili mallardan vergisiz mallara kaymasına sebep olur; yani talep yön değiştirir. Bu durumda verginin ileriye yansıtılması hemen hemen imkansızdır. Durumu bir örnekle açıklayacak olursak, yakacak maddelerinden sadece kömüre bir satış vergisi konulduğunu (dar tabanlı bir vergi) varsayalım. Bunun, vergi mükellefi tarafından yansıtılması son derece güçtür. Çünkü, tüketiciler, fiyatı yükselen kömürü diğer yakacak maddeleri ile ikame edebileceklerinden odun v.b. talep kömürden diğer yakacak maddelerine kayacaktır. Oysa ki sadece kömür değil de bütün yakacak maddeleri vergilendirilmiş olsaydı (geniş tabanlı vergi) bu kez ikame imkanı bulunmadığından verginin yansıtılması mümkün olmayacaktı.

Geniş tabanlı vergilerdeki istisna ve muafiyetlerin kapsam ve sınırının da ikame imkanlarını etkilediğini ve yansımayı güçleştirdiğini göz önünde tutmak gerekir. Çünkü, istisna ve muafiyetlerin kapsamı ve sınırı genişledikçe, vergi geniş

tabanlı olma niteliğini görünürde koruyup gerçekte giderek dar tabanlı bir vergiye dönüşür. Böyle bir durum sonuçta, talebin istisna sınırları içinde yer alan mal ve hizmetlere kaymasına sebebiyet verir. Bu da, doğal olarak, yansımayı en azından güçleştirir. Verginin dar ve geniş tabanlı oluşunu, konusu yönünden olduğu kadar uygulama alanı yönünden de değerlendirebiliriz. Bu takdirde, merkezi idare vergilerinin mahalli idare vergilerine nazaran daha kolay yansıtılabileceğini söyleyebiliriz. Gerçekten, diğer bütün şartların aynı olduğu varsayımı altında, konusu mahalli idare sınırları içinde bulunan bir vergiden kaçınmak oldukça kolaydır. Belediye sınırları içindeki belli bir vergiden, aynı konu belediye sınırlarının dışında da vergilendirilmediği takdirde, kurtulmak son derece kolaydır. Bu durumda vergiyi yansıtmak elbette ki güçtür. Merkezi idare tarafından tahsil edilen vergilerde ise, bu sonuncuların kapsamına dahil bulunan konuların ülke sathının bütününde vergilendirilmiş olması sebebiyle, kaçmak mümkün değildir. Bu sebeple de bunların yansıtılması nispi olarak daha kolaydır. Bu sonuncu durum özellikle federal ülkelerde söz konusudur.⁷⁹

1.12.6.3.1.4.Verginin Yüksekliği ve Vergilendirilen Malın Türü

Verginin yüksekliği yansıma ihtimalini belirleyen önemli bir etkidir. Düşük oranlı bir vergi, yüksek oranlı bir vergiye kıyasla daha kolay yansıtılabilir. Çünkü, tüketiciler düşük fiyat artışlarına karşı, fazla tepki göstermezler. Mikro ekonomik analizler açısından önemli olan vergilendirilen malın türüne gelince, bu mal bir tüketim malı özelliği taşıyorsa, yansıma bir kere meydana geldiği halde bir üretim malında ise, zincirleme biçiminde birden fazla tekrar edebilir.⁸⁰

1.12.6.3.1.5.Ekonomide Konjonktür Durumu

Gelişmiş kapitalist ekonomilerde, ekonominin tümünü etkileyen ve ekonomik faaliyet düzeyinde iki ile sekiz yıl süren dalgalanmalar olmaktadır. Konjonktür dalgalanmaları olarak isimlendirilen bu hareketler, düzenlilik göstermeseler de tekrarlanan hareketlerdir. Bir ekonomik konjonktür dalgası; canlanma, genişleme olarak yukarıya dönüş, iki evreden (yükseliş) ve tepe noktasından itibaren gerileme,

⁷⁹ Halil Nadaroğlu, a.g.e., ss.269-271.

⁸⁰ Aytaç Eker, a.g.e., s.171.

daralma diye iki evreden (alçalış) oluşur. İşte verginin yansması ekonomik konjonktürün bu yükseliş ve alçalış dönemlerine göre farklılık göstermektedir. Yükseliş döneminde, fiyatların artış göstermesi ve kişilerin mala olan taleplerinin artması vergi yansmasını kolaylaştırmaktadır. Ekonomik konjonktürün alçalış döneminde ise verginin yansıtılması zordur. Ekonomik kriz olarak da adlandırılan bu dönemlerde mal stokları artmış, işsizlik oranı artmış, mal ve eşyaya olan talep düşmüştür. Arz ve talepte görülen bu bozukluklar ve satın alma gücünün düşmesi vergi yansmasını imkansız duruma getirmektedir.⁸¹

1.12.6.3.2.Makro Ekonomik Yaklaşım

1.12.6.3.2.1.Ekonominin İçinde Bulunduğu Konjonktürel Durum

Konjonktürün genişleme döneminde ekonomide mevcut olan bir talep fazlası, yansma şansını arttırır. Ekonominin genişleme eğilimi içinde bulunduğu bu gibi devrelerde yansma açısından satıcıların durumu, alıcılara kıyasla daha elverişli olduğu için vergileri yüksek düzeyde yansıtma eğilimi de vardır.⁸² Bu bakımdan, sürekli olarak gelişen talep karşısında geniş vergi yansıtma imkanına sahip olmaktadırlar. Konjonktürün vergi yansmasında sağlamış olduğu bu kolaylığa diğer etkilerin de katılmasıyla sanayiciden tüccara, tüccardan tüketiciye doğru geniş bir vergi yansması olayı ortaya çıkar. Bu dönemde çiftçilerin bile vergi yansıtabilme imkanı doğmaktadır.

Konjonktürün yükselme dönemlerinde geriye yansmanın gerçekleşme şansı hemen hemen yok gibidir. Çünkü, böyle bir dönemde hammadde fiyatlarıyla işçi ücretlerinin de artma eğilimi göstermeleri sonucunda geriye yansma için gerekli olan fiyat indirimleri yapılamaz.

Konjonktürün daralma dönemlerinde ise, talep arzın altına düşmüş, para ve kredi sıkıntısı bu dönemde tüm ekonomiyi sarsmıştır. Ekonomi tam anlamıyla deflasyonist bir talep açığının baskısı altındadır. Böylece satıcıların şiddetle düşen fiyatlar karşısında vergi yansıtma imkanları büyük ölçüde kısıtlanmıştır. Ekonomide varolan arz fazlası ileriye yansmayı fevkalade güçleştirirken mamul, yarı mamul ve hammaddeler ile emek arzına ilişkin esnekliğin nispi olarak sert olması geriye

⁸¹ Emine Orhaner, a.g.e., ss.175-176.

⁸² Salih Turhan, a.g.e., s.253.

yansımayı kolaylaştırmaktadır.⁸³

1.12.6.3.2.2.Yükümlülerin Vergileri Finansman Şekli

Bir ekonomide fiyat istikrarı ile makro ekonomik dengenin gerçekleşebilmesi için toplam parasal talep ile toplam mal arzının birbirine eşit olması gerekir. Satış hacminin aynı kalması kaydıyla fiyat mekanizması yoluyla verginin ileriye yansıtılabilmesi, toplam parasal talebin vergi tutarı kadar arttırılmasına bağlıdır. Aksi halde, vergi dolayısıyla fiyatlarda meydana gelen artış, önce ilave stoklara, sonra da üretimin kısıtlanmasına yol açar. Yansıma sürecinin başarısı bakımından gerekli olan bu şart, yani fiyat artışlarının sebep olduğu parasal talep açığını kapatma zorunluluğu, çeşitli şekillerde gerçekleştirilebilir. Örneğin, devlet, yüksek fiyatlar ile gerçekleştirilen ilk vergi ödemeleri yapıncaya kadar, borçlanma yoluyla ek bir talep oluşturmak suretiyle, bu açığın kapatılmasına katkıda bulunabilir. Bu tür bir davranış gerçek hayatın şartlarına da oldukça uygundur.⁸⁴

Diğer taraftan müteşebbisler de vergiyi kredi yardımıyla finanse etmek ve böylece, satış hacminde bir azalma olmaksızın vergi marjına denk olan bir fiyat artışını mümkün kılan gerekli satın alma gücü fazlasını tedavüle sokmak suretiyle, verginin yansımasının gerçekleşmesine yardımcı olabilirler. Uzunca vergi ödeme dönemlerinde müteşebbislerin bankalar nezdindeki borçlarının artması, bu alternatifin de gerçeğe uygun olduğunu göstermektedir.

1.12.6.3.2.3.Devletin Vergi Gelirlerini Büyük Bir Zaman Boşluğu Olmadan Harcaması

Yansıma ihtimali hakkında herhangi bir yargıya varabilmek için, vergilemenin müteşebbislerin yatırım imkanlarını kısıtlamak suretiyle toplam talepte bir azalmaya yol açıp açmadığının bilinmesi gerekir. Burada önemli olan faktör, normal bir konjonktürel durumda vergi gelirlerinin derhal kullanılması ve böylece toplam talebin aynı kalmasıdır. Talebin yapısının değişip değişmemesi ise, vergi artışının yapılmamış olması halinde devletin vergi gelirlerini nasıl kullanmış ve neyi talep etmiş olacağına

⁸³ Nihat Edizdoğan, a.g.e., s.110.

⁸⁴ Salih Turhan, a.g.e., ss.253-254.

bağlıdır.

1.12.6.3.2.4.Verginin Yansımasının Gelir Dağılımına Etkisi

Vergilendirme yardımı ile gelirin yeniden dağılımı hususunda mevcut bütün imkanların değerlendirilebilmesi için, verginin yansıma meselesinin de detaylı olarak incelenmesi gerekmektedir. Verginin yansımaması büyük bir ihtimalle müteşebbis gelirlerini azaltır. Verginin yansımasının tam olarak gerçekleşmesi, şartlar elverişli olduğu takdirde, tek düze bir vergi yükümlülüğü doğuran dolaylı verginin konmasından sonra, talep şeklinin değişmemesi halinde mümkün olur. Ne var ki, böyle bir durum gerçek hayatta mevcut değildir. Muhtelif malların farklı değerlerde vergilendirilmesi ise muhtelif iş kollarının yansıtma imkanlarından daha geniş farklılıklara yol açar. Görülüyor ki, dolaylı vergilendirme, muhtelif branşların hasıla şartlarında bir kaymaya yol açar ki bu kaymanın içeriği tahmin edilemez. Böylece, kontrol edilemeyen gelir dağılımı farklılıkları zorunlu olarak ortaya çıkar.

Şunu da belirtmek gerekir ki, müteşebbis gelirlerinin dışındaki vergilendirmelerde, verginin yansıması imkanı yok denecek kadar azdır. Müteşebbis gelirlerinin vergilendirilmesinde durum farklıdır.

Tam istihdam halindeki bir ekonomide vergiler yeknesak bir biçimde kredi ile finanse edilirse, vergi yükünü fiyat mekanizması vasıtasıyla yansıtmanın mümkün olduğunu, eksik istihdam halindeki bir ekonomide ise, aynı şartlar altında, fiyatlarda yapılacak uygun bir ayarlama ile yansıma gerçekleştirebilmesi mümkündür. Fakat, bu son derece adaletsiz bir gelir dağılımına sebep olur.

Fakat, burada her şeyin bir sınırı olduğunu unutmamak gerekir. Yeterli şartlar oluşmaz ise, netice itibariyle müteşebbisler vergi yükünün büyük bir kısmını bizzat taşımak zorunda kalacaklardır. Bu konuda önemli olan şey, para politikasına ve vergilere kazandırılacak uygun bir bünye vasıtasıyla, yansıma şartlarını elverişsiz kılmak için mümkün olan her şeyi yapmaktır. Müteşebbislerin yükümlü oldukları vergiyi yansıtma şanslarının azalması ve müteşebbis olmayanların bundan yoksun olmaları yüzünden, hiç şüphesiz dolaysız vergilendirmede bir dereceye kadar adaletsizliğin doğmasına sebep olur. Böylece geniş ölçüde, müteşebbis geliri olan yüksek gelirlerin daha fazla vergiyle yükümlü bulunması, belirli ölçülerde

adaletsizliği telafi edebilmektedir.

Müteşebbis olmayanlar açısından baktığımızda, durum daha da vahimdir. Müteşebbis olmayan tüketim birimleri kısmen giderlerini işletme gideri olarak indirmek ve ayrıca zaman bakımından uygun bir sınırlama yapmak suretiyle vergilendirilecek gelirlerini istedikleri gibi değiştiremezler. Halbuki, bu müteşebbisler için belirli bir hacimde mümkündür. Müteşebbis olmayan tüketim birimlerinin gelirleri kuruşuna kadar kontrol edilebilir. Müteşebbislerin ki ise şüpheli değerdendirmelere tabidir.

Demek oluyor ki, gelirin vergilendirilmesi bakımından, gelirin kavranması, tanıtılması, müteşebbisler ile müteşebbis olmayanlar için aynı değildir. Bu sebeple, müteşebbis olmayanlara genel olarak belirli yüksekliklerde bir özel vergi muafiyet tanımak suretiyle, bir dereceye kadar bir denkliğin oluşturulması uygun görünmektedir.

Şüphesiz ki, maliye politikası için önemli olan çeşitli amaçları en iyi şekilde dikkate alabilecek bir vergi sisteminin kurulmasına çalışıldığı takdirde, burada ortaya konulan bütün temel düşünceler önem taşıyacaktır. Bu arada, mümkün olan adil bir gelir dağılımı oluşturulmasını sağlamak amacı, en önemlilerinden biridir.⁸⁵

1.12.6.3.3.Çeşitli Piyasa Yapılarında Yansıma

1.12.6.3.3.1.Tam Rekabette Yansıma

Tam rekabet halinde belirli bir ürün üzerinden alınan vergi, kısmen tüketiciler tarafından yüklenilir. Ancak üretimdeki azalma, faktör talebini de azaltacağından verginin üretici üzerinden kalan kısmının geriye (üretim faktörlerine) doğru yansıyacağı söylenebilir.⁸⁶

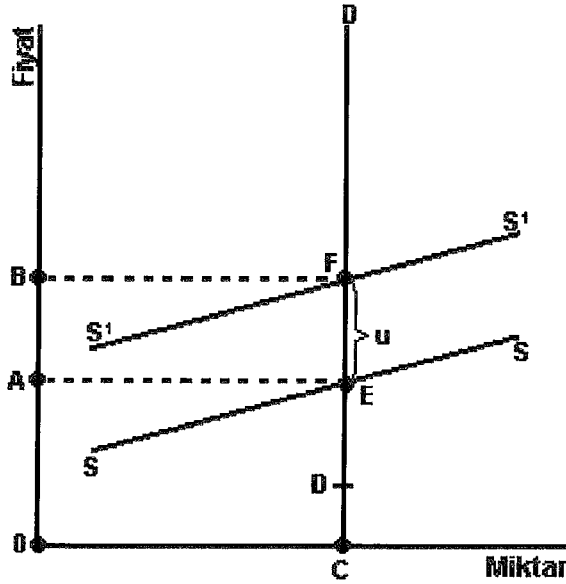
-Kısa Dönem

Kısa dönemde arz ve talep esnekliklerinin verginin yansımasında büyük rolü vardır. Eğer belirli bir malın talebi kısa dönemde fiyata göre tamamen esnek olmayan yani sert ise, vergi yükünün tamamı bu malı tüketenler üzerine yansıtılmaktadır.

⁸⁵ Şevki Özbilen, **Maliye Politikası**, Ezgi Kitabevi Yayınları, Mart, 1991, ss.391-392.

⁸⁶ Ömer Faruk Batırel, **Kamu Maliyesi Teorisine Giriş**, Marmara Üniversitesi Yayın No:492, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayın No:388, Gözden Geçirilmiş Üçüncü Baskı, İstanbul, 1990, s.123.

Şekil 2:Talebin Esnek Olmadığı Durum

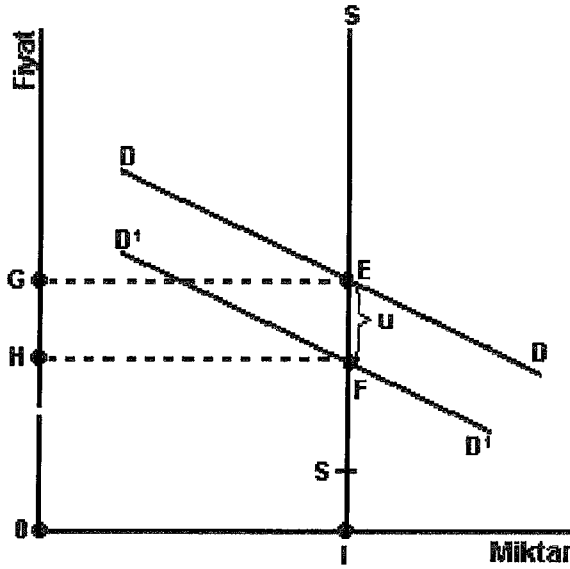


Kaynak:Nihat Edizdoğan, Kamu Maliyesi -2, 5.Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2000, s.112.

Şekil 2’de vergi öncesi arz eğrisi SS , tüketicinin (u) kadar spesifik vergi alınmasından sonraki arz eğrisi S^1S^1 ile gösterilmektedir. DD talep eğrisi, OA ise vergi öncesi fiyattır. Üretim, vergi alındıktan sonra yine OC seviyesinde değişmeden kalmakta fakat gayri safi fiyat OB ’ye yükselmektedir. Gelir $AEFB$ alanına eşit olmakta ve bütün yük bu malın tüketicileri tarafından yüklenilmektedir. Bu gibi durumlara ancak talep esnekliğinin tamamen sert olduğu ekmek, tuz, v.b. zorunlu ihtiyaçları gideren mallar için konulan vergilerde rastlamak mümkündür.

Belirli bir malın arzı kısa dönemde tamamen esnek değilse vergi talep eğrisini düşürmektedir.

Şekil 3: Arzın Tamamen Esnek Olmadığı Durum



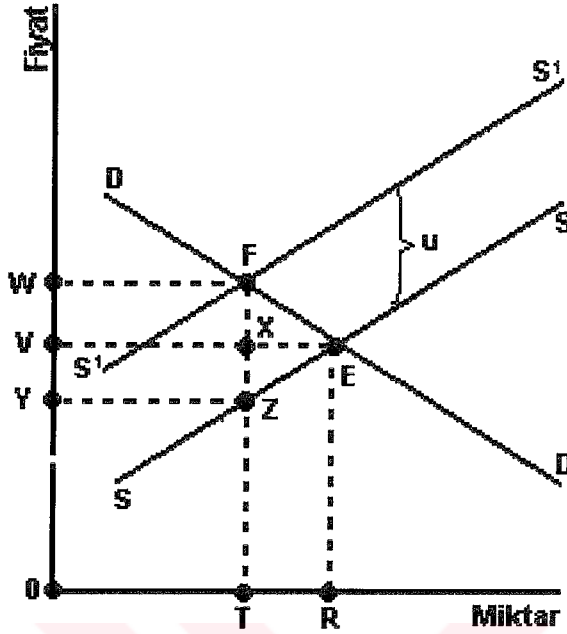
Kaynak:Nihat Edizdoğan, Kamu Maliyesi -2, 5.Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2000, s.113.

Şekil 3'den görüldüğü gibi, net talep eğrisi DD' den D^1D^1 ye kaymaktadır. Bu durumda gayri safi fiyat OG' 'de ve üretim de OI' 'da değişmeden kalmakta yani denge üretim seviyesi değişmemekte fakat satıcı için net fiyat OG' 'den OH' 'ye düşmekte ve gelirleri, devletin aldığı vergi hasılatı alanı olan $HFEG$ alanı kadar düşmektedir. Böylece vergi yükü bu malın üreticileri üzerinde olduğu bütün vergiyi bunlar ödemektedir. Ancak firmalar zararlarını ya da vergiyi geriye yansıtabilmeleri halinde üretime devam edebilirler. Firmalar genellikle bu durumda, üretim faktörlerine daha az bedel ödeyerek vergiyi geriye doğru yansıtmakta yani faktör sahiplerine yükleyebilmektedirler. Ancak, üretimin söz konusu olmadığı durumlarda vergi tamamen firma üzerinde kalmaktadır.

Kısa dönemde tam rekabet şartlarında, hem arzın hem de talebin esnek olduğu genel bir durum şekil 4'de gösterilmektedir.

Gerçeğe daha uygun olan bu örnekte; gerek talep edilen miktar, gerekse arz edilen miktar fiyat değişmelerine bağlı olmakla beraber, piyasanın her iki yanındaki ikame imkanları hiç yoktur.

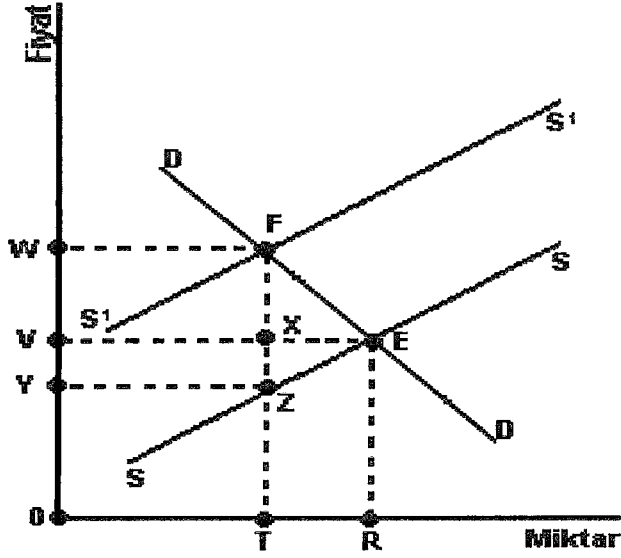
Şekil 4:Hem Arzın Hem de Talebin Esnek Olduğu Genel Durum



Kaynak:Nihat Edizdoğan, Kamu Maliyesi -2, 5.Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2000, s.113.

Şekil 4'e göre piyasa OR kadar vergi öncesi üretim miktarı ve OV kadar vergi öncesi fiyatı ile dengededir. FZ kadar tüketim vergisi alınması ile malın marjinal maliyeti yükseleceğinden, arz eğrisi SS'den S^1S^1 ne kaymakta, gayri safi fiyat OW'ye çıkmakta, net fiyat OY'ye düşmekte ve üretim miktarı da OT'ye inmektedir. Vergi geliri YZFW alanına eşittir. Görüldüğü gibi ortalama maliyet üretim miktarındaki azalma ile düştüğünden, fiyat vergiden daha az yükselmiştir. Yeni OT üretim seviyesinde, satıcıların net gelirleri eski fiyattan elde ettiklerinden daha az olarak YZXV alanı kadar olurken, tüketiciler, vergi öncesi fiyattan ödediklerinden daha fazla olarak VXFW alanı kadar ödeme yapmaktadır. YZXV ile VXFW toplamı YZFW gelir toplamına, yani devletin vergi hasılatına eşit olduğundan, iki alan sırasıyla satıcı ve alıcıların vergi yükü (ya da vergi hasılatı) içindeki paylarını göstermektedir. Demek ki, yansıma tam olmamakla beraber verginin bir kısmı devredilmekte, bir kısmına ise satıcı katlanmaktadır. Bunun sebebi arz ve talep esnekliğidir. Başka bir deyişle arz esnek ve talep daha az esnek oldukça, alıcının payının büyümesi ile bu bölünme, arz ve talep esnekliklerine bağlı olmaktadır. Nitekim, talep elastikiyeti, arz elastikiyetinden daha büyük olduğunda vergi yükü daha çok üretici üzerine düşmekte,

Şekil 6: Arz Elastikiyetinin Talep Elastikiyetinden Büyük Olduğu Durum



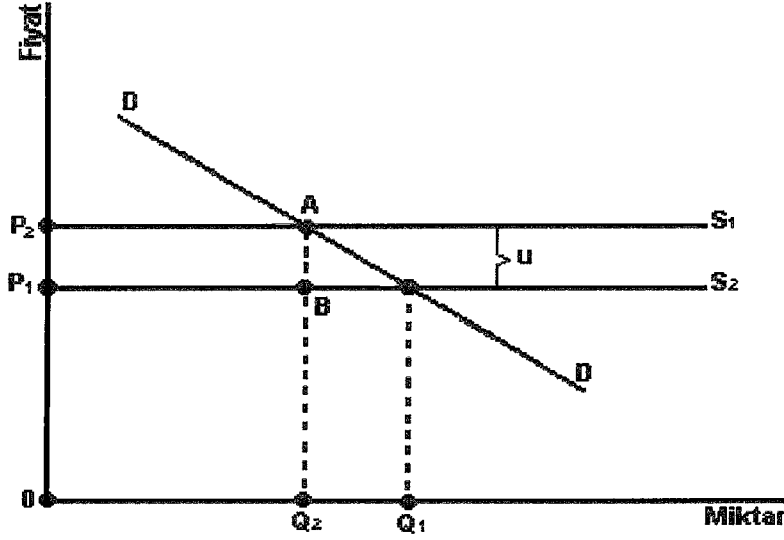
Kaynak:Nihat Edizdoğan, Kamu Maliyesi -2, 5.Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2000, s.114.

Uzun Dönem

Uzun dönemde arz daha esnek bir duruma gelebilir. Arzın esnek hale gelmesiyle uzun dönemde maliyetler artan, azalan ya da sabit maliyet şeklinde ortaya çıkarlar. Sabit maliyet şartları altında çalışan yani arzın sonsuz esnek olduğu bir endüstri durumunda Şekil 7'deki durum ortaya çıkmaktadır.

Şekil 7'de vergiden önceki fiyat ve miktar P_1 ve Q_1 , vergiden sonra ise P_2 ve Q_2 ile gösterilmektedir. Vergi $P_1 - P_2$ miktarındadır. Vergi konulmasıyla arz eğrisi S_1 'den S_2 'ye çıkmakta, üretim miktarı OQ_1 'den OQ_2 'ye düşmekte, fiyat OP_1 'den OP_2 'ye yükselmekte, gelir P_1ABP_2 alanına eşit olmaktadır.

Şekil 7:Sabit Maliyet Şartları Altında Arzın Sonsuz Esnek Olduğu Durum



Kaynak:Nihat Edizdoğan, Kamu Maliyesi -2, 5.Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2000, s.115.

Vergi tamamen ileriye doğru yansıtılabildiğinden yük, vergilendirilmiş malın tüketicisi üzerine düşmektedir. Başka bir deyişle, fiyattaki artış sebebiyle verginin tamamını vergili malın alıcıları ödemektedir. Çünkü düzenleme için verilen zaman içinde kaynakların kolayca vergilendirilmemiş endüstrilere kaydırılabileceği farzedilmekte, öte yandan vergilendirilmemiş malın tüketicileri tüketimdeki talep ilişkileri ile gösterilenler dışında vergilendirilmemiş malları ikame edemedikleri varsayılmaktadır. Kabul edilen bu şartlar altında arz, uzun dönem fiyat değişikliklerine aşırı derecede bağlıdır.

Artan maliyetler halinde arz eğrisi (uzun dönem marjinal maliyetler) sağa yukarı doğru eğimli olur. Talep eğrisinin normal esneklikte olması halinde vergi belirli bir ölçüde ileriye (tüketicie) doğru yansıtılabilir. Uzun dönemde arz esnek hale geldikçe verginin büyük bir bölümünün tüketiciler tarafından ödeneceği söylenebilir.

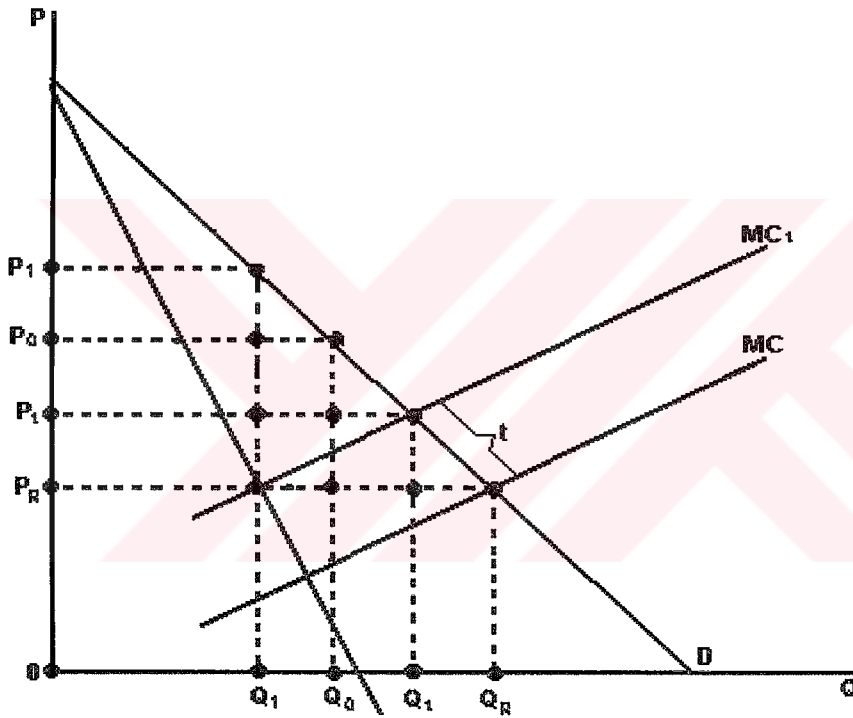
Azalan maliyetler halinde vergi alınması durumunda, vergi tamamen tüketicilere devredilmesinden başka ürünün fiyatı vergi miktarından da fazla artar. Dolayısıyla, genellikle kamu ekonomik kuruluşu şeklinde olan azalan maliyetli endüstrilerde, ürünlerden özel tüketim vergisi almak (elektrik, su, ulaştırma hizmetleri

gibi) fiyatı vergiden çok arttırdığından tüketicilerin aleyhinedir.⁸⁷

1.12.6.3.3.2. Tekel Durumunda Yansıma

Tekel durumunda da tam rekabette olduğu gibi azalan sabit ve artan maliyetler durumu düşünülebilir. Genel olarak artan maliyet (artan arz eğrisi) olduğu varsayılırsa, tekel halinde yansıma aşağıda Şekil 8’de görüldüğü gibi olur.

Şekil 8: Tekel Durumundaki Firmanın Vergi Öncesi ve Vergi Sonrası Kârı



Vergi öncesi marjinal maliyet (MC) eğrisi ile gösterilmektedir. Tekelci üretim düzeyini ve fiyatı ayarlarken marjinal geliri ile marjinal maliyetini eşitleyeceğinden denge noktası MC ile D'nin kesiştiği yerdir. Bu durumda fiyat P_0 , üretim Q_0 'dır. Vergi alınması halinde fiyat P_1 'e yükselir. Üretim de Q_1 'e düşer. Dikkat edilirse fiyattaki yükselme, vergiden çok azdır. Aynı şekil üzerinde tekel durumu ile tam rekabeti karşılaştırabiliriz. Tam rekabet olsa idi vergi öncesi, fiyat P_R , üretim Q_R olacaktı. Verginin alınması ile fiyat (P_1) ye çıkacak, üretim de (Q_1) ye düşecektir.

⁸⁷ Nihat Edizdoğan, a.g.e., ss.112-116.

Görüldüğü gibi, tekel halinde vergi alınması halinde tam rekabet fiyatı, tekel fiyatının altındadır ($P_t < P_1$).

Sonuç olarak, artan maliyetler halinde tekelcinin ödediği vergiyi yansıtmamasının daha güç olduğunu belirtebiliriz. Azalan maliyetler halinde tam rekabet durumunda olduğu gibi verginin fiyatı, vergi miktarından fazla arttıracakı söylenebilir. Sabit maliyetler halinde ise vergi yine tamamıyla tüketiciye yansıyacaktır.⁸⁸

1.12.6.3.3. Tekelci Rekabet ve Oligopol Durumunda Yansıma

Tekelci rekabet ve oligopol durumunda yansımayı belirlemek tam rekabet ve tekelden daha güçtür. Tekelci rekabet halinde arzın farklılaştırılması ile az sayıda firma piyasa talebine hizmet etmek durumunda olduğundan üründen vergi alınması halinde bazı firmalar endüstriyi terk etmek zorunda kalır. Bu firmaların endüstriyi terk etmesi ile geride kalan firmalara yönelen talep artar. Bu durumda verginin tümüyle yansması hatta fiyatın vergi miktarından daha fazla artması mümkündür. Bunun gerçekleştirilmesi için talebin esnek olmaması gerekir.

Oligopolde, bilindiği gibi her firmanın kararı, diğerinin fiyat, üretim ve reklam kararlarına bağlıdır. Dolayısıyla oligopolde kârı maksimize eden fiyat değil, ortalama maliyet fiyatlamasıdır. Satıcılar, talebin esnek olmadığı ve rakiplerinin aynı fiyatlama kuralı ile davranacakları inancında iseler, verginin tamamıyla tüketiciye yansıyacağı söylenebilir.⁸⁹

1.12.6.4. Vergi Yansıma Analizini Etkileyen Faktörler

1.12.6.4.1. Kısmi ve Genel Denge Şartlarında Vergi Yansıması

Tam bir yansıma analizi yapmak için göz önüne alınması gereken başka önemli etkenler vardır. Bunlardan birincisi, bir tek sanayi üzerinden alınan vergi ile çok sayıda sanayiye etkileyen bir vergi arasında önemli bir ayırım vardır. Küçük bir sanayi tekel ürünleri üzerinden alınan bir vergiyi arttırdığımızda, tekel ürünleri talebindeki azalma, tekel ürünleri endüstrisindeki emek talebini de azaltacaksa da, bu endüstri o kadar küçüktür ki, işten çıkan işçiler, ücret haddini etkilemeksizin başka

⁸⁸ Ömer Faruk Batirel, a.g.e., ss.126-127.

⁸⁹ A.g.e., s.127.

yerde iş bulabilirler. Bütün fiyat ve ücretlerin sabit olduğu varsayılan bu analize kısmi denge analizi denilir.

Maalesef, çoğu vergiler, çok sayıda sanayiye eşanlı olarak etkiler. Kurumlar vergisi bütün kurumsallaşmış işletmeleri etkiler. Eğer, vergi sonucu kurumsallaşmış işletmeler sermaye taleplerini azaltırlarsa, talep edilmeyen sermaye, ekonominin diğer kesimlerinde (kurumsallaşmamış kesimlerde), sermaye gelirini düşürmeksizin, emilemez. Bu yüzden de kurum kesiminin sermaye sağlamak için ödemek zorunda olduğu tutarın, bu kesime getirilen vergiden bağımsız olduğu düşünülemez. Kurumlar vergisinin etkisini analiz etmek yalnızca verginin yüklendiği işletmelerin değil, bütün bir ekonominin denge analizini gerektirir. Bu tür analize genel denge analizi denir. Bu analiz, kısmi denge etkisinden önemli biçimde farklıdır. Örneğin, eğer sermaye ekonominin kurumsallaşmış kesiminden, kurumsallaşmamış kesimine doğru kolayca yansıtılabiliyorsa, kurum sermayesi üzerinden alınan verginin, ekonominin her iki kesimindeki sermaye tarafından eşit olarak yüklenilmesi gerekmektedir. Her iki kesimde aynı vergi-sonrası gelire sahip olmaktadır.⁹⁰

1.12.6.4.2.Kısa Döneme Karşı Uzun Dönemli Etkiler

Verginin uzun dönemde ve kısa dönemdeki yansıması arasında da bir ayırım yapılmalıdır. Kısa dönemde sabit olan çoğu şey, uzun dönemde değişebilir. Bir sanayide demir çelik gibi halen kullanılan sermaye, bir başka kullanıma kolayca yansıtılamazken, uzun dönemde yeni yatırımlar, başka sanayilere kolayca aktarılabilir. Dolayısıyla, çelik sanayisindeki sermayenin geliri üzerinden alınacak bir verginin uzun dönemde ve kısa dönemde ciddi farklı etkileri olabilir.

Eğer tasarruflar vergilenirse, kısa dönem etkisi küçük olabilir. Ancak uzun dönemde, vergi tasarrufları engelleyebilir ve bu da sermaye stokunu azaltabilir. Sermaye stokundaki azalma emek talebini ve verimliliğini azaltacak ve bu da ücretlerin düşüşüne yol açacaktır. Sonuç olarak bir verginin tasarruflar ya da sermaye üzerindeki uzun dönem yansıması, işçilere doğru olabilir.⁹¹

⁹⁰ Joseph E. Stiglitz, Çeviren: Ömer Faruk Batırel, **Kamu Kesimi Ekonomisi**, Marmara Üniversitesi Yayın No:549, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayın No:396, İkinci Baskı, İstanbul, 1994, ss.527-528.

⁹¹ A.g.e., s.528.

1.12.6.4.3.Açık ve Kapalı Ekonomi

Devlet ve siyasetçiler çoğunlukla kısa görüşlü olduklarından kısa dönem ve uzun dönem etkileri arasındaki ayırım önemlidir. Verginin bütün sonuçlarının tasarladıkları gibi olmayabileceğini anlamaksızın, kısa dönemli etkileri dikkate alırlar. Genel denge etkilerinin niteliği, bir ekonominin kapalı ya da açık olmasına dayalıdır. Eğer İsviçre gibi dışa açık küçük bir ülke sermayeye bir vergi getirecek olursa vergi öncesi sermaye geliri verginin etkisini tümüyle giderecek ölçüde ayarlanmak zorunda kalacaktır ya da yatırımcılar fonlarını bu ülkeden alıp başka bir yere yatıracaklardır. Vergi başka faktörlerce taşınacaktır.⁹²

1.12.7.Verginin Amortismanı ve Kapitalizasyonu

Menkul ve gayrimenkul mallar üzerine konulan vergiler, belli şartlar altında geriye yansımaya benzer bir sonuç meydana getirirler. Bu sonuç vergiye konu malın değerinin azalmasıyla sonuçlanır.

Özellikle gelir getiren menkul ve gayrimenkul sermaye unsurları üzerine konulan vergi, vergilendirilen malın değerinin cari piyasada geçerli olan gayrimenkul yatırımlarının kâr oranı karşılığında azaltır. Buna verginin amortismanı adı verilir. Bunu bir örnekle açıklayabiliriz: Yılda 10.000.000TL. kira geliri sağlayan bir binamız olsun. Piyasada geçerli olan gayrimenkul yatırımlarının kâr haddi veya piyasada cari faiz oranı %25 ise bu binanın sermaye değeri 40 milyon TL demektir ($10.000.000 \times \%25 = 40.000.000 \text{ TL}$). Gayrimenkul sermaye iratlarının %20 oranında vergiye tabi olması halinde bu bina için ödenecek vergi 2 milyon TL olacaktır ($10.000.000 \times \%20 = 2.000.000 \text{ TL}$). Bu durumda binanın yıllık iradı 8.000.000TL'ye düşmüş olacaktır ($10.000.000 - 2.000.000 = 8.000.000 \text{ TL}$). Bu durumda binanın değeri 32 milyon TL'ye düşecektir. Binayı satın almak isteyen kişi bu bina için 40 milyon lira yerine 32 milyon lira ödemek isteyecektir. Çünkü yeni malik binanın yıllık kirasının 2 milyon lirasını vergi olarak ödeyeceğini bildiği için öyle bir bedel ödemelidir ki vergi çıktıktan sonra eline kalacak gelir miktarı bina için yatırdığı sermayenin (32 milyon TL) %25'ine (8 milyon TL) eşit olmalıdır. Bu durumda %20 oranında vergi, binaya 32 milyon lira ödeyecek kimse için amorti edilmiş olmaktadır.

Gayrimenkul üzerinden alınan vergi kaldırıldığında gayrimenkulün değeri

⁹² Joseph E. Stiglitz, Çeviren: Ömer Faruk Batırel, a.g.e., s.529.

yükselecek ve maliki dolaylı bir şekilde ek sermaye değeri elde etmiş olacaktır. Buna verginin kapitalizasyonu denir. Verginin kapitalizasyonu amortismanın tam tersidir. Verginin kapitalizasyonu ile gayrimenkul gelirinden önceleri alınmakta olan ve sonra kaldırılan vergi miktarı kadar gayrimenkulün bugünkü değerinde bir artış olmaktadır. Yukarıdaki örneğe göre verginin kaldırılması halinde, yıllık kira geliri 10 milyon liraya, binanın değeri 40 milyon liraya çıkacaktır. Binanın değerinde 8 milyon lira artış olacaktır. Diğer bir ifadeyle verginin kapitalizasyonu 8 milyon liradır.⁹³

1.13.Vergi Sisteminin Yapısından Kaynaklanan Problemler

1.13.1.Dolaylı-Dolaysız Vergiler Arasındaki Dağılımın Değişmesi

Bilindiği gibi vergi sistemi, bir ülkede belli bir zamanda mevcut olan tüm vergilerden oluşan bir bütünü ifade eder.⁹⁴

Türk Vergi Sistemi ise, esas itibariyle gelir üzerinden alınan gelir ve kurumlar vergisi ile tüketim üzerinden alınan katma değer vergisine dayanmaktadır.⁹⁵ Bu vergiler, vergi gelirlerinin %99'unu oluşturmaktadır. Servet üzerinden alınan vergilerin payı ise %1 gibi çok cüzi bir oranı teşkil etmektedir.

Günümüzde vergi gelirlerinin yarısından fazlasının dolaylı vergilerden oluşması, az kazananlardan az, çok kazananlardan ise çok vergi alınması anlamına gelen dikey adaletin gerçekleştirilmesini güçleştirmektedir. Vergi gelirlerinin ağırlıklı olarak dolaylı vergilerden sağlanması, gelir ve servet üzerinden alınan dolaysız vergilerin tam olarak beyanının sağlanamaması, ticari, zirai ve meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirin ve gayrimenkul sermaye iratlarının yeterince vergilendirilememesi, ücret gelirlerinin kaynakta kesinti suretiyle vergilendirilmesi, Türk vergi sisteminde adalet, eşitlik ve serbest beyan esası gibi ilkelerin gerçekleştirilmesine imkan vermemektedir.

Vergi gelirleri kamu giderlerini karşılamada yetersiz olduğundan, kamu giderlerini karşılamak gayesiyle gerekli olan vergiler daha çok tahsili kolay olan dolaylı vergiler ile kaynakta kesinti suretiyle dolaysız vergilerden karşılandığından her iki durumda da en çok ücretli kesim etkilenmekte ve bu kesimin vergi yükü

⁹³ Emine Orhaner, a.g.e., s.177.

⁹⁴ TOBB, *İktisadi Rapor*, 1998.

⁹⁵ Sakıp, Şeker, *Türkiye'de Ücretliler Üzerindeki Vergi Yüğü*, Harb-İş Sendikası Yayınları, Ankara, 1994, s.21.

ağırlaşmaktadır.⁹⁶

1.13.2.Kayıt Düzeninin Yetersizliği

Vergi kayıt düzeninde eksikliklere yol açan faktörler arasında, kanun dışı işlemlerin yol açtığı vergi kayıpları, eksik ya da yanlış belge kullanımına bağlı vergi kayıpları ve kayıt dışı istihdamın yol açtığı vergi kayıpları yer almaktadır. Bu faktörlere bağlı olarak meydana gelen vergi kaçırma faaliyetleri, vergi gelirlerini önemli ölçüde azaltarak kamu kesimi finansman açıklarının en büyük sebebi olduğu gibi vergi yükünün de azalmasına en büyük sebeptir.⁹⁷

1.14.Makro Ekonomik Karar ve Tercihler

Bu faktörlerin yanı sıra vergilendirilebilir kapasiteyi daraltan makro ekonomik karar ve tercihler de sözkonusudur. Bunlar şu şekilde özetlenebilir;

-Döviz kurlarının yüksek derlenmesi ithalatı ucuz hale getireceği ve ihracatı azaltacağı ve bir süre döviz gelirlerinde düşme sebebiyle ticaret hacmi daralacağı için dış ticaret üzerinden alınan vergiler de düşme olacaktır.

-Enflasyon, devlet için ilave bir gelir kaynağı gibi görülmekle birlikte, diğer şartların sabit kaldığı varsayılırsa, zamanında tahsil edilemeyen vergiler ya da beyan dönemi ile tahsil zamanı arasında uzun bir sürenin olması net vergi gelirini azaltıcı yönde rol oynamaktadır.

-Fiyat artışlarını sınırlayan politikalar da, devletin vergi gelirlerini azaltıcı etki yapar. Fiyatların kamu otoritelerince sınırlandırılması hem gelir hem de tüketim vergilerinde azalmaya yol açmaktadır.

-Gerek kamu kuruluşlarının gerekse özel sektör kuruluşlarının kârlarındaki azalmalar ile ücretler genel seviyesindeki düşüşler de devletin vergi gelirlerini düşürür. Ekonomideki daralma vergi gelirleriyle birlikte bütün makro düzeydeki dengeleri bozar.

-Menkul kıymetler üzerindeki yüksek vergiler veya faiz hadlerine yapılan müdahaleler ülke içinden dışarıya para kaçışına sebep olmaktadır. Bu durumda ülke

⁹⁶ Özhan Uluatam ve diğerleri, **Türk Vergi Sisteminin Temel Sorunları ve Bir Reform Önerisi**, Türk Harb-İş Sendikası Yayınları, Ankara, 1995, ss.31-32.

⁹⁷ A.g.e., ss.33-34.

içindeki vergilenebilir kapasite dışarı kayar.

-Görüldüğü gibi, devletin dış ticaret, borçlanma, fiyat ve ücret, kambiyo gibi makro düzeydeki politikaları da vergi gelirlerini ve vergi yükünü önemli ölçüde etkileyen faktörlerdendir.⁹⁸

⁹⁸ Sakıp, Şeker, a.g.e., ss.12-13.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN YAPISI, ENFLASYONUN VERGİ YÜKÜ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ ve ENFLASYON VERGİSİ OLGUSU

Vergi gelirlerinin, devletin her geçen gün artan fonksiyonlarına paralel olarak arttırılamaması veya siyasal iktidarlar tarafından arttırılmak istenmemesi, enflasyondan bir “enflasyon vergisi” oluşturan mekanizma olarak yararlanılmak istenmesi gibi eğilimlerin doğmasına sebep olmuştur. Yapılan araştırmalar, enflasyonun likit kaynakları hızla erittiğini ve hükümetlerin enflasyonu kanunsuz bir vergi olarak kullanmaları sonucunda, kitleler üzerinde ciddi bir yük oluşturduğunu göstermektedir.⁹⁹

2.1. Türk Vergi Sisteminin Yapısı

Verginin konusu, kısaca, verginin üzerinden alındığı şeydir. Bu şey ekonomik bir değer, hukuki bir muamele, fiziki bir varlık, bir fiil, bir olay maddi ya da gayri maddi unsur olabilir.¹⁰⁰ Vergiler, devletin yüklenmiş olduğu görevleri gerçekleştirmek amacıyla; cebren, karşılıksız olarak, genellikle para biçiminde, egemenlik gücüne dayanarak gerçek ve tüzel kişilerden almış olduğu iktisadi değerlerdir.¹⁰¹ Tanımdan da anlaşılacağı üzere, verginin temel amacı, kamu harcamalarını karşılayabilmek için devlete gelir sağlamaktır.

Bir vergi sisteminde yer alan vergileri, bunların vergilendirdiği ekonomik kaynağa göre bölümleme, geniş kapsamlı çalışmalar bakımından en uygun inceleme sistematüğini sağlar. Böylelikle vergi türleri, vergilendirilen konu unsuruna göre kategorileştirilmiş olmaktadır. Başka bir anlatımla, bu bölümleme çerçevesinde değişik vergiler, kavradıkları ekonomik unsura, yükümlendirdikleri ekonomik kavrama göre gruplandırılmış olmaktadır. Tüm vergi türleri göz önünde tutulduğunda bunların sonuç olarak şu üç ekonomik unsurdan birinin üzerine konduğu görülür: Belli bir vergi ya geliri kapsamına alır; ya serveti yükümlendirir; ya da harcamaları yüküm konusu yapar. Dolayısıyla kullanılan ölçüt, vergi sistemlerini üçlü bir ayırım

⁹⁹ Şevki Özbilen, *Enflasyonun Gelir Vergisi Sistemine Etkisi ve Türkiye Uygulaması*, Gazi Kitabevi, Ankara, Şubat-2004, s.29.

¹⁰⁰ Osman Pehlivan, *Vergi Hukuku*, Derya Kitabevi, Trabzon, 2003, s. 47.

¹⁰¹ Abdurrahman Akdoğan ve diğerleri, *Türk Vergi Sistemi*, Gazi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayın No:104/45, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara, 1987, s.2.

çerçevesinde inceleme imkanı sağlar;

1. Gelir üzerinden alınan vergiler,
2. Servetten alınan vergiler
3. Harcamalardan alınan vergiler

Türk vergi sisteminin yukarıdaki ölçüte göre irdelenmesi ve örneklendirilmesi gerektiğinde belli başlı vergilerimizi şöyle gruplandırabiliriz:

1. Gelir üzerinden alınan vergiler;
 - a. Gelir vergisi
 - b. Kurumlar vergisi
2. Servetten alınan vergiler;
 - a. Emlak Vergisi
 - b. Veraset ve intikal vergisi
 - c. Motorlu taşıtlar vergisi
3. Harcamalardan alınan vergiler;
 - a. Katma değer vergisi
 - b. Banka ve sigorta muameleleri vergisi
 - c. Özel tüketim vergisi¹⁰²

Enflasyonun ortaya çıkardığı en önemli problemlerden biri de vergi yükü dağılımını bozmasıdır. Enflasyon, vergi sistemindeki sabit miktarlı muafiyet ve indirimlerin değerinin düşmesine yol açarak bireylerin daha fazla vergi ödemelerine yol açması “enflasyon vergisi” olarak nitelendirilir.

Vergi gelirleri açısından, genel olarak vergi sisteminde değer üzerinden alınan ve değeri de cari piyasa fiyatlarına bağlanmış bulunan matrahlar çoğunlukta ise gelirler enflasyon sebebi ile en az fiyatlardaki artış kadar artacaktır. Katma değer vergisinde olduğu gibi, verginin matrahı mal ve hizmet teslimlerinin bedeli ise fiyatların enflasyon oranında artması, vergi miktarını da aynı oranda arttıracaktır. Artan oranlarda tarifelere göre vergi alınmakta ise, vergi gelirleri fiyatlardaki artıştan

¹⁰² Mualla Öncel ve diğerleri, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 11. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2003, s.226.

daha hızlı bir artış gösterecektir.¹⁰³ Kurumlar vergisinde olduğu gibi düz bir oran üzerinden alınıyor ise, vergi gelirlerindeki artış, gelirdeki artış oranında olacaktır. Buna karşın vergi sisteminde miktar üzerinden alınan matrahlar çoğunlukta ise ve miktar enflasyona uygun olarak düzeltilmiyorsa, gelirler enflasyon sebebiyle fiyatlardaki artışın gerisinde kalacak ve vergi gelirlerinde reel bir düşüş gösterecektir.

Yüksek enflasyon en fazla gelir vergisi tarifesi üzerinde etkili olarak bu vergiye ilişkin yükün dağılımını bozar. Gelir vergisi artan oranlı tarife yapısına göre alınır. Enflasyon, nominal gelirin artmasına sebep olur. Bu durumda, kişiler, gerçek gelirleri artmadığı halde, daha yüksek oranların uygulandığı yüksek gelir dilimleri üzerinden vergi ödemek zorunda kalır. Bu şekilde nominal gelirleri artan kişilerin ortalama vergi oranları yükselir.¹⁰⁴ Enflasyon vergisi en çok gelir üzerinden alınan vergiler üzerinde etkili olduğu için gelir üzerinden alınan vergiler, gelir vergisi ve kurumlar vergisinin incelenmesi ile yetinilecektir.

Çağdaş vergi sistemlerinin en önemli vergilerini, gelirden alınanlar oluşturmaktadır. Türk vergi sisteminde, geliri vergilendiren iki ayrı vergi türü bulunmaktadır. Gelir vergisi ve kurumlar vergisi. Gelir vergisi, gerçek kişilerin kazanç ve iratlarını içermektedir. Kurumlar vergisi ise, ilke olarak, bir kısım tüzel kişilerin kazançlarını yükümlendirmektedir. Anılan iki vergi, iki ayrı kanunla, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu ile düzenlenmiş bulunmaktadır.

2.1.1. Gelir Vergisi

İktisadi bir kavram olarak gelir, çeşitli şekillerde tanımlanabilir. Genel olarak gelir tüketim faktörleri olan toprak, işgücü, sermaye ve müteşebbisin üretim sürecine katılması sonucu elde edilen değerler olarak tanımlanmaktadır. Bu tanım, gelirin kaynak veya akım teorisine göre tanımı olarak kabul edilmektedir. Önceleri gelir bu şekilde tanımlanırken, sonraları daha değişik görüşler ileri sürülerek, gelir bir kimsenin belirli bir dönemde varlıklarının değerinde ve harcama gücünde gerçekleşen net artış olarak tanımlanmıştır. Geliri bu şekilde tanımlayan teori ise net artış veya

¹⁰³ Fazıl Tekin, *Artan Oranlılık ve Türk Gelir Vergisindeki Uygulaması*, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No:192/122, Eskişehir, 1978, s.87.

¹⁰⁴ Pehlivan, 2000, s.359.

gerçekleşme teorisi olarak adlandırılmaktadır.¹⁰⁵

Geliri dar anlamda yorumlayan “kaynak teorisi”ne göre gelir, bir akım olarak ele alınmakta ve üretim faktörleri sahiplerinin, bunları üretime sokmaları karşılığı sağladıkları iktisadi faydalar akımı olarak tanımlanmaktadır. Üretim faaliyetlerine emeği sunanlar ücret, toprak ve doğal kaynaklarını sunanlar rant, sermayesini sunanlar faiz ve teşebbüsünü sunanlar kâr sağlarlar.¹⁰⁶ Bu görüşe göre gelir, bir akım olarak kabul edilmektedir. Dolayısıyla üretim faktörünün kendi değerindeki artış ve azalışlar gelir olarak kabul edilmemekte, faktörün üretimden elde ettiği değer gelir olmaktadır. Örneğin, bir kişinin ticari faaliyette kullandığı nakil aracı yıl başında 20 milyar lira iken, yıl sonunda değeri 50 milyar olmuşsa ve bu kişi bu taşıtla yaptığı nakliyecilik faaliyetinden 10 milyar lira gelir elde etmişse, bu kişinin geliri 10 milyar liradır. Taşıtın değerinde meydana gelen 30 milyar liralık artış gelir olarak dikkate alınmamaktadır.¹⁰⁷

Kaynak teorisinde üretim faktörlerinin üretim sürecine girmesi sonucu elde edilen gelirin nakit veya mal ve hizmet olarak elde edilmesi önemli değildir. Elde edilen değer her durumda gelir sayılmaktadır. Örneğin, bir üretim faktörü olan emeğin üretime girmesi sonucu, emek sahibi faaliyeti karşılığında nakit para alabileceği gibi herhangi bir mal veya hizmet alabilir. İşte üretim faaliyeti sonucu elde edilen değer nakit para olabileceği gibi mal veya hizmet olarak da alınıyorsa, yine gelir olarak kabul edilmektedir.¹⁰⁸

Bu teoriye göre üretim faktörlerinin ürettikleri mal ve hizmetleri kendileri tükettiklerinde de yapılan bu mal veya hizmet tüketiminin değeri gelir sayılmaktadır.

Kaynak teorisine göre kişilerin üretim faktörlerini üretime katmaksızın diğer yollarla elde ettikleri değerler gelir sayılmamaktadır. Bağış, piyango, miras gibi yollarla kişilere intikal eden değerler gelir kabul edilmemektedir. Örneğin, bir kişiye 200 milyon liralık gelir intikal ettiğinde, kaynak teorisine göre, intikal eden bu değer, kişinin geliri sayılmamaktadır. Bu değerlerin daha önce elde edilmiş gelirlerin

¹⁰⁵ Ziyaettin Bildirici, **Türk Vergi Sistemi**, Anadolu Üniversitesi Yayın No:852, Hukuk Fakültesi Yayın No:1, Eskişehir, 1995, s.23.

¹⁰⁶ Yılmaz Büyükerşen ve diğerleri, a.g.e., s.167.

¹⁰⁷ Ziyaettin Bildirici, a.g.e., s.23.

¹⁰⁸ Kamil Mutluer, Fazıl Tekin, Aykut Herekman, **Türk Vergi Mevzuatı**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, No:77, Eskişehir, 1993, s.2.

aktarılması olarak düşünülmektedir.¹⁰⁹

Gelir vergisi kanunları genellikle kaynak teorisine göre geliri benimsemişlerdir. Yalnız kişilerin üretim faktörlerini üretimde kullanmaksızın, faktörün kendisinde meydana gelen artışlar ve piyango, miras gibi intikaller de kişilerin harcama gücünde artışlar meydana getirmektedir. Ayrıca safi gelirin tespitinde yıpranma payının ayırımında gerçek durumun tespitinin oldukça zor olduğu sermaye mallarında yıpranmanın gerçek tutarının tespitinin mümkün olmasına karşılık, emek faktöründe yıpranmanın gerçek tutarı indirim konusu yapılamamaktadır. Kişilerin ürettikleri ve piyasaya sunmaksızın kendi öz tüketimlerinde kullandıkları mal ve hizmetlerin değerinin tespiti ve bunların gelir olarak kabulü de oldukça zordur. Bu sebeplerle günümüzde gelir vergisi kanunları geliri kaynak teorisine göre tanımlarken, bunun yanında “net artış” teorisine de yer vermektedirler.¹¹⁰

Net artış teorisi ise, geliri geniş biçimde kavrar. Bu teoriye göre gelir, kişilerin sahip olduğu değerlerde her türlü artış meydana getiren fazlalıklar diye tanımlanabilir. Ya da belirli bir dönem içinde yaptığı tüketim ile o dönem içinde varlığında meydana gelen artış veya azalışlar arasındaki müspet farktır. Kavram böyle kabul edildiğinde, ekonomik faktörlerin herhangi bir etkisi olmaksızın miras, bağış ve bu gibi yollardan elde edilen değerler ile sürekli olarak elde edilmeyen ücret, irat ve varlıklarda kendiliğinden meydana gelen değer artışları, gelir sayılmaktadır.¹¹¹ Örneğin, bir kimsenin 2003 yılındaki tüketimi 50 milyar lira olsun. Aynı kişinin 2003 yılı başındaki servet ve varlıklarının değeri 200 milyar lira, yıl sonundaki değeri ise 250 milyar lira olsun. Bu durumda o kimsenin 2003 yılı geliri, tüketim+servet ve varlıklardaki artıştan meydana gelmekte olup, tutarı 50 milyar + 50 milyar (250-200 milyar) = 100 milyar liradır. Kişilerin servet değerinde azalmalar da olabilir. Bu durumda gelir üzerindeki etkisini de şu şekilde açıklayabiliriz. Örneğin, bir kimsenin 2003 yılı tüketimi 30 milyar lira, dönem başı servet değeri 100 milyar lira, dönem sonu servet değeri ise 90 milyar lira olsun. Bu durumda kişinin geliri tüketim ile servetteki artış veya azalışı toplayarak bulabiliriz. O sebeple kişinin geliri 30-10(100-

¹⁰⁹ Ziyaettin Bildirici, a.g.e., s.24.

¹¹⁰ Kenan Bulutoğlu, *Türk Vergi Sistemi*, 1.Cilt, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1978, s.47.

¹¹¹ Aykut Herekman ve diğerleri, *Türk Vergi Mevzuatı*, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları No:77, Açıköğretim Fakültesi Yayınları No:24, 8.Baskı, Eskişehir, Ekim-1995, s.2.

90=10)=20 milyar lira olacaktır. Safi artış teorisi vergi adaletini en iyi şekilde gerçekleştirebilecek bir gelir tanımı vermesine rağmen, servetlerin her yıl başında veya sonunda, değer olarak belirlenmesi hemen hemen imkansızdır. Gerçekten, iktisadi sistemde görülen devamlı fiyat değişiklikleri karşısında, servet birimlerinin ve özellikle menkul ve gayrimenkul malların değer artış veya eksilişlerini, servete giren ve çıkan değerlerin miktarını izlemek kolay bir iş değildir.¹¹²

Ayrıca gelirlerin hesaplanmasında para miktarları esastır. Bir kimsenin kendi ürününü kendisinin tüketmesi halinde sağladığı dolaylı gelirin para olarak hesaplanması veya kendi evinde oturmasından elde ettiği faydayı saymak da her zaman mümkün olmaz. Özellikle, servete dahil menkul ve gayrimenkul malların değerinde, konjonktürün yükselmesi sebebiyle, meydana gelen artışların da göz önünde bulundurulmak istenmesi bu malların sahiplerinin ellerine gerçek bir gelirin geçmemiş olması bakımından büyük vergileme zorlukları meydana çıkarır. Bu sonuncu hale potansiyel gelir denilmektedir. Başka bir deyişle, ilgilinin, servetindeki değeri artmış olan mallarının satılması halinde, bunların alış ve satış bedelleri arasındaki miktar kadar gelir elde edilebileceği için, böyle bir satış işlemi yapılmadığı sürece, servet sahibinin potansiyel halinde geliri bulunduğu kabul olunur. Vergi kanunlarında gerek kaynak, gerekse safi artış teorilerini genellikle birleştirmek suretiyle iktisadi anlamdaki gelir kavramından ayrı bir gelir kavramı tanımı yapılmaktadır ki, buna mali anlamda gelir denir.¹¹³

Vergi kanunlarında, vergilendirilmek istenilen gelirlerin ayrı ayrı belirtilmesi suretiyle, daha pratik bir yol seçilmiştir. Vergi kanunlarında yapılan gelir tanımına mali anlamda gelir denir. Başka bir deyişle vergi kanunları, iktisadi anlamda gelir kavramının ışığı altında, bir kısım geçici gelirleri de göz önüne alarak, vergiye tabi gelirleri açıkça saymak veya tanımlamak suretiyle belirlemektedir.¹¹⁴

Türk Gelir Vergisi Kanunun 1.maddesi verginin konusunun gerçek kişilerin gelirlerinin oluşturduğunu belirtmekte ve geliri “bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği, tasarruf veya harcamasına kaynak teşkil eden her türlü kazanç ve iratların safi tutarıdır” olarak tanımlanmaktadır.¹¹⁵

¹¹² Akif Erginay, a.g.e., s.87.

¹¹³ A.g.e., s.87-88.

¹¹⁴ A.g.e., s.88.

¹¹⁵ Yürürlükteki Vergi Kanunları, Kanun Metinleri Dizisi 15, Seçkin Yayıncılık, Aralık, 2002, s.21.

Gelir üzerinden alınan temel vergi olan gelir vergisi, 193 sayılı kanunla 01.01.1961'den itibaren yürürlüğe girmiştir. Gelir Vergisi Kanunu'nda farklı zamanlarda çeşitli değişiklikler yapılmıştır. Bunlardan belki de en kapsamlısı, 4369 sayılı kanunla yapılan değişikliktir. 4369 sayılı kanunun gelirin tanımını ve 7. gelir unsurunu değiştiren hükümleri, uygulanmadan 4444 sayılı kanunla 2003 yılı gelirlerine uygulanmak üzere ertelenmiştir. Ancak 09.01.2003 tarih ve 24988 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 4783 sayılı kanunla 01.01.2003 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 4369 sayılı kanunla gelirin tanımına ilişkin yapılan değişiklikler yürürlükten kaldırılmıştır. Böylece 4369 sayılı kanunun gelirin tanımına ilişkin hükümleri hiç uygulanmadan yürürlükten kaldırılmış bulunmaktadır.¹¹⁶

4369 sayılı kanunla yapılan değişiklikle, gelir unsurlarının bentler halinde sayılması, sayılan bentlerin kapsamına girmeyen gelirlerin vergi dışı kalması anlayışı terk edilmiştir. 4369 sayılı kanunla yapılan değişiklikle gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği, tasarruf ve harcamasına kaynak teşkil eden her türlü kazanç ve iradın safi tutarı olarak tanımlanmıştır. Bu tanımın uygulanmasına imkan sağlamak amacıyla da 7. gelir unsurunun adı “kaynağı ne olursa olsun her türlü kazanç ve iratlar” olarak değiştirilerek bu gelir unsurunda gerekli düzenlemeler yapılmıştır. Bu anlayış değişikliği; gelir vergisinde, geliri “belirli bir kaynağa bağlılık” ve “süreklilik” unsurlarından hareketle açıklayan kaynak teorisinden, “belirli bir dönemde yapılan tüketim ve net servette meydana gelen artış ve azalışlar”dan hareketle açıklayan net artış teorisine geçildiğini göstermektedir.¹¹⁷

Ancak 4369 sayılı kanunla getirilen bu düzenlemeler, hiç uygulanmadan 4444 sayılı kanunla 2003 tarihine kadar ertelenmiş, 4783 sayılı kanunla da 01.01.2003 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır. Böylece 4369 sayılı kanununun bu hükümleri hiç uygulamadan kaldırılmış bulunmaktadır.

4369 sayılı kanunun getirmiş olduğu vergileme anlayışı, hiç uygulanmadan 4444 sayılı kanunla, 2003 yılına kadar ertelenmiş 4783 sayılı kanunla da 01.01.2003 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır.

2001 yılı ve 2002 gelirlerine de uygulanacak olan gelir vergisi düzenlemeleri,

¹¹⁶ Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Acar Matbaacılık A.Ş., İstanbul, 28.02.2003, s.3.

¹¹⁷ A.g.e., s.3.

yukarıda bahsedilen gelir teorilerinden kaynak teorisiyle geliri tanımlamaktadır. Buna göre; gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olarak tanımlandıktan sonra, gelire giren kazanç ve iratlar bentler halinde sayılmıştır;

- 1.Ticari kazançlar,
- 2.Zirai kazançlar,
- 3.Ücretler,
- 4.Serbest meslek kazançları,
- 5.Gayrimenkul sermaye iratları,
- 6.Menkul sermaye iratları,
- 7.Diğer kazanç ve iratlar.

2001 ve 2002 yılında da geçerli olan 4444 sayılı kanunla yapılan düzenlemede; yukarıda sayılan gelir unsurlarının kapsamına girmeyen gelirin vergilenmesi mümkün değildir.

4683 sayılı kanunla gelirin tanımı ve vergilenmesi açısından tekrar kaynak teorisine geri dönmüş ve vergilenecek gelir unsurları tek tek sayılmıştır. Böylece 4369 sayılı kanun öncesine geri dönmüş bulunmaktadır. Buna göre; gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olup gelire giren kazanç ve iratlar aşağıdaki gibidir:

- 1.Ticari kazançlar,
- 2.Zirai kazançlar,
- 3.Ücretler,
- 4.Serbest meslek kazançları,
- 5.Gayrimenkul sermaye iratları,
- 6.Menkul sermaye iratları,
- 7.Diğer kazanç ve iratlar.

2.1.1.1. Ticari Kazancın Tanımı ve Kapsamı

Ticari kazanç, gelir vergisine tabi unsurlar içinde kapsam ve mahiyet itibariyle önemli yere sahip olan bir kazanç unsurudur. Gelir Vergisi Kanunu'nun 37. maddesinde yer alan tanıma göre; "Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır."¹¹⁸ Tanımda sözü edilen "ticari ve sınai faaliyetler" in neler olduğu Türk Ticaret Kanunu'nda "Ticari İşler" başlığı altında düzenlenmiştir.

Buna göre bir ticarethane veya fabrika yahut ticari şekilde işletilen diğer bir müesseseyi ilgilendiren muamele, fiil ve işler, ticari işlerdir (Türk Ticaret Kanunu Madde 3). Ticari işletme ise Türk Ticaret Kanunu'nun 1. maddesinde; "ticarethane veya fabrika yahut ticari şekilde işletilen diğer müesseseler ticari işletme sayılır" şeklinde tanımlanmıştır. Kazancın elde edilmesinde sermaye ile birlikte bağımsız olarak faaliyette bulunan teşebbüs unsuru da önemlidir. Bağımsız olarak faaliyette bulunan müteşebbis, faaliyeti sonucundaki kâr ve zararın riskini de taşımaktadır. Emek ve sermayenin üretim sürecine katılması sonucu ticari kazanç, zirai kazanç veya serbest meslek kazancı elde edilebilir. Ancak zirai kazançta, zirai faaliyet önemlidir. Bağımsız emek ve sermaye zirai faaliyette kullanılırsa buradan doğan kazanç, zirai kazanç olarak adlandırılır. Serbest meslek faaliyetinde ise sermayeden çok, uzmanlaşmış emek ön plandadır. Bunların dışında bir işletme organizasyonu içinde biraraya gelen emek ve sermayenin faaliyetleri sonucu elde edilen gelir ise ticari kazanç olarak nitelendirilebilir.¹¹⁹

Genel olarak ticari faaliyetin dört önemli özelliği vardır. Bu özellikler şunlardır. Öncelikle ticari faaliyet bir iktisadi işletme halinde, faaliyetlerinin her türlü sonucu ve risklerine katlanan müteşebbisler tarafından yapılan faaliyetlerdir. Ticari faaliyetin ikinci önemli özelliği bağımsız olmasıdır. Bu faaliyet bağımsız olarak yapılır. Eğer bağımlı olarak yapılırsa, yapılan faaliyet ticari faaliyet sayılmaz. Ticari faaliyetin diğer önemli özelliği devamlılığıdır. Eğer yukarıda sayılan ve belirtilen faaliyetler devamlı olarak yapılmazsa bu takdirde elde edilen kazançlar ticari kazanç değil arazi kazanç olarak vergilendirilmektedir. Ticari faaliyette devamlılık faaliyetin bir takvim yılı veya daha uzun bir süre içinde birden fazla yapılmasıdır. Örneğin, bir kişi satın aldığı daireyi sattığında elde edilen kazanç ticari kazanç sayılmaz. Eğer o

¹¹⁸ Nurettin Bilici, *Vergi Hukuku*, Yaklaşım Yayınları, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 6.Baskı, Ankara, Eylül-2003, s.161.

¹¹⁹ Ziyaettin Bildirici, a.g.e., s.33.

kişi bir yılda birkaç defa daire alır ve satarsa bu takdirde faaliyeti ticari faaliyet ve elde ettiği kazancı da ticari kazanç sayılır. Aynı şekilde bir defa başkasına ödünç para veren kişinin elde ettiği gelir menkul sermaye iradı sayılırken, devamlı başkalarına ödünç para vermesi ticari faaliyet ve elde edilen kazanç da ticari kazanç sayılır.¹²⁰

Ticari faaliyetin diğer bir önemli özelliği ise, vergilendirme açısından yasaklanmış olup olmadığının önemli olmamasıdır. Yapılan ticari faaliyet kanuni açıdan yasak veya ahlaka aykırı olsa da elde edilen kazanç ticari kazanç sayılır ve vergilendirilir. Örneğin, kanunen yasak olan eroin ticaretini yapan bir kişinin bu faaliyeti ve faaliyetten kazanç sağladığının tespit edilmesi halinde elde edilen kazanç ticari kazanç olarak vergilendirilecektir.¹²¹

2.1.1.2.Zirai Kazancın Tanımı ve Kapsamı

Türkiye’de tarımın gelir vergisi kapsamına alınışı 1960’da gerçekleşmiştir. Ülkemizde 1950’de vergi reformu yapılırken tarım kazançlarının gelir vergisi içerisinde yer alması düşünülmüş ancak parlamentonun yapısı sebebiyle o tarihte gerçekleşmemiştir. Daha sonra 1960 ihtilali döneminde gelir vergisi kanununda yapılan değişlikle tarım kazançları da gelir vergisi kapsamına alınmıştır.¹²²

Gelir vergisinin kanununun 2. maddesi zirai kazançları vergiye tabi tutmuştur. Zirai kazanç zirai faaliyetten doğan kazançtır. Kanun zirai faaliyeti gelir vergisi kanunun 52. maddesinde, “arazide, deniz, göl ve nehirlerde ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiattan istifade etmek suretiyle bitki, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin üretilmesini, avlanmasını, avcıları ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılmasını ifade eder. Çiftçiye ait her türlü ziraat makine ve aletlerinin, başka çiftçilerin zirai faaliyetlerden sayılır” şeklinde tanımlanmaktadır.¹²³

Gelir vergisi kanununa göre vergiye tabi bir kazanç doğurması için, ticari faaliyetlerde olduğu gibi, kazanç elde etmeye yönelik, bir ekonomik organizasyon

¹²⁰ Selahattin Tuncer, **Vergi Uygulamaları**, Okan Yayıncılık, İstanbul, 1984, s.70.

¹²¹ Ziyaettin Bildirici, a.g.e., ss.35-36.

¹²² A.g.e., s.69.

¹²³ Ahmet Can ve Ahmet Kavak, **Kaynakçalı Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi, Savunma Sanayi Fonu Kanunu, Vergi Usul Kanunu**, 4. Baskı, Cansa Yayınları, İstanbul, Nisan-1988, s.52.

içinde, sürekli ve bağımsız olarak yapılan bir faaliyet olması gerekir. Üretme, yetiştirme vb. işler kazanç elde etmeye yönelik yapılmıyorsa zirai faaliyet sayılmaz.¹²⁴

2.1.1.3. Ücretin Tanımı ve Kapsamı

Ücret, bir üretim faktörü olan emeğin üretime katılması sonucu elde edilen bir gelir unsurudur. Emek, üretime duruma göre fikren veya bedenen katılabilir. Emeğin üretime ister fikren, ister bedenen olsun katılması karşılığında alınan bedele veya karşılığına ücret denir. Emek üretime sermaye ile birlikte katılırsa ticari veya zirai kazanç unsuru ön plana çıkar.¹²⁵

Ücret, niteliği itibariyle bedensel ve/veya zihinsel bir emek karşılığında elde edilen hasılayı ifade eder. İnsan emeğinin karşılığı olan bu hasıla, para şeklinde olabileceği gibi, aynı veya para ile temsil edilebilen menfaatler de olabilir. Gelir vergisi kanunundaki ücret deyimi, genel olarak yukarıda ifade edilen ücret kavramından farklı bir anlam taşır. Ücretin, ödenek, tazminat, kasa tazminatı, mali sorumluluk tazminatı, tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık ilişkisi niteliğinde olmamak şartıyla kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması niteliğini değiştirmez.¹²⁶

Gelir vergisi kanununun 61. maddesinde; “ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara, hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.” şeklinde tanımlanmıştır.

Hizmet sözleşmesinde hizmet erbabı ve işveren olmak üzere iki taraf bulunur. Taraflar bu sözleşme ile karşılıklı borç altına girerler. Bu sebeple hizmet sözleşmesi tam iki tarafa borç yükleyen sözleşme niteliğindedir. Hizmet erbabı; ücret karşılığında fikren veya bedenen hizmet sunan kişidir. İşveren ise; hizmet erbabını işe alarak onu emir ve talimatları doğrultusunda çalıştıran gerçek veya tüzel kişidir. Kişinin hizmet sözleşmesine dayanarak istihdam edilmesi onun hizmet erbabı olması için yeterlidir. Hizmet erbabının işverene tabi olarak (bağımlı) çalışması başta gelen özelliklerinden biridir. Ücretin bu özelliği ücretle serbest meslek kazancı arasındaki sınırı çizmektedir.

¹²⁴ Mualla Öncel ve diğerleri, a.g.e., s.285.

¹²⁵ Doğan Şenyüz, *Türk Vergi Sistemi*, Gözden Geçirilmiş 7. Baskı, Ezgi Kitabevi Yayınları, Bursa, 2001, s.125.

¹²⁶ Beyanname Düzenleme Kılavuzu, a.g.e., s.139.

Örneğin, bir doktor hastanede hastane yönetimine bağlı biçimde hizmetini sunarak bir gelir elde ederse bu gelir ücret olur. Fakat aynı doktor, kendisine ait muayenehanesinde bağımsız olarak bu faaliyetini sürdürüyorsa ve bu faaliyetinden bir gelir elde ediyorsa bu gelir serbest meslek kazancı olur. Hizmet erbabının belirli bir işyerine bağlı olması, hizmetin temel yapısıyla ilgili bir durumdur. Hizmet erbabı emeğini, işveren tarafından gösterilecek belirli bir işyerinde sunmak zorundadır. İşçi veya memur biçiminde olsun hizmet erbabı yaptığı iş karşılığında ücret alır. Bir hizmet karşılığında hizmet erbabına, yapılan ödeme nakten, aynen ya da para ile temsil edilebilen menfaatler şeklinde olabilir. Görülen hizmet karşılığında ödeme yapılmazsa ücretten bahsedilemez. Ücretin elde edilmesi tahsil esasına bağlanmıştır. Vergi, ücretin tahsil edilmesi durumunda söz konusudur. Bu ücretin hizmet erbabının daha önce yaptığı veya gelecekte yapacağı hizmetler karşılığı verilmesi önemli değildir.¹²⁷

2.1.1.4.Serbest Meslek Kazancının Tanımı ve Kapsamı

Her türlü serbest meslek faaliyetlerinden doğan kazançlara serbest meslek kazancı denilmektedir.¹²⁸ Gelir vergisi kanununun 65. maddesinde serbest meslek faaliyeti, sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında, kendi nam ve hesabına yapılması olarak tanımlanmıştır. Faaliyetin sermayeden ziyade şahsi çalışmaya, bilimsel veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanması hususu, serbest meslek faaliyetini ticari faaliyetten ayıran özelliğini göstermektedir. Serbest meslek faaliyetinde, sermaye unsurunun hakim olmaması, şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye ya da ihtisasa dayanması ve yapılan çalışmanın ticari nitelikte olmaması gerekir. Serbest meslek faaliyeti bir işverene tabi olmaksızın, kişisel sorumluluk altında ve kendi nam ve hesabına yapılıyorsa serbest meslek kazancı olarak vergilendirilir. Ayrıca serbest meslek faaliyetinden doğan kazancın serbest meslek kazancı sayılabilmesi için faaliyetin devamlılık göstermesi gerekir.¹²⁹

¹²⁷ Doğan Şenyüz, a.g.e., ss.125-127.

¹²⁸ Abdurrahman Akdoğan, *Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması*, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 2.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 1998, s.169.

¹²⁹ Beyanname Düzenleme Kılavuzu, a.g.e., ss.187-188.

2.1.1.5. Gayrimenkul Sermaye İratlarının Tanımı ve Kapsamı

Gayrimenkul sermaye iradı, gelir vergisi kanununun 70. maddesinde yazılı mal ve hakların kiraya verilmesi karşılığında elde edilen gelir unsurunu ifade etmektedir. Söz konusu gelir unsuru, 70. maddede sayılan mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından elde edildiğinde gayrimenkul sermaye iradının konusuna girmektedir.

Sermayenin başkalarına kullandırılması karşılığında elde edilen gelirler irat olarak adlandırılmaktadır. Gayrimenkullerin başkalarının kullanmasından sağlanan gelirler de gelir unsurlarından gayrimenkul sermaye iradıdır. Gayrimenkul medeni kanununun 632. maddesinde arazi, tapu siciline bağımsız ve sürekli olarak kaydedilen haklar ile madenlerdir. Ayrıca binaların bağımsız bölümleri olan daireler de gayrimenkul sayılmaktadır. Gelir vergisi ise gayrimenkul, medeni kanundaki tanımdan daha geniş olarak yorumlanmış ve bir çok menkul malların kiralanmasından elde edilen gelirler de gayrimenkul sermaye iradı sayılmıştır. Gayrimenkul veya menkul malların işletmenin aktifinde kayıtlı olması halinde bunların kiralanmasından sağlanan gelir gayrimenkul sermaye iradı değil, ticari kazançtır. Aynı şekilde menkul veya gayrimenkul malların zirai bir işletmeye dahil olması durumunda da elde edilen kazanç zirai kazançtır. Menkul veya gayrimenkul mallar işletmenin aktifinde kayıtlı olmayıp, kişinin servetinde ise, bu halde menkul ve gayrimenkullerin kullanımından doğan gelir gayrimenkul sermaye iradı olarak nitelenmektedir.¹³⁰

2.1.1.6. Menkul Sermaye İradı Tanımı ve Kapsamı

Gelir vergisi kanununun 75. maddesinde, “sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında, nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kâr payı, faiz ve benzeri iratlar menkul sermaye iradıdır” şeklinde tanımlanmıştır.

Bu tanıma göre bir gelirin menkul sermaye iradı sayılabilmesi için aşağıdaki unsurların varlığı gerekmektedir.

Menkul sermaye iradi nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden meydana gelmelidir. Para ile temsil edilen değerler, hisse senedi, tahvil, mevduat

¹³⁰ Ziyaettin Bildirici, a.g.e., s.99.

sertifikası ve benzeri menkul değerlerdir. Menkul sermaye iradı, irad sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyetleri dışındaki faaliyetlerden elde edilmiş olmalıdır. Bilindiği gibi nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden meydana gelen sermaye, sahibi tarafından ticari, zirai mesleki faaliyetleriyle ilgisi bulunmaması gerektiği benimsenmiştir. Yatırılan sermaye dolayısıyla temettü, faiz, kira veya benzeri bir irat elde edilmiş olmalıdır. Buradaki kira kavramından amaç, gayrimenkul kirası olmayıp, nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerin kirasıdır. Kanun koyucu kira kavramını kullanmakla, uygulamada gelirin adlandırılmasında yapılabilecek suistimal veya yanlış yorumları önlemek istemiştir.¹³¹

2.1.1.7.Diğer Kazanç ve İratların Tanımı ve Kapsamı

Diğer kazanç ve iratlar, gelir vergisinin 7. gelir unsurudur. Gelir unsurunun adı, ilk 6 gelir unsurunun içerisine girmeyen gelirlerin tamamının diğer kazanç ve irat olarak vergilendirileceğini akla getirirse de, hukuki düzenleme bu şekilde yapılmamıştır. Diğer kazanç ve iratlar kapsamına giren gelirler, değer artışı kazançları ve arazi kazançlar olmak üzere, vergilendirilecek gelirlerin bentler halinde sayıldığı iki ayrı grup olarak ele alınmaktadır. Bu bentlerde yer almayan gelirler, gelir vergisinin konusu dışında kalmaktadır.¹³²

4369 sayılı kanunla yapılan düzenleme diğer kazanç ve iratlardaki vergileme anlayışı, ilk altı gelir unsurunun konusuna girmeyen gelirlerin vergilenmesine müsait olmasına rağmen, 4444 sayılı kanunla yapılan düzenlemeyle 1999-2002 gelirleri için bu durum ortadan kaldırılmış ve sadece geçici 56. maddede sayılan gelirlerin vergilendirilmesi ilkesi benimsenmiştir. Düzenleme bu şekliyle 4369 sayılı kanun öncesine dönmüştür. Geçici 56. maddede sayılmayan gelir unsurları 31.12.2002 tarihine kadar gelir vergisinin konusu dışında bırakılmıştır. Son olarak 07.01.2003 tarih ve 4783 sayılı kanunla yapılan düzenlemelerle, geçici 56. maddede yer alan düzenlemeler bazı değişikliklerle gelir vergisi kanununun 80, mükerrer 80, 81, mükerrer 81 ve 82. maddelerinde düzenlenmiştir. Dolayısıyla 2003 yılında diğer kazanç ve iratların vergilendirilmesinde 4783 sayılı kanunla yapılan düzenlemeler

¹³¹ Kamil Mutluer, **Türk Vergi Sistemi**, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları No:941, Açıköğretim Fakültesi Yayınları No:511, 1.Baskı, Eskişehir, Kasım-2002, s.117.

¹³² Beyanname Düzenleme Kılavuzu, a.g.e., s.277.

esas alınacaktır.¹³³

Gelir vergisi kanununun 56. maddesi değer artışı kazançlarını 6 bent halinde saymıştır. Bu madde hükmüne göre, elden çıkarılan mal ve haklardan doğan kazançlar değer artışı kazançları olarak belirtilmektedir. Elden çıkarma deyimi ile kastedilen şey ise, kanunun saydığı mal ve hakların satışı, bir bedel karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasıdır.¹³⁴

Değer artışı kazançları şunlardır; menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan kazançlar, belirli hakların elden çıkarılması, telif hakları ve ihtira beratlarının elden çıkarılması, ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar, faaliyeti durdurulan işletmenin elden çıkarılmasından doğan kazançlar, gayrimenkuller ile bazı mal ve hakların elden çıkarılmasından sağlanan kazançlardır. Gelir vergisi kanununda ticari faaliyetin sürekli yapılması halinde ticari kazançtan söz edilir. Ancak ticari nitelik gösteren bir faaliyetin sürekli olarak yapılmaması durumunda elde edilen kazanç arızı kazanç sayılır. Herhangi bir işyeri açmaksızın ve süreklilik göstermeksizin fırsat düştükçe bazı alım satım işi yapanların elde ettiği kazançlar bu türdendir.¹³⁵

2.1.2.Kurumlar Vergisi

Bugünküne benzer biçimiyle ilk kez İngiltere’de 18. yüzyıl sonlarında uygulanmaya başlanan gelir vergisi zamanla başka ülkelerde de yaygınlaşırken Osmanlı İmparatorluğu 1863’ten itibaren “temettü vergisi” adıyla basit bir gelir vergisi uygulamasına girişmişti. Bu denemenin başarısızlığı üzerine 1914 yılında vergiye Fransız “patente vergisi”nden yola çıkan başka bir biçim verilmiştir.¹³⁶ Cumhuriyetin ilk yıllarında aşarın kaldırılmasından sonra doğan mali açığı karşılayacak kaynaklar arasında temettü vergisinin yerini alan kazanç vergisi de bulunuyordu. Kazanç vergisi, izleyen yıllarda çeşitli değişiklikler geçirmiş, bunlardan en önemlisi vergiye artan oranlı bir gelir vergisi karakteri veren değişiklik olmuştur. 1949 yılında Türkiye vergi tarihinin en önemli reform hareketi sırasında kazanç

¹³³ A.g.e., s.277.

¹³⁴ Kamil Mutluer, *Türk Vergi Sistemi*, ss.127-128.

¹³⁵ Doğan Şenyüz, a.g.e., ss.178-184.

¹³⁶ Özhan Uluatam, *Kamu Maliyesi*, 7.Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, Kasım-2001, s.349.

vergisinin yerine gelir ve kurumlar vergilerinden oluşan ikili geçirilmiştir. 1949 yılı başında kabul edilen gelir vergisi kanunu 1950 yılı başından itibaren yürürlüğe girmiş ve ilk birkaç yılın güçlüklerine rağmen onbir yıl uygulanmış, kurumlar vergisi kanunu ise önemli bazı değişikliklerle günümüze kadar gelmiştir.¹³⁷

Kurumlar vergisi, gerçek kişiler gibi belli bir dönemdeki iktisadi faaliyetler sonucunda gelir elde eden kurumların toplam safi kazançları üzerinden alınan, genel nitelikte objektif dolaysız bir vergidir. Görüldüğü gibi kurumlar vergisinin konusunu gelir vergisinde olduğu gibi yine aynı nitelikler taşıyan kurum gelirleri oluşturmaktadır. Kurumlar vergisinde ödeme gücü ilkesi esasına göre artan oran sistemini uygulamak mümkün değildir. Çünkü ödeme gücü sadece gerçek kişiler için geçerlidir. Sermaye şirketleri ortaklarından bağımsız bir tüzel kişiliğe sahip ekonomik ve hukuki üniteler niteliğindedir.¹³⁸

Kurumlar vergisi, sermaye şirketlerinin, kooperatiflerin, iktisadi kamu müesseselerinin, dernek, sendika, cemaat ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin, iş ortaklarının kurumlar vergisi konusuna giren gelir unsurlarından oluşan kazançları üzerinden alınır. Ayrıca bu vergi yabancı ülkede kurulup Türkiye’de şube ve acente açan şirketlerin, döner sermayeli işletmelerin, kurumlar vergisi konusuna giren gelir unsurlarından oluşan kazançları üzerinden de alınır. Kurumlar vergisine konu kazanç, gelir vergisine konu kazançlardan oluşur. Ancak, gelir vergisi kanununda yer aldığı gibi ayrı ayrı kazanç ve irat olarak adlandırılmamakta, “kurum kazancı” olarak vergiye tabi olmaktadır. Ayrıca, vergi oranı gelir vergisi kanunundaki gibi artan oranlı değildir. Her kurum, kazancı üzerinden aynı oranda vergi ödemektedir.¹³⁹

2.2.Enflasyonun Türk Vergi Sistemi Üzerindeki Etkisi

Ülkemizde uzun yıllardır yaşanan yüksek oranlı enflasyon, vergi sisteminin tüm öğelerini etkilemektedir. Enflasyon, vergi sistemi içerisinde, öncelikle sayısal büyüklükleri etkilemek suretiyle spesifik tarifeler, muafiyet ve istisna tutarları ile gelir vergisinin artan oranlı tarife dilimlerinin reel olarak aşınmasına yol açmaktadır. Gelir, sadece nominal olarak değil, aynı zamanda reel olarak da artmış olsa, vergi borcunu

¹³⁷ Uluatam, 2001, ss.349-350.

¹³⁸ Aytaç Eker ve diğerleri, *Maliye Politikası*, s.282.

¹³⁹ Beyanname Düzenleme Kılavuzu, a.g.e., s.467.

arttıracaktır.¹⁴⁰ Bunlardan spesifik tarifelerdeki aşınma yükümlü lehine, diğer tüm değişkenlerdeki aşınmalar da devlet lehine sonuç verir.¹⁴¹ Enflasyon genellikle kaynak dağılımını ve gelir dağılımını bozar. Bunun dışında, işletmelerin sabit varlıkları ve bunların amortismanları, stokları, çeşitli gelir ve giderleri de enflasyon sebebiyle vergi matrahının etkilenmesine yol açar. Diğer yandan nominal değerlerle ifade edilen indirim, istisna ve muafıkların artan enflasyon karşısında aşınması yükümlülerin vergi yükünü arttırmaktadır. Enflasyon, bir yandan gelir vergisinin artan oranlı yapısını bozarken, diğer yandan da matrahların erimesi sebebiyle gelir vergisi, kurumlar vergisi, veraset ve intikal vergisi ve sabit değerlerle ifade edilen vergilerin yapısını da bozmaktadır.¹⁴²

Gelir vergisi, gerek kamu gelirleri açısından, gerekse vergilemede adaletin sağlanması açısından en önemli vergi türüdür. Diğer taraftan gelir vergisi, enflasyondan en çok etkilenen bir vergi türüdür. Gelir vergisinin en önemli özelliği, artan oranlı tarife yapısının tatbikiyle bir taraftan vergi adaletinin sağlanması, diğer taraftan da devlete yüksek bir vergi hasılatı sağlamasıdır. Enflasyonun artan oranlı tarife yapısı üzerindeki etkisi çok çabuk görülür. Şöyle ki, enflasyon sebebiyle gelir nominal olarak artar. Buna karşılık, artan oranlı tarife esasına göre düzenlenmiş olan gelir dilimleri, yeniden düzenlenmez ise, başlangıçtaki önemini kaybeder. Bunun sonucu olarak da yüksek gelir gruplarında artan oranlılık etkisi ortadan kalkar. Tarife yapısı adeta düz oranlı bir tarife şekline dönüşür. Böylece artan oranlılığın vergi adaletini sağlama özelliği ortadan kalkmış olur.

Enflasyonun artan oranlı tarife yapısına dayalı bir gelir vergisi sistemi üzerindeki etkisi başlıca iki biçimde ortaya çıkar. İlk olarak artan oranlı tarife üzerinde yer alan ve belli miktarlara göre ayarlanmış bulunan gelir dilimleri, enflasyonun geliri nominal olarak arttırması sonucu başlangıçtaki etkinliklerini yitirir. Bundan başka, gelir vergisi sisteminde ücretlerin vergilendirilmesinde vergi dışı bırakılan özel indirim miktarı enflasyon sebebiyle önemini kaybeder. Bunun sonucu olarak, başlangıçta alt gelir dilimleri üzerinden vergi ödeyen bir kısım yükümlüler, enflasyon sebebiyle gelirlerinin nominal olarak artmasından dolayı daha üst dilimler

¹⁴⁰ E. Nowotny, *Inflation and Taxation*, Reviewing The Macroeconomics Issues, Journal of Economic Literature, Vol:XVIII, Sept. 1980, s.1029.

¹⁴¹ Burhan Şenatalar, "Enflasyon ve Vergileme (Yorum), Çeşitli Açılardan Vergileme ve Sorunları" IV. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu, 21-23, Antalya, Mayıs-1990, s.34.

¹⁴² Uluatam, 1978, s.228.

üzerinden vergi ödemek zorunda kalırlar. Böylece bu yükümlülerin ortalama vergi oranlarında enflasyondan kaynaklanan bir artış meydana gelerek reel vergi yükleri artmış olur. Enflasyonun yükümlülerin ortalama vergi oranlarını, yani vergi yüklerini arttırma etkisi, artan oranlı tarife yapısında yer alan gelir dilimleri ne ölçüde küçük, buna karşılık artma oranı ne kadar yüksek olursa, o ölçüde fazla olur. Bunun sonucu olarak enflasyon gerçek vergi yükünü arttıran bir etki getirmiş olur.

2.2.1.Enflasyon ve Vergi Tarifeleri

Vergi tarifeleri, vergi miktarını hesaplayabilmek için matraha uygulanması gereken ölçüdür. Bu ölçüler başlıca iki çeşittir.

a.Belirli, fiziki miktar üzerinden alınacak vergiyi miktar olarak göstermektedir. Vergiler, çeşitli şekillerde tespit edilen miktara dayanan vergilerdir. Miktar eşyanın miktarına göre ağırlık, uzunluk, hacim v.b. şeklinde ölçülmekle birlikte en yaygın miktar ölçütü ağırlıktır. Vergi borcu maddi ölçüler üzerinden belirli bir miktara göre hesaplanarak alınır. Buna spesifik, yani miktar esasına dayalı tarife denilmektedir.¹⁴³

b.Ekonomik nitelikte olan, yani para birimi olarak hesaplanan matrahlardan, nispi şekilde, genellikle yüzde ve bazen de binde şeklinde belirlenen oranlara göre alınır. Buna da ad valorem, yani değer esasına dayalı tarife denilmektedir.¹⁴⁴

Vergi tarifeleri, ödenecek vergi miktarını belirlemek için matraha uygulanan ölçülerdir. Genel olarak vergi tarifeleri üç şekilde düzenlenmektedir.

Artan Oranlı,

Düz Oranlı,

Azalan Oranlı Tarife.

Artan oranlı tarifede, matrahın artmasına paralel olarak vergi oranı da artış gösterir. Düz oranlı vergide, matrah ne olursa olsun, vergi oranı değişmez ve aynı kalır. Azalan oranlı tarife ise artan oranlı vergi tarifesinin tam tersidir, yani matrah arttıkça vergi oranı azalır. Günümüz vergi sistemlerinde genel olarak artan oranlı

¹⁴³ Erkut Onursal, “Dünden Bugüne Gümrük Mevzuatı”,
<http://www.foreigntrade.gov.tr/ead/DTDERGI/nisan2000/dndenbug.htm>, 22.06.2004, s.1.

¹⁴⁴ Özbilen, 2004, s.34.

tarifelerin yaygın olduğunu söylemek mümkündür.¹⁴⁵

Düz oranlı bir tarifede, enflasyon ortamında artan nominal gelirlere paralel olarak ödenen vergiler de artmakta, ancak reel vergi yükü değişmemekte, sabit kalmaktadır. Oran yapısının artan oranlı olduğu tarife, daha fazla gelir elde ettiği için kişinin gelirinin daha geniş bir yüzdesini vergiler yoluyla yatırması fikrine dayanır. Azalan oranlı bir vergi tarifesinde gelir artarken, vergi oranları düşer. Harcama vergileri genellikle insanların tasarruflarına uygulandığından geriye doğru meyilli olurlar. Zenginler, fakirlere göre gelirlerinin daha düşük kısmını harcamaya ve daha geniş kısmını tasarruf etmeye yönelttiklerinden, zenginler harcama vergilerinin bu biçimde gelirlerinin daha küçük kısmını ödemeye meyillidirler. Vergi oranı gelirin bir yüzdesi olarak bütün gelir düzeyleri üzerinde sabit kaldığı bir sistemdir. Ancak, artan oranlı tarife, vergi matrahı para birimi olarak ifade edildiğinden, enflasyon ortamında tarife dilimlerinin sınırının daralması ve gelir dilimi sürüklenmesi durumunun ortaya çıkması sebebiyle enflasyondan en çok etkilenen tarife durumuna gelmekte, hatta tarife gittikçe tek oranlı bir hal almaktadır.¹⁴⁶

2.2.1.1. Tarife Diliminin Sınırının Daralması

Vergi tarife dilimleri, fiyat artışlarının etkisiyle ayarlama yapılmadığı sürece zaman içerisinde yıpranma gösterecektir. Yani, dilimlerin enflasyona göre ayarlanmadan nominal olarak aynen korunması, bunların gerçek değerlerinin sürekli düşmesine sebep olacaktır. Dilim tutarlarında enflasyon oranındaki artış kadar, meydana gelen daralma ile başlangıçta bunlara karşılık gelen vergi oranları da reel olarak daha düşük tutarlara isabet eder hale gelmektedir. Bu durumun düzeltilebilmesi için, vergi tarife cetvellerindeki vergi dilimlerinin her yıl en az enflasyon oranı kadar yükseltilmesi gerekecektir.¹⁴⁷

¹⁴⁵ Coşkun Can Aktan, “Genel Olarak Vergi Tarifeleri”, http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/duzvergi/vergi-tarife.htm, 22.06.2004, s. 1.

¹⁴⁶ Özbilen, 2004, s.35.

¹⁴⁷ A.g.e., s.35.

2.2.1.2. Gelir Dilimi Sürüklenmesi

Artan oranlı tarife, enflasyonun hakim olduğu ekonomilerde gelir dilimi sürüklenmesi adı verilen bir problemi ortaya çıkarmaktadır. Enflasyon dolayısıyla gelirlerin nominal olarak yükselmesi, bu gelirlerin daha üst gelir dilimlerine sürüklenerek, daha yüksek vergi oranlarına tabi olması sonucunu doğurmaktadır.¹⁴⁸ Daha açık bir ifade ile, enflasyon dolayısıyla kişilerin elde ettiği kazanç ve iratlarının parasal olarak değerleri yükseldiği için, bu kazanç ve iratlar daha yüksek gelir dilimlerine doğru sürüklenmektedir. Enflasyonun artan oranlı gelir vergisi üzerindeki bu etkisine maliye literatüründe gelir dilimi sürüklenmesi adı verilmektedir.¹⁴⁹

2.2.1.3. Artan Oranlı Vergi Tarifesinin Tek Oranlı Hale Gelmesi

Enflasyonun sürekli artışına karşılık vergi tarifesi yeniden düzenlenmez ise, gelir dilimi daralmasının bir sonucu olarak yükümlülerin büyük bir kısmı en üst tarife dilimlerine itilecektir. Vergi oranları belli bir orandan sonra sabit kalmaktadır. Bu durum ise, artan oranlılık yapısını bozarak, verginin ekonomik istikrar aracı olma ilkesinden sapmaya sebep olacaktır. Artan oranlı gelir vergisi tarifesinde, nominal gelirin enflasyon sebebiyle hızla artması, düşük gelir gruplarının marjinal vergi oranlarını yükseltmektedir. Reel gelirlerdeki artış, nominal gelirdeki artıştan düşük olduğu için, özellikle ödeme gücünün önemi bu açıdan azalmaktadır.¹⁵⁰

Enflasyonun vergi borcuna ve oranına etkisi, enflasyonun artan oranlı gelir vergisi sisteminde tarife üzerinde sebep olduğu tahribatların anlaşılmasından sonra daha açık bir şekilde ortaya konabilir. Yani, vergi tarifesinin niteliği dolayısıyla enflasyonist dönemlerde uğradığı değişim sebebiyle vergi yükümlülüklerindeki artış, parasal gelirdeki artıştan hızlı oranda gerçekleşir.¹⁵¹ Çünkü, enflasyon sebebiyle nominal gelirleri yükselen yükümlülerin vergi borçları artan oranlı tarifiede yer alan yüksek gelir dilimlerine karşılık gelen oranlar üzerinden hesaplanacaktır. Bu suretle gelir vergisi yükümlülerinin ortalama vergi oranları artmak suretiyle sonuçta bunların

¹⁴⁸ Coşkun Can Aktan, "Artan Oranlı Vergi ve Eleştirisi",

http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/duzvergi/artan-oranli.htm, 22.06.2004, s.2.

¹⁴⁹ Coşkun Can Aktan, *Çağdaş Liberal Düşüncede Politik İktisat*, Takav Matbaası, Ankara, 1994, s.76.

¹⁵⁰ Özbilen, 2004, s.37.

¹⁵¹ Fazıl Tekin, a.g.e., s.88.

vergi yüklerindeki artış, enflasyon oranının üzerinde gerçekleşmiş olacaktır.¹⁵²

Fiyatlar genel seviyesinin yükselmesine bağlı olarak, ilkin çeşitli vergilerden sağlanan hasılatın bileşimi ve düzeyi, yeni vergi yükü ve bunun dağılımı değişir. Vergi hasılatının enflasyondan etkilenme derecesi, vergi sisteminde yer alan vergilerin esnekliklerine bağlı olarak farklılıklar gösterir. Enflasyonla birlikte gayri safi milli hasıla da nominal olarak yükselir. Bunun sonucu olarak, artan oranlı vergi tarifesinin uygulandığı gelir vergisinde, enflasyon oranından daha fazla bir artışın gerçekleşmesi beklenir. Çünkü, enflasyon sebebiyle nominal gelirleri yükselen yükümlülerin vergi borçları, artan oranlı tarifiede yer alan yüksek gelir dilimlerine karşılık gelen oranlar üzerinden hesaplanacaktır. Bu suretle gelir vergisi yükümlülerinin ortalama vergi oranları artmak suretiyle sonuçta bunların vergi yüklerindeki artış, enflasyon oranının üzerinde gerçekleşmiş olur. Bu suretle enflasyon, vergilemedeki adalet ilkesinin zedelenmesine yol açarak, “enflasyon vergisi” olarak da nitelendirilen haksız bir vergi çeşidi haline gelmektedir.¹⁵³

2.2.2. Vergi Borcunun Ödenme Biçimi ve Zamanı

Gelirin vergilendirilmesinde zamanlama açısından da problemler vardır. Özellikle enflasyonun hüküm sürdüğü bir ekonomide, farklı vergi yükümlülerinin farklı zamanlarda vergilerini ödemeleri, vergi eşitsizliğini doğurmaktadır. Yani, enflasyonist bir ortamda, gelirler aynı oranda vergilendirilse bile, ödeme zamanlarının farklı oluşu, değişik gelir gruplarına reel olarak farklı vergi yüklemektedir.¹⁵⁴ Özellikle vergileme süresinin uzun bir devreyi içermesi halinde, vergi matrahı olarak kabul edilen değer geçerli değeri, en azından enflasyon oranı kadar gerileyecektir.¹⁵⁵ Beyannameye dayalı emlak vergisinde ve gelir vergilerinde bu olay net bir şekilde görmek mümkündür. Gelir vergilerinde, vergileme süreci, vergilendirme dönemini takip eden üçüncü aydan itibaren ödenecek taksitlerin belirli bir kısmı enflasyon oranında değer kaybına uğramaktadır.¹⁵⁶

¹⁵² Özbilen, 2004, s.38.

¹⁵³ Osman Pehlivan, “Enflasyonun Vergi Sistemi Üzerindeki Etkisi”, Vergi Dünyası, Sayı:137, Ocak, 1993, s.45.

¹⁵⁴ Şevki Özbilen, “Vergi-Enflasyon İlişkisi Üzerine Bir İnceleme”, www.econturk.org/Turkiyeeconomisi/enflasyon.pdf, 10.09.2002, s.3.

¹⁵⁵ Osman Pehlivan, a.g.m., s.49.

¹⁵⁶ Şevki Özbilen, a.g.m., s.8.

Vergi tahsilatındaki gecikmelere bağı olarak kamu alacaklarının reel değerinde önemli kayıplara yol açar. Bu tür kayıpların vergi gelirlerinin esnekliği ile giderilmemesi halinde kamu gelirlerinde düşme olacağı açık bir gerçektir.¹⁵⁷

Enflasyonun vergi tahsilatındaki gecikmelerden kaynaklanan vergi gelirleri üzerindeki etkisini aşığıdaki formülle açıklamak mümkündür. Olivera, Aghevli ve Khan tarafından ilk kez dikkat çekilen enflasyonun reel vergi gelirleri üzerindeki olumsuz etkisi, Tanzi tarafından geliştirildi ve gelişmekte olan ülkelerde uygulandı. Tanzi'nin katkıları Olivera'nın attığı temel üzerinde yükseldiğinden, literatürde bu etki Olivera-Tanzi etkisi olarak anılır.¹⁵⁸

Bu etki aşığıdaki formülle ifade edilmektedir;

$$R = \frac{1}{(1+p)^n}$$

R=vergiyi doğuran olayın ortaya çıktığı dönemin fiyatlarıyla ifade edilen 1 TL'lik verginin tahsil edildiği dönemdeki reel değeri yani bugün toplanan 1 TL'lik vergi gelirinin reel değeri,

p=aylık enflasyon oranı,

n=vergi borcunun ödenmesi için kanunlarda belirtilen ay cinsinden gecikme süresidir.

¹⁵⁷ Vito Tanzi, **Inflation and Personal Income Tax**, New York, 1980, s.75.

¹⁵⁸ Hanifi Aslan, **Enflasyonist Finansman Politikası**, Ak-Bil Yayıncılık, Bursa, s.223.

Aşağıda tabloda farklı gecikme süreleri ve enflasyon oranları için vergi gelirlerinin reel değerine etkisi verilmiştir.

Tablo 4: Vergi Tahsilatındaki Gecikme Sürelerinin ve Enflasyon Oranının Vergi Gelirlerinin Reel Değerine Etkisi

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

Kaynak: Selma Gürbüz, Enflasyonun Vergi Gelirlerinin Değeri Üzerindeki Etkisi (Tanzi Etkisi), www.hazine.gov.tr/makaleler/selma.pdf, 08.01.2004, s.10.

Tablo 4’den de görüleceği üzere enflasyon oranı sıfır iken, gecikme süresi ne olursa olsun veya gecikme süresi sıfır iken, enflasyon oranı ne olursa olsun vergi gelirlerinin reel değeri aynı kalmaktadır. Tablo 4’de yer alan her bir sütun belirli bir gecikme süresinde enflasyon oranı arttıkça ve her bir satırda belirli bir enflasyon oranında gecikme süresi uzadıkça vergi gelirlerinin reel değerinin azalacağını göstermektedir. Örneğin, aylık ortalama enflasyon oranı %5 ve vergi sisteminin ortalama aylık gecikme süresi 3 ay iken, vergi gelirlerinin reel değerindeki azalma %14 olmaktadır. Enflasyon oranı aynı iken, gecikme süresi 12 aya çıktığında vergi gelirlerindeki azalma %44 olmaktadır. Gecikme süresi 3 ay iken enflasyon oranı %50’ye çıktığında ise, vergi gelirlerinin reel değeri %70 azalmaktadır. Yani, vergilerin tahsilatındaki gecikme sürelerinin uzaması vergi gelirlerinin reel değerini

azaltmaktadır. Aynı şekilde, gecikme süresi sabitken enflasyon oranının yükselmesi, vergi gelirlerinin reel değerinin azalmasına yol açmaktadır. Bu tablo, aynı zamanda enflasyonun düşürülmesi ve/veya gecikme sürelerinin kısaltılması yoluyla sağlanabilecek kazançlar hakkında da fikir vermektedir.¹⁵⁹

Olivera-Tanzi etkisi vergi sisteminde yer alan vergilerin yalnızca vergi tahsilat sürelerini dikkate almakta; gecikme sürelerini göz ardı etmektedir. Oysa Türkiye’de, vergi gelirlerinin reel değerindeki azalış açısından vergilerin tahsilat sürelerinin uzunluğu kadar, gecikme süreleri de büyük önem taşımaktadır. Şöyle ki, yüksek ve değişken enflasyon ortamında gecikme cezasının enflasyonun gerisinde kalması çok muhtemeldir. Böyle bir durumda mükellefler bilinçli olarak, vergi mevzuatına muhalefet ederek vergileri zamanında ödememekte, gecikmeli olarak ödemeyi tercih etmektedirler. Şu halde enflasyonun vergi gelirleri üzerindeki olumsuz etkisinin Olivera-Tanzi etkisinden daha büyük olacağı açıktır.¹⁶⁰

Enflasyonun vergi gelirlerinin reel değerleri üzerindeki etkisi, vergilerin ödenmesindeki sürelerine ve vergilerin fiyat esnekliğine bağlıdır. Enflasyonun vergi gelirlerinin reel değeri üzerindeki etkisini belirleyen ilk faktör gecikme süresidir. Gecikme süresi, vergiyi doğuran olayın ortaya çıkışından vergi borcunun ödenmesine kadar geçen süredir. Bu süre, verginin ödenmesi vergi kanunlarında yer alan kanuni gecikme süresi ile mükelleflerin vergi kanunlarına aykırı olarak vergilerin zamanında ödememelerinden kaynaklanan kanuni olmayan gecikme süresinden oluşmaktadır. Gelir üzerinden alınan vergilerde gelirin elde edilmesi ile bu gelire ilişkin verginin ödenmesi arasındaki süreyi oluşturan unsurlar aşağıdaki şekildedir;¹⁶¹

1. Gelirin elde edildiği andan mali yılın sona ermesine kadar geçen süre;

Gelir vergisi, belli bir dönemde (genellikle 1 yıl) elde edilen gelir ve kazançlar üzerinden alınan bir vergi türüdür. Vergiye tabi kazanç ise bilanço ve kâr/zarar tablolarından tespit edilmektedir. Ülkemizdeki uygulamada ve diğer birçok ülkede finansman tabloları sene sonunda ve yılda bir kez hazırlanmakta, dolayısıyla, gelirin elde edildiği andan vergi borcunun tespit edilmesine kadar geçen sürede devletin vergi

¹⁵⁹ Selma Gürbüz, “Enflasyonun Vergi Gelirlerinin Değeri Üzerindeki Etkisi (Tanzi Etkisi)”, www.hazine.gov.tr/makaleler/selma.pdf, 08.01.2004, s.11.

¹⁶⁰ Hüseyin Şen, “Olivera-Tanzi Etkisi: Türkiye Üzerine Ampirik Bir Çalışma”, [www.maliye.gov.tr/apk/MALDER%20\(s-143\)/Huseyinscn.pdf](http://www.maliye.gov.tr/apk/MALDER%20(s-143)/Huseyinscn.pdf), 17.01.2004, s.25.

¹⁶¹ Selma Gürbüz, a.g.m., s.5.

alacağının reel değeri enflasyon sebebiyle azalmaktadır. Yani, mükellefler bir yıl içinde elde ettikleri gelir ve kazançları yıl sonunda beyan etseler ve hemen ödeseler dahi vergi borçlarının reel değeri enflasyon sebebiyle azalmaktadır.

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

3.Tahakkuk eden verginin diğer taksitlerinin ödenmesi için verilen süre;

4.Mükellefin vergi borcunu zamanında ödememesi sebebiyle ortaya çıkan, genellikle de ceza ve faize tabi olan süre (Verginin zamanında ödenmemesi halinde uygulanacak olan ceza ve faiz, enflasyonun altında kaldığı sürece, verginin ödenmeyerek ucuz finansman kaynağı olarak kullanılması cazip hale geleceği için, verginin hiç ödenmemesi ya da çok daha geç ödenmesi söz konusu olacaktır. Gerçekten de, verginin ödenmeyerek ucuz finansman kaynağı olarak kullanılması enflasyonun yüksek olduğu dönemlerde yaygınlaşmaktadır).¹⁶²

Vergiye doğuran olayın ortaya çıkışı vergi türlerine göre farklılık göstermektedir. Gelir üzerinden alınan vergilerde gelirin elde edilmesi, harcamalar üzerinden alınan vergilerde ise, mal veya hizmet satışının gerçekleşmesine yol açmaktadır. Vergiyi doğuran olay gerçekleştiği anda buna ilişkin verginin ödenmesi arzu edilen durum olmakla birlikte, bütün vergiler için bu uygulama geçerli olmamaktadır. Vergiyi doğuran olayın ortaya çıkışı ile verginin ödenmesi arasındaki zaman farkı vergilerin özelliğine göre değişebilmektedir. Vergilerin çoğunluğunun kaynakta kesildiği (stopaj), peşin vergi uygulamasının yaygın olduğu ve muhasebe sisteminin vergi matrahının erken tespitini mümkün kıldığı ülkelerde gecikme süresi çok kısa olabilmektedir. Enflasyonun olmadığı bir ortamda vergilerin ödenmesinde ortaya çıkan bu gecikmeler bir problem oluşturmazken, enflasyon gecikme sürelerinin uzunluğuna bağlı olarak vergi gelirlerinin reel değerinde azalmaya yol açmaktadır.¹⁶³

Enflasyonist ortamda, vergiyi doğuran olayın ortaya çıkışı ile verginin ödenmesinin eşanlı olmaması mükellefin reel olarak daha az vergi ödemesi sonucunu doğurmakta, dolayısıyla, vergilerin ödemesindeki gecikme sürelerine bağlı olarak mükelleflerin reel vergi yüklerinin farklılaşmasına yol açmaktadır. Devletin vergi alacağının reel değeri ise, bu sürelerle ve enflasyonun yüksekliğine bağlı olarak

¹⁶² A.g.m., s.6.

¹⁶³ Selma Gürbüz, a.g.m., s.6.

azalmaktadır. Ayrıca, başlangıçtaki vergi yükünün büyüklüğü de (vergi gelirleri/GSMH) vergi gelirlerindeki mutlak azalma miktarını belirlemektedir, gecikme süresi ve enflasyon oranı veri iken vergi yükü arttıkça vergi gelirlerindeki mutlak azalma daha fazla olmaktadır.¹⁶⁴

Enflasyonun vergi gelirlerinin reel değerini nasıl etkileyeceğini belirleyen bir diğer faktör ise, vergilerin esnekliğidir. Vergi gelirlerinin esnekliği, vergi tarifesinin yapısına, ortalama gelire ve gelir dağılımına bağlıdır.¹⁶⁵

Vergi sisteminin esnekliği, milli gelir değiştikçe, verginin kanuni özelliklerine bağlı olarak, toplanan vergi miktarının bu değişmeye gösterdiği duyarlılığı ifade eder. Milli gelirdeki değişikliğe tepki olarak, toplanan vergi gelirindeki yüzde değişme milli gelirdeki yüzde değişmeye eşit olabilir, ondan düşük olabilir veya ondan daha fazla olabilir. Birinci durumda vergi sisteminin esnekliğinin birime eşit, ikinci durumda birimden küçük, üçüncü durumda da birimden büyük olduğu söylenebilir. Gecikmesiz bir ortamda, esneklik bire eşitse, enflasyon, vergi gelirinin reel değerinde bir değişiklik meydana getirmez; birimden büyükse vergi gelirlerinin reel değeri veya reel vergi geliri artar; birimden küçükse reel vergi geliri azalır.¹⁶⁶

Eğer ekonomide büyümenin bulunmadığı varsayılırsa, vergi sisteminin esnekliği reel gelir değişmelerinden etkilenmeyecek ve fiyat değişmeleriyle ilişkili olacaktır. Bu durumda vergi sisteminin fiyat esnekliğinden söz edilmelidir. Vergi sisteminin fiyat esnekliği, vergi gelirlerinin fiyat düzeyindeki değişmeler karşısındaki duyarlılığını ifade eder. Söz konusu esneklik vergi gelirlerindeki yüzde değişimin fiyatlar genel düzeyindeki yüzde değişmeye oranı olarak tanımlanır. Eğer vergi tahsilatında gecikme söz konusu değilse, esnekliğin birime eşit olması durumunda enflasyonun reel vergi gelirleri üzerinde bir etkisi olmayacaktır. Söz konusu etki, gecikme durumunda geçerlidir. Esneklik birime eşitken, belirli bir enflasyon oranında, vergi tahsilat gecikmesi ne kadar uzun olursa, diğer şeyler sabitken, hükümetin elde ettiği vergi gelirlerinde enflasyonun sebep olduğu reel azalma o kadar fazla olacaktır. Vergi tahsilat gecikmesi veri iken, enflasyon oranı ne kadar yüksekse, diğer şeyler sabitken, vergi gelirlerinin reel değeri o kadar düşük olacaktır.¹⁶⁷

¹⁶⁴ Selma Gürbüz, a.g.m., s.7.

¹⁶⁵ A.g.m., s.7.

¹⁶⁶ Hanifi Aslan, a.g.e., s.225.

¹⁶⁷ A.g.e., s.226.

Vergi sistemi için yapılan birim esneklik varsayımı bir çok gelişmekte olan ülke için gerçekçi bir varsayımdır; çünkü bu ülkelerde kişisel gelir vergisi vergi sisteminde fazla bir ağırlığa sahip değildir ve çoğu zaman artan oranlı da değildir. Aksine bu ülkelerde vergi sistemi ağırlıklı olarak dolaylı vergilere, özellikle dış ticaret vergilerine dayanır. Halbuki bir ülke kişisel gelir vergisine bağımlı ise ve vergi tahsilat gecikmeleri kısa ise, o zaman, enflasyonist şartlar vergi gelirlerinin reel değerini arttırır. Esneklik birimden büyükse, gecikmenin mevcut olduğu bir durumda, genel fiyat düzeyindeki artış önce reel vergi gelirinde bir azalmaya sebep olacaktır; daha sonra ise fiyat düzeyi artan oranlı bir şekilde yükseldikçe ve fiyat düzeyindeki artışa nominal vergi gelirinde oransal olandan daha büyük bir artış eşlik ettikçe, reel vergi geliri artmaya başlayacak ve fiyat düzeyi yükselişini sürdürdüğü sürece artmaya devam edecektir. Gecikme ne kadar kısaysa ve esneklik ne kadar yüksekse, vergi gelirinin reel düzeyi enflasyon öncesi düzeyini o kadar çabuk yakalayacak, hatta onu aşacaktır.¹⁶⁸

Enflasyon, vergi gelirleri üzerindeki etkisini tahsilat gecikmeleri ve vergi sisteminin esnekliği yoluyla göstereceğine göre, tahsilat gecikmeleri ile vergi sisteminin esnekliğinden oluşan çeşitli kombinasyonlar bu etkiyi belirleyecektir. Durum bu olunca, çeşitli ülke grupları için uygun düşen gecikme-esneklik kombinasyonlarının tanımlanması gerekir. Toplam vergi geliri açısından, gelir vergilerinde kaynakta kesmenin ve peşin ödemelerin yaygın olduğu ve daha iyi muhasebe süreçlerinden ötürü dolaylı vergilere ilişkin yükümlülüklerin daha çabuk belirlenebildiği gelişmiş ülkelerde vergi toplama gecikmeleri bir ay kadar kısa; gelişmekte olan ülkeler için ise altı ay kadar uzundur. Gelişmekte olan ülkeler için belirtilen bu altı aylık gecikme oldukça iyimserdir. Gerçekte, bu sürenin çok daha uzun olması muhtemeldir. Gelişmiş ülkeler muhtemelen kısa tahsilat gecikmelerine ve birimden büyük vergi sistemi esnekliklerine sahiptirler. Diğer taraftan, gelişmekte olan ülkeler muhtemelen düşük elastikiyetli ve daha uzun tahsilat gecikmeli vergi sistemlerine sahiptirler. Üç esneklik durumu kısa ve uzun tahsilat gecikmeleri ayrımı yapıldığında, altı esneklik-gecikme kombinasyonu elde edilebilir.¹⁶⁹

¹⁶⁸ Hanifi Aslan, a.g.e., s.226.

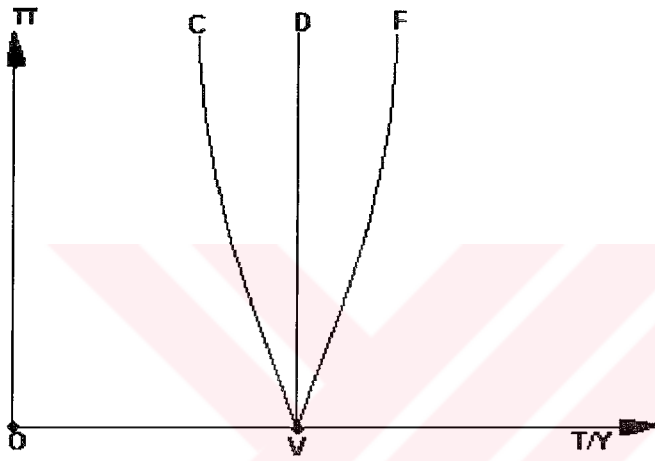
¹⁶⁹ A.g.e., s.227.

Tablo 5: Vergi Gelirlerinin Dönemsel Esneklikleri

Vergi Tahsilat Süresi		
Esneklik (e)	Uzun	Kısa
$e < 1$	A	B
$e = 1$	C	D
$e > 1$	E	F

Kaynak: Tanzi(1978:424)

Şekil 9: Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkelerde Enflasyon-Vergi Gelirleri İlişkisi



Kaynak: Tanzi(1978:425)

Bu kombinasyonlardan D ile F, tipik gelişmiş ülkenin vergi sisteminin yapısını yansıtmaktadır. D kombinasyonu, vergi tahsilat süresinin kısa ve birim esnekliğin ($e=1$) geçerli olduğu bir durumu yansıtmaktadır. F kombinasyonu ise, D kombinasyonunda olduğu gibi tahsilat süresinin kısa ancak vergi esnekliğinin birden büyük olduğunu göstermektedir. Vergi tahsilatının kısa, esnekliğin bir veya birden büyük olması, enflasyonun vergi gelirlerini azaltmadığı ve hatta $e>1$ durumunda vergi hasılatını arttıracak anlamına gelmektedir ki bu durum gelişmiş ülkelerin vergi sistemlerine özgü bir durumdur. A ve C, tipik bir gelişmekte olan ülkenin vergi sisteminin yapısını yansıtmaktadır. A ve C kombinasyonlarının her ikisinde de vergi tahsilat süreleri uzundur. Aralarındaki tek fark, vergi esnekliğinin yapısından kaynaklanmaktadır. A kombinasyonunda $e < 1$ iken, C kombinasyonunda $e=1$ 'dir. A kombinasyonunun geçerli olması halinde enflasyonun vergi gelirleri üzerindeki azaltıcı etkisi, C kombinasyonuna göre daha fazladır. Çünkü A kombinasyonunda $e < 1$

olması sebebiyle nominal milli gelirdeki yüzde artış vergilerde daha düşük bir yüzde artışa yol açmaktadır. Oysa C kombinasyonunda $e=1$ olması sebebiyle vergi gelirlerinde vergi esnekliğinden kaynaklanan bir gelir kaybı söz konusu olmamakta; kayıp, yalnızca tahsilat süresinin uzunluğundan kaynaklanmakta ve bu da enflasyon oranına bağlı olarak değişmektedir. Bu kombinasyonları, dikey ekseninde enflasyon oranının (π) yatay ekseninde de toplam vergi gelirlerinin Gayri Safi Yurt İçi Hasıla (GSYİH)'ya oranının(T/Y) yer aldığı bir şekil üzerinde göstermek mümkündür.¹⁷⁰

Şekilde 9'da görüldüğü gibi, enflasyon oranı (π) sıfır iken GSYİH'nın yüzdesi olarak vergi gelirleri OV kadar olmaktadır. Bir an için ülkenin gelişmekte olan bir ülke olduğunu ve dolayısıyla C kombinasyonunun (vergi tahsilat süreleri uzun ve vergi esnekliği düşük) geçerli olduğunu düşünelim. Bu durumda enflasyon oranı artarken GSYİH'nın payı olarak vergi tahsilatı azalmaya başlamakta ve enflasyon oranı ile vergi gelirleri T/Y arasındaki ilişki, VC biçimini almaktadır. Gelişmiş ülkeler için ise, iki farklı kombinasyon sunulmuştur. D kombinasyonunun (vergi tahsilat süreleri kısa ve vergi esnekliği 1'e eşit) geçerli olması halinde enflasyon oranının yükselmesi vergi gelirleri üzerinde herhangi bir azalışa yol açmamakta; aksine milli gelirin yüzdesi olarak vergi gelirleri enflasyona koşut olarak artmaktadır. F kombinasyonunun geçerli olması halinde ise, enflasyon vergi gelirlerini yine azaltmamaktadır. Hatta GSYİH'nın bir payı olarak vergi gelirleri enflasyon oranından daha yüksek bir oranda arttırmaktadır. Şu halde gelişmiş ülkelerde enflasyon oranı ile vergi gelirleri arasındaki ilişki, D kombinasyonunun geçerli olması halinde VD biçimini; F kombinasyonunun geçerli olması halinde de VF biçimini almaktadır.¹⁷¹

2.3.İstisna ve Muafiyet Hükümlerinin Enflasyondan Etkilenmesi

Gelir Vergisi Kanununda bir çok muafiyet ve istisna hükümleri yer almaktadır. İstisna ve muafiyet sınırlarının geniş tutulması şüphesiz vergi matrahının ve dolayısıyla vergileme kaynaklarının aşınmasına yol açar. İstisna ve muafiyetler, uygulamada vergi adaletini sağlama, iktisadi teşvik oluşturma, vergi idaresinin yüklendiği maliyetleri azaltma, siyasi baskı gruplarına yarar sağlayıp oy kazanma gerekçelerine dayanılarak konulmaktadır. Gelir vergisinin çeşitli istisna ve muafık

¹⁷⁰ Hüseyin Şen, a.g.m., s.5.

¹⁷¹ A.g.m., s.6.

hükümleri belli sayısal değerler olarak belirlendiğinden, enflasyon dönemlerinin fiyat artışları etkisiyle reel değerlerini kaybetmektedirler.¹⁷²

2.4.Enflasyonun Mikro Düzeydeki Etkileri

Mikro düzeyde, işletmeler açısından enflasyon-vergi ilişkisini incelediğimizde, ekonomide hakim olan enflasyon dolayısıyla, nominal kârın, reel kârdan yüksek olmasından dolayı işletmelerin reel olmayan kârın vergisini ödemek zorunda kaldıklarını görürüz. Artan oranlı gelir vergisi tarifesinin uygulandığı gelir vergisine tabi işletmelerin vergi yükleri, bu tarife sebebiyle enflasyon oranından daha fazla artmakta ve sonuçta nominal gelirdeki artıştan dolayı elde edilmiş sayılan nominal kârlar üzerinden ödenen vergiler, işletmelerin sermayelerinin erimesine yol açmaktadır. Türkiye’de gelir ve kurumlar vergisi, nominal gelirler üzerinden alınmaktadır. Bu gelirler büyük ölçüde nominaldır. İşletmelerin kazançlarının aynı yılın enflasyon oranına göre muhasebeleştirildiği takdirde, reel kâr ortaya çıkmaktadır. Böylece, bilançolarında kârlı görülen pek çok işletmenin, gerçekte o yılı zararla kapadığı görülebilecektir.¹⁷³

Verilerin nominal kazançtan alınması adaletsiz bir sonuç ortaya çıkarabildiği gibi, sanayinin de yatırım imkanlarını kısıtlamaktadır. Bu haksız durumun ortadan kaldırılması için, gelir ve kazançtan enflasyon muhasebesi teknikleriyle reel açıdan vergilendirilmesi gereklidir. Özellikle, yeniden değerlendirme sistemi ile vergi sisteminde, enflasyonun para değerinde meydana getirdiği aşınmayı ve firmaların gelirlerinde oluşacak nominal kârları ortadan kaldırmak amaçlanmaktadır. Ancak, kurumlar vergisi mükelleflerine tanınan bu hakla, fiskal amaçlarla hedef daraltılmış ve amortisman tabi iktisadi kıymetler üzerindeki nominal kâr artışlarının vergi dışı bırakılması sağlanmıştır.¹⁷⁴

Enflasyonun vergi gelirlerini arttırması için, enflasyonla birlikte kazançların artması, vergi yapısının artan oranlı olması tercih edilecektir ki gelir seviyesi arttıkça, toplanacak vergi miktarı da artabilsin ve vergi toplama da zaman kaybının olmaması

¹⁷² Özbilen, 2004, s.105.

¹⁷³ Şevki Özbilen, a.g.m., s.5.

¹⁷⁴ Hızır Tarakçı, “Vergi Sistemimizde Enflasyona Karşı Oluşturulan Sistemin Yetersizliği ve Bu Konuya İlişkin Sistem Önerimiz”, Vergi Dünyası, Sayı:145, Eylül-1993, s.55.

gibi şartların gerçekleşmesi gerekir.¹⁷⁵ Ancak uygulamada bu şartları yerine getirebilmek pek mümkün görünmemektedir. Vergi sistemlerinin yetersizliği, vergi toplamadaki etkinsizlik gibi sebeplerden dolayı, enflasyonist şartlar altında devlet açısından vergi gelirleri azalma eğilimi göstermektedir.¹⁷⁶

Enflasyonun vergi geliri üzerindeki olumsuz etkilerinden biri, gelir vergisi üzerinde görülen etkidir. Bu etki, gelirin elde edilmesi ile verginin ödenmesi arasında geçen zaman ve verginin ödeme biçimi açısından ortaya çıkmaktadır. Verginin ödenmesinde kanuni ve kanuni olmayan gecikmeler ortaya çıkabilir. Bu da, gelirlerinin reel değerinde önemli kayıplara yol açmaktadır. Yani, vergileme sürecinin uzun bir devreyi içermesi halinde vergi matrahının gerçek değeri, en azından enflasyon oranı kadar gerileyecektir. Kaynaktan kesme ve peşin vergi gibi uygulamaların söz konusu olmadığı durumlarda, bir yıl içinde elde edilen vergi, bir sonraki yıl içinde ve birkaç taksitte ödenecektir. Zamanın uzunluğuna ve enflasyonun artış seviyesine bağlı olarak vergi, daha düşük değerdeki para ile ödenecektir. Böylece, mükellefin reel vergi yükü azalırken, bütçeye sağlanan gelir de azalacaktır. Yani, enflasyon mükellefin yararına sonuçlar oluştururken, devlet açısından belirli bir gelir azalmasına sebep olacaktır.¹⁷⁷

Bir taraftan işletmelerin sermaye ihtiyaçları artarken, diğer taraftan enflasyonu önlemek amacıyla uygulanan sıkı para ve kredi politikaları sermaye maliyetinin yükselmesine sebep olur. Sermaye maliyetinin yükselmesi de yatırımları azaltır. Bu durumda, tasarruflar uzun vadeli yatırımlar yerine, kısa vade de gelir getirecek ya da spekülatif kazanç sağlayacak alanlara yönelir. Maliyetlerin yükselmesi ile doğan finansman açıklarının, işletmelerde mevcut kapasitelerin tam olarak kullanılmasını da etkileyeceği bir gerçektir.

Sonuç olarak, enflasyonun işletmeler üzerindeki etkisi, vergi yüklerinin artması ve ödenen vergilerin çoğu zaman reel kârdan değil, öz sermayeden karşılanması biçiminde ortaya çıkmaktadır.¹⁷⁸

¹⁷⁵ Mehmet Tosuner, “Enflasyonla Mücadelede Vergi Politikası”, Akademik Araştırmalar Dergisi, Sayı:3, İzmir, 1988, s.182.

¹⁷⁶ Şevki Özbilen, a.g.m., s.6.

¹⁷⁷ A.g.m., s.6.

¹⁷⁸ Pehlivan, 2000, s.53.

2.5.Enflasyon Vergisi

Bütçe açıkları, beraberinde kamu kesiminin borçlanma gereğini de arttırmaktadır. Buna karşın gelişmekte olan ülkelerde, hükümetlere oy kaybetme endişesi sebebiyle, vergi sistemlerinde vergi gelirlerini arttırıcı köklü bir değişiklik yapamamaktadırlar. Böyle bir durumda bütçe açıklarını; iç borçlanma, dış borçlanma ve parasallaştırma yollarına başvurarak finanse etmektedirler. Fakat bu finansman yollarının her biri bir makro ekonomik problemi beraberinde getirmektedir. Dış borçlanma, dış borç krizine, iç borçlanma ise faiz oranlarının yükselmesine yol açabilir. Bütçe açıklarının para oluşturularak finansmanı ise enflasyonun artmasına sebep olur. Fakat para oluşturulması ve enflasyonun artması hükümetin gelirlerini dolaylı yoldan arttırabilir.¹⁷⁹ Mali açığın parasallaştırılması, hükümetlere alışılmış vergiye benzer bir şekilde gelir oluşturduğu için ve gelir enflasyon aracılığıyla elde edildiği için, ekonomi literatüründe, bu gelir kaynağına “enflasyon vergisi” denilmektedir. Yani hükümetler, geleneksel gelirler dışında bizzat enflasyona yol açarak ya da özel kesimde doğan bir enflasyonun etkilerinden yararlanarak da gelir elde edebilir. Bu konu, enflasyon olgusunun çok yaygınlaştığı, adeta evrensellik kazandığı günümüzde son derece önem taşır.¹⁸⁰ Parasallaştırmadan elde edilen gelir türleri senyoraj ve enflasyon vergisidir. Senyoraj en basit anlamda paranın üretim maliyeti ile üzerinde yazılı değer arasındaki farktır. Bu fark devletin kasasına gelir olarak girmektedir. Böylece devlet vergi toplamadan ya da borçlanmadan harcamalarının bir kısmını karşılayabilmektedir.¹⁸¹ Belli bir enflasyon oranında halk, milli gelirle orantılı olarak, elinde belirli miktarda para bulundurmaya isteyecektir. Bu miktar reel olarak belirlenecektir. Büyüyen bir ekonomide halkın muamele güdüsüyle talep edeceği reel para arzını arttırabilir. Diğer bir deyişle; para stokundaki artış, reel büyüme sonucu halkın reel para talebinde görülecek artıştan büyük değilse, hükümet enflasyonist baskıya sebep olmaksızın para basmak suretiyle gelir elde edebilir. Senyorajın ölçüsü para stokundaki değişimin reel değeri olarak ifade edilmektedir. ΔM para stokundaki artışı, P fiyat düzeyini, SE senyorajı gösteriyorsa;

¹⁷⁹ Jülide Yıldırım, *Türkiye’de Para Yaratma Gelirleri (Tartışma Tebliği, No:9303)*, Ankara, 1993, s.1.

¹⁸⁰ Uluatam, 2001, s.452.

¹⁸¹ Enver Alper Güvel, “*Senyoraj:Teori ve Türkiye’de Senyorajın Açıklayıcıları Üzerine Bir İnceleme*”, www.foreigntrade.gov.tr/ead/DTDERGI/nisan2001/senyora.htm, 01.05.2003, s.1.

$$SE = \frac{\Delta M}{P}$$

formülü ile senyoraj miktarı elde edilebilir.¹⁸²

Enflasyon vergisi hükümet için kazanç oluştururken, reel para balansı tutanlar için bir kayıp söz konusudur. Halkın nominal para talebini arttırmasının sebebi enflasyon etkisini telafi etmek çabasıyla açıklanabilir. Belirli bir gelir düzeyi ve faiz oranı karşısında halk eğer elinde belirli bir reel para stoku bulundurmak istiyorsa, elindeki nominal parayı enflasyon oranında arttırmak zorundadır. Aksi halde enflasyon, mevcut nominal para stokunun reel değerini arzu edilen düzeyin altına düşürecektir. Halk reel para balanslarını sabit tutabilmek için nominal para stokuna enflasyonu dengeleyecek oranda ilavede bulunmak isteyecek, yani gelirin bir kısmını nominal para stokunu arttırmak amacıyla kullanacak, böylece gelirinden daha az harcama yapmak ve aradaki farkı devlete aktarmak zorunda bırakılacaktır. Bununla birlikte, enflasyon vergisi kamu iç borçlarının reel değerini de düşürmektedir. Enflasyon vergisi olağan vergiler gibi bir vergi değildir. Hükümetler, gelir vergileri ve tüketim vergileri gibi enflasyon vergisi kanunlarını yürürlüğe koyamazlar. Ancak enflasyon bir vergi gibi işlem görür. Hükümet vergileri arttırmış gibi enflasyondan gelir elde eder.¹⁸³

Enflasyon tıpkı vergiler gibi bazı kişilerin ellerinden bir kısım satın alma gücünün alınıp devlete aktarılması imkanını vermektedir. Yine, tıpkı dolaylı vergiler gibi, enflasyonda vergi yüklenenlerce az hissedilir bir karakter taşır. Özellikle bu sonuncu husus, bazı vergilerin toplumda ciddi bir tepki uyandıracığından çekindiklerinde siyasal karar organlarının, neden bunlar yerine enflasyoncu finansman tercihini kolaylıkla yapabildiklerini açıklayan önemli bir unsurdur. Ancak bu benzerliklere rağmen enflasyonu vergiden ayıran çok önemli bazı nitelikler gözden kaçırılmamalıdır.

Her şeyden önce, enflasyon, diğer vergilerden farklı olarak, yasama organının onayıyla oluşturulmaz.

Normal vergiler belirli tarifelere göre belirli zamanlarda ve belirli usullere göre

¹⁸² Jale Yalınpala, Senyoraj, “*Enflasyon Vergisi ve İç Borçlanma İlişkisi*”, idari.cu.edu.tr/dergi/jale.pdf, 21.01.2004, s.100.

¹⁸³ A.g.m., s.101.

toplanırken, enflasyon vergisinin miktarı ve ne zaman ödeneceği önceden bilinmez.

Normal vergiler, sadece vergileri ödeyenlerin satın alma gücünde bir azalmaya yol açarken, enflasyon vergisi hem ödeyenin, hem de ödemeyenin satın alma gücünü azaltır.¹⁸⁴ Elde edilen gelirin yalnızca devlete gitmemesi, özel kesimle kamu kesimi arasında bölüşülmesidir. Bu iki kesimin karşılıklı payları, çeşitli unsurlara bağlı olarak değişecektir. Her enflasyon sürecinde bazı kişiler gelir ve servetlerinin nominal değerini fiyatlardan daha çok arttırabildiğine göre, enflasyondan yararlanan kişiler bulunacağını ve bu kişilerin enflasyon sürecinin gizli ya da açık savunucuları olacağını belirtmek gerçekçi olur.

Enflasyonun vergi ile benzerliği sürdürülürse, en geniş anlamda enflasyon vergisinin matrahını, nominal değerleri değişmeyen para, mevduat, tahvil gibi tüm likit servet unsurlarıyla, fiyat hareketlerini yeterince izleyemeyen aylık, ücret, kira, emekli maaşı gibi bazı unsurları oluşturduğu söylenebilir. Bu sebeple verginin matrahını yalnızca ekonomide elde tutulan ve nominal değeri sabit para ve benzeri likit unsurlarla sınırlamak daha doğru olur. Enflasyon vergisi her yıl bu değerler toplamının yıllık ortalama enflasyon oranıyla çarpımına eşit bir gizli hasılat sağlayacak ve bu hasılat özel kesimle kamu kesimi arasında paylaşılacaktır.¹⁸⁵

Enflasyon oranları ile enflasyon vergisi geliri arasındaki ilişkiyi “Laffer Eğrisi” ile açıklayabiliriz.

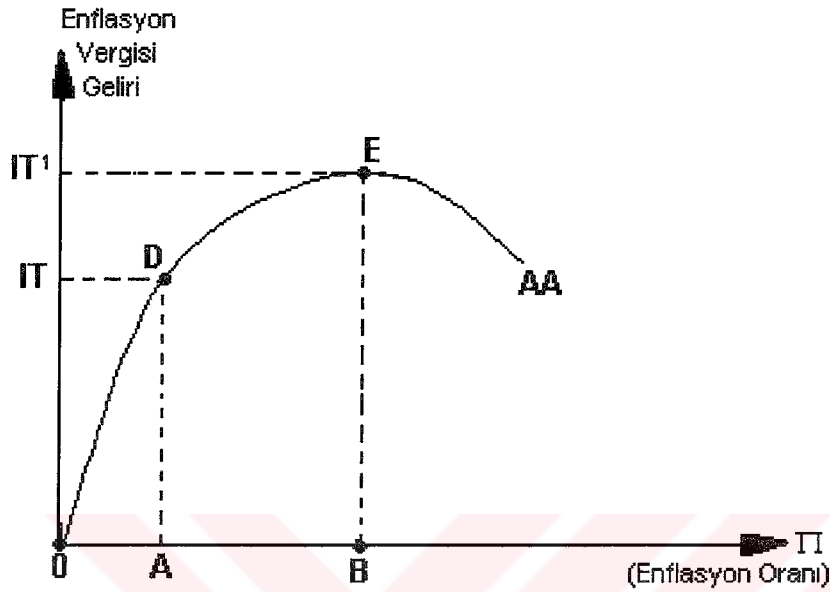
Aşağıdaki şekle göre, enflasyon sıfır olduğu zaman hükümet enflasyondan hiçbir gelir elde edemeyecektir. Enflasyon oranı yükseldikçe devlet tarafından elde edilecek enflasyon vergisi miktarı da artacaktır. Kuşkusuz enflasyon oranı yükseldikçe halk elindeki milli para miktarını azaltacaktır. Çünkü milli paranın elde tutulması giderek maliyetli olmaya başlayacaktır. Kişiler ve bankalar daha az milli para bulundurmaya çalışacaklardır. Milli para stoku azaldıkça devletin aldığı enflasyon vergisi geliri de giderek azalacaktır. Bu durum şekilde görüldüğü gibi (E) noktasından sonra meydana gelmektedir. Bunun anlamı şudur; hükümetlerin enflasyon vergisi aracılığı ile toplayabileceği bir maksimum gelir miktarı vardır. Enflasyon (B) noktasından daha fazla arttığı takdirde enflasyon vergisi geliri de azalma eğilimi

¹⁸⁴ Osman Pehlivan, Murat Çetin, “Enflasyon Vergisi Olgusunun Türkiye Açısından İncelenmesi”, Vergi Dünyası, Sayı:198, Şubat, 1998, s.108.

¹⁸⁵ Uluatam, 2001, s.452.

gösterecektir.¹⁸⁶

Şekil 10:Laffer Eğrisi



Kaynak: www.foreigntrade.gov.tr/ead/DTDERGI/nisan2001/senyora.htm,
07.04.2004.

2.6.Enflasyon Vergisinin Özellikleri ve Enflasyonun Bir Vergi Aracı Olarak Kullanılması

Milton Friedman devletin enflasyondan yararlandığını, enflasyon yoluyla bir kanuna dayanmadan gelir elde ettiğini ileri sürmektedir. Friedman'a göre, "Enflasyon sona erdirilirse devlet bir kanuna dayanmadan elde etmekte olduğu gelirden mahrum kalacak ve enflasyonun sona ermesiyle belki geçici olmakla birlikte, ekonomik faaliyetlerde bir miktar gerileme, yavaşlama ve oldukça yüksek bir işsizlik dönemi ortaya çıkabilecektir."¹⁸⁷

Ekonomik durgunluk ve işsizliğin artması gibi problemlerle karşılaşmak istemeyen hükümetler için enflasyonun gizli bir siyasal araç olduğunu ifade eden Friedman, bu sebeple enflasyonla doğrudan doğruya savaşmak ve enflasyonu engellemek yerine, enflasyonla birlikte yaşamının şartlarının düzenlenmesi

¹⁸⁶ İlker Parasız, 1994, s.439.

¹⁸⁷ Macit İnce, Maliye Politikası, Olgaç Matbaası, Ankara, 1980, s.87.

gerektiğini belirtmektedir. Friedman, enflasyon ve devalüasyon yoluyla kalkınma modelini benimseyen, kalkınma çabaları içerisindeki Brezilya'yı 1974 yılında örnek olarak göstermektedir.¹⁸⁸

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 sebep olacaktır. Bu da nakit paranın vergilendirilmesiyle aynı sonucu doğurmaktadır. Bu sebepten, enflasyonu paradan alınan bir vergi olarak kabul etmek mümkündür. Bu durumda, nakit varlıkları enflasyon sebebiyle reel olarak azalanlar, enflasyonun bir vergi olarak yükünü taşıyan kişilerdir.¹⁸⁹

Devletin açık finansman yoluyla oluşturduğu enflasyon, gelirleri bu fiyatlardan daha yavaş artan kişilerin gerçek gelirlerinin azalmasına, daha yavaş artanlardan, daha hızlı artanlara doğru gelir aktarması yaptığı sonucu ortaya çıkmaktadır.¹⁹⁰

Devletin enflasyon vasıtasıyla gelir sağlamanın temel sebebi, bunun yerine uygulanmak zorunda kalacağı vergileri arttırma yönteminden doğacak tepkilerden çekinmesidir. Ayrıca, emisyon ile vergi gelirlerini arttırmak, kanun 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 arttırmasına karşılık, bunların finansmanını vergi almadan sağlaması, ancak kişilerin satın alma gücünde azalma yaparak mümkün olmaktadır. Önemli olan, kişilerin ellerindeki kaynakların kamu kesimine aktararak kullanıma sunulmasıdır.¹⁹¹

Enflasyon vergisi, her şeyden önce, enflasyon aracılığıyla elde edilmekte ve

¹⁸⁸ Feridun Ergin, **Para Politikası**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1991, s.192.

¹⁸⁹ Özbilen, 2004, s.55.

¹⁹⁰ Kenan Bulutoğlu, **Vergi Politikası**, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi yayın No:130, Sermet Matbaası, İstanbul, 1962, s.248.

¹⁹¹ Özbilen, 2004, s.56.

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 aktarılması imkanını vermektedir. Aynı zamanda hem vergiler, hem de enflasyon, yüklenenlerce az hissedilmesi siyasal karar organlarının diğer vergilerden gelir elde etme yerine neden enflasyoncu finansmanı tercih ettiğini açık bir şekilde ortaya koymaktadır.¹⁹²

Görüldüğü gibi, devletin enflasyon yolu ile gelir temin etmesinin arkasında fiyat artışlarının olumsuz olarak etkilediği gelir dağılımı problemi yatmaktadır. Çünkü, enflasyon döneminde yüksek gelir sahipleri daha fazla yarar sağlamaktadır ve enflasyonun yükü de bir vergi olarak düşük gelirli kişiler üzerinde yoğunlaşmaktadır.¹⁹³

2.7.Enflasyon ve Vergi Yükü

Toplumun kamu giderlerini karşılamak yükümlülük ve gayretinin bir göstergesi olan, belirli bir dönemde ödenen vergilerle, elde edilen gelirler arasındaki oransal ilişkiyi ifade eden ve kamu ekonomisinin tüm ekonomi içindeki önemini gösteren vergi yükü, fert açısından vergi mükelleflerinin ödedikleri vergilerin gelirlerine oranını ifade ederken, milli ekonomi (makro ekonomik) açısından da, vergi ve benzeri gelirlerin GSMH (ya da GSYİH)'ya olan oranını ifade etmektedir.

Önemli ölçüde vergi gelirlerinin yetersizliğinden kaynaklanan enflasyon, vergi sisteminin kendi içindeki dengesini bozarak, vergi yükü dağılımını etkileyerek, vergi yükünün toplumun dar gelirli kesimi üzerine oturmasına yol açmaktadır.

Enflasyonun bütün yükümlülerle ilgili genel etkisi mükelleflerin ödedikleri verginin reel yükünü arttırmasıdır. Bilindiği üzere, enflasyon sebebiyle geliri nominal olarak artan, ancak gerçekte (reel olarak) aynı kalan, hatta azalan yükümlü üst gelir dilimlerinden vergilendirilerek daha fazla vergi yüküne maruz kalmaktadır. Diğer bir ifadeyle artan oranlı tarifeye sahip gelir vergisi sisteminde, nominal gelirler enflasyona bağlı olarak artacağı için mükelleflerin ortalama vergi oranları ve dolayısıyla vergi yükünde bir artış olacaktır.

¹⁹² Özbilen, 2004, s.57.

¹⁹³ A.g.e., s.57.

Böylece enflasyon dönemlerinde fiyat artışları kişisel nominal gelirin yükümlüyü artan oranlı vergi tarifesinden yüksek gelir dilimlerine kaydırarak, ödeme gücü değişmediği halde vergi yükünü arttırarak, onu enflasyon vergisi adı altında haksız bir yüke maruz bırakmaktadır.

Ancak gerek reel, gerekse nominal gelir artışlarının vergi yükünü ne ölçüde arttıracığı şu etkenlere bağlıdır;

Gelir vergisi tarifesi

Gelir düzeyi

Gelirdeki artışın oranı (ya da tutarı)

Bu üç etkenden birincisi, belli bir dönemde veri olup herkes için geçerlidir. Gelir düzeyi ise yükümlüden yükümlüye fark eder. Gelirin artışı ise gerçekten yükümlüler arasında farklılıklar göstermekle birlikte, ortalamalarla ifade edilebilir.

Bilindiği üzere vergi kanunlarında yer alan istisnalar nominal ya da global rakamlarla belirlenmiştir. Enflasyon, bir taraftan bu global rakamların reel boyutunu küçülterek vergi oranını reel olarak arttırırken diğer taraftan da vergi dilimlerinin değerini küçülterek, vergi yükünü arttırmaktadır. Diğer bir ifadeyle, enflasyonun sebep olduğu gizli vergi yükü artışı, enflasyonlar aşınan muafiyet, istisna ve indirimlerin sabit kalmasından kaynaklanmaktadır. Paranın satın alma gücündeki düşme ile değerini yitiren bu vergi kolaylıklarında enflasyon hızına uygun ayarlamalar yapılmadıkça, vergi dışı kalması gereken meblağlar gelire dahil olacağından vergi yükünün artmasına sebep olmaktadır.

Düz oranlı vergiye tabi olan kurumlar açısından her ne kadar artan oranlılığın şiddetlenmesi ya da dilim atlanması şeklinde vergi yükünü arttıran durumlar söz konusu değilse de, bu kurumların, verginin hesaplanmasına esas teşkil eden kârın enflasyon ortamında oluşumundaki özellikler sebebiyle, öngörülenden farklı vergi yüküne katlandıkları söylenebilir.

Görüldüğü üzere, enflasyonun vergi kanunlarına etkisi, dolayısıyla vergi yükünün dağılımındaki farklılıklar, vergiye tabi bütün gelir unsurlarının ve ekonomik değerlerin para birimi ile ifade edilmesinden kaynaklanmaktadır. Enflasyonist bir ortamda, belirli bir dönemin para değerine göre belirlenmiş kanun hükümleri bozulmaktadır. Vergi kanunlarındaki, enflasyon sebebiyle, söz konusu bozulmanın bir

sonucu olarak da çeşitli yükümlüler itibariyle vergi yükünde öngörülenin aksine olumlu veya olumsuz farklılıklar ortaya çıkmaktadır.

Böylece enflasyon, reel vergi yükünü, siyasal süreç içinde mutabık kalınan düzeyin üzerine başka bir deyişle parlamento iradesini belirlemek istediği şeyin (tamamen) dışına çıkılmasına sebebiyet vermektedir. Dolayısıyla vergi yönetimi, enflasyon sayesinde, kanunlarda yer alandan daha fazla miktarda bir gelir elde ederek işletmeleri mali sürüklenme içine almış olur.

Enflasyon ortamında vergilerin çeşidine göre bazı farklılaşmalar üzerine vergi kanunlarının yükümlendirme işlevinde büyük değişimler olmaktadır. Mesela; spesifik vergiler dışındaki değişime (ad valorem) vergiler para değerindeki dalgalanmalara paralel reaksiyon gösterirken, ağırlık, uzunluk, hacim gibi fiziki miktarlar üzerinden belli para tutarları olarak miktarı önceden belirlenen spesifik vergilerde mal ve hizmet fiyatlarında enflasyonun meydana getirdiği yükselmeye rağmen vergi miktarı sabit kaldığından vergi yükü düşer. Ad valorem vergilerde ise, vergi miktarı enflasyonla orantılı olarak yükselmektedir.

Diğer taraftan, vergi matrahı ile bu matrah üzerinden hesaplanan ancak ödemenin uzun bir zaman dilimi içine yayılan vergilerde, vergi yükü önemli ölçüde azalmaktadır. Bu zaman dilimi ne kadar uzun olursa, matrah olarak belirlenen değerin enflasyondan dolayı düşmesiyle vergi yükü o ölçüde azalır. Yani vergi oranı sabitken, vergi konusunun gerçek değeri ile vergi matrahının birbirinden uzaklaşmaları mutlak vergi yükünü değiştirir.

Enflasyon vergi yükünü arttırıcı etkisi yanında vergi yükü dağılımındaki bozucu etkisi de söz konusudur. Başta Friedman olmak üzere bir çok iktisatçının gizli bir vergileme yöntemi olarak gördüğü enflasyon, devlete gelir sağlama aracı olarak günümüzde maliye politikalarında yer almakla birlikte aynı zamanda bir vergi yükü dağılım aracı işlevini görmektedir.

Vergi yükü, enflasyon dönemlerinde daha çok düşük ve orta gelir grupları üzerinde yoğunlaşmaktadır. Zira, artan oranlı gelir vergisi dilimleri genellikle yüksek gelir gruplarına doğru azalan oranlarda artmaktadır. Enflasyon sebebiyle düşük ve orta gelir gruplarının gelirleri daha üst seviyedeki dilimlere girmekte, böylece bu grupların reel gelirlerindeki fazla bir artış olmadığı halde nominal gelirleri arttığı için, cari gelir seviyesindeki toplam vergi oranları artmakta ve sonuçta, vergi yükleri daha

ağırlaşmaktadır. Nitekim, Türkiye’de de enflasyonun oluşturduğu olumsuzluk sebebiyle vergi yükü ücretliler üzerine kaldığı yadsınamaz bir gerçektir. Bu sebeptendir ki Türk Vergi Sisteminde asıl problemin, vergi yükünün düşüklüğünden çok dağılımındaki dengesizliktir.

Fiyatlar genel seviyesinin yükselmesi durumunda, gelirleri bu fiyatlardan daha düşük bir hızla artan kişilerin gerçek gelirleri azalmasına mukabil, gelirleri daha hızlı yükselenlerin reel gelirleri artmaktadır. Fert başına milli gelirin aynı dönem içinde değişmediği varsayılırsa, enflasyon, gelirleri fiyatlardaki artıştan daha yavaş artanlardan daha hızlı artanlara doğru bir gelir aktarması yapmaktadır. Aynı şekilde enflasyon, varlıklarının cari fiyatlarla değeri daha yavaş artanlardan, daha hızlı artanlara gerçek satın alma gücü aktarmaktadır. Ayrıca, enflasyon, sadece, mal piyasasında; parasal satın alma gücünü reel satın alma gücüne dönüştüren bir faktör olarak değil, fakat aynı zamanda, faktör fiyatlarını ve özellikle faiz haddini etkileyerek bireyler arası servet kaymalarına ve gelirin zamanlararası yeniden dağılımına da yol açar.

Diğer taraftan Türkiye’de gelir ve kurumlar vergilerinin tahsilat sistemi mevcut haliyle yatay ve dikey adaletin sağlanmasına imkan vermemektedir. Vergileri kaynaktan kesilen ücretliler, kanunlarla öngörülenden daha ağır, vergisini daha geç ödeyen beyannameli mükellefler ise kanunlarla öngörülenden daha az vergi yüküne maruz kalmaktadır.

Gerçekten enflasyonist bir ortamda farklı yükümlülerin farklı zamanlarda vergilerini ödemeleri vergi eşitsizliğini doğurmaktadır. Yani enflasyonist bir ortamda gelirler, aynı oranda vergilendirilse bile ödeme zamanlarının farklı oluşundan kaynaklanan tahsilat gecikmesi, değişik gelir unsurlarına (mesela, ücret ve ticari kazanç) reel olarak farklı vergi yüklenmektedir. Görüldüğü üzere, enflasyonist bir ortamda vergiyi doğuran olay ile verginin tahsili arasında geçen süre mükellefin reel vergi yükünü tayin eden bir faktör olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bu durum Türk vergi sisteminde kendini belirgin bir şekilde göstermektedir. Gerçekten, çeşitli meslek ve gelir grupları arasında vergileme eşitsizliğine sebep olan oran farklılıkları ortadan kaldırılrsa bile, mevcut vergi tahsilat sisteminin yapısı değişmedikçe, yatay ve dikey eşitliğin sağlanması mümkün değildir. Zira, bazı mükellefleri (yıllık beyan esasına tabi gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükellefleri)

bir yılın gelirinin vergisini ertesi yılın Mart, Haziran veya Nisan, Temmuz, Ekim aylarında öderken, çoğunlukta kalan diğer bir kısım gelir vergisi mükellefler ise daha gelirlerine kavuşmadan tevkifat şeklinde vergilerini ödemektedirler. Toplanan para zaman değeri açısından düşünüldüğünde, bu durum, ücretleri üzerinden gelir vergisi ödeyen mükellefler açısından büyük bir haksızlığa yol açmaktadır. Beyannameli gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükelleflerinin ödedikleri geçici vergi de, bu haksızlığı gidermekten uzak olduğu gibi bizzat kendisi de başka problemlere sebep olmaktadır.

Enflasyonun vergi yükünü arttırıcı etkisini belirleyen etkenlerden biri de vergiden kaçınma ve kaçırma imkanlarının derecesidir. Gerek vergiden kaçınma, gerekse vergi kaçırma imkanları sermaye gelirleri ve üst gelir grupları için daha fazladır. Bu da, yine vergi yükünün alt ve orta gelir düzeyinde yoğunlaşmasına sebep olmaktadır.

Özetle, bir vergi sistemi iki ana ölçüte göre değerlendirilir. Bunlardan birincisi etkinlik ölçütü, ikincisi eşitlik ölçütüdür. Etkinlik ölçütüne göre, en iyi vergi sistemi, ekonomide en az refah kaybına sebep olanıdır. Eşitlik ölçütüne göre ise, vergilemeden doğan yükün toplumun fertleri arasında nasıl dağıtılması gerektiği ile ilgilidir. Bu yük, sadece, vergi ile transfer edilen kaynakların reel değerinden ibaret olmayıp aynı zamanda yukarıda belirttiğimiz refah kaybını da içerir.¹⁹⁴

¹⁹⁴ Mehmet Yüce, *Enflasyon Vergisi ve Türk Vergi Sisteminde Enflasyonun Etkilerini Gidermeye Yönelik Müesseseler*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Bursa, 2000, ss.32-38.

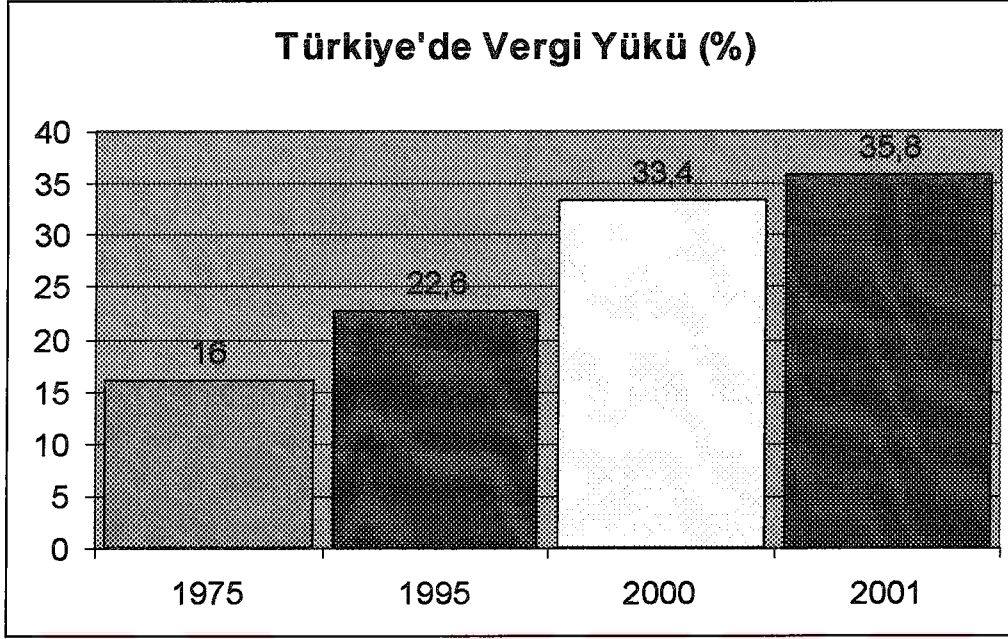
Tablo 6:1980-2002 Yılları Arasındaki Vergi Yüğü

Yıllar	G.S.M.H. (Milyon TL)	Vergi Gelirleri	Vergi Yüğü (%)
1980	5.303.010,2	749.849,4	14,1
1981	8.022.745,3	1.190.203,8	14,8
1982	10.611.859,2	1.522.329,2	14,3
1983	13.933.008,1	1.934.491,9	13,9
1984	22.167.739,9	2.372.211,1	10,7
1985	35.350.318,4	3.829.117,0	10,8
1986	51.184.759,3	5.972.033,9	11,7
1987	75.019.388,0	9.051.003,1	12,1
1988	129.175.103,7	14.231.761,2	11,0
1989	230.369.937,1	25.550.319,8	11,1
1990	397.177.547,4	45.399.534,3	11,4
1991	634.392.841,1	78.642.770,2	12,4
1992	1.103.604.908,9	141.602.093,8	12,8
1993	1.997.322.597,4	264.272.936,4	13,2
1994	3.887.902.916,5	534.888.082,4	13,8
1995	7.854.887.166,7	1.084.350.504,0	13,8
1996	14.978.067.283,0	2.244.093.829,9	15,0
1997	29.393.262.147,0	4.745.484.021,0	16,1
1998	53.518.331.580,0	9.228.596.187,3	17,2
1999	78.282.966.809,0	14.802.279.916,3	18,9
2000	125.596.128.755,0	26.503.698.413,3	21,1
2001	176.483.953.021,0	39.735.928.149,7	22,5
2002	273.463.167.796,0	59.631.867.852,1	21,8

Kaynak: [www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/0/9045226de36b430580256d160033103b?](http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/0/9045226de36b430580256d160033103b?OpenDocument)

OpenDocument

Şekil 11:Türkiye’de Vergi Yüğü



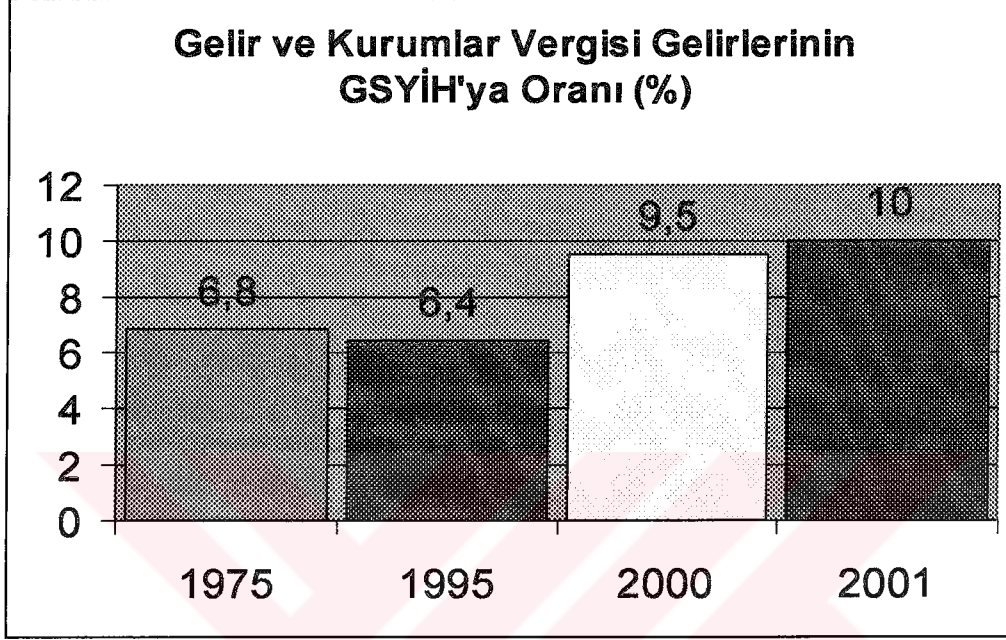
Kaynak:www.aso.org.tr/baksan/meclisOcak2003_2.html, 28.06.2004.

Şekil 11’den de görüldüğü gibi 1975 yılında yani ekonominin 5 yıllık planlarla yönlendirildiği karma ekonomi yıllarında devlet üretilen değerin %16’sını alırken, bu oran 2001 yılında %35.8’e çıkmıştır. Yıllardır yaşanan enflasyon, vergi yükünü dayanılmaz boyutlara çıkarmıştır.

Hemen hemen her ekonomik krizde, her doğal afette ek vergiler getirilmiş ve daha sonra bu ek vergilerin büyük bölümü fiskal amaçla kalıcı kılınmıştır. Geride bıraktığımız yirmibeş yılda devletin ekonomideki ağırlığı azalmamış tam tersine iki kattan fazla artmıştır. Devlet, el koyduğu bu değeri popülist politikalarla israf etmiş, üstelik bu israf, vergi gelirleriyle karşılanamadığı için de ülkemiz bir borç batağına sürüklenmiştir. Hem 1994, hem de son yıllarda yaşadığımız ekonomik krizlerin ana sebebi; kamu maliyesinin finansman problemlerinden kaynaklanmıştır. Bugün içine düştüğümüz borç çıkmazında devletin vergi gelirlerinin toplamı, borçların faizini bile ödemeye yetmemekte, devlet bu açığını kapatırken bir yandan vergi gelirlerini artırmaya yani milli gelirin daha büyük bir bölümüne el koymaya çalışırken diğer yandan borçlanmaya devam etmektedir. Bildiğimiz gibi dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı çok yüksek bir orana ulaşmıştır. Bu pay neredeyse yüzde 70

civarındadır. Bu durum, yoksul kesim üzerindeki vergi yükünü artırarak gelir dağılımın daha da bozmaktadır

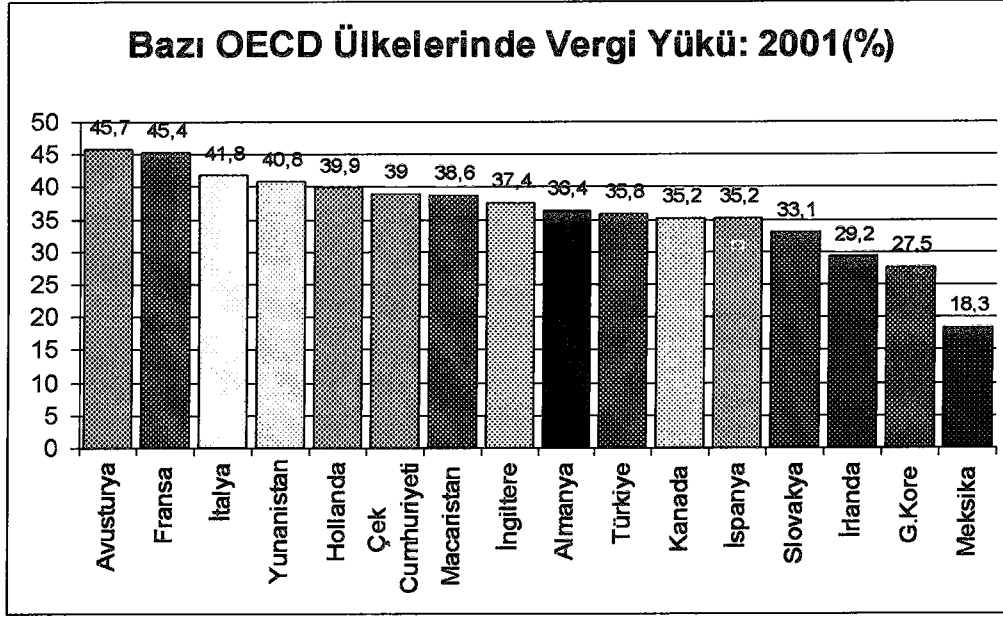
Şekil 12:Gelir ve Kurumlar Vergisi Gelirlerinin GSYİH'ya Oranı(%)



Kaynak:www.aso.org.tr/baksan/meclisOcak2003_2.html, 28.06.2004.

Görüldüğü gibi gelir ve kurumlar vergisi gelirlerinin GSYİH'ya oranı 1975 yılında yüzde 6,8 iken bu oran 2001 yılında yaklaşık yüzde elli artarak yüzde 10'a ulaşmıştır. Son yirmibeş yılda ülkemizde vergi yükü hem artmış hem de giderek daha adaletsiz bir hale gelmiştir. Oysa dünyadaki gelişmeler bu trendin tersine bir görünüm sergilemektedir.

Şekil 13:Bazı OECD Ülkelerinde Vergi Yüğü:2001(%)



Kaynak:www.aso.org.tr/baksan/meclisOcak2003_2.html, 28.06.2004.

Vergi yükünün bir çok OECD ülkesinde yüksek olmasının sebebi 1995-2000 yılları arasında OECD ülkelerinin çoğunda vergi oranları düşürülmüştür. Bu gelişmeye rağmen OECD ülkelerinde vergi yükünün 1995-2001 yılları arasında artmasının sebebi, hız kazanan ekonomik büyüme sebebiyle şirket kârlarının artması, kişilerin daha zenginleşerek üst gelir dilimlerine çıkmalarıdır. Yani OECD ülkeleri zenginleştikleri, büyüdükleri için daha fazla vergi verirlerken, biz giderek küçülen ve yoksullaşan bir ekonomide daha fazla vergi toplamaya çalışıyoruz. Geldiğimiz bu noktada artık kamu finansmanının çöktüğü, vergi sisteminin adaletsiz, ekonomik büyümeyi ve sermaye birikimini engelleyen bir durum niteliğine kavuştuğunu açıkça ifade edebiliriz.¹⁹⁵

OECD ülkeleri arasındaki karşılaştırmadan görüldüğü gibi, ekonomi üzerindeki toplam vergi yükü yüksek değildir. Asıl sorun bireysel vergi yükündeki çarpıklıklardır. Vergi ödeyen ekonomik gruplar üzerindeki vergi yükü dağılımı bozuk olduğu gibi, aynı grup içindeki vergi yükü dağılımında da büyük adaletsizlikler göze çarpmaktadır.

Yüzde 60'lara varan dolaylı vergiler sebebiyle, vergi yükü büyük ölçüde tüketiciler tarafından taşınmaktadır. Dolaylı vergilerin gelişmiş ülkelere göre yüksek

¹⁹⁵ ASO Genişletilmiş Meclis Toplantısı (23.01.2003), www.aso.org.tr/baskan/meclisOcak2003_2.html, 28.06.2004

oluşu, tüketimin kısılarak tasarrufların teşvik edilmesi açısından ekonomik olarak yerinde bir politika olmakla birlikte, bu derece yüksek düzeylere ulaşması hem sosyal açıdan büyük tahribatlara yol açmakta, hem de ekonomik olmaktan uzaklaşmaktadır.

Bilindiği gibi, gelir ve servet üzerinden alınan vergilerin, genellikle artan oranlı olduğu ve gelir dağılımını düzeltici yönde etkide bulunduğu için, teorik olarak adil olduğu varsayılır. Oysa dolaylı vergiler herkesten aynı oranda alındığı için, kişilerin geliri içinde bu vergilerin oranı gelir arttıkça düşmesi sebebiyle azalan oranlı bir yapı oluşmaktadır. Ancak, dolaylı vergilerin tersine artan oranlılık özelliğini en aza indirmek için mal ve hizmetler itibarıyla vergi oranları farklılaştırılmakta ve daha çok yüksek gelirli olanların tüketimine yönelik mal ve hizmetlere yüksek oranlar uygulanmaktadır.

Sermaye kazançları üzerinde ağır vergi yükü olduğu ve bunun yatırımları caydırıcı sonuçlar verdiği iddialarına karşın, vergi yapısının ayrıntılı bir şekilde incelenmesi sonucu bu iddiaların abartıldığı anlaşılmaktadır. Gelirden alınan vergilerin büyük bir kısmının, ücretlerden kesilen gelir vergisi tevkifatı olduğu görülmektedir. Müteşebbis kârlarından ve faizden alınan vergiler son derece düşüktür. Kurumlar vergisi oranı yüksek olduğu ve hatta kârların dağıtımından sonra tekrar vergilendirilmesi sonucu çifte vergilendirmeye yol açtığı halde sermaye kazançlarından alınan verginin, toplam vergiler içinde düşük düzeylerde seyretmesinin sebebi, yatırım teşvik politikaları gibi çeşitli yollarla vergi indirimi imkanlarının mevcut olmasından kaynaklanmaktadır. Ayrıca, bazı mükellefler çeşitli “vergiden kaçınma” yollarına başvurmaktadır.

Kamu harcamalarının belli bir disiplin altına alınması vergiye olan muhalefetin azaltılması açısından önem taşımaktadır. Kamu harcamalarının yapıldığı yerlerin ve bunların etkinliğinin sürekli sorgulandığı bir ortamda, mükelleflerin gönüllü vergi ödeyicileri haline dönüştürülmesinin imkansızlığı ortadadır.

Vergi gelirlerinin artırılmasında yeterince başarılı olunamaması, kamu açıklarının borçlanma yoluyla karşılanmasına yol açmış, böylece biriken iç borçların faiz ödemeleri, kamu harcamalarının önemli bir bölümünü oluşturur hale gelmiştir.

Vergilerin dağınıklığı birçok problemi de beraberinde getirmektedir. Vergi türünün ve sayısının fazlalığı mükellefler arasındaki bireysel vergi yükündeki dağılımı olumsuz etkilemekte ve çifte vergilendirmeye yol açabilmektedir. Ayrıca, bu dağınıklık vatandaşlar nezdinde vergileri anlaşılamaz hale getirmekte, vergi ödeme istekliliğini

azaltarak vergiye muhalefeti artırmaktadır. Vergi mevzuatının karmaşıklığının vergi işlemleri konusunda uzman kişilerden faydalanma zorunluluğu doğurması, vergi mükellefleri için ek maliyetlere yol açmaktadır.

Avrupa Birliği vergi sistemine uyum kapsamında bazı düzenlemeler yapılmıştır. Birçok dolaylı vergiyi bir çatı altında toplayan Özel Tüketim Vergisinin (ÖTV) kanunlaşmasıyla, vergi sistemindeki dağınıklığın bir ölçüde giderilmesi mümkün olabilmektedir.

Uzun yıllardır devam eden yüksek enflasyon vergi sistemini olumsuz yönde etkilemektedir. Maktu olarak belirlenmiş olan vergilerin enflasyon karşısında erimesi sebebiyle, vergi toplama maliyetinin vergi miktarını aşması gibi bir sonuç ortaya çıkmaktadır. Mükellefler açısından enflasyonun oluşturduğu olumsuzluk ise, fiyat artışlarından kaynaklanan nominal bir kazancın ortaya çıkması ve bunun vergiye tabi olmasıdır.

Vergide sık sık esasa yönelik değişiklikler yapılması, geriye yürüyen vergiler salınması, vergiyle ilgili Bakanlar Kuruluna verilen yetkilerin zaman zaman verginin yasallığı ilkesini zedeleyici niteliğe ulaşması, vergilerin ekonomik politikalardan bağımsız bir şekilde belirlenerek konuya sadece bir aktif-pasif dengesi açısından yaklaşılması, gelir idaresinin dağınık ve yetersiz olması Türk vergi sisteminin belli başlı diğer problemlerini oluşturmaktadır. Ancak, çoğu problem birbiriyle bağlantılı ve iç içe geçmiş olduğu için kısmi çözüm yöntemlerinin başarılı olması mümkün değildir. Bu sebeple, vergi sistemimizin baştan aşağı gözden geçirilip bütüncül çözüm önerileri geliştirilmesi gerekmektedir.¹⁹⁶

¹⁹⁶ “*Vergi Politikalarının Üretim ve İhracata Etkileri*”,
www.foreigntrade.gov.tr/ead/ekonomi/sayi%2011/vergi.htm, 28.06.2004

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ENFLASYONUN İŞLETMELER ÜZERİNDEKİ ETKİSİ ve BU ETKİLERİ GİDERMEYE YÖNELİK YÖNTEMLER

Enflasyon işletmelerin yapısını, izledikleri politikaları ve işleyişlerini olumsuz yönde etkiler. Bu etkilemenin derecesi, enflasyonun hızına, firmanın varlıklarının kompozisyonuna, varlıkların devir hızına, üretilen mal ve hizmetlerin talep elastikiyetine, nispi fiyatlardaki değişmeye, teknolojik gelişmelere, bu gelişmelerin ekonomiye uygulanma hızına ve işletmenin borçtan yararlanma derecesine bağlıdır.¹⁹⁷

3.1.Enflasyonun İşletmeler Üzerine Etkileri

Enflasyonun meydana getirdiği belirsizlik ortamının oluşturduğu risk (enflasyon riski, kâr riski, faiz riski), girişimcilerin büyük ve uzun vadeli yatırımlar yerine tesis süresi kısa ve kendisini süratle geri ödeyen darboğaz giderici, tevsi, modernizasyon yatırımının yeğlenmesine sebep olmaktadır. Gerçekten, enflasyonun uzun dönemde işletmeler üzerinde yaptığı en olumsuz etki, işletmelerin rasyonel hesaplara dayanan uzun vadeli planlama yapamamaları ve buna bağlı olarak uzun dönemli prodüktif yatırım projelerinin gerçekleştirilmesinin zorlaşması ve yanlış kararların alınmasına sebep olmasıdır. Bunun doğal sonucu olarak da yatırımların azalması ve iktisadi kalkınma hızının düşmesidir.¹⁹⁸

Enflasyon, kısa dönemde işletmelerin yatırım yapma risklerinin artmasına, üretim maliyetlerinin yükselmesine ve faiz yükünün artmasına sebep olurken, uzun dönemde işletmelerin muhasebe sistemlerini ve mali tablolarını anlamsızlaştırmaktadır. Böylece, ekonomik hayatın normal dönemlerinde, muhasebede uygulanan kayıt, tasnif, takdim, yorum usulleri ile değerlendirme ve kontrol metotları yönetim kararlarına dayanak olacak doğru, gerçek bir bilanço ve gelir tablosu ile diğer muhasebe tablo ve verilerinin sağlanmasına imkan verdiği halde, enflasyonist süreçlerde bu vasfını büyük ölçüde yitirmektedir.¹⁹⁹

¹⁹⁷ Nuri Uman, **Enflasyon Muhasebesi**, Acar Matbaacılık Yayıncılık Hizmetleri Ambalaj Sanayi ve Ticaret A.Ş., İstanbul, 2002, s.9.

¹⁹⁸ Mehmet Yüce, “*Enflasyon Muhasebesi ve Bu Bağlamda Türk Vergi Sisteminde Yer Alan Düzenlemeler*”, *Mevzuat Dergisi*, Haziran, 1999, <http://www.basarm.com.tr/dergi/99-06/a/enflasyonmuhasebesi.htm>, 21.10.2003, s.3.

¹⁹⁹ A.g.m., s.4.

Muhasebe, işletmeler arası karşılıklı ilişkiler ve işletme içi olaylar sebebiyle işletmenin varlıklarında ve kaynaklarında değişme meydana getiren tamamen veya kısmen mali nitelikteki ve para ile ifade edilebilen işlemlere ait bilgileri kaydeden, sınıflandıran ve anlamlı bir biçimde özetleyerek, varılan sonuçları yorumlayan ve böylece işletme ilgililerine, amaçlarına uygun yararlı bilgileri sağlayan bilimdir.²⁰⁰ Muhasebenin bu işlevlerinin görülebilmesi için, onun genel kabul görmüş evrensel bazı ilkelere ve tutarlı bilimsel esaslara dayanması gerekir. Bunlara muhasebe ilkeleri denir. Oysa enflasyonist ortamda bu ilkelerin pek çoğu çelişkili sonuçlar üretmekte, dolayısıyla mali tablolar da gerçeği yansıtmaktan uzaklaşmaktadır.

Geleneksel muhasebe sisteminde, enflasyondan kaynaklanan kayıp ve/veya kazançların sonuç hesaplarına yansıtılma imkanı bulunmadığından, işletmelerde oluşan dönem kârı veya zararı da gerçek durumu göstermemektedir. Böylece işletmeler, rasyonellikten uzaklaşarak, dönem sonunda oluşan nominal kârları dağıtmaktadırlar. Diğer bir ifadeyle, yüksek enflasyonist dönemlerde geleneksel muhasebe ilkelerine göre hazırlanıp sunulan mali tablolar, fiyat hareketleri sonucu para biriminin satın alma gücünde meydana gelen azalışlar dikkate alınmadan hazırlandığından anlamsızlaşmakta ve gerçeği yansıtmaktan uzaklaşmaktadır. Diğer taraftan, enflasyonist dönemlerde gider ve geliri oluşturan kalemler farklı satın alma gücüne sahip para birimiyle ifade edildiğinden, mali tabloların homojenliği bozulmakta, tarihi maliyetler gerçek maliyetlerden az gözüktüğünden, cari maliyetler ile cari satışların karşılaştırılma imkanını ortadan kaldırmakta, dolayısıyla işletmede nominal kârın doğmasına sebep olmaktadır. Nominal kârların üzerinde ödenecek vergi ve dağıtılacak temettü, öz sermayenin satın alma gücü ve üretim potansiyelinin korunması imkanını yok edip işletme sermayesini erozyona uğratacak, işletme faaliyetlerinin düzenli, aynı düzeyde sürdürülmesinde yönetimi sıkıntıya sokacaktır.²⁰¹

²⁰⁰ Yusuf Sürmen, **İşlem Muhasebesi-I**, Eser Ofset Mat. Yay. San. Tic. Ltd. Şti., İkinci Baskı, Trabzon, 1997, s.9.

²⁰¹ Mehmet Yüce, a.g.m., s.4.

3.1.1.Enflasyonun İşletmelerin Yatırım Politikaları Üzerindeki Etkisi

İşletmelerin en büyük amaçları gelişme ve büyümedir. İşletmeler gelişme ve büyümeyi yatırım yaparak sağlarlar. İşletmeler yatırım kararlarını, birçok veriyi inceleyerek, geleceğe yönelik varsayımlarda bulunarak verirler. Fakat enflasyonist ortamda yapılan çalışmalar gelecek konusunda girişimciyi aydınlatmaya yetmemektedir. Bunun sonucu yapılan orta ve uzun vadeli planlar istenen sonucu vermemektedir.

Enflasyon dönemlerinde mal ve hizmetlerin fiyatları yükselmekte, ancak bu durum mal ve hizmetlerin talebinin fiyat ve gelir esneklikleri farklı olduğu için enflasyonist süreç içerisinde ve kısa dönemde bazı malların kârlılığını arttırmakta, bazı malların kârlılığını ise azaltmaktadır. Bu durumda bazı firmalar yatırım kararı almaktan çekinmekte, bazı firmalar ise yanlış yatırım kararı alabilmektedirler.²⁰² Bunun sonucu olarak yatırım projesinin gerçekleşme süreci ile maliyeti arasındaki ilişki büyük önem kazanır. Bu durumda ya yatırım projeleri ertelenir veya artan maliyetler sebebi ile yatırım projelerinin gerçekleşme şansı azalır ya da orta ve uzun vadeli projeler yerine geri dönüş dönemi son derece kısa olan projelere yönelme eğilimi artar. Böylece yatırımlar yön değiştirir, milli ekonomi bakımından son derece önemli olan bazı projelerin uygulanmasından vazgeçilir.²⁰³ Bu şekilde enflasyondan kaynaklanan ve başlangıçta görülmeyip iktisadi yönden kârlı olmadığı sonradan anlaşılan yatırımların projeleri ise, mevcut işletme kaynaklarının israfına sebep olmaktadır. Enflasyon sebebiyle uzun vadeli fon temininde de zorluklarla karşılaşılır. Bu sebepten dolayı işletmeler kısa vadeli kaynaklarla yatırımlarını finanse ederler. Bu da girişimcileri uzun vadeli yatırımlar yerine kısa vadede tamamlanacak yatırımlara zorlar. Enflasyon dönemlerinde yatırımlar genelde spekülatif yatırımlara doğru kayar. Bu da üretken yatırımların daralmasına sebep olur. Enflasyonun hüküm sürdüğü bir ekonomide finansal kararların yatırımlarla ilgili olanları işletme amacını gerçekleştirmekten uzaklaşmakta ve bu durumda finans yöneticileri likit değerden çok sabit değere yatırım yapma eğilimine girerek, işletme faaliyetleri için gerekli olanın

²⁰² Orhan Morgil, Selahattin Tuncer, Erdinç Özselçuk, *Enflasyonun İşletmeler Üzerindeki Kısa ve Uzun Dönemli Etkileri*, İstanbul, 1990, s.28.

²⁰³ Üzeyme Doğan ve Hüseyin Avunduk, “*Enflasyonist Ortamda Projelerin Programlanması*”, Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:12, Sayı:1, 1997, s.70.

üzerinde gayrimenkul edinmek isterler.²⁰⁴

Tasarruflara olan etkisi itibariyle de enflasyon, yatırım kararlarını etkilemektedir. Zira, yatırımlar tasarrufların bir fonksiyonudur. Ancak, enflasyonun vergi sistemi üzerindeki etkisinden dolayı artan tasarrufların daha çok vergilendirilmesi sonucu doğacak, dolayısıyla yüksek tasarruflar yoluyla yatırıma ayrılacak fonlar düşecektir.²⁰⁵

Enflasyon gelişmekte olan ülkelerde yatırımların artırılmasını sağlamak amacıyla getirilen teşvik tedbirlerini etkisiz hale getirip, işletmelerin yatırımlarını genişletmelerini olumsuz yönde etkilemektedir. Bilindiği gibi teşvik tedbirleri, bir ekonomide ulaşılması hedeflenen ekonomik ve sosyal amaçlar doğrultusunda gelişmesi istenen ekonomik faaliyetlere devlet eliyle sağlanan maddi, hukuki destekler ve kolaylıklardır. Ancak enflasyonist dönemlerde yatırım teşvikleri önemlerini yitirirler. Çünkü, bu dönemlerde paranın zaman içinde satın alma gücünü yitirmesi, teşviklerden yararlanarak makro iktisadi hedefler doğrultusunda belirlenmiş saha ve bölgelerde yatırım yapan girişimcilerin, tesis süresinin sona ermesi ve kâr elde etme aşamasına gelindiğinde yatırım indirimi olarak düşebileceği meblağın önemsiz bir düzeye inmesine yol açmaktadır. Bu olumsuz etki, uzun dönemli kâr getirecek yatırımlar açısından daha belirgindir. Öte yandan, enflasyonist bir ortamda talebin ne olacağı bugünde kestirilemediği için, teşvik tedbirleri bu belirsizliği kaldırma amacına pek destek vermemektedir.²⁰⁶

3.1.2.Enflasyonun İşletmelerin Ekonomik Yapısına Etkisi

Enflasyonun işletmenin ekonomik yapısına etkisi incelenirken işletmenin sahip olduğu ekonomik değerleri parasal ve parasal olmayan değerler olarak ayırma zorunluluğu vardır.²⁰⁷

Parasal olmayan kıymetlerden parasal kıymetler dışındaki kıymetlerin anlaşılması gerekmektedir. Parasal kıymetler ise Türk Lirasının değerindeki değişimler karşısında nominal değerleri aynı kaldığı halde satın alma güçleri fiyat

²⁰⁴ Cevat Sarıkamış, “Enflasyon ve Finansman”, Enflasyon Ortamında Muhasebe, Finansman ve Vergi Programları, İstanbul Üniversitesi Yayınları No:2004, İstanbul, s.89.

²⁰⁵ Osman Pehlivan, a.g.m., s.58.

²⁰⁶ Özer Ertuna, “Enflasyon Ortamında İşletmelerdeki Üretim, Fiyat, Stok, Pazarlama ve Ücret Politikaları, Enflasyon Muhasebesi Sempozyumu”, İstanbul Mülkiyeliler Vakfı, İstanbul, 1990, ss.51-54.

²⁰⁷ Nuri Uman, a.g.e., s.9.

hareketlerine göre ters yönde değişen kıymetlerdir (Yabancı paralar da parasal kıymet olarak dikkate alınır). Bu kapsamda kasa, banka, alınan çek hesapları parasal kıymetlere, maddi duran varlıklar, stoklar ise parasal olmayan kıymetlere örnek olarak verilebilir.²⁰⁸

Bu ayrımın önemi şuradadır. Parasal değerler enflasyon ortamında nominal olarak sabit kaldıkları için reel olarak değerlerini kaybederler. Oysa parasal olmayan değerler, enflasyon ortamında (nispi fiyat değişimleri hariç) reel değerlerini korurlar. Bu sebeple fiyatların hızla arttığı dönemlerde parasal değerleri ellerinde bulunduran işletmeler, reel kayba uğradıkları halde, parasal olmayan değerleri ellerinde bulunduran firmalar reel olarak varlıklarını korurlar. Öte yandan, enflasyonist dönemlerde işletmenin borçları, genellikle nominal olarak sabit kaldığından, reel olarak bir azalma gösterecek; dolayısıyla işletme borçlu olmaktan dolayı kazançlı çıkacaktır. Şu halde işletmeler parasal değerleri elde bulundurmaktan dolayı uğradığı kayıpla, borçlu olmaktan dolayı elde ettiği kazanç birbiriyle karşılaştırıldığında, işletmenin enflasyon sebebiyle elde ettiği net kazancı ya da kaybı ortaya çıkacaktır.²⁰⁹

Enflasyonun işletmenin ekonomik yapısını etkilemesi, varlıkların parasal ve parasal olmaması dışında, enflasyon oranına, varlıkların dönüş hızına ve firmanın borçtan yararlanma derecesine bağlı olarak değişmektedir.²¹⁰

Enflasyonun hızlı olduğu dönemlerde işletmeler, hammadde fiyatlarının artması, işçiliklerin yükselmesi, kredi limitlerinin daralması sebebiyle; aynı fiziki üretim ve satış hacmini koruyabilmek için daha fazla işletme sermayesine gereksinim duyarlar. Öte yandan firmalar, parasal varlıkların sürekli değer kaybetmesi sebebiyle ellerinde olabildiğince az likit değer bulundurmak ve parasal fonları, reel değerlerini koruyan varlıklara yatırmak isterler. Ayrıca, hammadde fiyatları arttığı ve satın alımında güçlüklerle karşılaşıldığından gereğinden fazla stok yapma ihtiyacını hissederler. Bu durum, firmanın aktifleri içinde parasal olmayan değerlerin ve stokların artmasına ve likit azalmasına, işletmelerin ellerinde gereğinden fazla likit olmayan varlıkların toplanmasına ve bu iki grup arasında olması gereken dengenin bozulmasına yol açar. Bu sayılan sebeplerden dolayı artan finansman ihtiyacını

²⁰⁸ Emrah Aygöl, "Vergi Mevzuatında Yeni Düzenlemeler (5024 sayılı kanun ve enflasyon düzeltmesi)", http://www.alomaliye.com/emrah_aygul_enflasyon_duzeltmesi.htm, 08.01.2004, s.1.

²⁰⁹ Nuri Uman, a.g.e., ss.9-10.

²¹⁰ A.g.e., s.10.

karşlamak ve elde zorunlu olarak tutulan likit değerlerdeki reel kayıplara karşı korunmak için işletmeler, genellikle borçlanma yoluna giderler. Enflasyonist ortamda, tüm işletmeler aynı yönde davrandığından borç para bulmak güçleşmektedir. Firmalar ancak yüksek faiz haddi ile, başka bir deyimle, yüksek reel faizlerde ve çoğu zaman kısa vadeli olarak borçlanabilmektedir. Reel faiz yükünün artması, borç vadelerinin kısalması işletmelerin finansal risklerini arttırdığı gibi; artan fon gereksiniminin yalnızca dış kaynaklardan sağlanması, işletmelerin yabancı kaynak öz kaynak dengelerinin de bozulmasına yol açmaktadır.²¹¹

Diğer taraftan tasarruf sahipleri de tasarruflarını döviz, arsa, taşınmaz mallar, kıymetli madenler, antika eşya gibi reel değerlerini koruyan varlıklara yatırmak istemektedirler. Bu durum, kredi arzını daralttığı gibi, kıt kaynakların verimsiz alanlara kaymasına sebep olmaktadır. Ayrıca, devletin enflasyonu kontrol altına almak için kredi hacmini kısıması, işletmelerin daha büyük ölçüde likidite sıkıntısı çekmelerine, dolayısıyla üretimin azalarak işsizliğin artmasına yol açmaktadır. Bunlara ek olarak, enflasyonun yüksek olduğu dönemlerde, genellikle borçlular borçlarını zamanında ödememekte ya da ödeyememektedirler. Bu durum, işletmelerin fon gereksinimini daha da arttırmaktadır. İşletmelerin bu şekilde davranmalarının temel sebebi, likidite sıkıntısı içinde borçlarının reel yükünün azalmasıdır.²¹²

3.1.3.Enflasyonun İşletmelerin Stok Politikasına Etkisi

İşletmeler, ellerindeki kaynakları duran ve dönen değerler arasında, kullanılan teknolojiye ve uygulanan üretim ve pazarlama politikalarına göre dağıtırlar. Ayrıca, işletmeler sahip oldukları duran varlıklardan ve üretim kapasitesinden en iyi şekilde yararlanabilmek için de, belirli bir miktar likit değer bulundurmak zorundadırlar. Diğer taraftan, işletmeler bu likit kıymetleri ya gerçek likit (nakit, döviz ya da bankada mevduat, yatırım fonları ve repo gibi) ya da hemen likide dönüşebilecek (portföy senetleri gibi) değerlere yatırırlar. Fiyat istikrarının olduğu dönemlerde, işletmeler stok politikalarını belirlerken stokları elde bulundurmanın gerektirdiği giderlerle, stokları temin etmenin maliyeti ve elde etme süresini hesaba katarlar. Oysa enflasyonist dönemlerde, varlıkları nakdi olarak elde tutma sonucu işletmenin

²¹¹ Nuri Uman, a.g.e., s.10.

²¹² A.g.e., s.11.

uğrayacağı kayıpları da, stok politikalarını belirlerken analizlerine katmak zorundadırlar. İşletmeler olabildiğince fazla stok yapma gereksinimi duymaktadır. Bir yandan parasal değerlerin reel kayba uğraması, diğer yandan stokların reel değerlerini korumaları, ayrıca bu dönemlerde genelde tedarik sisteminin aksaması ihtimali sebebiyle işletmelerde paradan kaçışa yol açmaktadır. Stoklara ve diğer parasal olmayan değerlere doğru bir hücum olmakta; paranın el değiştirme (tedavül) hızını arttırmakta, stokların devir hızını düşürmekte ve enflasyonun daha da hızlanmasına sebep olmaktadır. Ayrıca işletmelerin likit değerlerden kaçmaları sebebiyle; işletmeler enflasyonist ortamlarda mümkün olduğu kadar az likit değer tutmak istediklerinden, likit değerlerin büyük bir kısmı stoklara ve diğer reel değerlere (arsa, bina ve makineler gibi) yatırılmaktadır. Bunun sonucu parasal olmayan varlıklarda, normal faaliyeti yürütecek miktarın ötesinde bir yığılma olmaktadır. Yapılan alımlarda, genellikle kârlılık ön planda tutulmadığından, işletmenin enflasyondan doğan satın alma gücü kayıpları belki önlenmekte, ama firmanın reel faaliyet kârlılığı büyük bir ihtimalle düşmektedir.²¹³

Diğer taraftan, aşırı stokların ve parasal olmayan varlıkların elde bulundurulması sebebiyle, firmanın işletme sermayesi gereksinimi artmakta, enflasyonla çelişkili olmak üzere firmalar likidite sıkıntısı çekmektedirler. Fiyatlardaki devamlı artış sebebiyle, birçok firma ellerindeki malı satmak yerine stokta tutmayı tercih etmekte, dolayısıyla, mal temin etmek bir problem olmaktadır. Bu durum, stokların fiyatlarını daha da arttırmakta ve işletmeleri imkanları elverdiğinde, gereğinden fazla mal satın almaya itmekte, sonuçta kısır bir döngünün içine girilmektedir.

Yüksek bir enflasyon döneminden sonra, enflasyon hızının yavaşladığı ya da nispi bir fiyat istikrarı dönemine girildiği zaman, işletmeler bozulan likit olmayan değerler arasındaki dengeyi düzeltmek istemektedirler. Bunun için de, enflasyonist dönemlerde enflasyonun zararlı etkilerinden kaçınmak için satın aldıkları ihtiyaç fazlası stokları elden çıkarmaya çalışmaktadırlar. Pek çok firma aynı yönde davrandığı için, fiyatlar düşmekte ve söz konusu stokların elden çıkarılması, önemli kayıplar göze alınmadıkça mümkün olmamaktadır. Görüldüğü üzere, enflasyonist dönemlerde işletmelerin stok politikaları fiyat istikrarının olduğu dönemlere göre önemli ölçüde

²¹³ Nuri Uman, a.g.e., s.12.

farklılık göstermektedir.²¹⁴

3.1.4.Enflasyonun İşletmelerin Üretim Politikasına Etkisi

İşletmeler üretim miktarını ve hızını genellikle kendilerine azami kâr sağlayacak şekilde düzenlerler. Teorik olarak en çok kârı sağlayan üretim miktarı, marjinal maliyetin marjinal gelire eşit olduğu noktadır. Fiyatların istikrarlı olduğu dönemlerde, teorik olarak bu noktayı belirlemek mümkün olsa bile, şiddetli enflasyon dönemlerinde optimum üretim miktarını tayin etmek oldukça güçtür. Zira, fiyatlar genel düzeyinin arttığı dönemlerde işletmelerin karşılaştığı en önemli problemlerden biri, üretimde kullanılan hammadde ve işletme malzemesi stoklarının ikame değerinin belirlenmesidir. Daha önce de değinildiği gibi, enflasyonist dönemlerde söz konusu stokların fiyatları devamlı olarak artmaktadır. İşletmelerin aşırı stok yapma istekleri ve paradan kaçış sebebiyle, stoklardaki fiyat artışları enflasyonun üzerinde olabilmektedir. Oysa, üretim süreci belli bir süreye gereksinim gösterdiğinden, üretimin başlamasından ürünün satışına kadar geçen süre içinde stokların yerine koyma değerinin ne olacağını kestirmek pek mümkün değildir. Bu durum işletmelerin gerçek maliyetlerini bulmasını engellemekte, dolayısıyla normal kâr sağlayacak satış fiyatını belirlemek ya da pazarlama stratejilerini belirlemek, belirsizliğin artması sebebiyle güçleşmektedir. Şu halde, enflasyonist dönemlerde belirsizliğin artması, hammadde yokluğu, grevler ve likidite kıtlığı sebebiyle üretim hızının düşeceği söylenebilir. Bu durum zaten toplam talebe göre az olan toplam mal arzını daha da daraltacağından enflasyonun hızlanmasına yol açmaktadır.²¹⁵

3.1.5.Enflasyonun İşletmelerin Satış Politikasına Etkisi

Enflasyonist dönemlerde işletmeler, satın alma gücü kaybına uğramamak için, satışların peşin, alışların kredili olmasını isteyeceklerdir. Bu politika, kredili satışların ya tamamen kaldırılmasını ya da enflasyon kaybını ortadan kaldırarak kadar kredi şartlarının ağırlaştırılmasını gerektirmektedir ki, her iki halde toplam satışları azaltmaktadır. Enflasyon sosyal gruplar arasında gelir dağılımını bozmaktadır. Enflasyonist dönemlerde sabit gelire sahip sosyal grupların (emekli, işçi, memur, kira

²¹⁴ Nuri Uman, a.g.e., ss.12-13.

²¹⁵ A.g.e., s.13.

geliri sahibi vb.) gelirleri nominal olarak aynı kaldığı halde, reel gelirleri enflasyon oranında azalmaktadır. Bu reel gelir azalışı, söz konusu sosyal grupların talep hacmi ve kompozisyonunu da etkilemekte, sabit gelirli taraflardan tüketilen malları üreten firmaların talep elastikiyeti birden büyükse, firmaların satışları da azalmaktadır.²¹⁶

Enflasyonist dönemlerde işletmeler, fiyat hareketlerinin etkilerinden kendilerini koruyabilmek, artan maliyetleri karşılamak ve normal kârlarını reel olarak sürdürebilmek için fiyatlarını, piyasa şartları elveriyorsa arttıracaklardır. Talep esnekliğinin yüksek olduğu hallerde, firmanın satış fiyatını arttırması satış hasılatının düşmesine sebep olacaktır. Enflasyonla mücadele etmeyi hemen her hükümet programına aldığı için, enflasyonist dönemlerde devletin ekonomiye müdahalesi artar. Devlet, diğer ekonomik ve mali önlemlerin yanında, fiyat istikrarını sağlamak için fiyatları da kontrol etmek ister. Devlet fiyat kontrollerine giderken, genellikle en üst satış fiyatını belirler ve bu fiyatın belirlenmesinde de tarihi maliyetlerden yola çıkar. Devletin tarihi maliyete dayanan fiyat kontrolü başarı sağladığı ve işletmeler bu fiyattan üretim ve satışa devam ettikleri takdirde, firmalar öz varlıklarını kaybetmek tehlikesiyle karşı karşıyadırlar. Zira, kâr marjlarının belirlenmesinde stoklar ve amortismanlar için yerine koyma maliyeti esas alınmayacağından, işletmelerin tükettikleri ve kullandıkları varlıkları yerine koymaya, satışlardan elde edecekleri kârları yetmeyebilir. Bu durumda stoklar reel olarak azalmakta, işletme öz veya yabancı kaynaklardan yeni fon sağlamadıkları takdirde makine ve donanımını yenileyememekte, dolayısıyla üretim gücü yavaş yavaş tükenmektedir.²¹⁷

3.1.6.Enflasyonun İşletmelerin Ücret Politikasına Etkisi

Enflasyonun ücretler üzerine etkisi dolaylıdır. Bugün ülkemizde ücretler, büyük ölçüde toplu sözleşmelerle ve asgari ücret komisyonunca belirlenmektedir. Bilindiği gibi bu belirlemeler belirli aralıklarla yapılmaktadır. Bu dönemler içerisinde ücret artışı söz konusu olmadığından, ücretler nominal olarak sabit kalmakta ve reel olarak azalmaktadır. Bu sebeple işçiler, enflasyonun olumsuz etkilerinden kendilerini korumak için, hem geçmişteki kayıplarını karşılamak, hem de gelecekteki enflasyondan kayba uğramamak için toplu sözleşme görüşmelerinde yüksek ücret

²¹⁶ Nuri Uman, a.g.e., s.14.

²¹⁷ A.g.e., ss.14-15.

artışları talep etmektedirler. Bu durum sosyal barışı olumsuz etkilemektedir.²¹⁸

İşçi sendikalarının kuvvetli olduğu dönemlerde, işçilerin elde ettiği ücret artışı, enflasyon oranı ve produktivite artışından da önemli ölçüde fazla olabilmektedir. İşçi ve işveren sendikalarının her ikisinin de kuvvetli olduğu ülkelerde ise, toplu sözleşme görüşmeleri uzamakta, sosyal gerginlik artmakta ve grev ve lokavtlar yaygınlaşmaktadır. Toplu sözleşmelerde ücret artışları belirlenirken, geçmiş enflasyon oranından çok yeni toplu sözleşme dönemindeki enflasyon artışının ne olacağının bilinmesi önemlidir. Oysa, gelecek dönemlerdeki enflasyon oranlarının kesinlikle bilinmesine imkan yoktur, sadece tahmin yapılabilir. Eğer, fiili enflasyon oranı tahmin edilen enflasyon oranından daha düşük ise, reel ücretler artmış olacağından işçiler kârlı çıkmakta, firmalar güç durumunda kalmaktadır. Aksine, fiili enflasyon oranının beklenenin üzerinde olması halinde ise, reel ücretler düşmekte ve işçiler zarar görmektedir. Enflasyonun yüksek olduğu dönemlerde hem işveren hem de işçiler bir çıkmazın içine girmektedirler. Kısaca enflasyon, işletmelerde çalışma barışını bozmakta, işçi ve işveren arasındaki gelir çekişmesini hızlandırmakta ve rasyonel ücret sistemlerinin uygulanmasını güçleştirmektedir.²¹⁹

3.2.Enflasyonun Muhasebe Üzerindeki Etkileri

Tüm muhasebe belgeleri firma ile ilgili kişi ve kuruluşlara, planlama ve denetleme faaliyetlerinde yararlanacakları bilgileri yeterli, zamanlı ve gerekli ölçüde sağlamak üzere düzenlenir. Firma ile en yakından ilgili olan işletme yöneticileri açısından muhasebenin sözü edilen işlevi özellikle önem kazanır. Olağan ekonomik şartlar altında, belirli standartlara oturtulmuş ve gereksinmeye bağlı olarak ayrıntılı giren raporlama düzeni içinde muhasebe bu işlevini yapabilecek güçte geliştirilmiştir.²²⁰

İşletmelerde oluşan değer hareketlerinin izlenmesi, sınıflandırılması, kaydedilmesi ve tablolar halinde sunulup yorumlanması olarak tanımlayabileceğimiz muhasebenin dayandığı temel varsayımlarından biri ölçü birimi olarak kullandığı paranın değerinin değişmediği; başka bir deyişle paranın aynı satın alma gücüne sahip

²¹⁸ Nuri Uman , a.g.e., s.15.

²¹⁹ A.g.e., s.15-16.

²²⁰ Alparslan Peker, **Yönetim Muhasebesi**, İstanbul, 1978, ss.84-85.

olduğudur.²²¹ Oysa zamanımızda, öteki, gelişmekte olan ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de, fiyat genel düzeyindeki hızlı yükselişler ile para biriminin satın alma değerindeki düşmeler, mali tablolarda yer alan bilgilerin zaman içerisinde aynı para birimi ile gösterilmesinde önemli sakıncalar oluşturmaktadır. Para değerindeki düşmeleri göz önüne almaksızın hazırlanan mali tabloları yıllar bakımından karşılaştırmak imkansız olmasa bile, önemli ölçüde anlamsız olacaktır.²²² Bu sebeple, paranın satın alma gücündeki değişimleri dikkate almadan lira liradır varsayımına göre muhasebe işlemlerini yürütmek gerçekçi bir davranış olmayacaktır. Çünkü muhasebenin bu temel varsayımının ortadan kalkması, geleneksel (klasik) muhasebe ilkelerine göre hazırlanmış mali tabloların da (bilanço, gelir, fon akım ve satılan mal maliyeti gibi) gerçeği yansıtmamasına engel olacaktır.²²³

3.3.Enflasyonun Finansal Tablolar Üzerindeki Etkileri

Finansal raporlamanın amacı, işletme ile ilgili çevrelere, işletme ile ilgili olarak alacakları kararlar için sağlıklı bilgi ve veriler sunmaktır. Finansal tablo kullanıcıları olarak da tanımlanan bu çevrelerin gereksinim duyduğu bilgi ve verilerin doğru ve güvenilir olması, önceki dönemin ve rakip işletmelerin verileriyle karşılaştırılabilir olması ve ilgililere zamanında sunulması gerekir.²²⁴

Finansal raporlama amacıyla kullanılan çok sayıda rapor ve tablo vardır ancak işletme ile ilgili kesimlerin işletme hakkında alacakları kararlarda daha çok finansal tablolar kullanılır. İşletme yönetimi dışındaki çevrelerin diğer rapor ve tablolara ulaşması da mümkün değildir. Bu sebeple genel amaçlı olarak yapılan finansal raporlamanın en önemli aracı finansal tablolardır. Finansal tabloların yukarıda belirtilen amacı gerçekleştirmesi; muhasebenin temel kavramlarının, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin ve muhasebe standartlarının uygulanmasına bağlıdır.²²⁵

İşletmeler, satarak veya kullanarak gelir elde etmek amacıyla varlık edinirler.

²²¹ Nuri Uman, Rüstem Hacırüstemoğlu, **Enflasyon Muhasebesi**, Alfa Yayınları, 1.Baskı, İstanbul, Ocak-2004, s.3.

²²² Sabri Bektöre ve diğerleri, **Mali Tablolar Analizi**, Eskişehir, Şubat-1996, s.265.

²²³ Nuri Uman, Rüstem Hacırüstemoğlu, a.g.e., s.3.

²²⁴ Aydın Karapınar ve Kadir Gürdal, **Enflasyon Muhasebesi**, TESMER (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Temel Eğitim ve Staj Merkezi, Meslek İçi Eğitim Serisi, TESMER YAYIN No:54, Siyasal Kitabevi, Ankara, s.15.

²²⁵ A.g.e., s.15.

Bunların muhasebeleştirilmesinde de amaç bu varlıkları izlemektir. Ancak ilgili varlıkların değerinin her gün nasıl değiştiğini izlemek bu amaç kapsamında değildir. Bu sebeple de varlıkların muhasebe kayıtlarındaki değerleri sık sık düzeltilmez.²²⁶ Bununla birlikte fiyatların sürekli olarak arttığı dönemlerde finansal tablolarda değişik tarihlerde yapılmış işlemler sonucu oluşan veriler, farklı satın alma gücündeki para birimleri ile ifade edilmiş olacağından finansal tablolardaki bilgileri anlamsız hale getirmektedir.²²⁷ Fiyat hareketleri dikkate alınmadan düzenlenen finansal tablolarda, faaliyet sonuçları olduğundan yüksek gözükebilmekte, işletmenin veya işletme bölümlerinin çeşitli dönemlerdeki faaliyetleri hakkında yanlış izlenimler edinilebilmektedir. Çeşitli hesap veya hesap grupları arasında yapılan karşılaştırmalar anlamsızlaşmaktadır. Bunların önlenmesi ve işletmenin faaliyetlerini sağlıklı bir biçimde sürdürebilmesi ancak fiyat hareketlerinin işletme sonuçları üzerindeki olumsuz etkisinin giderilmesi ve finansal tabloların fiyat hareketlerine göre yeniden düzenlenmesi ile mümkündür.²²⁸ Finansal tabloların enflasyondan arındırılmaması, vergi matrahı yanında makro ekonomi ve işletme ekonomileri üzerinde de olumsuz tesirler göstermekte; yabancı sermaye, sermaye piyasası, yatırım kararları ve istihdam olumsuz yönde etkilenmektedir. Bu şekilde oluşan kaynak verimsizlikleri de yine enflasyonun sebepleri arasında yer almaktadır.²²⁹

3.3.1.Enflasyonun Bilanço Üzerindeki Etkileri

Bilanço, bir işletmenin belirli bir tarihte sahip olduğu varlıklar ile bu varlıkların sağlandığı kaynakları gösteren bir finansal tablodur.²³⁰ Enflasyonun bilanço etkileri, bilanço kalemlerinin niteliğine göre farklılık gösterir.²³¹

Genel fiyat düzeyindeki artışlar bütün bilanço kalemlerini aynı derecede etkilemez. İşletmenin mali yapısını, varlık ve kaynak olarak ifade eden bilanço üzerinde enflasyonun etkilerini varlık ve kaynak grubu üzerinde incelemek

²²⁶ Aydın Karapınar ve Kadir Gürdal, a.g.e., s.15.

²²⁷ Orhan Sevilengül, **Bankalarda Kredi Müşterilerinin Finansal Tablolarının Analizi ve Türkiye Uygulamasının Değerlendirilmesi**, Ankara, 1993, s.202.

²²⁸ Nalan Akdoğan, Nejat Tenker, **Finansal Tablolar ve Finansal Analiz Teknikleri**, Lebib Yalkın Yayınları, Genişletilmiş 5.Baskı, İstanbul, 1997, ss.589-590.

²²⁹ Mesut Zaloğlu, *“Enflasyon Düzeltmesi”*, Vergi Dünyası, Yıl:21, Sayı:254, Ekim, 2002, s.9.

²³⁰ Rüstem Hacıüstemoğlu, Cemal İbiş, Gürbüz Gökçen, **Beşyüz Sanayi İşletmesinde Enflasyon Muhasebesi Uygulama Araştırması**, Alfa Yayınları, 1.Baskı, İstanbul, Mart-1999, s.5.

²³¹ Aydın Karapınar ve Kadir Gürdal, a.g.e., s.17.

mümkündür.

3.3.1.1.Enflasyonun Varlık Kalemlerine Etkileri

Bir bilançoda parasal aktifler (varlıklar) olarak nitelendirdiğimiz kalemler ne kadar fazla ise enflasyonun bu işletmeyi o derece kötü etkilediği, yani enflasyonun işletmede sermaye kaybına sebep olduğu sonucuna varılır. Bu durum aktif için en uygun kompozisyon parasal kalemlerin az bir oran teşkil ettiği kompozisyonudur. İşletme yöneticilerinin gayreti enflasyonist bir ortamda bu grubun oranını minimuma indirmek olmalıdır.²³²

Enflasyonun, bilançonun varlık yapısı üzerindeki etkileri varlıkların parasal varlık ve parasal olmayan varlık olmasına göre incelenebilir.

Parasal varlıklar, aktifte kasa, banka ve alacaklar gibi kalemlerden oluşmaktadır. Parasal varlıkların, bilançoda, parasal olmayan varlıklara göre daha fazla veya daha az olması, enflasyon ortamında işletme için farklı sonuçları beraberinde getirecektir. Enflasyonun yüksek olduğu dönemlerde parasal varlıkları, parasal olmayan varlıklara göre daha fazla olan işletmeler olumsuz etkilenecektir.²³³ Türk Lirası türünden kasa, banka, alacaklar, alacak senetleri gibi varlıklar enflasyon zararına sebep olan kalemlerdir. Bu kalemler para değerindeki değişimler karşısında nominal değerlerini aynen korurlar. Fakat gerçek değerleri, yani satın alma güçleri para değerindeki değişimlere paralel olarak değişir. Nominal değer, paranın, senetlerin ve benzeri kıymetli kağıtların üzerinde yazılı olan değerdir. Genel fiyat düzeyi yükseldikçe, bu kalemlerin satın alma güçleri azalır. Diğer bir ifade ile, bu varlıklar enflasyon karşısında gerçekte değer kaybına uğramaktadırlar. Aynı durum Türk Lirası cinsinden bir alacak için de geçerlidir. Alacağın gerçekleştiği andaki satın alma gücü ile tahsil edildiği andaki satın alma arasında olumsuz bir fark mevcuttur.²³⁴ Enflasyon karşısında bu kalemlerin satın alma güçlerinde olumsuz etkiler görülür. Bu sebeple bu kalemlerin sebep olduğu satın alma gücü kayıplarının göz önüne alınarak

²³² Remzi Örtten, Aydın Karapınar, *Enflasyon Muhasebesi*, Gazi Kitabevi Tic. Ltd. Şti., Birinci Baskı, Ankara, Nisan-2003, s.13.

²³³ Sait Yüksel Kaygusuz, “*Enflasyon Muhasebesi (Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesi)*”, www.isguc.org/arc_view.php?ex=161, 01.09.2003, s.3.

²³⁴ Remzi Örtten, Aydın Karapınar, a.g.e., ss.13-14.

sonuç hesaplarına aktarılması ve gerçek kârın buna göre belirlenmesi zorunludur.²³⁵

Parasal olmayan varlıklar arasında ise, yabancı para cinsinden hesaplar, hisse senetleri,²³⁶ binalar, makineler gibi varlıklar, enflasyon zararına sebep olmayan kalemlerdir. Bu kalemlerin değeri para değerindeki değişmelere paralel olarak değişir. Fakat satın alma güçlerini korurlar. Genel fiyat düzeyi yükselirken bu varlıkların nominal değerleri artacak ve özel fiyat değişimleri ile fiyatlar genel düzeyindeki değişme durumuna bağlı olarak satın alma güçlerini koruyacaklardır.²³⁷

3.3.1.2.Enflasyonun Kaynak Kalemlerine Etkileri

Enflasyonun pasif (kaynak) kalemler üzerindeki etkisi tamamen farklıdır. Eğer işletmenin hiç borcu yoksa enflasyonun pasif üzerinde kâr/zarar'la ilgili hiçbir etkisi olmayacaktır. Başka bir ifade ile bütün varlıklarını öz sermayesi ile finanse etmiş bir işletmenin pasifi ile enflasyon kâr/zarar'ı arasında bir ilişki bulmak mümkün değildir. İşletmelerin borçları gibi parasal pasifleri de enflasyondan olumlu etkilenir. Bu sebeple pasif içinde en uygun kompozisyon bu nitelikteki kalemlerin maksimum oranda olduğu pasif kompozisyonudur. Aktif için söylenenler ile pasif için söylenenler bir araya getirildiğinde; bir işletmede enflasyondan etkilenmeyen aktif kalemler ile enflasyondan etkilenmeyen pasif kalemler aynı oranda ise ve özel fiyat değişimleri ile genel fiyat düzeyi değişimleri arasında fark yoksa enflasyonun bu işletmeyi etkilemediği kompozisyonu ortaya çıkar.²³⁸

Enflasyonun bilançonun kaynak yapısı üzerindeki etkileri de kaynakların parasal kaynak ve parasal olmayan kaynak olmasına göre incelenmektedir.

Enflasyon karşısında nominal değerleri sabit kalırken satın alma gücü açısından para değerindeki değişmelerle paralel hareket eden kaynakları bu gruba dahil etmek mümkündür. Bu kaynak kalemleri, milli para birimi cinsinden ödenmesi gereken borçları içermektedir. Bu kalemler arasında, banka kredileri, çıkarılmış tahviller ve senetler, satıcılar, borç senetleri, çeşitli borçlar, ödenecek vergi ve fonlar, gider tahakkukları ve alınan depozito ve teminatlar gibi kalemler yer almaktadır.²³⁹

²³⁵ Nalan Akdoğan, Nejat Tenker, a.g.e., s.681.

²³⁶ Sait Yüksel Kaygusuz, a.g.m., s.3.

²³⁷ Remzi Örtten, Aydın Karapınar, a.g.e., s.14.

²³⁸ A.g.e., ss.14-15.

²³⁹ A.g.e., s.15.

Parasal olmayan kalemler, enflasyondan etkilenerek, artış gösteren kaynak kalemleridir. Yabancı paralı banka kredileri, yabancı paralı senetli ya da senetsiz borçlar, öz sermaye kalemleri enflasyon kârına sebep olmayan kaynak kalemleridir. Ayrıca gelecek aylara ve yıllara ait gelirler kalemi de bu kalemler arasında yerini almaktadır. Alınan avanslar kalemi de eğer alınan avans, bir hizmetin yapılması veya bir malın teslimi taahhüt edilmiş ve geçen zaman süresi içerisinde oluşacak fiyat artışlarından alıcının sorumlu tutulamayacağı kabul edilmiş ise, parasal olmayan kaynak kalemleri arasında sayılacaktır. Eğer fiyatlardaki değişikliklerin alıcıya yansıtılması önceden belirlenmiş ise, o zaman alınan avanslar kalemi parasal kalem sayılacaktır.²⁴⁰

Parasal olmayan kaynakların enflasyondan etkilenmesi, kaynakların aktiflerde nasıl kullanıldıklarına ve aktiflerin enflasyondan etkilenmelerine bağlıdır. Öz kaynaklar ile parasal olmayan aktifler finanse edilmiş ise fiyatlardaki artışlar halinde varlıkların değerindeki artış öz kaynaklara da aynı şekilde yansımaktadır. Öz kaynakların parasal varlıklar için kullanılması halinde ise, fiyatlardaki yükselmeye bağlı olarak parasal varlıklardaki değer kaybından öz kaynaklar da etkilenecektir.²⁴¹

3.3.2.Enflasyonun Gelir Tablosu Üzerindeki Etkileri

Bilanço, muhasebe tarihinde mali tablolar içerisinde hazırlanan ve sunulan tablolar içerisinde öncelikli bir konumda yer almıştır. 1960'lerden itibaren Gelir Tablosu da önem kazanmaya başlamış ve işletmelerin finansal performansını gösteren önemli bir tablo haline gelmiştir. Bilançoda gelir-gider, satış-maliyet, kâr-zarar eşleştirmesi ve karşılaştırmasının görülmemesi Gelir Tablosunun kullanımını arttırmıştır. Gelir tablosunda yer alan bilgilere dayalı olarak işletme performansına ilişkin göstergeler kullanılmıştır. Özellikle, karşılaştırma ve eşleştirme ilkesi yeni muhasebe kurallarını yönlendiren temel yapıyı oluşturmuştur.²⁴²

Gelir tablosu, işletmenin belirli bir dönemde elde ettiği tüm gelirler ile aynı dönemde katlandığı bütün maliyet ve giderleri ve bunların sonucunda işletmenin elde ettiği dönem net kârını veya dönem net zararını gösteren tablodur. Klasik muhasebe

²⁴⁰ Nalan Akdoğan, Nejat Tenker, a.g.e., s.683.

²⁴¹ Sait Yüksel Kaygusuz, a.g.m., s.4.

²⁴² A.g.m., s.4.

ilkelerine göre düzenlenen gelir tablosu, yalnızca fiyatların istikrarlı olduğu dönemlerde gereksinmelere cevap verebilirse de fiyatların yükseldiği dönemlerde kendisinden beklenen görevleri yerine getiremez.²⁴³

Gelir tablosu işletmenin faaliyet dönemine ilişkin gelir ve gider kalemlerinden oluşmaktadır. Gelir tablosu kalemlerinin tamamı parasal olmayan kalemlerden oluşmakta ve dolayısıyla her kalem ortaya çıktığı tarihteki düzeltme katsayısı ile düzeltilmektedir.²⁴⁴

Fiyatların arttığı dönemlerde işletmenin sattığı mal ve hizmetlerin piyasa fiyatları da artacağından, satış hasılatı da buna bağlı olarak artacaktır. Bu artışların reel olup olmadığı satılan mal miktarı ve paranın satın alma gücündeki değişikliklerin dikkate alınmasıyla tespit edilebilir. Klasik muhasebe uygulamalarında satışlardaki bu değişimin nominal ve reel kısımları ayrılmaz. Bu da, hatalı değerlendirme ve yorumlara sebep olabilir.²⁴⁵

Gelir tablosunda enflasyonun etkilediği önemli maliyet topluluğu satışların maliyeti kalemidir. Bu kalem fiyatların arttığı dönemlerde gerçeği yansıtmamaktadır. Satışların maliyeti içinde stoklar maliyet değeri ile gösterildiğinden, fiyat artışlarını dikkate almadığından satışların maliyeti olduğundan az görülmektedir. Bu da satış kârının olduğundan fazla görünmesine sebep olmaktadır. Üretim işletmelerinde satılan mamul maliyetinde direkt ilk madde ve malzeme gideri, direkt işçilik gideri, genel üretim gideri, dönembası ve dönem sonu yarımamul-mamul stokları yer almaktadır. Satılan mamulün maliyetinin enflasyondan etkilenmesi yukarıdaki kalemlerin fiyatlarında oluşan değişmelere bağlıdır. Genel üretim giderleri içerisindeki amortisman gideri farklı yorumlanmakta, birkaç yıl önceden gelmesi dolayısıyla enflasyon kârlarına daha fazla sebep olmaktadır.²⁴⁶

Genel üretim giderleri içerisinde yer alan amortisman giderleri de üretim maliyetinin yanlış hesaplanmasında önemli etkiye sahiptir. Alış maliyetleri ile muhasebe kayıtlarında yer alan makinelerin, fabrika binasının vb. maddi duran

²⁴³ Rüstem Hacırustemoğlu, Cemal İbiş, Gürbüz Gökçen, a.g.e., s.7.

²⁴⁴ Aylin Çelik, **Fiyatlar Seviyesindeki Değişmelerin Mali Tablolara Etkileri ve Enflasyon Muhasebesi: Enflasyon Muhasebesi Yöntemlerinden Fiyatlar Genel Seviyesi Modeli Uygulaması**, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası İstatistik Genel Müdürlüğü, Ankara, Temmuz-2003, s.17.

²⁴⁵ İbrahim Lazol, **Mali Analiz ve Enflasyon Muhasebesi Uygulamaları**, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2000, s.116.

²⁴⁶ Rüstem Hacırustemoğlu, **Enflasyon Muhasebesi Uygulamaları**, Ders Kitapları Anonim Şirketi Tesisleri, İstanbul, 1997, s.25.

varlıkların amortisman tutarları enflasyon dönemlerinde küçük kalmaktadır. Bu sebeple üretim maliyeti yine olması gerekenden düşük hesaplanmaktadır.²⁴⁷

Özetle, finansal tabloların düzenlenmesinde parayla ölçülme ve maliyet esası kavramlarının kullanılması, yüksek enflasyon dönemlerinde işletmelerin finansal tablolarında yer alan rakamların gerçeği yansıtmasını engeller ve gelir tablosunda nominal kârların oluşmasına sebep olur. Başka bir deyişle gelir tablosunda yer alan nominal kâr, gerçek kâr rakamını esas alarak yapacağı ödemeler ve alacağı kararlar, uzun dönemde rasyonel olmaz. Çünkü geleneksel muhasebe ile hesaplanan kâr rakamı üzerinden devlete vergi ödenir, ortaklara ve çalışanlara temettü dağıtılır, ücretler belirlenirken işçilere prim verilir. Gerçekte ise işletme, sermayesini vergi, temettü, prim vb. şekilde dağıtır. Bu sebeple, yüksek enflasyon dönemlerinde işletmelerin finansal yapıları zayıflar.²⁴⁸

3.4.Enflasyonun İşletmeler Üzerindeki Etkisini Gidermeye Yönelik Yöntemler

Geleneksel muhasebenin gerektirdiği temel muhasebe kavramlarından parayla ölçülme ve maliyet esası kavramları, yüksek enflasyon dönemlerinde finansal tablolardaki bilgilerin gerçeği yansıtmasını engeller.²⁴⁹

Enflasyonun finansal tablolar üzerindeki etkileri özetle; tabloların homojenliğini bozmak, bilançolardaki aktif değerleri geçersiz kılmak, gelir tablolarında enflasyon kârlarının oluşması şeklinde sıralanabilir. Enflasyonun olumsuz etkileri işletmelerin yanlış vergilendirilmesi, yanlış maliyet hesaplaması, yanlış yorumlar ve yanlış işletme kararlarının alınması sonuçlarını ortaya çıkarmaktadır.²⁵⁰

Bu olumsuzlukları ortadan kaldırmak için çeşitli düzeltme yöntemleri vardır. Bu yöntemleri üç kısımda incelemek mümkündür. Bunlar;

- Kısmi düzeltme yöntemleri
- Yasama organının düzeltme yapması
- Genel düzeltme yöntemleri

²⁴⁷ Aydın Karapınar ve Kadir Gürdal, a.g.e., s.20.

²⁴⁸ A.g.e., s.21.

²⁴⁹ A.g.e., s.21.

²⁵⁰ Rüstem Hacırustemoğlu, Cemal İbiş, Gürbüz Gökçen, a.g.e., s.27.

3.4.1.Kısmi Düzeltme Yöntemleri

Kısmi düzeltme yöntemleri, finansal tablolardaki bir ya da bir grup bilanço kaleminin düzeltilmesine yönelik uygulamalardır. Bu yöntemler, enflasyondan en çok etkilenen hesap kalemlerinin düzeltilmesine yönelik olarak, geleneksel muhasebe kavram ve ilkeleri terk edilmeden yapılan kısmi düzeltme işlemleridir. Bu düzeltme işleriyle, enflasyonun finansal tablolar üzerindeki etkileri kısmen de olsa giderilmeye çalışılır. Bu çerçevede kullanılan yöntemlerin bir kısmı, genel muhasebe uygulamaları içinde de yer alan uygulamalardır. Yüksek enflasyon dönemlerinde bu yöntemlerin uygulanması, işletmelere ek yararlar sağladığı için kısmi düzeltme yöntemi olarak kabul edilirler. Vergi mevzuatına da alınmış olan bu uygulamaların başlıcaları olarak amortismanla tabi varlıkların yeniden değerlendirme işlemine tabi tutulması (Vergi Usul Kanunu, mükerrer madde 298), maddi duran varlıklar için yenileme fonu ayrılması (Vergi Usul Kanunu, madde 328), azalan bakiyeler (hızlandırılmış amortisman) yöntemine göre amortisman ayrılması (Vergi Usul Kanunu, mükerrer madde 318), stok değerlemede son giren ilk çıkar LIFO (Last In First Out) yönteminin kullanılması (Vergi Usul Kanunu, madde 274) sayılabilir.

Yöntemlerin önemli bir kısmı ise, işletme sahiplerinin yakınmalarına sebep olan nominal kâr üzerinden vergi ödenmesinin önlenmesi amacını taşıyan vergi düzenlemelerini içerir. Bu gruptaki yöntemlerin en bilinen örnekleri ise maliyet bedeli artırımını (Gelir Vergisi Kanunu, madde38), finansman fonu ayrılması (Kurumlar Vergisi Kanunu, mükerrer madde 8), gider artış fonu, araştırma-geliştirme fonu, yatırım indiriminde endeksleme (Gelir Vergisi Kanunu, Ek madde 4) gibi vergi kolaylıklarıdır.

İşletmelerin enflasyon karşısında özkaynaklarını korumak amacıyla kullanılan kısmi yöntemleri, finansal tabloların tamamı üzerindeki enflasyon etkisini gidermediği için enflasyon muhasebesi uygulamaları açısından benimsenen yöntemler değildir. Kısa süreli ve düşük oranlı enflasyon dönemlerinde kullanılması daha uygun olan bu yöntemlerin, Türkiye'nin ekonomik şartları gözönüne alındığında yetersiz kalacağı açıktır. Yapılan araştırmalar da bu yöntemlerin uygulamada tercih edilmediğini; işletmelerin sermaye yapılarını kuvvetlendirmelerine ya da en azından sermaye yapılarını korumalarına ve vergi avantajları elde etmelerine imkan sağlayan bu

yöntemleri bilmediklerini veya kullanmadıklarını göstermektedir.²⁵¹

3.4.1.1.Yeniden Değerleme

Temel mali tablolar, fiyatlar genel düzeyine uygun olarak cari para değerine göre düzeltilirler. Bu düzeltme işlemine yeniden değerlendirme denir.²⁵² Yeniden değerlendirme, maddi duran varlıkların değerini enflasyon ölçüsünde güncel değerlere erdirmektir. Ancak yeniden değerlendirme işlemi ile maddi duran varlıkların bugünkü değeri bulunmaz. Satın alma gücü farklı para birimleri ile satın alınmış bulunan aktife kayıtlı maddi duran varlıkların değerini, satın alma gücü yönünden tek bir para birimi ile ifade edilmesi yeniden değerlendirme ile sağlanır.²⁵³ Öte yandan, geleneksel muhasebe sisteminde temel bir kural olan “gerçekleşme teorisine” göre de işletmeye dahil bulunan bir iktisadi varlık, o günkü gerçek değeri ne olursa olsun, bazı istisnalar dışında, işletmeye mal olduğu değerle bilançoaya alınmaktadır. Bu teoriye göre, faaliyet halindeki bir işletmede deftere kayıtlı ya da işletme bilançosuna dahil bulunan iktisadi kıymet fiilen tasfiye edilmedikçe bu kıymetin değerinde meydana gelen artışı muhasebeleştirmek söz konusu olamaz. Zira, fiilen tasfiye edilmedikçe, bir iktisadi kıymetin değerinde meydana gelen gerçek artışı belirlemek mümkün değildir.²⁵⁴

Paranın satın alma gücündeki düşme dikkate alınmadan, işletmelerin satın alma gücü ne olursa olsun, “dönem başındaki bir lira dönem sonundaki bir liraya eşittir” anlayışına uygun olarak hesaplanan yanlış kâr ve bu kâr üzerinden yapılacak tasarruflar işletmenin çalışma sermayesini erozyona uğratacaktır.²⁵⁵ Bu sakıncaları önlemek için, işletmelerin fiyat değişmelerini dikkate alarak bütün bilanço kalemlerini düzeltmeleri zaruridir. Bu işlemi yapacak yöntemlerden biri de yeniden değerlendirme yöntemidir. Böylece, enflasyonun sebep olduğu aşırı fiyat artışlarının işletme bünyelerinde meydana getirdiği olumsuz sonuçları ortadan kaldırmak amacıyla yeniden değerlendirme yöntemi oluşturulmuştur.²⁵⁶

²⁵¹ Aydın Karapınar ve Kadir Gürdal, a.g.e., ss.21-23.

²⁵² Ertuğrul Çetiner, *İşletmelerde Mali Analiz*, Gazi Kitabevi, 3.Baskı, Ankara, Ekim-2000, s.200.

²⁵³ Necmettin Erdoğan, *Mali Tablolar Analizi*, Atilla Kitabevi, Ankara, 1997, s.409.

²⁵⁴ Rüştü Erimez, “Enflasyonun İşletmeler Üzerindeki Etkileri ve Bilançoların Yeniden Değerlenmesi. I” *İSO Dergisi*, Yıl:16, Sayı:190, 15 Aralık 1981, s.13.

²⁵⁵ Naim Ata Atabey, “İşletmelerde Çalışma Sermayesi Yönetiminin Önemi”, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu Dergisi*, Yıl:1998, Sayı:1, ss.189-197.

²⁵⁶ Aykon Doğan, “Yeniden Değerleme”, *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, Yeniden Değerleme Özel Sayısı, Sayı:32, 1983, s.11.

Yeniden değ rlemenin işletmelere sağladığı yararlar vardır. Bunlar; amortisman giderleri maddi duran varlıkların yenilenmesi için gerekli fonu oluşturma imkanı sağlar. Yeniden değ rleme yapılmaması halinde, enflasyon ortamında gerçekçi amortisman gideri belirlenemez. Ayrıca maliyet muhasebesine yansıyacak amortisman giderlerinin gerçeğe yakın değ rler üzerinden olması mamul maliyetlerinin doğru belirlenmesine imkan sağlar. Doğru fiyat politikası gerçekçi maliyetlere dayanır. Dağıtılacak kârlar amortisman giderlerinin düşük ayrılması sebebi ile nominal olarak yükselecektir. Bu durumda işletme ortaklarına k r değil, sermaye dağıtmı  olacaktır. Tarihi maliyetlerle yapılan değ rleme ile kârlar nominal olarak fazlala ır ve vergi yükü artar. Gelir üzerinden artan vergi haline dönüşür.²⁵⁷

Vergi Usul Kanununun 19.02.1963 tarih ve 205 sayılı kanunun 26. maddesi ile eklenen geçici 11. maddesi, Türk Vergi Sistemine yeniden değ rlemeyi getirmiştir. Kısmi yeniden değ rlemeyi benimseyen kanun hükümüne göre, amortismana tabi iktisadi kıymetler ve bunların amortismanları, Maliye Bakanlığınca belirlenecek katsayılarla çarpılmak suretiyle yeniden değ rleme yapılacak denilmesine rağmen, bu uygulamaya 1 Ocak 1983 tarihine kadar ge ilememi tir. 21 Ocak 1983 gün ve 2791 sayılı kanun ile 1 Ocak 1983 tarihinden itibaren yeniden değ rleme işleminin uygulamasına geçilmiş ve bu kanuna ilişkin değ rleme esasları ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. Yeniden değ rleme uygulaması, 12.12.1984 tarihinde çıkarılmış bulunan 3094 sayılı Vergi Usul Kanununda değişiklik yapan kanun ile yeniden düzenlenmiş ve böylece yeniden değ rleme işlemine bir süreklilik kazandırılmıştır. 25 Mart 1987 tarih ve 3332 sayılı kanunun 16. maddesi ile de geçici 11. madde olarak deği tirilmi  ve yeniden değ rleme, geçici olmaktan kurtarılıp daimi hale getirilmiştir. Bu maddede de 24.06.1994 tarihinde 4008 sayılı kanun ile bir değişiklik yapılmıştır.²⁵⁸

Yeniden değ rleme, her hesap dönemi sonu itibariyle uygulanır. Yeniden değ rleme yöntemi olarak fiyat endekslerinden yararlanılır. Yeniden değ rlemeye esas alınacak oranlar, Maliye Bakanlığınca ilan edilir. Bu değ rlemede esas alınacak değ rleme oranı; yeniden değ rleme yapılacak yılın Ekim ayında bir önceki yılın aynı dönemine göre Devlet İstatistik Enstitüsü'nün toptan eşya fiyatları genel endeksinde

²⁵⁷ Necmettin Erdoğan, a.g.e., s.409.

²⁵⁸ Ertuğrul  etiner, a.g.e., s.210.

meydana gelen artış oranıdır. Bu oran sözü edilen Bakanlıkça her yıl Aralık ayı içinde Resmi Gazete’de ilan edilir. Bakanlıkça belirlenen yeniden değerlendirme oranı ile maddi duran varlığın bilançonun aktifinde yazılı değeri ve bu varlığa ilişkin birikmiş amortismanı çarpılarak yeniden değerlendirme yapılır. Söz konusu varlığın yeniden değerlemeden sonraki ve önceki değerleri arasındaki fark değer artışını oluşturur. Gerçekten de Vergi Usul Kanunu, yeniden değerlendirme ortaya çıkan değer artışını hesaplamada net değer artışı usulünü benimsemiştir.²⁵⁹

Ülkemizde yeniden değerlendirme uygulaması ile mükelleflere otofinansman imkanı sağlanmakta ve işletme sahibi ve ilgililerine tümüyle olmasa bile gerçeğe yakın finansal tablolar sunulmaktadır. Değer artışının sermayeye eklenmesi sonucu, kurumların tahvil çıkarma tavanları yükselmekte ve böylece yabancı kaynak sağlama imkanları da artmaktadır. Yeniden değerlendirme sisteminin gelir vergisi mükellefleri açısından pek anlamlı olmamasına karşın, kurumlar vergisi mükellefleri açısından olumlu yorumlanabilir. Gelir vergisi mükellefi olan şahıs şirketlerinin, sadece bilanço düzenleme işlemi olarak yaptıkları yeniden değerlendirme, bu mükelleflere vergi avantajı getirmemiştir. Oysa kurumlar vergisi mükellefleri lehine vergi avantajı getiren yeniden değerlendirme, bunların nominal kârlarının vergi dışı bırakmıştır.²⁶⁰

Sonuç olarak ülkemizde yürürlükte bulunan yeniden değerlendirme sistemi, şahıs şirketlerini sermaye şirketlerine çevirmeye teşvik ederek sermaye piyasasını geliştirecek niteliktedir.²⁶¹

3.4.1.2.Alacak ve Borç Senetlerinde Reeskont

Bir taraftan işletmelerin her geçen gün artan uluslararası ticari ilişkileri, diğer taraftan yüksek enflasyon sebebiyle ülke içindeki ticari ilişkilerde borç ve alacakların enflasyondan olumsuz etkilenmeyen yabancı para birimleri ile belirlenmesi borç ve alacaklar için yabancı para ile senet düzenlenmesini zorunlu kılmıştır. İçinde yaşadığımız enflasyonist ortamda bir işletmenin alacaklarını yabancı para cinsinden senede bağlanması, onu paranın uğrayabileceği değer kayıplarından kısmen koruyabilmektedir. Ama alacak ve borçların yabancı para üzerinden senede

²⁵⁹ Necmettin Erdoğan, a.g.e., s.411.

²⁶⁰ Ertuğrul Çetiner, a.g.e., s.213.

²⁶¹ A.g.e., s.213.

bağlanması borçlu işletme için, bir risk unsurunu oluşturmaktadır.²⁶²

Alacak ve borçların değerlemesine ilişkin hükümler vergi Usul Kanununun 281. ve 285. maddelerinde yer verilmiştir. İlgili maddelerle alacak ve borçların kayıtlı değerleriyle değerlendirilmesi esası kabul edilmekle birlikte, vadesi gelmemiş olan senede bağlı alacakların değerlendirme günündeki değerine getirilerek değerlendirilebileceği öngörülmüştür.²⁶³

Borç ve alacağın doğduğu zaman ile tahsilatın veya ödemenin gerçekleştiği zaman arasında enflasyon sebebiyle tutarın reel değeri farklılaştığından faaliyet dönemi sonunda bilançoda görülen ve belli bir vadede ödenecek veya tahsil edilecek senedin işletme için gerçek değeri ile ifade edilmesini gerektirir. Türk parası ile olan senetli veya senetsiz alacak ve borçlar kural olarak mukayyet değeri ile değerlendirilir. Ancak senetli alacak ve borçların reeskonta tabi tutularak tasarruf değeri ile değerlendirilmesi de mümkündür. Reeskont, vadesi gelmemiş senede bağlı alacakların ve borçların değerlendirme gününün kıymetine getirilmesi işlemidir. Bir alacak veya borcun reeskonta tabi tutulabilmesi için bu alacak ve borcun senetli olması ve bir vade içermesi gerekli olmakla birlikte, söz konusu alacak veya borcun değerlemenin yapıldığı tarihte vadesi gelmemiş olması gerekir. Senetli borç ve alacakların reeskont tutarları iç iskonto yöntemi ile yapılmalıdır. İç iskonto yöntemi, senet üzerindeki vadeye kadar olan gün farkı ve faiz oranı dikkate alınarak senedin nominal değeri üzerinden iskonto tutarının hesaplanması işlemidir.²⁶⁴

Alacak ve borçların reeskonta tabi tutulmasındaki amaç bunların değerlerini değerlendirme günündeki değerlerine indirgemektir. Çünkü değerlendirme günündeki senedin nominal değeri, değerlendirme gününden sonraki vadeye isabet eden faizi de içermektedir. Reeskont uygulaması ile bu faiz tutarı hesaplanmaktadır. Hesaplanan bu tutar işletmelerin mali kârlarının hesaplanmasında göz önüne alındığından mükelleflerin vergi matrahları böylece gelecek dönemlerle ilgili gelir ve giderlerden arındırılmış olmaktadır. Alacak ve borç senetleri ile ilgili olarak doğan gelir ve giderlerin ilgili oldukları yıllara nakli reeskont uygulamasının ana amacı olmaktadır.²⁶⁵

²⁶² Remzi Örtten ve Aydın Karapınar, a.g.e., s.34.

²⁶³ A.g.e., s.35.

²⁶⁴ Necmettin Erdoğan, a.g.e., ss.415-416.

²⁶⁵ Remzi Örtten ve Aydın Karapınar, a.g.e., s.34.

3.4.1.3.Azalan Bakiyeler Yöntemiyle Amortisman

Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenler, amortismanına tabi iktisadi değerlerini, azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulü ile yok edebilirler. Azalan bakiyeler yöntemiyle amortisman, Vergi Usul Kanununun mükerrer 315. maddesinde düzenlenmiştir. Bu kanunla, her yıl, üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının düşülmesi suretiyle tespit olunur. Bu usulde uygulanacak amortisman oranı %40'ı geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır. Bu usulde amortisman süresi normal amortisman oranlarına göre hesaplanır. Bu sürenin son yılına devreden bakiye değer, o yıl tamamen yok edilir.²⁶⁶

Fiyatlar genel düzeyinin sürekli olarak yükseldiği enflasyon dönemlerinde işletmeler amortismanına tabi maddi duran varlıklarını, azalan bakiyeler yöntemi ile amortismanına tabi tutarak enflasyon dolayısıyla meydana gelen nominal kârlarını azaltabilirler.²⁶⁷

Azalan bakiyeler usulüyle amortisman uygulaması, amortismanların sağladığı vergi tasarrufu dizisini şimdiki değerine yükselterek enflasyonun olumsuz etkisini tamamen ortadan kaldırabilmesi için amortisman karşılıklarının miktarının genel fiyat endeksiyle arttırılması veya karşılıkların cari değerleri üzerinden hesap edilmesi gerekmektedir.²⁶⁸

3.4.1.4.Yenileme Fonu

Yenileme Fonu, Vergi Usul Kanununun 328. ve 329. maddelerinin ortak bir uygulaması olarak amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satışından doğan kâr ile, yangın, deprem, sel ve su basması gibi afetler yüzünden zarara uğrayan amortismanına tabi iktisadi kıymetler için alınan sigorta tazminatı ile iktisadi kıymetin net değerinden (amortisman çıktıktan sonra kalan değer) fazla veya eksik olduğu takdirde, fark kâr niteliğinde ise, ortaya çıkan kazancın vergiye tabi dönem kazancının dışında bırakılması kabul edilmiştir.

²⁶⁶ Ahmet Demir, **Mali Tablolar ve Uygulaması**, Çağdaş Müşavirlik Pazarlama ve Ticaret Limited Şirketi, Genişletilmiş 2.Baskı, İstanbul, Nisan-1996, s.83.

²⁶⁷ Necmettin Erdoğan, a.g.e., s.418.

²⁶⁸ Baki Meriç, **Ticari ve Mali Bilançolarda, İşletmeye Dahil İktisadi Kıymetlerde Değerleme**, İstanbul Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul, 1982, ss.3-15.

Bu uygulama ile işletme içi yatırımlar teşvik edilmeye, işletmede vergi erteleme fonksiyonu gerçekleştirilmeye çalışılmıştır. Yenileme fonu amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satışından ve doğal afetler sebebiyle zarar görmeleri halinde alınan sigorta tazminatlarından meydana gelen kârların belirlenen şartlar altında belirli süre vergilenmesinin ertelenmesine, işletmenin özkaynak yapısının güçlendirilmesine, enflasyona karşı korunmasına imkan sağlayan bir uygulamadır.²⁶⁹

3.4.1.5.Gider Artış Fonu

Gelir Vergisi Kanununun 57. maddesinde, yetişmesi uzun zaman alan ve kesilip satılmak üzere yetiştirilen ağaçların bu maddede yazılı giderlerinden, Vergi Usul Kanununun 283. maddesi uyarınca aktifleştirilen kısmının, 4108 sayılı kanunla 01.01.1995'ten itibaren geçerli 4108 sayılı kanunun 21.maddesi ağaç yetiştirmede aktifleştirilen giderler, satıldığı yıl hariç her takvim yılı için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında arttırılarak kazancın tespitinde dikkate alınacağı belirtilmiştir.²⁷⁰

Ağaç yetiştirme işletmelerini, çevreci amaçlarla teşvik etmek amacıyla getirilen bir uygulamadır. Uygulamaya göre; bu işletmeler ağaç yetiştirme ile ilgili yaptıkları ve aktifleştirdikleri giderleri her yıl yeniden değerlendirme oranı kadar arttırarak, artış miktarını aktifte; karşılığını ise pasifte sermaye yedekleri için de muhasebeleştirebilirler. Gider artış fonunu kurumlar vergisi mükellefleri sermayelerine ekleyebilirler. Fakat işletmeden çekilirse vergilendirilir. Gider artırım uygulaması bu işletmeler için de isteğe bağlıdır.²⁷¹

3.4.1.6.Stok Değerlemede Son Giren İlk Çıkar (LİFO) Yöntemi

Gelir Vergisi Kanununun 41/8. maddesine göre (4008 sayılı kanunun 25.maddesiyle eklenen bent, yürürlük; 01.01.1996) Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, dönem sonu stoklarını son giren ilk çıkar (LİFO) yöntemine göre değerleyenlerin, işletmede kullandıkları yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon,

²⁶⁹ Hanifi Ayboğa, “Enflasyonun İşletmelere Etkisini Gidermek Amacıyla Vergi Mevzuatında Yapılan Düzenlemeler İle Enflasyon Muhasebesine Geçiş Sürecine İlişkin Değerlendirme ve Öneriler”, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi, Cilt:2, İstanbul, Nisan-1998, ss.123-125.

²⁷⁰ Emrah Aygül, “Enflasyonun İşletmeler Üzerindeki Olumsuz Etkilerini Kısmen Gideren Yasal Düzenlemeler”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:12, Ekim, 2001, s.76.

²⁷¹ Remzi Örtün ve Aydın Karapınar, a.g.e., s.79.

vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yaptıkları giderler ve maliyet unsurları toplamına indirim oranının uygulanması suretiyle bulunacak kısmın %25'inin gider olarak indirilmesi mümkün değildir. Bu hüküm öncelikle gelir vergisi mükellefleri için geçerli olan bir hükümdür.²⁷²

Yine Kurumlar Vergisi Kanununun 15/13. maddesine göre (4008 sayılı kanunun 27.maddesiyle eklenen bent), Vergi Usul kanunu hükümlerine göre, dönem sonu stoklarını son giren ilk çıkar (LIFO) yöntemine göre değerleyen kurumların Gelir Vergisi Kanunun 41.maddesinin 8 numaralı bendindeki esaslar çerçevesinde hesapladıkları giderlerin, kurum kazancının tespitinde indirilmesi kabul edilmez. Böylece gelir vergisi mükelleflerine paralel olarak bir kısım kurumlar vergisi mükellefleri de gider kısıtlaması kapsamına alınmıştır. İndirim oranı, Gelir Vergisi Kanununun 41/8.maddesinde belirtilen yöntem ile hesaplanmakta ve daha sonra bu oranın %25'i alınarak finansman giderlerinin yüzde kaçının kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerektiği ortaya çıkmaktadır.²⁷³

Son giren ilk çıkar yöntemine göre işletmenin stoklarına son giren malın ilk olarak çıktığı varsayılır. Bu yöntemin uygulanması için de işletmenin stoklarına giren malların giriş tarih ve sırası dikkate alınmak suretiyle stok kartı üzerinde izlenmesi gerekir. Stoklardan çıkışlara en son parti maldan başlanır ve son partinin miktarı çıkan malı karşılamazsa bir öncekine, o da karşılamazsa bir daha önceki parti maldan çıkış yapılır. Bu yöntem enflasyonist ortamda satılan malın maliyetinin yüksek, satış kârının düşük ve dönem sonu mal stok değerinin düşük çıkmasına sebep olur. Vergi uygulaması açısından yöntemin uygulanmasının bir sakıncası yoktur. Ancak uygulandığında 5 yıl değiştirilmemesi gerekir. Deflasyonist dönemlerde ise satılan malın maliyetinin düşük, satış kârının yüksek ve dönem sonu stok değerinin yüksek çıkmasına sebep olur.²⁷⁴

Bu uygulama ile enflasyon dolayısıyla fiyat erozyonuna uğrayan sabit kıymetlerin yenilenmesinde, satın alınmasında ve yatırım yapılmasında finansal açıdan işletme için bir rahatlama sağlamaktadır. Esasen bu fonlar enflasyon

²⁷² Bülent Şişman, "LIFO Yöntemi ve Maliyet Buharlaşması", Yaklaşım Dergisi, Yıl:10, Sayı:110, Şubat, 2002, s.161.

²⁷³ A.g.m., s.161.

²⁷⁴ Adem Çabuk, *Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri*, Uludağ Üniversitesi Güçlendirme Vakfı Yayın No:188, Vipaş A.Ş. Yayın No:64, III.Baskı, Bursa, 2001, s.75.

dolayısıyla ortaya çıkmış nominal kârlardan ayrılmaktadır. Bu sebeple belirli şartlar altında nominal kârların vergilenmesi engellenmekte veya ertelenmektedir.²⁷⁵

Yenileme fonu ayırabilmek için belli şartların gerçekleşmesi gerekmektedir. Bunlar; bilanço esasına göre defter tutulması, satılan veya afetler yüzünden elden çıkan iktisadi kıymetin yenilenmesinin zaruri bulunması veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilip teşebbüse geçilmiş olunması, yenilenecek (satın alınacak) amortismanına tabi iktisadi kıymetin satılan kıymetle aynı nitelikte olması ve yenileme fonu uygulamasına esas alınacak kıymetin amortismanına tabi iktisadi kıymetlerden olması gerekir. Ayrıca Vergi Usul Kanununun anılan hükümlerince, yenileme fonunun pasif geçici hesapta azami üç yıl süre ile tutulabileceği ve her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan kârların vergi matrahına ekleneceği ve üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu kârların o yılın matrahına ekleneceği de hükme bağlanmıştır.

3.4.1.7.Finansman Fonu

Finansman fonu, Kurumlar Vergisi Kanununun mükerrer 8.maddesinde düzenlenmiş olan ve kurumlarda vergilemenin en az bir yıl süreyle ertelenmesini sağlayan bir uygulamadır. Finansman fonundan anonim şirketler, limited şirketler, hisseli komandit şirketler, kooperatifler ve iş ortaklıklarında yatırım indirimi belgesi alanlar yararlanabilirler.

Finansman fonu, safi kurum kazancının bir kısmının en az bir hesap dönemi için kurumlar vergisi dışında tutulması yoluyla, oluşturulan fonun, teşvik belgeli yatırım harcamalarında kullanılmasını sağlayan vergisel teşvik yöntemidir.²⁷⁶ Finansman fonu uygulamasının ne derece fayda sağlayacağı, kurumun finansman fonu ayırdığı dönemdeki mali duruma bağlıdır. Faiz hadlerinin düşük olduğu, dolayısıyla yatırıma yönlenebilir kaynakların fazla olduğu dönemlerde sağlayacağı fayda azalırken, faiz hadlerinin yüksek, dolayısıyla yatırım için finansman sağlamanın

²⁷⁵ Zeki Doğan, “Enflasyonun Olumsuz Etkilerini Azaltmak İçin İşletmeler Tarafından Kullanılan Geçici Muhasebe Yöntemlerine İlişkin Bir Araştırma”, Açık Öğretim Dergisi, Cilt:4, Sayı:2, Eskişehir, ss.135-148.

²⁷⁶ Nuran Cömert Doyrangöl, “Yatırım Finansmanında Bir Araç Olarak Finansman Uygulaması Esasları ve Muhasebe Kayıtları”, Mükellefin Dergisi, Sayı:49, Ocak, 1997, s.64.

maliyetinin yüksek olduğu dönemlerde sağlayacağı fayda yüksek olacaktır.²⁷⁷

Finansman fonu kurumlar vergisi matrahının %25 ile sınırlandırılmıştır. Ayrılan finansman fonunun T.C. Merkez Bankasında açılacak her an paraya çevrilebilir Devlet Tahvili Hesabına kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yatırılması zorunludur. Finansman fonu yatırım indiriminden yararlanan yatırımların finansmanında kullanılmak üzere oluşturulan bir fondur. Dolayısıyla finansman fonu, ancak yatırım teşvik belgesinde belirlenmiş olan yatırım süresince ayrılabilir.²⁷⁸ Bir önceki yıl safi kurum kazancından finansman fonu olarak ayrılan tutar hesap dönemi sonunda safi kurum kazancına eklenir.

Finansman fonu enflasyonda işletmelerin yatırım kararlarındaki isteksizliklerini gidermek, onları teşvik etmek için oluşturulmuş uygulamadır. Finansman fonu ile işletmelere finansal açıdan rahatlama sağlanmakta ve enflasyon kârlarından ayrılan vergilere erteleme getirilerek enflasyon kârlarının vergilendirilmesi önlenmektedir.²⁷⁹

3.4.1.8. Gayrimenkul ve İştirak Satışlarından Doğan Kazançlar

Kurumların bilançolarında kayıtlı gayrimenkul ve iştiraklerinin işletmede uzun yıllar maliyet bedeliyle yer alması bunların elden çıkarılmasında enflasyon kârlarının oluşmasına sebep olmaktadır. Bu konuya ilişkin son düzenleme 4108 sayılı kanunla eklenen geçici 23/a maddesidir. Böylece, enflasyonun oluşturduğu gelir tablolarında yer alan Gayrimenkul ve İştirak Kârları vergilendirilmeyerek işletmelere enflasyona karşı önlem sağlanmıştır.²⁸⁰

Kurumlar Vergisi Kanununa 4108 sayılı kanunla eklenen geçici 23. maddenin (a) bendi aşağıdaki gibidir.

“01.01.1994-31.12.1998 tarihleri arasında uygulanmak üzere, tam mükellefiyete tabi kurumların iştirak hisselerinin veya gayrimenkullerinin satışından doğan kazancın, satışın yapıldığı yılda kurum sermayesine ilave edilen kısmı,

²⁷⁷ Zeki Doğan, “Vergi Erteleme Müessesesi Olarak Finansman Fonu ve Muhasebeleştirilmesi”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:99, Aralık, 1996, s.125.

²⁷⁸ Abdullah Çelik, “Vergi Erteleme Müessesesi Olarak Finansman Fonu”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:165, Mayıs, 1995, s.42.

²⁷⁹ Rüstem Hacırüstemoğlu, a.g.e., s.52.

²⁸⁰ A.g.e., s.52.

kurumlar vergisinden müstesnadır. Şu kadar ki, vadeli satış halinde, satışın yapıldığı hesap dönemini takip eden ikinci hesap döneminin sonuna kadar tahsil edilen kazançların tutarı, ilgili yıl kurum kazancından indirilir. Bu tarihten sonra yapılacak tahsilat için bu hüküm uygulanmaz. İlk yapılan tahsilatın iştirak hissesi veya gayrimenkulün maliyet bedeline ilişkin olduğu kabul edilir. Bu hüküm kurumların üretim tesislerinin ve bu tesislere ilişkin gayrimenkullerinin tamamının veya bir kısmının, teşvik belgeli yatırım yapmak üzere kurulacak olan bir sermaye olarak konulması durumunda da uygulanır. Bu durumda yeni kurulacak şirketin tam mükellef ve yapacağı yatırımın asgari 5 milyon ABD doları veya muadili yabancı para karşılığı Türk Lirası olması şarttır. Bu şartlara ilave olarak yabancı ortaklı sermaye şirketinde yabancı ortağın sermaye payının 1 milyon ABD doları veya muadili yabancı para karşılığı Türk Lirası, %20'den az olmaması ve kambiyo mevzuatı gereğince Türkiye'ye döviz olarak getirildiğinin tevsik edilmesi gerekir. Bu kazançların sermayeye ilavesi kâr dağıtımı sayılmaz. Kurumlar vergisinden müstesna tutulan kazançlar, bu kanunun 25.maddesinin ikinci fıkrasına göre %20 kurumlar vergisine tabi tutulmaz. Üretim tesislerinin ve bu tesislere ilişkin gayrimenkullerin tamamının veya bir kısmının teşvik belgeli yatırım yapmak üzere kurulacak bir sermaye şirketine veya yeni kurulacak yabancı ortaklı bir anonim şirkete aynı sermaye olarak konulmasından doğan ve bu maddeye göre vergiden müstesna tutulan kazançlar, Gelir Vergisi Kanununun 94.maddesinin 1.fıkrasının 6 numaralı bendinin (b) alt bendine göre vergi tevkifatına tabi tutulmaz. Bu hüküm uyarınca vergiden istisna edilen diğer kazançlar için ise bu vergi tevkifatına %10 olarak uygulanır.

Kurumların iki tam yıl süreyle aktifinde yer almayan iştirak hisselerinin veya gayrimenkullerinin satışından elde ettikleri kazançlar ile menkul kıymet veya gayrimenkul ticareti ile uğraşan kurumların ellerinde bulundurdıkları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar, istisna kapsamı dışındadır.

Rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle hisse senetleri ile iştirak edilen kurumun ihtiyat akçeleri, banka provizyonları ve Vergi Usul Kanununa göre ayrılan yeniden değerlendirme fonlarının sermayeye ilavesi dolayısıyla bedelsiz alınan hisse senetlerinin en az iki yıl öncesinde iştirak edilen şirketlere ait olması halinde, rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle edinilen veya bedelsiz alınan bu hisse senetleri iki yıl önce iktisap edilmiş sayılır. Sermayeye eklenen bu kazançların beş yıl içinde herhangi bir

surette işletmeden çekilmesi veya bu süre içinde işletmelerin tasfiyesi halinde, bu kazançlar o yılın kazancı sayılarak vergiye tabi tutulur.

1163 sayılı Kooperatifler Kanununa ya da özel kanunlara göre kurulan kooperatifler, ortağın sahip olabileceği en fazla pay tutarı dikkate alınmaksızın gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışından doğan kazanç istisnasından yararlanırlar. Ancak, iştirak hisleriyle gayrimenkullerin satışından doğan kazanç sermayeye eklenmeyerek özel bir fon hesabında gösterilir ve hiçbir şekilde ortaklara dağıtılamaz, kooperatifin amaçlarının gerçekleştirilmesinde kullanılır.

Türk Ticaret Kanununun 391. maddesinin bu suretle gerçekleştirilecek sermaye artırımına aykırı hükümleri uygulanmaz.

Bu hükümden yararlanan kurumların gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışından doğan kazancın tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun 38.maddesinin son fıkrası hükmü uygulanmaz.

Bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihten sonra bu madde kapsamında yapılacak tescil işlemleri tapu kadastro harcından, lehe alınan paralar banka ve sigorta muameleleri vergisinden müstesnadır.”

Birkaç yıl sonra yapılan satış gayrimenkul ve iştirak satışlarından doğan kârın enflasyon kârı olduğu bilindiğine göre bu önlem ile enflasyon kârlarının vergisi ödenmemekte bu kârların sermayeye ilavesi ile de öz kaynak güçlendirilmektedir. Gayrimenkul ve iştirakler nakde dönüştürülerek enflasyon dönemlerinde işletmelerin sıkıntısını çektiği nakit karşılanmaktadır. Ayrıca sermaye artışı ile sermaye erozyonu önlenmeye çalışılmakta, bilançonun pasif tarafı gerçek değerlere yaklaştırılmaktadır.²⁸¹

3.4.1.9.Maliyet Bedeli Artırımı

Enflasyon dönemlerinde işletmeler daha fazla işletme sermayesi gereksinimi içindedirler. Bu gereksinime cevap vermek için işletmelerin öncelikle atıl duran varlıklarının harekete geçirilmesi gerekir. Enflasyona karşı önlem olarak aktifteki gayrimenkul ve menkul kıymetlerin nakde dönüşümleri teşvik edilmektedir. Burada hem özkaynak güçlendirilmekte hem de enflasyon kârlarının vergi matrahı dışında

²⁸¹ Rüstem Hacırüstemoğlu, a.g.e., s.55.

tutulması amaçlanmaktadır.²⁸² Bu uygulama Gelir Vergisi Kanununun 38. maddesinin 4.bendinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri maliyet bedeli artırımından yararlanma hakkına sahiptir. Ancak, kurumlar vergisi mükelleflerinin Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 28/a maddesindeki gayrimenkul ve iştirak hisseleri satışları kazanç istisnasından yararlanmaları halinde bu uygulamadan yararlanmaları mümkün değildir. Bu noktada, kurumlar vergisi mükelleflerinin seçimlik hakkı söz konusudur. Maliyet bedeli artırımına konu kıymetler, iktisap tarihinden itibaren en az iki tam yıl süreyle işletmede kayıtlı bulunan; gayrimenkuller, iştirak hisseleri ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetler olarak kanunda sayılmıştır. Maliyet bedeli artırımında bahsi geçen kıymetlerin elden çıkarılmaları halinde, bunların maliyet bedeli, elden çıkarıldıkları ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsünce belirlenen Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksindeki (TEFE) artış oranında arttırılarak tespit edilmektedir. Bu şekilde tespit edilen arttırılmış maliyet bedeli, ilgili kıymetin elden çıkarılmasında vergiye tabi tutularak kazancın tespitinde dikkate alınmaktadır. İlk maliyet bedeli ile arttırılmış maliyet bedeli arasındaki farka tekabül eden kazanç tutarı, bilançonun pasifinde maliyet artış fonu olarak özel bir fon hesabına aktarılır. Maliyet artış fonuna alınan kazanç tutarı, kurum bünyesinde herhangi bir vergiye tabi tutulmamaktadır. Ayrıca, bu fon mükellefler tarafından sermayelerine eklenebilmektedir. Ancak, sermayeye ilave dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, o yılın kazancına dahil edilerek vergiye tabi tutulması söz konusudur.²⁸³

Maliyet bedeli artırımını, işletmelerin enflasyon dönemlerinde duran varlık satış kârlarının oluşmaması için bir önlemdir. Duran varlıkların maliyet bedeli arttırılarak enflasyonun oluşturduğu kârların ortaya çıkması önlenir. Böylece, işletmeler enflasyon kârlarının vergilerinin ödenmesine önlem almış olurlar. Diğer yandan maliyet bedeli artırımını avantajı ile işletmelerin atıl duran varlıklarının öncelikle nakde dönüşmesi sağlanır. Böylece işletmeler öz kaynaklarını güçlendirme fırsatı bulurlar ve enflasyonun, sermayelerini erozyona uğratmalarına karşı önlem alırlar.²⁸⁴

²⁸² Rüstem Hacırustemoğlu, a.g.e., s.56.

²⁸³ Hızır Tarakçı, **Enflasyon Düzeltmesi**, Polaris Yayınları, 1. Baskı, İstanbul, Şubat-2004, ss.55-56.

²⁸⁴ Rüstem Hacırustemoğlu, a.g.e., s.57.

3.4.1.10.Araştırma ve Geliştirme Fonu

Araştırma ve Geliştirme Fonu uygulaması da vergi erteleme şekline çalışan bir uygulamadır. Kurumlar Vergisi Kanununun 14. maddesinin 6 nolu bendine eklenen hüküm ile kurumların işletme içi araştırma geliştirme faaliyetinde bulunmaları özendirilmek istenmiştir. Getirilen bu hükümle mükellefler tarafından yıl içerisinde yapılan araştırma ve geliştirme harcamalarını geçmemek üzere ilgili dönemde ödenmesi gereken yıllık kurumlar vergisinin %20'sinin kanuni süresinde tahsilinden vazgeçilir. Bu orana isabet eden vergi üç yıl süre ile faizsiz olarak ertelenir.²⁸⁵ Ertelenen bu vergi üç yıl içinde kurumlar vergisinin ödeme taksitleri ile birlikte eşit taksitler halinde geri ödenecektir. Ancak, sözü edilen araştırma geliştirme faaliyetlerinin yeni teknoloji arayışına yönelik faaliyetler olması istenmektedir.²⁸⁶ Aksi takdirde, yapılan harcamalar dolayısıyla mükelleflere vergi erteleme hakkı tanınmaz. Girişilen araştırma ve geliştirme dolayısıyla mükelleflere bazı vergi avantajları sağlanmasından maksat, bu faaliyetler dolayısıyla ortaya çıkan harcamaların hafifletilmesidir.²⁸⁷

Bu haktan yararlanmak isteyen mükelleflerin aşağıda belirtilen hususları teşvik eden belgeleri dilekçelerine ekleyerek, ilgili yılın kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresinden önce Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğüne başvurmaları gerekmektedir.

- a)İşletmede kurulan Araştırma Geliştirme ünitesinin amaçları,
- b)Araştırma Geliştirme ünitesinde çalışan personelin sayısı, kadro, unvan, eğitim durumu v.b. listesi
- c)Araştırma Geliştirme faaliyetine ilişkin projeler ve bu projelerin sonuçları ile uygulama durumu,
- d)Araştırma Geliştirme ünitesine ilişkin (varsa) yatırım teşvik ve yatırım indirimi belgesinin noterden onaylı örneği
- e)Cari yılın Araştırma Geliştirme giderlerinin kalemleri-türleri (personel giderleri, yatırım harcamaları, işletme giderleri v.b.)

²⁸⁵ Remzi Örtten, Aydın Karapınar, a.g.e., s.77.

²⁸⁶ Rüstem Hacırüstemoğlu, a.g.e., s.61.

²⁸⁷ Orhan Ergün, "Vergi Ertelemenin Bir Yolu; Ar-Ge Yapmak", Yaklaşım Dergisi, Sayı:52, Nisan, 1997, s.144.

f) Araştırma Geliştirme alet ve teçhizat imkanları

Bu belgelerin sunulmasından sonra ilgili Bakanlığın veya kuruluşların (TÜBİTAK, Üniversiteler) olumlu görüşü üzerine Araştırma Geliştirme faaliyetinde bulunan işletmenin ödemesi gereken kurumlar vergisinin %20'si ertelenecektir.

Enflasyonun finansal tablolar üzerindeki etkisi özetlendiğinde ya bilanço değerlerinin homojenliğini ya da enflasyon kârlarının ortaya çıktığını görmekteyiz. Araştırma ve Geliştirme Fonu vergi erteleme yolu ile enflasyon kârlarının vergisinin ödenmesini geciktirerek işletmelere kaynak sağlamakta bu da işletmelerin kaynak olarak bu fondan yararlanmasına, Araştırma ve Geliştirme faaliyetlerini arttırmalarına imkan sağlamaktadır.²⁸⁸

3.4.1.11. Yatırım İndiriminde Endeksleme

Gelir Vergisi Kanununun ek 4.maddesinde 4108 sayılı kanunla yapılan değişiklikle 01.01.1995 tarihinden sonra alınan yatırım teşvik belgelerine ilişkin yatırım harcamalarına uygulanmak üzere endeksleme uygulaması getirilmiştir.

En basit anlatımla, yatırım indirimi, teşviki öngörülen bazı sektör ve konularda yapılan veya gelecek dönemde yapılacak olan yatırımların belirli bir oranının veya tamamının, bazı şartlara uyulması kaydıyla, Kurumlar Vergisi veya Gelir Vergisine tabi tutulmamasıdır.²⁸⁹ Yatırım indiriminde endeksleme uygulaması mükelleflerin indirim konusu yapamadıkları tutarlarda enflasyon sebebiyle oluşan kayıpları gidermek amacını taşımaktadır. Daha önce uygulanamayan indirim tutarı yeniden değerlendirilerek kazancın yeterli olduğu yılda indirim konusu yapılmaktadır.²⁹⁰

Uygulamanın amacı işletmelerin kazançlarından indiremedikleri yatırım harcaması tutarlarını, daha sonraki yıllarda enflasyon sebebiyle uğramış oldukları kayıpları telafi ederek indirmelerini sağlamaktır. Böylece enflasyon ortamında işletmelerin yatırım indirimi hakkından gerçekçi bir şekilde yararlanmaları temin edilmiş olmakta, sermayenin etkin kullanımı sağlanmaktadır.²⁹¹

²⁸⁸ Rüstem Hacırustemoğlu, a.g.e., s.62.

²⁸⁹ Remzi Öten, Aydın Karapınar, a.g.e., s.62.

²⁹⁰ M. Emin Akyol, "Enflasyon ve Türk Vergi Sistemi", Yaklaşım, Yıl:10, Sayı:109, Ocak, 2002, s.46.

²⁹¹ Rüstem Hacırustemoğlu, a.g.e., s.63.

3.4.1.12. Geçici Vergi

Gelir Vergisi Kanununun 120. maddesi bazı gelir vergisi mükellefleri için kazanırken ödeme ilkesinin bir uygulamasını içermektedir.²⁹² Enflasyonun şiddetli olmadığı ekonomilerde bile farklı yükümlü gruplarının vergilerini farklı zamanlarda ödemeleri eşitsizlik oluşturur. Enflasyonun yüksek olduğu durumlarda bu eşitsizlik daha da artar.²⁹³

Ülkemizde, ücretliler vergilerini geliri elde ettikleri dönemde öderken, ticari ve serbest kazançlarının vergileri ise bir sonraki dönemde tahsil edilmektedir. Bunun sebebi, safi kazancın tespit edilmesi için gelir ve giderlerin gerçek durumunun bilinmesi gereklidir. Ayrıca, gerçek kazancın tespit edilebilmesi için belli bir zamanın geçmesi gereklidir. Bu genelde bir takvim yılıdır. Ücretliler ve diğer kesim açısından bakıldığında, vergileme ve tahsil yönünden, vergilemede adalet prensibine ters düşülmektedir.

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 sebebi 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. Ülkemizde, süre sebebiyle vergideki aşınmayı gidermek ve gerçek usulde gelir vergisine tabi mükelleflerin vergilerinin de kazandıkça öde prensibine uygun şekilde tahsil edebilmek amacıyla 1980'den itibaren peşin vergi adı altında bir kurum oluşturulmuştur.²⁹⁴

Geçici vergi ödemelerinde hayat standardı esas alınmıştır. Hayat standardı esasının her yıl arttırılarak belirlenmesi ve geçici verginin asgari haddinin hayat standardına bağlı oluşu mükelleflere fazla vergi ödeyecekleri görüntüsü vermektedir. Oysa, ödenecek verginin geçici vergi olan kısmı, bir sonraki yılda beyan edilecek gelir vergisinden mahsup edilecektir. Geçici vergi uygulamasına getirilen eleştirilerin

²⁹² Özhan Uluatam ve Yaşar Methibay, **Vergi Hukuku**, İmaj Yayıncılık, Değişik Dördüncü Baskı, Ankara, 2000, s.311.

²⁹³ Burhan Şenatalar, *"Dolaysız Vergilerle İlgili Öneriler"*, Makroekonomik Politikalar ve Kamu Kesimi Dengesi, TÜSES Vakfı İstanbul, Cilt:1, Aralık, 1991, s.105.

²⁹⁴ Özbilen, 2004, s.154.

temelinde, söz konusu verginin hesaplanmasında mükelleflerin bir önceki yıl kazançlarının baz alınması yatmaktadır. Geçici verginin hesabında, geçmiş yıl kazancının esas alınması sebebiyle, hayat standardının üzerinde beyanda bulunanlar, takip eden yıl buna bağlı olarak kazanıp kazanmayacaklarına bakılmaksızın geçici vergi ödemek zorunda bırakılmaktadırlar. Ayrıca, gelir vergisinin her ay eşit ödenmesi şekline karşın, bazı faaliyetlerin niteliği gereği, kazancın elde edilmesi, yılın her ayına eşit yaygınlaştırılamamaktadır. Örneğin, turizm işletmeleri işlemleri yılın belli aylarında olmaktadır. Geçici vergi uygulamasına rağmen, emek gelirleri ve emek dışı gelirlerin farklı zamanlarda vergilendirilmesinden doğan eşitsizliği gidermek açısından kesinlikle yetersizdir.²⁹⁵

3.4.2.Yasama Organının Düzeltme Yapması

Yasa koyucu meclisler daha önce kabul ettikleri vergi yasalarında yer alan kurumları diledikleri zaman değiştirme yetkisine sahiptirler. Ancak, yapılan düzenlemelerin vergilemeden beklenen amaçlardan bir bölümüne uygun düşmesi, örneğin enflasyonun bozucu etkisinin tam olarak anlaşılamamasından dolayı yapılan düzeltmelerin çoğu kez isabetli olmaması gibi sonuçların doğması söz konusudur. O halde, yasama organını teamülen bazı sınırlar dahilinde tutacak yöntemlerin bulunmasında fayda vardır.²⁹⁶

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 oluşturduğu 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. Oysa, vergi tarifeleri, istisna ve muafiyet gibi kurumların bir katsayıya bağlanarak enflasyonun gelirleri azaltıcı

²⁹⁵ Özbilen, 2004, ss.155-156.

²⁹⁶ A.g.e., ss.137-138.

etkisinin önlenmesi yönteminin hayata geçirilmesi, siyasi baskılarla ve yasama takvimi ile karar organlarının düzeltme yapma mecburiyetini ve gecikmeyi ortadan kaldıracaktır.²⁹⁷

3.4.2.1. Endeksleme (Otomatik Gösterge Yöntemi)

Enflasyonun gelir vergisinin çarpıtıcı etkisine karşı uygulanabilecek başlıca yöntem endekslemedir. Yani gelir vergisinin istisna, ve indirim tutarlarının dilimlerinin enflasyona göre yükseltilmesidir.

Endekslemeden amaç, enflasyon oranının çok yüksek olduğu dönemlerde vergi sisteminin reel yapısının ve mükelleflerin reel kazançlarının fiyat değişikliklerinden etkilenmemesini sağlamaktır.²⁹⁸

Endeksleme gelir vergisi dilimlerine, vergilenebilir faiz gelirine ve vergi toplama gecikmesi sırasındaki aşınmayı önleyecek vergi ödemelerine uygulanır. Tanım olarak artan oranlı gelir vergisinde, daha yüksek vergi dilimlerine, daha yüksek vergi oranı uygulanır. Eğer vergi dilimleri parasal birimle ifade edilirse, yükselen fiyatlar gelirlerin daha yüksek dilimlere geçmesine sebep olur. Bu şekilde dilim kaymaları endekse bağlanmış vergi dilimleriyle önlenir. Vergi diliminin kaymasına yöneltilen bir itiraz otomatik istikrar sağlayıcı olmasıdır. Vergi dilimlerinin sebep olduğu daha yüksek vergileme toplam talebi kırmakta ve dolayısıyla enflasyonist baskıların azalmasına sebep olmaktadır. Bu itiraza şu şekilde cevap verilebilir. Birincisi, eğer dilimler endekse bağlanmazsa, enflasyon, vergi oranlarını sürekli olarak arttıracaktır. Öyle ki enflasyon oranı düşse bile vergi dilimleri yükselmeye devam edecektir. İkincisi, eğer istenirse, vergi bazlı otomatik istikrar sağlayıcı, endekse bağlanmış vergi şedülüne katılabilir. Örneğin daha yüksek enflasyon oranı daha yüksek vergi oranlarının tetiğini çekebilir. Bu durumda vergi dilimi kayması olmayacaktır. Çünkü yalnızca enflasyon arttığı zaman vergi oranları artacaktır, ya da tersi olacaktır. Endeksleme, vergi toplama gecikmesinin telafi edilmesini sağlar. Aksi taktirde enflasyon oranı ne kadar yüksekse reel vergi kaybı o kadar fazla olacaktır.²⁹⁹

Endekslemenin vergi yüküne etkisi, enflasyonun vergi yükünde sebep olduğu

²⁹⁷ Özbilen, 2004, s.138.

²⁹⁸ A.g.m., s138.

²⁹⁹ M. İlker Parasız, *Enflasyon-Kriz-Ayarlamalar*, Ezgi Kitabevi, Bursa, Mart-2001, ss.117-118.

bozucu etkilerin giderilmesi biçiminde açıklanabilir. Enflasyonun vergi yükü dağılımı üzerindeki etkilerinden biri, vergi borcu ödemelerinin yapıldığı zaman dolayısıyla vergisini kaynakta tevkifat usulü (yani gelirini kazandıkça vergisini ödeyenler) ile gelirlerinin kazanıldığı dönemin sonunda ödeyenler arasındaki fiyat artışı sebebiyle ortaya çıkan farkı giderememesi, bu yönteme 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 bir düzeltici role sahip olamamaktadır.³⁰⁰

Enflasyonun, vergi yükü dağılımı üzerindeki bir diğer etkisi gelir düzeyleri açısından ortaya çıkar. Enflasyon dönemlerinde muaflık 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 en çok kayba uğrayacaklarından genellikle geniş ailelerin vergi yükü artacaktır. Endeksleme, parasal olarak tespit edilen tutarların miktarını yükseltip dilim sürüklenmesini önlediğinden, geniş aileler üzerindeki bu artışı önleyici fonksiyona sahip olması sebebiyle 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 durumda enflasyonun etkisini azaltır. Çünkü, enflasyonun vergi yükünü arttırıcı etkisinin en çok kuvvetlendiği yer marjinal oranın en yüksek olduğu değil, marjinal oranın en hızlı arttığı yerdir. Bu nokta da genellikle orta gelir gruplarına rastlar. Ayrıca, alt ve orta 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 tarifenin konduğu yıldaki amaçlara uygun olmasını sağlar.³⁰¹

³⁰⁰ Özbilen, 2004, s.146.

³⁰¹ A.g.m., s.146.

Enflasyon dönemlerinde sermaye gelirleri ve kârlar 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 tabi tutulması halinde spesifik tekniklerin kullanılması zorunludur.³⁰²

3.4.2.2.Katsayı Yöntemi

Katsayı yöntemi, karar organlarının takdir yöntemi ile otomatik gösterge yöntemi arasında yer alan bir yöntemdir. Yasama organı, belli tarihlerde vergi tarifesindeki dilimlerin belli katsayılarla çarpılmasına ve bu yolla enflasyonun vergi yükümlülerinin yüklerini arttırıcı etkisini hafifletmeyi amaçlamaktadır. Katsayı yöntemini otomatik gösterge yönteminden uzaklaştıran husus, belirli bir göstergeye mutlaka itibar etme gereğinin olmamasıdır. Yasama organının bir göstergeden esinlenmesi imkanının bulunmasına rağmen, katsayının belirlenmesinde baskı gruplarının etkileri ve bütçe gelir-gider dengesine ilişkin belirlemelerde etkili olmaktadır. Katsayı yöntemi, enflasyon hızını, otomatik gösterge yöntemi gibi yakından izlemeyen yakından izlemediği için, devletin iktisadi ve maliye politikasını yürütmesi bakımından yasama ve yürütme organına daha fazla bir serbesti tanımaktadır.³⁰³

3.4.2.3.Vergi Oranlarının Fiyat Yükselişleri İle Orantılı Biçimde İndirilmesi Yöntemi

Genellikle enflasyonun olumsuz etkilerini kaldırmaya yönelik çabaların arka planında amaç, gelir düzeylerinin tamamını yaklaşık olarak ilk yıldaki vergi oranlarıyla vergilemeye devam etmektir. Başlangıç yılında geçerli olan vergi oranlarının sosyal bakımdan arzulanan gelir vergisi yükünü yansıttığı varsayımına dayanır. Bu sebeple, vergi oranlarında azaltma yönünde yapılacak değişiklikler,

³⁰² İzzet Aydın, *Enflasyonla Mücadele Modelleri*, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, Güryay Matbaası, İstanbul, 1979, ss.137-138.

³⁰³ Özbilen, 2004, s.149.

enflasyonun arzulanmayan etkilerini giderici bir yöntem olarak kullanılabilecektir.³⁰⁴

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.³⁰⁵ Bu yöntem için ortaya konulan en önemli eleştiri, yöntemin artan oranlılıkta azaltma oluşturmastır. 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 oluşturmaktadır.³⁰⁶

3.4.2.4. Gelirler Politikası

Gelirler politikası, fiyatların, ücretlerin, kiraların ve faizlerin bir süre için dondurulması yoluyla enflasyonu düşürmeye yönelik bir politikadır.³⁰⁷ Tam istihdamın sürdürüldüğü şartlar altında, ücret ve kâr gelirlerini arttırma gayretlerinin enflasyonun kaynağı olduğu görüşüne dayanır.³⁰⁸ Bu sebeple, gelirler politikası, artan fiyat ve ücretleri azaltmak için firma ve sendikaları ikna etmeye çalışmaktan, kabul edilebilir fiyat ve ücret artışları için çeşitli göstergeler geliştirmeye ve nihayet fiyat ve ücretlerin genel olarak dondurulmasına kadar çeşitli önlemler içerebilmektedir. Bu yöntemin iki türü vardır. Bunlardan bir tanesi teşvik yöntemi, diğeri ise ceza yöntemi (vergi tabanlı gelirler politikası)'dır.

Gelirler politikası yönteminde, ücret ve fiyat artışlarını, belirlenen standartların altında tutan taraflara teşvikler (vergi indirimi, sosyal programlar v.s.) sunmak şeklinde olmaktadır. Ancak bu yöntem, tanınan vergi indiriminin ya da harcama artışının finanse edilmesi bakımından diğer politikalarla uygun bir şekilde ayarlanmış ise, meydana getireceği bütçe açıkları sebebiyle enflasyona sebep olabilecektir.

Ceza yöntemi (vergi tabanlı) gelirler politikasında ise ücret ve fiyatları

³⁰⁴ Mehmet Şafak, "Gelir Vergisi Tarifesi ve Türkiye Uygulaması", Vergi Dünyası, Sayı:87, Kasım, 1988, s.67.

³⁰⁵ Özbilen, 2004, s.150.

³⁰⁶ A.g.m., s.150.

³⁰⁷ Ekonomi Politikası Sözlüğü, http://www.alomaliye.com/eko_politikasi_sozluk.htm, 23.06.2004.

³⁰⁸ Mustafa Aykaç, "Ekonomik İstikrar Aracı Olarak Gelirler Politikası ve Yöntemleri", Uludağ Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:5, Sayı:1, Mart, 1984, s.208.

belirlenmiş standartlardan daha fazla arttıran ceza (özellikle vergi cezası) yüklenmektedir. Yani, buradaki ana düşünce biçimi, kârlarda, ücretlerde ya da katma değerde ortalamadan daha büyük artışların yüksek oranlarda vergilendirilmesi gerektiğidir. Bu cezalandırma vergisi, şirketleri daha yüksek fiyatlar koymaktan veya daha yüksek ücret artışları vermekten kaçındıracaktır.³⁰⁹ Başka bir deyişle, burada vergi tabanlı gelirler politikası altında parasal ücret artışlarını sınırlandırmak ve böylece dolaylı olarak fiyat artışlarını önlemek için, vergi sistemini kullanmak düşüncesi esastır. Böylece, vergi tabanlı 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 kullanımınıdır. Bu sistemde, ücretleri belli bir sınırdan tutan firmalar ve işçiler vergi azaltılması yoluyla mükafatlandırılmakta, aksine, aşırı ücret artışları öneren firmalar ve işçiler yüksek vergiler yoluyla cezalandırılmaktadır.³¹⁰

Vergi tabanlı gelirler politikasının kökeninde enflasyonu vergilendirmek prensibinin yattığı anlaşılmaktadır. Vergi tabanlı gelirler politikasının amacı, işletmelerin üretim ve prodüktivite artışına tekabül eden ücret artışları dışında fiyatları arttırmak suretiyle nominal ücret ve kârları yükselterek enflasyonun sürekliliğini muhafaza arzularını önlemektir. Bu sebeple, vergi tabanlı gelirler politikası, bir nevi enflasyonu vergilendirmek olarak nitelendirilir. Ancak, bu yöntemde sendikaların böyle bir politikanın toplu sözleşme sürecini engellediğini ileri sürerek karşı çıkmalarına bağlı olarak benimsenme ihtimalinin büyük ölçüde azalması söz konusu olabilmektedir.³¹¹

3.4.2.5.Surtax

Gelir vergisi sisteminin artan oranlı özelliği sebebiyle ortaya çıkan gelir dilimi sürüklenmesi olgusuna karşı geliştirilecek çözümlerden birisi de surtax uygulamasıdır.³¹²

Surtax uygulaması, kısaca artan oranlı gelir vergilerinde gelir unsurlarının ayrı

³⁰⁹ Süreyya Sakıncı, “Fiyat Artışları ve Fiyat Seviyesi”, Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi, Sayı:12, Yıl:24, Aralık, 1987, s.55.

³¹⁰ Beyhan Ataç, **Maliye Politikası**, Anadolu Üniversitesi Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayın No:86, Eskişehir, 1991, s.143.

³¹¹ Özbilen, 2004, s.152.

³¹² A.g.m., s.152.

ayrı vergiye tabi tutulmasından sonra, bu gelir unsurları toplamının belirli bir miktarı aşması halinde ayrıca bu miktarın da vergiye tabi tutulması biçiminde açıklanabilir. Böylece, gelir dilimi sürüklenmesi 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 sebep olabilir. Bununla ılımlı bir surtax uygulaması bu etkilerin önemini oldukça azaltır.³¹³

3.4.3.Genel Düzeltme Yöntemleri

Enflasyon oranlarının çok yüksek olduğu ve süreklilik kazandığı ekonomilerde kısmi düzeltme yöntemleri yetersiz kalmaktadır. Buradan hareketle geliştirilen genel düzeltme yöntemleri; yüksek enflasyon dönemlerinde paranın satın alma gücünün düştüğü ve bazı muhasebe kavram ve ilkelerinin geçerliliğini kaybettiği görüşüne dayanmaktadır. Bu sebeple genel düzeltme yöntemleri, finansal tablolardaki tüm kalemleri içerecek şekilde geniş içerikli bir düzeltmenin yapılmasını öngörür.

Genel düzeltme yöntemlerinde amaç; tüm muhasebe kayıtlarının enflasyona göre düzeltilmesi veya kayıtların enflasyon oranları dikkate alınarak yapılması değil, geleneksel muhasebe kavram ve ilkelerine göre düzenlenen finansal tabloların enflasyona göre düzeltilmesidir.

3.4.3.1.Enflasyon Muhasebesi

Çok genel anlamıyla enflasyon muhasebesi, enflasyonun mali tablolar üzerindeki olumsuz etkisini gidermeye yönelik bir tekniktir. Bu teknik, temel olarak parasal olan ve parasal olmayan kalemler olarak bilançoyu iki ana unsura ayırıp, parasal olmayan kalemlerin, enflasyon endeksleriyle değerlendirilmesini, bilançoda belli hesaplar içerisinde gruplandırılmasını öngörüyor.³¹⁴

Enflasyon muhasebesinin önemi tarihi maliyetler muhasebesinin yetersizliğinden kaynaklanmaktadır. Tarihi maliyetler muhasebesinin sunduğu bilgiler

³¹³ Coşkun Can Aktan, a.g.e., s.79.

³¹⁴ "12 Soruda Enflasyon Muhasebesi", www.capital.com.tr/c/0104/vergi.asp, 05.04.2004.

yanlış değildir fakat fiyatların değiştiği dönemlerde oldukça önemli eksikliklere sahiptir.³¹⁵

Tarihi maliyet muhasebesi para biriminin alım gücündeki değişiklikleri dikkate almadığından, mali tablolar değişik tarihlerde değişik alım güçleri olan para miktarlarıyla değerlendirilmiş kalemler içermekte, bu para birimleri arasında ortak bir baz bulunmamaktadır. Oysa, enflasyonun yüksek olduğu ekonomilerde bir şirketin mali tablolarının gerçek mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını tam anlamıyla yansıtmaları için enflasyonun bu tablolara olan etkisinin belirlenmesi gerekir, dolayısıyla enflasyon muhasebesinin uygulanması gerekliliği doğmaktadır. Enflasyon muhasebesinin amacı, paranın satın alma gücünün değiştiği gerçeğinden hareket edilerek, homojenliğini yitiren mali tabloları sabit para birimiyle ifade etmek, gelir ve giderleri cari para değerleriyle ifade ederek gerçek işletme sonucunu bulmak ve parasal değerleri elde bulundurmaktan dolayı işletmenin uğradığı elde bulundurma kazancı ya da kaybını ortaya koymaktadır. Mevcut bir dönemde geçerli olan bir parayı, daha doğrusu paranın satın alma gücünü, farklı bir dönemde geçerli olan paranın satın alma gücüne dönüştürme işlemi, kısacası enflasyon muhasebesi, aslında birbirinden farklı dönemlerde alım gücünü ifade eden ve mali tablolara yansıtılan sonuçların benzer alım güçlerine dönüştürülmesi için yapılan matematiksel işlemleri içerir.³¹⁶

Öncelikle belirtilmesi gereken şey enflasyon muhasebesinin muhasebe kayıtlarında yapılacak bir değişiklik olmadığıdır. Enflasyon muhasebesi en genel hatlarıyla işletme finansal tablolarının (bilanço, gelir tablosu, nakit akım tablosu, satışların maliyeti tablosu, v.b.) enflasyon karşısında güncelleştirilmesi, çeşitli endeksler yardımıyla düzeltilmesi mantığına dayanır. Ölçü birimi olarak paranın değeri değil paranın satın alma gücü kullanılır.³¹⁷

Normal ekonomik şartlarda muhasebe, kendisinden beklenen fonksiyonları yerine getirir. Fakat, enflasyonist bir dönemde geleneksel muhasebe sisteminin ürettiği raporlar ölçü birimi olarak paranın nominal değerini kullandığı için gerçekleri yansıtmayan anlamsız veriler haline gelmekte ve işletme ilgililerini yanıltmaktadır.

³¹⁵ Nuran Cömert, “Tarihi Maliyet Muhasebe Bilgisinin Enflasyon Dönemlerindeki Kusurları”, Vergi Dünyası, Ağustos, 1988, s.59.

³¹⁶ “Enflasyon Muhasebesi nedir?”, www.enflasyon-muhasebesi.net/files/enf.htm, 05.04.2004.

³¹⁷ Ozan Uslu, “Genel Hatlarıyla Enflasyon Muhasebesi”, www.alomaliye.com/ozan_uslu_enflasyon_muhasebesi.htm, 08.01.2004, s.1.

Bundan dolayı güncelliğini kaybeden ve yanıltıcı veriler üretir hale gelen muhasebe yerine enflasyonun etkilerini yansıtabilecek ve geleneksel muhasebe yerine geçebilecek yeni muhasebe modelleri geliştirilmiştir. Bu arayışlar sonucunda genel olarak Enflasyon Muhasebesi adı verilen muhasebe sistemi ortaya çıkmıştır. Enflasyon muhasebesi kısaca, tarihi maliyetlerle ifade edilmiş işletme değerlerine fiyat değişimlerinin etkilerini yansıtan ve gerekli önlemleri alarak, işletme değerlerinin gerçeği belirtmesine imkan veren muhasebe sistemleridir şeklinde tanımlanabilir.³¹⁸

3.4.3.2.Enflasyon Muhasebesinin Mahiyeti ve Amacı

5024 sayılı kanunla yapılan değişikliklerle, vergi mevzuatımızda enflasyon dolayısıyla oluşturulmuş yapı değiştirilmiştir. Kısmi önlem mahiyetindeki düzenlemeler yürürlükten kaldırılmış, bunun yerine genel nitelikte bir uygulama olan “enflasyon muhasebesi” mevzuatımıza girmiştir.³¹⁹

30.12.2003 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 5024 sayılı Kanunla enflasyon muhasebesi ile ilgili olarak Vergi Usul Kanununun mükerrer 298. maddesinde değişiklik yapılmış ve Kanuna 25. madde eklenmiştir. Mükerrer 298.maddedeki değişiklik 01.01.2004 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri bu tarihten itibaren maddede yer alan şartların gerçekleşmesi halinde geçici vergi dönemlerinin sonu itibariyle mali tablolarını enflasyon düzeltmesine tabi tutacaklardır. Vergi Usul Kanununa eklenen geçici 25.madde ile de 31.12.2003 tarihli bilançoda yer alan parasal olmayan kıymetlerin nasıl düzeltileceği hükme bağlanmıştır. Kendisine özel hesap dönemi tayin edilen mükellefler için geçici 25.maddeye göre düzeltilecek bilanço 2004 yılı içinde biten hesap dönemi sonundaki bilançodur.³²⁰

Hesap dönemi takvim yılı olanlar, 5024 sayılı kanunla Vergi Usul Kanununa eklenen geçici 25.madde, 2003 yılı hesap dönemi sonunda düzenlenen mali tablolardan sadece bilançonun düzeltilmesini öngörmüştür. Düzeltilecek mali tablo, yani bilanço, 31.12.2003 tarihli dönem sonu bilançosudur. Özel hesap dönemine sahip

³¹⁸ Nalan Akdoğan, **Enflasyon Muhasebesi**, Ankara Ticari İlimler Akademisi, Mali Bilimler ve Muhasebe Yüksekokulu Yayınları, No:1, Ankara, s.34.

³¹⁹ Hızır Tarakçı, a.g.e, s.65.

³²⁰ “Enflasyon Düzeltmesi”, www.ymm.net/vuk/enflasyon_duzetlmesi.htm, 27.02.2004.

olanlar; kendisine özel hesap dönemi tayin edilen mükellefler de geçiş aşamasında sadece bilançolarını düzelteceklerdir. Vergi Usul Kanununun geçici 25. maddesinin k bendine göre, kendisine özel hesap dönemi tayin edilen mükelleflerde,

-31.12.2003 tarihli bilanço, 2004 yılı içinde biten hesap dönemi sonundaki bilanço, 2003 yılı hesap dönemi, 2004 yılı içerisinde biten hesap dönemini,

-01.01.2004 tarihi, 2004 yılı içinde başlayan hesap döneminin başındaki tarihi ifade etmektedir. Buna göre kendisine özel hesap dönemi tayin edilen mükellefler için

geçici 25.maddeye göre düzeltilecek mali tablo 2004 yılı içinde biten hesap dönemi sonundaki bilançodur.³²¹

Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında değişiklik getiren kanun taslağına göre, enflasyon muhasebesinden yararlanabilmek için iki şartın bir arada olması gerekiyor. Bilanço esasına göre defter tutmak şartı ile içinde bulunulan dönemde yüzde 10, son üç dönemde toplam yüzde 100 enflasyon şartı bir arada gerçekleşmezse, enflasyon muhasebesi uygulaması sona erecektir.³²² Bakanlar Kurulu; bu maddede yer alan %100 oranını %35'e kadar indirmeye veya tekrar kanuni seviyesine kadar yükseltmeye, %10 oranını ise %25'e kadar çıkarmaya veya tekrar kanuni seviyesine kadar indirmeye yetkilidir.³²³

Enflasyon muhasebesi, parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarlarının düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle, mali tablonun ait olduğu tarihteki satın alma gücü cinsinden hesaplanmasını ifade eder. Düzeltme işleminde ilk yapılması gereken enflasyon düzeltmesine tabi tutulacak parasal olmayan kalemlerin belirlenmesidir. Daha sonra enflasyon düzeltmesinde esas alınacak tutar ve katsayının tespiti gerekmektedir. Düzeltme katsayısı ile parasal olmayan kalemin enflasyon düzeltmesinde esas alınacak tutarının çarpılması sonucu mali tablolarda yer alacak düzeltilmiş değer bulunur.³²⁴

Enflasyon düzeltmesi, bilançoda yer alan kalemlere uygulanmaktadır. Bu sebeple de enflasyon düzeltme kayıtları bilançoda yer alacak kalemler belli olduktan

³²¹ Hızır Tarakçı, a.g.e, ss.66-67.

³²² "Enflasyon Muhasebesi Tamam", www.hurriyetim.com.tr/haber/0,,tarih~2003-07-07-m@nvid~287746,00.asp, 26.02.2004.

³²³ "Enflasyon Düzeltmesi ve Yeniden Değerleme Oranı", www.ymm.net/vuk/enflasyon_duzeltmesi_ve_yeniden_.htm, 27.02.2004.

³²⁴ İ. Levent Ünlü, Vergi Uygulamaları İçin Enflasyon Muhasebesi, 20 Mart 2004, Karaman, s.6.

sonra yapılabilir. Enflasyon düzeltmesi yapılmış kalemler, izleyen dönemin başlangıç değerleri olarak dikkate alınır. Eğer izleyen dönem “yüksek enflasyon dönemi” değilse ve izleyen dönemde enflasyon düzeltmesi yapma zorunluluğu bulunmuyorsa parasal olmayan kalemler düzeltilmiş değerleri ile izleyen dönemin dönembaşı kalemleri olarak dikkate alınır.³²⁵

Enflasyon muhasebesinin amacı;

- Şirketin mali durumunun doğru olarak yansıtılmasını,
- Şirketin faaliyet sonuçlarının doğru olarak yansıtılmasını,
- Yıllar arası ve şirketler arası karşılaştırmaların doğru olarak yapılabilmesini,
- Kârlılık, verimlilik ve performans analizlerinin doğru olarak yapılabilmesini,
- Yeni yatırım kararlarının doğru verilebilmesini,
- Kâr dağıtım kararlarının doğru verilmesini,
- Adaletli bir vergi yapısını sağlamak olarak sıralanabilir.³²⁶

3.4.3.3.Enflasyon Muhasebesi Modelleri

Genel düzeltme yöntemleri olarak enflasyon muhasebesi uygulamalarında ortaya konmuş temel üç yöntem vardır:

- a)Genel fiyat düzeyi muhasebesi yöntemi
- b)Cari maliyet muhasebesi yöntemi (İkame Maliyeti Muhasebesi)
- c)Genel Fiyat-Cari Maliyet (İkame Maliyeti) Muhasebesi (Karma Yöntem)

Bu yöntemler, değerlendirme ilkeleri ile sermayenin korunmasını farklı açılardan değerlendiren görüşler doğrultusunda ortaya çıkmıştır.³²⁷

3.4.3.3.1.Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesi

Genel Fiyat düzeyi muhasebesi yöntemi genel fiyat değişmelerinin mali tablolar üzerinde oluşturduğu etkileri gidermek amacıyla mali tabloların genel fiyat endeksleri ile düzeltilerek mali tablo verilerinin, mali tablonun düzenlendiği tarihteki

³²⁵ İ. Levent Ünlü, a.g.e., s.7.

³²⁶ “Enflasyon Muhasebesi nedir?”, www.enflasyonmuhasebesi.net/files/cnf.htm, 05.04.2004.

³²⁷ Aydın Karapınar ve Kadir Gürdal, a.g.e., ss.23-24.

Liranın satın alma gücüne göre ifadesinin sağlanmasını öngören yöntemdir.³²⁸ Fiyatlar genel seviyesi muhasebe modelinde, dönem sonlarında, mali tablolardaki bilgilerin paranın satın alma gücü bakımından ifade edilmek için düzeltilmesi gerekmektedir.³²⁹

Geçmiş dönemlerdeki mali tabloların sabit para birimiyle ifade edilmesini ve parasal varlıklar ile borçlardan ileri gelen fiyatlar genel seviyesi kayıp veya kazancının da hesaplanarak dönem sonucuna yansıtılmasını esas alan bir yöntemdir. Bu değerlemede ülkede enflasyonun genel düzeyini ölçmekte kullanılan güvenilir bir fiyat endeksi kullanılmaktadır. Bu endeks Toptan Eşya Fiyat Endeksi (TEFE), Tüketici Fiyatları Genel Endeksi (TÜFE) ya da milli gelir deflatörü olabilmektedir. Bu yöntem ile ölçü birimi değişmekte ve paranın nominal değeri yerine yine para cinsinden ifade edilen paranın satın alma gücü esas alınmaktadır. Bunun dışında bu yöntemde tarihi maliyetlere dayanan raporlama esası yani değerlendirme esasları ve genel kabul görmüş ilkeler saklı tutulmakta, tarihi maliyetlerden cari değerlere endeksler yardımıyla geçiş sağlanmaktadır. Bu yöntemde kâr, tüm kalemler aynı satın alma gücüyle ifade edildikten sonra gelirler ve maliyetler karşılaştırılarak elde edilmektedir. Bu yöntem muhasebe bilgilerinin zaman içinde karşılaştırılabilmesine, sermayenin satın alma gücünün korunmasına ve enflasyon kazancının tablolara yansıtılmasına imkan vermektedir. Ancak bu yöntem paranın satın alma gücündeki değişiklikleri ölçmeye yönelik olduğu için işletmenin içinde yer aldığı sektör dikkate alınmamakta ve genel fiyat endeksi kullanılmaktadır.³³⁰

Bu yöntemin uygulaması aşamasında tüm bilanço kalemleri son dönemdeki paranın satın alma gücüne göre düzeltilmektedir. Uygulamada dönem başı ve dönem sonu mali tabloları ele alınmakta ve bilanço kalemleri parasal ve parasal olmayan değerler olarak ikiye ayrılmaktadır. Bu yöntemde nakit veya nakitle tahsil edilecek parasal değerler enflasyon ortamında da gerçeği yansıtımları sebebiyle düzeltilmemektedir. Parasal olmayan varlıklar ise satın alma tarihleri esas alınarak yeniden değerlendirilmektedir. Ayrıca dönem boyunca parasal varlıkları tutmaktan doğan kayıp ve parasal borçlardan elde edilen enflasyon kazancı da gelir tablosunda gelir

³²⁸ Sait Yüksel Kaygusuz, a.g.m., s.5.

³²⁹ Mehmet Civan, Ferah Yıldız, "Enflasyon Muhasebesinin Uygulanabilirliği ve Muhasebeciler Üzerinde Yapılan Bir Araştırma", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:16, Ekim, 2002, s.75.

³³⁰ Aylin Çelik, a.g.e., s.31.

veya gider unsuru olarak yer almaktadır.³³¹

Aslında genel fiyat düzeyi muhasebe sistemi yeni bir muhasebe sistemi değildir, tarihi maliyetler muhasebesinin ilkeleri üzerinde üretilmiş ancak genel fiyat düzeyindeki değişmelerin etkilerini muhasebe bilgileri üzerine yansıtacak yöntemlerin kullanıldığı bir muhasebe yöntemidir. Düzeltme aşamasında önemli bir süreç, bilanço kalemlerinin parasal ve parasal olmayan olarak ayrımına tabi tutulmasıdır. Parasal kalemler, tutarları değişmediği için düzeltme işlemine tabi tutulmazlar, parasal olmayan kalemler ise satın alma gücünü koruyan unsurlar olarak düzeltme işlemine tabi tutulurlar.³³²

Bu modelin eksiklikleri, işletmelerin varlıklarındaki fiyat değişmelerini önemsememesi ve birbirinden farklı ekonomik değerleri bir arada toplayan işletmelere bunlardaki değer hareketlerine hiç de uygun olmayan ve tamamen işletme dışı faktörlerin etkisi ile oluşan genel bir katsayının esas alınmasıdır.³³³

3.4.3.3.2.Cari Maliyet Muhasebesi Yöntemi (İkame Maliyeti Muhasebesi)

Cari değer muhasebesi; geleneksel değerleme ilkelerine yeni esaslar getirmek suretiyle, tarihi maliyetlerden ayrılan ve değerlemede cari maliyetleri esas alan bir enflasyon muhasebesi yöntemidir.³³⁴ Cari değer muhasebe modelinde varlıklar değerlendirirken, bir varlığın gelecekte sunabileceği hizmeti ya da hizmet edebilme kapasitesini karşılayabilecek başka bir varlık satın alındığında işletmenin katlanacağı sermaye maliyeti ele alınmaktadır. Cari değer muhasebe modelinin amacı, varlıkların belli bir anda veri (sabit) olarak alınmış fiziki durumlarının ve faaliyet kapasitelerinin sürdürülmesidir.³³⁵ Genel fiyat düzeyi muhasebesi, farklı mal ve hizmetlerdeki fiyat artışlarını ayrı ayrı dikkate almaz. Düzeltmeler, genel fiyat düzeyindeki değişmelere göre yapılır. Bununla birlikte her mal ve hizmetteki fiyat artışı, genel fiyat düzeyindeki artıştan farklı oranda ve farklı tarihte gerçekleşebilir. Bu sebeple işletmelerin genel fiyat artışlarından etkilenme dereceleri de farklıdır. Cari maliyet

³³¹ Aylin Çelik, a.g.e., s.31.

³³² Aydın Karapınar ve Kadir Gürdal, a.g.e., s.47.

³³³ A.g.e., s.48.

³³⁴ Nalan Akdoğan, **Enflasyon Muhasebesi**, Gazi Kitabevi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 2.Baskı, Ankara, Şubat-2004, s.185.

³³⁵ Levent Sezal, *"Enflasyonun Mali Tablolar Üzerindeki Etkileri"*, Standart Dergisi, Sayı:482, Şubat, 2002, s.39.

muhasebesi, farklı mal ve hizmetler için ortaya çıkan özel (nispi) fiyat değişmelerini esas alarak düzeltme yapılmasını öngören bir yöntemdir. Bu yöntemde işletmelerin sahip oldukları varlık ve kaynakların mevcut piyasa değerleri ile ifade edilmesi söz konusudur. Başka bir deyişle varlıklar, paranın nominal değeri esas alınarak izlenir. Bu yöntem kullanılarak, işletmenin üretim gücünün korunması amaçlanmaktadır.³³⁶

Cari maliyet muhasebesi, genel fiyat muhasebesi artışının sebep olduğu olumsuzluklarla ilgilenmez. Yalnızca, özel fiyat hareketlerinin sebep olduğu olumsuzluklarla ilgilenir. Cari maliyet muhasebesi parasal değerlerin doğurduğu kazanç ve kayıpları hesaba katmamaktadır. Bu muhasebe modelinin temel amacı, işletmenin performansı ile ilgili daha gerçekçi değerlemeler yapmaktır.³³⁷

Cari maliyet muhasebesinin en önemli sakıncası net cari ikame maliyetinin (ya da diğer maliyet değerlerinin) subjektif olarak belirlenmesi ve paranın satın alma gücündeki değişmeler dikkate alınmadığından, kayıp ya da kazancının bilinmemesi ve mali tablolara dahil edilmemiş olmasıdır.³³⁸

Cari maliyet muhasebesi temel nitelikleri itibariyle tarihi maliyetler muhasebesine göre köklü değişiklikler içermektedir. Ölçü birimi olarak paranın nominal değerinin kullanılması dışında, modelin benimsediği değerlendirme esası, kâr ve sermayenin korunması kavramı tarihi maliyetler muhasebesinden ayrılmaktadır. Söz konusu esas ve kavramlar itibariyle seçilen farklı yaklaşım, sonuç olarak geleneksel gerçekleşme ilkesinin de terk edilmesine sebep olmaktadır. Cari maliyet muhasebesi, fiyatlar genel seviyesi muhasebe modelinden de esaslı ölçüde farklıdır. Fiyatlar genel seviyesi muhasebesi modeli, ölçü birimi olarak paranın satın alma gücünü veya reel değerini kullanmak dışında diğer konu ve kavramlarda tarihi maliyetler muhasebesinin teorik esaslarını benimsemektedir. Paranın satın alma gücünün ölçü birimi olarak kullanılması sonucunda, satın alma kazanç ve kayıpları diye nakdi değerleri elde bulundurmaktan doğan bir bilgiyi üretmekte sermaye, hissedarların bakış açısından bir yaklaşımla, paranın satın alma gücü cinsinden korunmaktadır. Sermayenin korunmasında benimsenen bu yaklaşım ise, işletmenin işleyen bir birim olduğu kavramına değil, işletmenin tasfiyesi halinde hissedarların satın alma güçlerini

³³⁶ Aydın Karapınar ve Kadir Gürdal, a.g.e. ss.26-27.

³³⁷ Zeki Doğan, "Enflasyonun Muhasebe Üzerindeki Etkisi ve Bu Etkiyi Yok Edecek Bir Muhasebe Modeli: İkame Maliyeti (Cari Değer) Muhasebesi", Vergi Dünyası, Sayı:165, Mayıs, 1995, s.107.

³³⁸ Nuri Uman, a.g.e., s.39.

korumak anlayışına dayanmaktadır.³³⁹

Cari maliyet muhasebesinin başarılı bir şekilde uygulanabilmesi için cari maliyetlerin doğru olarak belirlenmesi önem taşır. Cari maliyetlerin belirlenmesinde resmi kuruluşlarca ilan edilen özel fiyat endeksleri, işletmelerin kendi deneyimleri sonucu geliştirilen endeksler, satıcılardan elde edilen satış katalogları, bilirkişilerin yaptığı değerlemeler v.b. kullanılır. Bununla birlikte bu yöntemlere göre belirlenen cari maliyetler, objektif nitelik taşımazlar. Yöntemlerin her biri, kişisel değerlendirmelere açıktır ve işletmeden işletmeye farklı değerlendirilebilir. Bu özelliği sebebiyle, finansal tabloların karşılaştırılabilme özellikleri de yoktur. Bu yöntemde paranın satın alma gücündeki değişimler dikkate alınmadığından, işletmelerin parasal kalemleri ile ilgili enflasyon kayıp ve kazancı da belirlenemez ve finansal tablolarda da bu kayıp ve kazançlara yer verilmez. Genel fiyat düzeyi muhasebesi yöntemine göre daha gerçekçi sonuçlar vermesi beklenen cari maliyet muhasebesinin uygulanmasında ve finansal tabloların denetiminde, belirtilen sebeplerden dolayı, problemler ve güçlüklerle karşılaşılır.³⁴⁰

Literatürde cari maliyet muhasebesi, fiyatlar genel seviyesi muhasebe modeline karşı bir model olarak değil, fakat belirli bir problemin çözümünde, birbirlerini bütünleyen modeller olarak ifade edilirken, geleneksel muhasebeye karşı onun yerine uygulanması gereken alternatif bir model olarak önerilmektedir. Bunun sebebi, varlıkların değerlendirme esası, kârın tespiti ve sermayenin korunmasında izlenen farklı yaklaşımlardır.³⁴¹

3.4.3.3.Genel Fiyat-Cari Maliyet (İkame Maliyeti) Muhasebesi (Karma Yöntem)

Genel fiyat seviyesi muhasebe modeli ve cari maliyet muhasebe modeli, fiyatlardaki değişmelerin finansal tablolara yansıtılması açısından, çözüm getirmeye çalıştıkları iki farklı temel muhasebe problemi bakımından ayrı teorik amaç ve nitelik taşımaktadır. Bu modeller birlikte uygulandığında finansal tabloların enflasyon

³³⁹ Ahmet Yüksel, *Enflasyon Muhasebesi*, Literatür Yayınları:23, Birinci Baskı, İstanbul, Aralık-1997, ss.88-89.

³⁴⁰ Aydın Karapınar ve Kadir Gürdal, a.g.e., ss.27-28.

³⁴¹ Ahmet Yüksel, a.g.e., s.89.

ortamında gerçek durumu ve kârları göstermesi sağlanmaktadır.³⁴²

Karma yöntem, genel fiyat seviyesi muhasebe modeli ve cari maliyet muhasebe modelinin bir birleşimi niteliğindedir. Diğer iki yöntemin olumlu yönlerinden yararlanmak amacıyla geliştirilmiştir.³⁴³ Genel fiyat seviyesi muhasebe modelinin fiyatların değiştiği ortamda ölçme problemi oluşturduğu bir gerçektir. Çünkü paranın devamlı değişen değeri yetersiz ölçümleme yapmaya sebep olmaktadır. Cari maliyet muhasebesi ise fiyatlar özel seviyesindeki artışları ele aldığından yetersiz kalmaktadır.³⁴⁴ Karma yöntem, diğer iki yöntemin uygulama zorluklarını da barındırdığından uygulamada pek kabul görmemektedir.³⁴⁵

3.4.4. Türkiye’de Enflasyon Muhasebesinin Gelişimi

Türkiye’de yaşanan enflasyonun yüksek oranlı olması ve süreklilik kazanması sebebiyle kısmi düzeltme yöntemleri yetersiz kalmaktadır. Uygulanması gereken genel düzeltme yöntemleri ise genellikle ülkelerin muhasebe standartları ile belirlenmektedir. Türkiye’de muhasebe standartlarına gereken önem gösterilmediği için uzun bir süre boyunca çeşitli kanun, tebliğ ve benzeri kanuni düzenlemelerle muhasebe uygulamalarına yön verilmiştir. Gelişmiş ülkelerin önemli bir kısmında ise bu kanuni düzenlemeler yerine muhasebe standartları geçerlidir.³⁴⁶

Yüksek enflasyon dönemlerinde finansal tabloların düzeltilmesi ile ilgili olarak hazırlanan standartların en iyi şekilde uygulanabileceği ve değerlendirilebileceği ülkelerden birisi Türkiye’dir. 1973’ten bu yana yüksek düzeyde ve sürekli olarak enflasyonun yaşandığı bir diğer ülke yoktur. Bu sebeple Türkiye, bu standartları uygulaması gereken ülkelerin de başında gelmektedir. Bununla birlikte konuyla ilgili gerekli girişimler ve kanuni düzenlemeler 2000’li yıllara kadar yapılmamıştır. Akademik çevrelerde 1970’li yıllardan bu yana konuyla ilgili çok sayıda seminer, konferans ve toplantı yapılmış ve bilimsel eser ortaya konmuş olsa da, devletin yetkili birimleri bu çalışmalara uzak kalmışlardır.³⁴⁷

³⁴² Rüstem Hacırüstemoğlu, Cemal İbiş, Gürbüz Gökçen, a.g.e., s.11.

³⁴³ Aydın Karapınar ve Kadir Gürdal, a.g.e., s.24.

³⁴⁴ Rüstem Hacırüstemoğlu, a.g.e., s.34.

³⁴⁵ Aydın Karapınar ve Kadir Gürdal, a.g.e., s.25.

³⁴⁶ A.g.e., s.31.

³⁴⁷ A.g.e., s.31.

Türkiye’de enflasyon muhasebesine ilişkin çalışmalar, “Yeniden Değerleme” adı altında başlamıştır. İkinci Dünya Savaşından sonra ülkede şiddetli bir enflasyon yaşanmış ve fiyatlar 1953 yılından sonra artmaya başlamıştır. 1960 ihtilalinden sonra kurulan reform komisyonlarında yayınlanan raporlar arasında “Yeniden Değerleme Vergi ve Reform Komisyonu Raporu”, enflasyon muhasebesi ile ilgili ilk raporlardandır. Bu komisyonun önerileri, 15 Şubat 1963 tarihinde 213 sayılı Vergi Usul Kanununu değiştiren 205 sayılı kanunların geçici 11. maddesi ile vergi hukukuna yeniden değerlendirme kavramı ile girmiştir. Yeniden değerlemenin yapılacağı zaman ve değerlemede alınacak katsayıları belirleme yetkisi ise, Maliye Bakanlığının yayınlayacağı tebliğe bırakılmıştır. Ancak bu tebliğin hazırlanması için görüş iletmek üzere alt komisyon kurulmasına ve bu konuda çalışmalar yapılmasına rağmen; İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonunun kurulması bu çalışmaları uzatmış, iki komisyonun raporlarının birleştirilmesi için “Bakanlıklar Arası Yeniden Değerleme Komisyonu” kurulmuştur. 1966 yılı içinde komisyon çalışmalarını tamamlayarak ilgililere teslim edilmiştir. 1968 yılında Kamu İktisadi Teşekkülleri Yeniden Düzenleme Komisyonu, çalışmalarını tamamlayarak yeniden değerlendirme ile ilgili raporunu yayınlamıştır. Ancak Maliye Bakanlığı, vergi gelirlerinin değişmemesi ve enflasyonun da değişmesi gerekçesi ile söz konusu tebliği 1982 yılına kadar yayınlamamıştır. 1983 yılında 2791 sayılı kanun kabul edilmiş ve 14. maddesi ile Vergi Usul Kanununun geçici 11. maddesi yeniden düzenlenerek, 1983 yılından geçerli olmak üzere yeniden değerlendirme yürürlüğe girmiştir. Kanunda yeniden değerlendirme katsayıları da yayınlanmış ve izleyen yıllarda yeniden değerlendirme oranının Devlet İstatistik Enstitüsünün düzenlediği toptan eşya fiyat genel endeksinde Ekim ayı dahil bir önceki yılın aynı dönemine göre meydana gelen ortalama fiyat artışlarının dikkate alınarak Maliye Bakanlığınca tespit edileceği ve Aralık ayında yayınlanacağı hükme bağlanmıştır. 1989 yılında 3332 sayılı kanunda yapılan düzenleme ile yeniden değerlendirme katsayısının belirlenmesinde değişiklik yapılarak geçici maddeler arasından çıkartılmış ve mükerrer 298. madde olarak esas maddeler arasına alınmıştır.³⁴⁸

Akademisyenlerin ilgisi ve iş çevrelerinin son yıllarda konunun önemini daha fazla kavramalarıyla birlikte, enflasyonun finansal tablolara etkisini gidermek üzere yapılmış düzenlemeler şunlardır:

³⁴⁸ Akdoğan, 2004, ss.279-280.

-Türkiye Muhasebe Standardı (TMS)-2:Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama

-Sermaye Piyasası Kurulu Seri:XI, No:20 Tebliği:Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ

-Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Muhasebe Uygulama Yönetmeliğine İlişkin 14 Sayılı Tebliğ:Mali Tabloların Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Düzenlenmesine İlişkin Muhasebe Standardı

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) bünyesinde faaliyette bulunan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) tarafından yayınlanan TMS-2, diğer muhasebe standartları gibi Uluslararası Muhasebe Standartlarına (International Accounting Standards-IAS) uyumlu olarak hazırlanmıştır. Bu çerçevede Uluslararası Muhasebe Standardı-29:Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama (IAS)-29 esas alınarak ve Türkiye şartları dikkate alınarak TMS-2 yayınlanmıştır. Bu standardın uluslararası standartla uyumlu olması, muhasebe uygulamalarında küreselleşmenin etkilerine uyum sağlama açısından önemlidir.³⁴⁹

Ancak bütün bu düzenlemeler; kısmi nitelikte kalmış, enflasyonun mali tablolar üzerindeki olumsuz etkilerini giderememiş, finansal tabloların karşılaştırılabilir ve güvenilir bilgi üretmesine imkan vermemiş, enflasyonun dönem kârı üzerinde oluşturduğu satınalma gücü veya kaybını hesaplayamamıştır. Bu sebeple uzun yıllardır enflasyon şartlarında faaliyette bulunan işletmelerin finansal tablolarının enflasyondan arınmış olarak düzenlenmesine imkan verecek enflasyon muhasebesi yöntemlerinin yürürlüğe girmesi belirlenmiştir.

Globalleşmenin sonucu olarak, gerek Türkiye'ye yatırım yapan işletmeler, gerekse yurt dışına finansal tablolarını gönderen Türk firmaları, uluslararası finansal raporlama standartlarını izlemek ve uygulamalarına yansıtmak durumundadır. Uluslararası finansal raporlama standartları gereği, Türkiye'deki yüksek enflasyon şartları finansal tabloların düzeltilmesini gerekli kıldığından, 2000 yılından sonra çeşitli kurul ve kurumlar enflasyon muhasebesi tebliğlerini yayınlamaya başlamıştır.

³⁴⁹ Aydın Karapınar ve Kadir Gürdal, a.g.e., ss.33-34.

Maliye Bakanlığı da bu amaçla; “Vergi Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda değişiklikler yapılması hakkında kanun tasarısını” meclise sevk etmiş ve 17.12.2003 tarihinde tasarı kabul edilerek 5024 sayılı kanun yürürlüğe girmiştir. Böylelikle yüksek enflasyon dönemlerinde finansal tabloların fiyat değişmelerine göre düzeltilmesi konusu kanuni mevzuatımıza girmiştir.³⁵⁰

3.4.5. Türkiye’de Enflasyon Muhasebesi (5024 Sayılı) Kanununun Getirdikleri

3.4.5.1. Enflasyon Muhasebesinde Esas Alınacak Fiyat Endeksi

Enflasyon muhasebesinde düzeltme işleminde kullanılacak endeksler genel fiyatlar endeksi veya özel fiyatlar endeksi olmak üzere iki şekilde sınıflanabilir. Yurdumuzda genel fiyatlar endeksi Tüketici Fiyat Endeksi (TÜFE) veya Toptan Eşya Fiyat Endeksi (TEFE)’dir. Özel fiyatlar endeksi, sektörle gruplar halinde belirlenmektedir.³⁵¹ Enflasyon Muhasebesi Kanununun 2. fıkrasının (a) bendinde “Devlet İstatistik Enstitüsü’nce Türkiye geneli için hesaplanan ve ilan edilen Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksi (TEFE)” nin kullanılması kabul edilmiştir. 2002 yılında enflasyon muhasebesi uygulamasına geçmiş bulunan Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurumu (BDDK) ile 2003 yılında kısmen uygulamaya geçen Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) da aynı endeksi kullanmışlardır. Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurumu (BDDK) tarafından kullanılan ve 1970’den başlayan endeksin Maliye Bakanlığınca da kullanılması hem ülke içinde uygulamada bir bütünlüğü sağlamış hem de Uluslararası Muhasebe Standardına (Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardına) IFRS-29’a da uygunluğu sağlamıştır.

3.4.5.2. Düzeltme İşleminde Esas Alınacak Tutarlar³⁵²

Düzeltme işleminde, en önemli konulardan birisi parasal olmayan kalemlerin düzeltmeye esas tutarının belirlenmesidir.

5024 sayılı Kanunun 2.maddesi, mükerrer madde 298-A/4’e göre; düzeltme işleminde vergi kanunlarında yer alan değerleme hükümlerine göre tespit edilen

³⁵⁰ Akdoğan, 2004, s.280.

³⁵¹ “Genel Hatlarıyla Enflasyon Muhasebesi”,

www.alomaliye.com/ozan_uslu_enflasyon_muhasebesi.htm, 08.01.2004, s.1.

³⁵² Akdoğan, 2004, ss.291-292.

tutarlar esas alınır. Ancak, stokların, satılan malın ve maddi duran varlıkların maliyet bedeli ile mali duran varlıkların alış bedeline intikal ettirilen reel olmayan finansman maliyetleri düşüldükten sonra bulunan tutarlar düzeltmeye tabi tutulur.

Toplulaştırılmış yöntemlerle düzeltmeye tabi tutulan kıymetlerin alış veya maliyet bedeline intikal ettirilen reel olmayan finansman maliyetlerinin düşülmesi ihtiyaridir.

Dileyen mükellefler, reel olmayan finansman maliyetini, toplam finansman maliyetlerine, ilgili döneme ait Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksi artış oranının dönem ortalama ticari kredi faiz oranına bölünmesi suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen oranı uygulayarak da tespit edebilirler. Ancak bu yöntemi seçen mükellefler seçtikleri yöntemden bu seçimi yaptıkları hesap dönemi dahil üçüncü hesap döneminin sonuna kadar dönemezler.

Belgelerde ayrıca gösterilen vade farklarının reel olmayan kısımları ile 3 aydan fazla vadeli olan ve vade farkı düzenlenen belge üzerinde ayrıca gösterilmeyen işlemlerde alacak ve borç senetlerinin reeskont işlemine tabi tutulmasında esas alınan Merkez Bankasınca uygulanan faiz oranı kullanılarak hesaplanan vade farkı tutarının reel olmayan kısımları da düzeltme kapsamına alınmaz.

Ayrıca, 5024 sayılı kanunun 5.maddesinde geçici 25.maddeyi düzenlemiş ve maddenin (c) bendinde aşağıdaki düzenlemeyi yapmıştır.

Maddi duran varlıklar, mali duran varlıklar ve özel tüketime tabi varlıklar ile stokların maliyet veya alış bedelleri içinde yer alan ve tevsik edilemeyen reel olmayan finansman maliyeti, ilgili varlığın maliyet veya alış bedelinden düşülür. Mükelleflerin reel olmayan finansman maliyetini tevsik edememeleri halinde; son beş hesap dönemi içinde aktife giren kıymetlerin maliyet bedeline dahil edilen finansman giderlerinin reel olmayan kısımları, Maliye Bakanlığınca ilgili döneme ait Tüketici Fiyatları Genel Endeksi artış oranının dönem ortalama ticari kredi faiz oranına bölünmesi suretiyle hesaplanarak ilan edilecek oranlar dikkate alınmak suretiyle maliyet veya alış bedelinden düşülür.

Söz konusu beş hesap döneminden önce aktife giren kıymetlerin maliyet bedeline dahil edilen finansman giderleri maliyet veya alış bedellerinden düşülmez.

3.4.5.3.Enflasyon Muhasebesinde Esas Alınacak Tarihler

Düzeltmeye konu edilecek parasal olmayan kalemler için, düzeltme işleminde dikkate alınacak tarihler önem arzeder. Çünkü, enflasyon tarihsel süreçte hüküm ifade eden bir olaydır. Bu anlamda, düzeltme işleminde, düzeltme katsayısının hesaplanmasında, aralarındaki süre dikkate alınan iki tarih önem arzetmektedir. Maliye Bakanlığının yaptığı açıklamaya göre; düzeltme işlemini yapabilmek için kullanılması zorunlu olan Düzeltme Katsayısını belirlemek amacıyla; 31.12.2003 tarihli (kendisine özel hesap dönemi tayin edilen mükellefler için 2004 yılı içinde biten hesap dönemi sonundaki) bilançoda yer alan parasal olmayan kıymetler için esas alınacak “Düzeltmeye Esas Tarih” aşağıdaki esaslara göre belirlenecektir.³⁵³

a)Alış bedeli ile değerlendirilen menkul kıymetlerle mali duran varlıklar için, satın alma tarihi.

b)İlk madde ve malzeme, ticari mallar, yarı mamul ve mamul stokların maliyetine dahil edilen unsurlar, yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde maliyeti oluşturan unsurlar, gelecek aylara ve yıllara ait giderler, maddi duran varlıklar ve bu varlıkları oluşturan unsurlar, maddi olmayan duran varlıklar ve bu varlıkları oluşturan unsurlar, özel tükenmeye tabi varlıklar ve bu varlıkları oluşturan unsurlar, yıllara sari inşaat ve onarım hak edişleri, haklar ve şerefiyeler için; defterlere kayıt tarihi (bunlara mahsuben verilen veya alınan parasal olmayan avanslar, ödeme veya tahsil tarihinden mahsup tarihine kadar düzeltilir).

c)Parasal olmayan alınan depozito ve teminatlar ile avanslar, nakit olarak ödenmiş sermaye, hisse senetleri ihraç primleri, hisse senedi iptal kârları için; tahsil tarihi.

d)Parasal olmayan verilen depozito ve teminatlar ile avanslar için; ödeme tarihi.

e)Aynı sermaye olarak konulan kıymetler için; mülkiyetin intikal ettiği tarih.

f)Kâr yedekleri, geçmiş yıl kârları ve net dönem kârının sermayeye ilave edilmesi dolayısıyla arttırılan sermaye için; tescil tarihi

g)Nakdi sermaye karşılığı alınan hisse senetleri için; ödeme tarihi, aynı sermaye karşılığı alınan hisse senetleri için; sermaye olarak konulan kıymetlerin

³⁵³ Hızır Tarakçı, a.g.e., s.77.

mülkiyetinin intikal ettiği tarih, temettü karşılığı alınan hisse senetleri için; iştirak edilen şirket sermayesinin tescil tarihi.

h)Parasal olmayan karşılıklar için; ilgili olduğu kıymetin düzeltmeye esas tarihi.

Kanunda Maliye Bakanlığına, yukarıda belirtilmeyen kıymetler için düzeltmeye esas alınacak tarihi belirleme yetkisi verilmiştir.³⁵⁴

İşte her bir parasal olmayan kalem için yukarıda işaret edilen tarihteki tüketici genel fiyat endeksleri (TEFE) ile 31.12.2003 tarihindeki tüketici genel fiyat endeksleri (TEFE) dikkate alınarak, düzeltme katsayısı belirlenir. Vergi Usul Kanununun 25/a maddesi hükmüne göre; bu düzeltme katsayıları Maliye Bakanlığınca belirlenecektir. Ancak, Bakanlık bu belirlemeleri yaparken Türkiye geneli için hesaplanan tüketici genel fiyat endeksleri (TEFE)'ni göz önünde bulunduracaktır. Bu düzeltme katsayıları aşağıdaki formül yardımıyla hesaplanmıştır.

$$\text{Düzeltilme Katsayısı} = \frac{31.12.2003 \text{ Tarihli TEFE}}{\text{Parasal Olmayan Kıymetin Düzeltilmeye Esas Alınacak Tarihindeki TEFE}}$$

Vergi Usul Kanununun 25/a maddesine göre, her parasal olmayan kıymet, düzeltilmeye esas alınacak tarihin endeksine göre düzeltililecektir. Genel kural budur. Ancak, 1970 yılından önce aktif ve pasife giren kalemler 1970 yılında girmiş kabul edilerek bu yılın endeksinden hareketle tespit edilerek düzeltme katsayısı ile düzeltililecektir.³⁵⁵

3.4.5.4.Enflasyon Düzeltme Katsayısının Hesaplanması

Enflasyon muhasebesinin amacı, mali tablolarda yer alan değerleri, düzeltme tarihindeki paranın satın alma gücü cinsinden ifade etmektir. Enflasyon Muhasebe Kanununun 2.fıkrasında endeks ve katsayılarla ilgili olarak aşağıdaki tanımlar

³⁵⁴ “Vergi Mevzuatında Yeni düzenlemeler (5024 Sayılı Kanun ve Enflasyon Düzeltmesi)”, www.alomaliye.com/emrah_aygul_enflasyon_duzeltmesi.htm, 08.01.2004, s.2.

³⁵⁵ Hızır Tarakçı, a.g.e., ss.78-79.

verilmiştir.³⁵⁶

-Fiyat Endeksi; Devlet İstatistik Enstitüsünce Türkiye geneli için hesaplanan ve ilan edilen Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksini (TEFE) ifade etmektedir.³⁵⁷

-Düzeltilme Katsayısı; mali tabloların ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksinin, düzeltmeye esas tarihi içeren aya ait fiyat endeksine bölünmesi ile elde edilen katsayıdır.

-Ortalama Düzeltme Katsayısı; mali tabloların ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksinin, bu endeks ile bir önceki dönemin sonundaki fiyat endeksi toplamının ikiye bölünmesi sonucu elde edilen katsayıdır.

Taşıma Katsayısı; mali tabloların ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksinin, bir önceki dönemin sonundaki (yıl içinde işe başlayanlarda, işe başlanılan aya ilişkin ortalama) fiyat endeksine bölünmesiyle elde edilen katsayıdır.³⁵⁸

3.4.5.5.Enflasyon Muhasebesinde Toplulaştırılmış Düzeltme Yöntemleri

Vergi Usul Kanununun 5024 sayılı Kanunla değişik 298. maddesinin (a) fıkrasının (8) numaralı bendiyle, bazı muhasebe kalemleri için enflasyon düzeltmesine ilişkin temel düzenlemelerden farklı olarak düzeltme işlemi yapılabilmesine imkan tanıyan toplulaştırılmış yöntemler tanımlanmıştır.³⁵⁹ Enflasyon düzeltmesinde mükellefler toplulaştırılmış yöntemleri tercih ediyorlarsa Maliye Bakanlığınca belirlenen ve tebliğ ekinde yer alan düzeltme katsayıları yerine, bu bölümde yer alan esaslara göre düzeltme işlemini gerçekleştireceklerdir. Toplulaştırılmış yöntemler kullanılarak düzeltilebilecek parasal olmayan kıymetler, stoklarla sınırlıdır.³⁶⁰ Satış, stok ve giderler, her düzeltme döneminde olduğu aya ait ortalama düzeltme katsayısı ile düzeltilmek zorundadır. Bu durum, özellikle küçük işletmeler için külfetli olabilir. Bu düşünceden hareket eden kanun koyucu, bir ölçüde ülkemize özgü olmak üzere bazı mükelleflere kolaylıklar sağlamış ve enflasyon düzeltmelerinde daha basit bir düzeltme yöntemi öngörmüştür. Enflasyon Muhasebesi Kanunu bu yöntemle

³⁵⁶ Nuri Uman ve Rüstem Hacırüstemoğlu, a.g.e., s.106.

³⁵⁷ "Enflasyon Düzeltmesi ve Yeniden Değerleme Oranı", www.ymm.net/vuk/enflasyon_duzeltmesi_ve_yeniden_.htm, s.1, 27.02.2004.

³⁵⁸ Nuri Uman ve Rüstem Hacırüstemoğlu, a.g.e., s.106.

³⁵⁹ "Vergi Mevzuatında Yeni düzenlemeler (5024 Sayılı Kanun ve Enflasyon Düzeltmesi)", www.alomaliye.com/emrah_aygul_enflasyon_duzeltmesi.htm, 08.01.2004, s.3.

³⁶⁰ Hızır Tarakçı, a.g.e., s.142.

toplulaştırılmış yöntem adını vermektedir.³⁶¹

Ancak düzeltme işlemine konu olacak iktisadi kıymetin, eldeki defter ve belgelere göre, düzeltmeye esas tarihi ve düzeltmeye esas tutarı tespit edilebiliyorsa toplulaştırılmış yöntemler kullanılmayacaktır. Yani toplulaştırılmış yöntemlere, düzeltmeye esas tarih ve düzeltmeye esas tutarın sağlıklı olarak tespit edilememesi halinde başvurulacaktır.³⁶²

İki tür toplulaştırılmış yöntem belirlenmiştir. Bunlar;

1.Basit ortalama yöntem

2.Hareketli Ağırlıklı Ortalama Yöntemi

3.4.5.5.1.Basit Ortalama Yöntemi

Gelir tablosu kalemleri ile stokların düzeltmede esas alınacak tarihlere bağlı kalınmaksızın dönem ortalama düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmasını ifade eder.³⁶³ Burada dönem ile geçici vergi dönemi ifade edilmektedir. Ortalama düzeltme katsayısı, mali tabloların ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksinin, bu endeks ile bir önceki hesap döneminin sonundaki fiyat endeksi toplamının ikiye bölünmesi sonucu bulunan endekse bölünmesiyle elde edilen katsayıdır. Bu yöntemde, geçici vergi döneminde alım, satım ve gider tahakkuklarının dönem içine dengeli dağıldığı varsayımı zımni olarak yapılmış olmaktadır.³⁶⁴

3.4.5.5.2.Hareketli Ağırlıklı Ortalama Yöntemi

Dönem sonu stok ve dönem içinde satılan mal maliyetinin enflasyon düzeltmesine esas alınacak tutarlarının hareketli ağırlıklı ortalama düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmasını (bir önceki döneme ait düzeltilmiş satılan mal maliyeti enflasyon düzeltmesi yapılan dönemin sonuna taşıma katsayısı uygulanarak taşınır. Bu hesaplamalarda amortisman ve reel finansman giderleri, endekslenmeden dikkate alınır), ifade eder.³⁶⁵

³⁶¹ Nuri Uman ve Rüstem Hacırüstemoğlu, a.g.e., s.148.

³⁶² Hızır Tarakçı, a.g.e., s.143.

³⁶³ "Enflasyon Düzeltmesi ve Yeniden Değerleme Oranı", www.ymm.net/vuk/enflasyon_duzeltmesi_ve_yeniden_.htm, 27.02.2004, s.1.

³⁶⁴ Nuri Uman ve Rüstem Hacırüstemoğlu, a.g.e., s.150.

³⁶⁵ "Enflasyon Muhasebesi", www.uzmandenetimymm.com.tr/enflasyonmuh.htm, 23.03.2004, s.2.

Toplulaştırılmış yöntemleri tercih eden tüm mükelleflerin stoklarını basit ortalama yöntemle düzeltmeleri halinde, özellikle stok devir hızı yüksek olan mükellefler için hata payı yüksek sonuçlar ortaya çıkabilecektir. Zira bu yöntemde tüm mükelleflerin bilançolarında görünen stokların bilanço günü itibariyle bir önceki geçici vergi döneminin ortasında alındığı varsayılmakta ve düzeltme işlemi buna göre yapılmaktadır. Hareketli ağırlıklı ortalama yönteminde ise mükellefler; öncelikle stok devir hızını, sonrasında ortalama stokta kalma süresini hesaplayacaklar ve nihayetinde de 31.12.2003 tarihli bilançoda görünen stokların hangi aydan kaldığını bulacaklardır. Stokların hangi aydan kaldığı bulunduktan sonra yapılması gereken, düzeltmeye esas tarih itibariyle düzeltme katsayısını bulmak ve bu katsayıyla 31.12.2003 tarihli bilançoda görünen stoklara ait tutarı çarpmaktır.³⁶⁶

Hareketli ağırlıklı ortalama düzeltme katsayısı ise, enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmuş dönem başı stoğun ilgili dönemin sonuna taşınmış değeri ile dönem içi alış ve giderlerin enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmuş değerleri toplamının, dönem başı stok ile dönem içi alış ve giderlerin enflasyon düzeltmesine esas alınacak tutarlarının toplamına bölünmesi ile bulunan katsayıdır.³⁶⁷

Bu yöntemlerden (basit ortalama yöntemi veya hareketli ağırlıklı ortalama yöntemi), birini seçen mükellefler, seçtikleri yöntemden bu seçimi yaptıkları hesap dönemi dahil üçüncü hesap döneminin sonuna kadar bu yöntemden geri dönüş yapamazlar.³⁶⁸

3.4.5.6. İşletmelerin Mali Tablolarının Düzeltilmesinde Uyulacak Genel Esaslar³⁶⁹

Mali tabloların fiyatlar genel düzeyi muhasebesine göre düzeltilebilmesi için aşağıdaki aşamaları sırasıyla uygulamaya koymak gerekmektedir;

1. İşletmenin bir yıla ilişkin dönem başı ve dönem sonu bilançoları ile ilgili yıla

³⁶⁶ Hızır Tarakçı, a.g.e., s.144.

³⁶⁷ "Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun", www.alomaliye.com/5024_sayili_kanun_vuk_kur.htm, 08.01.2004, s.2.

³⁶⁸ Nalan Akdoğan, "Türkiye'de Çeşitli Kurumlarca Düzenlenen Enflasyon Muhasebesi Uygulama Esaslarının Karşılaştırılması ve Düzeltme İşlemlerine İlişkin Örnek Uygulamalar", www.ydk.gov.tr/enflasyon_muhasebesi.htm, 18.03.2004, s.14.

³⁶⁹ Süleyman Yükçü ve Serdar Özkan; *Enflasyon Muhasebesi*, Yaklaşım Yayınları, Genişletilmiş Gözden Geçirilmiş 2.Baskı, Ankara, Şubat-2004, s.36.

ilişkin gelir tablosunun elde edilmesi;

2.Bilanço ve gelir tablosunda parasal ve parasal olmayan kalemlerin belirlenmesi;

3.Parasal olmayan kalemlerin işletmeye hangi tarihte girdiklerinin belirlenmesi;

4.Düzeltilme işleminde kullanılacak endekslerin seçimi;

5.Endeksler yardımı ile düzeltme katsayılarının belirlenmesi;

6.Düzeltilme katsayıları yardımı ile mali tablo kalemlerinin düzeltilmesi;

7.Satın alma gücü kazancı veya kaybının hesaplanması ile bu değer düzeltilmiş bilanço ve gelir tablolarına eklenmesi ile mali tabloların yeniden oluşturulması.

3.4.5.7.Enflasyon Muhasebe Kanununun Tek Düzen Muhasebe Sistemine Getirdiği Yenilik: Yeniden Değerleme Tümüyle Ortadan Kalkmaktadır

Enflasyon Muhasebesi Kanununun 2.maddesi yeniden değerlemeyi düzenleyen Vergi Usul Kanununun mükerrer 298.maddesini tümüyle değiştirip yerine enflasyon muhasebesinin ilkelerini içeren hükümler getirmiştir. Vergi Usul Kanununun mükerrer 298. maddesinin tümüyle değiştirilmesi sebebiyle, yeniden değerlendirme oranı da kaldırılmış olmaktadır. Oysa, birçok kanunlarda, vergi ve cezaların her yıl yeniden değerlendirme oranı kadar arttırılması yönünde idareye yetki veren hükümler olduğundan, ortaya kanuni boşluk çıkmaktadır. Kanun koyucu bu boşluğu doldurmak amacıyla; Enflasyon Muhasebesi Kanununun 2.maddesinin (B) bendi ile yeniden değerlendirme oranını yeniden tanımlamıştır. Buna göre; yeniden değerlendirme oranı, yeniden değerlendirme yapılacak yılın Ekim ayında (Ekim ayı dahil) bir önceki yılın dönemine göre Devlet İstatistik Enstitüsünün Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksinde meydana gelen ortalama fiyat artış oranıdır. Bu oran Maliye Bakanlığınca Resmi Gazete ile ilan edilir. Bu tanım, eski mükerrer 298. maddedeki tanımın aynıdır. Sadece yayınlanmanın Aralık ayı içinde yapılacağı hükmü kaldırılmıştır.³⁷⁰

³⁷⁰ Nuri Uman ve Rüstem Hacırüstemoğlu, a.g.e., ss.158-159.

3.4.5.8.Enflasyon Düzeltme Uygulamasının Sona Ermesi Halinde Neler Yapılacaktır

Enflasyon Muhasebesi Kanununun 2.maddesi, Vergi Usul Kanununun mükerrer madde 298'i tümüyle değiştirerek, enflasyon muhasebesini uygulamaya koymaktadır. 36 aylık enflasyon oranı %100'ü ve 12 aylık enflasyon oranı da %10'u aştığı takdirde; enflasyon düzeltmesi başlamaktadır. Her hesap dönemi sonunda söz konusu oranlar aşıyorsa enflasyon düzeltmesi uygulamasına devam edilecek; bu iki şartın birlikte gerçekleşmemesi halinde, enflasyon düzeltmesi uygulamasına son verilecektir. Herhangi bir geçici vergi döneminde bu şartlar gerçekleşirse; o yılın sonuna kadar enflasyon düzeltmesine devam edilecektir. Enflasyon döneminin sona ermesi halinde, düzeltme sonucu bulunan tutarlar, izleyen dönemin başlangıç değerleri olarak dikkate alınacaktır. Enflasyon düzeltmelerinin yapılmadığı bu istikrar döneminde, muhasebe normal bir şekilde yürütülecektir. Fiyat istikrarı yeniden bozulur ve enflasyon düzeltmesi için gerekli şartlar oluşursa; enflasyon düzeltmesi tekrar başlayacaktır. Enflasyon Muhasebesi Kanununun 5.maddesine göre; enflasyon düzeltmesi uygulanmayan bir dönemden sonra enflasyon düzeltme şartlarının yeniden oluşması halinde; en son enflasyon düzeltmesi yapılan dönemden başlamak üzere enflasyon düzeltmesi yapılır. Kanun koyucu bu hükümle, en son enflasyon düzeltmesi yapılmış değerleri ileriye taşımak şeklinde değil de, istikrar dönemindeki işlemlerin tümünün enflasyona göre düzeltilmesini öngörmektedir. Bu sebeple bu şekilde tespit edilen geçmiş yıl kârının vergiye tabi tutulamayacağı, geçmiş yıl zararının da zarar olarak kabul edilmeyeceği hükmünü getirmiştir. Ancak, geçmiş yıl mali zararlarının matrahın tespitinde mukayyet değerleri ile dikkate alınır. Birikmiş amortismanlar, ait oldukları amortismanla iktisadi kıymetin değerinde düzeltme işlemi sonrası ortaya çıkan artış oranı dikkate alınarak düzeltilir. Bu işlemlerden doğan pasif kalemlere ait fark hesapları kurumlar vergisi mükelleflerince, sermayeye ilave dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazançları ile ilgilendirilmeksizin, bu dönemde vergiye tabi tutulacaktır. Ancak, bu farkların sermayeye ilave edilmesi kâr dağıtımı sayılmayacaktır.³⁷¹

³⁷¹ Nuri Uman ve Rüstem Hacıüstemoğlu, a.g.e., ss.153-154.

SONUÇ

Enflasyonu en basit şekliyle toplam talebin toplam arzı aşması dolayısıyla fiyatlar genel seviyesinin devamlı olarak artması ve bunun sonucu olarak para değerinin veya satın alma gücünün hızla düşmesi olarak tanımlanan enflasyon, toplumda bir çok problemin ve huzursuzluğun da temel kaynağıdır. Fakat enflasyon gelişmekte olan ülkelerde bir finansman aracı olarak da kullanılmaktadır.

Türkiye, 1970’li yıllardan bu yana enflasyonla karşı karşıyadır. Enflasyon olgusu Türkiye için kronikleşen bir yara halini almıştır. Ülke yönetimine talip olan tüm iktidarlar enflasyonla savaşı hedef olarak seçmelerine rağmen başarı sağlanamamıştır. Bu başarısızlık tüm topluma yansarak, umutsuzluğu da beraberinde getirmiştir.

Türkiye’nin 1939’dan bu yana enflasyon içinde yaşadığını söyleyebiliriz. Belirli dönemlerde bu enflasyon sürünen enflasyon tanımına uygun bir görünüm sergilese de Türkiye’nin geçmişi basamaklı enflasyon tanımına çok daha uygun bir görünüm ortaya koymaktadır. Üstelik bu basamaklı enflasyon son 30 yıllık dönemde iki haneli yüksek bir basamaklı enflasyon olmasına karşın Türkiye 1939-2000 aralığındaki 60 yıldan uzun süre içinde hiperenflasyona geçmemiştir. Enflasyon baskısı 1970’lerin ikinci yarısından itibaren devamlı bir karaktere sahip olmuş ve 1980’de yüzde yüzü aşan güçlü bir enflasyon ekonomiyi kısıkacına almıştır. Bu özelliği dolayısıyla enflasyon bugün Türk ekonomisinde bir numaralı problemdir.

Türkiye’nin uzun yıllardır basamaklı bir enflasyon çizgisi içinde olduğu ama buna karşın hiperenflasyona geçmemeyi başarmasıdır.

Türkiye’de siyasal iktidarlar 1980’li yılların başlarından beri enflasyonun en önemli makroekonomik problem olduğunu kabul etmekte ve enflasyonla mücadeleyi öncelikli konu olarak ilan etmekte fakat bazı yıllarda sağlanan ve sürdürülebilir olmayan kısmi başarıların ötesinde enflasyonu sürekli bir iniş temposuna oturtmak mümkün olamamıştır. Enflasyonla mücadelede maliye politikasının birincil aracı vergidir ve enflasyonist dönemlerde vergi arttırmalarının etkinlikle kullanılması gerekmektedir. Buna karşın siyasal iktidarlar 2000 yılına gelinceye kadar vergi probleminin üstüne gitmemiş ve bu anlamda “dolaylı bir arz yönlü ekonomi politikası” uygulamışlardır.

Aynı dönemde kamu giderlerinin gerçek anlamda kısılması yolunda da bir uygulama yapılmamıştır. Son on yıllık dönem ele alındığında konsolide bütçe giderlerinin Gayri Safi Milli Hasıla (GSMH) içindeki payının sürekli olarak arttığı görülmektedir. Gerek yeteri kadar vergi toplanamaması ve borçlanmanın vergi yerine ikame edilmesi ve gerekse kamu giderlerinin kısılamaması sonucu kamu kesimi borçlanma gereği %10'ların altına çekilememiş ve dolayısıyla enflasyonla mücadelede maliye politikası araçlarından ciddi bir şekilde yararlanılmamıştır.

2000 yılına gelinceye kadar enflasyonla mücadelede uygulanan en ciddi politika, para politikası olmuştur. 1980'lerin ikinci yarısından itibaren Hazine'nin, Merkez Bankasından kısa vadeli avans kullanımının derece derece düşürülerek 1989 ve 1990'da en düşük noktasına ulaşması sonucu enflasyonun daha ileri boyutlara gitmesi önlenmiştir. 1991 yılı sonlarından itibaren Hazine'nin yeniden Merkez Bankasındaki avans limitini sonuna kadar kullanmaya başlanmasıyla birlikte, enflasyonla mücadelede para politikası da bir seçenek olmaktan çıkmıştır.

Faiz politikası zaman zaman doğru uygulanmakla birlikte, zaman zaman da sebep-sonuç ilişkileri birbirine karıştırılarak uygulanmıştır. Bazı dönemlerde yüksek faizin, yüksek enflasyonun bir sonucu olduğu unutulurken, faizlerin düşürülmesinin enflasyonda düşmeye yol açacağı düşüncesiyle zorlama bazı uygulamalara girişilmiştir. Bu zorlamalar her defasında faizlerin daha da yükselmesine yol açtığı halde yeniden aynı uygulamalara dönülmekte ısrar edilmiştir.

Kamu iktisadi teşebbüslerine 1980'lerin ilk yarısında yapılan siyasetten nispeten uzak doğru yaklaşımlar zaman içinde yerini yeniden siyasal müdahalelere terk etmiştir. Bu teşebbüslerin özelleştirilmesi veya belki daha da önemlisi siyasetten arındırılması konusundaki anayasal engellerin gerekli anayasa değişiklikleri yapılmak yoluyla aşılması düşünülmeyeceği için, teşebbüslere yoğun siyasal müdahaleler devam etmiş ve dolayısıyla teşebbüsler zarar ederek ekonomiye yük olmayı sürdürmüşlerdir.

Tarımsal destekleme başta olmak üzere her türlü sübvansiyon, enflasyonla mücadele amaçlarıyla ters doğrultuda, yüksek tutulmuş ve enflasyonu arttıran unsurlar arasında yer almıştır.

Enflasyonla mücadelede doğru olarak uygulanmış politika araçlarından birisi de dış ticaret politikasıdır. 1980'lerde yaşanan büyük ihracat artışı bir yandan ülkenin döviz girdilerini arttırıp dış ticaret dengesine katkı yaparken öte yandan da kaçınılmaz

bir şekilde yurtiçi fiyatlarının artmasına yol açmış olmakla birlikte ihracat artışı politikalarına paralel olarak yürürlüğe konulan ithalat serbestisi, enflasyonun yüksek fakat istikrarlı bir boyutta tutulabilmesini sağlamıştır.

2000 yılında uygulamaya konulan Uluslararası Para Fonu (IMF) destekli ekonomi politikası para ve maliye politikalarının, yarı heterodoks politikalarla bir arada kullanıldığı, döviz kuru çapasına dayalı bir program olarak biçimlendirilmiştir. Bu program önceki programların bütün eksik yönlerini bir çatı altında toplayarak yola koyulmuştur. Bu programın bir krizle sonuçlanması, aslında programın içsel tutarlılığından çok bankacılık kesimine ilişkin hızlı bir dönüşüm zorlamasının oluşturduğu güven bunalımı ve ondan kaynaklanan likidite probleminin çözülmemesinden kaynaklanmıştır. Dolayısıyla 2000 programı, öncekilerden farklı olarak programın kendisinden değil uygulanmasından kaynaklanan hatalarla başarısızlığa uğramıştır.

Günümüzde sosyal devlet anlayışıyla kamu harcamaları büyük boyutlara varabilmektedir. Bu harcamaların karşılanması ise çeşitli şekillerde olmaktadır. Bunlar, para basımı, borçlanma döviz rezervlerinin kullanımı ve vergilerin arttırılmasıdır. Hükümetin kamu kesimi açıklarını karşılamak için para basımına gitmesi, genellikle para arzının artmasına ve dolayısıyla fiyatlar genel seviyesinin yükselmesine sebep olmaktadır. Bu durum elinde para tutan ve paraya bağlanmış alacak sahiplerinin bu varlıklarının değerini enflasyon oranında azaltarak reel para dengesi üzerinde vergiye tabi tutulması, diğer taraftan parasal getirisi bulunmayan veya düşük olan vadesiz mevduatın enflasyon vergisine tabi tutularak hazine ve bankalara kaynak aktarılmasına sebep olmaktadır. Ayrıca hükümet, enflasyon sebebiyle, endekslenmemiş iç borçlarını daha ucuza ödeyerek, özel kesimden kamu kesimine kaynak aktarma imkanına sahip olmaktadır. Bundan dolayı ekonomistler enflasyonu bir gizli vergileme yöntemi olarak görmüşlerdir.

Verginin ödenmesi, mikro açıdan mükelleflerin gelirlerinin; makro açıdan da toplumun gelirlerinin özel kesimden kamu kesimine aktarılması anlamına gelir. İşte ödenen vergilerle elde edilen gelir arasındaki oransal ilişki vergi yükü dediğimiz kavramın temelini oluşturur.

Mükelleflerin kamu giderlerini karşılamak üzere, ödeme güçlerine göre karşılıksız olarak ve hukuki bir cebir altında devlete nakden yaptıkları ödeme şeklinde

kendini gösteren vergi, bu temel özellikleri içinde vergi ödeyenler, yani mükellefler tarafından önemli bir yük olarak algılanmaktadır.

Gizli sosyal bir sözleşme ile teşkilatlanmış siyasi bir cemiyet, bir üst birlik niteliğindeki devletin, temel varlık sebebi olarak, kendini meydana getiren topluma yeterli seviyede kamu hizmeti sunması gereği; devlete bu hizmetin bedelini aynı toplumdan kamusal bir mükellefiyet şeklinde alması hakkını vermektedir.

Her ne kadar bu durum devlete vergilendirme yetkisini vermekte ve vergiye bir meşruiyet kazandırmakta ise de, mükellef yönünden vergi, her şeye rağmen, onların kullanılabilir gelir ve varlıklarında karşılıksız olarak ve hukuki cebir altında önemli bir azalma meydana getiren; bu sebeple bireysel veya sosyal psikolojik yönden tepki veya reaksiyon gösterilmesi gereken bir olay biçiminde algılanmaktadır.

Mükellefin vergiye karşı tutum ve davranışlarını belirleyen diğer bazı etkenler yanında, bu etkenlerin de bir yerde belirleyicisi durumunda bulunan önemli bir etken vergi yükü şeklinde ifade edilen etkendir. Vergi yükü ve vergi tazyiki kavramları mükelleflerin vergiye karşı davranışlarını farklı şekilde etkiler.

Kişilerin ödedikleri verginin onların gelir, harcama ve servetlerinde meydana getirdiği azalma, matematiksel bir değerle bir oran ilişkisi içinde veya maddi-fiziki bir yük olarak ifade edildiğinde, bu, “vergi yükü” şeklinde ortaya konmakta veya algılanmaktadır. Burada vergilerin, vergiyi ödeyen kişilerin varlıklarında meydana getirdiği azaltma çeşitli maddi değer ve oran ilişkileri şeklinde ortaya konmakta; bu azalma ile çeşitli ekonomik, sosyal ve mali değişkenlerde veya büyüklüklerdeki nispi değişiklikler ele alınıp değerlendirilmeye çalışılmaktadır.

Mükelleflerin ödedikleri vergi ile, bu verginin alındığı taban ise vergi yükünün türünü tayin etmektedir.

Ülkemizde uzun yıllardır yaşanan yüksek oranlı enflasyon, vergi sisteminin tüm öğelerini etkilemektedir. Enflasyon, vergi sistemi içerisinde, öncelikle sayısal büyüklükleri etkilemek suretiyle spesifik tarifeler, muafiyet ve istisna tutarları ile gelir vergisinin artan oranlı tarife dilimlerinin reel olarak aşınmasına yol açmaktadır. Gelir, sadece nominal olarak değil, aynı zamanda reel olarak da artmış olsa, vergi borcunu arttıracaktır. Bunlardan spesifik tarifelerdeki aşınma yükümlü lehine, diğer tüm değişkenlerdeki aşınmalar da devlet lehine sonuç verir. Enflasyon genellikle kaynak

dağılımını ve gelir dağılımını bozar. Bunun dışında, işletmelerin sabit varlıkları ve bunların amortismanları, stokları, çeşitli gelir ve giderleri de enflasyon sebebiyle vergi matrahının etkilenmesine yol açar. Diğer yandan nominal değerlerle ifade edilen indirim, istisna ve muaflıkların artan enflasyon karşısında aşınması yükümlülerin vergi yükünü arttırmaktadır. Enflasyon, bir yandan gelir vergisinin artan oranlı yapısını bozarken, diğer yandan da matrahların erimesi sebebiyle gelir vergisi, kurumlar vergisi, veraset ve intikal vergisi ve sabit değerlerle ifade edilen vergilerin yapısını da bozmaktadır.

Gelir vergisi, gerek kamu gelirleri açısından, gerekse vergilemede adaletin sağlanması açısından en önemli vergi türüdür. Diğer taraftan gelir vergisi, enflasyondan en çok etkilenen bir vergi türüdür. Gelir vergisinin en önemli özelliği, artan oranlı tarife yapısının tatbikiyle bir taraftan vergi adaletinin sağlanması, diğer taraftan da devlete yüksek bir vergi hasılatı sağlamasıdır. Enflasyonun artan oranlı tarife yapısı üzerindeki etkisi çok çabuk görülür. Şöyle ki, enflasyon sebebiyle gelir nominal olarak artar. Buna karşılık, artan oranlı tarife esasına göre düzenlenmiş olan gelir dilimleri, yeniden düzenlenmez ise, başlangıçtaki önemini kaybeder. Bunun sonucu olarak da yüksek gelir gruplarında artan oranlılık etkisi ortadan kalkar. Tarife yapısı adeta düz oranlı bir tarife şekline dönüşür. Böylece artan oranlılığın vergi adaletini sağlama özelliği ortadan kalkmış olur.

Enflasyonun artan oranlı tarife yapısına dayalı bir gelir vergisi sistemi üzerindeki etkisi başlıca iki biçimde ortaya çıkar. İlk olarak artan oranlı tarife üzerinde yer alan ve belli miktarlara göre ayarlanmış bulunan gelir dilimleri, enflasyonun geliri nominal olarak arttırması sonucu başlangıçtaki etkinliklerini yitirir. Bundan başka, gelir vergisi sisteminde ücretlerin vergilendirilmesinde vergi dışı bırakılan özel indirim miktarı enflasyon sebebiyle önemini kaybeder. Bunun sonucu olarak, başlangıçta alt gelir dilimleri üzerinden vergi ödeyen bir kısım yükümlüler, enflasyon sebebiyle gelirlerinin nominal olarak artmasından dolayı daha üst dilimler üzerinden vergi ödemek zorunda kalırlar. Böylece bu yükümlülerin ortalama vergi oranlarında enflasyondan kaynaklanan bir artış meydana gelerek reel vergi yükleri artmış olur. Enflasyonun yükümlülerin ortalama vergi oranlarını, yani vergi yüklerini arttırma etkisi, artan oranlı tarife yapısında yer alan gelir dilimleri ne ölçüde küçük, buna karşılık artma oranı ne kadar yüksek olursa, o ölçüde fazla olur. Bunun sonucu

olarak enflasyon gerçek vergi yükünü arttıran bir etki getirmiş olur.

Gelirin vergilendirilmesinde zamanlama açısından da problemler vardır. Özellikle enflasyonun hüküm sürdüğü bir ekonomide, farklı vergi yükümlülerinin farklı zamanlarda vergilerini ödemeleri, vergi eşitsizliğini doğurmaktadır. Yani, enflasyonist bir ortamda, gelirler aynı oranda vergilendirilse bile, ödeme zamanlarının farklı oluşu, değişik gelir gruplarına reel olarak farklı vergi yüklemektedir. Özellikle vergileme süresinin uzun bir devreyi içermesi halinde, vergi matrahı olarak kabul edilen değerin geçerli değeri, en azından enflasyon oranı kadar gerileyecektir. Beyannameye dayalı emlak vergisinde ve gelir vergilerinde bu olay net bir şekilde görmek mümkündür. Gelir vergilerinde, vergileme süreci, vergilendirme dönemini takip eden üçüncü aydan itibaren ödenecek taksitlerin belirli bir kısmı enflasyon oranında değer kaybına uğramaktadır.

Vergi tahsilatındaki gecikmelere bağlı olarak kamu alacaklarının reel değerinde önemli kayıplara yol açar. Bu tür kayıpların vergi gelirlerinin esnekliği ile giderilmemesi halinde kamu gelirlerinde düşme olacağı açık bir gerçektir.

Olivera, Aghevli ve Khan tarafından ilk kez dikkat çekilen enflasyonun reel vergi gelirleri üzerindeki olumsuz etkisi, Tanzi tarafından geliştirildi ve gelişmekte olan ülkelerde uygulandı. Tanzi'nin katkıları Olivera'nın attığı temel üzerinde yükseldiğinden, literatürde bu etki Olivera-Tanzi etkisi olarak anılır.

Vergilerin tahsilatındaki gecikme sürelerinin uzaması vergi gelirlerinin reel değerini azaltmaktadır. Aynı şekilde, gecikme süresi sabitken enflasyon oranının yükselmesi, vergi gelirlerinin reel değerinin azalmasına yol açmaktadır.

Olivera-Tanzi etkisi vergi sisteminde yer alan vergilerin yalnızca vergi tahsilat sürelerini dikkate almakta; gecikme sürelerini göz ardı etmektedir. Oysa Türkiye'de, vergi gelirlerinin reel değerindeki azalış açısından vergilerin tahsilat sürelerinin uzunluğu kadar, gecikme süreleri de büyük önem taşımaktadır. Şöyle ki, yüksek ve değişken enflasyon ortamında gecikme cezasının enflasyonun gerisinde kalması çok muhtemeldir. Böyle bir durumda mükellefler bilinçli olarak, vergi mevzuatına muhalefet ederek vergileri zamanında ödememekte, gecikmeli olarak ödemeyi tercih etmektedirler. Şu halde enflasyonun vergi gelirleri üzerindeki olumsuz etkisinin Olivera-Tanzi etkisinden daha büyük olacağı açıktır.

Enflasyonun vergi gelirlerinin reel değerleri üzerindeki etkisi, vergilerin ödenmesindeki sürelerine ve vergilerin fiyat esnekliğine bağlıdır. Enflasyonun vergi gelirlerinin reel değeri üzerindeki etkisini belirleyen ilk faktör gecikme süresidir. Gecikme süresi, vergiyi doğuran olayın ortaya çıkışından vergi borcunun ödenmesine kadar geçen süredir. Bu süre, verginin ödenmesi vergi kanunlarında yer alan kanuni gecikme süresi ile mükelleflerin vergi kanunlarına aykırı olarak vergilerin zamanında ödememelerinden kaynaklanan kanuni olmayan gecikme süresinden oluşmaktadır. Gelir üzerinden alınan vergilerde gelirin elde edilmesi ile bu gelire ilişkin verginin ödenmesi arasındaki süreyi oluşturan unsurlar aşağıdaki şekildedir;

1. Gelirin elde edildiği andan mali yılın sona ermesine kadar geçen süre;

Gelir vergisi, belli bir dönemde (genellikle 1 yıl) elde edilen gelir ve kazançlar üzerinden alınan bir vergi türüdür. Vergiye tabi kazanç ise bilanço ve kâr/zarar tablolarından tespit edilmektedir. Ülkemizdeki uygulamada ve diğer birçok ülkede finansman tabloları sene sonunda ve yılda bir kez hazırlanmakta, dolayısıyla, gelirin elde edildiği andan vergi borcunun tespit edilmesine kadar geçen sürede devletin vergi alacağının reel değeri enflasyon sebebiyle azalmaktadır. Yani, mükellefler bir yıl içinde elde ettikleri gelir ve kazançları yıl sonunda beyan etseler ve hemen ödeseler dahi vergi borçlarının reel değeri enflasyon sebebiyle azalmaktadır.

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

3. Tahakkuk eden verginin diğer taksitlerinin ödenmesi için verilen süre;

4. Mükellefin vergi borcunu zamanında ödememesi sebebiyle ortaya çıkan, genellikle de ceza ve faize tabi olan süre (Verginin zamanında ödenmemesi halinde uygulanacak olan ceza ve faiz, enflasyonun altında kaldığı sürece, verginin ödenmeyerek ucuz finansman kaynağı olarak kullanılması cazip hale geleceği için, verginin hiç ödenmemesi ya da çok daha geç ödenmesi sözkonusu olacaktır. Gerçekten de, verginin ödenmeyerek ucuz finansman kaynağı olarak kullanılması enflasyonun yüksek olduğu dönemlerde yaygınlaşmaktadır).

Vergiye doğuran olayın ortaya çıkışı vergi türlerine göre farklılık göstermektedir. Gelir üzerinden alınan vergilerde gelirin elde edilmesi, harcamalar üzerinden alınan vergilerde ise, mal veya hizmet satışının gerçekleşmesine yol

açmaktadır. Vergiyi doğuran olay gerçekleştiği anda buna ilişkin verginin ödenmesi arzu edilen durum olmakla birlikte, bütün vergiler için bu uygulama geçerli olmamaktadır. Vergiyi doğuran olayın ortaya çıkışı ile verginin ödenmesi arasındaki zaman farkı vergilerin özelliğine göre değişebilmektedir. Vergilerin çoğunluğunun kaynakta kesildiği (stopaj), peşin vergi uygulamasının yaygın olduğu ve muhasebe sisteminin vergi matrahının erken tespitini mümkün kıldığı ülkelerde gecikme süresi çok kısa olabilmektedir. Enflasyonun olmadığı bir ortamda vergilerin ödenmesinde ortaya çıkan bu gecikmeler bir problem oluşturmazken, enflasyon gecikme sürelerinin uzunluğuna bağlı olarak vergi gelirlerinin reel değerinde azalmaya yol açmaktadır.

Enflasyonist ortamda, vergiyi doğuran olayın ortaya çıkışı ile verginin ödenmesinin eşanlı olmaması mükellefin reel olarak daha az vergi ödemesi sonucunu doğurmakta, dolayısıyla, vergilerin ödemesindeki gecikme sürelerine bağlı olarak mükelleflerin reel vergi yüklerinin farklılaşmasına yol açmaktadır. Devletin vergi alacağının reel değeri ise, bu süreler ve enflasyonun yüksekliğine bağlı olarak azalmaktadır. Ayrıca, başlangıçtaki vergi yükünün büyüklüğü de (vergi gelirleri/GSMH) vergi gelirlerindeki mutlak azalma miktarını belirlemektedir, gecikme süresi ve enflasyon oranı veri iken vergi yükü arttıkça vergi gelirlerindeki mutlak azalma daha fazla olmaktadır.

Enflasyonun vergi gelirlerinin reel değerini nasıl etkileyeceğini belirleyen bir diğer faktör ise, vergilerin esnekliğidir. Vergi gelirlerinin esnekliği, vergi tarifesinin yapısına, ortalama gelire ve gelir dağılımına bağlıdır.

Vergi sisteminin esnekliği, milli gelir değiştikçe, verginin kanuni özelliklerine bağlı olarak, toplanan vergi miktarının bu değişmeye gösterdiği duyarlılığı ifade eder. Milli gelirdeki değişikliğe tepki olarak, toplanan vergi gelirindeki yüzde değişme milli gelirdeki yüzde değişmeye eşit olabilir, ondan düşük olabilir veya ondan daha fazla olabilir. Birinci durumda vergi sisteminin esnekliğinin birime eşit, ikinci durumda birimden küçük, üçüncü durumda da birimden büyük olduğu söylenebilir. Gecikmesiz bir ortamda, esneklik bire eşitse, enflasyon, vergi gelirinin reel değerinde bir değişiklik meydana getirmez; birimden büyükse vergi gelirlerinin reel değeri veya reel vergi geliri artar; birimden küçükse reel vergi geliri azalır.

Eğer ekonomide büyümenin bulunmadığı varsayılırsa, vergi sisteminin esnekliği reel gelir değişmelerinden etkilenmeyecek ve fiyat değişmeleriyle ilişkili

olacaktır. Bu durumda vergi sisteminin fiyat esnekliğinden söz edilmelidir. Vergi sisteminin fiyat esnekliği, vergi gelirlerinin fiyat düzeyindeki değişimler karşısındaki duyarlılığını ifade eder. Söz konusu esneklik vergi gelirlerindeki yüzde değişimin fiyatlar genel düzeyindeki yüzde değişmeye oranı olarak tanımlanır. Eğer vergi tahsilatında gecikme söz konusu değilse, esnekliğin birime eşit olması durumunda enflasyonun reel vergi gelirleri üzerinde bir etkisi olmayacaktır. Söz konusu etki, gecikme durumunda geçerlidir. Esneklik birime eşitken, belirli bir enflasyon oranında, vergi tahsilat gecikmesi ne kadar uzun olursa, diğer şeyler sabitken, hükümetin elde ettiği vergi gelirlerinde enflasyonun sebep olduğu reel azalma o kadar fazla olacaktır. Vergi tahsilat gecikmesi veri iken, enflasyon oranı ne kadar yüksekse, diğer şeyler sabitken, vergi gelirlerinin reel değeri o kadar düşük olacaktır.

Enflasyon işletmelerin yapısını, izledikleri politikaları ve işleyişlerini olumsuz yönde etkiler. Bu etkilemenin derecesi, enflasyonun hızına, firmanın varlıklarının kompozisyonuna, varlıkların devir hızına, üretilen mal ve hizmetlerin talep elastikiyetine, nispi fiyatlardaki değişmeye, teknolojik gelişmelere, bu gelişmelerin ekonomiye uygulanma hızına ve işletmenin borçtan yararlanma derecesine bağlıdır.

Enflasyonun meydana getirdiği belirsizlik ortamının oluşturduğu risk (enflasyon riski, kâr riski, faiz riski), girişimcilerin büyük ve uzun vadeli yatırımlar yerine tesis süresi kısa ve kendisini süratle geri ödeyen darboğaz giderici, tevsi, modernizasyon yatırımının yeğlenmesine sebep olmaktadır. Gerçekten, enflasyonun uzun dönemde işletmeler üzerinde yaptığı en olumsuz etki, işletmelerin rasyonel hesaplara dayanan uzun vadeli planlama yapamamaları ve buna bağlı olarak uzun dönemli prodüktif yatırım projelerinin gerçekleştirilmesinin zorlaşması ve yanlış kararların alınmasına sebep olmasıdır. Bunun doğal sonucu olarak da yatırımların azalması ve iktisadi kalkınma hızının düşmesidir.

Enflasyon, kısa dönemde işletmelerin yatırım yapma risklerinin artmasına, üretim maliyetlerinin yükselmesine ve faiz yükünün artmasına sebep olurken, uzun dönemde işletmelerin muhasebe sistemlerini ve mali tablolarını anlamsızlaştırmaktadır. Böylece, ekonomik hayatın normal dönemlerinde, muhasebede uygulanan kayıt, tasnif, takdim, yorum usulleri ile değerlendirme ve kontrol metotları yönetim kararlarına dayanak olacak doğru, gerçek bir bilanço ve gelir tablosu ile diğer muhasebe tablo ve verilerinin sağlanmasına imkan verdiği

halde, enflasyonist süreçlerde bu vasfını büyük ölçüde yitirmektedir.

Muhasebe, işletmeler arası karşılıklı ilişkiler ve işletme içi olaylar sebebiyle işletmenin varlıklarında ve kaynaklarında değişme meydana getiren tamamen veya kısmen mali nitelikteki ve para ile ifade edilebilen işlemlere ait bilgileri kaydeden, sınıflandıran ve anlamlı bir biçimde özetleyerek, varılan sonuçları yorumlayan ve böylece işletme ilgililerine, amaçlarına uygun yararlı bilgileri sağlayan bilimdir. Muhasebenin bu işlevlerinin görülebilmesi için, onun genel kabul görmüş evrensel bazı ilkelere ve tutarlı bilimsel esaslara dayanması gerekir. Bunlara muhasebe ilkeleri denir. Oysa enflasyonist ortamda bu ilkelerin pek çoğu çelişkili sonuçlar üretmekte, dolayısıyla mali tablolar da gerçeği yansıtmaktan uzaklaşmaktadır.

Geleneksel muhasebe sisteminde, enflasyondan kaynaklanan kayıp ve/veya kazançların sonuç hesaplarına yansıtılma imkanı bulunmadığından, işletmelerde oluşan dönem kârı veya zararı da gerçek durumu göstermemektedir. Böylece işletmeler, rasyonellikten uzaklaşarak, dönem sonunda oluşan nominal kârları dağıtmaktadırlar. Diğer bir ifadeyle, yüksek enflasyonist dönemlerde geleneksel muhasebe ilkelerine göre hazırlanıp sunulan mali tablolar, fiyat hareketleri sonucu para biriminin satın alma gücünde meydana gelen azalışlar dikkate alınmadan hazırlandığından anlamsızlaşmakta ve gerçeği yansıtmaktan uzaklaşmaktadır. Diğer taraftan, enflasyonist dönemlerde gider ve geliri oluşturan kalemler farklı satın alma gücüne sahip para birimiyle ifade edildiğinden, mali tabloların homojenliği bozulmakta, tarihi maliyetler gerçek maliyetlerden az gözüktüğünden, cari maliyetler ile cari satışların karşılaştırılma imkanını ortadan kaldırmakta, dolayısıyla işletmede nominal kârın doğmasına sebep olmaktadır. Nominal kârların üzerinde ödenecek vergi ve dağıtılacak temettü, öz sermayenin satın alma gücü ve üretim potansiyelinin korunması imkanını yok edip işletme sermayesini erozyona uğratacak, işletme faaliyetlerinin düzenli, aynı düzeyde sürdürülmesinde yönetimi sıkıntıya sokacaktır.

Bu durumu ortadan kaldırmak amacıyla çeşitli kurumlar tebliğler ve kanunlar çıkarmışlar ve enflasyonun işletmeler üzerindeki yükünü azaltmaya çalışmışlardır. Bu çalışmaların bir kısmı, kısmi nitelikte bir kısmı da genel nitelikteki çalışmalardır. Kısmi nitelikteki çalışmaların bir çoğu enflasyonun sebep olduğu çarpıklıkları gidermek veya doğurduğu problemleri hafifletmek için Türk Vergi Sisteminde bir dizi endeksleme ve vergi erteleme yöntemleridir. Bu yöntemlerin bir çoğu tam sonuç

vermemesine rağmen, nominal kârları kısmen de olsa vergi dışı bırakmaktadır. Enflasyonun bozucu etkisini ortadan kaldırmak amacıyla Türk Vergi Sisteminde oluşturulan kısmi çözüm yöntemleri şunlardır;

- Yeniden değerlendirme
- Alacak ve Borç Senetlerinde Reeskont
- Azalan Bakiyeler Yöntemiyle Amortisman
- Yenileme Fonu
- Gider Artış Fonu
- Stok Değerlemede Son Giren İlk Çıkar (LİFO) Yöntemi
- Finansman Fonu
- Gayrimenkul ve İştirak Satışlarından Doğan Kazançlar
- Maliyet Bedeli Artırımı
- Araştırma ve Geliştirme Fonu
- Yatırım İndiriminde Endeksleme
- Geçici Vergi'dir.

Ancak bir işletmenin enflasyondan nasıl etkileneceği bilançosunda yer alan parasal ve parasal olmayan kalemlerin göreceli ağırlığına, parasal kalemlerde enflasyona bağlı olarak bir endekslemeye gidilip gidilmediğine ve üretilen malın nispi fiyatında meydana gelen değişimin fiyatlar genel düzeyindeki değişimden daha yüksek olup olmadığına bağlıdır.

Genel nitelikteki yöntemler ise enflasyon muhasebesi uygulamasıdır. Türkiye için daha yeni olan bu yöntem üç tane model içerir. Bunlar;

- Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesi
- Cari Maliyet Muhasebesi Yöntemi (İkame Maliyeti Muhasebesi)
- Genel Fiyat-Cari Maliyet (İkame Maliyeti) Muhasebesi (Karma Yöntem)

Türkiye’de 5024 sayılı Enflasyon Muhasebesi Kanunuyla, Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesi kabul edilmiştir. Türkiye bu kanunla yeni bir deneyime ilk adımı atmıştır. Bu kanunla, işletmeler enflasyonun etkilerinden, kısmi yöntemlere göre daha az etkileneceklerdir.

Çok genel anlamıyla enflasyon muhasebesi, enflasyonun mali tablolar üzerindeki olumsuz etkisini gidermeye yönelik bir tekniktir. Bu teknik, temel olarak parasal olan ve parasal olmayan kalemler olarak bilançoyu iki ana unsura ayırıp, parasal olmayan kalemlerin, enflasyon endeksleriyle değerlendirilmesini, bilançoda belli hesaplar içerisinde gruplandırılmasını öngörüyor.

Enflasyon muhasebesinin önemi tarihi maliyetler muhasebesinin yetersizliğinden kaynaklanmaktadır. Tarihi maliyetler muhasebesinin sunduğu bilgiler yanlış değildir fakat fiyatların değiştiği dönemlerde oldukça önemli eksikliklere sahiptir.

Tarihi maliyet muhasebesi, para biriminin alım gücündeki değişiklikleri dikkate almadığından, mali tablolar değişik tarihlerde değişik alım güçleri olan para miktarlarıyla değerlendirilmiş kalemler içermekte, bu para birimleri arasında ortak bir baz bulunmamaktadır. Oysa, enflasyonun yüksek olduğu ekonomilerde bir şirketin mali tablolarının gerçek mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını tam anlamıyla yansıtmaları için enflasyonun bu tablolara olan etkisinin belirlenmesi gerekir, dolayısıyla enflasyon muhasebesinin uygulanması gerekliliği doğmaktadır. Enflasyon muhasebesinin amacı, paranın satın alma gücünün değiştiği gerçeğinden hareket edilerek, homojenliğini yitiren mali tabloları sabit para birimiyle ifade etmek, gelir ve giderleri cari para değerleriyle ifade ederek gerçek işletme sonucunu bulmak ve parasal değerleri elde bulundurmaktan dolayı işletmenin uğradığı elde bulundurma kazancı ya da kaybını ortaya koymaktadır. Mevcut bir dönemde geçerli olan bir parayı, daha doğrusu paranın satın alma gücünü, farklı bir dönemde geçerli olan paranın satın alma gücüne dönüştürme işlemi, kısacası enflasyon muhasebesi, aslında birbirinden farklı dönemlerde alım gücünü ifade eden ve mali tablolara yansıtılan sonuçların benzer alım güçlerine dönüştürülmesi için yapılan matematiksel işlemleri içerir.

Öncelikle belirtilmesi gereken şey enflasyon muhasebesinin muhasebe kayıtlarında yapılacak bir değişiklik olmadığıdır. Enflasyon muhasebesi en genel hatlarıyla işletme finansal tablolarının (bilanço, gelir tablosu, nakit akım tablosu, satışların maliyeti tablosu, v.b.) enflasyon karşısında güncelleştirilmesi, çeşitli endeksler yardımıyla düzeltilmesi mantığına dayanır. Ölçü birimi olarak paranın değeri değil paranın satın alma gücü kullanılır.

Normal ekonomik şartlarda muhasebe, kendisinden beklenen fonksiyonları

yerine getirir. Fakat, enflasyonist bir dönemde geleneksel muhasebe sisteminin ürettiği raporlar ölçü birimi olarak paranın nominal değerini kullandığı için gerçekleri yansıtmayan anlamsız veriler haline gelmekte ve işletme ilgililerini yanıltmaktadır. Bundan dolayı güncelliğini kaybeden ve yanıltıcı veriler üretir hale gelen muhasebe yerine enflasyonun etkilerini yansıtabilecek ve geleneksel muhasebe yerine geçebilecek yeni muhasebe modelleri geliştirilmiştir. Bu arayışlar sonucunda genel olarak Enflasyon Muhasebesi adı verilen muhasebe sistemi ortaya çıkmıştır. Enflasyon muhasebesi kısaca, tarihi maliyetlerle ifade edilmiş işletme değerlerine fiyat değişimlerinin etkilerini yansıtan ve gerekli önlemleri alarak, işletme değerlerinin gerçeği belirtmesine imkan veren muhasebe sistemleridir şeklinde tanımlanabilir.

Türkiye'nin de uyguladığı enflasyon muhasebesi modellerinden, Genel Fiyat düzeyi muhasebesi yöntemi genel fiyat değişimlerinin mali tablolar üzerinde oluşturduğu etkileri gidermek amacıyla mali tabloların genel fiyat endeksleri ile düzeltilerek mali tablo verilerinin, mali tablonun düzenlendiği tarihteki Liranın satın alma gücüne göre ifadesinin sağlanmasını öngören yöntemdir. Fiyatlar genel seviyesi muhasebe modelinde, dönem sonlarında, mali tablolardaki bilgilerin paranın satın alma gücü bakımından ifade edilmek için düzeltilmesi gerekmektedir.

Geçmiş dönemlerdeki mali tabloların sabit para birimiyle ifade edilmesini ve parasal varlıklar ile borçlardan ileri gelen fiyatlar genel seviyesi kayıp veya kazancının da hesaplanarak dönem sonucuna yansıtılmasını esas alan bir yöntemdir. Bu değerlemede ülkede enflasyonun genel düzeyini ölçmekte kullanılan güvenilir bir fiyat endeksi kullanılmaktadır. Bu endeks Toptan Eşya Fiyat Endeksi (TEFE), Tüketici Fiyatları Genel Endeksi (TÜFE) ya da milli gelir deflatörü olabilmektedir. Bu yöntem ile ölçü birimi değişmekte ve paranın nominal değeri yerine yine para cinsinden ifade edilen paranın satın alma gücü esas alınmaktadır. Bunun dışında bu yöntemde tarihi maliyetlere dayanan raporlama esası yani değerlendirme esasları ve genel kabul görmüş ilkeler saklı tutulmakta, tarihi maliyetlerden cari değerlere endeksler yardımıyla geçiş sağlanmaktadır. Bu yöntemde kâr, tüm kalemler aynı satın alma gücüyle ifade edildikten sonra gelirler ve maliyetler karşılaştırılarak elde edilmektedir. Bu yöntem muhasebe bilgilerinin zaman içinde karşılaştırılabilmesine, sermayenin satın alma gücünün korunmasına ve enflasyon kazancının tablolara yansıtılmasına

imkan vermektedir. Ancak bu yöntem paranın satın alma gücündeki değişiklikleri ölçmeye yönelik olduğu için işletmenin içinde yer aldığı sektör dikkate alınmamakta ve genel fiyat endeksi kullanılmaktadır.

Bu yöntemin uygulaması aşamasında tüm bilanço kalemleri son dönemdeki paranın satın alma gücüne göre düzeltilmektedir. Uygulamada dönem başı ve dönem sonu mali tabloları ele alınmakta ve bilanço kalemleri parasal ve parasal olmayan değerler olarak ikiye ayrılmaktadır. Bu yöntemde nakit veya nakitle tahsil edilecek parasal değerler enflasyon ortamında da gerçeği yansıtmaları sebebiyle düzeltilmemektedir. Parasal olmayan varlıklar ise satın alma tarihleri esas alınarak yeniden değerlendirilmektedir. Ayrıca dönem boyunca parasal varlıkları tutmaktan doğan kayıp ve parasal borçlardan elde edilen enflasyon kazancı da gelir tablosunda gelir veya gider unsuru olarak yer almaktadır.

Aslında genel fiyat düzeyi muhasebe sistemi yeni bir muhasebe sistemi değildir, tarihi maliyetler muhasebesinin ilkeleri üzerinde üretilmiş ancak genel fiyat düzeyindeki değişmelerin etkilerini muhasebe bilgileri üzerine yansıtmak yöntemlerin kullanıldığı bir muhasebe yöntemidir. Düzeltme aşamasında önemli bir süreç, bilanço kalemlerinin parasal ve parasal olmayan olarak ayrımına tabi tutulmasıdır. Parasal kalemler, tutarları değişmediği için düzeltme işlemine tabi tutulmazlar, parasal olmayan kalemler ise satın alma gücünü koruyan unsurlar olarak düzeltme işlemine tabi tutulurlar.

Bu modelin eksiklikleri, işletmelerin varlıklarındaki fiyat değişmelerini önemsememesi ve birbirinden farklı ekonomik değerleri bir arada toplayan işletmelere bunlardaki değer hareketlerine hiç de uygun olmayan ve tamamen işletme dışı faktörlerin etkisi ile oluşan genel bir katsayının esas alınmasıdır.

Enflasyonun Türkiye'deki işletmelerde uygulanabilmesi için alt yapı ki özellikle bilgi alt yapısının oluşturulması gerekir. Şöyle ki, enflasyon muhasebesinin uygulanabilmesi için önce şirketlerin varlıklarının (parasal ve parasal olmayan) tutulduğu envanter defteri, stok kayıtları, yıllar itibarıyla bilanço ve gelir tablolarının yer aldığı bir bilgi bankasına sahip olması gerekir. Fakat buradaki önemli nokta işletmelerin muhasebe kayıtları daha çok vergiye yönelik olduğu için bu bilgi ve belgeler gerçeği yansıtmaktan uzaktır.

Diğer önemli bir altyapı eksikliği ise, daha henüz enflasyon muhasebesini

uygulayacak kişilerin yeterli bilgi ve birikime sahip olmadıkları görülmektedir.

Bu altyapı eksikliklerinin yanında, uygulanacak enflasyon muhasebesi paket programlarının fiyatlarının yüksek olmasından dolayı işletmelerin enflasyon muhasebesine geçmeleriyle beraber işletmelere ek bir yük getirecektir.

Enflasyon muhasebesi, işletmelerin özkaynaklarının korunması ve ulusal ve uluslararası piyasada rekabet edebilmeleri ve mali tablolarının işletme içi ve dışı kullanıcılar için doğru, güvenilir ve gerçekçi bir bilgi vermesi için uygulanması zorunludur. Enflasyon muhasebesi uygulaması işletmelere uygulanma aşamasında birtakım maliyetler yükleyeceği de bir gerçektir.

Tabii ki enflasyonun etkilerini gidermek için bu tür kısmi ya da genel nitelikli önlemler almak yerine, enflasyonla kararlı bir şekilde mücadele edilmeli ve enflasyon illetinden tamamen kurtulunmalıdır. Bu mücadelenin kısa sürede sonuç vermesi tabii ki beklenemez bundan dolayı da enflasyonla mücadelede başarı sağlanıncaya kadar kısmi ya da genel nitelikli önlemler alınarak işletmelerin enflasyondan kaynaklanan mağduriyetleri giderilmelidir. Bu anlamda, 2003 yılında çıkartılan enflasyon muhasebesi kanunu da uzun süredir işletmelerin beklediği önemli bir kanundur. Enflasyon Muhasebesi Kanununun uygulanması ile; enflasyonun işletmeler üzerindeki olumsuz etkilerini azaltıp azaltmayacağı ya da hükümetleri yeni arayışlara itip itmeyeceğini ileriki yıllarda göreceğiz.

EKLER

EK-1

5024 SAYILI KANUN³⁷²

VERGİ USUL KANUNU, GELİR VERGİSİ KANUNU ve KURUMLAR VERGİSİ KANUNLARINDA DEĞİŞİKLİK YAPILMASI

Kanun No:5024

Kabul Tarihi:17.12.2003

Resmi Gazete Tarihi:30.12.2003

MADDE 1 - 4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 274 üncü maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

Madde 274 – Emtia, maliyet bedeliyle değerlendirir. Emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri % 10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde mükellef, maliyet bedeli yerine 267 nci maddenin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere, emsal bedeli ölçüsünü tatbik edebilir. Bu hüküm 275 inci maddede yazılı mamuller için de uygulanabilir.

MADDE 2 - 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesi başlığı ile birlikte aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

Enflasyon düzeltmesi ve yeniden değerlendirme oranı

Mükerrer Madde 298 - A) Malî tablolarda yer alan parasal olmayan kıymetler aşağıdaki hükümlere göre enflasyon düzeltmesine tâbi tutulur.

1.Kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dahil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde % 10'dan fazla olması halinde malî tablolarını enflasyon düzeltmesine tâbi tutarlar. Enflasyon düzeltmesi uygulaması, her iki şartın birlikte gerçekleşmemesi halinde sona erer.

³⁷² 5024 Sayılı Kanun, www.dengeymm.com.tr/3_yayinlarimiz/yay_mevzuat_son.htm, 04.04.2004.

Kapsama giren mükellefler, geçici vergi dönemlerinin sonu itibarıyla malî tabloları düzenlemek ve enflasyon düzeltmesi yapmak zorundadırlar. Geçici vergi dönemlerinde yukarıda belirtilen oranların tespitinde, son üç hesap dönemi yerine üçer aylık dönemlerin son ayı dahil önceki otuzaltı ay ve içinde bulunulan hesap dönemi yerine son oniki ay dikkate alınır. Bir hesap dönemi içindeki geçici vergi dönemlerinin herhangi birinde düzeltme yapılması halinde takip eden geçici vergi dönemlerinde ve içinde bulunulan hesap dönemi sonunda da düzeltme yapılır.

Bakanlar Kurulu; bu maddede yer alan % 100 oranını % 35'e kadar indirmeye veya tekrar kanunî seviyesine kadar yükseltmeye, % 10 oranını ise % 25'e kadar çıkarmaya veya tekrar kanunî seviyesine kadar indirmeye yetkilidir.

2.Bu maddenin uygulanmasında;

a)Parasal olmayan kıymetler; parasal kıymetler dışındaki kıymetleri,

b)Parasal kıymetler; Türk Lirasının değerindeki değişimler karşısında nominal değerleri aynı kaldığı halde satın alma güçleri fiyat hareketlerine göre ters yönde değişen kıymetleri (Yabancı paralar da parasal kıymet olarak dikkate alınır.),

c)Enflasyon düzeltmesi; parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarlarının düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle, malî tablonun ait olduğu tarihteki satın alma gücü cinsinden hesaplanmasını,

d)Düzeltilme katsayısı; malî tabloların ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksinin, düzeltmeye esas alınan tarihi içeren aya ait fiyat endeksine bölünmesiyle elde edilen katsayıyı,

e)Ortalama düzeltme katsayısı; malî tabloların ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksinin, bu endeks ile bir önceki dönemin sonundaki fiyat endeksi toplamının ikiye bölünmesi sonucu bulunan endekse bölünmesiyle elde edilen katsayıyı,

f)Fiyat endeksi (TEFE); Devlet İstatistik Enstitüsünce Türkiye geneli için hesaplanan ve ilân edilen Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksini,

g)Reel olmayan finansman maliyeti; her türlü borçlanmada, borç tutarlarına (yabancı para üzerinden borçlanmalarda düzeltme tarihindeki Türk Lirası karşılıklarına), borcun kullanıldığı döneme ait TEFE artış oranının uygulanması suretiyle hesaplanan tutarı,

h)Toplulaştırılmış yöntemler;

aa)Basit ortalama yöntemi; gelir tablosu kalemleri ile stokların düzeltmede esas alınacak tarihlere bağlı kalınmaksızın dönem ortalama düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmasını,

ab)Hareketli ağırlıklı ortalama yöntemi; dönem sonu stok ve dönem içinde satılan mal maliyetinin enflasyon düzeltmesine esas alınacak tutarlarının hareketli ağırlıklı ortalama düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmasını (Bir önceki döneme ait düzeltilmiş satılan mal maliyeti enflasyon düzeltmesi yapılan dönemin sonuna taşıma katsayısı uygulanarak taşınır. Bu hesaplamalarda amortisman ve reel finansman giderleri, endekslenmeden dikkate alınır.),

i)Hareketli ağırlıklı ortalama düzeltme katsayısı; enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmuş dönem başı stoğun ilgili dönemin sonuna taşınmış değeri ile dönem içi alış ve giderlerin enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmuş değerleri toplamının, dönem başı stok ile dönem içi alış ve giderlerin enflasyon düzeltmesine esas alınacak tutarlarının toplamına bölünmesi ile bulunan katsayıyı,

j)Taşıma; malî tablolardaki parasal ve parasal olmayan tutarların, taşıma katsayısı kullanılarak ilgili dönemin sonundaki yeni değerlerinin hesaplanması işlemini,

k)Taşıma katsayısı; malî tabloların ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksinin, bir önceki dönemin sonundaki (yıl içinde işe başlayanlarda, işe başlanılan aya ilişkin) fiyat endeksine bölünmesiyle elde edilen katsayıyı,

l)Enflasyon fark hesapları; parasal olmayan kıymetlerin düzeltme işlemi sonrası değeri ile düzeltme öncesi değeri arasındaki farklarının kaydedildiği hesapları,

m)Enflasyon düzeltme hesabı; parasal olmayan kıymetlerin düzeltilmesi sonucu oluşan farkların kaydedildiği hesabı (Bu hesap enflasyon fark hesapları ile karşılıklı olarak çalışır. Parasal olmayan aktif kıymetlerin enflasyon düzeltmesine tâbi tutulması sonucu oluşan farklar bu hesabın alacağına, parasal olmayan pasif kıymetlerin enflasyon düzeltmesine tâbi tutulması sonucu oluşan farklar ise borcuna kaydedilir. Enflasyon düzeltme hesabının bakiyesi gelir tablosuna aktarılmak suretiyle kapatılır.),

n)Net parasal pozisyon; parasal varlıklarla parasal yükümlölükler arasındaki farkı,

İfade eder.

3.Düzeltilme işleminde aşağıdaki tarihler esas alınır:

a)Alış bedeli ile değlerlenen menkul kıymetlerle malî duran varlıklar için; satın alma tarihi.

b)İlk madde ve malzeme, ticari mallar, yarı mamul ve mamul stokların maliyetine dahil edilen unsurlar, yıllara sarî inşaat ve onarım işlerinde maliyeti oluşturan unsurlar, gelecek aylara ve yıllara ait giderler, maddî duran varlıklar ve bu varlıkları oluşturan unsurlar, maddî olmayan duran varlıklar ve bu varlıkları oluşturan unsurlar, özel tükenmeye tâbi varlıklar ve bu varlıkları oluşturan unsurlar, yıllara sarî inşaat ve onarım hakedişleri, haklar ve şerefiyeler için; defterlere kayıt tarihi (Bunlara mahsuben verilen veya alınan parasal olmayan avanslar, ödeme veya tahsil tarihinden mahsup tarihine kadar düzeltilir.).

c)Parasal olmayan alınan depozito ve teminatlar ile avanslar, nakit olarak ödenmiş sermaye, hisse senetleri ihraç primleri, hisse senedi iptal kârları için; tahsil tarihi.

d)Parasal olmayan verilen depozito ve teminatlar ile avanslar için; ödeme tarihi.

e)Aynî sermaye olarak konulan kıymetler için; mülkiyetin intikal ettiği tarih.

f)Kâr yedekleri, geçmiş yıl kârları ve net dönem kârının sermayeye ilave edilmesi dolayısıyla artırılan sermaye için; tescil tarihi.

g)Nakdî sermaye karşılığı alınan hisse senetleri için; ödeme tarihi, aynî sermaye karşılığı alınan hisse senetleri için; sermaye olarak konulan kıymetlerin mülkiyetinin intikal ettiği tarih, temettü karşılığı alınan hisse senetleri için; iştirak edilen şirket sermayesinin tescil tarihi.

h)Parasal olmayan karşılıklar için; ilgili olduğu kıymetin düzeltmeye esas tarihi.

4.Düzeltilme işleminde bu Kanunda yer alan değerleme hükümlerine göre tespit edilen tutarlar esas alınır. Ancak stokların, satılan malın ve maddî duran varlıkların maliyet bedeline ve malî duran varlıkların alış bedeline intikal ettirilen reel olmayan

finansman maliyetleri düşüldükten sonra bulunan tutarlar düzeltmeye tâbi tutulur. Toplulaştırılmış yöntemlerle düzeltmeye tâbi tutulan kıymetlerin alış veya maliyet bedeline intikal ettirilen reel olmayan finansman maliyetlerinin düşülmesi ihtiyarîdir.

Mükellefler; reel olmayan finansman maliyetini, toplam finansman maliyetlerine, ilgili döneme ait TEFE artış oranının dönem ortalama ticari kredi faiz oranına bölünmesi suretiyle belirlenen oranı uygulayarak da tespit edebilirler. Ancak bu yöntemi seçen mükellefler seçtikleri yöntemden bu seçimi yaptıkları hesap dönemi dahil üçüncü hesap döneminin sonuna kadar dönemezler.

Belgelerde ayrıca gösterilen vade farklarının reel olmayan kısımları ile üç aydan fazla vadeli olan ve vade farkı düzenlenen belge üzerinde ayrıca gösterilmeyen işlemlerde alacak ve borç senetlerinin reeskont işlemine tâbi tutulmasında esas alınan Merkez Bankasıncı uygulanan faiz oranı kullanılarak hesaplanan vade farkı tutarının reel olmayan kısımları bu madde hükümlerine tâbi tutulur.

Borsada işlem gören hisse senetleri, değerlendirme günündeki borsa rayici ile dikkate alınır. Bunlar için ayrıca düzeltme yapılmaz.

5.Mükellefler düzeltme işleminde Maliye Bakanlığınca belirlenen toplulaştırılmış yöntemleri uygulayabilirler. Ancak toplulaştırılmış yöntemlerden birini seçen mükellefler seçtikleri yöntemden, bu seçimi yaptıkları hesap dönemi dahil üçüncü hesap döneminin sonuna kadar dönemezler.

Enflasyon düzeltmeleri, ilgili kıymetlere ait fark hesaplarına ve enflasyon düzeltme hesabına kaydedilir.

Yıllara sarî inşaat ve onarma işlerine ait maliyet ve hakedişlere ilişkin düzeltmeler, enflasyon düzeltme hesabı yerine yıllara sarî inşaat enflasyon düzeltme hesabına kaydedilir. Bu hesap işin bitiminde kâr/zarar hesabına intikal ettirilir.

Düzeltilme sonucu bulunan tutarlar, izleyen dönemde enflasyon düzeltmesi yapıp yapılmadığına bakılmaksızın, izleyen dönemin başlangıç değerleri olarak dikkate alınır.

Pasif kalemlere ait enflasyon fark hesapları, herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, bu dönemde vergiye tâbi tutulur. Ancak

öz sermaye kalemlerine ait enflasyon fark hesapları kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilir, bu işlem kâr dağıtımı sayılmaz.

Enflasyon düzeltmesine tâbi tutulan değerlerin elden çıkarılması halinde, bunlara ilişkin enflasyon düzeltme farkları maliyet addolunur.

Matrahın tespitinde, kanunen kabul edilmeyen giderler, istisnalar ve geçmiş yıl malî zararları enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmuş tutarları ile dikkate alınır.

6.Amortismanlar ve itfa payları, düzeltilmiş değerler üzerinden hesaplanır.

Kazançlarını işletme hesabı esasına göre tespit eden mükellefler ile serbest meslek erbabı da amortismanla tâbi iktisadi kıymetlerini bu maddede belirtilen hükümlere göre düzeltilmiş tutarları üzerinden amortismanla tâbi tutabilirler.

7.Enflasyon düzeltmesi uygulanmayan bir hesap döneminden sonra enflasyon düzeltme şartlarının yeniden oluşması halinde; enflasyon düzeltmesi yapılan en son dönemden başlamak üzere enflasyon düzeltmesi yapılır. Bu şekilde belirlenen geçmiş yıl kârı vergiye tâbi tutulmaz, geçmiş yıl zararı zarar olarak kabul edilmez. Ancak, matrahın tespitinde geçmiş yıl malî zararları mukayyet değerleri ile dikkate alınır. Birikmiş amortismanlar, ait oldukları kıymetin bilanço tarihindeki değerinde düzeltme sonrasında ortaya çıkan artış oranı dikkate alınarak düzeltilir.

Bu işlemlerden doğan pasif kalemlere ait fark hesapları için (5) numaralı bendin beşinci paragraf hükmü uygulanır.

8.Maliye Bakanlığı;

a)Mükellef veya meslek grupları ya da mükelleflerin aktif toplamaları veya ciroları itibarıyla; enflasyon düzeltmesinde toplulaştırılmış yöntemler kullanılmasına izin vermeye, toplulaştırılmış yöntem uygulanabilecek kalemleri belirlemeye,

b)Mükellef veya meslek grupları ya da mükelleflerin aktif toplamaları veya ciroları itibarıyla hangi tür malî tabloların; enflasyon düzeltmesine tâbi tutulup tutulmayacağını ve geçici vergi dönemlerinde düzeltilip düzeltilmeyeceğini belirlemeye,

c)(3) numaralı bentte yer almayan kıymetler için düzeltmeye esas alınacak tarihi belirlemeye,

d)Ortalama ticarî kredi faiz oranının tespitine ilişkin usul ve esasları tespit etmeye,

e)Bölgeler, sektörler, iş grupları, iş neveleri veya parasal olmayan kıymetler itibarıyla döviz, altın ve benzeri değerleri esas alarak düzeltme yaptırmaya ve günlük olarak belirlenen endeks veya değerleri kullandırmaya,

f)Parasal ve parasal olmayan kıymetleri belirlemeye,

g)Net parasal pozisyon kâr/zarar hesabı yaptırmaya,

h)Enflasyon düzeltmesine ilişkin usul ve esasları belirlemeye,

Yetkilidir.

B)Yeniden değerlendirme oranı, yeniden değerlendirme yapılacak yılın Ekim ayında (Ekim ayı dahil) bir önceki yılın aynı dönemine göre Devlet İstatistik Enstitüsünün Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksinde meydana gelen ortalama fiyat artış oranıdır. Bu oran Maliye Bakanlığınca Resmî Gazete ile ilân edilir.

MADDE 3 - 213 sayılı Kanunun 315 inci maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

Madde 315 - Mükellefler amortismanına tâbi iktisadî kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilân edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. İlân edilecek oranların tespitinde iktisadî kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır.

MADDE 4 - 213 sayılı Kanunun mükerrer 315 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1) numaralı bendine aşağıdaki hüküm eklenmiş ve (2) numaralı bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

Enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde, üzerinden amortisman ayrılacak değer, amortismanına tâbi iktisadî kıymetin düzeltilmiş değerinden daha evvel ayrılmış olan amortismanların toplamının taşınmış değerleri indirilmek suretiyle tespit edilir.

2.Bu usulde uygulanacak amortisman oranı normal amortisman oranının iki katıdır.

MADDE 5 - 213 sayılı Kanuna aşağıdaki geçici maddeler eklenmiştir.

GEÇİCİ MADDE 25 - 31.12.2003 tarihli bilançoda yer alan parasal olmayan kıymetler aşağıdaki hükümlere göre, bu maddede hüküm bulunmayan hallerde ise Vergi Usul Kanununun bu Kanunla değişik mükerrer 298 inci maddesinde yer alan hükümlere göre düzeltilir:

a)Düzeltilme işlemi, Türkiye geneli için hesaplanan toptan eşya fiyatları genel endeksi göz önünde bulundurularak Maliye Bakanlığınca belirlenen düzeltme katsayıları kullanılarak yapılır. Düzeltme işlemi 1970 yılından itibaren uygulanır. Bu yıldan önce aktif ve pasife giren kalemler 1970 yılında girmiş kabul edilir.

b)Maddî duran varlıklar maliyet bedeli, malî duran varlıklar ise alış bedeli üzerinden düzeltmeye tâbi tutulur.

c)Maddî duran varlıklar, malî duran varlıklar ve özel tükenmeye tâbi varlıklar ile stokların maliyet veya alış bedelleri içinde yer alan ve tevsik edilebilen reel olmayan finansman maliyeti, ilgili varlığın maliyet veya alış bedelinden düşülür. Mükelleflerin reel olmayan finansman maliyetini tevsik edememeleri halinde:

1)Son beş hesap dönemi içinde aktife giren kıymetlerin maliyet bedeline dahil edilen finansman giderlerinin reel olmayan kısımları; toplam finansman maliyetlerine, ilgili döneme ait TEFE artış oranının dönem ortalama ticarî kredi faiz oranına bölünmesi sonucunda belirlenen oranlar uygulanmak suretiyle bulunan tutar, maliyet ve alış bedelinden düşülür.

2)Söz konusu beş hesap döneminden önce aktife giren kıymetlerin maliyet bedeline dahil edilen finansman giderleri maliyet veya alış bedellerinden düşülmez.

d)Birikmiş amortismanlar, ait oldukları kıymetin bilanço tarihindeki değerinde düzeltme sonrasında ortaya çıkan artış oranı dikkate alınarak düzeltilir.

e)Öz sermaye kalemlerinin düzeltilmesinde, 1.1.2004 tarihinden önce ayrılan yeniden değerlendirme değer artış fonu gibi fonlar öz sermayeden düşülür. Bu ve benzeri fonların sermayeye ilavesi nedeniyle oluşan sermaye artışları sermaye artışı olarak dikkate alınmaz ve enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmaz.

f)2003 yılı hesap dönemine ait beyannamede yer alan indirilemeyen geçmiş yıl malî zararları ile carî dönem malî zararları matrahın tespitinde mukayyet değerleri ile dikkate alınır.

g)31.12.2003 tarihli bilançonun düzeltilmiş aktif toplamından düzeltilmiş sermaye, düzeltilmiş hisse senetleri ihraç primleri ve düzeltilmiş hisse senedi iptal kârları ile borç toplamının çıkarılması sonucu bulunan fark, geçmiş yıllar kâr/zararı hesabında gösterilir. Bu şekilde tespit edilen geçmiş yıl kârı vergiye tâbi tutulmaz, geçmiş yıl zararı ise zarar olarak kabul edilmez.

Pasif kalemlere ait enflasyon fark hesapları, herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, bu dönemde vergiye tâbi tutulur. Ancak öz sermaye kalemlerine ait enflasyon fark hesapları kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilir, bu işlem kâr dağıtımı sayılmaz.

h)Sermaye Piyasası Kurulu ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun yüksek enflasyon döneminde malî tabloların düzeltilmesine ilişkin düzenlemelerine göre 31.12.2003 tarihli bilançolarını düzeltmek zorunda olan mükellefler, söz konusu bilançolarını bu madde uyarınca yeniden düzeltmeyebilirler.

ı)Yıllara sarî inşaat ve onarma işlerine ait maliyet ve istihkak tutarları ile ilgili olarak 31.12.2003 tarihinde oluşan düzeltme farkları işin bitiminde kâr/zarar tutarının tespitinde dikkate alınmaz.

j)2004 yılı hesap döneminden itibaren ilk defa bilanço esasına geçen mükellefler bu maddede yer alan esaslara göre düzeltme yaparlar.

k)Kendisine özel hesap dönemi tayin edilen mükelleflerde; 31.12.2003 tarihli bilanço, 2004 yılı içinde biten hesap dönemi sonundaki bilanço, 2003 yılı hesap dönemi, 2004 yılı içerisinde biten hesap dönemini, 1.1.2004 tarihi 2004 yılı içinde başlayan hesap döneminin başındaki tarihi ifade eder.

GEÇİCİ MADDE 26 - Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce aktive giren iktisadi kıymetler hakkında aktive alındıkları yılda yürürlükte olan sürelerle göre amortisman ayrılmasına devam olunur.

MADDE 6 - 31.12.1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin (2) ve (3) numaralı fıkraları aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

2.Yatırım indirimi istisnası uygulamasına, istisnaya konu iktisadî kıymete ilişkin harcamaların yapıldığı yılda başlanır ve indirilecek tutara ulaşıncaya kadar devam olunur.

Yatırım harcamalarının yapıldığı yıla ilişkin vergi matrahının tespitinde, kazancın yetersiz olması nedeniyle dikkate alınamayan istisna tutarı, izleyen dönemlerde, bu dönemlerde Devlet İstatistik Enstitüsü Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksinde meydana gelen artış oranında artırılarak dikkate alınır.

3.Enflasyon düzeltmesi uygulanan dönemlerde, yatırım indirimi istisnası tutarının hesaplanmasında amortismanı tâbi iktisadî kıymetin aktife alındığı hesap dönemi sonundaki düzeltilmiş değeri esas alınır.

Ancak iktisadî kıymetin aktife alındığı hesap döneminden önceki hesap dönemlerinde gerçekleşen harcamalar, gerçekleştirildikleri dönem sonundaki düzeltilmiş değerleri ile dikkate alınır. İzleyen dönemlerde enflasyon düzeltmesi nedeniyle bu harcamalardan kaynaklanan farklar üzerinden yatırım indirimi istisnası hesaplanmaz.

MADDE 7 - 193 sayılı Kanunun 43 üncü maddesinin (1) ve (2) numaralı bentleri aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

1.Yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler bu işlere ait harcamaların (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde düzeltilmiş tutarlarının) enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmuş tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde;

2.Yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işinin bu madde şümülüne girmeyen işlerle birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler, bu işlere ait harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde bunların düzeltilmiş tutarlarının) birbirine olan nispeti dahilinde;

MADDE 8 - 193 sayılı Kanuna aşağıdaki geçici madde eklenmiştir.

GEÇİCİ MADDE 65 - Geçici 61 inci madde kapsamında yatırım indirimi istisnası uygulamasını seçmiş olan mükellefler, bu tercihlerini bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten sonra verilmesi gereken ilk geçici vergi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar bağlı bulundukları vergi dairesine bildirimde bulunmak suretiyle değiştirebilirler. Bu şekilde tercihlerini değiştiren mükellefler, 24.4.2003 tarihinden itibaren yaptıkları harcamalar (öngörülen harcamalar kapsamında daha önce yatırım indirimi istisnasından yararlanmış harcamalar hariç) için 19 uncu maddede yer alan hükümler çerçevesinde yatırım indirimi istisnasından yararlanabilirler. Tercihlerini değiştirmeyen mükellefler ise, yatırım indirimi istisna tutarlarının tespitinde, enflasyon düzeltmesi uygulaması sonucu yatırım indiriminden yararlanan iktisadî kıymetlerle ilgili olarak oluşan düzeltme farklarını dikkate alamazlar.

19 uncu madde kapsamında yatırım indirimi istisnası tutarlarının tespitinde 1.1.2004 tarihine kadar yapılan harcama tutarları düzeltilmiş değerleri ile dikkate alınmaz.

MADDE 9 - a) 4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 280 inci maddesinin son fıkrası ve 319 uncu maddesi,

b) 31.12.1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun; 38 inci maddesinin dördüncü ve beşinci fıkraları ile 41 inci maddesinin birinci fıkrasının (8) numaralı bendi ve 57 nci maddesinin son fıkrası,

c) 3.6.1949 tarihli ve 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin (13) numaralı bendi,

Yürürlükten kaldırılmıştır.

GEÇİCİ MADDE 1 - Dileyen mükellefler, 2004 yılının (kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerde 2004 yılında biten hesap döneminden sonra başlayan) ilk geçici vergi döneminde beyan edecekleri geçici vergi matrahının tespitinde; enflasyon düzeltmesine ilişkin hükümler yerine Vergi Usul Kanununun bu Kanunla değiştirilmeden önceki değerlendirme hükümleri ile Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununun bu Kanunla kaldırılan hükümlerini ve Vergi Usul Kanununun 280 inci maddesinin bu Kanunla kaldırılan son fıkrasını dikkate alırlar. Bu takdirde enflasyon düzeltmesinin dikkate alınmadığı hususu beyannamede belirtilir. Beyanname verme süresi içinde bu hususu bildirmeyen veya beyanname vermeyen mükelleflerin enflasyon düzeltmesine ilişkin hükümleri dikkate almadıkları kabul edilir.

MADDE 10 - Bu Kanunun;

a) 8 inci maddesi ve 2 nci maddesi ile değiştirilen Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (8) numaralı bendi yayımı tarihinde,

b) Diğer maddeleri 1.1.2004 tarihinde,

Yürürlüğe girer.

MADDE 11 - Bu Kanun hükümlerini Bakanlar Kurulu yürütür.

EK-2

31.12.2003 ÖNCESİ İKTİSADİ KIYMETLER İÇİN DÜZELTME KATSAYISI³⁷³

	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık
1970	393.292,48801	388.736,17694	392.039,29899	392.873,86908	394.975,92295	401.201,08696	410.116,66667	401.419,24959	394.975,92295	390.380,75093	385.689,65517	378.375,19221
1971	362.935,10324	355.935,39055	353.041,60689	350.028,44950	345.119,21459	347.229,53904	332.826,87106	329.558,03571	330.000,00000	321.240,20888	312.668,36086	307.587,50000
1972	300.941,70404	291.437,03119	292.476,22821	292.244,65558	288.927,59295	287.241,24514	282.839,08046	281.759,54198	279.625,00000	278.149,96232	271.500,55167	267.661,34880
1973	266.501,80505	254.117,03959	252.120,90164	249.901,82803	246.563,12625	245.578,84232	241.560,86387	236.151,63148	226.098,00919	220.229,71360	217.120,58824	207.304,12805
1974	202.415,68412	198.332,44681	187.648,70361	182.409,19199	177.369,05334	183.269,61271	182.997,02529	182.139,15618	176.901,50971	177.582,39115	176.774,42529	174.106,13208
1975	167.736,87798	164.046,66667	162.422,44224	162.172,67135	164.338,82458	167.546,52746	168.888,12629	167.927,66151	167.129,27326	164.815,80710	163.646,64154	157.703,48216
1976	154.114,82255	150.839,80384	148.163,46737	144.435,53121	140.799,16079	139.521,82952	144.576,98827	142.045,41081	139.759,56077	136.933,77852	134.146,82900	132.366,86391
1977	129.057,69231	127.872,85640	126.644,36438	122.199,96689	120.681,70672	119.297,02650	118.549,86350	117.982,60786	108.544,33172	103.681,17978	100.642,12679	97.260,86957
1978	93.397,01417	89.393,31557	85.589,56522	82.712,60504	80.161,79824	78.717,21049	75.381,39487	73.651,60132	70.682,68863	68.798,69525	67.275,12986	65.386,18246
1979	62.443,74894	59.561,88478	56.689,44863	52.579,05963	50.228,61809	46.846,68105	45.355,73851	43.907,09570	42.614,44323	40.547,62166	37.577,50064	36.050,69102
1980	33.014,75850	25.535,64634	24.448,89713	23.613,65236	22.938,59922	22.323,99903	22.284,91215	21.947,67355	21.214,15024	19.804,42656	19.087,52424	18.519,14104
1981	17.713,07227	17.323,58670	17.466,22501	17.605,77152	17.230,58809	16.194,49807	16.169,66750	15.992,07123	15.534,72222	15.285,74978	14.988,73119	14.740,32068
1982	14.197,71132	13.688,04584	13.246,42466	12.999,17237	12.832,40913	12.660,09261	12.414,81955	12.178,66865	12.041,39888	11.951,52751	11.827,82433	11.758,49381
1983	10.733,85291	10.481,02452	10.318,98885	10.174,76879	10.009,35568	9.879,68415	9.765,19922	9.566,89087	9.371,00132	9.120,12157	8.760,88866	8.393,61448
1984	8.080,23205	7.815,96417	7.568,51246	6.990,36021	6.539,37123	6.246,11844	6.290,24012	6.096,32425	5.957,96712	5.769,06846	5.562,70581	5.467,73620
1985	5.216,58941	4.981,34215	4.728,35695	4.620,59900	4.522,73591	4.580,94423	4.558,76541	4.479,72862	4.360,18593	4.153,26710	4.029,94852	3.955,30385
1986	3.794,25623	3.708,88976	3.661,41088	3.589,99173	3.533,76224	3.498,77007	3.457,46375	3.451,49873	3.378,69010	3.251,76858	3.204,92672	3.175,68411
1987	3.065,07063	2.954,24622	2.857,38063	2.743,44900	2.598,91004	2.717,78427	2.709,32580	2.627,64291	2.528,53209	2.443,46542	2.349,05714	2.094,95566
1988	1.932,37562	1.819,41638	1.702,15268	1.628,97335	1.607,93633	1.595,18124	1.553,47876	1.502,58909	1.436,54161	1.370,28588	1.298,81029	1.247,37689
1989	1.164,07164	1.123,06885	1.083,50763	1.029,33179	985,48887	954,54651	907,81420	884,77258	862,87267	839,59629	805,95099	768,51965
1990	735,85820	703,39075	675,23366	659,39573	649,40457	640,02559	629,39406	602,69814	569,85711	544,68825	530,00269	517,10913
1991	494,42192	469,72772	447,99570	425,12255	413,09901	407,58103	398,61313	380,62362	364,64485	352,26396	339,19356	324,76300
1992	292,51552	278,02038	266,51412	260,79842	258,98997	258,35016	253,68756	241,99401	227,72437	215,75372	208,47648	201,22401
1993	191,56681	182,06849	173,80202	169,37704	164,64128	160,87272	153,58654	148,02967	142,31690	137,41740	129,20700	125,56448

³⁷³ 31.12.2003 Öncesi İktisadi Kıymetler İçin Düzeltme Katsayısı, tbnonline.noterferbirli.org.tr/GENELGE/gen2004/Gy048.htm, 05.04.2004.

1994	119,25848	110,67616	103,39076	80,50273	74,19196	72,23190	70,50716	68,35278	65,44415	61,62020	58,31043	54,80401
1995	49,71111	48,42830	43,99344	41,84864	41,08013	40,56099	39,66738	38,79191	37,07735	35,74867	34,52806	33,08875
1996	30,15584	28,49132	26,62135	24,63163	23,65300	23,02589	22,49269	21,67381	20,82039	19,55005	18,59940	17,89600
1997	16,93919	15,95095	15,04402	14,25391	13,55011	13,10277	12,44664	11,81892	11,12265	10,42669	9,87440	9,37172
1998	8,79764	8,41361	8,08820	7,77636	7,53122	7,41547	7,23239	7,06218	6,70369	6,43713	6,22594	6,07530
1999	5,86533	5,67417	5,45650	5,18260	5,02218	4,93291	4,74428	4,59429	4,34037	4,14701	3,98451	3,72928
2000	3,52536	3,38737	3,28561	3,20891	3,15542	3,14614	3,11415	3,08487	3,01519	2,93325	2,86439	2,81116
2001	2,74754	2,67700	2,43232	2,12692	2,00079	1,94491	1,88290	1,81848	1,72612	1,61729	1,55233	1,49082
2002	1,43136	1,39581	1,37013	1,34575	1,34015	1,32486	1,29042	1,26345	1,22533	1,18811	1,16911	1,13942
2003	1,07914	1,04626	1,01377	0,99623	1,00246	1,02214	1,02765	1,02967	1,02911	1,02339	1,00626	1,00000

EK-3

TOPTAN EŞYA FİYATLARI ENDEKSİ

	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık	Ortalama	12 Aylık % Değişim	Yıllık Ort. % Değişim
1970	0,01877	0,01899	0,01883	0,01879	0,01869	0,01840	0,01800	0,01839	0,01889	0,01891	0,01914	0,01951	0,01876	6,1	5,6
1971	0,02034	0,02074	0,02091	0,02109	0,02139	0,02126	0,02218	0,02240	0,02237	0,02298	0,02361	0,02400	0,02194	23,0	17,0
1972	0,02453	0,02533	0,02524	0,02526	0,02555	0,02570	0,02610	0,02620	0,02640	0,02854	0,02719	0,02758	0,02597	14,9	18,4
1973	0,02770	0,02905	0,02928	0,02954	0,02994	0,03006	0,03056	0,03126	0,03285	0,03352	0,03400	0,03561	0,03110	29,1	19,8
1974	0,03647	0,03760	0,03934	0,04047	0,04162	0,04028	0,04034	0,04053	0,04173	0,04157	0,04176	0,04240	0,04034	19,1	29,7
1976	0,04401	0,04500	0,04545	0,04552	0,04492	0,04406	0,04371	0,04396	0,04417	0,04479	0,04511	0,04681	0,04479	10,4	11,0
1976	0,04790	0,04894	0,04949	0,05111	0,05243	0,05291	0,05106	0,05197	0,05282	0,05391	0,05503	0,05577	0,05194	19,1	16,0
1977	0,05720	0,05773	0,05829	0,06041	0,06117	0,06188	0,06227	0,06258	0,06801	0,07120	0,07335	0,07590	0,06416	36,1	23,5
1978	0,07904	0,08258	0,08625	0,08925	0,09209	0,09378	0,09793	0,10023	0,10444	0,10730	0,10973	0,11290	0,09629	48,8	50,1
1979	0,11822	0,12394	0,13022	0,14040	0,14697	0,15758	0,16276	0,16813	0,17323	0,18206	0,19645	0,20477	0,15873	81,4	64,8
1980	0,22360	0,28809	0,30194	0,31262	0,32182	0,33088	0,33126	0,33635	0,34798	0,37275	0,38675	0,39862	0,32946	94,7	107,6
1981	0,41676	0,42613	0,42265	0,41930	0,42843	0,45584	0,45654	0,46161	0,47520	0,48294	0,49251	0,50081	0,45323	25,6	37,6
1982	0,51995	0,53931	0,55729	0,56789	0,57527	0,58310	0,59462	0,60615	0,61306	0,61767	0,62413	0,62781	0,58552	25,4	29,2
1983	0,68774	0,70433	0,71539	0,72553	0,73752	0,74720	0,75596	0,77163	0,78776	0,80943	0,84262	0,87949	0,76372	40,1	30,4
1984	0,91360	0,94449	0,97537	1,05604	1,12887	1,18187	1,17358	1,21091	1,23903	1,27960	1,32707	1,35012	1,14838	53,5	50,4
1985	1,41512	1,48195	1,56124	1,59765	1,63222	1,61148	1,61932	1,64789	1,69307	1,77742	1,83181	1,86638	1,64463	38,2	43,2
1986	1,95074	1,99038	2,01619	2,05630	2,08902	2,10931	2,13512	2,13881	2,18480	2,27018	2,30336	2,32457	2,13074	24,5	29,6
1987	2,40846	2,49881	2,58352	2,69081	2,84046	2,71622	2,72470	2,80940	2,91952	3,02116	3,14258	3,52375	2,82328	51,6	32,5
1988	3,82022	4,05740	4,33692	4,53175	4,59104	4,62775	4,75198	4,91292	5,13880	5,38727	5,68374	5,91810	4,81316	67,9	70,5
1989	6,34162	6,57315	6,81315	7,17174	7,49080	7,73362	8,13173	8,34350	8,55526	8,79244	9,15949	9,60561	7,89268	62,3	64,0
1990	10,03196	10,49502	10,93286	11,19525	11,36749	11,53407	11,72890	12,24842	12,95430	13,55289	13,92842	14,27571	12,02042	48,6	52,3
1991	14,93077	15,71570	16,47806	17,36464	17,87005	18,11287	18,51946	19,39475	20,24463	20,95616	21,76368	22,72933	18,67334	59,2	55,3
1992	25,23661	26,55237	27,68872	28,30577	28,50342	28,57401	29,09918	30,50530	32,41682	34,21540	35,40975	36,68598	30,26694	61,4	62,1
1993	38,53538	40,54573	42,47419	43,58383	44,83748	45,88763	48,06476	49,86899	51,87086	53,72027	57,13390	58,79131	47,94288	60,3	58,4
1994	61,90000	66,70000	71,40000	91,70000	99,50000	102,20000	104,70000	108,00000	112,80000	119,80000	126,60000	134,70000	100,00000	129,1	108,6
1996	148,50000	159,00000	167,80000	176,40000	179,70000	182,00000	186,10000	190,30000	199,10000	206,50000	213,80000	223,10000	186,02500	65,6	86,0
1996	244,80000	258,10000	277,30000	299,70000	312,10000	320,60000	328,20000	340,60000	358,00000	377,60000	396,90000	412,50000	327,28333	84,9	75,9

1997	435,80000	462,80000	490,70000	517,90000	544,80000	563,40000	593,10000	624,60000	663,70000	708,00000	747,60000	787,70000	595,00833	91,0	81,8
1998	839,10000	877,40000	912,70000	949,30000	980,20000	995,50000	1,020,70000	1,045,30000	1,101,20000	1,146,80000	1,185,70000	1,215,10000	1,022,41667	54,3	71,8
1999	1,258,60000	1,301,00000	1,352,90000	1,424,40000	1,469,90000	1,496,50000	1,556,00000	1,606,80000	1,700,80000	1,780,10000	1,852,70000	1,979,50000	1,564,93333	62,9	53,1
2000	2,094,00000	2,179,30000	2,246,80000	2,300,50000	2,339,50000	2,346,39990	2,370,50000	2,393,00000	2,448,30000	2,516,70000	2,577,20000	2,626,00000	2,369,84999	32,7	51,4
2001	2,686,80000	2,757,60000	3,035,00000	3,470,80000	3,689,60000	3,795,60000	3,920,60000	4,059,50000	4,276,70000	4,564,50000	4,755,50000	4,951,70000	3,830,32500	88,6	61,6
2002	5,157,40000	5,289,50000	5,387,90000	5,485,50000	5,508,40000	5,572,00000	5,720,70000	5,842,80000	6,024,60000	6,213,30000	6,314,30000	6,478,80000	5,749,60000	30,8	50,107
2003	6,840,70000	7,055,70000	7,281,80000	7,410,00000	7,364,00000	7,222,20000	7,183,50000	7,169,40000	7,173,30000	7,213,40000	7,336,20000	7,382,10000	7,219,35000	13,9	25,56

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

AĞCAKAYA, Serpil, **Kamu Maliyesine Giriş**, Dizgi Ofset Matbaacılık, Karaman, Ekim-2003.

AKALIN, Güneri, **Kamu Ekonomisi**, Akçağ Yayınları, Ankara.

AKDOĞAN, Abdurrahman ve diğerleri, **Türk Vergi Sistemi**, Gazi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayın No:104/45, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara, 1987.

AKDOĞAN, Abdurrahman, **Kamu Maliyesi**, Gazi Üniversitesi Yayınları, Gözden Geçirilmiş Üçüncü Bası, Ankara, 1989.

AKDOĞAN, Abdurrahman, **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 2.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 1998.

AKDOĞAN, Nalan ve Nejat Tenker, **Finansal Tablolar ve Finansal Analiz Teknikleri**, Lebib Yalkın Yayınları, Genişletilmiş 5.Baskı, İstanbul, 1997.

AKDOĞAN, Nalan, **Enflasyon Muhasebesi**, Ankara Ticari İlimler Akademisi, Mali Bilimler ve Muhasebe Yüksekokulu Yayınları, No:1, Ankara.

AKDOĞAN, Nalan, **Enflasyon Muhasebesi**, Gazi Kitabevi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 2.Baskı, Ankara, Şubat-2004.

AKSOY, Şerafettin, **Kamu Maliyesi**, Filiz Kitabevi, 2.Baskı, İstanbul, 1994.

AKTAN, Coşkun Can, **Çağdaş Liberal Düşüncece Politik İktisat**, Takav Matbaası, Ankara, 1994.

ALTINOK, Serdar, **İktisat Bilimine Giriş**, Sebat Ofset Matbaacılık, Konya, 2002.

ASLAN, Hanifi, **Enflasyonist Finansman Politikası**, Ak-Bil Yayıncılık, Bursa.

ATAÇ Beyhan, ve diğerleri, **Kamu Maliyesi**, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları No:949, Açıköğretim Fakültesi Yayınları No:519, Eskişehir, Ocak-1993.

ATAÇ, Beyhan, **Maliye Politikası**, Anadolu Üniversitesi Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayın No:86, Eskişehir, 1991.

AYDIN, İzzet, **Enflasyonla Mücadele Modelleri**, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, Güryay Matbaası, İstanbul, 1979.

BATIREL, Ömer Faruk, **Kamu Maliyesi Teorisine Giriş**, Marmara Üniversitesi Yayın No:492, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayın No:388, Gözden Geçirilmiş Üçüncü Baskı, İstanbul, 1990.

BEKTÖRE, Sabri ve diğerleri, **Mali Tablolar Analizi**, Eskişehir, Şubat-1996.

Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Acar Matbaacılık A.Ş., İstanbul, 28.02.2003.

BİLDİRİCİ, Ziyaettin, **Türk Vergi Sistemi**, Anadolu Üniversitesi Yayın No:852, Hukuk Fakültesi Yayın No:1, Eskişehir 1995.

BİLİCİ, Nurettin, **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayınları, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 6.Baskı, Ankara, Eylül-2003.

BULUTOĞLU, Kenan, **Türk Vergi Sistemi**, 1.Cilt, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1978.

BULUTOĞLU, Kenan, **Vergi Politikası**, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayın No:130, Sermet Matbaası, İstanbul, 1962.

BÜYÜKERŞEN, Yılmaz, ve diğerleri, **Kamu Maliyesi**, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları No:41, Açıköğretim Fakültesi Yayınları No:13, Ünite 14-26, Eskişehir, Ocak-1993.

CAN, Ahmet ve Ahmet Kavak, **Kaynakçalı Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi, Savunma Sanayi Fonu Kanunu, Vergi Usul Kanunu**, 4. Baskı, Cansa Yayınları, İstanbul, Nisan-1988.

ÇABUK, Adem, **Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri**, Uludağ Üniversitesi Güçlendirme Vakfı Yayın No:188, Vipaş A.Ş. Yayın No:64, III.Baskı, Bursa, 2001.

ÇELİK, Aylin, **Fiyatlar Seviyesindeki Değişmelerin Mali Tablolara Etkileri ve Enflasyon Muhasebesi: Enflasyon Muhasebesi Yöntemlerinden Fiyatlar Genel Seviyesi Modeli Uygulaması**, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası İstatistik Genel Müdürlüğü, Ankara, Temmuz-2003.

ÇETİNER, Ertuğrul, **İşletmelerde Mali Analiz**, Gazi Kitabevi, 3.Baskı, Ankara, Ekim-2000.

ÇÖLOĞLU, Halit, **Stagflasyon**, Gazi Üniversitesi Basın-Yayın Yüksekokulu Basımevi, Ankara, 1993.

DEMİR, Ahmet, **Mali Tablolar ve Uygulaması**, Çağdaş Müşavirlik Pazarlama ve Ticaret Limited Şirketi, Genişletilmiş 2.Baskı, İstanbul, Nisan-1996.

DEVİRİM, Fevzi, **Kamu Maliyesine Giriş**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Üçüncü Baskı, İzmir, 1999.

DİNLER, Zeynel, **İktisada Giriş**, Ekin Kitabevi Yayınları, Beşinci Basım, Bursa, Ocak-2000.

DİRİMTEKİN, Halil, **Genel İktisat Teorisi II**, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul, 1989.

DÜĞER, İ. Hakkı, **İktisada Giriş**, Emre Ltd. Şti., Kütahya, 1998.

EDİZDOĞAN, Nihat, **Kamu Maliyesi -2**, 5.Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2000.

EĞİLMEZ, Mahfi, ve Ercan Kumcu, **Ekonomi Politikası**, Om Yayınevi, 2.Baskı, İstanbul, 2002.

EKER, Aytaç ve diğerleri, **Maliye Politikası**, Anadolu Matbaası, Üçüncü Baskı, İzmir, 2000.

EKER, Aytaç, **Kamu Maliyesi**, 2.Baskı, Anadolu Matbaacılık, İzmir, 1997.

ERDEM, Metin ve diğerleri, **Kamu Maliyesi**, Ekin Kitabevi Yayınları, İkinci Basım, Bursa, Eylül-1998.

ERDOĞAN, Necmettin, **Mali Tablolar Analizi**, Attila Kitabevi, Ankara, 1997.

ERGİN, Feridun, **Para Politikası**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1991.

ERGİNAY, Akif, **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş ve İşlenmiş 16.Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1998.

HACİRÜSTEMOĞLU, Rüstem ve diğerleri, **Beşyüz Sanayi İşletmesinde Enflasyon Muhasebesi Uygulama Araştırması**, Alfa Yayınları, 1.Baskı, İstanbul, Mart-1999.

HACİRÜSTEMOĞLU, Rüstem, **Enflasyon Muhasebesi Uygulamaları**, Ders Kitapları Anonim Şirketi Tesisleri, İstanbul, 1997.

HEREKMAN, Aykut ve diğerkleri, **Türk Vergi Mevzuatı**, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları No:77, Açıköğretim Fakültesi Yayınları No:24, 8.Baskı, Eskişehir, Ekim-1995.

HEREKMAN, Aykut, **Genel Vergi Kuramı**, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Kalite Matbaası, Ankara, 1976.

İNCE, Macit, **Maliye Politikası**, Olgaç Matbaası, Ankara, 1980.

KALENDEROĞLU, Mahmut, **Kamu Maliyesi Bütçe ve Borçlanma**, Birinci Baskı, Seçkin Yayıncılık San. ve Tic. A.Ş., Ankara, Ocak-2002.

KARAKAYALI, Hüseyin, **Makro Ekonomi**, Emek Matbaası, Manisa, 2002.

KARAPINAR, Aydın ve Kadir Gürdal, **Enflasyon Muhasebesi**, TESMER (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Temel Eğitim ve Staj Merkezi, Meslek İçi Eğitim Serisi, TESMER YAYIN NO:54, Siyasal Kitabevi, Ankara.

KILIÇBAY, Ahmet, **Her Yönüyle Enflasyon**, Boğaziçi Yayınları, İstanbul, Kasım-1991.

KILIÇBAY, Ahmet, **Türk Ekonomisinin Son 10 Yılı**, Milliyet Yayınları, Birinci Baskı, İstanbul, 1991.

KÖKLÜ, Aziz, **Makro İktisat**, Genişletilmiş 3.Baskı, Sevinç Yayınevi, Ankara, 1984.

LAZOL, İbrahim, **Mali Analiz ve Enflasyon Muhasebesi Uygulamaları**, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2000.

LECAILLON, J., Çeviren:Ö. Rona Turanlı, **Makro Ekonomik Analiz**, Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı İşletmesi Yayınları, İstanbul, 1987.

LIPSEY, Richard G. ve diğerkleri, **Economics**, Harper & Row, Publishers, New York.

LIPSEY, Richard G. ve diğerkleri, **İktisat Cilt II**, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul, 1984.

MANİSALI, Erol, **İktisad'a Giriş**, Menteş Kitabevi, İstanbul, 1991.

MERİÇ, Baki, **Ticari ve Mali Bilançolarda, İşletmeye Dahil İktisadi Kıymetlerde Değerleme**, İstanbul Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul, 1982.

MORGİL, Orhani ve diğerkleri, **Enflasyonun İşletmeler Üzerindeki Kısa ve Uzun Dönemli Etkileri**, İstanbul, 1990.

MUTLUER, Kamil ve diğerkleri, **Türk Vergi Mevzuatı**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, No:77, Eskişehir, 1993.

MUTLUER, Kamil, **Türk Vergi Sistemi**, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları No:941, Açıköğretim Fakültesi Yayınları No:511, 1.Baskı, Eskişehir, Kasım-2002.

NADAROĞLU, Halil, **Kamu Maliyesi Teorisi**, Gözden Geçirilmiş 11.Baskı Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul, 2000.

NOWOTNY, E., **Inflation and Taxation**, Reviewing The Macroeconomics Issues, Journal of Economic Literature, Vol:XVIII, Sept., 1980.

OĞUZ, Orhan, **İktisada Giriş**, Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayını, İstanbul, 1992.

ORHANER, Emine, **Kamu Maliyesi**, Üçüncü Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2000.

ÖNCEL, Mualla ve diğerkleri, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 11.Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2003.

ÖRTEN, Remzi ve Aydın Karapınar, **Enflasyon Muhasebesi**, Gazi Kitabevi Tic. Ltd. Şti., Birinci Baskı, Ankara, Nisan-2003.

ÖZBİLEN, Şevki, **Enflasyonun Gelir Vergisi Sistemine Etkisi ve Türkiye Uygulaması**, Gazi Kitabevi, Ankara, Şubat-2004.

ÖZBİLEN, Şevki, **Maliye Politikası**, Ezgi Kitabevi Yayınları, Mart, 1991.

ÖZGÜVEN, Ali, **İktisat Bilimine Giriş**, 6.Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1991.

PARASIZ, İlker, **Enflasyon-Kriz-Ayarlamalar**, Ezgi Kitabevi, Bursa, Mart- 2001.

PARASIZ, M. İlker, **İktisadi Analiz**, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları NO:959, Açıköğretim Fakültesi Yayınları No:528, Eskişehir, Kasım-1997.

PARASIZ, M. İlker, **Para Banka ve Finansal Piyasalar**, Beşinci Basım, Ezgi Kitabevi, Bursa, 1994.

PARASIZ, M. İlker, **Para Politikası**, 2.Baskı, Haşet Kitabevi Yayınları, Bursa, 1988.

PEHLİVAN, Osman, **Kamu Maliyesi**, Eser Ofset Mat. Yay. San. Tic. Ltd. Şti., Trabzon, 2000.

PEHLİVAN, Osman, **Vergi Hukuku**, Derya Kitabevi, Trabzon, 2003.

PEKER, Alparslan, **Yönetim Muhasebesi**, İstanbul, 1978.

PİRİMOĞLU, A. Baki, **Para Politikası**, Eskişehir-1991.

SALVATORE, Dominick, Eugene A. Diulio, **İktisat**, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 4.Bası, İstanbul, 1986.

SAVAŞ, Vural, **Kalkınma Ekonomisi**, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 4 üncü Baskı, İstanbul, 1986.

SEVİLENGÜL, Orhan, **Bankalarda Kredi Müşterilerinin Finansal Tablolarının Analizi ve Türkiye Uygulamasının Değerlendirilmesi**, Ankara, 1993.

STIGLITZ, Joseph E., Çeviren:Ömer Faruk Batırel, **Kamu Kesimi Ekonomisi**, Marmara Üniversitesi Yayın No:549, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayın No:396, İkinci Baskı, İstanbul, 1994.

SÜRMEN, Yusuf, **İşlem Muhasebesi-I**, Eser Ofset Mat. Yay. San. Tic. Ltd. Şti., İkinci Baskı, Trabzon, 1997.

ŞEKER, Sakıp, **Türkiye’de Ücretliler Üzerindeki Vergi Yüğü**, Harb-İş Sendikası Yayınları, Ankara, 1994.

ŞENYÜZ, Doğan, **Türk Vergi Sistemi**, Gözden Geçirilmiş 7. Baskı, Ezgi Kitabevi Yayınları, Bursa, 2001.

TANZI, Vito, **Inflation and Personel Income Tax**, New York, 1980.

TARAKÇI, Hızır, **Enflasyon Düzeltmesi**, Polaris Yayınları, 1. Baskı, İstanbul, Şubat-2004.

TEKİN, Fazıl, **Artan Oranlılık ve Türk Gelir Vergisindeki Uygulaması**, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No:192/122, Eskişehir, 1978.

TUNCER, Selahattin, **Vergi Uygulamaları**, Okan Yayıncılık, İstanbul, 1984.

TURHAN, Salih, **Vergi Teorisi ve Politikası**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Beşinci Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1993.

ULUATAM, Özhan ve diğerleri, **Türk Vergi Sisteminin Temel Sorunları ve Bir Reform Önerisi**, Türk Harb-İş Sendikası Yayınları, Ankara, 1995.

ULUATAM, Özhan ve Yaşar Methibay, **Vergi Hukuku**, İmaj Yayıncılık, Değişik Dördüncü Baskı, Ankara, 2000.

- ULUATAM, Özhan, **Kamu Maliyesi**, İmaj Yayınevi, 7.Baskı, Ankara, Kasım-2001.
- ULUATAM, Özhan, **Makro İktisat**, Genişletilmiş 7.Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1993.
- UMAN, Nuri ve Rüstem Hacırüstemoğlu, **Enflasyon Muhasebesi**, Alfa Yayınları, 1.Baskı, İstanbul, Ocak-2004.
- UMAN, Nuri, **Enflasyon Muhasebesi**, Acar Matbaacılık Yayıncılık Hizmetleri Ambalaj Sanayi ve Ticaret A.Ş., İstanbul, 2002.
- ÜNLÜ, İ. Levent, **Vergi Uygulamaları İçin Enflasyon Muhasebesi**, 20 Mart 2004, Karaman.
- VELİOĞLU, A. Ayhan , **Genel İktisat Notları**, Genişletilmiş İkinci Baskı, Ankara,1972.
- YILDIRIM, Jülide, **Türkiye’de Para Yaratma Gelirleri (Tartışma Tebliği, No:9303)**, Ankara,1993.
- YÜCE, Mehmet, **Enflasyon Vergisi ve Türk Vergi Sisteminde Enflasyonun Etkilerini Gidermeye Yönelik Müesseseler**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Bursa, 2000.
- YÜKÇÜ, Süleyman ve Serdar Özkan; **Enflasyon Muhasebesi**, Yaklaşım Yayınları, Genişletilmiş Gözden Geçirilmiş 2.Baskı, Ankara, Şubat- 2004.
- YÜKSEL, Ahmet, **Enflasyon Muhasebesi**, Literatür Yayınları:23, Birinci Baskı, İstanbul, Aralık-1997.

DERGİLER ve İNTERNET

“12 Soruda Enflasyon Muhasebesi“, www.capital.com.tr/c/0104/vergi.asp, 05.04.2004.

“31.12.2003 Öncesi İktisadi Kıymetler İçin Düzeltme Katsayısı“, tnbonline.noterlerbirligi.org.tr/GENELGE/gen2004/Gy048.htm, 05.04.2004.

“5024 Sayılı Kanun“, www.dengeymm.com.tr/3_yayinlarimiz/yay_mevzuat_son.htm, 04.04.2004.

“Enflasyon Düzeltmesi ve Yeniden Değerleme Oranı“, www.ymm.net/vuk/enflasyon_duzeltmesi_ve_yeniden_.htm, 27.02.2004.

“Enflasyon Muhasebesi nedir?“, www.enflasyon_muhasebesi.net/files/enf.htm, 05.04.2004.

“Enflasyon Muhasebesi Tamam“, www.hurriyetim.com.tr/haber/0,,tarih~2003-07-07-m@nvid~287746,00.asp, 26.02.2004.

“Enflasyon Muhasebesi“, www.uzmandenetimymm.com.tr/enflasyonmuh.htm, 23.03.2004.

“Genel Hatlarıyla Enflasyon Muhasebesi“, www.alomaliye.com/ozan_uslu_enflasyon_muhasebesi.htm, 08.01.2004.

“Vergi Mevzuatında Yeni düzenlemeler (5024 Sayılı Kanun ve Enflasyon Düzeltmesi)“, www.alomaliye.com/emrah_aygul_enflasyon_duzeltmesi.htm, 08.01.2004.

“Vergi Politikalarının Üretim ve İhracata Etkileri“, www.foreigntrade.gov.tr/ead/ekonomi/sayi%2011/vergi.htm, 28.06.2004.

“Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”,
www.alomaliye.com/5024_sayili_kanun_vuk_kur.htm, 08.01.2004.

AKDOĞAN, Nalan, *“Türkiye’de Çeşitli Kurumlarca Düzenlenen Enflasyon Muhasebesi Uygulama Esaslarının Karşılaştırılması ve Düzeltme İşlemlerine İlişkin Örnek Uygulamalar”*, www.ydk.gov.tr/enflasyon_muhasebesi.htm, 18.03.2004.

AKTAN, Coşkun Can, *“Artan Oranlı Vergi ve Eleştirisi”*,
http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/duzvergi/artan-oranli.htm, 22.06.2004.

AKTAN, Coşkun Can, *“Genel Olarak Vergi Tarifeleri”*,
http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/duzvergi/vergi-tarife.htm, 22.06.2004.

AKYOL, M. Emin, *“Enflasyon ve Türk Vergi Sistemi”*, Yaklaşım, Yıl:10, Sayı:109, Ocak, 2002.

ASO Genişletilmiş Meclis Toplantısı, www.aso.org.tr/baskan/meclisOcak2003_2.html, 28.06.2004.

ATABEY, Naim Ata, *“İşletmelerde Çalışma Sermayesi Yönetiminin Önemi”*, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu Dergisi, Yıl:1998, Sayı:1.

AYBOĞA, Hanifi, *“Enflasyonun İşletmelere Etkisini Gidermek Amacıyla Vergi Mevzuatında Yapılan Düzenlemeler İle Enflasyon Muhasebesine Geçiş Sürecine İlişkin Değerlendirme ve Öneriler”*, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi, Cilt:2, İstanbul, Nisan-1998.

AYGÜL, Emrah, *“Vergi Mevzuatında Yeni Düzenlemeler (5024 sayılı kanun ve enflasyon düzeltmesi)”*, http://www.alomaliye.com/emrah_aygul_enflasyon_duzeltmesi.htm, 08.01.2004.

AYGÜL, Emrah, *Enflasyonun İşletmeler Üzerindeki Olumsuz Etkilerini Kısmen Gideren Yasal Düzenlemeler*, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:12, Ekim, 2001.

AYKAÇ, Mustafa, *“Ekonomik İstikrar Aracı Olarak Gelirler Politikası ve Yöntemleri”*, Uludağ Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:5, Sayı:1, Mart, 1984.

CİVAN, Mehmet ve Ferah Yıldız, *Enflasyon Muhasebesinin Uygulanabilirliği ve Muhasebeciler Üzerinde Yapılan Bir Araştırma*, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:16, Ekim, 2002.

CÖMERT DOYRANGÖL, Nuran, *“Yatırım Finansmanında Bir Araç Olarak Finansman Uygulaması Esasları ve Muhasebe Kayıtları”*, Mükellefin Dergisi, Sayı:49, Ocak, 1997.

CÖMERT, Nuran, *“Tarihi Maliyet Muhasebe Bilgisinin Enflasyon Dönemlerindeki Kusurları”*, Vergi Dünyası, Ağustos, 1988.

ÇELİK, Abdullah, *“Vergi Erteleme Müessesesi Olarak Finansman Fonu”*, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:165, Mayıs, 1995.

DOĞAN, Üzeyme, ve Hüseyin Avunduk, *“Enflasyonist Ortamda Projelerin Programlanması”*, Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:12, Sayı:1, 1997.

DOĞAN, Aykon, *“Yeniden Değerleme”*, Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yeniden Değerleme Özel Sayısı, Sayı:32, 1983.

DOĞAN, Zeki, *“Enflasyonun Muhasebe Üzerindeki Etkisi ve Bu Etkiyi Yok Edecek Bir Muhasebe Modeli:İkame Maliyeti (Cari Değer) Muhasebesi”*, Vergi Dünyası, Sayı:165, Mayıs, 1995.

DOĞAN, Zeki, “*Enflasyonun Olumsuz Etkilerini Azaltmak İçin İşletmeler Tarafından Kullanılan Geçici Muhasebe Yöntemlerine İlişkin Bir Araştırma*”, Açık Öğretim Dergisi, Cilt:4, Sayı:2, Eskişehir.

DOĞAN, Zeki, “*Vergi Erteleme Müessesesi Olarak Finansman Fonu ve Muhasebeleştirilmesi*”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:99, Aralık, 1996.

Ekonomi Politikası Sözlüğü, http://www.alomaliye.com/eko_politikasi_sozluk.htm, 23.06.2004.

Enflasyon Düzeltmesi, www.ymm.net/vuk/enflasyon_duzetlmesi.htm, 27.02.2004.

ERGÜN, Orhan, “*Vergi Ertelemenin Bir Yolu; Ar-Ge Yapmak*”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:52, Nisan, 1997.

ERİMEZ, Rüştü, “*Enflasyonun İşletmeler Üzerindeki Etkileri ve Bilançoların Yeniden Değerlenmesi. I*” İSO Dergisi, Yıl:16, Sayı:190, 15 Aralık 1981.

ERTUNA, Özer, “*Enflasyon Ortamında İşletmelerdeki Üretim, Fiyat, Stok, Pazarlama ve Ücret Politikaları, Enflasyon Muhasebesi Sempozyumu*”, İstanbul Mülkiyeliler Vakfı, İstanbul, 1990.

GÜRBÜZER, Selma, “*Enflasyonun Vergi Gelirlerinin Değeri Üzerindeki Etkisi (Tanzi Etkisi)*”, www.hazine.gov.tr/makaleler/selma.pdf, 08.01.2004.

GÜVEL, Enver Alper, “*Senyoraj:Teori ve Türkiye’de Senyorajın Açıklayıcıları Üzerine Bir İnceleme*”,www.foreigntrade.gov.tr/cad/DTDERGI/nisan2001/senyora.htm, 01.05.2003.

HIZYETER, Resul, “*Bütçe İçi ve Dışı Kamu Gelirleri ve Türkiye’de Vergi Yüğü*”, Gazi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt:3, Sayı:1-2, 1987.

KAYGUSUZ, Sait Yüksel, “*Enflasyon Muhasebesi (Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesi)*”, www.isguc.org/arc_view.php?ex=161, 01.09.2003.

ONURSAL, Erkut, “*Dünden Bugüne Gümrük Mevzuatı*”,
<http://www.foreigntrade.gov.tr/ead/DTDERGI/nisan2000/dndenbug.htm>,
22.06.2004

ÖZBİLEN, Şevki, “*Vergi-Enflasyon İlişkisi Üzerine Bir İnceleme*”,
www.econturk.org/Turkiyeekonomisi/enflasyon.pdf, 10.09.2002.

PEHLİVAN, Osman, “*Enflasyonun Vergi Sistemi Üzerindeki Etkisi*”, Vergi Dünyası,
Sayı:137, Ocak, 1993.

PEHLİVAN, Osman, “*Enflasyonun Vergi Sistemi Üzerindeki Etkisi*”, Vergi Dünyası
Dergisi, Sayı:137, Ocak, 1993.

PEHLİVAN, Osman, Murat Çetin, “*Enflasyon Vergisi Olgusunun Türkiye Açısından İncelenmesi*”, Vergi Dünyası, Sayı:198, Şubat 1998.

SAKINÇ, Süreyya, “*Fiyat Artışları ve Fiyat Seviyesi*”, Banka ve Ekonomik Yorumlar
Dergisi, Sayı:12, Yıl:24, Aralık, 1987.

SARIKAMIŞ, Cevat, “*Enflasyon ve Finansman*”, Enflasyon Ortamında Muhasebe,
Finansman ve Vergi Programları, İstanbul Üniversitesi Yayınları No:2004,
İstanbul.

SEZAL, Levent, “*Enflasyonun Mali Tablolar Üzerindeki Etkileri*”, Standart Dergisi,
Sayı:482, Şubat, 2002.

ŞAFAK, Mehmet, “*Gelir Vergisi Tarifesi ve Türkiye Uygulaması*”, Vergi Dünyası,
Sayı:87, Kasım, 1988.

ŞEN, Hüseyin, “*Olivera-Tanzi Etkisi:Türkiye Üzerine Ampirik Bir Çalışma*”,
[www.maliye.gov.tr/apk/MALDER%20\(s-143\)/Huseyinsen.pdf](http://www.maliye.gov.tr/apk/MALDER%20(s-143)/Huseyinsen.pdf), 17.01.2004.

ŞENATALAR, Burhan, “*Dolaysız Vergilerle İlgili Öneriler*”, Makroekonomik Politikalar ve Kamu Kesimi Dengesi, TÜSES Vakfı İstanbul, Cilt:1, Aralık, 1991.

ŞENATALAR, Burhan, “*Enflasyon ve Vergileme (Yorum), Çeşitli Açılardan Vergileme ve Sorunları*” IV. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu, 21-23, Antalya, Mayıs, 1990.

ŞİŞMAN, Bülent, “*LIFO Yöntemi ve Maliyet Buharlaşması*”, Yaklaşım Dergisi, Yıl:10, Sayı:110, Şubat, 2002.

TARAKÇI, Hızır, “*Vergi Sistemimizde Enflasyona Karşı Oluşturulan Sistemin Yetersizliği ve Bu Konuya İlişkin Sistem Önerimiz*”, Vergi Dünyası, Sayı:145, Eylül, 1993.

TOBB, **İktisadi Rapor**, 1998.

TOSUNER, Mehmet, “*Enflasyonla Mücadelede Vergi Politikası*”, Akademik Araştırmalar Dergisi, Sayı:3, İzmir, 1988.

USLU, Ozan, “*Genel Hatlarıyla Enflasyon Muhasebesi*”, www.alomaliye.com/ozan_uslu_enflasyon_muhasebesi.htm, 08.01.2004.

YALINPALA, Jale, Senyoraj, “*Enflasyon Vergisi ve İç Borçlanma İlişkisi*”, idari.cu.edu.tr/dergi/jale.pdf, 21.01.2004.

YÜCE, Mehmet, “*Enflasyon Muhasebesi ve Bu Bağlamda Türk Vergi Sisteminde Yer Alan Düzenlemeler*”, Mevzuat Dergisi, Haziran, 1999, <http://www.basarm.com.tr/dergi/99-06/a/enflasyonmuhasebesi.htm>, 21.10.2003.

ZALOĞLU, Mesut, “*Enflasyon Düzeltmesi*”, Vergi Dünyası, Yıl:21, Sayı:254, Ekim, 2002.