

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

145485

TÜRKİYE'DE VERGİ ENFLASYON İLİŞKİSİ

145485

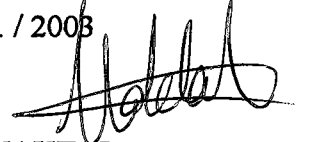
Dilek MAKTAL

Danışman
Prof. Dr. Fevzi DEVRİM

2004

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Türkiye’de Vergi-Enflasyon İlişkisi” adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

.... / / 2008



Dilek MAKTAL



TUTANAK

Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü' nün (2../05../04 tarih ve 9.sayılı toplantısında oluşturulan jüri, Lisansüstü Öğretim Yönetmeliği'ninmaddesine göre Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans öğrencisi Dilek MAKTAL'ın "Türkiye'de Vergi-Enflasyon İlişkisi" konulu tezi incelenmiş ve aday ..6/06/04 tarihinde, saat 0.30 da jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini savunmasından sonra 75 dakikalık süre içinde gerek tez konusu, gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarından jüri üyelerine sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin...Bazan...olduğuna oy birleşik ile karar verildi.

BAŞKAN
Prof.-Dr. Feriz DEVRİM

ÜYE
Prof. Dr. Nevzat GÜRAN

ÜYE
Yrd. Doç. Dr. Mustafa SAKAL

YÜKSEK ÖĞRETİM KURULU DOKÜMANTASYON MERKEZİ TEZ VERİ FORMU

Tez No:

Konu Kodu:

Üniv. Kodu

- **Not:** Bu bölüm merkezimiz tarafından doldurulacaktır.

Tez Yazarının

Soyadı: MAKTAL

Adı: Dilek

Tezin Türkçe Adı: Türkiye’de Vergi-Enflasyon İlişkisi

Tezin Yabancı Dildeki Adı: Relation Between Tax and Inflation in Turkey

Tezin Yapıldığı

Üniversitesi: Dokuz Eylül Üniversitesi **Enstitü:** Sosyal Bilimler Enstitüsü **Yıl:** 2004

Diğer Kuruluşlar:

Tezin Türü:

Yüksek Lisans: ☒

Dili : Türkçe

Doktora: ☐

Sayfa Sayısı : 183

Tıpta Uzmanlık: ☐

Referans Sayısı : 198

Sanatta Yeterlilik: ☐

Tez Danışmanı

Ünvanı: Prof.Dr

Adı: Fevzi

Soyadı: DEVRİM

Türkçe Anahtar Kelimeler:

1- Vergi

2- Enflasyon

3- Enflasyon Vergisi

4- Gelir Vergisi

5- Vergi Politikası

İngilizce Anahtar Kelimeler:

1- Tax

2- Inflation

3- Inflation Tax

4- Income Tax

5- Tax Policy

Tarih:

İmza:

Tezimin Erişim Sayfasında Yayınlanmasını İstiyorum

☒

Evet

☐

Hayır

ÖZET

Toplam talebin toplam arzı aşması nedeniyle fiyatlar genel düzeyindeki sürekli ve hissedilir derecedeki artışlar olarak tanımlanan enflasyonun, ekonomideki diğer kurumlar üzerinde olduğu gibi vergi sistemi ve vergi gelirleri üzerinde de olumsuz etkileri vardır.

Enflasyon, vergi sistemindeki vergi türlerini farklı açılardan etkilemektedir. Enflasyon, gelir vergisinin artan oranlı yapısını bozarak, mükelleflerin vergi yükünü arttırmakta ve devlete haksız bir vergi kaynağı oluşturmaktadır. Bununla birlikte, enflasyonist dönemlerde devletler, enflasyon vergisi ve senyoraj gelirleri elde ederlerken bir yandan da vergi tahsilatındaki gecikmeler nedeniyle vergi gelirleri azalmaktadır.

Ayrıca, enflasyonun vergileme üzerinde etkileri olduğu gibi, vergilemenin de enflasyon üzerinde etkileri vardır. Devletler, vergi politikasını enflasyonla mücadelede aracı olarak kullanmaktadırlar. Bu da, vergi-enflasyon ilişkisinin diğer yönünü oluşturmaktadır.

Bu çalışmada, enflasyonun vergileme üzerindeki etkileri ve enflasyonla mücadelede vergi politikası olarak incelenmektedir. Ayrıca, enflasyonun vergi sistemi üzerindeki olumsuz etkilerini giderici düzenlemelere de yer verilmektedir.

ABSTRACT

Inflation is described as the continuous and effective increase in general level of prices owing to the exceeding aggregate supply of aggregate demand. As affecting negatively the other institutions of the economy, inflation has also negative impacts on tax system and tax revenue.

Inflation affects tax types in tax system in different ways. Inflation increases tax burden of tax payers, and constitutes an unjust revenue for government by damaging progressive structure of income tax. However; in the periods of inflation, government gets both inflation tax and seigniorage revenue; on the other hand tax revenue is reduced due to the lateness in tax yield.

Nevertheless, inflation as having impacts on taxation, taxation has impacts on inflation as well. Governments use tax policy so as to cope with inflation. This, also constitutes the other side of relation between tax and inflation.

In this study, both sides of relations between tax and inflation is examined. Nonetheless; regulations for removing the negative effects of inflation on tax system, is also discussed.

İÇİNDEKİLER

YEMİN METNİ	ii
TUTANAK.....	iii
YÜKSEK ÖĞRETİM KURULU DOKÜMANTASYON MERKEZİ TEZ VERİ FORMU.....	iv
ÖZET	v
ABSTRACT	vi
İÇİNDEKİLER.....	vii
KISALTMALAR.....	xv
TABLolar VE ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xvi
GİRİŞ	xvii

BİRİNCİ BÖLÜM

ENFLASYONUN TANIMI, MAHİYETİ, GELİŞİMİ, VERGİLEME ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ ve BU ETKİLERİ GİDERİCİ DÜZENLEMELER

I. ENFLASYON KAVRAMI ve ENFLASYONA YÖNELİK TEORİK YAKLAŞIMLAR.....	2
A. Enflasyonun Tanımı	2
B. Enflasyonun Çeşitleri	3
1. Kaynağına Göre Enflasyon Çeşitleri.....	3
a. Talep Enflasyonu.....	3
b. Maliyet Enflasyonu	4
c. Fiyat Enflasyonu.....	6
d. Yapısal Enflasyon.....	6
e. İthal Enflasyon	6
2. Düzeyine Göre Enflasyon Çeşitleri.....	7
a. Sürünen (Sinsi) Enflasyon	7

b. Yüksek (Kronik) Enflasyon	7
c. Hiperenflasyon	8
C. Enflasyonun Nedenleri.....	9
1. Enflasyonun Ekonomik Nedenleri.....	9
2. Enflasyonun Sosyal ve Siyasal Nedenleri	9
3. Enflasyonun Psikolojik Nedenleri	10
D. Enflasyona Yönelik Teorik Yaklaşımlar	11
1. Klasik Yaklaşım.....	11
2. Keynesyen Yaklaşım	14
3. Monetarist Yaklaşım.....	15
4. Yapısalcı Yaklaşım	16
5. Rasyonel Bekleyişçi Yaklaşım	16
II. ENFLASYONUN VERGİ SİSTEMİ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ ve BU ETKİLERİ GİDERİCİ DÜZENLEMELER.....	17
A. Enflasyonun Makro Düzeyde Vergi Sistemi Üzerindeki Etkileri	17
1. Enflasyon -Vergi Yüğü İlişkisi	18
2. Enflasyon -Vergi Kaçakçılığı İlişkisi	21
3. Enflasyon - Kaynak Dağılımı İlişkisi	22
4. Enflasyon - Ekonomik Büyüme ve Kalkınma İlişkisi	23
B. Enflasyonun Mikro Düzeyde Vergi Sistemi Üzerindeki Etkileri	25
1. Enflasyonun İşletmelerin Ekonomik Yapısına Etkileri	25
2. Enflasyonun İşletmelerin Mali Tablolarına Etkileri	27
a. Enflasyonun İşletmelerin Bilançolarına Etkileri.....	28
b. Enflasyonun İşletmelerin Gelir Tablosuna Etkileri	29
3. Enflasyonun İşletmelerin Vergilendirilmesi Üzerindeki Etkisi.....	29

C. Enflasyonun Dolaylı ve Dolaysız Vergiler Üzerindeki Etkileri	30
1. Dolaylı-Dolaysız Vergi Ayrımı	30
a. Yansıma Ölçüsü	30
b. Vergi Konusunun Sürekliliği ve Vergiyi Doğuran Olay Ölçüsü	31
2. Enflasyonun Dolaysız Vergiler Üzerindeki Etkileri	32
a. Enflasyon ve Gelir Vergisi	32
(1) Enflasyonun Matrah ve Tarifelere Etkileri	34
(2) Enflasyonun İndirimlere Etkileri	35
(3) Enflasyonun İstisna ve Muaflıklara Etkileri	35
(4) Enflasyonun Mükellefiyet Biçimlerinin Saptanmasına Etkileri	36
b. Enflasyon ve Kurumlar Vergisi	36
c. Enflasyon ve Servet Vergileri	37
3. Enflasyonun Dolaylı Vergiler Üzerindeki Etkileri	38
a. Enflasyon ve Spesifik Tarifeli Dolaylı Vergiler	38
b. Enflasyon ve Advalorem Vergiler	39
D. Enflasyonun Vergi Sistemi Üzerindeki Olumsuz Etkilerini Giderici Düzenlemeler	39
1. Endeksleme	39
2. Enflasyon Muhasebesi	41
a. Enflasyon Muhasebesinin Tanımı	41
b. Enflasyon Muhasebesi Yöntemleri	43
(1) Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesi	43
(2) Cari Maliyet (İkame Maliyeti) Muhasebesi	44
(3) Genel Fiyat- İkame Maliyeti Muhasebesi (Karma Model)	45
c. Enflasyon Muhasebesine Yöneltilen Eleştiriler	46

III. ENFLASYONUN VERGİ GELİRLERİ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ.....	46
A. Enflasyonun Vergi Gelirlerini Arttırması	46
1. Bütçe Açığının Finansmanı ve Enflasyon	48
a. Bütçe Açığı Kavramı	48
b. Bütçe Açığının Finansman Yöntemi Olarak Enflasyon	49
2. Senyoraj Gelirleri.....	51
3. Enflasyon Vergisi	56
a. Enflasyon Vergisi Kavramı ve Enflasyonun Bir Vergi Aracı Olarak Kullanılması.....	56
b. Enflasyon Vergisinin Özellikleri ve Diğer Vergilerden Farkı.....	59
4. Ülkeleri Senyoraj ve Enflasyon Vergisine Yönelen Nedenler	61
a. Yapısal Nedenler	61
b. Ekonomik ve Mali Nedenler	62
c. Siyasal Nedenler	62
B. Enflasyonun Vergi Gelirlerini Azaltması: Olivera- Tanzi Etkisi.....	62
1. Vergi Tahsilatında Gecikme	63
2. Vergilerin Esnekliği.....	66
C. Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkelerde Enflasyonun Vergi Gelirleri Üzerine Etkisi	66
IV. ANTİ ENFLASYONİST VERGİ POLİTİKASI.....	68
A. Enflasyonla Mücadelenin Nedeni	68
B. Enflasyonla Mücadelede Uygulanan Politikalar	70
1. Enflasyonla Mücadelede Para Politikası.....	70
2.Enflasyonla Mücadelede Fiyat ve Gelir Politikası	71
3. Enflasyonla Mücadelede Maliye Politikası	72
4. Enflasyonla Mücadelede Verginin Bir Araç Olarak Kullanılması	74

a. Çeşitli Vergilerin Enflasyonla Mücadeledeki Rolü	78
(1) Gelir Vergileri	78
(2) Gider Vergileri	80
(3) Servet Vergileri	81
b. Yatırımları Teşvik Edici Vergi Politikası	82
c. Otomatik İstikrar Sağlayıcı Vergi Politikası	83

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE ENFLASYONUN VERGİ SİSTEMİ ve VERGİ GELİRLERİ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

I. TÜRKİYE' DE ENFLASYONUN MAHİYETİ VE GELİŞİMİ	86
A. Türkiye'de Enflasyonun Nedenleri	86
1. Kamu Kesimi Açıkları	87
2. Para Arzındaki Artış	88
3. Enflasyon Beklentisi	90
4. Siyasi İstikrarsızlık	91
5. Yapısal Faktörler	91
6. Dışsal Faktörler	92
7. Yüksek Faiz Oranı	92
8. Döviz Kurları	93
B. Türkiye'de Enflasyonun Gelişimi	93
1. 1980 Öncesi Dönemde Enflasyon	93
a. 1940-1945 Dönemi Enflasyonu	94
b. 1954-1958 Dönemi Enflasyonu	94
c. 1970-1980 Döneminde Enflasyon	96

(1) Arz ve Talep Dengesizlikleri	96
(2) Uygulanan Para ve Kredi Politikası	97
(3) Dışsal Faktörler	97
2. 1980 Sonrası Dönemde Enflasyon.....	99
a. 24 Ocak Kararları ve Enflasyon.....	100
b. 1983-1994 Döneminde Enflasyon	101
(1) Enflasyonun Toplam Talepten Kaynaklanan Yönü	101
(2) Enflasyonun Toplam Arzdan Kaynaklanan Yönü: KİT.....	102
c. 1994 Krizi, 5 Nisan Kararları ve Enflasyon.....	103
d. 5 Nisan Kararları Sonrasında Enflasyon.....	104
II. TÜRKİYE'DE ENFLASYONUN VERGİ SİSTEMİ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ	107
A. Türk Vergi Sisteminin Genel Görünümü.....	108
1. Türk Vergi Sisteminin Tarihsel Gelişimi.....	108
2. Türk Vergi Sisteminin Temel Özellikleri	111
B. Türkiye'de Enflasyonun Genel Olarak Vergi Sistemi Üzerindeki Etkileri	114
C. Türkiye'de Enflasyonun Çeşitli Vergiler Üzerindeki Etkisi.....	116
1. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler ve Enflasyon	116
a. Gelir Vergisi.....	116
b. Kurumlar Vergisi	120
2. Servet Üzerinden Alınan Vergiler ve Enflasyon	121
a. Emlak Vergisi	121
b. Motorlu Taşıtlar Vergisi	121
c. Veraset ve İntikal Vergisi	122
3. Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler ve Enflasyon.....	123

a. Katma Değer Vergisi	123
b. Diğer Dolaylı Vergiler	125
III. TÜRKİYE'DE ENFLASYONUN VERGİ GELİRLERİ ÜZERİNE ETKİSİ ..	126
A. Türkiye'de Enflasyon Vergisi ve Senyoraj Gelirleri	126
B. Türkiye'de Olivera-Tanzi Etkisi	131

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE ANTİ ENFLASYONİST VERGİ POLİTİKALARI

I. TÜRK VERGİ SİSTEMİ'NDE ENFLASYONUN OLUMSUZ ETKİLERİNİ GİDERİCİ DÜZENLEMELER.....	136
A. Yeniden Değerleme Uygulaması	136
B. Son Giren İlk Çıkar Stok Değerleme Metodu.....	139
C. Azalan Bakiyeler Usulü İle Amortisman	140
D. Sabit Kıymetleri Yenileme Fonu	141
E. Maliyet Bedeli Arttırımı	141
F. Menkul Sermaye İratlarında İndirim Oranı	142
G. Yatırım İndirimi Uygulamasında Endeksleme	143
H. Zirai Kazancın Tespitinde Maliyet Bedeli Arttırımı.....	143
I. Araştırma ve Geliştirme Harcamalarında Vergi Ertelemesi.....	144
İ. Enflasyon Muhasebesi.....	144
II. TÜRKİYE'DE ENFLASYONLA MÜCADELEDE UYGULANAN VERGİ POLİTİKALARI.....	147
A. Türkiye'de 1980 Öncesi Dönemde Enflasyonla Mücadelede Uygulanan Vergi Politikaları.....	148

B. Türkiye’de 1980 Sonrası Dönemde Enflasyonla Mücadelede Uygulanan Vergi Politikaları.....	150
1. 24 Ocak 1980 İstikrar Tedbirlerinin Vergi Politikası Açısından Değerlendirilmesi ve 1980-1994 Döneminde Uygulanan Vergi Politikaları ..	150
2. 5 Nisan 1994 Ekonomik İstikrar Tedbirlerinin Vergi Politikası Açısından Değerlendirilmesi ve 1994-1996 Döneminde Uygulanan Vergi Politikaları ..	155
3. 1996-2000 Döneminde Uygulanan Vergi Politikaları	157
4. 2000-2003 Döneminde Uygulanan Vergi Politikaları	160
a. 2000-2002 Enflasyonla Mücadele Programı Çerçevesinde Uygulanan Vergi Politikaları.....	160
b. 19 Şubat 2001 Krizi ve Türkiye’nin Güçlü Ekonomiye Geçiş Programının Vergi Politikaları Açısından Değerlendirilmesi	162
c. 58. Hükümetin Vergi Politikası	165
d. 2003 Yılı Programında Öngörülen Vergi Tedbirleri	165
e. 59. Hükümetin Vergi Politikası	166
SONUÇ.....	168
KAYNAKÇA.....	173

KISALTMALAR

a.g.br.	Adı Geçen Bilim Raporu
a.g.e.	Adı Geçen Eser
a.g.m.	Adı Geçen Makale
AICPA	ABD Sertifikalı Mali Müşavirler Kurumu
ATV	Akaryakıt Tüketim Vergisi
DİE	Devlet İstatistik Enstitüsü
FİFO	İlk Giren İlk Çıkar Stok Değerleme Metodu
GSMH	Gayri Safi Milli Hasıla
GSYİH	Gayri Safi Yurt İçi Hasıla
GV	Gelir Vergisi
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
IMF	Uluslar arası Para Fonu
IT	Enflasyon Vergisi
KDV	Katma Değer Vergisi
KİT	Kamu İktisadi Teşebbüsleri
KKFA	Kamu Kesimi Finansman Açığı
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
LİFO	Son Giren İlk Çıkar Stok Değerleme Metodu
M1	Dar Tanımlı Para Arzı
M2	Geniş Tanımlı Para Arzı
n	Gecikme Dönemi Aylık Olarak
OECD	İktisadi İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
OPEC	Petrol İhraç Eden Ülkeler Örgütü
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
P	Aylık Enflasyon Değeri
R	Toplanan Bir Liralık Verginin Değeri
SE	Senyoraj
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TEFE	Toptan Eşya Fiyatları Endeksi
TMUDESK	Türkiye Muhasebe Standartları ve Denetim Kurulu
TÜFE	Toptan Tüketici Fiyatları Endeksi
TÜRMÖB	Türkiye Serbest ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UMS=IAS	Uluslar arası Muhasebe Standardı
VUK	Vergi Usul Kanunu
y.a.g.b.	Yukarıda Adı Geçen Bilim Raporu
y.a.g.e.	Yukarıda Adı Geçen Eser
y.a.g.m.	Yukarıda Adı geçen Makale
π	Enflasyon Oranı

TABLolar VE ŞEKİLLER LİSTESİ

TABLolar

Tablo-1	: Enflasyon ve Senyoraj:1972-1982 Ortalaması(%).....	54
Tablo-2	: Reel Vergi Gelirleri Üzerinde Enflasyon Oranlarının ve Vergi 65 Ödemelerine İlişkin Gecikmelerin Etkileri.....	
Tablo-3	: Esneklik ve Gecikme Sürelerinin Vergi Gelirleri Üzerindeki 67 Etkisi.....	
Tablo-4	: Türkiye’de Para Arzındaki Artışlar (1973-1980).....	97
Tablo-5	: Türkiye’de Tüketici ve Toptan Eşya Fiyatları Endeksindeki 99 Gelişmeler (%) (1941-1980).....	
Tablo-6	: Türkiye’de Tüketici ve Toptan Eşya Fiyatları Endeksindeki 107 Gelişmeler (%) (1981-2003).....	
Tablo-7	: Türkiye’de Dolaylı-Dolaysız Vergi Yüzdeleri (1980-2003).....	112
Tablo-8	: Türkiye’de Vergi Gelirleri Tahsilatı (1999-2003).....	113
Tablo-9	: Türkiye’de Vergi Yüğü (1980-2003).....	115
Tablo-10	: Türkiye’de Gelir Vergisi Dilimi Artış Oranları ve TEFE 118 (1995-2003).....	
Tablo-11	: Türkiye’de Senyoraj Gelirleri (1981-1994).....	128
Tablo-12	: Türkiye’de Enflasyon Vergisi Gelirleri (1981-1996).....	130
Tablo-13	: Türkiye’de Olivera-Tanzi Etkisi (1987-2000).....	134
Tablo-14	: Türkiye’de Yeniden Değerleme Oranları ve TEFE (%) 138 (1984-2003).....	

ŞEKİLLER

Şekil-1	: Senyoraj Laffer Eğrisi.....	55
Şekil-2	: Enflasyon ve Enflasyon Vergisi Arasındaki İlişki.....	57

GİRİŞ

Ekonomik istikrarsızlık hallerinden biri olan enflasyon, özellikle gelişmekte olan ülkelerin temel sorunlarından biridir. Enflasyon, bir ekonomide toplam talep seviyesinin toplam arz seviyesinden yüksek olması nedenine bağlı olarak, fiyatlar genel düzeyinde ortaya çıkan sürekli ve hissedilir derecedeki artışlar olarak tanımlanmaktadır. Enflasyon, ülkedeki ekonomik karar birimleri üzerinde farklı etkiler oluşturmaktadır. Genel olarak üreticiler, tüketiciler ve tasarruf sahiplerinden oluşan bu birimler enflasyon ortamında farklı davranışlara yönelebilmektedir. Diğer yandan enflasyon, dış ticarete ithalat-ihracat ve borç ilişkilerinde borçlu-alacaklı davranışlarını da etkilemektedir. Vergileme açısından ise, vergi alacaklısı olan devlet ve vergi borçlusu konumundaki mükellefler de enflasyondan etkilenmektedir.

Ekonomik karar birimlerinin davranışları üzerinde etkili olan enflasyon ve vergi değişkenleri arasında çift yönlü bir ilişki bulunmaktadır. Diğer bir deyişle; bir yandan yaşanan enflasyon olgusu vergileme üzerinde olumlu-olumsuz etkiler oluştururken, diğer yandan vergiler de bir kamu politikası aracı olarak enflasyonu önlemek için kullanılabilir.

Enflasyon ve vergi değişkenleri arasındaki ilişkinin birinci yönünü oluşturan, enflasyonun vergileme üzerindeki etkileri vergilemenin tarafları açısından farklı sonuçlar doğurmaktadır. Vergileme sürecinde rol alan devlet, bir yandan senyoraj ve enflasyon vergisi yoluyla enflasyonu vergi gelirlerini arttırmanın bir aracı olarak kullanabilmekte; diğer yandan ise enflasyon, vergi tahsilatındaki gecikmelere bağlı olarak vergi gelirlerinde bir değer kaybına yol açabilmektedir. Vergilemede taraf olan mükellefler de, enflasyon ortamında bir yandan vergi yüklerinin artması nedeniyle ekonomik kayba uğrarken, diğer yandan yasal tahsilat gecikmeleri nedeniyle kazanç sağlayabilmektedir.

Enflasyon ortamında taraflar açısından söz konusu olan bu kayıp ve kazançlar eşit dağılım göstermeyeceğinden, bu süreçte vergilemede önemli bir adalet sorunu ortaya çıkmaktadır. Diğer bir deyişle; enflasyon, vergi sistemini bozarak vergi yükü dağılımını değiştirmekte ve vergileme ile ulaşılması planlanan mali, ekonomik ve sosyal amaçlardan sapmalara neden olmaktadır.

Enflasyonun vergi sistemi üzerindeki olumsuz etkilerini gidermek amacıyla, günümüzde ülkeler çeşitli tedbirler almaktadır. Bu tedbirler, kapsam bakımından vergileme sisteminin tümü üzerinde etkili olan “genel tedbirler” ile bir bölümünü kapsayan “kısmi tedbirler” başlıkları altında toplanabilir. Örneğin; enflasyon muhasebesi ve endeksleme yöntemleri genel tedbirler kategorisinde yer alırken, yeniden değerlendirme, stok değerlendirme gibi yöntemler kısmi tedbirler arasında sayılabilir.

Enflasyon ile vergileme değişkenleri arasındaki ilişkinin ikinci yönünü vergilemenin enflasyonla mücadelede bir araç olarak kullanılması oluşturmaktadır. Çünkü, günümüzde vergiler devlete gelir sağlamanın yanında ekonomik ve sosyal hayatı düzenlemek için de kullanılabilir. Ekonomik karar birimlerinin davranışlarını önemli ölçüde etkileme kabiliyetine sahip olan vergiler, enflasyonla mücadelede etkin bir araç olarak kullanılabilir. Bu durumda vergilerin bir politika aracı olarak kullanımı gündeme gelmekte; buna bağlı olarak devlet uyguladığı vergi politikasıyla, enflasyonun temel nedeni kabul edilen toplam arz - toplam talep dengesinin toplam talep lehine bozulması olgusunu düzeltmeye çalışmaktadır.

Vergilerin enflasyonla mücadelede kullanımının siyasi bir tercih olması, vergilemenin enflasyonla ilişkisinin yönlendirilebilir olduğunu göstermektedir. Oysa, enflasyonun vergileme üzerinde meydana getirdiği etkiler kendiliğinden ortaya çıkan bir özellik göstermektedir. Literatürde daha çok ilişkinin birinci yönü ele alınırken, bu çalışmada ilişkinin ikinci yönüne de ağırlık verilmekte ve enflasyonun vergileme üzerindeki etkileri, vergi alacaklısı olan devlet ile vergi borçlusu durumundaki mükellefler yönünden ayrıntılı olarak incelenmeye çalışılmaktadır.

Bu amaçla çalışma üç bölümden oluşmaktadır;

Birinci bölümde; teorik çerçevede önce, enflasyon kavramı genel olarak ele alınacak daha sonra da enflasyonun vergileme üzerinde oluşturduğu etkiler ve bu etkileri giderici düzenlemeler inceleme konusu yapılacaktır. Bu kapsamda öncelikle enflasyon kavramı, ortaya çıkış nedenleri ve çeşitleri ortaya konularak, enflasyonu açıklayan iktisadi yaklaşımlara yer verilecektir. Daha sonra da, enflasyonun

vergileme üzerindeki etkileri konusu ele alınarak bu kapsamda, enflasyonun gerek devlet gerekse mükellefler üzerindeki etkileri üzerinde durulacaktır. Burada da, öncelikle enflasyon karşısında devletin konumu ele alınacak ve devletin senyoraj ve enflasyon vergisi aracılığıyla vergi gelirlerini arttırma imkanı ile vergi tahsilatındaki gecikmelere bağlı olarak uğradığı gelir kaybı, Olivera-Tanzi etkisi aracılığıyla değerlendirilecektir. Son olarak da; enflasyonla mücadelede uygulanan politikalar teorik olarak incelenecek, ardından özellikle vergilerin enflasyonla mücadeledeki rolü vergi türleri açısından ele alınacaktır.

İkinci bölümde, çalışma konusu ülke ölçeğine indirgenecek ve Türkiye’de enflasyonun vergi sistemi ve gelirleri üzerindeki etkileri ve bu etkileri önleyici tedbirler ele alınacaktır. Bu kapsamda öncelikle, Türkiye’de 1970’li yıllardan bu yana yaşanan yüksek enflasyonun nedenleri ve dönemler itibariyle gösterdiği gelişim incelenecek; ardından, yaşanan enflasyonun Türk Vergi Sistemi üzerindeki etkileri ve vergi sisteminin uğradığı kayıplar mali, sosyal ve ekonomik fonksiyonlar kapsamında ele alınacaktır. Bu amaçla, öncelikle Türk Vergi Sistemi’nin tarihsel gelişimi ve temel özellikleri üzerinde durulacak ve enflasyonun oluşturduğu etkiler, vergi sistemindeki çeşitli vergiler açısından incelenecektir. Ayrıca bu bölümde, Türkiye’deki enflasyon vergisi ve senyoraj imkanlarıyla sağlanan gelir artışları ile yasal tahsilat gecikmelerinden kaynaklanan gelir kayıpları ele alınacaktır.

Üçüncü bölümde; ilk önce Türkiye’de enflasyonun olumsuz etkileri engellemek amacıyla yapılan düzenlemelere yer verilecek daha sonra ise, Türkiye’de enflasyonla mücadelede izlenen vergi politikası, 1980 öncesi ve sonrası uygulanan politikalar olmak üzere iki ayrı kısımda incelenecek ve böylelikle Türkiye’deki enflasyon-vergileme ilişkisinin boyutları genel hatlarıyla incelenmiş olacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

ENFLASYONUN TANIMI, MAHİYETİ, GELİŞİMİ, VERGİLEME ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ ve BU ETKİLERİ GİDERİCİ DÜZENLEMELER

Bir ekonomide fiyatlar genel düzeyinin sürekli yükselmesi anlamına gelen enflasyonun bir çok nedeni vardır. Bu nedenlerin başında arzın talebi karşılayamaması ve paranın fonksiyonlarının bozulması gelmektedir.

Enflasyon bir çok kurumda olduğu gibi, vergileme üzerinde de olumsuz etkiler meydana getirmektedir. Enflasyon vergi sisteminin sayısal büyüklüklerini etkileyerek istisna, muafiyet ve indirim tutarları ile gelir vergisinin artan oranlı tarife dilimlerinin reel olarak aşınmasına yol açar. Bunun sonucunda devlet spesifik tarifelerde alınan vergilerde gelir kaybına uğrarken, nominal gelirdeki artışların artan oranlı tarife yapısıyla daha yüksek oranda vergilendirilmesi nedeniyle yükümlülerin reel vergi yükleri artar. Bunun dışında, işletmelerin sabit varlıkları ve bunların amortismanları, stokları, çeşitli gelir ve giderleri de enflasyondan olumsuz yönde etkilenmektedir.

Enflasyon dönemlerinde vergi gelirlerinde otomatik artışlar görülmesine rağmen, vergi yapısının artan oranlı olmaması, toplanmasındaki zaman kaybı gibi nedenlerle de gerçek vergi gelirleri azalma eğilimi göstermektedir. Bunun yanında devlet, enflasyon dönemlerinde enflasyon vergisi yoluyla haksız bir kazanç da elde etmiş olmaktadır.

Enflasyon hem vergi mükelleflerini hem de vergi gelirlerini olumsuz yönde etkilemektedir. Enflasyonun vergi sistemi ve gelirleri üzerindeki bu olumsuz etkilerini önlemek amacıyla bazı müesseseler getirilmiştir.

Bu bölümde, enflasyonun tanımı, türleri, nedenleri ve enflasyona yönelik teorik yaklaşımların üzerinde durduktan sonra enflasyonun vergi sistemi ve vergi gelirleri üzerindeki etkileri ve bu etkileri giderici düzenlemeler olarak endeksleme ve enflasyon muhasebesi ele alınacaktır.

I. ENFLASYON KAVRAMI ve ENFLASYONA YÖNELİK TEORİK YAKLAŞIMLAR

A. Enflasyonun Tanımı

Enflasyon, bir ekonomideki para miktarının mal ve hizmet miktarına nazaran daha fazla artması nedeniyle fiyatlar genel düzeyinde meydana gelen sürekli ve önemli artış olarak tanımlanmaktadır.¹ Bu sürekli ve önemli artışın nedeni para miktarında meydana gelen artıştır. Ancak, para miktarında meydana gelen bu artış, ekonomide mal ve hizmet üretiminin artmasını sağlıyorsa fiyatlar genel düzeyinde bir artış ortaya çıkmayacaktır.

Bir ekonomide enflasyonun varlığından söz edebilmek için fiyatlar genel düzeyinde meydana gelen artışın önemli olması; örneğin, gelişmiş ülkeler için %2-3, az gelişmiş ülkeler için %5-6'nın üzerinde olması gerekir.² Kuşkusuz, enflasyonun yaşandığı bir ekonomide, bütün fiyat ve maliyetlerin aynı oranda yükseldiğini söyleyemeyiz. Enflasyon dönemlerinde, tüketici ve toptan eşya fiyatlarının ortalamaları olan fiyat endeksleriyle ölçülen fiyatlar genel düzeyinde bir yükselme meydana gelmektedir.

Fiyatlar genel düzeyinin yükselmesi ile paranın satın alma gücünün ters yönlere işlediğini düşünürsek, enflasyon paranın satın alma gücünün devamlı azalması biçiminde de tanımlanabilmektedir.

Yukarıda yapılan tanımlamalardan hareketle enflasyonun unsurlarını şu şekilde sıralayabiliriz:

- Enflasyon, fiyatlar genel düzeyindeki bir defalık veya kısa dönemde meydana gelen artış değildir. Aynı şekilde enflasyon, iktisadi dalgalanmalar esnasında meydana gelen fiyat artış ve inişleri de değildir. Fiyat artışlarının sürekli olduğu zamanlarda enflasyondan söz edilir.
- Enflasyon, bir ekonomide üretilen mal ve hizmetlerin genelindeki fiyat artışları olduğundan, tek bir maldaki fiyat artışı enflasyon değildir. Fiyat artışlarının ölçüsünü fiyat indeksleri yansıtır. Fiyat indeksleri genel fiyat indeksleri ve özel fiyat

¹ Thomas F. Dernburg ve Duncan M. McDougall, *Macroeconomics*, 1968, s. 297.

² Tefik Pekin, *Makro Ekonomi*, Bilgehan Basımevi, İzmir, 1996, s. 55.

indeksleri olmak üzere ikiye ayrılır. Genel fiyat indeksleri, ekonomide üretilen mal ve hizmetlerin mümkün olabildiğince bütününe yakın bir kısmının fiyatlarındaki artış ortalamasını gösterir. Özel fiyat indeksleri ise, ekonomide üretilen mal ve hizmetlerin aynı türlerinin zaman içinde gösterdiği artış eğilimini göstermektedir.

- Fiyat artışları hissedilir ölçüde olmalıdır.
- Enflasyon, çok para ile az mal alınabildiği toplam talep fazlası durumudur.

B. Enflasyonun Çeşitleri

Enflasyonun gerek izlediği seyir gerekse kaynağının incelenmesi sonucunda çeşitli enflasyon tipleriyle karşılaşmaktayız.

1. Kaynağına Göre Enflasyon Çeşitleri

Enflasyonu bu şekilde kaynaklarına ayırmamızın sebebi, enflasyonla mücadele ederken o ülkedeki enflasyonun hangi tür enflasyon olduğunu tespit edip ona uygun politikalar geliştirmektir. Örneğin, enflasyonun kaynağı fiyat enflasyonu ise fiyat politikasına, maliyet enflasyonu ise ücret ve fiyat politikasına, talep enflasyonu ise para, kredi, bütçe, talep kontrolü ve yönetimi politikalarına önem vermek gerekecektir.

Kaynağına göre beş çeşit enflasyondan söz edilebilir: Talep enflasyonu, maliyet enflasyonu, fiyat enflasyonu, yapısal enflasyon, ithal edilen enflasyon.

a. Talep Enflasyonu

Talep enflasyonu, toplam talepteki artışlar sonucu meydana gelen enflasyon çeşididir. Eksik istihdam dengesi ve deflasyonist açık mevcutsa, toplam talepteki artış başlangıçta, bir taraftan reel gelir ve istihdam seviyesini arttırırken diğer taraftan fiyatlar genel seviyesini yükseltir. Fiyatlardaki artış normal kabul edilen limitin üzerine çıkarsa talep enflasyonu meydana gelmiştir. Ekonomi tam istihdam limitine gelmişse ve üretimi ve reel geliri daha fazla yükseltmek mümkün değilse, toplam talepteki artış bu kere de enflasyonist açık yaratır, reel gelir ve istihdam seviyesi aynı kalmakla beraber fiyatlar sürekli olarak artar.³

³ Mükerrerem Hiç, Para Teorisi ve Politikası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1994, s. 402.

Toplam talebin toplam arzdan fazla olması dolayısıyla oluşan talep enflasyonu çeşitli kaynaklardan beslenir. Kamu harcamalarının açık bütçelerle finanse edilmesi ve devletin para politikası yoluyla piyasadaki likidite ihtiyacından fazla para arz etmesi piyasadaki kredi hacminin kaydi para yaratmış olması, toplam yatırımların toplam tasarrufları aşmış olması gibi iktisadi durumlar, talep enflasyonunun kaynağını teşkil eder. Bu durumlarda fiyatlar genel seviyesi yükselir ve müteşebbislerin, üreticilerin, serbest meslek sahiplerinin, tüccarların kazançları artar. Bu sosyal grupların gelirlerinin artması, harcamalar gelirin bir fonksiyonu olduğundan, toplam talebi arttırıcı yönde etki yapar. Toplam talebin artması ise fiyatlar genel seviyesini arttırır ve enflasyon kendi kendini besleyerek fiyat artışlarına süreklilik kazandırır.

Talebin enflasyona neden olabilmesi için talep fazlalığına neden olan kamu harcamalarının açık bütçelerle yani borçlanma yoluyla yapılması gerekir. Genellikle bu borçlanmanın bankalardan yapılması ekonomide reel üretimdeki artıştan daha fazla para arzının artmasına yol açar ve para arzındaki bu artış, fiyatlar genel düzeyinin yükselmesine neden olmaktadır.⁴

b. Maliyet Enflasyonu

Maliyet enflasyonu, bir ekonomide üretim girdileri içine giren kalemlerin birinde, birkaçında veya hepsindeki fiyat yükselmelerinin genel fiyat düzeyini yükseltmesi olarak tanımlanmaktadır. Üretim faktörleri emek, sermaye, tabiat ve girişimdir. Her üretim faktörü üretim sonucu elde edilen milli gelirden pay almaktadır. Üretim faktörlerinin aldıkları bu paylar sırasıyla ücret, faiz, rant ve kardır. İşte bu gelir unsurlarındaki artışlar fiyatlar genel düzeyinin yükselmesine neden olur. Maliyet enflasyonu, maliyetlerin yükselmesi ardından fiyat artışları ve talebin yükselmesi ile ortaya çıkan bir süreçtir.

Maliyet enflasyonunun olmadığını iddia eden iktisatçılara göre; talepte herhangi bir artış olmadığı takdirde, maliyet artışları işsizliğe, krize yol açacak fakat enflasyona sebep olamayacaktır. Gerçekten de yeni satın alma gücü yaratılmadığı

⁴ Taner Sarısoy ve Rıza Demirci, "Enflasyon ve Enflasyonu Önleyici Politikalar", *Vergi Raporu Dergisi*, Yıl: 8, Sayı: 50, Aralık-Ocak 2001, s. 47.

takdirde sürekli fiyat artışlarıyla karşılaşılmayacaktır. Reel milli hasılaya oranla, para ve kredi hacmi sabit bir seviyede tutulursa sendikaların, firmaların karşılaşacakları en önemli sorun piyasadan elenip elenmeyecekleri sorunudur. Talep enflasyonunun tersine maliyet enflasyonunda başlangıçta para artışı söz konusu değildir. Para arzındaki genişleme sonradan olmaktadır.⁵

Görülüyor ki; teorik kavram olarak maliyet enflasyonu ile talep enflasyonu ayrımı nispeten kolaydır. Fakat uygulamada görülen bir fiyat yükselmesi olayının bu enflasyon tiplerinden hangisi olduğunu tayin etmek çok daha güçtür. Çünkü gerek gelişmiş gerekse az gelişmiş ülkelerde fiyatlar ve/veya ücretler genellikle idari kararlar sonucunda kamu teşebbüsleri, firmalar ve sendikalar tarafından verilir. Demek ki, her iki tip enflasyonda da mutlaka hem fiyat yükseltme hem de talep artışları vardır. Bütün mesele talep artışının mı yoksa fiyat artışının mı daha önce geldiğini tayin etmektir. Diğer yandan, uygulamada bu iki tipin bir arada ortaya çıkması ihtimali de yapılacak teşhisi güçleştirmektedir.⁶

Toplam talep düzeyinden bağımsız olarak maliyetlerde meydana gelen artışlar, sendikaların pazarlık güçlerinden, tekelci firmaların fiyatları yüksek tutma eğilimlerinden, ulusal paranın devalüasyonu sonucu maliyetlere giren dış alım girdilerinin pahalılaşması ve benzeri nedenlerden kaynaklanabilir.⁷ İşte talepteki değişmelere bağlı olmaksızın yalnızca örgütlenmiş grupların pazarlık gücüne ya da bir başka nedene dayanarak ortaya çıkan ücret artışları ve bunun mal ve hizmet fiyatında yarattığı artışa ücret enflasyonu denir. Burada dikkat edilmesi gereken husus, her ücret artışının enflasyon nedeni olarak kabul edilemeyeceğidir. Ücretler talepte görülen bir artışa bağlı olarak da yükselebilir. Bu durumda talep artışı önce mal fiyatlarını ve karları arttırdığı, yükselen karlar müteşebbislerde yeni işçi istihdam etme arzusu uyandırdığı için ücretler yükseldiğinden, ücret yükselişi enflasyonun nedeni değil sonucudur. Sendikalar gibi firmalar da maliyet yükselişlerini geçen fiyat artışları sağlayarak bir kar enflasyonuna yol açabilir.

⁵ Aytaç Eker, Asuman Altay ve Mustafa Sakal, *Maliye Politikası*, Anadolu Matbaası, İzmir, 1997, s.168.

⁶ Mükerrrem Hiç, "Maliyet Enflasyonu Talep Enflasyonu Kavramları", İç: Sabri Ülgener vd., *Türkiye'de Enflasyon*, İstanbul Üniversitesi Yayınları No: 1303, İstanbul, 1968, s. 103.

⁷ Tamer İşgüden, *Makro İktisat*, Bilim ve Teknik Kitabevi Yayınları, İstanbul, 1982, s. 213.

c. Fiyat Enflasyonu

Bazı sosyal gruplar ile baskı grupları ürettiği malları gerçekte olması gereken piyasa değerinin üzerinde gelir elde ederek efektif talep seviyesini yükseltmekte, toplam arzın toplam talebi karşılamadığı durumlarda enflasyonun doğumuna sebep olmaktadır. Örneğin; imalatçılar, faaliyette bulundukları sektörlerde imal ettikleri malları çoğu zaman kendi aralarında anlaşmak suretiyle, tüketicilerin de örgütlenmemiş olmalarından yararlanarak, diledikleri fiyatları tüketicilere kabul ettirebilirler. Bunun yanında devlet politikasının tarım sektörünü korumaya yönelik olması nedeniyle tarım sektöründe fiyatlar da aynı şekilde piyasa fiyatının üstünde belirlenmektedir. Bu gibi nedenlerden dolayı fiyat enflasyonu ortaya çıkmaktadır.⁸

d. Yapısal Enflasyon

Az gelişmiş ülkelerde milli hasılanın önemli bir kısmı tarımsal ürünlerden meydana geldiğinden talep yapısı üretim yapısına uymamaktadır. Talep edilen mallar ise sadece tarımsal ürünler olmadığından diğer sektörlerin hasılası mevcut talebi karşılamadığı durumlarda arz ve talep arasında dengesizlik doğar. Açık bir ekonomide, ithalat ve ihracat ile bu denge kurulabilmektedir. Fakat, bu görüşün uygulamada başarısı sınırlı kalmaktadır. Bunun en önemli sebebi dış ticaret hadlerinin tarımsal ürünler aleyhine olmasıdır. Karma enflasyon da denen bu enflasyon türünde, talep edilen malların eksikliği bunların fiyatlarının artmasına sebep olmakta ve enflasyon süreci talep ve maliyet enflasyonu şeklinde başlamaktadır.⁹

e. İthal Enflasyon

Bazı girdilerin ithal edildiği dışa bağımlı ülkelerde, ülke parasının sürekli değer kaybetmesi sonucu ya da başka nedenlerle ithal girdi fiyatlarının yükselmesi, maliyetlerin artmasına neden olur. Bu şekilde ekonominin dışa bağlı olması nedeniyle ortaya çıkan fiyat artışlarına ithal enflasyon adı verilir.

⁸ Özhan Uluatam, *Makro Ekonomi*, Savaş Yayınları, İstanbul, 1998, s. 353.

⁹ Mehmet Tosuner, "Enflasyonla Mücadelede Vergi Politikası", *Akademik Araştırmalar Dergisi*, Sayı: 3, 1988, s. 176.

İthal Enflasyon özellikle gelişmekte olan ülkeler için önemlidir. Bu ülkelerin özellikle, uluslararası ticareti yapılan mal fiyatları kanalıyla sürekli bir biçimde enflasyon ithal ettikleri ifade edilebilir.¹⁰ Zaten günümüzde hiçbir ekonominin kendi kendine yeterli olamayacağı göz önüne alındığında ithal enflasyonu hiçbir ülke için tecrit edilemez.¹¹

2. Düzeyine Göre Enflasyon Çeşitleri

Enflasyon ayrımına giderken kaynaklarına göre ayrıma tabi tutulan enflasyon çeşitlerinden ayrı olarak, enflasyonun göstermiş olduğu hareketlilik yani enflasyonun gerçekleşen seviyesi esas alınarak da bir ayrıma gitmek mümkündür. Düzeyine göre enflasyon çeşitleri üçe ayrılır: Sürünen enflasyon, yüksek enflasyon ve hiperenflasyon.

a. Sürünen (Sinsi) Enflasyon

Sürünen enflasyon, enflasyonun hem çok yavaş hem de kendini pek hissettirmeden adeta sürünürcesine ilerlemesidir. Bu tür dönemlerde, fiyatlar hafif ve çok küçük oranlarda artma eğilimi gösterdiğinden tüketiciler fiyat artışlarını pek hissetmezler. Bu enflasyon, genellikle iktisadi faaliyetlerin canlandığı ve piyasaların hareketlilik kazandığı dönemlerde kendini gösterir. Para; değişim, tasarruf, değer ölçüsü fonksiyonlarını görmeye devam ettiğinden, fazla tehlikeli bir enflasyon çeşidi değildir.¹²

Genel olarak %7' ye kadar yaşanan enflasyona sürünen enflasyon denir. Bazı iktisatçılar %10' a kadar olan enflasyonu sürünen enflasyon olarak tanımlarlar.¹³

b. Yüksek (Kronik) Enflasyon

Bu tür enflasyonlarda, fiyat artışları iki rakama ve hatta üç rakama erişir, ev halkı ve firmalar paranın değer kaybına karşı kendilerini koruyabilmek için büyük mücadele verirler. Para likit olarak tutulamadığından, ya enflasyonun üzerinde faiz

¹⁰ Temel Ergun, *İthal Edilen Enflasyon*, D.E.Ü. Yayınları, İzmir, 1987, s. 2.

¹¹ Hakkı Düğer, *Enflasyon ve Parasal Dinamikleri (Türkiye 1963-1977)*, Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 23, Eskişehir, 1983, s. 38.

¹² Aydın Türkbâl, *İktisada Giriş*, Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 9, Diyarbakır, 1993, s. 445.

¹³ İlker Parasız, *Makro İktisat*, Ezgi Kitabevi Yayınları, 1996, s. 300.

getirisi garanti olan değerli kağıtlar ya da gayrimenkul ve hatta dayanıklı tüketim malları satın alınır.¹⁴

Yüksek oranlı enflasyonlar süredurum kazanmış enflasyonlar olduğundan bunlarla mücadele etmek oldukça zordur.¹⁵ Bu tür enflasyonları 1920'lerde Fransa, II. Dünya savaşından sonra yine Fransa ve İtalya ve 1950'lerden günümüze kadar Brezilya, Arjantin ve diğer Latin Amerika ülkeleri yaşamıştır. Bu ülkelerin enflasyon konusundaki ünü nedeniyle iki veya üç rakamlı enflasyonlar "Latin enflasyonu" olarak da nitelendirilmektedir.¹⁶

Kronik enflasyon; hiperenflasyondan farklı olarak, istikrarlı ve sürdürülebilir bir durumu gösterir. Başka bir deyişle kronik enflasyon koşulları altında ekonomi normal fonksiyonlarını yerine getirebilir.¹⁷

c. Hiperenflasyon

Talep enflasyonunun en aşırı şekli olan hiperenflasyon dönemlerinde; emisyon çok kısa sürede astronomik rakamlara ulaşır, para politikası iflas eder ve paranın değeri adeta sıfıra yaklaşır. Para değişim aracı fonksiyonunu yitirdiği için alışverişlerde trampa sistemine başvurulur; para yerine altın, döviz ve eşya stokuna gidilir. Parasal tasarruflar değerini tamamen kaybeder; kağıt para gömüleyenler, tasarruflarını bankalara yatıranlar, devlet ve şirketler tarafından çıkarılan tahvillere bağlayanlar beklenmedik düzeyde zarar görürler.

Almanya, Avusturya, Macaristan, Polonya hiperenflasyon yaşamış ülkelerdir. Bütün bu ülkelerde aylık enflasyon oranı %100'ün üzerine çıkmış, sonra sert mali ve parasal reformları içeren bir dizi ortodox önlemden oluşan şok tedavisiyle enflasyon bir anda aşağıya indirilmiştir.¹⁸ 1922-23 yıllarında Alman hiperenflasyonunda Kasım 1923'de aylık enflasyon %29000 olmuştur.¹⁹ Aynı yılın sonlarına doğru ülkede

¹⁴ Zeynel Dinler, *İktisada Giriş*, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 1993, s. 404.

¹⁵ İlker Parasız, *İktisadın ABC'si*, Ezgi Kitabevi Yayınları, Bursa, 2000, s. 210.

¹⁶ İlker Parasız, *Enflasyon, Kriz, Ayarlamalar*, Bursa, 2001, s. 7.

¹⁷ Ömer Akdoğan, "Ekonomik İstikrarsızlıkla Mücadelede Ortodoks İstikrar Programları, Bu Programların Araçları ve Bu Araçlar İçinde Verginin Yeri ve Önemi" *Hesap Uzmanları Kurulu Bilim Raporu*, İzmir, 1996, s. 14.

¹⁸ Michael Brund, Kriz, *İstikrar Programları ve Ekonomik Reform*, (Çev. Z. Dicleci), Türk Henkel Dergisi Yayınları No:2, İstanbul, 1994, s. 22.

¹⁹ Zeyyat Hatiboğlu, *Temel Makro İktisat*, Beta Basım Yayın, İstanbul, 1993, s. 266.

tereyağının kilosu 3 milyon marka, etin kilosu 4 milyon marka, ekmeğin tanesi ise yaklaşık 200 bin marka satılıyordu. Fiyatlar öylesine hızlı artıyordu ki, öğle yemeği sırasında lokanta mönülerinde yazılı fiyatlar bile birkaç kez değiştiriliyor, müşteriler yemeğin başında mönüde yazılı fiyatın iki katını yemek bitiminde ödemek durumunda kalıyorlardı.²⁰

C. Enflasyonun Nedenleri

Enflasyonun ekonomik, sosyal ve siyasal, psikolojik olmak üzere pek çok nedeni vardır.

1. Enflasyonun Ekonomik Nedenleri

Bir mal üretildiği zaman onunla birlikte piyasaya; ücret, faiz, kar, rant olarak onun değerine eşit miktarda para da çıkmış olur. Böylece doğal olarak toplam talep toplam arza eşitlenmiş olur. Toplam talep ve toplam arz arasındaki bu denge bozulduğu zaman fiyatlar da istikrarını yitirir. Eğer cari fiyat düzeyinde toplam talep toplam arzdan fazla olursa fiyatlar yükselir, az olursa fiyatlar düşer.

Ekonomide toplam arzla toplam talebin cari fiyat düzeyinde dengesinin sağlanamaması durumunda ekonomik kaynaklı enflasyon ortaya çıkar.

2. Enflasyonun Sosyal ve Siyasal Nedenleri

Ülkelerin sosyal ve siyasal yapıları ekonomilerine yön verdiğinden, ülke ekonomilerini tek başına değil sosyal ve siyasal yapılarıyla birlikte düşünmek gerekmektedir.

Enflasyonun sosyal nedenlerinin başında hızlı nüfus artışı gelmektedir. Nüfus artışı, özellikle zorunlu mallarda talebi hızla genişletmektedir. Bir yandan kırsal alanlardan kentlere göçler, öte yandan parasal gelirdeki artışlar talep genişlemelerini zorunlu olmayan mallar alına kaydırmaktadır. Belli tarım ve sanayi mallarının üretiminde bu talep genişlemelerini karşılayacak artışların

²⁰ İbrahim Yumuşak, "Enflasyon ve Devlet Gelirleri", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 190, Haziran 1997, s. 66.

gerçekleşmediği dönemlerde, mal dengeleri ve nispi fiyat yapısı bozulmakta, sonuç olarak enflasyonist eğilimler belirmektedir.²¹

Enflasyonu körükleyen diğer bir unsur ise, oy kaygısıyla hareket eden hükümetlerin ve genel olarak siyasi partilerin enflasyona karşı radikal önlemler alamamasıdır. Ayrıca, farklı toplumsal kesimlerin enflasyondan ne kadar zarar ya da kar ettikleri, siyasi iradenin üzerinde ne kadar baskı unsuru bulunduğu gibi hususlar enflasyonun doğması, gelişmesi ve devam etmesinin belirleyici öğeleridir. Siyasi kesim ve çevresi enflasyondan kar ediyorsa enflasyonu önlemek istemezler ya da siyasi kesim baskı gruplarının baskılarına karşı zayıfsa enflasyon yine önlenemez. Görüleceği gibi, enflasyon sosyal ve özellikle de siyasal nedenlerle de sıkı sıkıya bağlı bir sorundur.

3. Enflasyonun Psikolojik Nedenleri

Bir ülkede fiyatlar artmaya başlayınca fiyat yükselişlerinden zarar göreceğine inanan gruplar gelirlerini yükseltme yolları aramaya başlarlar. Özellikle enflasyonun olumsuz etkisinden kurtulabilme olanaklarına sahip olanlar, gelecekteki fiyat artışlarını da tahmin ederek, bunu sattıkları ürünün ya da arz ettikleri hizmetin fiyatına yansıtırlar. Toplu sözleşme yapan çalışanlar ücret artışında pazarlığa enflasyon oranını da hesaba katarak başlarlar. Enflasyon oranının tahmin edilerek ücretlerin ona göre belirlenmesi enflasyon beklentisini yaygınlaştırır. Sonuçta enflasyon beklentisiyle çeşitli kesimler zarar görmemek için vaziyet alırken, fiyat yükselişlerini durdurmak mümkün olmaz ve enflasyon kalıcı hale gelir, benimsenir.²²

Enflasyon beklentisi, iç ve dış şoklardan ve spekülasyon hareketlerinin kendi kendini beslemesinden kaynaklanabileceği gibi; genellikle ekonomideki dengesizliklerden, açıklardan, güvensizlik ve belirsizliklerden beslenmektedir. Enflasyon beklentisinin sürmesi bugüne de geleceğe de güven duymamak anlamına gelir. Yerleşik enflasyonlarda güvensizliğin ve enflasyon beklentisinin kırılması zordur.²³

²¹ Aydın Ayaydın, *Para Arzı ve Enflasyon*, TOBB Yayınları, Ankara, 1993, s. 17.

²² Dinler, a.g.e., s. 410.

²³ Ercan Eygür, "Enflasyonun Aktörleri, Faktörleri ve Antienflasyonist Politikalar", *İşletme ve Finans Dergisi*, Sayı: 91, Ekim 1993, s. 14.

D. Enflasyona Yönelik Teorik Yaklaşımlar

İktisat tarihi boyunca ortaya çıkan teorik yaklaşımlar, enflasyon kavramı ve ortaya çıkışıyla ilgili olarak farklı şeyler söylemişlerdir. Burada; klasik, keynesyen, monetarist, yapısalcı ve rasyonel bekleyişçi yaklaşımların enflasyonla ilgili görüşlerini açıklayacağız.

1. Klasik Yaklaşım

Kaynağını liberal-bireyci dünya görüşünden alan klasik kuram, doğada gözlemlenen uyumun ve kendiliğinden sağlanan dengenin toplumda da sağlanabileceğini düşünmekte ve bunu sağlayacağına inandığı “laissez faire” ilkesini savunmaktadır. Bu ilke doğrultusunda bireylerin bencil çabaları toplumda da uyumu ve dengeyi otomatikman sağlayacaktır. Devletin ekonomik hayata müdahalesinin “piyasanın görünmez eli”nin işleyişini bozacağını savunan klasik düşünürler, tam rekabet, ücret ve faiz esnekliğinin gerçekleşmesi halinde ekonominin daima ve kendiliğinden tam istihdama ulaşacağını, üretilen her malın satılacağını ve stok artışı ya da üretim yetersizliği gibi durumlarla karşılaşılmayacağını belirtmişlerdir. Ekonomi her zaman tam istihdam düzeyinde faaliyet gösterdiği ve mallarını satan kimseler elde ettikleri gelirin tümünü tükettikleri için ekonomide genel bir talep yetersizliği baş göstermez. Bu nedenledir ki, onlara göre enflasyonun tek nedeni para arzındaki artışlardır.

Klasiklere göre, para arzı artışları karşısında ekonomi dengesini sadece fiyat ayarlaması yaparak sağlamakta istihdam ve üretim hacmi bundan etkilenmemektedir. Buna göre, para arzı artışları sadece fiyatlar genel seviyesini yükseltecek ve bu yükseliş para arzı artışlarıyla aynı oranda olacaktır. Para arzı artışları devam ettiğinde fiyatlardaki artış da enflasyon olarak adlandırılabilir boyutlara varacaktır. Klasik teori çerçevesinde, ekonomide deflasyonist bir ortamla karşılaşılmayacağı gibi enflasyonun tek sebebi para arzı artışları olduğu için para otoritesi (devlet) para arzını kontrol altında bulundurduğu sürece enflasyonist ortamla karşılaşılmayacaktır.²⁴

²⁴ Tuğrul Çubukçu, *Enflasyon Teorisi ve Türkiye’de Enflasyon*, H.Ü. İ.İ.B.F Yayınları No: 2, Ankara, 1983, s. 12.

Klasik teori içinde para arzı artışlarının fiyatlar genel seviyesini etkilemesi miktar teorisi çerçevesinde incelenmektedir. Paranın değeri ile miktarı arasındaki ilişkiyi 18. yy.'a gelene kadar J. Bodin, R. Cantillon, D. Hume gibi iktisatçılar çaba göstermişlerdir. İktisat biliminin kuruluşundan sonra da D. Ricardo, W. T. Thornton ve J. S. Mill miktar teorisinin savunucuları olmuşlardır. Bununla birlikte miktar teorisinden bahsedilirken ilk akla gelecek kişi Amerikan iktisatçısı I. Fisher' dir. Miktar teorisinin açıklaması için Fisher' in kullandığı denklem Fisher denklemi olarak ün yapmıştır.²⁵ Fisher denklemini ilk olarak 1872 de ortaya koymuş, bu denklem daha sonra 1911 yılında yayınlanan "Paranın Satın alma Gücü" adındaki yapıtında son biçimini almıştır.²⁶

Fisher yaklaşımına göre;

$MV=PT$ 'dır.

M: Para Miktarı

V: Paranın Dolaşım Hızı

P: Fiyatlar Genel Düzeyi

T: Reel Muamele Hacmi

Ülkedeki harcamalarla ilgili örf ve adetler, üretim ve mübadeledeki teknik ve organizasyon, toplumdaki ödeme sistemi, ekonominin entegrasyon düzeyi gibi kurumsal faktörlere bağlı olan paranın dolaşım hızı(V), değişmez olarak alınabilir. Diğer taraftan üretim hacmi; doğal kaynaklar, üretim faktörleri ve teknolojinin izin verdiği maksimum seviyededir ve bu nedenle (T)'de belirli bir dönem için veri olarak alınabilir. Böylece piyasadaki para miktarının değişmesi V ve T 'yi etkilemeyecek, sadece fiyatlar genel seviyesini değiştirecektir. Para arzı arttırıldığında fiyatlar genel seviyesi de aynı oranda artacaktır.

Fisher' in miktar teorisi ampirik bulgular ışığında reddedilmiştir. Bazı durumlarda, para arzı arttığı halde fiyatların sabit kaldığı, bazen de fiyatların para arzında artış olmaksızın arttığı gözlenmiştir. Fiyat düzeyi ile para arzının aynı yönde değiştiği durumlarda ise değişme genellikle aynı oranda olmamıştır. Bunun nedeni belki de teorinin bazı varsayımlarının gerçekçi olmayışdır. Gerçekte para

²⁵ Pekin, a.g.e., s. 45.

²⁶ Naci Kepkep, Enflasyon, Cem Yayınevi, İstanbul, 1991, s. 14.

arzındaki değişmeler sonucu fiyat düzeyi yanında üretim ve paranın dolaşım hızı da etkilenebilmektedir.²⁷

Cambridge Üniversitesinden A. Marshall, A. C Pigou ve D. Robertson, paranın miktarı ile değeri arasındaki ilişkiye Fisher' in açıklamasından daha farklı bir bakış açısı getirmişlerdir. Cambridge teorisi denilen bu görüş taraftarları para miktarı ile fiyatlar arasındaki ilişkiyi Cambridge denklemi ile isimlendirilen şu formülle açıklamışlardır:

$$M=kTP$$

M: Her türlü para arzı ya da miktarı

T: Kişilerin yapmayı tasarladığı işlem hacmi

k: Kişilerin yanlarında bulundurmak istedikleri para miktarı ile işlem hacmi arasındaki oran

P: İşlem konusu olan malların ortalama fiyatları

Formüldeki (kTP) nominal para talebidir ve para piyasası dengede iken para arzına eşittir. Para arzı artırıldığında (k) bundan etkilenmeyecektir. Aslında k'nın dolayısıyla V' nin para arzı artışlarından etkilenmeyeceğinin kabul edilmesinin altında paranın sadece muamelat ve ihtiyat saikleriyle elde tutulmak isteneceği varsayımı yatmaktadır. Klasik teori içinde para sadece mübadeleyi kolaylaştıran bir araçtır. Elde tutulan para gelir getirmediğinden rasyonel kişiler atıl olarak ellerinde para tutmazlar. Para arzı ne kadar arttırılırsa arttırılsın toplumun mübadelede kullanmak amacıyla elde tutmak isteyeceği nakit oranı değişmeyecektir. Para arzı artışları veri olarak üretim hacmini de etkileyemeyeceğine göre, sadece fiyatlar genel seviyesini yükselterek arz-talep dengesinin daha yüksek fiyatlarda yeniden kurulmasına sebep olacaktır. Eğer para arzı arttırılmaya devam edilirse, fiyatlar genel seviyesi de artmaya devam edecek ve enflasyonla karşılaşılacaktır.²⁸

Miktar teorisine göre, para miktarındaki değişmeler fiyatlar genel seviyesini aynı yönde ve aynı oranda değiştirir. Böylece teori, bir ekonomide paranın miktarı ile değeri arasında matematiksel bir ilişki olduğunu kabul etmekte ve örneğın, para miktarının iki kat artması halinde fiyatlar genel düzeyinin de iki kat artacağını

²⁷ Nur Keyder, Para Teori-Politika, ODTÜ Yayını, Ankara, 1991, s. 257.

²⁸ Çubukçu, a.g.e., s. 13.

söylemektedir. Enflasyonu durdurmak tamamen para arzını denetleyen para otoritelerinin elindedir. Bu otoritelerin ekonominin reel büyüme hızını aşan bir hızla para arzını arttırmaları halinde enflasyon kaçınılmazdır.

2. Keynesyen Yaklaşım

Kesnes, 1936' da yayınladığı “İstihdam, Faiz ve Para Genel Teorisi” adlı kitabında klasiklerin tersine, ekonominin her zaman tam istihdamda dengede olmayacağını eksik veya aşırı istihdamda da dengeye gelebileceğini söylemiştir. Klasik teoride talep, arzın bir fonksiyonu iken; Keynes, teorisini talep ağırlıklı kurmuştur. Keynes'e göre, tam istihdamdaki denge düzeyine kadar toplam talepteki her artış arzı da peşinden sürükler. Bunun için denge gelir düzeyini belirleyen etken efektif taleptir. Keynes efektif talebi, bir toplumda müteşebbislerin mevcut istihdam seviyesinde sahip oldukları üretim faktörlerinden elde etmeyi umdukları gelirlerin toplamı olarak ele almaktadır. Keynes “Genel Teori”'sinde efektif talebi şöyle tanımlamaktadır:

“Efektif talep sadece toplam gelirdir ve girişimciler tarafından verimli olacaklarına inanılan cari istihdam hacminden elde etmeyi umdukları diğer üretim faktörlerine ayrılmış gelirleri de kapsar. Toplam talep fonksiyonu, çeşitli olası istihdam hacimlerini karşılıklı teşkil eden üretim hacimlerinin meydana getirmesi gerekli olduğu tahmin edilen kazançlara bağlar; efektif talep bir gerçek haline gelen toplam talep fonksiyonunun değeridir. Çünkü arzın koşulları hesaba katılarak, girişimcilerin kazanç umudunu en yükseğe götüren istihdam düzeyine karşılık teşkil eder.”²⁹

Keynes'e göre enflasyonist süreç, üretimin para arzındaki artışlar karşısında esnekliğinin kaybolduğu tam istihdam noktasında başlar.³⁰ Tam istihdam dengesinde bulunan bir ekonomide tüketim, yatırım, devlet harcamaları ve dışsattım ile dışalım arasındaki farkın oluşturduğu toplam talep herhangi bir nedenle toplam arzı aştığında fiyatlar genel düzeyi yükselmeye başlayacaktır.³¹ Toplam talebin toplam arzdan fazla

²⁹ J. M. Keynes, *İstihdam, Faiz ve Para Genel Teorisi*, (Çev: A. Baltacıgil), Minnetoğlu Yayınları, İstanbul, 1980, s. 54.

³⁰ İşgüden, a.g.e., s. 189.

³¹ Kepkep, a.g.e., s. 37.

olması durumunda enflasyonist açık meydana gelir. Enflasyonist açık, tam istihdam noktasının ötesinde efektif talebin toplam arzı aşan kısmı olmakta ve bu açık dolayısıyla fiyatlar genel seviyesi yükselme göstermektedir. Enflasyonist açığı yaratan harcama artışlarının finansmanı, para miktarı artırılarak yapılabileceği gibi, bu harcamalar vergilerle veya açık piyasa işlemleriyle piyasadan para çekilerek de karşılanabilir. Yani Keynes'in teorisi içerisinde, para miktarında bir artış olmasa dahi efektif talebin başka yollarla yükselmesiyle de bir enflasyonist açıkla karşılaşılabilir.³²

Keynesyen ekonomi, enflasyon gibi temel makro ekonomik problemlerle mücadelede harcama ve vergilerle toplam talebin ayarlanarak mücadele edilmesinin mümkün olduğunu ileri sürer.

3. Monetarist Yaklaşım

Monetarist yaklaşımın öncüsü M. Friedman ve taraftarları, enflasyonun temel nedenini para arzının hükümetlerce gereksiz ve aşırı ölçüde artırılması olarak görürler. Monetaristlere göre, ekonomideki istikrarsızlıkların birçoğu parasal kökenli olduğundan para politikası iktisadi sorunlara karşı diğer iktisat politikası araçlarından daha etkilidir.³³ Monetaristler de klasikler gibi enflasyonun tek kaynağının para arzı artışları olduğunu belirtmişlerdir. Ücret ve maliyet artışları, ancak para arzı artışlarıyla desteklenirse enflasyona yol açabilirler. Para arzı artışları gerekenin üzerine çıktığında mal ve hizmetlere olan talep artacak ve piyasada oluşan talep fazlası fiyatları arttıracaktır.

Monetarist yaklaşım, klasiklerin miktar teorisini yeniden ön plana çıkarmıştır. Bununla birlikte monetaristler klasik miktar teorisini bazı yönlerden eleştirmişler ve bu teorinin enflasyonu açıklamak için yeterli olmadığını öne sürmüşlerdir. Monetaristlere göre, $MV=PT$ şeklinde ifade edilen klasik miktar teorisi formülünde yer alan paranın dolaşım hızı sabit değil aksine bazı değişkenlerin istikrarlı bir fonksiyonudur. Bu teoriye modern miktar teorisi adı verilmektedir.

³² Çubukçu, a.g.e., s. 19-20.

³³ C. Can Aktan, *Çağdaş Liberal Düşüncede Politik İktisat*, Doğu Matbaası, Ankara, 1994, s. 206.

Monetarist yaklaşımın öncüsü Friedman'a göre, enflasyon öncelikle parasal bir olaydır ve para miktarının üretilen mal miktarından çok daha hızlı bir şekilde artmasından doğar. Ona göre, tüm dünyada hızlandırılmış parasal büyüme üç nedenden dolayı meydana gelmektedir: devlet harcamalarındaki hızlı büyüme, hükümetlerin tam istihdama varmayı amaçlayan politikası ve merkez bankasının yanlış politikasıdır. Para arzının artışı dışında enflasyonu başka nedenlerle ilişkilendiren hiçbir görüş enflasyon olgusunu açıklayamaz. Sendikal, kar hırsı, üretim yetersizliği vb. gibi birçok neden özel bazı mallar için yüksek fiyat doğurabilir, fakat fiyatlar genel düzeyini etkileyemez, enflasyon oranında tek ve sabit bir nedenle devamlı bir artış meydana getiremez.³⁴

Monetaristler ekonomide enflasyonu önlemek için para politikasının maliye politikasından daha etkili olduğunu belirtirler. Onlara göre, maliye politikası istikrarsızlık hallerinde etkinsizdir.³⁵ Çünkü maliye politikası uygulamalarında idari yönden gecikmeler söz konusu olduğundan , içinde bulunulan konjoktüre uygun bir maliye politikasının uygulamasını gecikmekte, konjoktür bir başka aşamaya geçebilmektedir.

4. Yapısalcı Yaklaşım

Monetarizme tepki olarak doğan yapısalcı yaklaşım, enflasyon olgusunun sadece para arzındaki artışlarla açıklanamayacağını söylemektedir. Yapısalcı yaklaşımçılara göre, bir ülkede enflasyona neden olan ve eğer çözümlenemezse enflasyonu kronikleştiren yetersiz tarımsal üretim, dışa bağımlı sanayi, ithalatı karşılayamayan ihracat, eksik altyapılaşma ve çarpık vergi sistemi gibi yapısal darboğazlardır.

5. Rasyonel Bekleyişçi Yaklaşım

Rasyonel Beklentiler Teorisi ilk olarak 1961 yılında J. Muth'un "Rasyonel Beklentiler ve Fiyat Hareketleri Teorisi" adıyla yayınlamış olduğu makalesi ile ortaya çıkmıştır. Muth'a göre, enflasyonist dönemlerde ekonomik birimler uyumcu beklentilerden ziyade rasyonel beklentilere sahiptirler. Gerek Keynesyenler gerekse

³⁴ Muhammet Akdiş, "Para Arzının Enflasyon Üzerindeki Etkisi ve Milton Friedman'ın Enflasyon Yaklaşımı", *Maliye Yazıları*, Sayı: 38, Ocak-Mart 1993, s. 82.

³⁵ J. A. Trevithick, *Inflation*, London, 1978, s. 90.

monetaristler, fertlerin genel fiyat seviyesindeki değişimleri önceki dönemlerdeki fiyatların seviyesine göre tahmin edeceklerini yani, uyumcu beklentilere sahip olacaklarını belirtmişlerdi. Rasyonel beklentiler teorisine göre ise, bireyler uyumcu değil rasyonel beklentilere sahiptirler ve bu nedenle iktisat politikası uygulamaları karşısında derhal aktif bir tavır alacaklardır.³⁶

II. ENFLASYONUN VERGİ SİSTEMİ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ ve BU ETKİLERİ GİDERİCİ DÜZENLEMELER

Bir ülkede uygulanmakta olan vergiler o ülkenin vergi sistemini meydana getirmektedir. Vergi sistemi dinamik bir kavramdır. Mali, iktisadi, sosyal, politik ve hukuki faktörlere bağlı olarak bir ülkeden diğerine değişiklikler gösterdiği gibi zaman faktörünün etkisiyle de devamlı bir gelişme değişme hali göstermektedir. Bir ülkenin vergi sistemi az çok o ülkenin iktisadi seviyesinin bir göstergesidir. Ekonomi üzerinde derin etkiler meydana getiren enflasyonun yürürlükteki vergi sistemini de etkileyeceği kuşkusuzdur.

A. Enflasyonun Makro Düzeyde Vergi Sistemi Üzerindeki Etkileri

Günümüzde pek çok ülke için önemli sorunların başında gelen enflasyon, toplum ve toplumu oluşturan üretici ve tüketicileri, tasarruf sahiplerini, alacaklıları ve borçluları, mükellefleri çeşitli şekillerde etkileyerek vergi sistemini bozmakta, vergi yükü dağılımını değiştirmekte ve sonuçta vergileme ile hedeflenen ekonomik, mali ve sosyal amaçlardan sapmalara yol açmaktadır.³⁷

Artan oranlı bir tarife esasına göre düzenlenen bir gelir vergisi sisteminde, nominal gelirler enflasyona bağlı olarak yükseleceğinden yükümlülerin ortalama vergi oranları da artan oranlı tarife yapısı nedeniyle yükselir ve toplam vergi yükü artar. Toplam vergi yükünün artması ekonomik büyümenin yavaşlaması sonucunu da beraberinde getirir. Şöyle ki, vergi yükünün artması ekonomideki kaynak dağılımını özel kesimin aleyhine değiştirerek, müteşebbislerin yatırım için fonlarının azalmasına neden olarak yatırımların düşmesine yol açabilir. Kamu kesiminin kaynak kullanım etkinliğinin özel kesime nazaran düşük olması varsayımı altında

³⁶ Aktan, a.g.e., s. 208.

³⁷ Şevki Özbilen, “Vergi-Enflasyon İlişkisi Üzerine Bir İnceleme”, www.econturk.org/Turkiyrekononmisi/enflasyon.pdf, s. 5.

ekonomik büyüme yavaşlar. Mali literatürde “fiscal drag” olarak nitelenen ve enflasyonist dönemlerde artan oranlı tarife nedeniyle vergi gelirlerinde nispi olarak meydana gelen aşırı artışlar yüzünden maliye politikasının etkisini azalmasını ifade eden bu durum, ekonomik etkinliğin giderek kaybolmasına yol açar.³⁸

Enflasyonun makro düzeyde etkileri bakımından, vergi yükü, vergi kaçakçılığı, kaynak dağılımı, ekonomik büyüme ve kalkınma üzerine etkilerini inceleyeceğiz.

1. Enflasyon -Vergi Yükü İlişkisi

Vergi yüküyle ilgili olarak bir çok tanımlama yapılmaktadır. Bunlardan en önemlileri şunlardır: ³⁹

Gayrisafi vergi yükü: gayrisafi vergi yüküne toplam vergi yükü de denilmektedir. Bu yük vergi ve vergiye benzer gelirlerin GSMH’ ya olan oranını ifade eder. Bununla iktisadi kaynaklardan ne kadarının devlet vb. kuruluşların eline geçtiği anlatılmak istenir. Devletin borçlanma ve hazine imkanlarından yararlanarak elde ettiği iktisadi kaynaklar bu kavramın dışında kalır.

Safi vergi yükü: devlet vb. kuruluşların vergi ve vergiye benzer kamu gelirleri şeklinde kendilerine sağladıkları gelirlerden şahıslara ödedikleri transfer harcamalarını ve mali yardımları düştüğümüz zaman safi vergi yükünü elde ederiz. Bunun mali bakımdan anlamı, devletin ancak safi vergi yükü kadar şahısların iktisadi kaynakları üzerinde tasarruf yetkisine sahip olduğudur.

Sektör ve sosyal tabakalar itibariyle vergi yükü: Sosyal tabakalarca katlanılan vergi yükünü hesaplayabilmek için bu tabakaların ödedikleri dolaylı ve dolaysız vergi toplamını bilmek gerekir. Ancak bunu tespit etmek çok uzun araştırmaları gerektirmektedir.

Enflasyon öncelikle vergi sistemi üzerinde sayısal büyüklükleri değiştirerek etkide bulunduğu, maktu tarifeler, istisna muafiyet ve indirim tutarları ile artan oranlı tarife dilimleri enflasyondan etkilenmektedir. Bu tutarların enflasyondan

³⁸Osman Pehlivan, “Enflasyonun Vergi Sistemi Üzerindeki Etkisi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 137, Ocak 1993, s. 49.

³⁹İsmail Türk, *Kamu Maliyesi*, Turhan Kitabevi, Ankara, 1999, s. 191-192.

etkilenmemesi için otomatik ya da iradi ayarlamalar yapılmaktaysa da bunlar yetersiz kalmakta, önemli vergi yükü adaletsizlikleri ve gelir dağılımı bozuklukları ortaya çıkmaktadır.⁴⁰

Enflasyon dönemlerinde nominal gelirden meydana gelen artışlar dolayısıyla yükümlüler, yüksek gelir dilimleri üzerinde daha yüksek oranlarda vergi ödemek zorunda kalırlar. Bununla birlikte vergiden istisna ve muaf tutarların gerçek değeri enflasyon nedeniyle önemini yitireceğinden bireylerin ortalama vergi oranları ve buna bağlı olarak da vergi yükleri artar. En az geçim indirimi gibi indirim hadleri aile bireylerinin sayısına göre düzenlenmiş olduğundan gelir vergisi sisteminde, indirim hadlerinin enflasyon nedeniyle önemini yitirmiş olmasından dolayı birey sayısı fazla olan ailelerde vergi yükü daha da çok artar.⁴¹ Ayrıca enflasyonun yükümlülerin ortalama vergi oranlarını yani vergi yüklerini arttırma yetkisi, artan oranlı tarife yapısında yer alan gelir dilimleri ne ölçüde küçük ve buna karşılık artma oranı ne kadar yüksek olursa o ölçüde fazla olacaktır.

Vergi yükü, belirli bir dönemde devlete veya kamu tüzel kişilerine yapılan ödemelerle bu ödemeleri yapan mükelleflerin aynı dönemde elde ettikleri gelirler arasındaki sayısal ilişki olduğundan vergi yükü ödenen vergi ile doğru, ödeme gücü ile ters orantılıdır. Yani vergi yükü ödenen vergi miktarı arttıkça artmakta, buna karşılık bireylerin gelir ve servetleri azaldıkça azalmaktadır.⁴² Çünkü özellikle artan oranlı tarifeli gelir vergilerinde tarifelerin yükselen bölümündeki mükellefler için vergi yükü artarken, tarifenin düzleştiği bölümdeki mükellefler için mutlak yük değişmez, nispi yük azalır.

Bütün vergi mükelleflerinin vergiden sonraki gerçek satın alma güçleri aynı oranda kısılmış olsa, nispi yük dağılımı veya vergiden sonraki gelir dağılımı açısından bir problem ortaya çıkmaz. Fakat bütün mükelleflerin vergi yükü bu tür bir değişim göstermemektedir. Diğer bir ifadeyle, yüksek dilimlerdeki vergi mükellefleri zaten düz oranlı bir vergiye tabi olduklarından bu durumdan pek fazla etkilenmezler,

⁴⁰ Mehmet Tunçer, "Enflasyon-Vergi Uyumu İlişkisi ve Türkiye" *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 247, Mart 2002, s. 153.

⁴¹ Pehlivan, a.g.m., (1993), s. 50.

⁴² Mehmet Aslan, "Vergi Yükü ve Türkiye'deki Durumu", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 135, Kasım 1992, s. 55-56.

artan oranlı tarifelerde yer alan matrah dilimleri genellikle yüksek gelir gruplarına doğru azalan oranlarda arttığı için enflasyon düşük ve orta gelir gruplarının aleyhine, yüksek gelir gruplarının lehine bir vergi yükü dağılımı ortaya çıkarır. Bu durum zaten adaletsiz olan gelir dağılımını iyice bozmaktadır.⁴³ Bu grup mükelleflerin gelir artış hızı, enflasyon oranından yüksek olursa vergide gelir dilimlerini enflasyona göre ayarlamakta soruna etkin bir çözüm getiremez. Bu noktada gelir vergisi oranlarının düzleştiği sahada ikinci bir vergi “surtax” düşüncesini akla getirmektedir. Bu modelde surtax, vergi tarifesinin düzleştiği sınırdan başlayarak ve hafif artan oranlı bir biçimde uygulanabilir. Böylece gelir dilimleri enflasyona göre düzeltilmişse ve tüm gelirler sadece enflasyon hızı kadar yükselmişse enflasyondan önceki nispi vergi yükü korunmuş olur.⁴⁴

Enflasyon; gelir ve servet dağılımında, fertlerin gelirlerinin çeşidine ve bu gelirleri nerelere harcadıklarına göre önemli değişiklikler yapar. Gelirlerin artış hızı fiyat artış hızından daha az olanların gelirleri reel olarak azalır. Enflasyon dolayısıyla hızlanan fiyatlar karşısında emek geliri elde edenler enflasyondan en çok etkilenen kesimdir. Buna karşın ticari ve serbest meslek sahiplerinin, sanayicinin ve üreticinin gelirleri fiyat hareketlerini takip eder. Spekülatif kesimin geliri ise daha da artar. Görüleceği gibi enflasyon sosyal kesimler arasındaki servet dağılımını büyük ölçüde bozar ve sosyal dengenin alt üst olmasına yol açar.

Ayrıca gelirin vergilendirilmesinde zamanlama açısından da sorunlar vardır. Özellikle enflasyonist bir ortamda, farklı yükümlülerin farklı zamanlarda vergilerini ödemeleri vergi eşitsizliği doğurmaktadır. Yani enflasyonist bir ortamda gelirler aynı oranda vergilendirilse bile, ödeme zamanlarının farklı oluşu değişik gelir unsurlarına farklı vergi yüklemektedir. Yapılan bir çalışmada, geliri meydana getiren gelir unsurlarından en hafif vergilendirilenin menkul sermaye iradı olduğu, onu ticari kazancın izlediği daha sonra gayri menkul sermaye iradı geldiği, en ağır vergilendirilenin ise ücret olduğu tespit edilmiştir. Özellikle enflasyonun yüksek olduğu dönemlerde brüt ücretlerin imzalanan toplu iş sözleşmeleriyle fiyat artış

⁴³ Murat Çetin ve İhsan Günaydın, “Enflasyon-Vergi Yüğü İlişkisinin Türkiye Açısından İncelenmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 113, Şubat 1998, s. 139.

⁴⁴ İzzettin Önder, “Enflasyon Ortamında Alınabilecek Vergi Önlemlerinden biri: “Surtax””, *Vergi Sorunları Dergisi*, 1979, s. 58-59.

hızının üzerinde bir artışla artması, buna karşılık gelir vergisi dilimlerinin enflasyonla uyumlu bir biçimde ayarlanmaması ücretlerin vergi yükünü giderek ağırlaştırmıştır.⁴⁵

Ayrıca, mal ve hizmetler üzerinden alınan dolaylı vergiler en son mükellefin üzerinde kaldıklarından, enflasyon dolayısıyla bu vergilerin matrahının artması bu vergileri de arttıracığından tüketici üzerinde kalan vergi yükü de artmış olacaktır.⁴⁶ Bu tür vergilerde geliri az olanla çok olan arasında bir fark olmadığı göz önünde bulundurulursa, enflasyon sebebiyle vergi miktarındaki artış, özellikle dar gelirlielerin vergi yükünü arttıracaktır.

Görülüyor ki, enflasyon bir yandan kişilerin parasal gelirlerini değişik boyutlarda azaltıp yükseltmek suretiyle kişiler arası gelir dağılımını bozarken, diğer yandan buna gelir vergisi sistemi vasıtasıyla ikinci bir olumsuz etkileme halkası eklemektedir. Böylece vergi yükünün adil dağılımını gerçekleştirmek üzere keşfedilmiş olan artan oranlı tarife uygulaması, enflasyon ortamında tam tersine sonuçlar doğurmaktadır.⁴⁷

2. Enflasyon -Vergi Kaçakçılığı İlişkisi

Vergi kaçırma, bilerek ya da bilmeyerek vergi kanunlarına aykırı hareketlerle verginin hiç ödenmemesi veya eksik ödenmesini ifade etmektedir. Enflasyon, toplum içinde huzursuzluk yaratması ve vergi yükünü arttırması nedeniyle vergi kaçakçılığının en önemli nedenlerinden biridir. Enflasyonist bir ortamda nominal gelirlerin vergileniyor olması, ekonomik faaliyetlerin kayıt dışına çekilmesi için uygun psikolojik ortamı hazırlamaktadır.

Enflasyon dönemlerinde sermayelerini savunmak için istedikleri ölçüde zam yapamadıklarından dolayı teşebbüsler, vergi kaçakçılığına yönelmekte ve vergi

⁴⁵ Engin Öner, "Vergi-Enflasyon İlişkisi ve Enflasyon Vergisi-1", Atatürk Üniversitesi İ.İ.B.F.Dergisi, Cilt:10, Sayı: 3-4, 1994, s. 89.

⁴⁶ Erol Bektaş, "Enflasyonun Ekonomik ve Mali Yapıya Etkileri ve Bu Etkilerin Dolaylı ve Dolaysız Vergilere Yansıması, Hesap Uzmanları Kurulu Bilim Raporu, Ankara, 1996, s. 28.

⁴⁷ Mualla Öncel, "Enflasyon ve Vergilendirme", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 44, Sayı: 1-4, 1995, s. 495.

kaçakçılığı enflasyona karşı bir savunma olmaktadır.⁴⁸ Vergilemede enflasyonun etkisi en aza indirilemediğinde, vergi ödeyenlerin gerçek gelirlerini kayda geçirmesi ve bunun üzerinden vergi ödenmesi sağlanamaz. Ayrıca vergi kaçakçılığının artması devletin vergi gelirlerinin azalmasına ve verginin sosyal ve ekonomik amaçlarını yerine getirememesine sebep olmaktadır.

Gayrimenkul ve ticari faaliyetlerle uğraşan mükelleflerin, dolaylı vergilerde tüketicilerin ve ücret geliri sahiplerine nazaran vergi kaçırma da daha fazla şansları olmasından dolayı, burada da tüketici ve ücretlilerin aleyhine bir vergi yükü oluşmaktadır.

3. Enflasyon - Kaynak Dağılımı İlişkisi

Enflasyon dönemlerinde yüksek faiz oranı ve riskin artması nedeniyle üretim kapasitesini arttırıcı uzun vadeli yatırımlar cazibesini kaybeder. Bu nedenle tasarruflar, kısa vadeli spekülâtif amaçlı yatırımlara yönelir. Dış ödemeler dengesi bozulduğundan ithal edilemeyen bazı mallar ülke içinde üretilmeye başlanır. Böylece uluslararası rekabetten uzak, enflasyon ekonomisi kurallarına göre faaliyette bulunan hantal endüstriler kaynak israfına neden olur. Dolayısıyla enflasyon, ekonomideki fiyat yapısını bozarken, üretim faktörlerinin üretim alanları arasında dağılımında ussallıktan uzaklaşmasına neden olur.⁴⁹

Enflasyondan önce kamu kesimi ile özel kesim arasındaki kaynak dağılımı optimal bir denge noktasında ise, enflasyon bu dengeyi kamu kesiminin lehine, özel kesimin aleyhine değiştirir. Çünkü enflasyon nedeniyle kamu gelirlerindeki artış, genellikle fiyatlar genel seviyesinden daha yüksek olarak gerçekleşir. Bu durumda kamu kesiminin özel kesime nazaran daha az verimli olması varsayımı altında, üretim seviyesi gerileyerek GSMH düşer.⁵⁰ Ayrıca yüksek enflasyon tasarrufları spekülâtif alanlara yönelttiğinden, bireylerin tasarruflarının reel yatırımlarda kullanılmasını engeller.

⁴⁸ Yusuf Kirmikil, "Enflasyon ve Vergi Kaçakçılığı İlişkisi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 42, 1985, s. 38.

⁴⁹ Dinler, a.g.e., s. 413.

⁵⁰ Pehlivan, a.g.m. (1993), s. 51.

Enflasyonun olumsuz etkilerinden biri de, servet unsurlarının değerinde meydana gelen nominal artışları vergilendirmesidir. Amortisman tabi tutulan iktisadi kıymetlerde de aynı şey söz konusudur. Amortisman tarihi değerler üzerinden hesaplandığından, safi gelirin gerekenden daha yüksek çıkmasına neden olur. Bu yüzden amortismanın mümkün olduğu kadar cari değerler üzerinden hesaplanması gerekmektedir.

Enflasyon, vergi sisteminde yer alan çeşitli teşvik önlemlerini de etkileyerek kaynak dağılımındaki dengenin bozulma derecesini artırır. Şöyle ki, teşvik amacıyla vergiden istisna edilmiş olan kazançlar enflasyon nedeniyle vergi yükü artan kesime nazaran enflasyon öncesi devreye göre önemli bir ayrıcalık ve üstünlük sağlamış olacaktır. Yani ekonomide belli bir kesimin vergi yükü enflasyon nedeniyle iyice ağırlaşırken, teşviklerden yaralananlar enflasyonun bu olumsuz etkilerinden uzak durmuş olurlar. Böylece enflasyonun yükü tüm ekonomik birimlere eşit ölçüde dağılmak yerine, sadece belli bir kesim üzerinde yoğunlaşmış olur.⁵¹

4. Enflasyon - Ekonomik Büyüme ve Kalkınma İlişkisi

Ekonomik büyüme, iktisadi yapıda nicelik ve nitelik itibariyle değişme ve gelişme anlamına gelirken; az gelişmiş ülkeler için kullanılan kalkınma, tüm toplumsal yapının dönüşümü anlamında kullanılır. Bu nedenle kalkınma süreci yalnızca sayısal büyüklüklerdeki değişikliklerden hareketle kavranamaz. Kalkınma, ulusal gelir ve üretimin zaman içinde sayısal olarak artması yanında; iktisadi ve toplumsal yapının yeniden düzenlenmesini, kurumlardaki köklü değişiklikleri, halkın değer yargılarında dünya görüşünde ve davranışlarındaki değişiklikleri de kapsar. Bununla birlikte, iktisadi kalkınma ve büyüme kavramlarının eş anlamlı kullanıldığı da görülmektedir.

İktisadi büyüme ve kalkınmada temel unsur yatırımlardır. Bir ekonomide yatırım gücünü sağlayan da tasarruflardır. Enflasyon vergi sistemini etkileyerek artan tasarrufların daha çok vergilendirilmesini sağladığı için enflasyon dönemlerinde yatırıma ayrılan fonlar da düşer. Bu dönemde devlet, vergiler yoluyla ekonomiye müdahalede bulunarak tasarrufları arttırmaya çalışmaktadır. Enflasyonun vergi

⁵¹ y.a.g.e., s. 51-52.

sistemi üzerinde meydana getirdiği bu etki sonucu özel tasarruflar azalırken devletin vergi gelirleri artar. Devlet bu gelirleri verimli alanlarda kullanırsa büyüme hızı artar.

Ayrıca, enflasyon oranının yüksek ve dalgalı olduğu bir ekonomide ortaya çıkan belirsizlikler sonucunda reel getirisi sabitlenmemiş her türlü yatırımın reel getirisi de belirsiz olacaktır. Bu belirsizlik sonucunda da yatırımlar azalmaktadır. Böylece finansal hizmetlerin getirisi diğer sektörlerin getirisine göre daha yüksek olduğundan buraya önemli miktarda kaynak ve işgücü kaymaktadır.⁵² Bu durumda yatırımlar azaldığından büyüme gerçekleşmez. Bu dönemde devletin vergi gelirleri ile büyümeyi hızlandırması gerekir.

Bununla birlikte, gelişmekte olan ülkelerde kalkınmanın finansmanında kaynak yetersizliği temel bir sorundur. Bu sorun somut olarak tasarruf yetersizliği şeklinde ortaya çıkar. Bu yetersizliğin giderilmesi için, vergileme yanında iç ve dış finansman kaynaklarına başvurmak zorunlu olmaktadır. Kalkınmanın finansmanında yeterli dış kaynak bulunamaması da yaygın bir durum olduğundan, kalkınmanın finansmanı ileride elde edilecek değerlerin yatırım dönemlerine göre iskontosu ile yapılmaktadır. Bunun en yaygın ve devamlı şekli ise enflasyon ile finansmandır. Böylece enflasyon bir anlamda vadesi belirsiz bir geleceğe bağlanmış bir borç niteliği taşımaktadır. Burada enflasyon doğal finansman kaynaklarının yanı sıra ek veya tamamlayıcı bir finansman aracı niteliği kazanmaktadır.⁵³ Enflasyon, bir noktaya kadar kalkınmaya olumlu katkıda bulunurken, bu noktadan sonra zarar vermeye başlamaktadır.

Gelişmekte olan ülkeler enflasyona hızlı kalkınmak için başvururlar. Enflasyonun başlangıç dönemlerinde yatırımların hacmini arttırmayı başarırlarsa da, uzun vadede enflasyona başvurmamış olsalardı ulaşmış oldukları yatırım düzeyinin altında yatırım yapabilir hale gelirlerdi.⁵⁴ Diğer yandan, enflasyonun ekonomik büyüme için faydalı olabileceği düşüncesi amprik bulgularla reddedilmiştir. Bu

⁵² Gazi Erçel, "Türkiye'de Enflasyon ve Büyüme İlişkisi", *İMKB Dergisi*, Cilt: 3, Sayı: 12, Ekim-Kasım-Aralık 1999, s. 19.

⁵³ Fevzi Devrim, "Enflasyonun Kalkınmanın Finansmanında Bir Araç Olarak Kullanılması ve Türkiye'de Kamu Yatırım Harcamaları Açısından Değerlendirilmesi", *EÜ İktisat Fakültesi Dergisi*, Yıl: 1, Sayı: 2, Ağustos 1980, s. 79-80.

⁵⁴ Metin Özaşık, "Türkiye'de Enflasyon Olgusunun Gelir Dağılımına ve Kalkınmaya Etkileri", *Hesap Uzmanları Kurulu Bilim Raporu*, İstanbul, 1990, s. 43.

konudaki amprik bulgular, enflasyon ile -en azından iki haneli enflasyon oranlarında- ekonomik büyüme arasında gerçekte negatif bir korelasyon olduğu gösterilmiştir. Düşük oranlı enflasyon ile ekonomik büyüme arasında ise hala belirsizlikler söz konusudur.⁵⁵

B. Enflasyonun Mikro Düzeyde Vergi Sistemi Üzerindeki Etkileri

Enflasyonist bir ekonomide; ekonomideki belirsizliğin artması, kısa vadeli karlar peşinde koşulması, faiz hadlerinin yükselmesi, uzun vadeli yatırım yapılmaması gibi çok ciddi sorunlar yaşanır. Enflasyon yaşayan bir ülke istikrarsız olarak kabul edilir ve yabancı sermaye bu ülkede yatırım yapmak istemez.

Enflasyonun mikro düzeyde vergi sistemi üzerindeki etkilerini enflasyonun işletmeler üzerindeki etkileri açısından inceleyeceğiz. Daha öncede belirtildiği gibi enflasyon diğer bir çok kurumdaki gibi işletmeler üzerinde de olumsuz etkiler yapmaktadır.

1. Enflasyonun İşletmelerin Ekonomik Yapısına Etkileri

Enflasyonun işletmelerin ekonomik yapısına etkisini incelerken, işletmenin sahip olduğu ekonomik değerleri parasal ve parasal olmayan değerler olarak ayırmalıyız. Çünkü parasal değerler, enflasyon ortamında nominal olarak sabit kaldıkları için reel olarak değerlerini kaybederlerken; parasal olmayan değerler, enflasyon ortamında reel değerlerini korurlar. Bu nedenle fiyatların hızla arttığı dönemlerde parasal değerleri ellerinde bulunduran işletmeler, reel kayba uğradıkları halde; parasal olmayan değerleri ellerinde bulunduran firmalar reel olarak varlıklarını korurlar.⁵⁶

Enflasyon, işletmelerin üretim politikasını da etkiler. Enflasyonun meydana getirdiği belirsizlik ortamının yarattığı risk, girişimcilerin büyük ve uzun vadeli yatırımlar yerine tesis süresi kısa ve kendini kısa sürede geri ödeyen yatırımları tercih etmesine neden olmaktadır.

⁵⁵ Stanley Fisher, "Fiyat İstikrarının Sağlanması", (Çev: Hüseyin Şen), **Bankacılar Dergisi**, Sayı: 31, 1999, s. 108.

⁵⁶ Nuri Uman, **Enflasyon Muhasebesi**, Ankara, 2001, s. 9-10.

Enflasyon dönemlerinde işletmeler uzun vadeli yatırımlardan çok kısa vadeli ve ticarete dönük yatırımlar yaparlar. Bunun yanında, yabancı sermayeli kuruluşlar da yüksek enflasyon yaşanan ülkelerde yatırım yapmak istemezler.⁵⁷

Enflasyonun yüksek olduğu dönemlerde işletmeler, aynı fiziki üretim ve satış hacmini koruyabilmek için; hammadde fiyatlarının artması, işçiliklerin yükselmesi, kredi limitlerinin daralması nedeniyle daha fazla işletme sermayesine gereksinim duyarlar. Ayrıca işletmeler, parasal varlıklarının sürekli değer kaybetmesi nedeniyle ellerinde olabildiğince az likit değer bulundurmak ve parasal fonları reel değerlerini koruyan varlıklara yatırmak isterler. Bununla birlikte hammadde fiyatlarının artması ve satın almada güçlük yaşanması nedeniyle stok yapma ihtiyacını duyarlar. Bunlardan dolayı işletmelerin finansman ihtiyacı artar. Bu nedenle işletmeler borçlanma yoluna giderler. Enflasyonist ortamda tüm işletmeler aynı şeyi yaşadıklarında borç bulmak da zorlaşır. Bu dönemde tasarruf teşvik ve bankalara kaynak akışını sağlamak amacıyla mevduat faizleri yükseltilir. Ancak, üretici veya satıcı, bu ağır finansman yükünü mal ve hizmetin fiyatına yansıtarak alıcıya devretmeye çalışır.

Enflasyon firmaların yönetimini da bozmaktadır. Bu durum işletme içinde verimlilik artışlarının yavaşlaması, azalması hatta gerilemesi demektir.

Enflasyonun işletmelerin ekonomik yapısına olan etkilerini şöyle sıralayabiliriz: enflasyon;⁵⁸

- İşletmelerde likit ve likit olmayan varlıklar arasındaki dengenin bozulmasına,
- İşletmenin aşırı şekilde borçlanmasına, dolayısıyla öz kaynak yabancı kaynak dengesinin bozulmasına,
- İşletmelerin uygun olmayan finansman aracı kullanmalarına,
- İşletmelerin ağır finansman yükü altına girmelerine,
- İşletmelerin likidite sıkıntısı çekmelerine,
- Alacakların tahsilinin güçleşmesine,

⁵⁷ Celal Çelik, "Enflasyonun Mali Tablolar Üzerine Etkileri ve Enflasyon Muhasebesi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 241, Eylül 2001, s. 76.

⁵⁸ Uman, a.g.e., s. 11.

- Fon yetersizliği ve hammadde yokluğu nedeniyle üretimin kısılıp işsizliğin artmasına neden olmaktadır.

2. Enflasyonun İşletmelerin Mali Tablolarına Etkileri

Enflasyon bir taraftan işletmelerin yatırım yapma risklerinin artmasına, üretim maliyetlerinin yükselmesine ve faiz yükünün artmasına neden olurken; diğer taraftan da işletmelerin muhasebe sistemlerini ve mali tablolarını anlamsızlaştırarak bir rakam yığını haline getirmektedir. Stokların, parasal ve parasal olmayan diğer varlıkların reel değerleri değişmediği halde nominal değerleri yükselir.

Fiyatların devamlı olarak artması, işletme yönetiminin temel veri kaynağı olan muhasebeyi ve onun oluşturduğu mali tabloları etkilemektedir. Klasik muhasebe tarihi maliyet esasına dayandığından, değer ölçüsü olarak kullanılan para biriminin zaman içinde değerinin değişmediği, başka bir deyişle paranın satın alma gücünün zaman içerisinde aynı kaldığı varsayılır. Halbuki fiyatların devamlı artış gösterdiği enflasyonist dönemlerde, iki ayrı döneme ait para birimleri arasında satın alma gücü bakımından bir benzerlik bulunmaz.⁵⁹ Bu nedenle, genel muhasebe sisteminde kazanç ve kayıplar sonuç hesaplarında gösterilmediğinden dönem kar ve zararları gerçeği yansıtmaz; işletmeler, rasyonellikten uzaklaşarak dönem sonunda fiktif karları dağıtmaya başlarlar. Kısacası, enflasyonist dönemlerde geleneksel muhasebe ilkelerine göre hazırlanıp sunulan mali tablolar, enflasyon sonucunda para biriminin satın alma gücünde meydana gelen azalışlar dikkate alınmadan hazırlandığından gerçeği yansıtmamaktadır.

Ayrıca, enflasyonist dönemlerde gelir ve giderleri 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 karşılaştırma olanağını ortadan kaldırmakta dolayısıyla işletmede fiktif karın doğmasına neden olmaktadır. Fiktif karların üzerine ödenecek vergi ve dağıtılacak temettü; öz sermayenin satın alma gücü ve üretim

⁵⁹ Aziz Akgül, "Enflasyonun İşletmeler Üzerindeki Etkileri ve Enflasyon Muhasebesi", ODTÜ Gelişme Dergisi, Cilt: 9, Sayı: 2, 1982, s. 187-188.

potansiyelinin korunması imkanını yok edip işletme sermayesini erozyona uğratacak, işletme faaliyetlerinin aynı düzeyde sürdürülmesinde yönetimi sıkıntıya sokacaktır.⁶⁰

a. Enflasyonun İşletmelerin Bilançolarına Etkileri

Bilanço, belirli bir hesap dönemi sonundaki bir işletmenin borçlarının ve varlıklarının bir listesidir. Enflasyonun bilançolar üzerindeki etkilerini aktif ve pasif kalemler üzerindeki etkisi olarak incelemek mümkündür.

Enflasyonist ortamda, sabit kıymetlerin bilançoda ifade edilen değerleri cari parayla olan değerlerinden önemli ölçüde az gösterildiğinden mali tablolar gerçeği yansıtamazlar. Kasa, banka ve alacaklar ile benzeri iktisadi kıymetlerin reel değerleri fiyatların yükseldiği dönemlerde düşer. Bu tür iktisadi kıymetleri ellerinde bulunduranlar, enflasyon dönemlerinde zarara uğrarlar.

İşletmenin pasif kalemlerinden borçların, enflasyon fiyatları yükseltirken kayıtlı tutarlar üzerinden ödenmesi, firmaların gerçek borç yükünü azaltarak öz sermayede gerçek artışa yol açarlar. Fakat kısa vadeli borçlar için aynı şeyi söyleyemeyiz. İşletme sermayesi ihtiyacını karşılamak için girilen kısa vadeli borçlar, bir yıldan daha kısa sürede geri ödeneceği için bunların gerek anapara ve gerekse yüksek faiz tutarları işletmeler için ağır bir mali yük oluşturmaktadır.

İşletmelerin aktif iktisadi varlıklarının belli bir kullanım ömrü vardır. Ayrıca bu kıymetlerin değerleri, belirlenen süre içinde amortisman ayırmak suretiyle ya ürünlerin maliyetine yüklenmekte ya da doğrudan doğruya kar zarar hesabına intikal ettirilmektedir.⁶¹ Amortisman hesapları iktisadi kıymetlerin tarihi değerleri, yani söz konusu iktisadi kıymetlerin satın alındıkları dönemdeki maliyetleri üzerinden yapılması halinde, ayrılan amortisman tutarları, enflasyon nedeniyle büyük değer kaybına uğrayacağından iktisadi kıymetleri yenilemek için fon oluşturma niteliğini yitirecektir.⁶² Bu amortismanlar reel gider etkilerinin çok altında bir etki yaparak reel olmayan parasal karların oluşmasına neden olmakta ve bu karlar üzerinden

⁶⁰ Mehmet Yüce, "Enflasyonun Finansal Tablolar Üzerindeki Etkisini Gidermeye Yönelik Müesseseler ve Bu Bağlamda Türk Vergi Sisteminde Yer Alan Düzenlemeler", www.bilgimerkezi.com/html/ders8.htm, s. 4.

⁶¹ Yakup Tokat, "Ekonomi Politikasının İç Çelişkisi: Enflasyonu Azdıran Vergi Teşvikleri", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 169, Eylül 1995, s. 4.

⁶² Pehlivan, a.g.m. (1993), s. 53.

hesaplanan ve ödenen vergiler ve dağıtılan karlar işletmelerin öz sermayelerini ve mali güçlerini zayıflatmaktadır.⁶³

b. Enflasyonun İşletmelerin Gelir Tablosuna Etkileri

Gelir tablosu, belli bir hesap dönemindeki satış faaliyetlerinden elde edilen net geliri ve firmaların ticari faaliyetlerinin sonucunu gösterir.⁶⁴

Enflasyon, kısa ve uzun dönemde işletmelerin satış hacmini olumlu ya da olumsuz yönde etkilemektedir. Enflasyon bazen işletmelerin satış hasılatında bir artış da meydana getirmektedir. Bu artış enflasyon oranının üzerinde ise gerçek; altında ise görünüşte artıştır.

Enflasyon, gelir tablosunun maliyet ve gelir kalemlerini de arttırır. Burada önemli olan nokta, satış hasılatının gider artışından gerek mutlak gerekse nispi bakımdan daha yüksek oranda gerçekleşmesidir.⁶⁵ Enflasyon ortamında gelir tablosu dengesindeki karlar, enflasyondan arındırıldıktan sonra gerçek durumu yansıtmayabilir. Bu nedenle; işletmelerin, enflasyon oranını artan bir kar marjına sahip olmaları gerekir.

3. Enflasyonun İşletmelerin Vergilendirilmesi Üzerindeki Etkisi

Enflasyonist bir ortamda firmalar fiktif karları üzerinden vergilendirilirler. “Enflasyon Vergisi” olarak nitelendirilen bu vergi firmaların öz sermayeleri üzerinden alınan bir vergi mahiyetindedir. Böyle olunca da işletmeler enflasyon ortamında sermayelerini arttırmak istemezler bunun yerine borçlanmayı tercih ederler. Böylece borçları için en az enflasyon oranında faiz öder ve bunu da gider olarak kayıtlarına geçmek suretiyle vergi matrahından düşerler. Böylece enflasyon vergisi de ödememiş olurlar.⁶⁶

⁶³ Kemal Uzun, “Enflasyonun Mükellefler Üzerindeki Etkisi ve Vergi Kanunlarında Yer Alan Mükellefleri Enflasyona Karşı Koruyan Tedbirler”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 210, Şubat 1999, s. 72.

⁶⁴ Zeki Doğan, “Enflasyon Ortamında İşletmenin Gerçek Kar veya Zararının Saptanması”, *Verimlilik Dergisi*, Sayı: 2, 1995, s. 9.

⁶⁵ Selahattin Tuncer, “Enflasyonun İşletmeler Üzerindeki Etkileri”, *İstanbul Sanayi Odası Dergisi*, Yıl: 24, Sayı: 286, 1989, s. 56.

⁶⁶ Hızır Tarakçı, “Vergi Sistemimiz Enflasyonist Bir Ortamda Firmaların Öz Sermayelerini Arttırmasını Teşvik Etmekte midir?”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 147, Kasım 1993, s. 61.

Bilançoları karlı görülen pek çok işletmenin kazançlarını enflasyon oranına göre muhasebeleştirdiğimizde işletmenin o yılı zararla kapattığı görülmektedir. Vergilerin nominal kazançlardan alınması adaletsiz bir sonuç ortaya çıkardığı gibi, yatırımları kısımakta ve vergi kaçakçılığını ve dolayısıyla kayıt dışı ekonomiyi teşvik etmektedir.

Enflasyonun bu ağır vergisel sonuçlarından bütün teşebbüsler aynı şekilde etkilenmezler. Büyük sermayelerle işleyen, yatırımlarını uzun vadeli kredilerle finanse edebilen büyük teşebbüsler enflasyondan yarar bile sağlayabilirler. Borç sözleşmeleri ne kadar uzun süreli, borç alınan meblağlar ne kadar büyükse sağlanan yarar o kadar büyük olur.

C. Enflasyonun Dolaylı ve Dolaysız Vergiler Üzerindeki Etkileri

Enflasyonun vergi sistemi üzerindeki bozucu etkisi, vergi türleri üzerinde çeşitli şekillerde ortaya çıkabilmektedir. Bu etkileri incelerken konuyu dolaylı ve dolaysız vergi ayrımı açısından ele almamızın nedeni, dolaysız vergilerin özellikleri nedeniyle dolaylı vergilere nazaran bu olumsuzluklardan daha çok etkilenmeleridir.

1. Dolaylı-Dolaysız Vergi Ayrımı

Vergi tarihinde görülen en eski tasniflerden biri dolaylı-dolaysız vergi ayrımıdır. Vergilerin dolaylı ve dolaysız olduklarının belirlenmesi açısından başlıca iki ölçü kullanılmaktadır. Bunlardan birisi yansıma ölçüsü diğeri vergi konusunun sürekliliği ve vergiyi doğuran olay ölçüsüdür.

a. Yansıma Ölçüsü

Yansıma kriterine göre, vergiyi ödeyen kanuni mükellef verginin yükünü fiilen başkalarına devretmiyorsa dolaysız; vergiyi ödeyen fiyat yoluyla vergi yükünü devredebiliyorsa dolaylı vergilerdir.⁶⁷ Örneğin, gümrükten alınan vergiler önce malı ithal eden kimseden alınmakta, fakat malların satılmasıyla birlikte ödenen vergi satın alan kimselere doğru rahatça aktarılmaktadır.⁶⁸ Buna karşılık bazı vergiler yansıtılamazlar. Bunların kanuni mükellefleri ile fiilen ödeyicileri aynı kimselerdir. Örneğin, veraset ve intikal vergisi.

⁶⁷ Fevzi Devrim, *Kamu Maliyesine Giriş*, Anadolu Matbaacılık, İzmir, 1996, s. 209.

⁶⁸ Şerafettin Aksoy, *Kamu Maliyesi*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1991, s. 344.

Vergilerin dolaylı ve dolaysız vergiler olarak sınıflandırılmasında verginin yansımaları olayı her zaman kesin bir ölçü olmamaktadır. Yansıtılabilir nitelikte olmasına karşın ekonomik koşullar gereğince aracı mükellefin üzerinde kalması durumunda vergi, dolaylı yapıdan dolaysız yapıya dönüşmüş olacaktır. Ayrıca dolaysız bir verginin de zaman zaman yansıtıldığı görülmektedir.

b. Vergi Konusunun Sürekliliği ve Vergiyi Doğuran Olay Ölçüsü

Konusu sürekli, yükümlüsü önceden belli ve devamlı matrahlarla dayandığı için yükümlülerin isimlerinin önceden cetvellere yazıldığı vergilere dolaysız vergiler denir. Örneğin; bina ve arazi vergilerinin konuları devamlı ve yükümlüleri de önceden bilinir.⁶⁹ Eğer vergiler vergiyi doğuran olayın meydana geldiği anda ve geçici olarak tarh ve tahsil ediliyorsa, mükellef önceden belli değilse bu tür vergiler de dolaylı vergiler olarak kabul edilirler.⁷⁰ Örneğin; KDV yılda bir değil giderin yapıldığı her an ve zamanda tahakkuk ve tahsil edilir.

Kriter konusunda teorik planda bazı farklılıkların olmasına rağmen, uygulamada hangi vergilerin dolaylı hangilerinin dolaysız olduğu konusunda ortak bir görüş mevcuttur. Buna göre; gelirden ve servet unsurlarından alınan vergiler dolaysız, mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler dolaylı vergiler sayılmaktadır.

Dolaysız vergilerin özellikleri:

- Vergi konusu ile yükümlü arasında ilişki kurulabilmektedir.
- Vergi mükellefiyle vergi ödeyicisi aynıdır.
- Vergi matrahı itibarıyla dayanıklı bir yapı gösterirler. Vergi yasalarının belirttiği mükelleflerden ada yazılı olarak alınması nedeniyle yükümlünün yerine getirmemesi halinde, yaptırımlar kullanılarak tahsilatın yapılabilmesi olanağı vardır.
- Mükellefin kişisel ve ailevi durumunu göz önünde bulundurarak, bu verginin şahsileşmesi yoluna gidilmekte, böylece verginin ödeme gücüne uygun olması sağlanmaktadır.

⁶⁹ Halil Nadaroğlu, *Kamu Maliyesi*, Beta Basım, İstanbul, 1998, s. 328.

⁷⁰ Aytaç Eker, *Kamu Maliyesi*, Anadolu Matbaacılık, İzmir, 1999, s. 176.

- Vergi adaletine daha uygundur.

Dolaylı vergilerin özellikleri:

- Tüm iktisadi unsurların istenildiği takdirde ve gerekli görüldüğü boyutta vergi kapsamına alınması yoluna gidilebileceğinden, vergi konusunun belirlenmesi bakımından dolaylı vergilerde önemli ölçüde serbesti vardır.
- Dolaylı vergiler yoluyla, kişilerin tüketim kalıpları ve tercihleri üzerinde etkili olma olanağı vardır.
- Dolaylı vergilerin mükellefler üzerinde psikolojik olarak olumsuz etkisi fazla değildir.
- Dolaylı vergiler hemen fiyatlara yansiyarak tüketicilerin bu malları almaları ya da daha az almaları sonucu taleplerini kısıtıcı etki yapar.
- Dolaylı vergilerin toplanması kolay ve ucuzdur.
- Vergi ödeme gücünü doğrudan dikkate almamakta, harcama düzeyine ve harcamaların yönelik olduğu mal bileşimlerine göre mükellefin vergi yükü değişmektedir.

2. Enflasyonun Dolaysız Vergiler Üzerindeki Etkileri

Enflasyonun dolaysız vergiler üzerindeki etkisini gelir vergisi, kurumlar vergisi ve servet vergilerine etkisi olarak inceleyeceğiz

a. Enflasyon ve Gelir Vergisi

Gelir bir gerçek kişinin belli bir dönemde yapmış olduğu kişisel harcamalar ile şahsi servetindeki net artışın toplamından meydana gelmektedir.⁷¹ Buna göre gelir vergisi ise, gerçek kişilerin belirli bir dönemde – genellikle bir yıl- elde ettikleri irat ve kazançların safi tutarı üzerinden yükümlüsünün kişisel ve ailevi durumunu da göz önünde bulundurmak suretiyle artan oranlı tarifeye göre alınan subjektif dolaysız bir vergidir.

Gelir vergisi subjektif karakterli olduğu için adil bir vergidir. Gerçekten en az geçim indirimi, artan oranlılık ve ayırma prensibi gibi teknikler tam anlamıyla ancak gelir vergisine uygulanabilmektedir. Ayrıca, gelir vergisi artan oranlıdır ve gelir

⁷¹ Ömer Faruk Batırel, **Kamu Maliyesi Teorisine Giriş**, Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Yayın No: 388, İstanbul, 1990. s. 56.

elastikiyetine sahiptir. Bu nedenle milli gelirde meydana gelen bir değişiklik, artan oranlı tarife sebebiyle gelir vergisi hasılatının da önemli ölçüde artmasına sebep olmaktadır. Ancak; kaynağında tevkif yöntemine göre tahsil olunan gelir türleri dışında kalanların vergisi, bir sonraki yıl alındığı için milli gelirdeki değişikliğin gelir vergisi hasılatına yansımaları genellikle gecikmektedir. Bu sakıncayı kısmen de olsa giderebilmek için bazı ülkelerde peşin vergi tahsili yönteminden yararlanılmaktadır. Gelir vergisinin bir başka özelliği de yansımalarının oldukça güç olmasıdır. Çünkü mal ve hizmetler üzerine konulmamakta, doğrudan doğruya şahıslardan alınmaktadır.⁷²

Bununla birlikte; gelir vergisinin de yukarıdaki niteliklerine rağmen kalkınma, büyüme, toplum refahı, enflasyon, gelir dağılımı vb. üzerinde bazı sakıncalara yol açtığı gözlenmektedir. Artan oranlılığın vergi ödeme gücü bakımından yerinde olmasına rağmen; yüksek gelirlerden yüksek oranda vergi alınması, işletmelerin yatırımlara ayıracakları tasarrufları azaltması, enflasyon halinde küçük gelir sahiplerinin artan oranlılık nedeniyle reel gelirlerinin düşmesi gibi sakıncalar oluşturmaktadır. Ayrıca gelir vergisi vergi kaçakçılığına müsait bir vergidir.⁷³

Enflasyon, gelir vergisi mükelleflerinin yükümlülüğünü iki açıdan etkilemektedir. Birincisi enflasyon dönemlerinde gelir, reel olarak artmazken vergilendirilecek gelirin nominal olarak artması; ikincisi ise, bir kısım indirim ve istisnalar sabit kaldığından reel vergi tutarında artışa neden olmasıdır.⁷⁴ Diğer bir deyişle, eğer mükellefin sabit satın alma gücü ile tanımlanan reel gelirinde bir değişiklik olmamış ise, örneğin enflasyon oranının %20 olduğu bir dönemde ücretlere de %20 zam yapılmış ise nominal gelirdeki artış gelirden kesilen verginin toplam gelire oranının artışı ile sonuçlanır.⁷⁵

⁷² Nadaroğlı, a.g.e., s. 337.

⁷³ Akif Erginay, *Kamu Maliyesi*, Savaş Yayınları, Ankara, 1994, s. 93.

⁷⁴ Bahattin Kulu, "Enflasyonun Vergi Yükleri Üzerindeki Etkisi ve Ortaya Çıkan Sonuçlar", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 227, Temmuz 2000, s. 38.

⁷⁵ Yavuz Canevi, "Enflasyon ve Vergi Sistemi Üzerindeki Etkileri", *Maliye Dergisi*, Sayı: 23, Eylül-Ekim 1976, s. 5.

(1) Enflasyonun Matrah ve Tarifelere Etkileri

Gelir vergisiyle ilgili ilk büyük sorun, vergi tarifelerinin artan oranlı yapısı nedeniyle ortaya çıkar. Artan oranlı tarife üzerinde yer alan ve belli miktarlara göre ayarlanmış bulunan gelir dilimleri, enflasyonun geliri nominal olarak arttırması sonucu başlangıçtaki etkinliklerini yitirirler. Böylece daha önceleri alt gelir dilimleri üzerinden vergi ödeyen yükümlüler, enflasyon nedeniyle gelirlerinin nominal olarak artmasından dolayı reel olarak aynı kalmasına ya da gerilemesine rağmen, daha üst gelir dilimleri üzerinden vergi ödemek durumunda kalırlar. Bunun sonucu olarak da bu yükümlüler, ortalama vergi oranlarında enflasyondan kaynaklanan bir artış meydana gelmesi nedeniyle ek vergi yükleri yüklenmiş ve satın alma güçleri düşmüş olur. Enflasyon oranının bu şekilde dilim yanılması (atlaması) etkisiyle mükellefleri daha yüksek vergi dilimlerine iterek vergi sonrası reel geliri düşürmesi “mali sürüklenme” olarak adlandırılır. Bu durum sonucunda, bir yandan gelir vergisi aracılığıyla devletin kişi gelirlerinden kamu kesimine aktardığı nispi pay büyür, diğer yandan da gelir vergisi tarifesinin müterakkiliği değiştiğinden farklı reel gruplardaki kişiler arasındaki nispi gelir dağılımı gelir vergisi tarifesine yaptığı etki nedeniyle değişmiş olur.

Artan oranlı vergi tarifesinde, gelirin artması karşısında belli bir noktadan sonra marjinal vergi oranı artık değişmez. Bu noktaya nominal gelirin enflasyon nedeniyle çabucak ulaşılması, artan oranlılığın vergi adaletini sağlama ilkesini zedeler. Çünkü enflasyon nedeniyle, artan oranlı tarife esasına göre düzenlen gelir dilimleri önemini yitirerek tarife yapısı düz oranlı bir nitelik kazanır.

Bu durumdan en çok etkilen kesim düşük gelir gruplarıdır. Fiyatlardaki artış, düşük ve orta gelirliiler üzerindeki vergi yükünü ağırlaştırırken en yüksek dilimdekiler zaten düz oranlı bir vergilemeye tabi olduklarından bu durumdan etkilenmeyecektir. Gelir vergisi tarifelerinde yer alan dilimlerin en düşük seviyelerinde ise, küçük bir fiyat artışı dahi bir üst dilime geçişi sağlayacaktır. Gelirin parasal olarak büyümesi ile daha büyük marjinal vergi oranlarına geçtiğinden

vergi yükünde aşırı bir artma ortaya çıkar.⁷⁶ Enflasyonist ortamlarda tarifede sık sık değişiklik yapılmazsa gelir vergisi bir süre sonra düz oranlı bir yapıya dönüşeceğinden vergi adaletini sağlama görevi de ortadan kalkacaktır.

(2) Enflasyonun İndirimlere Etkileri

Gelir vergisi kanunları, safi gelirden o geliri elde etmek için yapılan masrafların düşülerek safi gelire ulaşılması ilkesini kabul ettikleri gibi safi gelirden ayrıca bazı indirimlerin yapılması imkanını da vermektedirler. Ülkeden ülkeye değişmekle birlikte, kişisel indirimler ve asgari geçim indirimi olmak üzere bu indirimleri iki grupta toplayabiliriz. Her iki indirimin de vergi kanunlarında belli bir para olarak saptanması halinde enflasyonun etkisiyle bu tutar zaman içerisinde erimektedir. Asgari geçim indiriminde bu değer erimesi yanında ek bir sorun ortaya çıkmaktadır. Enflasyonun asgari geçim indirimi üzerindeki etkisi kalabalık ailelerde küçük ailelerden daha fazla olmaktadır. Çünkü asgari geçim indirimin değeri aile bireylerinin sayısına göre saptanmakta, dolayısıyla kalabalık ailelerde yüksek küçük ailelerde düşük saptanan bu değer enflasyon nedeniyle ortaya çıkan erimeden de özellikle büyük aileler zararlı çıkmaktadır.⁷⁷

(3) Enflasyonun İstisna ve Muafıllara Etkileri

Çeşitli iktisadi, toplumsal ve siyasal nedenler göz önünde tutularak gelir vergisi kanunlarına bir takım istisna ve muafiyet hükümler koyulmuştur. Muaflık ve istisna sınırları da parasal rakamlarla belirlendiğinden enflasyondan etkilenmektedir. Enflasyon karşısında ayarlama yapılmadığı takdirde istisna ve muaflığa ait sınırlarda da bir aşınma söz konusu olacaktır. Böylece istisna ve muafiyetlerden yararlananlar önceden vergi dışı kalmalarına rağmen enflasyon nedeniyle artan nominal gelirleriyle bu sınırı aşacaklar ve aynı reel gelirleri vergiye tabi olacaktır. Sonuçta, vergi yükü artacak ve satın alma gücü eskiye nazaran düşecektir.

⁷⁶ Ayşegül Mutlu, "Türkiye'de Enflasyon Olgusu ve Enflasyonun Gelir Vergisi Üzerindeki Etkileri", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 21, Eylül 1994, s. 43.

⁷⁷ Özhan Uluatam, *Enflasyon ve Devlet gelirleri (1963-1978)*, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilgiler Fakültesi Yayınları No: 462, Ankara, 1981, s. 69-70.

(4) Enflasyonun Mükellefiyet Biçimlerinin Saptanmasına Etkileri

Bazı gelir vergisi kanunları, belli bir gelir eşiğinin altında kalan mükellefleri normal mükellefiyet biçiminin dışında –genellikle daha kolay- yollardan vergilendirmeyi tercih etmektedir. Bu uygulamaya başvurulmasının nedeni, bazen belli mükellef kategorilerinin politik baskısı, bazen mükelleflerin eğitim yetersizliği, bazen de vergi idaresinin güçsüzlüğü olmaktadır. Bu tür kurumlar yaratılırken çoğu zaman kullanılan kıstaslar belli bir ciro hacmi, belli miktarda işyeri kirası ya da belli gelir seviyesinin saptanması biçiminde olmaktadır. Enflasyon döneminin yükselen fiyatları, bir süre sonra bütün bu değerlerin aşınması sonucunu yarattığından mükelleflerin reel durumlarında herhangi bir değişme olmadan enflasyon nedeniyle değişik ve daha karmaşık bir mükellefiyet biçimine itildikleri görülmektedir.⁷⁸

b. Enflasyon ve Kurumlar Vergisi

Kurumlar vergisi; gelir vergisi kapsamına giren gelir unsurlarının ilgili yasada belirtilmiş olan kurumlar tarafından elde edilmesi halinde, bu kurumların ayrı hukuki kişilikleri sonucu safi kazançlarından alınan vergidir.

Gerçek kişilerin kazanç ve iratları uzun yıllar gelir vergisi içinde vergilendirilirken, 19. yy.'ın sonlarından itibaren sanayi ülkelerinde sermayenin ağırlıklı olduğu şirketlerin giderek önem kazanmaya başlamasıyla birlikte, gelir vergisinin yanında onu tamamlayıcı olarak kurumlar vergisi de uygulanmaya başlamıştır.⁷⁹

Kurum olmanın ayrıcalıklarından yararlanan ortakların sorumlulukları ile sınırlı sermaye şirketlerini, ortaklarından bağımsız ve daha etkin bir şekilde vergilendirme düşüncesi; gelir vergisinden ayrı bir biçimde kurum kazançlarının vergilendirilmesinin temel gerekçesini oluşturmaktadır. Bu görüş, sermaye gelirlerinin emek gelirlerine göre daha ağır vergilendirilmesi gerektiği yaklaşımına da uygun düşmektedir.⁸⁰

⁷⁸ y.a.g.e., s. 70.

⁷⁹ Devrim, a.g.e., (1996), s. 210.

⁸⁰ Mehmet Tosuner, Zeynep Arkan ve Burçin Yereli, *Türk Vergi Sistemi*, İzmir, 2003, s. 214.

Genellikle tek oranlı tarife üzerinden alınan kurunlar vergisi, tarifesinin sabit olması nedeniyle genel olarak enflasyondan nispeten daha az etkilenen bir yapıya sahiptir. Kurumlar vergisinin tek oranlı tarifeye sahip olması nedeniyle artan oranlı tarifenin ortaya çıkardığı güçlükler bu vergi için söz konusu değildir.

Daha önce enflasyonun işletmeler üzerindeki etkisini incelediğimiz kısımda belirtildiği gibi, enflasyonun işletmelere dolayısıyla da kurumlar vergisine çeşitli olumsuz etkileri olmaktadır. Bu etkiler arasında en önemlisi işletme karının yanlış hesaplanmasıdır. Böylece belli bir işletme, fiyatlar sabit kalsaydı ödeyeceğinden çok farklı bir vergi ödeyebildiği gibi, değişik işleme hesaplarının enflasyondan farklı ölçüde etkilenmesine bağlı olarak, işletmeler arasında da vergi yükü farklılaşması olabilmektedir.

c. Enflasyon ve Servet Vergileri

Servet, bir gerçek veya tüzel kişinin belirli bir zamanda sahip bulunduğu bütün iktisadi değerler toplamıdır. Servet üzerinden alınan servet vergilerinin, ülkeden ülkeye ve zaman içerisinde önemli farklılıklar göstermelerine rağmen, ortak niteliği, kişilerin ekonomik faaliyetlerini değil sahip oldukları iktisadi varlıkları yani servetlerini yükümlü tutmalarıdır. Servet vergileri gerçek kişilerden alındığı gibi, tüzel kişilerde de alınmaktadır. Gelir vergisinin asıl amacı devlete gelir sağlamak olduğu halde servet vergilerinin amacı sosyaldır.

Servet üzerinden alınan vergileri tüm servet unsurlarını ve belli servet unsurlarını hedef alan vergiler olarak ikiye ayırabiliriz. Tüm servet unsurlarını hedef alan servet vergilerinde, enflasyonun çeşitli servet unsurlarında yarattığı nominal değer yükselişleri ciddi bir değerlendirme sorunu ortaya çıkarır. Olağanüstü servet vergisinde ya da servet artışlarına yönelen vergilerde bu sorun özellikle mükellef aleyhine sonuçlar yaratır. Her iki halde de reel bir artışa karşılık olmayan nominal servet artışları ödenecek vergi miktarını çok fazla büyütebilir. Bu nedenle mükellefler için de, vergi idareleri için de tüm servet unsurlarında ortaya çıkan

sürekli değerklenmeleri doğru olarak saptamanın imkanı yoktur. Bu yüzden mükellefler servetlerinin gerçek değerkinin altında bir değerk beyan ederler.⁸¹

Genel servet vergileri içinde enflasyonun olumsuz etkisinin en az hissedildiğı vergi veraset ve intikal vergisidir. Verginin yapısı gereğı seyrek aralıklarla alınması mükellef ve idare açısından beyan ve takdiri kolaylaştırır. Ayrıca nominal değerklenmelerden doğan güçlükler de bu vergide çok fazla değildir. Bununla birlikte, bu artışın yarattığı vergiyi mükellef ödeyemeyip intikal eden mal varlığını kısmen tasfiye zorunda da kalsa bu durum mükellefi diğer servet vergilerindeki kadar rahatsız etmez. Buna rağmen veraset ve intikal vergisinde dahi; enflasyonla tarifelerin çarpılması, muaflık ve istisnaların anlamsız hale gelmesi gibi sorunlardan tamamen kurtulmanın imkanı yoktur.

3. Enflasyonun Dolaylı Vergiler Üzerindeki Etkileri

Enflasyonun bu tür verilere etkisi dolaylı vergilerin çeşidine bağlıdır. Dolaylı vergiler ya belli ölçü veya tutarın vergi olarak alınması ya da işlem gören şeyin bedeline bir oran uygulanması şeklinde olur. Birinci türüne spesifik ikincisine advolorem alınan vergi denir.

a. Enflasyon ve Spesifik Tarifeli Dolaylı Vergiler

Enflasyonist dönemlerde, spesifik tarifeli vergilerin reel olarak hasılatı düşer. Çünkü; spesifik vergiler, fiyat hareketlerini yakından takip edemedikleri gibi mallar arasındaki kalite farklarını da göz önüne almazlar. Eğer enflasyon bu tür maddeleri konu alan işlemlerde bir artış yaratmamışsa, yani toplam talep yapısında bunlar lehine bir değişme ortaya çıkmamışsa, elde edilen nominal vergi hasılatı hemen hemen aynı kalacaktır. Dolayısıyla, enflasyon dönemlerinde spesifik tarifeli vergilerin fiyat hareketlerini işlemedeki başarısızlıkları nedeniyle, fiyat yükselişlerinin gerisinde kalırlar. Buna karşılık; advalorem vergiler, satış değerkini matrah olarak esas aldıkları için fiyat hareketlerini yakından takip edebilirler.

⁸¹ Uluatam, a.g.e. (1981), s. 74.

b. Enflasyon ve Advalorem Vergiler

Advalorem tarife sistemine dayalı olan dolaylı vergilerinde; vergi matrahı enflasyonla birlikte artacağından, vergi hasılatında enflasyon seyrine paralel bir artış gerçekleşir. Bu yüzden, advalorem tarife esasına dayalı dolaylı vergilerinin enflasyona karşı tarafsız olduğunu söylemek mümkündür.⁸²

Görüldüğü gibi; enflasyonun en çok etkilediği vergi türü gelir vergisidir. Harcamalardan alınan vergileri müterakki olarak düzenlemekteki güçlük ve sakıncalar nedeniyle çoğunlukla tarifeler sabit oranlı olarak düzenlenmekte ve bunun için harcama vergileri enflasyondan çok fazla etkilenmemektedir. Bununla birlikte zaten adil olmayan harcama vergileri enflasyonist dönemlerde daha da adaletten uzaklaşmaktadır.

D. Enflasyonun Vergi Sistemi Üzerindeki Olumsuz Etkilerini Giderici Düzenlemeler

Enflasyonun vergi sistemi üzerindeki olumsuz etkilerini ortadan kaldırmak amacıyla önlemler alınması gerekmektedir. Bu önlemlerden en önemlileri endeksleme ve enflasyon muhasebesidir.

1. Endeksleme

Enflasyon; vergi oranlarının yapısını, istisnaların, indirimlerin, mahsupların, reel değerinin, vergi tarifelerinin gerçek genişliğinin değişmesine neden olmaktadır.⁸³ Böylece yüksek enflasyon oranları ile nominal değerlerle yapılan vergilemenin birbirini etkilemesi sonucu mevcut vergi sistemlerinde bir çok çarpıklıklar ortaya çıkmıştır. Bu nedenle vergi dilimlerinin enflasyona göre endekslenmesi gerekmektedir. Aksi takdirde gelir vergisinin otomatik istikrarlılığının aksine mali sürüklenme etkisi meydana gelmiş olur. Artan oranlı bir vergi sisteminde gerçek vergilenebilir kapasitede hiçbir artış olmayacağı düşünülürse

⁸² Pehlivan, a.g.m. (1993), s. 58.

⁸³ Henry j. Aaron, "Inflation and The Income Tax: An Intraduction", *Inflation and The Income Tax*, Editor: Henry J. Aaron, The Brookings Institutions, Washington D. C. , 1976, s. 2.

bile uygulanabilecek yüksek marjinal vergi oranlarından kaçınabilmek için tüm vergi dilimlerinde endeks bağının kurulması gereklidir.⁸⁴

Ekonomideki reel değişkenleri enflasyonun etkisinden korumak, aşırı vergi yükünü önlemek, vergi matrahındaki indirim, istisna ve muafiyetlerdeki vergi ödeme gücü açısından ortaya çıkan erozyonu bertaraf etmek ve nominal gelirler yerine reel gelirleri vergilendirmek için çözüm yolu olarak önerilen endeksleme mekanizması para ile ifade edilen bütün iktisadi değerlere uygulanabilmektedir.⁸⁵ Enflasyonun vergi sistemi üzerindeki etkilerini nötralize etmek için birçok ülke vergi sistemlerini kısmi veya tüm olarak enflasyona ayarlatıcı önlemler almışlardır. 1970'lerden sonra bir bölüm ülke vergi sisteminde belirsiz aralıklarla ayarlamalar yapma yoluna giderken, birçok ülke de öncelikle gelir vergisinin temel indirim ve istisna tutarlarını ve tarife dilimlerini fiyat endeksine bağlama yolunu seçmiştir. Luksemburg 1968'de, Fransa 1969'da, Danimarka 1970'de, Hollanda 1971'de, Kanada 1974'de, Avustralya 1976'da, İngiltere 1978'de, İsveç 1979'da, İsviçre ve Amerika Birleşik Devletleri 1985'de endekslemeye geçtiler. Enflasyonun yavaşlaması sonucu bu ülkelerden Avustralya 1982'de, Danimarka ve İsveç 1983'te uygulamayı durdurdu.⁸⁶

Enflasyonun vergi sistemi üzerindeki olumsuz etkilerini gidermek amacıyla yapılan endeksleme mekanizmasına ilişkin birçok eleştiri yapılmıştır.

Endekslemeye ilişkin yapılan en önemli eleştiri, eğer enflasyonist ortamda tüm gelirlerin endekslemesi yapılmıyorsa zaten enflasyon nedeniyle satın alma güçleri erimiş gelir gruplarının, enflasyondan çifte etkilenmesine neden olacak olmasıdır. Bu da, gelir dağılımındaki bozulmayı şiddetlendirerek toplumun huzurunu daha da bozacaktır. Endekslemeye ilişkin tercih edilebilir düzenleme, farklı endeksler kullanılarak herkesin maruz kaldığı enflasyonun giderilmesi yoluna gidilmesidir. Fakat tüm gelirlerin endekslediği bir ekonomide herkes korunmuş gibi

⁸⁴ Sami Kazıcı, "Vergi Sistemlerinin Enflasyona Endekslenmesi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 107, Temmuz 1990, s. 21.

⁸⁵ Çetin ve Günaydın, a.g.m., s. 142.

⁸⁶ Burhan Şenatalar, "Enflasyon ve Vergileme", *Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu H.Ü. İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, Çeşitli açılardan Vergileme ve Sorunları* 21-23 Nisan 1990, Şafak Matbaası, Ankara, 1990, s. 34-35.

görünse de, bu kez de enflasyon beklentisinin kırılması olanaklı olmayacaktır. Sonuçta da uzun yıllar enflasyonist sürecin sürmesi kaçınılmaz olacaktır.⁸⁷

Diğer eleştiri, ücretlerde yapılacak endekslemeye ilişkindir. Böyle bir endeksleme iki açıdan eleştiriye açıktır. Birincisi ücret gelirleri eğer geçmiş enflasyonlar nedeniyle reel aşınmaya maruz kalmış ise, bugünden sonra yapılacak düzenleme mevcut durumun korunmasına hatta uzun dönemde reel kayıpların artmasına neden olacaktır. İkincisi ise, enflasyona eşit oranda zam yapılması vergiden sonra kalan harcanabilir gelirden azalmaya yol açabilir.

2. Enflasyon Muhasebesi

Enflasyonun işletmeler üzerindeki olumsuz etkileri enflasyon muhasebesi uygulaması ile ortadan kaldırılmaya çalışılmaktadır.

a. Enflasyon Muhasebesinin Tanımı

Enflasyon ile işletmelerin muhasebe verileri arasındaki ilişki, aslında parayla ölçülme kavramının sektöre uğramasından kaynaklanan anlamlı ve güvenilir bilgi üretiminde çarpıklık ve faaliyet sonuçlarının belirlenmesinde tutarsızlık oluşması sonucunda ortaya çıkmıştır. İşte bu sorunun düzeltilmesi enflasyon muhasebesinin konusunu ve ortaya çıkış amacını oluşturmaktadır.⁸⁸

Enflasyon muhasebesi, tarihi maliyetlerle ifade edilmiş işletme değerlerine fiyat değişimlerinin etkisini gösteren ve gerekli önlemleri alarak işletme değerlerinin gerçeği belirtmesine olanak veren muhasebe sistemidir.⁸⁹ Enflasyon muhasebesi uygulamalarında tarihi maliyet esasına göre düzenlenen mali tablolara, belli katsayılar uygulanarak bu tabloların gerçek durumunun sağlanmasına çalışılır. Böylece enflasyon muhasebesi uygulaması sonucunda mali tablolar düzenlendiği tarihin değerini taşırlar.

Enflasyon muhasebesinde, muhasebe kayıtları değil bu kayıtlardan elde edilen mali tablolar düzeltme işlemine tabi tutulurlar. Başka bir deyişle; düzeltme

⁸⁷ İsmail Engin, “Enflasyonun Vergi Etkisi”, G.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt: 2, Sayı: 2, 2000, s. 110.

⁸⁸ Erdoğan Arslan, “Enflasyon Muhasebesinin Neresindeyiz?-3”, Yaklaşım Dergisi, Yıl: 5, Sayı: 54, Haziran 1997, s. 37.

⁸⁹ Nalan Akdoğan, Enflasyon Muhasebesi, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Mali Bilimler ve Muhasebe Yüksekokulu Yayını No: 1, Kalite Matbaası, Ankara, 1980, s. 34.

işlemi, muhasebe verilerinin günü gününe kaydedilerek toplandığı defterlerde muhasebe tekniği de uygulanarak yevmiye kayıtları şeklinde değil, mali tablolarda yer alan sonuçlar üzerinden yapılır.

Öte yandan, fiyatlar genel düzeyinin önemli boyutlarda arttığı (yıllık %40 ya da %100 gibi) hallerde köklü önlemler alınmasını ve enflasyon muhasebesi yöntemlerinin kullanılmasında hem teori hem de uygulamada görüş birliği olmasıyla birlikte, fiyatlar genel düzeyindeki çok küçük (%1-3) artışlara karşı muhasebede köklü önlem alınmasını hemen hemen bütün yazarlar reddetmektedir. Nitekim uluslararası muhasebe standardı 29 (IAS 29)'a göre 3 üç yıllık kümülatif enflasyon oranı %100' ü geçtiği, başka deyişle üç yıl üst üste yıllık enflasyon oranı %26 ve üzerinde olduğu takdirde enflasyon muhasebesi uygulaması zorunludur.

Enflasyon muhasebesi kavramı maliyet muhasebesi, banka muhasebesi vb. uzmanlık muhasebelerinde olduğu gibi özel ihtisas gerektiren işletme türleriyle muhasebe konuları için uygulanacak yöntemleri değil, genel muhasebenin dayandığı temel ilkelerden biri olan parayla ölçülme kavramının enflasyon nedeniyle işlevini yitirmesi sonucu bu işlevin yeniden tesisine yönelik bir çözümlemeyi ifade etmektedir. Dolayısıyla enflasyon muhasebesi bir uzmanlık muhasebesi değil genel muhasebenin bazı durumlarda ortaya çıkan yetersizliklerinin giderilmesine yönelik tedbirlerdir.⁹⁰

Günümüzde enflasyonun olumsuz etkilerini giderebilmek açısından bazı önlemler enflasyon muhasebesi kapsamında değerlendirilmekle beraber, enflasyon muhasebesinden anlaşılan düzenlenen mali tabloların tüm kalemlerinin değerlendirilerek bir bütün olarak düzeltme işlemine tabi tutulmasıdır. Enflasyonun olumsuz etkilerini gidermek amacıyla vergi mevzuatında yer alan tedbirler, sadece düzenlemenin konusunu oluşturan kalemlere yönelik düzeltmeleri ya da bu amaçla öngörülmüş vergi matrahını azaltıcı düzenlemeleri kapsamakta olup işletme varlık ve kaynaklarının topluca değerlendirilmesini sağlamamaktadır. Bu düzenlemeler bazen yeterli olmamakta, bazen de amaçlarının aksine sonuçlar yaratmaktadır. Bu nedenle vergi kanunlarında işletmeyi kısmi olarak ele alan düzenlemeler yerine işletmeyi bir

⁹⁰ Yüce, a.g.m., s. 5.

bütün olarak dikkate alan ve enflasyonun olumsuz tüm etkilerini ölçen ve gideren enflasyon muhasebesinin benimsenmesi önemlidir.⁹¹

b. Enflasyon Muhasebesi Yöntemleri

Geleneksel muhasebenin enflasyonist dönemlerde yetersiz kalması üzerine, çeşitli enflasyon muhasebesi yöntemleri önerilmiştir. Bunlar nispi ve genel fiyat hareketlerinin ayrı ayrı ya da birlikte dikkate alınmasına göre üçe ayrılmaktadır: genel fiyat düzeyi muhasebesi, cari maliyet (ikame maliyeti) muhasebesi, genel fiyat-ikame maliyeti (karma model) muhasebesi.

(1) Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesi

Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesi, fiyat değişmelerinin finansal tablolar üzerinde oluşturduğu etkileri gidermek ve fiyat hareketlerinin işletmenin ekonomik durumunda yarattığı değişmeyi göstermek amacıyla, finansal tabloların genel endeksler ile ayarlanmasını içeren bir muhasebe modelidir. Bu muhasebe modeli, tarihi maliyetlere dayalı muhasebe ilkeleri üzerine geliştirilmiş olup, fiyatlar genel seviyesindeki değişmelerin etkilerini muhasebe verileri üzerine yansıtacak bir muhasebe modelidir.⁹²

Muhasebe ilkeleri aynen korunmakla birlikte ölçü birimi olarak paranın satın alma gücü kullanan genel fiyat düzeyi muhasebesi, fiyatlar seviyesindeki değişmelerin sonucu olarak paranın satın alma gücünü doğrudan etkilemektedir. Tarihsel maliyetler muhasebesi ise, paranın nominal değerini kullanmaktadır.⁹³

Genel fiyat düzeyi muhasebesinin amacı; gelir ve maliyetleri cari para değerleriyle ifade ederek gerçek işletme sonucunu ortaya koymak, paranın satın alma gücünün değiştiğinden yola çıkarak homojenliğini yitiren mali tabloları aynı para birimiyle ifade etmek ve parasal değerleri elde bulundurmaktan dolayı işletmenin kazanç ya da kaybını ortaya çıkarmaktır.

⁹¹ Türk Vergi Sistemi- Sorunlar ve Çözüm Önerileri, TOBB Yayınları, Maliye Hesap Uzmanları Vakfı, Ankara, 2002, s. 126-128.

⁹² Türker Susmuş, "Enflasyon Ortamında Maliyetleme", DEÜ İşletme Bölümü Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalı Doktora Tezi, 1999, s. 45.

⁹³ Kaan Azizağaoğlu, "Enflasyon Muhasebesinin Gerekliliği", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:201, Mayıs 1998, s. 84.

Genel fiyat düzeyi muhasebesinin temel amacı:

- Gerçek faaliyet karını bulmak,
- Mali tabloları homojen hale getirmek,
- Enflasyon kayıp ve kazancını ortaya koymaktır.

Genel fiyat düzeyi muhasebesinde,⁹⁴

- Uygulamaya dönem başı ve dönem sonu bilançoları ile gelir tablosunun ele alınmasıyla başlanır,
- Bilanço kalemleri parasal ve parasal olmayan kalemler olarak ayrılır,
- Parasal değerler olduğu gibi bırakılıp, parasal olmayan değerlerin değişimleri saptanır,
- Dönem başı bilançosu düzeltme katsayısı ile değerlendirilir,
- Dönem sonundaki parasal kazanç ve kayıplar bulunur,
- Gelir tablosuna geçilir ve bu tablo düzeltme katsayısı ile değerlendirilir,
- Finansal kazanç ve kayıp ile değerlendirilmiş dönem karı dönem sonu öz sermayenin değerlendirilmesinde kullanılır,
- Satılan malın maliyeti ve amortisman giderleri gibi varlıkların ortalama cari maliyetleri esas alınarak hesaplanır.

(2) Cari Maliyet (İkame Maliyeti) Muhasebesi

Enflasyonist bir dönemde, genel fiyat seviyesi yükselmekle beraber bu yükseliş tüm mal ve hizmetler için aynı anda ve oranda olmamaktadır. Bu nedenle; işletmeler üzerinde nispi fiyat hareketlerinin etkisi, bazı hallerde fiyatlar genel düzeyindeki değişimlerden daha fazla olması ve fiyatlar genel düzeyi muhasebesinin bu tip fiyat hareketlerini tam olarak dikkate almaması nedeniyle yerine koyma maliyeti ya da cari maliyet muhasebesi ortaya çıkmıştır.⁹⁵

Özel fiyat değişimlerini esas alan bu sistem, işletmelerin sermayelerini koruma zorunluluğuna dayalı bir muhasebe sistemidir. Çünkü, elde bulundurma karı ile faaliyet karını ayrı ayrı ele almaktadır. Bu modelde değerlendirme sadece bilançonun varlıklar tarafına uygulandığından kurumsal olarak değerlemeye tabi tutulan

⁹⁴ Uman, a.g.e., s. 39.

⁹⁵ Yüce, a.g.m., s. 6.

varlıklar, parasal varlıkların dışında kalan diğer varlıklar olarak sınıflandırılır. Parasal varlıklar özel amaçtan ziyade genel amaçlı olarak elde tutulduklarından, bunların düzeltilmesi durumunda özel fiyat endeksleri yerine genel fiyat endeksleri kullanılmalıdır.

Cari maliyet muhasebesinin en önemli sakıncası, satın alma gücündeki değişmelere göre düzenleme yapılmadığından parasal değerlere sahip şirketlerin elde bulundurma kayıp veya kazancının bilinmemesidir. Diğer bir sakıncası ise, cari değer ölçülmesindeki güçlülüdür.⁹⁶ Cari değer belirlenmesinde resmi kuruluşlarca ilan edilen özel fiyat endeksleri, işletmenin kendi geçmiş deneyimlerinden yararlanarak geliştirdiği endeksler, kataloglardaki bilgiler, değerlendirme uzmanlarının yaptıkları takdirler vb. gibi ölçü birimleri kullanılmaktadır. Oysa bu şekilde tespit edilen ölçütler negatiftir.

(3) Genel Fiyat- İkame Maliyeti Muhasebesi (Karma Model)

Genel fiyat düzeyi muhasebesi, paranın devamlı değişen değeri yetersiz ölçümler yapmaya neden olduğundan fiyatların değiştiği ortanda ölçme sorunu yaratmaktadır. İkame maliyeti muhasebesi ise, fiyatlar özel seviyesindeki artışları ele aldığından yetersiz kalmaktadır. Bu nedenle bu iki modelin birlikte uygulandığı karma model ortaya çıkmıştır.⁹⁷ Böylece genel fiyat-ikame muhasebesi yönteminde, özel fiyat seviyesindeki değişmelere göre saptanmış ikame muhasebesi karını fiyatlar genel seviyesindeki değişmelere göre yeniden düzeltmektedir.

Karma model, genel ve özel fiyat seviyesindeki değişmelerin etkilerini dikkate alarak karın hesaplanmasını ve böylece enflasyonun tüm etkilerinin finansal tablolara yansıtılmasını hedeflediğinden ilk iki modele karşı teorik olarak üstündür. Her mali dönemde gerçek kar özellikle yöneticiler, hisse sahipleri, üçüncü kişiler için önemli bir göstergedir. Bunu sağlayan en yararlı bilgiler bu model tarafından sunulsa da , bu modelin uygulanabilirliği ve denetlenebilirliği zordur.

⁹⁶ Azizağaoğlu, a.g.m., s. 84.

⁹⁷ Rüstem Hacırustemoğlu, "Enflasyon Muhasebesi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 143, Temmuz 1993, s. 54.

c. Enflasyon Muhasebesine Yöneltilen Eleştiriler

Enflasyon muhasebesinin uygulamasındaki faydalar bilinmesine rağmen, enflasyon muhasebesi uygulamasına karşı olan görüşler de vardır.⁹⁸

- Her şeyden önce enflasyon muhasebesini kabul etmek, enflasyonun düşmeyeceğini kabul etmek demektir. Enflasyon oranı gerçekten düşerse, enflasyon muhasebesi ile klasik muhasebe aynı sonuçları verecek, enflasyon muhasebesine ihtiyaç kendiliğinden ortadan kalkacaktır. Bu nedenle enflasyon muhasebesine geçiş işlemi, enflasyonu düşürme programından bağımsız bir şekilde yürütülmelidir.

- Enflasyon muhasebesi devletin vergi gelirlerinde düşüşe yol açar.
- Enflasyon muhasebesinin uygulaması zor ve karışıktır.

III. ENFLASYONUN VERGİ GELİRLERİ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

Enflasyonun ekonomik, sosyal ve mali alanlarda ne derece tahribata neden olduğu bilinen bir gerçektir. Devlet maliyesinin temel kaynağı olan vergiler de enflasyonun olumsuz etkilerinden kendini kurtarabilmiş değildir. Bir önceki kısımda enflasyonun vergi sistemi üzerindeki etkilerini inceleyerek konuya mükellef açısından bakmıştık. Bu kısımda ise, enflasyonun devletin en önemli geliri olan vergileri nasıl etkilediğini inceleyeceğiz.

Enflasyon vergi gelirlerini 2 açıdan etkilemektedir: devlet tarafından bir kamusal finansman aracı olarak kullanılmakla vergi gelirlerinin artmasını sağlarken, vergi tahsilatındaki gecikmelere bağlı olarak kamu alacaklarının reel değerinde önemli kayıplara da yol açmaktadır.

A. Enflasyonun Vergi Gelirlerini Arttırması

Enflasyonun, vergi sisteminin yapısına ve enflasyonun şiddetine bağlı olarak vergi gelirleri üzerinde pozitif ve negatif yönde etkileri olabileceği gibi hiç etkisi olmayabilir de.

⁹⁸ Çelik, a.g.m., s. 84.

Enflasyonun reel vergi gelirlerini arttırması için üç şart gerekli olmaktadır.⁹⁹

- Enflasyonla birlikte kazançlar da artmalı,
- Vergi yapısı kazançların artmasıyla daha fazla vergi toplamaya uygun olmalı (yani artan oranlı olmalı),
- Vergi toplamada zaman kaybı olmamalı.

Vergi tahsilatındaki gecikmenin kısa ve artan oranlı bir tarifenin geçerli olduğu bir ortamda, tarife yapısına ve enflasyonun şiddetine bağlı olarak mükellefler, otomatik olarak daha yüksek gelir dilimine göre vergilendirilmiş olmaktadır. Böylece, mükellefin nominal gelirinde artış olurken reel geliri artmadığından dolayı vergi yükleri artmış ve devlete satın alma gücü aktarmış olmaktadırlar. Gelişmiş ülkelerde enflasyon, vergi sisteminin yapısı nedeniyle (tahsil süresinin kısa olduğu ve artan oranlı tarife yapısı), vergi gelirleri artmakta iken, gelişmekte olan ülkelerde vergi tahsilatındaki gecikmeler kısa olmadığı gibi vergi sistemi de esnek bir yapıda olmadığından çoğunlukla vergi gelirleri azalmaktadır.

Enflasyonun vergi gelirleri üzerindeki bu etkisinin yanında; ülkeler, enflasyondan özel kesimin satın alma gücünü kendilerine aktararak bir gelir elde ederler. Özellikle az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin başvurduğu bu finansman aracı, bütçe açıklarının merkez bankası kaynaklarından karşılanmaya çalışılması sonucu fiyatların düşmesi ve servetini para şeklinde tutanlardan devlete bir kaynak aktarılması suretiyle oluşmaktadır. Devlet bütçe açıklarını monetizasyon yoluyla karşıladığında iki türlü gelir elde eder: Senyoraj ve Enflasyon Vergisi. Senyoraj ve enflasyon vergisi kavramları aynı olmamakla birlikte bazı özel durumlarda eşit olduklarında aynı anlamda kullanılabilirler.

Ayrıca devlet, enflasyon dönemlerinde iç borçlarını eriterek de giderlerini azaltmak suretiyle gelirlerini arttırır. Devlet borçlanma ile geri ödeme zamanı arasında enflasyonun satın alma gücünü düşürmesi nedeniyle reel olarak borcunu daha az miktarda geri öder.¹⁰⁰

⁹⁹ Mehmet Tosuner, "Vergi Matrahında Erozyon ve Enflasyon: Gana Örneği", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 73, Eylül 1987, s. 37.

¹⁰⁰ Milton Friedman, *Episodes in Monetary History Money Mischief*, USA, 1992, s. 212.

Bu kısımda, monetizasyon yoluyla devlete gelir sağlayan senyoraj ve enflasyon vergisi kavramlarını inceleyeceğiz. Fakat bu kavramlardan önce bu finansman aracına başvurmayı zorunlu kılan bütçe açıklarını ele alacağız.

1. Bütçe Açığının Finansmanı ve Enflasyon

Hükümetin açıklarını finanse etmek için para basımına başvurması enflasyonun hızlanmasına yol açarken, hızlanan enflasyon harcama rakamlarının daha da büyümesine yol açar. Böylece yüksek enflasyon vergi tahsilatının reel değerinde aşınmalar yaparak bütçe açığının daha da büyümesine yol açar. Devlet bütçe açıklarını para basarak karşılar, otomatik olarak hane halkları ellerinde tuttukları paranın değerindeki kayıpları enflasyon vergisi olarak devlete öderler.

a. Bütçe Açığı Kavramı

Ülkeler için en önemli sorunlardan bir tanesi, artan kamu harcamalarının finansmanının yetersizliği ve sistematik çarpıklığından doğan bütçe açığı sorunudur. Bütçe açığı en basit şekliyle, bir dönemde kamu harcamalarının kamu gelirlerini aşması sonucu ortaya çıkan negatif değerdir.

Bütçe açıklarına bu kadar önem verilmesinin altında üç neden yatmaktadır: Birincisi, açıkların monetizasyonunun uzun vadede ülkeleri bir hiperenflasyon sarmalına sürükleyebileceği konusundaki endişe; ikincisi bütçe açıklarının faizlerin yükselmesine neden olmak suretiyle ekonomide reel ve finansal sektörleri olumsuz yönde etkileme (crowding-out) olasılığı, ve bu yolla başta tasarruf ve yatırımlar olmak üzere ekonomik büyümeyi, istihdamı gelir dağılımını, ülkenin rekabet gücünü ve dolayısıyla toplumsal refahı olumsuz yönde etkilemesi; üçüncüsü ise borçların sürdürülebilirliğini güçleştirme ve dolayısıyla ekonomik krizlere zemin hazırlamasıdır.¹⁰¹

Literatürde çok sayıda bütçe açığı tanımı mevcuttur. Bu tanımlardan önemli olanları geleneksel bütçe açığı, operasyonel açık ve birincil açıktır.

Geleneksel bütçe açığı, hükümetin toplam nakit harcamaları (borç faiz ödemeleri dahil, borç geri ödemeleri hariç) ile vergi ve vergi dışı gelirlerin (bağışlar

¹⁰¹ Hüseyin Şen, "Türkiye'de Senyoraj ve Enflasyon Vergisi", DEÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Doktora Tezi, İzmir, 2002, s. 3.

dahil borçlanma hasılatı hariç) toplamı arasındaki farkı ölçer ve nakit bazında ifade edilir.¹⁰² Geleneksel bütçe açığı faiz ödemelerini kapsadığından enflasyon geleneksel bütçe açığını genişletmektedir.

Faiz dışı açık olarak da bilinen birincil açık, net borç faiz ödemelerinin bütçenin dışında tutulması suretiyle hesaplanır. Aşırı borçlu ülkeler açısından önemli olan birincil açık, borç faizleri hükümetin kontrolü altında olmayıp daha önceki yıllarda devralınan borçlara ilişkindir. Bu nedenle birincil açık, hükümetin bütçede kontrol edebileceği bütçe büyüklüğünü yansıtmaktadır.¹⁰³ Birincil açık yaklaşımının geleneksel açık kavramı ile aynı ekonomik konjonktür ve kamu borçları bazında karşılaştırılması oldukça farklı sonuçlar vermektedir. Örneğin Şili, Meksika ve İspanya gibi ülkeler, geleneksel açık yaklaşımıyla değerlendirildiğinde (1983-1987) bütçenin açık verdiği, ancak birincil açık yaklaşımıyla pozitif sonuç verdiği görülmektedir.¹⁰⁴

Birincil açığa reel faiz ödemelerini ekleyerek veya geleneksel açıktan faiz ödemelerinin enflasyon nedeniyle aşınan kısmını çıkartarak bulunan operasyonel açık ise, yüksek enflasyon oranlarının bulunduğu ülkelerde önemlidir ve enflasyonun faiz ödemelerinde meydana getirdiği aşınmayı ortadan kaldırmayı amaçlar.

b. Bütçe Açığının Finansman Yöntemi Olarak Enflasyon

Kamunun yeterli ölçüde gelir toplayamaması ve giderlerini disipline edememesi sonucu oluşan bütçe açıklarının finansmanı dört yolla sağlanır: iç borçlanma, dış borçlanma, döviz rezervlerinin kullanımı ve monetizasyondur.¹⁰⁵ Bu finansman şekillerinde para basımı enflasyon, rezerv kullanımı döviz krizlerinin başlaması, dış borçlanma dışsal borç krizi, iç borçlanma ise yüksek reel faiz oranları sonuçlarını doğurmaktadır.¹⁰⁶

¹⁰² Hanifi Aslan, *Enflasyonist Finansman Politikası*, Ak-Bil Yayıncılık, Bursa, 1996, s. 17.

¹⁰³ Şen, a.g.t., s. 4.

¹⁰⁴ Niyazi Özker, *Enflasyonist Finansman Teorisi ve Türkiye*, Betaş Yayınları, İstanbul, 2000, s. 118.

¹⁰⁵ Selçuk Emsen, Hayati Aksu ve Selim Başar, "Türkiye'de Bütçe Açıkları ve Enflasyon İlişkileri", *A.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt: 16, Sayı: 3-4, 2001, s. 17.

¹⁰⁶ Ömer Arasıl, "Bütçe Açığının Finansman Yöntemleri Üzerine Bazı Değerlendirmeler", *Salih Şanver'e Armağan*, Marmara Üni. Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, İstanbul, 1998, s. 70.

Bütçe açıklarının merkez bankasının direkt avans ya da bir kuruma bono ve tahvil satılarak finanse edilmesi sonucu para arzı veya baz para sürekli artış gösterir. Çünkü faiz oranlarını yükseltici etkisi olan bütçe açıklarını merkez bankası bu artışı önleyebilmek için parasal tabanı veya para stokunu artırma yoluna gider.¹⁰⁷ Parasal otoritenin bütçe açıklarını parasal genişlemeye neden olacak şekilde kapatılmasına monetizasyon denir.

Böylece, yani reel para talebindeki artışa koşut bir parasal taban genişlemesi gerçekleşirse, hükümet enflasyonist baskı yaratmaksızın enflasyon aracılığıyla gelir elde etme olanağına sahip olabilmektedir. Ancak monetizasyonun enflasyon vergisine yol açma olasılığı da vardır.¹⁰⁸

Gelişmekte olan ülkelerin içinde bulunduğu yapısal, ekonomik ve siyasal güçlükler bütçe açıklarının finansmanında monetizasyonu cazip hale getirmektedir. Bu ülkelerde bankacılık sistemi ve sermaye piyasası yeterince gelişmediği için maliye politikası ile para politikası arasındaki etkileşim gelişmiş ülkelere nazaran daha güçlüdür. Bütçe açıklarını tamamen borçla finanse etme olanağı olmadığı gibi, döviz yetersizliği nedeniyle döviz rezervlerinin kullanımı da mümkün olmamaktadır. Bu yüzden gelişmekte olan ülkelerde hükümetlerin bütçe açığının büyük bir kısmını para basarak finanse etmek zorunda kaldıkları görülmektedir.¹⁰⁹ Ayrıca bütçe açıklarının monetizasyonla karşılanması enflasyonu da hızlandırmakta ve bir çok gelişmekte olan ülkede bütçe açıkları kronik enflasyonun en önemli nedeni olarak gösterilmektedir.

Görüldüğü gibi, bütçe açıkları sonunda enflasyona yol açmakta ve bu ülkeler kısa sürede hiperenflasyon ile karşı karşıya kalmaktadır. Enflasyonist süreç ile bütçe açıkları birbirini beslemekte ve sonuçta büyük hiperenflasyonların hepsinde büyük bütçe açıkları bulunmaktadır.¹¹⁰

¹⁰⁷ Haluk Egeli, "Bütçe Açıklarının Makroekonomik Etkileri ve Türkiye'de 1980 Sonrası Dönemde Uygulanan Finansman Yöntemleri Açısından Değerlendirilmesi", *Maliye Yazıları*, Sayı: 58, Ocak-Mart 1998, s. 25.

¹⁰⁸ Sinan Sönmez, "Bütçe Açığının Finansmanı ve Enflasyon", *ODTÜ Gelişme Dergisi*, Cilt: 4, Sayı: 21, 1994, s. 58.

¹⁰⁹ Şen, a.g.t., s. 15.

¹¹⁰ David Begg, Stanley Fischer, Rudiger Dornbusch, *Economics*, McGraw-Hill Book Company, London, 1991, s. 504-505.

Bu süreçte devlet iki tür gelir elde eder: enflasyon vergisi ve senyoraj. Senyoraj, hükümetin para basarak sahip olduğu reel kaynak miktarını gösterirken; enflasyon vergisi, enflasyonun sebep olduğu para değerindeki azalmayı ölçer.

2. Senyoraj Gelirleri

Büyüyen bir ekonomide hükümet, halkın işlem güdüsüyle talep edeceği reel para miktarı artacağından enflasyonist bir baskı oluşturmaksızın para arzını arttırabilir. Hükümetin enflasyona neden olmadan, para arzını arttırarak elde ettiği bu gelire senyoraj adı verilmektedir. Başka bir deyişle, para stokundaki artış reel büyüme sonucu halkın reel para talebinde görülecek artışlardan büyük değilse, hükümetin enflasyonist baskıya neden olmaksızın para basmak suretiyle elde ettiği gelire senyoraj denilmektedir.

Senyorajın ölçüsü para stokundaki değişimin reel değeri olarak ifade edilmektedir:

$$SE = \left[\frac{M - M_{-1}}{M} \right] \times \left[\frac{M}{P} \right] = \left[\frac{\Delta M}{P} \right]$$

ΔM = para stokundaki artış

P = fiyat düzeyi

SE =senyoraj

Bu formül ile senyoraj elde edilebilir. Yani, parasal büyümenin reel para ankes düzeyi ile çarpımı senyoraj miktarını vermektedir.¹¹¹

Enflasyonist dönemlerde para sürekli değer kaybettiğinden, hane halkı reel para dengesini (satın alma gücü) sabit tutmak için elinde tuttuğu nominal parasını arttırmaktadır. Enflasyon sabit olduğunda reel para dengesi M/P olacaktır ve hane halkı elinde tuttuğu nominal parayı hükümetin senyoraj geliri topladığı oran kadar arttıracaktır. Yani;

$$IT = \frac{\Delta M}{M} = \frac{\Delta P}{P} \quad \text{ve} \quad SE = \frac{\Delta M}{M} \times \frac{M}{P}$$

¹¹¹ Jale Yalınpala, "Senyoraj, Enflasyon Vergisi ve İç borçlanma ilişkisi", Çukurova Üni. İİ.B.F. Dergisi, Cilt: 8, Sayı: 1, 1998, s. 100.

eşitliğine göre istikrarlı bir enflasyonda $SE = IT$ olacaktır. Yani devletin para basımı yoluyla sağladığı gelirler enflasyon vergisine eşit olacaktır.¹¹²

Ancak bu senyoraj ve enflasyon vergisinin eşit olduğu durum özel bir durumdur. Enflasyon oranının sıfır, döviz kurunun da sabit olduğunu varsaydığımız durumda enflasyon vergisi de sıfır olacaktır. Ayrıca dünya faiz oranlarındaki bir azalmanın yurtiçi faiz oranlarında bir azalmaya yol açtığını varsayalım. Paranın dolaşım hızı düşecek ve reel para talebi (M/P) artacaktır. Hane halkları ellerindeki yabancı aktifleri milli para karşılığında merkez bankasına satmak suretiyle reel nakit balanslarını arttırmışlardır. Merkez bankası ise, halkın tutmayı arzuladığı ilave nominal parayı düşük bir maliyetle basmış ve uluslararası rezervlerini arttırmıştır. Merkez bankası artan bu rezervleri daha geniş bir bütçe açığını finanse etmek için kullanabilecektir. Böylece para talebindeki artma, hükümete bedava kaynaklar elde etme imkanı vermiştir. Hükümetin satın alma gücündeki bu artış senyorajdır, halbuki böyle bir durumda enflasyon vergisi sıfır olacaktır.¹¹³

Devletin para basarak harcamalarını finanse etmesi sonucu fiyat endekslerindeki yükselmenin devamlılık kazanarak bir enflasyon vergisi haline dönüşmesi olarak tanımlanan senyoraj veya Türkçe karşılığı olarak “hükümrânlık hakkı”¹¹⁴, normal zamanlarda pek çok ülke tarafından kullanılmaktadır. Çok genel olarak; 1960-1978 periyodunda 14 sanayileşmiş ülkenin para yaratarak elde ettikleri gelir, ortalama GSMH’lerinin %1’i civarındadır. Fakat birkaç yüksek enflasyon ekonomisinde para yaratmaktan elde edilen gelir çok önemli boyuttadır. Arjantin için 1960-75 döneminde para yaratma yoluyla elde ettiği gelir, devlet gelirlerinin yaklaşık yarısı kadar ve GSMH’nın %5’ i , Libya için 1960-77 döneminde GSMH’ sının %3’ü civarındadır. Ayrıca, Alman hiperenflasyonu ve Avusturya, Macaristan, Polonya ve Rusya hiperenflasyonlarında para basımı devlet gelirlerinin başlıca

¹¹² Nuray Altuğ, “Enflasyonun Vergilendirme Aracı Olarak Kullanılması”, *İSOD*, Sayı: 341, Ağustos 1994, s. 50.

¹¹³ Aslan, a.g.e., s. 95.

¹¹⁴ Hakkı Soylu, *Türkiye’ de Senyoraj Gelirleri ve Kamu Açıkları*, Sermaye Piyasası Kurulu Yayın No: 81, 1997, s. 5.

kaynağı haline gelmiştir. Sonuç olarak para basımından elde edilen kaynak, GSMH'ların %10-15' ini bulmuştur.¹¹⁵

Bir çok ülkede enflasyonist finansmana başvurulmakla birlikte bunun derecesi ülkeden ülkeye değişmektedir. Bazı ülkelerde hükümet gelirlerinin önemli bir bölümü senyoraj geliri olarak elde edilirken, bazılarında senyorajın toplam hükümet gelirine oranı çok küçük rakamlarla ifade edilecek düzeyde kalmaktadır.

Qukieman, Edwards ve Tabellini 1992 yılında 79 ülkeyi kapsayan bir analiz yapmışlardır. 1971-1982 dönemini kapsayan bu çalışmaya göre, senyoraj geliri en yüksek orana %28 ile Gana' da ulaşmıştır. Onu yaklaşık %25 ile Uganda, %24 ile Meksika ve %22 ile Bolivya izlemiştir. En düşük senyoraj oranları ise sırasıyla %0.4 ile Papua Yeni Gine, %0.7 ile Danimarka ve %1.1 ile Fildişi kıyıları ve Hollanda kaydedilmiştir (Tablo-1).¹¹⁶

Ülkeler arası bu senyoraj farklılıkları ekonomik ve politik değişkenlerden etkilenmektedir.

¹¹⁵ Nuray Altuğ, "Bütçe Açıklarının Hiperenflasyonist Etkileri", Marmara Üni. İİ.B.F. Dergisi, Sayı: 1-2, İstanbul, 1993, s. 8.

¹¹⁶ Özker, a.g.e., s. 87-88.

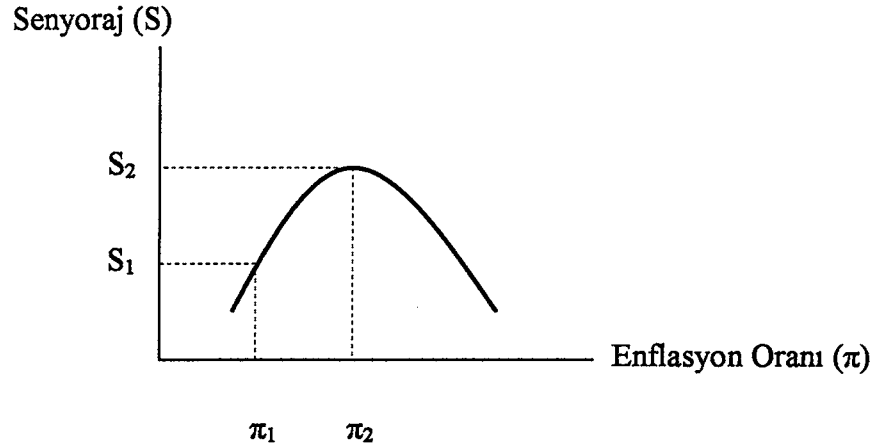
Tablo-1: Enflasyon ve Senyoraj: 1972-1982 Ortalaması (%)

Ülke	Enflasyon(%)	Senyoraj(%)	Ülke	Enflasyon(%)	Senyoraj(%)
Avustralya	10.4	3.0	Moriyanya	0.1	3.0
Avusturya	6.2	2.7	Maurityus	14.6	10.6
Belçika	7.5	1.8	Meksika	21.2	23.9
Bolivya	30.3	21.6	Fas	9.0	7.3
Botswana	11.4	3.6	Hollanda	7.1	1.1
Brezilya	47.4	17.7	Yeni Zelanda	13.0	1.6
Burma	9.9	15.2	Nikaragua	16.8	8.8
Burindi	12.1	6.4	Nijer	12.2	9.4
Kamerun	10.8	5.1	Nijerya	15.5	7.2
Kanada	8.6	3.0	Norveç	9.0	2.1
OrtaAfrikaC.	10.5	20.0	Umman	9.3	4.4
Çad	10.1	9.5	Pakistan	12.0	12.8
Şili	147.6	17.5	Papua Y. Gine	8.6	0.4
Kolombiya	22.0	17.1	Paraguay	12.8	15.4
KongoHalk	9.7	4.6	Peru	38.2	20.7
C.	11.5	1.1	Filipinler	14.3	6.7
FildişiKıyıl	10.0	0.7	Portekiz	18.8	16.6
rı	10.0	6.7	Ruanda	12.5	10.3
Danimarka	13.2	14.4	Gün. Afrika	11.3	2.8
Dominik C.	11.2	11.4	Sierra Leone	13.7	9.5
Ekvator	9.0	9.6	Singapur	6.6	8.8
El Salvador	11.2	1.6	Somali	18.8	15.4
Etiyopya	10.1	2.1	İspanya	14.9	9.1
Finlandiya	12.0	3.6	Sri Lanka	9.8	7.1
Fransa	5.2	2.5	Sudan	18.7	16.9
Gabon	47.8	28.0	İsveç	9.4	2.2
Almanya	15.8	14.6	Tanzanya	16.4	9.3
Gana	8.3	5.8	Tayland	9.8	7.9
Yunanistan	8.4	13.1	Togo	11.1	10.3
Honduras	16.7	9.0	Trinida&Toba	13.0	4.2
Hindistan	14.3	12.9	g	6.9	4.9
Endonezya	14.5	5.8	Tunus	33.6	15.3
İran	14.7	12.4	Türkiye	34.3	24.8
İrlanda	17.0	4.7	Uganda	13.2	1.7
İtalya	8.2	8.3	İngiltere	7.9	2.3
Jamaika	10.7	20.9	A.B.D	9.2	5.7
Japonya	12.7	4.5	Venezuela	42.8	15.5
Ürdün	8.9	2.6	Zaire	11.5	2.6
Kenya	0.1	2.4	Zambiya		
Kuveyt	6.2	7.3			
Lesato					
Malezya					

(Kaynak: Özker, 2000; s.87.)

Ancak, hükümetlerin senyorajdan elde ettikleri gelirin de bir sınırı vardır.

Şekil 1: Senyoraj Laffer Eğrisi



(Kaynak: ŞEN, 2002; 13)

Şekilde görüldüğü gibi, enflasyon oranının sıfırdan (π_2)'ye yükselmesi durumunda hükümet maksimum senyoraj geliri elde etmektedir. Bu noktadan sonra paranın artış hızındaki yükselmeler daha çok enflasyona ve daha az gelire yol açmaktadır.¹¹⁷

Hangi enflasyon oranında para basımı yoluyla elde edilen kamu gelirleri maksimuma ulaşacaktır? İstatistiki kayıtlar ortalama olarak (maksimum değil) sanayileşmiş ülkelerde GSMH'nin %1'i, gelişmekte olan ülkelerde de %2.5 civarında senyoraj oranlarını ortaya koymaktadır. Senyoraj gelirlerinin maksimum olduğu enflasyon oranların ilişkin tahminler ise, %30 ile %100' ün üstündeki geniş bir alana yayılmaktadır. Ancak, para talebinin enflasyona uyum sürecindeki gecikmeler dikkate alınamadığı için bu tahminler yanıltıcı olabilir. Başlangıçta devletler para stokunu süratle arttırarak, muhtemelen GSMH'nin %7-8' i oranına dahi ulaşabilen miktarlarda gelir elde eder. Fakat enflasyon ilerledikçe ve bireyler ellerinde daha az milli para tutmanın yollarını buldukça, devlet aynı miktar geliri elde etmek için daha çok para basmak zorunda kalacaktır. Buna göre, GSMH'nin %2.5'undan daha fazla bir senyoraj oranının sürdürülemez olduğu ve hatta bu oranın

¹¹⁷ Şen, a.g.t., s. 13.

bile çok hızlı büyüyen bir ekonomide mümkün olabileceğini öne sürmek yanlış olmayacaktır.¹¹⁸

3. Enflasyon Vergisi

Senyoraj geliri yanında devlet monetizasyon yoluyla enflasyon vergisi geliri de elde edebilmektedir. Hükümetlere alışılmış vergilere benzer bir şekilde gelir sağladığı için ve bu gelir enflasyon aracılığıyla elde edildiğinden “enflasyon vergisi” şeklinde tanımlanmaktadır.¹¹⁹

a. Enflasyon Vergisi Kavramı ve Enflasyonun Bir Vergi Aracı Olarak Kullanılması

Devlet monetizasyon yoluyla sağladığı gelirle mal ve hizmet alırken, halk da belirli faiz oranı ve gelir düzeyi karşısında elinde belirli bir reel para stoku bulundurmak istiyorsa, elindeki nominal parayı enflasyon oranında arttırır. 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 yapacak ve aradaki farkı devlete aktaracaktır.

Bunu bir örnekle açıklayabiliriz: Herhangi bir kimsenin bugün 20 milyon TL. gelire sahip olduğunu varsayalım. Yıl boyunca enflasyon, bu kişinin reel para dengesinin değerini azaltacaktır. Bu nedenle söz konusu kişi, para dengesinin reel değerini sabit tutmak için gelirin belli bir kısmını (mesela 5 milyonunu) bankaya yatıracaktır. Bu durumda 5 milyonunu harcamak için kullanamayacaktır. Bu kişi 5 milyon tasarruf etmiş gibi görünse de gerçekte nominal para dengesine yaptığı bu 5 milyonluk ek, refahını reel olarak arttırmamıştır. Bu kişinin aslında yaptığı, enflasyon sonucu refahındaki ve servetindeki azalışa engel olmaktır. Bu nedenle enflasyon reel para dengesi üzerinden alınan bir vergi olarak görülebilir.¹²⁰

Görüldüğü gibi, enflasyon vergisi nakit paradan alınan bir vergidir ve miktarı elde tutulan para miktarı ve tutma süresi ile doğru orantılıdır.

¹¹⁸ Arasıl, a.g.e.(1998), s. 72.

¹¹⁹ The New Palgrave Dictionary of Money & Finance, London, 1997, s. 407.

¹²⁰ Ahmet Ulusoy ve Murat Çetin, “Türkiye’de Enflasyon Vergisi Gelirlerinin Boyutu”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 98, Kasım 1996, s. 74.

Halkı gelirinden daha azına harcamaya zorladığından ve bunun sonucunda devlet, ilave harcamalarını finanse etmek için vergileri yükseltmiş gibi daha fazla gelir elde ederek kendisini enflasyon vergisi aracılığıyla finanse edebildiğinden, enflasyon tıpkı bir vergi gibi iş yapmaktadır.

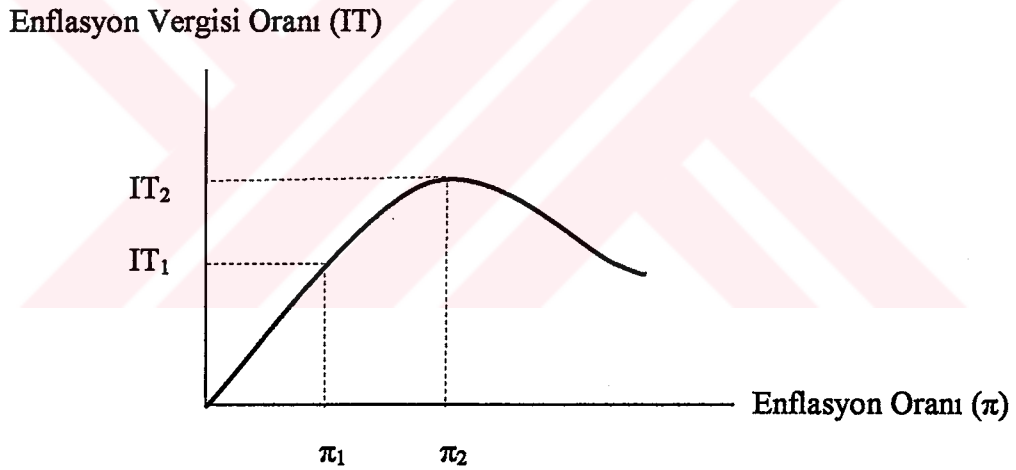
Reel üretimin sabit olduğu durumda enflasyon vergisini şöyle ifade edebiliriz:

Enflasyon Vergisi Gelirleri = Enflasyon Oranı x Reel Parasal Taban

$$IT = \left[\frac{P - P_{-1}}{P} \right] \times \left[\frac{M}{P} \right] = \frac{\Delta P}{P} \times \frac{M}{P}$$

Hükümetin enflasyon vergisinden elde edeceği vergi miktarını şu şekilde görebiliriz:

Şekil 2: Enflasyon ve Enflasyon Vergisi Arasındaki İlişki



(Kaynak: Parasız, 2001; 26)

Enflasyon sıfır olduğu zaman hükümet enflasyondan hiçbir gelir elde edemeyecektir. Enflasyon oranı yükseldikçe hükümet tarafından elde edilecek enflasyon vergisi oranı da artacaktır. Kuşkusuz, parasal tabanın elde tutulması giderek maliyetli olacağından, enflasyon oranı yükseldikçe halk elindeki reel parasal tabanı azaltacaktır. Reel parasal taban o kadar azalacaktır ki, hükümetin aldığı enflasyon vergisi hasılatı da azalır. Bu durum E noktasından itibaren meydana

gelecektir. Görüldüğü gibi, hükümetin enflasyon vergisi aracılığıyla toplayabileceği bir maksimum gelir miktarı vardır.¹²¹

Enflasyon vergisi miktarı, ülkelerin gelişmişlik düzeylerine göre farklılıklar gösterir. Gelişmiş ülkelerde reel parasal taban küçük olduğundan enflasyon vergisi miktarı da küçük olacaktır. Buna karşılık, banka sisteminin gelişmediği az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde halk parasını nakit tuttuğundan enflasyondan elde edilen gelir de fazlalaşmaktadır.

Vergi oranları ile vergi gelirleri arasında “Laffer Eğrisi” olarak adlandırılan bir ters ilişki var ise, aynı şekilde enflasyon oranı ile enflasyon vergisi gelirleri arasında da benzer bir ilişki mevcuttur.

Keynes ve Friedman gibi ünlü iktisatçılar da, enflasyonun gizli bir vergilendirme yöntemi olduğunu savunmuşlardır. Keynes, devletin başka hiçbir kaynağı olmasa dahi enflasyon yoluyla yaşamını sürdürebileceğini söylemiştir.¹²² Friedman ise, hükümetler enflasyon gelirinden mahrum kalacakları için enflasyonu önlemek istemediklerini vurgulamıştır.¹²³

Çağlar boyunca devletler, ek gelir kaynağı yaratmak için bu yöntemle başvurmuşlardır. Kamu hizmetlerini yerine getirmek için gelirler yetersiz kalınca devletler geleneksel gelirlerin dışında daha kolay elde edilen bir gelir olarak enflasyondan yararlanmışlardır. Bu durumda enflasyon, kamu maliyesinin amacı bakımından uygun şekilde bir vergileme yöntemi olarak dikkate alınmıştır.

Görüldüğü gibi, para arzındaki artış devletin gelir giderindeki açığı doğrudan kapattığı gibi yol açtığı enflasyon da dolaylı olarak devlete gelir sağlamaktadır. Ayrıca; enflasyonist dönemlerde devlet, kamu borçlanması nedeniyle oluşan yükü de kendi lehine azaltmaktadır. Anapara ve faiz ödemelerinin reel değeri enflasyon nedeniyle düşerken, devlete borç verenler öngörülen faiz oranının gerçekleşen enflasyon oranından düşük olduğu ölçüde zarar etmektedirler.

¹²¹ Parasız, a.g.e.,(2001), s. 25.

¹²² J. M. Keynes, *Monetary Reform*, Harcourt Bracw and Co., New York, 1924, s. 48.

¹²³ Milton Friedman, “Can Indexation Cut Inflation’s Tall”, *Economic Impact*, Vol: 9, s. 75.

Devlet enflasyondan en çok yararlanan kesim olsa da, borçlular da bu dönemde fayda sağlamaktadır. Vergi borçluları da vergiyi doğuran olayla tahsil dönemi arasında geçen süreye bağlı olarak enflasyonist dönemlerde devletten kaynak transferi gerçekleştirmektedir.

Üstelik, enflasyon vergisi sadece ücret gelirleriyle yaşayan sabit ve dar kesimin üzerine yüklenmektedir. Çünkü, bu kesim enflasyonun ücretlerinde yarattığı erozyonu telafi etme imkanını bulamamaktadır. Tüccar, esnaf, işadamı gibi kesimler ise enflasyon vergisinden tamamen veya kısmen kaçınma imkanı bulabilmektedir. Çünkü bu kesimler sattıkları veya ürettikleri ürünlere sık sık zam yaparak gelirlerinin enflasyon karşısında eriyip gitmesinin önüne geçmektedirler.¹²⁴ Böylece gelir dağılımında bozukluk ortaya çıkarak enflasyon, geliri fiyatlardaki artıştan daha yavaş artanlardan daha hızlı artanlara doğru gelir aktarması da yapmaktadır.¹²⁵

b. Enflasyon Vergisinin Özellikleri ve Diğer Vergilerden Farkı

“Enflasyon vergisinin özelliklerinin aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.”¹²⁶

- Enflasyon vergisi geleneksel vergilere alternatif bir finansman kaynağıdır.
- Enflasyon vergisinin yasal bir dayanağı yoktur.
- Enflasyon vergisi, matrahı reel para balansları oranı enflasyon oranı olan reel para balansları üzerine salınan zımni bir vergidir..
- Enflasyon vergisi, iktisadi birimleri gelirinden daha az harcama yapmaya zorlamaktadır. Yani, özel kesimde kamu kesimine kaynak transferinde köprü görevi görmektedir.
- Enflasyon vergisinin mükellefini, miktarını ve ne zaman ne miktarda ödeneceğini önceden kestirmek mümkün değildir. Burada mükellef toplumun genelidir.
- Enflasyon vergisinin gelirleri her zaman doğrudan hükümete gitmemekte, bazen özel kesimle paylaşmak zorunda kalmaktadır.

¹²⁴ Taner Sarısoy ve Rıza Demirci, “Senyoraj Hakkı ve Enflasyon Vergisi”, *Vergi Raporu Dergisi*, Yıl: 8, Sayı: 52, Nisan-Mayıs 2001, s. 9.

¹²⁵ Kenan Bulutoğlu, *Vergi Politikası*, Sermet Matbaası, İstanbul, 1962, s. 248.

¹²⁶ Şen, a.g.t., s. 23.

• Enflasyon vergisi sınırlı bir kaynaktır. Bütçe açıklarının sürekli enflasyon vergisi ile finanse edilmesi hiperenflasyon olgusunu gündeme getirmektedir.”

Enflasyon vergisi, kişilerin satın alma gücünün bir kısmını devlete aktardığı için tıpkı normal vergiler gibi fonksiyon görmektedir. Geleneksel vergilere benzetilirse enflasyon vergi oranına, para talebi vergi tabanına karşılık gelmektedir. Halktan doğrudan doğruya alınan vergiler gibi olmasa da, etkisi bakımından diğer vergilerden hiçbir farkı yoktur. Fakat enflasyon vergisi, vergiyi yüklenenlerce geleneksel vergilere nazaran az hissedilir bir karakter taşımaktadır.

Enflasyon bir tür vergi olduğuna göre hükümetler, enflasyon vergisiyle diğer vergiler arasında bir seçim yapmaktadır. Enflasyon vergisi, toplam maliyeti en düşük vergi olduğundan gelir dağılımını kötüleştirici etkisi olsa da, özellikle kalkınmakta olan ülkeler tarafından sık sık başvurulmuş bir finansman aracı olmaktadır.¹²⁷

Enflasyon vergisinin geleneksel vergilerle benzerliklerine rağmen çok önemli farklılıkları da bulunmaktadır:

• Geleneksel vergiler yasama organının onayı ile oluşturulurken enflasyon vergisi için böyle bir onay söz konusu değildir.

• Enflasyon vergisinde elde edilen gelir bazen özel kesimle devlet arasında bölüşülür. Enflasyon sürecinde bazı kişiler gelir ve servetlerinin nominal değerlerini fiyatlardan daha çok arttırabilirler. Fakat istisnai durumlar ve dönemler itibariyle bu satın alma gücünün vergi gibi tamamen devlete aktarılması ya da devlet dahil tüm gelir gruplarının enflasyon nedeniyle satın alma güçlerinin azalan kısmını, gelirleri enflasyondan hızlı artan gelir gruplarına aktarması söz konusu olabilecektir.

• Geleneksel vergiler, vergiyi ödeyenlerin satın alma gücünü azaltırken, enflasyon hem vergi verenlerin hem de vergi vermeyenlerin satın alma güçlerini azaltmaktadır.

• Geleneksel vergiler, önceden belirlenmiş tarifelere göre muayyen zamanlarda ve muayyen usullere göre alınırken, enflasyon yoluyla elde edilen gelirin miktarı ve zamanı önceden bilinmemektedir.

¹²⁷ Ülkü Şişik, *Enflasyon Kuramında Değişmeler ve Türkiye’de Enflasyon*, Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları No: 197, Ankara, 1982, s. 53.

- Geleneksel vergiler, ekonomiden (özel kesim) toplanmak suretiyle elde edildiği halde, enflasyon vergisi sadece harcamak yani ekonomiye ilave etmek suretiyle elde edilmektedir.

4. Ülkeleri Senyoraj ve Enflasyon Vergisine Yönelen Nedenler

Enflasyon vergisinin az gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerin çoğunda normal vergi gelirlerine alternatif olarak düşünülmesinin çeşitli nedenleri vardır:

a. Yapısal Nedenler

Kamu giderlerini finanse etmek için az gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerin enflasyon vergisine daha çok ihtiyaç duymalarının nedenleri, gelir dağılımındaki eşitsizlik yaşayan bu ülkelerin yüksek vergi yükünü kaldıramamaları, vergi idarelerinin verimli ve etkin çalışmaması ve politik yapılarının etkin bir vergi sisteminin uygulanmasını zorlaştırmasıdır.¹²⁸ Öte yandan, bu ülkelerin kalkınma sürecinin ilk evrelerinde olmaları kamu harcamalarının yüksek seviyede olmasını zorunlu kılmaktadır. Bu durum giderek artan kamu finansman açıklarının kamu harcamalarının kısılması yoluyla önlenmesini engellemektedir. Bu nedenle, gelişmekte olan ülkelerin kamu finansman açıklarının giderilmesinde zorunlu olarak açık finansman yöntemine başvurulmaktadır. Ayrıca bu ülkelerin sermaye piyasaları yeterince gelişmemiş ve dış borçlanma imkanları sınırlı olduğundan emisyonla başvurarak finansman ihtiyaçlarını karşılarlar bu şekilde emisyon mekanizmasının çalıştırılması enflasyon olgusunun başlıca nedenlerinden biridir.¹²⁹

Aslında senyoraj ve enflasyon vergisine başvurulmasının temel nedeni, vergi sisteminin etkinsizliği ve vergi idarelerinin verimsizliği yüzünden tamamen olağan vergilerle finanse edilmesi gereken ama edilemeyen bütçe açıkları ve kamu kesiminin yüksek oranlı borç yüküdür. Bu nedenle enflasyon vergisi ve senyoraj, vergi sistemleri etkin olmayan ve aşırı borçlu ülkelerin tercih ettiği bir finansman yöntemidir.

¹²⁸ Vito Tanzi, "Inflation, Real Tax Revenue and the Case for Inflationary Finance: Theory whit an Application to Argentina", *IMF Staff Papers*, Vol: 25, September 1978, s. 417.

¹²⁹ Osman Pehlivan ve Murat Çetin, "Enflasyon Vergisi Olgusunun Türkiye Açısından İncelenmesi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 198, Şubat 1998, s. 105.

b. Ekonomik ve Mali Nedenler

Enflasyon vergisi, herhangi bir vergi tahsil alt yapısına gereksinim duyulmaksızın toplanabildiği için uygulamasının kolay olması, ayrıca vergi toplama maliyetinin düşük olması ve yasama organının onayından geçme zorunluluğu olmaması gibi nedenlerle de tercih edilmektedir.

Ayrıca devlet, az gelişmiş ülkelerde çok fazla olan kayıt dışı ekonomiyi de enflasyon vergisi yoluyla vergilendirme yolunu seçmiştir.¹³⁰

c. Siyasal Nedenler

Hükümetleri senyoraj ve enflasyon vergisine yönelten nedenlerden belki de en önemlisi, hükümetin bunun yerine uygulamak zorunda kalacağı vergileri arttırırsa doğacak tepkilerden çekinmesidir. Aslında kamu harcamalarının finansmanında bir araç olarak enflasyona kasti başvurma politik zayıflığın bir işaretidir.

Hükümetlerin seçim dönemlerinde arttırdıkları harcamalar bütçe açıklarını daha da büyütmekte ve bu açıkları finanse etmek için enflasyonu kullanmak kaçınılmaz hale gelmektedir.

B. Enflasyonun Vergi Gelirlerini Azaltması: Olivera- Tanzi Etkisi

Bütçe açıklarını finanse etmeye imkan veren monetizasyon, enflasyon vergisi yoluyla gelir sağlama imkanı da verir. Fakat, vergi sisteminin gelir esnekliğinin birden küçük olması ve vergi tahsilatında gecikmeler olması durumunda ise reel vergi gelirlerinde bir azalmaya yol açar.¹³¹ Kaynaktan kesme ve peşin vergi gibi uygulamaların söz konusu olmadığı durumlarda bir yıl içinde elde edilen vergi bir sonraki yıl içinde ve birkaç taksitte ödenmektedir. Zamanın uzunluğuna ve enflasyonun artış sebebine bağlı olarak vergi, daha düşük değerdeki para ile ödenecektir. Böylece mükellefin reel vergi yükü azalırken, devletin reel gelirleri de azalacaktır. Yani enflasyon mükellefin yararına sonuçlar yaratırken, devlet açısından belirli bir gelir azalmasına neden olacaktır.

¹³⁰ Osman Altuğ, "İşçi ve İşverenlerin Ortak Dedi: Enflasyon Vergisi", İSOD, Sayı: 338, Mayıs 1994, s. 24.

¹³¹ Vito Tanzi, *Public Finance in Developing Countries*, Edward Edgar Publishing Limited, England, 1991, s. 110.

Bu konuyu ilk kez ele alan Julio Olivera'dır. Olivera, 1967'de Quarterly Review'de yayınlanan "Para, Fiyatlar ve Mali Gecikmeler: Enflasyon Dinamikleri Üzerine Bir Not (Money, Prices and Fiscal Lags: A Note on Dynamics of Inflation)" başlıklı makalesinde enflasyonun reel vergi gelirlerini azaltacağı tezini ileri sürmüştür. Önceleri literatürde pek fazla önemsenmeyen bu iddia, Vito Tanzi' nin 1977 ve 1982' de yapmış olduğu iki farklı çalışmaya konu olmuştur. Bu iki farklı çalışmasında Arjantin'i baz alan Tanzi, vergi tahsilatında görülen ortalama gecikmeleri belirlemeye ve bu ülkede enflasyonun reel vergi gelirleri üzerindeki etkisini analiz etmeye çalışmıştır. Yaptığı çalışmalar sonucunda Olivera'nın tezini destekleyici bulgulara ulaşan Tanzi, enflasyonun gelişmekte olan ülkelerde reel vergi gelirlerini olumsuz yönde etkilediğini ortaya koymuştur. Bu iddia iktisat-maliye literatürüne Olivera-Tanzi etkisi olarak girmiştir.¹³²

Tanzi'ye göre, enflasyonun vergi gelirleri üzerindeki etkisi iki faktöre göre değişmektedir. Bunlardan ilki, verginin tahakkuku ve tahsili arasında geçen zaman, ikincisi ise verginin gelir esnekliğidir.

Vergi tahsilatındaki gecikme sürelerinin uzunluğuna bağlı olarak vergilerin reel değerinde oluşacak azalma, esnekliği yüksek vergilerin yaratacağı gelir artışından fazla olduğu sürece enflasyon vergi gelirlerini azaltacaktır. Buna karşılık, enflasyonun ılımlı, vergilerin esnekliklerinin yüksek, toplam vergi gelirleri içinde gelir vergisinin göreceli payının fazla ve vergilerin ödenmesindeki gecikme sürelerinin kısa olması durumunda vergi gelirleri artacaktır.

1. Vergi Tahsilatında Gecikme

Enflasyonun reel vergi gelirleri üzerindeki etkisini belirleyen ilk unsur, vergilerin gecikme süresidir. Vergiyi doğuran olayın ortaya çıkışı ile vergi borcunun fiilen hazineye intikali arasında geçen süre iki kısımdan oluşmaktadır. Bu sürenin bir kısmı, vergi kanunlarında öngörülmüş hukuki süredir. Yani gelirin elde edildiği andan verginin ödenmesine kadar geçen süredir. Bir de hukuki sürelerin aşıldığı hukuk dışı gecikme süreleri vardır.¹³³ Hukuk dışı sürelerde gecikme zammı

¹³²Hüseyin Şen, "Olivera-Tanzi Etkisi: Türkiye Üzerine Ampirik bir çalışma", Maliye Dergisi, Mayıs-Ağustos 2003, Sayı: 143, s. 32.

¹³³ Uluatam, a.g.e. (1981), s. 64.

uygulandığı için bu çalışmada yasal olmaya süreler dikkate alınmamıştır. Fakat, gecikme zammı, çoğu az gelişmiş ülkede olduğu gibi, enflasyon oranının altında ise reel vergi gelirlerindeki azalma yine söz konusu olabilecektir.

Vergiye doğuran olayın ortaya çıkışı vergi türlerine göre farklılık göstermektedir. Gelir üzerinden alınan vergilerde gelirin elde edilmesi, harcamalar üzerinden alınan vergilerde ise, mal ve hizmet satışının gerçekleşmesi vergiyi doğuran olayın meydana gelmesine yol açmaktadır. Vergiyi doğuran olay gerçekleştiği anda verginin ödenmesi arzu edilen durum olmakla birlikte, bütün vergiler için bu uygulama geçerli olmamaktadır. Gecikme süreleri özellikle, gelir vergileri ve servet vergileri için önemlidir.¹³⁴ Enflasyonun olmadığı durumlarda bu gecikmeler bir sorun yaratmazken, enflasyonist dönemlerde gecikme sürelerinin uzunluğuna bağlı olarak vergi gelirlerinin reel değerinde bir azalmaya yol açmaktadır.

Tanzi, enflasyonun vergi tahsilatındaki gecikmelerin reel vergi gelirleri üzerindeki etkisini şu formülle ölçmektedir:¹³⁵

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

R = Toplanan 1 liralık verginin reel değeri

P = Aylık enflasyon değeri

n = Gecikme dönemi aylık olarak

Bu formülden hareketle aylık değişen enflasyon oranların da göz önüne alarak bu oranlara ilişkin vergi ödemelerindeki gecikmelerin etkilerini, yüzdelik reel vergi kayıpları olarak göstermiştir.

¹³⁴ Selma Gürbüzler, "Enflasyonun Vergi Gelirlerinin Reel Değeri Üzerindeki Etkisi (Tanzi Etkisi), **Hazine Dergisi**, Sayı: 7, 1997, s. 12.

¹³⁵ Vito Tanzi, "Inflation, Lags in Collection and the Real Value of Tax Revenue" **IMF Staff Papers**, Vol: 24, March 1977, s. 157.

Tablo-2: Reel Vergi Gelirleri Üzerinde Enflasyon Oranlarının ve Vergi Ödemelerine İlişkin Gecikmelerin Etkileri

Aylık Enflasyo Oranları	Vergi Ödemelerinde Aylık Gecikmeler												
	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
0	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00
1	1.00	0.99	0.98	0.97	0.96	0.95	0.94	0.93	0.92	0.91	0.90	0.90	0.89
1.5	1.00	0.99	0.97	0.96	0.94	0.93	0.91	0.90	0.89	0.87	0.86	0.85	0.84
2	1.00	0.98	0.96	0.94	0.92	0.91	0.89	0.87	0.85	0.84	0.82	0.80	0.79
3	1.00	0.97	0.94	0.91	0.89	0.86	0.84	0.81	0.79	0.77	0.74	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	0.63
5	1.00	0.95	0.91	0.86	0.82	0.78	0.75	0.71	0.68	0.65	0.61	0.58	0.56
6	1.00	0.94	0.89	0.84	0.79	0.75	0.70	0.67	0.63	0.59	0.56	0.53	0.50
7	1.00	0.93	0.87	0.82	0.76	0.71	0.67	0.62	0.58	0.54	0.51	0.48	0.44
8	1.00	0.93	0.86	0.79	0.74	0.68	0.63	0.58	0.54	0.50	0.46	0.43	0.40
9	1.00	0.92	0.84	0.77	0.71	0.65	0.60	0.55	0.50	0.46	0.42	0.39	0.36
9.4	1.00	0.91	0.84	0.76	0.70	0.64	0.58	0.53	0.49	0.45	0.41	0.37	0.34
10	1.00	0.91	0.83	0.75	0.68	0.62	0.56	0.51	0.47	0.42	0.39	0.35	0.32
20	1.00	0.83	0.69	0.58	0.48	0.40	0.33	0.28	0.23	0.19	0.16	0.13	0.11
30	1.00	0.77	0.59	0.46	0.35	0.27	0.21	0.16	0.12	0.09	0.07	0.06	0.04
40	1.00	0.71	0.51	0.36	0.26	0.19	0.13	0.09	0.07	0.05	0.03	0.02	0.02
50	1.00	0.67	0.44	0.30	0.20	0.13	0.09	0.06	0.04	0.03	0.02	0.01	0.01

(Kaynak: Tanzi, 1977; 158)

Bu tabloda vergi sisteminin fiyat esnekliğinin 1' e eşit olduğu varsayılarak, çeşitli enflasyon oranları ve gecikme sürelerine göre gelir vergisinin reel değeri hesaplanarak gösterilmiştir.

Tablodaki sütunlar, belirli bir gecikme süresinde enflasyon oranı arttıkça ve satırlar da belirli bir enflasyon oranında gecikme süresi uzadıkça vergi gelirlerinin reel değerinin azalacağını göstermektedir. Enflasyon oranı 0 iken gecikme süresi ne olursa olsun veya gecikme süresi 0 iken enflasyon oranı ne olursa olsun vergi gelirlerinin reel değeri aynı kalmaktadır. Örneğin; aylık enflasyon oranının %5 olması durumunda vergiler, gecikme olmadan toplanabiliyorsa reel vergi gelirlerinde azalma olmayacaktır. Fakat 1 aylık bir gecikme olursa, vergilerde %5'lik bir değer kaybı, 5 aylık gecikmede ise %22'lik değer kaybı ortaya çıkacaktır. Böylece tabloda

çeşitli enflasyon oranları ile tahsilattaki gecikme süresine bağlı olarak vergilerin hasılatındaki reel düşme ölçülebilmektedir. Bu tablo ayrıca, enflasyonun düşürülebilmesi veya gecikme sürelerinin kısaltılması yoluyla sağlanabilecek kazançları da göstermektedir.

2. Vergilerin Esnekliği

Enflasyonun vergi gelirlerinin reel değerini nasıl etkileyeceğini belirleyen diğer faktör vergilerin esnekliğidir. Vergi sisteminin esnekliği, milli gelir değiştikçe verginin yasal özelliklerine bağlı olarak toplanan vergi miktarının bu değişmeye gösterdiği duyarlılığı ifade eder. Fakat Tanzi' nin yaklaşımında reel büyüme dikkate alınmamakta ve dolayısıyla esneklik kavramı reel gelir değişikliklerinden etkilenmemekte yalnızca fiyat değişikliklerinden etkilenmektedir. Tanzi, geleneksel esneklik anlayışının tersine, vergi sisteminin esnekliğini gelir esnekliği açısından değil de, fiyat esnekliği açısından ele almaktadır.¹³⁶

Vergi sisteminin fiyat esnekliği, vergi gelirlerinin fiyat düzeyindeki değişimler karşısındaki duyarlılığını ifade eder. Eğer vergi tahsilatında gecikme söz konusu değilse esnekliğin birime eşit olması durumunda, enflasyonun reel vergi gelirleri üzerinde etkisi olmayacaktır. Bu etki ancak gecikme durumunda geçerlidir.

Esneklik birime eşitken, belirli bir enflasyon oranında, vergi tahsilat gecikmesi ne kadar uzun olursa, diğer şeyler sabitken, vergi gelirlerindeki reel azalma o kadar fazla olacaktır. Gecikme süresi ne kadar kısaysa ve esneklik ne kadar yüksekse, vergi gelirlerinin reel düzeyi enflasyon öncesi düzeyine o kadar çabuk yaklaşacaktır.¹³⁷

C. Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkelerde Enflasyonun Vergi Gelirleri Üzerine Etkisi

Enflasyon, vergi gelirleri üzerindeki etkisini tahsilat gecikmeleri ve vergi sisteminin esnekliği yoluyla göstereceğine göre, tahsilat gecikmeleri ile vergi sisteminin esnekliğinden oluşan çeşitli kombinasyonlar gösterilebilir.

¹³⁶ Şen, a.g.t., s. 61.

¹³⁷ Aslan, a.g.e., s. 226.

Gelişmiş ülkelerde, oldukça iyi işleyen bir muhasebe sistemi olduğundan, vergi toplanmasındaki gecikmeler oldukça kısa dönemlidir. Ayrıca eğer bu ülkeler etkili bir enflasyon sürecine girmişlerse ve bu dönemde de konjonktüre ilişkin bir enflasyonist uyarılama söz konusu olmamışsa bile ülkenin vergi sisteminin esnekliği 1'den büyük olacaktır. Gelişmekte olan ülkelerde ise, vergi toplanmasına ilişkin gecikmeler daha uzun olduğundan ve rasyonel bir vergi sisteminin konjonktürel uyumundan söz edilemeyeceğinden bu süreçte vergi sisteminin esnekliği 1'den aşağıya düşer.¹³⁸

Tablo-3: Esneklik ve Gecikme Sürelerinin Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi

Esneklik	Kısa Gecikme	Uzun Gecikme
$E < 1$	B	A
$E = 1$	D	C
$E > 1$	F	E

(Kaynak: Şen, 2003; 34.)

Bu kombinasyonlardan D ve F gelişmiş ülkelerin vergi sisteminin yapısını yansıtmaktadır. D kombinasyonu, vergi tahsilat gecikmelerinin kısa ve birim esneğin geçerli olduğu bir durumu göstermektedir. F kombinasyonun D kombinasyonundan farkı, vergi esnekliğinin 1'den büyük olmasıdır. Vergi sisteminde gecikmelerin kısa, esnekliğin bir ya da birden büyük olması enflasyonun reel vergi gelirlerini azaltmadığı ve hatta esnekliğin 1'den büyük olduğu durumlarda vergi gelirlerini arttıracak anlamına gelmektedir. Bu durum gelişmiş ülkelerin vergi sistemine özgü bir durumdur.

A ve C kombinasyonlarının ise geliştirmekte olan ülkeleri kapsar. Vergi tahsilatındaki gecikmelerin dönemsel olarak daha uzun olduğu ve vergi sistemi esnekliğinin 1'e eşit olduğu (C), ve birden küçük olduğu (A) kombinasyonlarda reel vergi kayıplarına ilişkin oransal değerler büyük olacaktır. A kombinasyonunun enflasyonun reel vergi gelirleri üzerindeki azaltıcı etkisi, C kombinasyonuna göre daha fazladır. Özellikle geliştirmekte olan ülkelerdeki vergi esnekliğinin azlığı,

¹³⁸ Niyazi Özker, "Enflasyonist Bir Süreçte Reel Vergi Kayıpları Olgusu Dönemsel Toplam Gelir" Bahçeşehir Üni. Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi, Cilt: 1, Sayı: 2, 2000, s. 34.

enflasyonla uyumsuz bir yapı, vergi esnekliği katsayısının hem uzun hem de kısa dönemde 1'in altına düşmesi ile sonuçlanmaktadır. Bu durum reel vergi gelirleri oranının en yüksek oranlarda kayıp vermesi anlamını da vermektedir.

Görüldüğü gibi, vergilerin gecikmeli olarak tahsil edildiği ve gelirlerin esnekliğinin birimden küçük olduğu yani, vergi randımanının enflasyonu izleyemediği bir dizi az gelişmiş ülkelerde enflasyonist baskının arttığı dönemlerde vergi gelirlerinin reel değerinde azalma ortaya çıkmaktadır. Bu koşullarda enflasyonist olmayan kamu finansmanının temelleri ortadan kalkmakta, parasal taban sarsıntı geçirmektedir. Bu nedenle hazinenin enflasyon vergisi aracılığıyla gelir sağlaması çelişkili olarak hazinenin reel anlamda gelir kaybetmesine neden olmaktadır.¹³⁹

IV. ANTİ ENFLASYONİST VERGİ POLİTİKASI

Vergi-enflasyon ilişkisinin diğer yönünü oluşturan vergi politikası, enflasyonla mücadelede bir araç olarak kullanılmaktadır. Bu bölümde enflasyonla mücadele politikalarını genel olarak inceledikten sonra bu politikalardan biri olan vergi politikasını ele alacağız.

A. Enflasyonla Mücadelenin Nedeni

Ekonomide toplam tasarruf hacmini ve buna bağlı olarak toplam yatırım hacmini arttırdığından ılımlı bir enflasyon istenen bir olaydır. Fakat hızlı enflasyon ekonomide büyük tahribatlara yol açan ve müdahale edilmesi gereken bir enflasyon türüdür.

Hızlı enflasyon, ekonomide nispi fiyat yapısını bozarak kaynak dağılımının olması gerekenden sapmasına, gelir ve servet dağılımının değişmesine neden olmaktadır. Bu değişimin, yani toplumun düşük gelirli kesimlerinin nispi payının daha da küçülmesi olayının sosyal açıdan önemli sonuçları vardır.¹⁴⁰ Ayrıca enflasyon dönemlerinde paranın geleneksel fonksiyonlarını meydana getiremeyişi,

¹³⁹ Sinan Sönmez, "Kamu Kesimi Açığı ve Enflasyon Arasındaki Bağlantılar Üzerine Bazı Gözlemler", *Ekonomik Yaklaşım Dergisi*, Cilt: 4, Sayı: 8, 1993, s. 59.

¹⁴⁰ Beyhan Ataç, *Maliye Politikası*, Anadolu Üniversitesi, Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları No: 86, Eskişehir, 1991, s. 100.

ekonomide istihdam hacmini, tasarruf hacmini, iktisadi kaynakların kullanılmasını, ticaret ve ödemeler dengesini olumsuz yönde etkiler.

Enflasyonist dönemlerde karşılaşılan başka sorun, yatırımların hacim ve yapısında ortaya çıkan değişikliklerdir. Kar umutlarının arttığı enflasyonist dönemlerde, yapılmak istenen yatırımların hacminde bir azalma beklenmez. Ancak yatırımların ana kaynağı olan reel tasarruflar azalıyorsa reel yatırımlarda da bir azalma ortaya çıkacaktır.¹⁴¹ Ayrıca, enflasyonun hızı arttıkça enflasyonist beklentiler, kişileri yatırım yapma fikrinden uzaklaştırarak spekülative yatırımları cazip hale getirecektir.

Enflasyonun yarattığı sakıncalardan en önemlisi şüphesiz, gelir ve servet dağılımını bozucu etkisidir. Enflasyon dönemlerinde, milli gelirin dağılımı genellikle zengin sınıf lehine değişir; işçi, memur, esnaf enflasyon dolayısıyla fakirleşir, sosyal sınıflar arasında gerginlik artar, sosyal denge bozulur.¹⁴²

Enflasyon ayrıca, paranın servet saklama ve değişim aracı olma nitelikleri üzerinde yaptığı etki ile, kişilerin para tutma arzularını azaltır. Paranın servet biriktirmekte, değişimlerde sağladığı kolaylıktan vazgeçme, takas ekonomisine yaklaşma ölçüsünde toplumsal refah kaybını büyötmektedir.

Ödemeler bilançosu enflasyonda etkilenen başka bir unsurdur. Enflasyon, ekonominin ithalat eğilimini yükseltmektedir. Genel fiyat düzeyinin sürekli olarak yükseldiği bir ekonomide, eğer devalüasyon yapılmaz veya ihracata prim verilmezse, ihracat zorlaşırken ithalat kolaylaşır. Bu ise o ekonomide ticaret bilançosu açığının meydana gelmesi veya ticaret bilançoları açık ölkelerde bu açıkların daha da artmasına neden olur.¹⁴³

Görüldüğü gibi; enflasyon, ölkö ekonomisi üzerinde ağır tahribatlara yol açmaktadır. Bu yüzden enflasyonun ılımlı bir düzeye çekilmesi, gelişmiş ve gelişmekte olan ölkelerin en önemli amaçları arasındadır.

¹⁴¹ Özhan Uluatam, a.g.e., (1981), s. 14.

¹⁴² İsmail Türk, Maliye Politikası, Turhan Kitabevi, Ankara, 1998, s. 90.

¹⁴³ Ataç, a.g.e., s. 101.

B. Enflasyonla Mücadelede Uygulanan Politikalar

Anti enflasyonist politikalar, toplam talebi kısımda kullanıldığı gibi toplam arzı toplam talep seviyesine çıkarmada da kullanılabilmektedir. Bu politikalar genellikle birbirinin yerine aynı sonucu elde etmek için kullanılamazlar. Örneğin para ve kredi politikaları daha çok yatırımları kısımaya veya arttırmaya yönelik politikalar olduğu halde, maliye politikası tüketim harcamalarını kısımaya veya arttırmaya daha uygun politikalardır. Bu sebeple, anti enflasyonist bir istikrar politikası uygulanırken, bu politikanın toplam arzın artırılmasında veya toplam talebin kısılmasında oynayabileceği roller göz önünde tutulmalı ve bütün politikalar, bu amaçlara ulaşmak üzere aynı yönde ve birbirini tamamlayacak şekilde yürütülmelidir.

Enflasyonu önlemede kullanılan politikalar para, maliye ve fiyat ve gelir politikalarıdır. Bu politikalara kısaca değindikten sonra maliye politikasının bir aracı olarak verginin enflasyonla mücadeledeki rolünü inceleyeceğiz.

1. Enflasyonla Mücadelede Para Politikası

Para politikası, para miktarındaki değişmelerin ekonomik faaliyetleri etkilemesi sebebiyle; tam istihdam, fiyat istikrarı, iktisadi büyüme gibi genel iktisat politikası amaçlarına ulaşabilmek için para politikası araçlarının nasıl kullanılması gerektiğiyle ilgilidir.

Para politikaları para otoritelerince yerine getirilmektedir. Para otoriteleri para politikası araçlarını kullanarak para arzının denetimini sağlayarak enflasyonu kontrol altına almaya çalışırlar.¹⁴⁴

Para politikası araçları, reeskont politikası, zorunlu karşılıklar politikası, açık piyasa işlemleri ve selektif kredi politikasıdır:

Bu politikalardan reeskont politikası, Merkez Bankasının reeskont oranını yükselterek ya da düşürerek piyasaya az ya da çok para çıkmasını sağlamasıyla ilgilidir.

¹⁴⁴ Ömer Faruk Batırel, "Enflasyonla Mücadelede Maliye Politikaları", Salih Şanver'e armağan, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırmaları Merkezi Yayınları No: 10, İstanbul, 1998, s. 97.

Zorunlu karşılıklar politikası, bankaların kaydi para yaratması üzerinde etkili olan bir araçtır. Ticaret bankaları topladıkları mevduatın belli bir kısmını merkez bankasına yatırmak zorundadırlar. Yetkili organlar, bu zorunlu karşılıklar oranını azaltıp çoğaltarak yaratılacak mevduat ve kredi miktarını belirleyebilecek ve böylece para arzı ekonominin çıkarlarına en uygun olacak miktarda tutulmaya çalışılır.

Para politikasının diğer aracı olan açık piyasa işlemleri ise, para otoritelerinin piyasadan tahvil satın almaları ya da piyasaya tahvil satmaları yoluyla gerçekleşir. Merkez bankası, dolaşımdaki parayı dolayısıyla talebi sınırlamak istediğinde piyasaya tahvil satar.¹⁴⁵

Para politikasını uygulayan organlar para ve kredinin sektörler arasında ne şekilde dağıldığını ve hangi amaçlarla kullanıldığını izlemek isterler. Selektif kredi politikası bu olanağı sağlar. Selektif kredi politikasında krediler, yatırımları teşvik etmek amacıyla değişik şart ve faizlerde verilerek ekonomi bakımından en önemli sektörlerle yöneltilir.¹⁴⁶

Enflasyonun önlenmesinde para politikası, para arzını denetim altına alarak, faiz oranlarını ve kredi olanaklarını etkiler ve böylece toplam harcama düzeyini belirli sınırlar içinde tutar. Enflasyonla mücadelede para politikasının etkin olabilmesi için diğer politikalarla desteklenmesi gerekmektedir.

2.Enflasyonla Mücadelede Fiyat ve Gelir Politikası

Gelirler politikasının makro ekonomik politikalar içindeki yeri maliye politikası ile istikrar politikalarının kesiştikleri alan olarak tanımlanır. Gelirler politikası, özellikle tam istihdam düzeyine yaklaşıldığında nihai olarak maliyet baskısından kaynaklanan bir enflasyonu önlemek için uygulanan bir politikadır. Toplam gelirin bölüşümü sürecine etki ederek bu bölüşümün enflasyon ve işsizliğe neden olmamasını sağlamaktadır.¹⁴⁷

Gelirler politikası, enflasyonun kaynağını özellikle ücret artışlarında arar ve ücretlere mücadeleyi savunur. Örneğin; gelecek yıllar için beklenen enflasyon oranı

¹⁴⁵ İlker Parasız, "Enflasyonla Mücadele Sorunu", Bursa İ.T.İ. Akademisi Dergisi No: 1, Cilt: 3, Mart 1974, s. 35.

¹⁴⁶ Aziz Köklü, Para ve Kredi, Teori ve Politika, Ankara, 1963, s. 143.

¹⁴⁷ Sarısoy ve Demirci, a.g.m., s. 52.

önceden açıklanır ve ücret artışları bu oranla sınırlanır, bu oranı aşan ücret artışlarının da enflasyonu hızlandıracağı vurgulanır.¹⁴⁸

Enflasyonun genellikle, güçlü tekellerin davranışlarından kaynaklandığı görüşünü ileri sürenlerce benimsenen fiyat politikası ise, fiyatların hükümetlerce saptanması yoluyla tekellerin kar marjlarının belirli sınırlar içinde tutulmasını amaçlar.¹⁴⁹

Fiyatlar ve gelirler politikası, çeşitli güçlük ve maliyetleri beraberinde getirir ve özellikle talep yönetimi politikasından bağımsız olarak enflasyona karşı başarılı bir biçimde kullanılması pek mümkün değildir. Bu araç ancak talep yönetimi politikasıyla birlikte kullanıldığında, enflasyonist beklentilerin kırılmasında ve enflasyonun düşürülmesinde başarılı olabilir.¹⁵⁰

3. Enflasyonla Mücadelede Maliye Politikası

Maliye politikası, devletin kamu giderleri, vergiler ve borçlanmalar şeklindeki mali araçlarıyla ekonomiye yaptığı tüm müdahaleleri kapsar. Maliye politikası, genişletici ve daraltıcı olmak üzere iki şekilde uygulanmaktadır. Politikaların uygulanmasında önemli olan ekonominin hangi üretim düzeyinde olduğudur. Eğer ekonomi, eksik istihdam üretim düzeyinde ise genişletici maliye politikası (kamu harcamalarını arttırmak, vergi oranlarını düşürmek), tam istihdam düzeyinde ise daraltıcı maliye politikası (kamu harcamalarını kırmak, vergi oranlarını yükseltmek) uygulanır.

Enflasyonist dönemlerde, bütçeler fazlalık vererek ekonomideki talep fazlası düşürülmeye çalışılır. Bu bütçe fazlalığını sağlamak için üç yöntem kullanılır: bütçe fazlalarını azaltma politikası, bütçe gelirlerini artırma politikası ve daha küçük bir bütçe hazırlama politikası.¹⁵¹ Birinci politika olarak devlet, kamu giderlerinde kısıntılar yapar ancak kamu gelirleri düzeyinde herhangi bir değişikliğe gitmez. İkincisinde ise, kamu giderlerinde bir azalmaya gitmeksizin yeni gelir kaynaklarına

¹⁴⁸ İşgüden, a.g.e., s. 225.

¹⁴⁹ y.a.g.e., s. 225.

¹⁵⁰ Nevzat Güran, *Makro Ekonomik Analiz*, Karınca Matbaacılık, İzmir, 1996, s. 284.

¹⁵¹ Cüneyt Binatlı, "Enflasyon ve Bütçe Politikası", *Eskişehir İ.T.İ.A. Dergisi*, Cilt: 12, Sayı: 2, Haziran 1976, s. 184.

başvurur. Bu durumda devlet yeni vergiler koyar ya da vergi oranlarını artırır. Üçüncü politikada ise hem kamu giderlerinde kısıntılar hem de vergilerde arttırmak yapılır.¹⁵²

Görüldüğü gibi, enflasyonla mücadelede maliye politikası araçlarını kullanmak istendiğinde, ya kamu harcamalarının kısılması ya da kamu gelirlerinin arttırılması gerekmektedir. Gerçek hayatta, kamu harcamalarının kısılması hem çok mümkün olmamakta hem de bir takım sorunları beraberinde getirmektedir. Örneğin sermaye verimliliğini arttırarak özel üretimi teşvik eden alt yapı yatırımlarında yapılacak bir kısıtlama ekonomideki özel sektör yatırımlarını ve dolayısıyla iktisadi büyümeyi olumsuz yönde etkiler. Cari harcamalardaki en önemli kalem olan kamu personel ücretlerinin de düşürülmesi de her zaman mümkün olmamakta veya bu harcama türünden sınırlı bir kaynak tasarrufu sağlanabilmektedir. Ayrıca böyle bir politika, gelir dağılımındaki mevcut dengesizliği daha da arttırdığından büyük tepkilerle karşılaşmaktadır. Diğer yandan, personel ücretlerinin sürekli düşürülmesi, personelin görev yapma güdülerinin körelmesi ve rüşvet olaylarının artması gibi sonuçlar yaratarak kamu kesiminin etkinliğini olumsuz yönde etkiler. Bununla birlikte, transfer harcamaları olarak sosyal yardımlarda bir kısıntıya başvurmak sosyal açıdan arzulanmayacak, mali ve ekonomik transfer harcamalarının azaltılması ise baskı grupları yoluyla politik dirençle karşılanacaktır.

Bu nedenle, enflasyonun önlenmesinde maliye politikasının ikinci aracı olan vergilerin arttırılması önem kazanmaktadır. Ancak, enflasyonla mücadelede vergi gelirlerinin arttırılması için her şeyden önce mutlaka vergi reformu yapılması gerekir. Çünkü, yüksek enflasyon yaşayan gelişmekte olan ülkelerde kayıt dışı ekonominin yaygınlığı, vergi kayıp ve kaçaklarının çokluğu, vergi idarelerinin ve denetiminin etkin işlememesi gibi nedenlerle yeterli vergi toplanamamaktadır.¹⁵³

Enflasyonla mücadelede maliye politikası araçlarından borçlanma politikasının amacı ise, kısa dönemde ekonomideki aşırı likiditeyi emmek yoluyla toplam talep düzeyini toplam arz düzeyine indirmektir. Toplam talep üzerindeki etkisi açısından borçlanma, vergi ile karşılaştırıldığında borçlanmanın toplam talebi

¹⁵² Haluk Egeli, **Bütçe Politikası**, İzmir, 2003, s. 36.

¹⁵³ Akdoğan, a.g.br., s. 103.

azaltıcı ve bu yolla ekonomiyi daraltıcı etkisinin daha az olduğu ifade edilmektedir.¹⁵⁴

4. Enflasyonla Mücadelede Verginin Bir Araç Olarak Kullanılması

Klasik ekonomi anlayışına göre, ekonominin durgunluk dönemlerinde kamu gelirleri azalacağından ortaya çıkan kamu finansman açığı yeni vergilerle ya da mevcut vergilerin oranlarının artırılmasıyla karşılanabilir. Buna karşılık ekonominin genişleme dönemlerinde, vergi gelirleri otomatik olarak artacağından, bütçede meydana gelen fazlalığın vergileri düşürmek ya da kamu harcamalarını arttırmak suretiyle giderilebileceği düşünülmüştür. Paralel vergi politikası olarak nitelendirilen böyle bir uygulama, konjonktürel hareketlerin hafifletilmesi değil aksine hızlanmasına yol açar. Ekonominin genişleme sürecine girdiği bir dönemde, kamu harcamalarının artırılması ya da vergilerin azaltılması toplam talebin artmasına yol açarak enflasyonun daha da yükselmesine neden olur. Buna karşılık ekonominin durgunluk dönemlerinde mutlak bir bütçe denkleğinin sağlanması amacıyla vergilerin artırılması, özel tüketim ve yatırım harcamalarının kısılmasına neden olarak ekonominin depresyona girmesine yol açar.¹⁵⁵ Klasik görüşün aksine modern maliye politikası, ekonomik istikrarı bozan konjonktürel hareketlerin önlenmesi için, ekonominin durgunluk dönemlerinde kamu harcamalarının artırılarak vergilerin azaltılmasını, buna karşılık gerileme dönemlerinde vergilerin artırılarak kamu harcamalarının kısılmasını savunur. Bu suretle doğacak bütçe açığı ve fazlası pek sakıncalı görülmemiştir. Modern maliye politikası açısından önemli olan maddi anlamda bütçe denkleğı değil, ekonominin genel dengesinin sağlanması ve korunmasıdır. Modern maliye politikasında ekonomideki istikrarsızlık dönemlerinde istikrar sağlamak amacına yönelik kullanılan araçlardan birisi de vergilerdir.

Vergiler; kişilerin kullanılabilir gelirlerinde ve bu yolla özel tüketim ve yatırım harcamalarında bir azalmaya neden olduklarından ekonomi üzerinde daraltıcı bir etkiye sahiptirler. Enflasyonla mücadelede vergi politikası, kısa dönemde toplam talebi kısarak toplam arzla toplam talep arasında denge sağlar; uzun dönemde ise, bir takım teşviklerle toplam arzı toplam talep seviyesine çıkarmaya çalışır.

¹⁵⁴ Ataç, a.g.e., s. 114.

¹⁵⁵ Pehlivan, a.g.m., (1993), s. 46-47.

Enflasyonist dönemde; mükelleflerden alınan her türlü vergi daha sonra tüketim, yatırım ve tasarruf kararlarını etkilemektedir. Vergi mükellefleri ödedikleri verginin kullanılabilir ferdi gelirlerini azaltması sonucu eski gelir ve yaşam seviyesini korumayı isteyebilirler. Bu durum mükellefi daha çok çalışıp daha çok gelir elde etmeye sevk ediyorsa mükellef üzerinde vergilemenin gelir etkisi meydana gelir. Buna karşılık, mükellefin ödemesi gereken verginin kişinin gelirlerinin büyük bir kısmını alıp götürmesi veya daha fazla çalışıp vergi ödemektense direnme ve dinlenmeyi tercih etmesine ise ikame etkisi denir. Verginin hangi durumlarda gelir hangi durumlarda ikame etkisi göstereceğinin izlenmesi oldukça güç bir konudur.¹⁵⁶

Ayrıca vergi yükümlüleri, bu tür vergi artışlarının ancak ilave kamusal giderlerin finanse edilmesi için talep edilebileceği aksi takdirde, vergi yükünün dağılımı açısından vergilemede adalet ilkesine ters düşeceğinden hareket ederek tepki gösterebilirler.¹⁵⁷ Bununla birlikte mükellefler ödedikleri verginin kendi çıkarlarına harcanacağına inansalar dahi, ekseri bir vergi ödemekten kaçınırlar. Çünkü ödeyecekleri verginin devlet içinde cüzi payını bilirler. Ancak vatandaşlık ve korku hisleri mükellefi vergi ödemeye sevk edebilir.¹⁵⁸

Enflasyonla mücadelede vergi politikasının uygulanmasında karşılaşılan güçlük kamu oyu tepkisiyle sınırlı değildir. Ayrıca vergi artışlarından etkilenen kişiler her türlü yola başvurarak ilave vergi yükünü başkalarına devretme eğilimi içinde olacaklardır. Bu bakımdan maliye politikasının daraltıcı bir para politikası ile uygulanması zorunludur.

Bütün bu güçlüklerle rağmen, enflasyonla mücadelede vergi politikasına gidilmesinin başlıca iki sebebi vardır.¹⁵⁹

- Kamu harcamalarının azaltılması efektif talep düzeyini düşürmeyebilir,
- Enflasyon dönemlerinde özel tüketim ve yatırım harcamalarının kontrolü gereklidir.

¹⁵⁶ Eker ve diğ., a.g.e., s. 179.

¹⁵⁷ Salih Turhan, *Vergi Teorisi ve Politikası*, Der Yayınları, İstanbul, 1987, s. 238-239.

¹⁵⁸ Süleyman Barda, "Enflasyon ve Vergi Politikası", *Maliye Enstitüsü Konferansları 4. Seri*, Sermet Matbaası, İstanbul, 1959, s. 207.

¹⁵⁹ Türk, a.g.e., s. 113.

Bununla birlikte; vergi gelirlerinin ekonominin genişleme dönemlerinde artarak toplam talebi kısmak suretiyle enflasyonu frenleyici, daralma dönemlerinde ise vergilerin azalarak bireylerin ellerinde tüketim ve yatırım harcamaları için daha fazla fon oluşmasını sağlamak suretiyle ekonominin durgunluk sürecine girmesini önleyici bir yapıya kavuşturulması, diğer deyişle, vergi sisteminin konjonktürel hareketlere karşı esnek olması gerekir. Vergi sisteminde konjonktürel hareketleri önleyici politikalar, esas itibarıyla iki şekilde kazandırılır. Birincisi ekonomideki genişleme ve daralma dönemlerine göre, devletin iradi olarak yani vergi mevzuatında yapacağı yasal düzenlemelerle vergileri azaltmak ya da arttırmaktır ki buna “vergilemenin aktif esnekliği” prensibi adı verilir. İkincisi ise, vergi sisteminin istikrar sağlayıcı etkisini herhangi bir idari müdahaleye gerek duyulmadan vergi sistemine önceden yerleştirilmiş olan otomatik düzenleyici vasıta ile gerçekleştirmektir ki, buna da “vergilemenin pasif esnekliği” adı verilir. Ekonomik dalgalanmalara karşı etkili olabilecek bir vergi politikası için her iki prensibinde birlikte dikkate alınıp değerlendirilmesi gerekmektedir.¹⁶⁰

Enflasyonla mücadelede uygulanan vergi politikası düzenleyici bir vergi politikası olduğundan yeni vergiler koymadan ve eski vergilerin oranlarını arttırmadan önce ekonomideki toplam talep fazlasının vergi sistemindeki boşluklardan meydana gelip gelmediğinin araştırılması gerekmektedir. Vergi sistemindeki istisna ve muafıklar enflasyon dönemlerinde değerlendirilmeli, enflasyonu besler nitelikte olanlar kaldırılmalıdır. Enflasyonun kaynağı yatırımlardan ileri geliyorsa yatırımlar üzerinde etkili olacak vergilere başvurmak gereklidir.

Vergi politikası uygulamalarında kısa dönemli politikalarla birlikte, kaynakların etkin kullanımı, ekonomik büyüme amaçları vb. öncelikli bir biçimde ele alınmalıdır. Vergi politikaları ile kısa dönemli politikaların enflasyonla mücadelede düzeltici etkileri olmakla birlikte asıl önemli olan bu politikaların uzun dönemde başarılı olabilmesidir. Uzun dönemde vergi gelirlerini arttırmak için vergi oranlarını

¹⁶⁰ Pehlivan, a.g.m., s. 47.

arttırmak yerine vergi yapısının daha rasyonel hale getirilmesi ve vergi idaresinin iyileştirilmesi gibi önlemler alınmalıdır.¹⁶¹

AICPA (ABD Sertifikalı Mali Müşavirler Kurumu)'nun 2001 yılında yayınladığı ortak değerlendirmede iyi bir vergi politikasında olması gereken özellikler 10 madde halinde sunulmuştur.¹⁶²

“1. Adillik ve Eşitlik: Benzer durumlardaki mükellefler benzer vergilendirilmelidir.

2. Kesinlik: vergi ödeneceği zaman vergi kuralları açıkça, vergi nasıl ödenecek ve hangi tutarlarda ödeme gerekecek belirtmelidir.

3. Ödeme Kolaylığı: Vergi zamanında ödenmeli veya vergi mükellefi için en uygun olabilen bir usul oluşturulmalıdır.

4. Toplama Maliyeti: Vergi toplama maliyeti hem vergi mükellefi hem de devlet için minimum maliyette tutulmalıdır.

5. Basitlik: Vergi kanunu basit olmalıdır. Böylece, vergi mükellefleri kuralları anlarlar ve fayda-maliyet içinde doğrulukla onlara uyum sağlarlar.

6. Yansızlık: Vergi kanununun vergi mükellefinin belirli işlemleri nasıl gerçekleştirmiş olduğu ya da işlemi minumunda tutup tutmadığının kararları üzerindeki etkisidir.

7. Ekonomik Büyüme ve Etkililik: vergi sistemi ekonomik üretim kapasitesine engel ya da azaltıcı bir etki yapmamalıdır.

8. Açıklık ve Görünürlük: Vergi mükellefleri, verginin olup olmadığını, nasıl olduğunu, ne zaman ödemeye maruz bırakıldığını ve diğerlerini bilmelidir.

9. En Az Vergi Boşluğu: Bir vergi minimum karşı koyulacak şekilde inşa edilmelidir.

10. Uygun Devlet Gelirleri: Vergi sistemi, hükümete ne zaman ve ne kadar vergi toplanabileceği gereğine izin vermelidir.”

¹⁶¹ Osman Pehlivan, “Vergi Politikasının Etkin Kaynak Kullanımı ve İstikrarlı Büyüme Amaçları Üzerindeki Rolü”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:136, Aralık 1992, s. 51.

¹⁶² Akın Akbulut, “İyi Bir Vergi Politikasının Temel İlkeleri”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Yıl: 22, Sayı: 267, Kasım 2003, s. 36-37.

a. Çeşitli Vergilerin Enflasyonla Mücadeledeki Rolü

Enflasyonla mücadelede hangi vergilere önem verileceği sorunu bir ülkede yürürlükte bulunan vergi sistemine bağlıdır. Bu da ülkenin ekonomik ve sosyal yapısıyla ilgilidir. Az gelişmiş ülkelerde dolaylı vergilere önem verilmesine karşılık, gelişmiş ülkelerde dolaysız vergilere ağırlık verilecektir. Burada amaç, ekonomideki likidite fazlasını emmek olduğundan ister dolaylı isterse dolaysız vergilere ağırlık verilsin değişecek olan şey, vergilerde adaletin sağlanması veya adaletsiz vergilere daha fazla önem verilmek zorunda kalınmasıdır. Dolaysız vergiler gerçek gelir üzerinden alındıklarından vergilemede adalet prensibine daha uygun düşerlerken, dolaylı vergiler tüketim üzerinden alındıklarından adalet prensibine daha uzaktırlar. Dolaysız vergilerin daha adil oluşları vergi kaçakçılığının yaygın olmaması verginin genel bir gelir vergisi olması, vergi tarhiyatında karine usul, götürü usul gibi usullere fazla yer verilmemesi halinde geçerlidir.¹⁶³

Çeşitli vergilerin özel harcamaları kısıtlayıcı etkisi farklıdır. Tüketim ve tasarruf arasındaki tercihi değiştiren vergiler mal ve hizmet üzerinden alınan vergilerdir ve bu durumda vergi harcamaların miktarını doğrudan etkiler. Servet ve gelir vergileri ise, tüketim ve tasarruf arasındaki tercihi değil sadece harcanabilir geliri değiştirdikleri için harcama miktarı üzerindeki etkileri dolaylıdır.

(1) Gelir Vergileri

Gelir vergisi artan oranlı yapısı nedeniyle vergi politikasının önemli bir aracıdır. Çünkü enflasyon dönemlerinde parasal gelirlerindeki artışlar nedeniyle kişiler, gittikçe daha yüksek vergi dilimleri içine girmekte, böylece otomatik olarak gelir vergisi aracılığıyla devletin kişi ve firmalardan kamu kesimine aktardığı nispi pay büyümekte ve kişi ve firmaların satın alma güçleri de artan vergi kadar azalmaktadır. Devletin enflasyonla mücadele etmek için, vergi oranlarında iradi olarak artış yapması durumunda ise bu sonuç daha da etkili olmaktadır.

Enflasyonla mücadelede, gelir vergisindeki artan oranlılık yapısının otomatik bir yarar sağlamasının yanında, toplam talebi daraltmada gelir vergisinden yararlanılacak diğer araçlar; istisna ve muafiyetlerin kaldırılması veya sınırlarının

¹⁶³ Fevzi Devrim, *Maliye Politikası*, D.E.Ü. İ.İ.B.F. Yayınları No: 14, İzmir, 1983, s. 168.

daraltılması, vergilendirilmeyen alanların vergi kapsamına alınması gibi araçlardır. Ayrıca, gelir ve kurumlar vergisi bünyesinde yer alan yatırım indirimi istisnası, belli bir süre vergi kapsamı dışında bırakma ve zararların karlara mahsubu gibi teşvik tedbirleri uzun dönemde yatırımcıyı teşvik edeceğinden bu yolla toplam arzın artırılması da mümkün olacaktır.¹⁶⁴ Ancak; gelir vergisi üzerinde yapılacak değişikliklerin ekonomi üzerinde bir etki meydana getirebilmesi için bu verginin oransal öneminin büyük ve cari gelirleri vergileyen türünden olması gerekir. Bu takdirde, gelir vergisinde yapılacak değişiklikler hemen o yıl içinde ve daha çok tüketim harcamaları üzerinde etkisini gösterecektir.¹⁶⁵

Bununla birlikte, gelir vergisinin bir kısmı tüketimden ödenirken bir kısmı da tasarruflardan ödendiğinden, enflasyonla mücadelede gelir vergisinin tüketim harcamaları üzerindeki azaltıcı etkisi, harcamalar üzerinden alınan vergilere göre daha azdır.

Enflasyon dönemlerinde devlet, yüksek gelir gruplarına ilişkin vergi oranlarında artış gerçekleştirirse, tasarruf gücü yüksek kişilerin tasarrufta bulunma ve yatırım yapma istekleri kırılabilir. Eğer kamu tasarruflarıyla bu açık karşılanamıyorsa bu, ekonominin uzun dönem sermaye birikimi üzerinde olumsuz bir etki meydana getirir.¹⁶⁶ Düşük gelir gruplarını ilgilendiren vergilerin oranlarında yapılacak artış ise, bu gruba mensup kişiler gelirlerinin hemen hemen hepsini tüketim için kullandıklarından, talep üzerindeki kısıtlayıcı etkisi daha büyük olacaktır. En az geçim indiriminin azaltılması da aynı sonucu verecektir. Fakat bu gibi tedbirler gelir eşitsizliğini arttırdığından sosyal adalet açısından olumlu değildir.¹⁶⁷

Enflasyonla mücadelede kurumlar vergisinin talebi daraltıcı özelliği ise; kurum kazançlarını azaltarak dağıtılacak karları dolayısıyla ortakların satın alma güçlerini azaltmasıdır. Ancak enflasyon dönemlerinde, ortakların da gelirlerinde artış beklentileri nedeniyle; kurumlar vergisi, dağıtılacak karları değil oto finansman kaynağı olarak kullanılacak ihtiyaçları azaltır. Bu nedenle oto finansman imkanı

¹⁶⁴ Tosuner, a.g.m., s. 187-188.

¹⁶⁵ Aren, a.g.e., s. 228.

¹⁶⁶ Eker, a.g.e., s. 181.

¹⁶⁷ Sevim Görgün, Maliye Politikası, Çağlayan Basımevi, İstanbul, 1973, s. 90.

azalan kurumların yeni yatırımlara gitme, eski makinaları yenileme imkanı azaldığından üretimin azalmasına yani arzın arttırılamamasına yol açar. Kurumlar vergisi oranının tek oranlı olması nedeniyle vergileri arttırıcı etkisi enflasyonla aynı orantılıdır.¹⁶⁸

Kurumlar vergisinin enflasyonu önleyici bir araç olarak etkinliği kime yansıdığına bağlıdır. Eğer vergi tüketiciye yansıtılmıyorsa, firma içi tasarrufların veya hissedarlara dağıtılan karların azalmasına sebep olur. Vergi artışı sonucu dağıtılan karların azalması, toplam talep üzerinde önemli bir kısıtlayıcı etki yapmayabilir. Çünkü hissedarlar genellikle yüksek gelirli kişilerdir. Vergi artışı hisse senetlerine yatırım arzusunu azaltırsa, sermaye birikimi yavaşlayabilir. Firma içi tasarrufların azalması da yatırım kararlarını olumsuz yönde etkileyebilir. Eğer yüksek gelirlielerin harcamaları azaltılmak isteniyorsa bunu kurumlar vergisini arttırmak yerine gelir vergisinin üst oranlarını arttırmak gerekmektedir. Enflasyonist dönemlerde, kurumlar vergisinin tüketiciye yansması ihtimali daha kuvvetlidir. Kurumlar vergisi tüketiciye yansıtıldığında harcamalar üzerindeki etkisi özel tüketim vergilerinininkine benzer.

(2) Gider Vergileri

Gider vergileri harcamalar üzerinden alındığından; tüketicilerin harcamalarını kısmak, toplam talebi azaltmak hususunda daha etkilidir. Ayrıca, bu tür vergiler fiyata gizlendiği ve yükü mükellefler tarafından daha az hissedildiği için vergi mükellefleri vergi artışlarına daha az tepki gösterirler.

Gider vergileri enflasyonla mücadelede gelir vergilerinden daha üstündür. Bu vergilerin enflasyonu giderici bir politika aracı olarak gelir vergisine üstünlüğü, tasarrufları ve yatırım harcamalarını vergi dışı bırakması ve geçmiş yılların gelirinden yapılan tüketimi vergi matrahına dahil etmesindedir. Böylece hem yatırımları ve tasarrufları teşvik edici bir ayırım yapılmış olur hem de verginin talebi kısıtlayıcı etkisi artar. Gelir vergisinde olduğu gibi harcama vergisinde de artan

¹⁶⁸ Hakkı Yılmaz, "Enflasyonist Dönemlerde Kurumlar Vergisi Uygulamasında Karşılaşılan Sorunlar ve Çözümü", Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 1991, s. 58.

oranlar kullanmak mümkündür. Böylece düşük gelirliilerin nispi vergi yükünün hafif tutulması sağlanır.¹⁶⁹

Artan gelir karşısında tüketim oranı azaldığı için gerileyici bir özelliğe sahip olmaları, gider vergilerinin en çok eleştiri alan olumsuz yönüdür. Başka bir deyişle; gider vergileri, düşük gelirli gruplar üzerinde daha ağır bir yük meydana getirirler. Gider vergisinin bu olumsuz etkisi lüks ve zorunlu mallar arasında bir ayırım yapılarak ve bu mallar farklı oranda vergilendirilerek giderilebilir. Fakat bu durumda gider vergisinin bir ekonomide talebi kısıtlama etkisi azalacaktır.¹⁷⁰ Çünkü, harcama vergilerinin yüksek gelir grupları üzerindeki talebi kısıtlayıcı etkisi azdır. Çünkü bu gelir grupları, tasarruflarından fedakarlık yaparak tüketimlerini aynı düzeyde tutabilirler. Tüketim harcamalarını azaltmak için, verginin tüketim eğilimleri yüksek olan düşük gelirliilerden alınması gerekir. Bu da sosyal adaletle bağdaşmaz.

Gider vergilerinin diğer bir olumsuz yönü ise, enflasyonist baskıları arttıracağı konusudur. Çünkü, özellikle enflasyonist bir ekonomide bu vergilerin başlangıçta vergilenir mallar üzerinde meydana getirdiği fiyatları yükseltici etkisi ücret-fiyat etkileşimini hızlandırmaktadır. Teoride gider vergilerinde gerçekleştirilecek bu artışın kamu harcamaları sabit tutulduğu takdirde genel fiyat düzeyini yükseltmeyeceği ifade edilmektedir. Çünkü bu kurama göre, vergilerin piyasadaki bazı malların fiyatlarını yükseltmesine karşın, piyasadaki satın alma gücünü emerek, diğer malların fiyatlarının düşmesini sağlayacakları düşünülmektedir. Oysa gerçek hayatta durum bundan farklı olabilmekte, faktör fiyatlarında fiyat yükselmelerine bağlı olarak meydana gelen artışlar, tüketim malları fiyatlarına yeni artışlar getirebilmektedir.¹⁷¹

(3) Servet Vergileri

Ekonomik konjonktürden çok fazla etkilenmeyen vergiler olan servet vergilerinin enflasyonla mücadelede kullanılma imkanı gelir ve gider vergilerinden daha azdır. Ancak servetin kişilerin harcama potansiyelini yansıttığı noktasından

¹⁶⁹Görgün, a.g.e., s. 92.

¹⁷⁰Ataç, a.g.e., s. 107.

¹⁷¹ Engin Öner, "Vergi-Enflasyon ilişkisi ve Enflasyon Vergisi -2", Atatürk Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt: 10, Sayı: 3-4, 1994, s. 113.

hareket edilirse kısa dönemde toplam talebi kısma yönünde kullanılabilir. Ancak servet vergilerinde beyan edilen servetlerin gelirleri genellikle gerçek gelirlerinin çok altında olduğundan, bu verginin enflasyonla mücadelede etkinliği daha da düşmektedir.

b. Yatırımları Teşvik Edici Vergi Politikası

Enflasyonla mücadele konusunda uzun dönemde vergi politikası açısından düşünülebilecek bir diğer yol ekonominin toplam arz düzeyinin toplam talep düzeyine yükseltilmeye çalışılmasıdır. Vergi politikası yoluyla uzun dönemde, toplam arzı toplam talep seviyesine çıkarmak için vergi sisteminin yapısına hızlandırılmış amortisman, yatırım indirimi, bir yılın zararının izleyen yıllara devri, vergi muafiyet ve istisnaları vb. gibi teşvik kurumları sokularak teşvik edici vergi politikası uygulanacaktır. Bu politikanın amacı, selektif bir vergi politikası güdüleyerek ve belirli ekonomik faaliyetleri özendirerek ekonominin üretim kapasitesini arttırmaktır.¹⁷²

Vergilemenin özel kesimin yatırımları üzerinde yaptığı engelleme, bir taraftan özel kesim tasarruflarının yani yatırım için ayrılacak fonların daralması, diğer taraftan da müteşebbislerin yatırım yapma arzularının azalması şeklinde görülür. Yatırımları teşvik etmeyi hedef alan bir vergi politikası da zorunlu olarak ya sermaye mallarının fiyatını düşürmeye ya da yatırımın getireceği vergi sonrası geliri azaltmaya çalışır. Yatırım kredisi, yatırım indirimi ve dolaylı vergilerden muafıklar ilk gruba, hızlandırılmış amortisman ile dolaysız vergilerden muafıklar da ikinci gruba giren tedbirlerden belli başlılarıdır. Ancak ikinci gruptaki tedbirler ileriki dönemlerde elde edilecek gelir miktarını değiştirdiklerinden belli bir yatırımın finansmanı bakımından önem taşımazken, ilk gruptakiler yatırım için gerekli sermaye maliyetini azaltarak firma düzeyinde finansman sorunun çözümüne yardım eder. Ancak tedbirlerden ikisinin de sonucu yatırım karlılığını yükseltmektir.¹⁷³

Teşvik edici vergi politikası yoluyla toplam arzın toplam talep seviyesine hemen yükseleceğini zannetmek yanlıştır. Teşvik edici vergi politikasının başarıyla

¹⁷² Ataç, a.g.e., s. 108.

¹⁷³ Özhan Uluatam, *Yatırımları Teşvik Edici Vergi Politikası*, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayını No: 311, Sevinç Matbaası, Ankara, 1971, s. 157-158.

uygulanabilmesi için bazı ön şartların gerçekleşmesi gerekmektedir. Teşvik edici vergi politikası her şeyden önce özel sektörü geniş, girişimcileri sınırsız kar peşinde koştan, piyasa ekonomisinin teşvik tedbirlerine karşı hassas olduğu ekonomilerde başarı gösterir.¹⁷⁴ Ayrıca, vergi sistemindeki düzenlemeye paralel olarak vergi idaresinin de düzenlenmesi gerekir.

c. Otomatik İstikrar Sağlayıcı Vergi Politikası

Otomatik istikrar sağlayıcı maliye politikası, konjonktürel dalgalanmalara bağlı olarak belirli bütçe kalemlerinin otomatik olarak değişmelerini ve böylece ortaya çıkan enflasyon, deflasyon gibi konjonktür hareketlerinin bertaraf edilerek istikrarın sağlanması ilkesine dayanmaktadır. Otomatik istikrar sağlayıcılar ile gerek kamu harcamalarında gerekse kamu gelirlerinde iradi kararlara gerek kalmadan milli gelire bağlı olarak ortaya çıkan otomatik değişkenler konjonktürü etkilerler.

Otomatik istikrar sağlayıcılar kamu gelirlerinin özündeki esneklikten meydana gelir. Böylece, harcama ve vergilerde kararlara dayanan değişikliklere ihtiyaç göstermezler. Bütçenin yapısı esnekse; milli gelirde, istihdam hacminde ve fiyatlar genel seviyesinde meydana gelen dalgalanmaları giderecek bir etki, kamu ekonomisi değişkenlerinde kendiliğinden oluşur. Vergi gelirleri ve kamu harcamaları miktarlarının, toplam talepte ve üretim hacminde meydana gelen değişikliklere duyarlı olması bütçenin esnek bir yapıya sahip olmasını sağlar.¹⁷⁵

Vergilerin otomatik stabilizatör fonksiyonunu yerine getirebilmesi için vergi sisteminin buna yönelik olarak oluşturulması gerekmektedir. Ekonomik istikrarsızlık hallerinde, vergilerin istikrar sağlamaya yönelik etkisi, gelir esnekliklerine bağlı olarak değişmektedir. Gelir esnekliği yüksek olan vergilerin istikrarı sağlayıcı etkisi fazladır. Fakat beklenen bu etkinin gerçekleşmesi, o verginin toplam vergi gelirleri içindeki nispi oranına bağlıdır.

¹⁷⁴ Türk, a.g.e., s. 121.

¹⁷⁵ Görgün, a.g.e., s. 95.

Bir verginin gelir esnekliğinin yüksek olması için.¹⁷⁶

“• Vergi matrahının konjonktürel gelişme dolayısıyla milli gelire büyük ölçüde bağlı olması,

• Vergi tarifesinin artan oranlı düzenlenmesi,

• Vergilerin vergi tekniğine ilişkin diğer yapısal özelliklerinin, vergi gelirinin gerek düzeyini gerekse tahsil edilme zamanını ne ölçüde etkilediğinin bilinmesi gerekmektedir.”

Şahsi gelir vergisi, vergi türleri içerisinde konjonktürel esnekliği en yüksek olan vergidir. Şahsi gelir vergilerinin müterakki olma özelliği dolayısıyla, ekonominin gelişme devrelerinde vergi geliri vergi matrahından daha hızlı artarak vergi mükelleflerinin harcamalarını arttırmalarına engel olmaktadır. Bununla birlikte; belirtilen bu etkilerin meydana gelebilmesi için vergi matrahlarının konjonktürel gelişime hassas gelir türlerini içermesi ve bunların toplam vergi gelirleri içindeki payının büyük olması, vergi tarifesindeki artan oranlılığın yüksek olması, vergiden kaçınma ve kaçırma imkanlarının az olması, vergi tahsilatında fazla gecikme olmaması gibi koşulların gerçekleşmesi gerekmektedir.

Kurumlar vergisi tek oranlı olması nedeniyle konjonktürel esnekliği gelir vergisine göre daha azdır. Bununla birlikte kurumlar vergisi matrahını meydana getiren kurum kazançları, milli gelirdeki dalgalanmaları yakından takip ederler. Bunun için kurumlar vergisinin gelir elastikiyeti yüksektir. Özellikle sermaye şirketlerine ait kazançların konjonktürel gelişim ile iktisadi büyümeye karşı gösterdikleri yüksek duyarlılık nedeniyle; bu elastikiyetin şahsi gelir vergisinden daha yüksek olması gerekmektedir. Fakat, uygulamada sermaye şirketlerinin toplam kazançlardaki payı çok yüksek olan ülkelerde bile kurumlar vergisinin, gelir vergisinin sahip olduğu konjonktürel esnekliğin gerisinde kaldığı görülmektedir.¹⁷⁷

Gelirin bir fonksiyonu olan tüketim üzerinden alınan vergiler, gelir değişikliklerini uzaktan takip ederler. Gelir değişiklikleri, tüketim vergilerini de etkilemekte, ancak tüketim vergilerinin gelir değişikliklerine duyarlılığı gelir

¹⁷⁶ Eker ve diğ., a.g.e., s. 155.

¹⁷⁷ y.a.g.e., s. 156.

vergisininkinden daha azdır. Bu vergilerin konjonktürel istikrarı sağlayıcı etkinliği, zorunlu ihtiyaç maddelerinin vergiden istisna edilmesi veya indirimli tarife tabi tutulmasıyla mümkün olabilir.

Servet vergilerinin konjonktürel esnekliği ise düşüktür ve bu tür vergiler konjonktürel dalgalanmalar karşısında çoğunlukla nötr kalmaktadır.

Harcama ve vergilerin yapısında ve miktarında yeni kararlarla sık sık yapılacak ayarlamalar, kamu ekonomisinde etkinliği azaltabilir ve ekonominin bütününde belirsizlik yaratabilir. Ayrıca iktisat politikasıyla ilgili kararlar alınıncaya kadar konjonktür değişebilir ve kararların alınmasında bir çok politik engelle karşılaşılabilir. Bazı iktisatçılar bu olumsuzlukları göstererek, vergilerin yapısında yeterli esneklik sağlandığında enflasyon dönemlerinde bütçe fazlalarının, deflasyon dönemlerinde ise bütçe açıklarının kendiliğinden meydana geleceğini ve istikrarı sağlayacağını kabul ederek, otomatik istikrar sağlayıcıların üstünlüğünü ileri sürerler.¹⁷⁸

¹⁷⁸ Görgün, a.g.e., s. 95-96.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE ENFLASYONUN VERGİ SİSTEMİ VE VERGİ GELİRLERİ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

Kısaca fiyat hareketlerinin sürekli yükselişi olarak tanımlanan enflasyon, çok yönlü ve çeşitli nedenlerden kaynaklanan, ekonomik ve toplumsal yaşamın hemen her yönünü etkileyebilen bir olgudur. Türkiye 1970'li yıllardan beri iki hatta bazen üç haneli enflasyon yaşamaktadır. Bu nedenle uzun yıllardır enflasyonla mücadelede çeşitli politikalar uygulanmaktadır.

Bu bölümde, Türkiye'de enflasyonun nedenleri ve tarihi gelişimi ele alındıktan sonra Türkiye'de enflasyonun vergi sistemi ve vergi gelirleri üzerindeki etkileri ele alınacaktır.

I. TÜRKİYE' DE ENFLASYONUN MAHİYETİ VE GELİŞİMİ

Türkiye ekonomisi, 1970'li yılların sonlarından itibaren enflasyonun giderek kronik hale geldiği bir süreç içine girmiştir. Yıllık fiyat artışlarının çift haneli rakamlarla ifade edildiği durum olarak tanımlanan kronik enflasyon, giderilmesi en zor enflasyon türü olarak kabul edilir. Kronik enflasyon dönemlerinde toplumun enflasyonla yaşamaya alışmış ve beklentilerin enflasyonun süreceği doğrultusunda yerleşmiş olması, sorunun çözümünü güçleştiren en önemli nedenlerden birisidir.

Türkiye'deki enflasyonu açıklarken, iktisat literatüründe son yıllarda gittikçe önem kazanan stagflasyon olgusunun da açıklanması gerekmektedir. Özellikle 1970'li yılların ekonomik istikrarsızlık ortamında, peş peşe kötü tarımsal hasılat ve OPEC şoku nedeniyle, bütün dünya ekonomilerinde hem işsizlik hem de enflasyon oranı birlikte artmaya başlamıştır. Bu duruma stagflasyon denilmektedir. Türkiye'de de yıllardır enflasyon ve işsizlik birlikte yaşanmakta olduğundan kronik enflasyondan bahsedilirken stagflasyon olgusunu da göz önünde bulundurmak gerekmektedir.

A. Türkiye'de Enflasyonun Nedenleri

Türkiye'de ücretlerdeki artışın maliyetleri arttırarak enflasyona yol açması ile maliyet enflasyonu yaşanırken talep fazlası olması ile de talep enflasyonu yaşanmaktadır. Bu nedenle Türkiye'deki enflasyonu talep ve maliyet enflasyonunun

bir arada bulunduğu karma enflasyon olarak tanımlayabiliriz. Türkiye’deki enflasyon bir kronik enflasyondur ve bir kısır döngüler ekonomisini içerir, sadece ekonomik değil sosyal, kültürel ve siyasal birçok özelliği bünyesinde bulundurmaktadır.

Türkiye’de kronik enflasyonun asıl nedeninin kamu kesiminin harcamalarının gelirinin çok üzerinde seyretmesinin yarattığı kamu açıkları olmasıyla birlikte; para arzındaki artış, enflasyon beklentisi, siyasi istikrarsızlık gibi pek çok nedeni de vardır.

1. Kamu Kesimi Açıkları

Kamu açıkları, merkezi idarenin, mahalli idarelerin, fonların, döner sermaye işletmeleri ve KİT’lerin açıklarından oluşmaktadır. Dolayısıyla kamu kesimi açıkları konsolide bütçe açıklarından daha geniş bir kavramdır. Enflasyon ve açıklar arasındaki ilişkiyi incelerken yapılması gereken konsolide bütçe açıklarını değil, kamu kesiminin bir bütün olarak değerlendirildiği KKFA (Kamu Kesimi Finansman Açıkları) ele alınmalıdır. Ancak bu taktirde yapılan incelemeler sağlıklı olacaktır. Kamu kesimi açıkları, düşük gelir ve yüksek harcama dengesizliğinden kaynaklanmaktadır.

Kamu açıkları ya vergi toplanarak ya para basılarak ya da borç alınarak kapatılabilecektir. Hazinesin merkez bankasından borçlanması, para arzının artırılması yoluyla gerçekleşmekte ve bu durum kamu açığının parasallaşması (monetizasyon) olarak ifade edilmektedir. Kamu açıklarının enflasyonist kısmı merkez bankası kaynakları ile finanse edilen kısmıdır.¹⁷⁹ Merkez bankasından borçlanmak para arzını arttırdığından enflasyon yaratır.

Bununla birlikte, borçlanma da uzun dönemde enflasyonist etkiler doğurabilmektedir. Kamu açıklarının finansmanının özellikle kısa vadeli borçlanma yoluyla karşılanması durumunda biriken faiz yükü kamu açıklarının giderek daha çok genişlemesine yol açar, bu ise daha fazla parasal finansmanı zorunlu kılar. Böylece iç borçlanma, fiyatlar üzerinde para arzının arttırılmasına yakın bir etki yapmaktadır.

¹⁷⁹ Nesrin Ertel ve Aysu İnel, “ Türkiye’de Kronik Enflasyon Süreci ve Antienflasyonist Politikaların Etkinliği 1981-1991”, ODTÜ Gelişme Dergisi, Sayı: 20, 1993, s. 300-301.

Görüldüğü gibi, kamu açıklarının merkez bankası emisyonu ya da borçlanma ile kapatılması enflasyona sebebiyet vermektedir. Diğer yandan, özel kesimde biriken tasarrufları kamu açıklarını kapatmak için kullanan hükümetler, bu kaynakları kullanarak yatırım gerçekleştirmek arzusunda olan özel kesim müteşebbislerinin de önünü kesmektedirler. Ayrıca iç borçlanmanın da cazip hale gelmesi için kamunun verdiği yüksek faizler bankacılık kesiminde mevduat ve kredi faizlerinin yükselmesine yol açtığından özel kesim yine yatırım yapamama sonucu ile karşılaşmaktadır.¹⁸⁰ Açıkların para basımı yoluyla finanse edilmesi halinde de enflasyonun hızlanırken, hızlanan enflasyonun harcama rakamlarının daha da büyümesine yol açması yanında, yüksek enflasyon vergi hasılatının reel değerinde aşınmalar yaparak bütçe açığının daha da büyümesine yol açmaktadır.

Türkiye’de 1980’li yılların ortalarına gelinceye kadar kamu açıklarının önemli bir bölümü para basımıyla karşılanmaktaydı. 1980’li yılların ortalarından sonra açıklar devlet borçlanmasıyla karşılanmaya başlanmıştır. Devlet borçlanmaları sonucunda piyasaya fazla para çıkarılması zorunluluğu ortadan kalkmasına rağmen bunlara ödenen faiz düzeylerinin yüksek olması hem yeni borçlanmaları hem para basımını zorlarken, diğer taraftan da faiz oranlarının artmasına ve KİT sermaye imkanları ile verimli yatırımlar yerine verimsiz devlet harcamalarının finanse edilmesine neden olmaktadır.¹⁸¹

2. Para Arzındaki Artış

Tarihte, tedavül aracı olarak kullanılan paranın miktarında sürüp giden bir artma olmaksızın devam etmiş hiçbir enflasyon yoktur. Amerika’nın keşfinden sonra Avrupa’ya giren altın ve gümüş miktarındaki artışta Osmanlı padişahlarının altının ayarını sürekli düşürerek harcamaları karşılama gayretlerinde hep büyüyen para arzı ve fiyatlar arasındaki bağ vardır.¹⁸²

Türkiye’deki enflasyonun en önemli nedenlerinden biri de para arzındaki artışlardır. Diğer enflasyon nedenleri (döviz kuru, faiz haddi vb.) para arzı kadar

¹⁸⁰ Bedriye Tunçsiper, “Gelişmekte Olan Ülkelerde ve Türkiye’de Enflasyon ve İstikrar Politikaları”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı: 5, Haziran 2001, s. 16.

¹⁸¹ Zeyyat Hatiboğlu, *Gelişme İktisadı ve Türkiye*, Yeni İktisat ve İşletme Yönetim Dizisi No: 5, İstanbul, 1993, s. 446-447.

¹⁸² Uluatam, (1998), a.g.e., s. 362.

etkili değildirler.¹⁸³ Para arzındaki aşırı artışların en büyük nedeni de kamu açıklarıdır.

Türkiye’de para arzı ile enflasyon arasında çift yönlü bir ilişki vardır. Bunu bir örnek vererek açıklarsak, devletin toplam harcamalarının reel değerinin zaman içinde sabit kalması ya da büyümesi gerektiğini varsayalım. Enflasyon sürecinde devletin toplam nominal geliri enflasyon oranında artmıyorsa, harcamaların reel değeri düşecektir. Devlet, toplam harcamaların reel değerini düşürmemek için toplam nominal gelirlerini enflasyon oranında arttırmak durumundadır. Bunun için de nominal gelirlerini enflasyon oranından daha büyük bir oranda arttırır. Aksi takdirde, bütçe açıkları ortaya çıkacak ve bu da merkez bankasından kaynak sağlayarak karşılanacaktır. Demek ki enflasyon oranı ile devletin nominal gelirlerinin artış oranı arasındaki fark ne denli büyükse, belirli bir reel harcama düzeyini sağlamak için gerekli olan bütçe açığı ve dolayısıyla para arzı büyümesi o denli büyük olacaktır.¹⁸⁴

Türkiye’nin içinde bulunduğu durumda para arzının gerekli olduğunu Merkez Bankası Eski Başkanı Gazi Erçel bir konferansında şöyle açıklamaktadır: “Parasal gelişmelerin enflasyona katkısı yadsınamaz. Sadece para teorilerinin çok fazla öne geçtiğine inanan bir iktisatçı değilim. Ama bazen bakıyorsunuz gelişmeler ona doğru gidiyor. Örneğin; ben karar verdiğim anda o parayı piyasaya vermem. Fakat o parayı vermediğim zaman birinci gün asgariden on banka, ikinci gün yirmi banka batır. Yetmiş dört banka bir hafta içinde yok olur. Sanayi göçer. Buna karşın iki-üç ayda enflasyonu sıfıra indiririz. Bunu yapmak son derece kolay. Tabi takdir edersiniz ki, böyle bir ortamda ekonomi diye bir şey kalmaz. Çöküntü olur.”

Türkiye’deki para arzı artışının en önemli nedeninin kamu açıkları olduğunu söylemiştik. Kamu açıklarının enflasyonist etkisi ise merkez bankasının bağımsız hareket edememesi nedeniyle daha da artmaktadır. Merkez bankasının göreceli olarak bağımsız hareket edebildiği ülkelerde enflasyon kontrol altında tutulabilmektedir. Parasal istikrarın siyasal ve ekonomik istikrar sağlamadaki

¹⁸³ Hüsnü Kızılyalı, “Türkiye’de Enflasyon ve 1999 Standby Anlaşması”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 236, Nisan 2001, s. 6.

¹⁸⁴ Hasan Olgun, *Türkiye’de Ödemeler Dengesi, Para ve Enflasyon 1963-1976*, ODTÜ Yayınları Ankara, 1982, s. 157.

gerekliliği düşünüldüğünde merkez bankasının parasal istikrarı sağlama açısından bağımsızlığının önemi daha da artmaktadır.

3. Enflasyon Beklentisi

Fiyat yükselişleri bir taraftan halkın günlük ihtiyaçları için daha fazla para tutmasını zorunlu kılarak enflasyonu aşağı doğru çekmede etkin rol oynarken; diğer taraftan, halkta fiyatlar genel seviyesinin sürekli yükseliş beklentisi yaratarak paradan kaçma, mal ve hizmetlerle diğer aktiflere yönelme eğilimi doğurur. Bu yönüyle de fiyat yükselişleri kendi içinde tekrar (özellikle paranın dolaşım hızını arttırarak) fiyat yükselmelerini hızlandırır.¹⁸⁵ Özellikle enflasyonun bir kuruma dönüşmesi, yani kişilerin ve kurumların sürekli olarak yüksek düzeyde bir enflasyon beklentisi içine girmeleri, geleceğe dönük tüm hesapların böyle bir enflasyon beklentisi içinde yapılması enflasyonu sürekli besleyen nedenler arasındadır. Kişilerin ve kurumların enflasyon beklentilerinin resmi enflasyon beklentilerinin çok üzerinde olması enflasyonla mücadeleyi doğal olarak imkansız kılmakta enflasyonu psikolojik olarak kamçulamaktadır.¹⁸⁶

Türkiye’de 1970 sonrasında enflasyon hızının artması enflasyon beklentilerini de oldukça yükseltmiş ve bu beklentilere bağlı olarak oluşturulan davranışlar talep baskısının artmasına sebep olmuştur. Bu dönemde, enflasyon beklentileri tasarruf oranlarını olumsuz yönde, harcamaları ise arttırıcı yönde etkilemiştir.

Türkiye’de enflasyonun bu kadar uzun bir süre düşürülememesinin altında yatan en önemli faktörün psikolojik olduğu tahmin edilmektedir. Nitekim ünlü bir ekonomistimizin belirttiği şu sözler enflasyonun ülkemizdeki yapısını çok iyi özetlemektedir. “Türk toplumunun nüfusunun %50’den fazlası otuz yaşının altında olup, bu kesim iki hanenin altında bir enflasyonu hiç yaşamamıştır. Dolayısıyla buradan çıkarılacak sonuç Türk toplumunda iki haneli enflasyonun bir şekilde kabul edilmiş olduğudur.”¹⁸⁷

¹⁸⁵ Erol İyiboçkurt, *Küreselleşme ve Ekonomimiz*, Ezgi Kitabevi Yayınları, Kasım 1993, s. 4.

¹⁸⁶ Tuncay Artun, *Türkiye’de Enflasyonla Mücadele*, Tekin Yayınları, Ankara, 1989, s. 76.

¹⁸⁷ Mahfi Eğilmez, “Türkiye’de Enflasyon Konulu Panel”, *İşletme ve Finans Dergisi*, Yıl: 13, Sayı: 150, Eylül 1998, s. 19.

Enflasyon beklentisinin aşağıya çekilmesinin enflasyon oranını azaltacağı şüphesizdir. Fakat, beklentilerin düşürülebilmesi için hükümete olan güveni artırıcı uygulamalar yanında, öncelikle enflasyon oranlarında kalıcı bir azalma eğiliminin gerçekleşmesi gerektiği açıktır.

4. Siyasi İstikrarsızlık

Türkiye'deki kronik enflasyon hükümet davranışlarıyla ilgili olarak kötü yönetimin yani yanlış politikaların önemli ölçüde sonucudur.¹⁸⁸

Türkiye'de seçimler sonrasında enflasyon oranlarında önemli bir yükselme gözlenmektedir. Hükümetteki politikacı seçim öncesinde bir yandan para basma ve/veya borçlanma ile kamu harcamalarının arttırmakta, diğer yandan kamu kesimi fiyatlarının yükselmesini engellemektedir. Böylece hem kısa dönemde büyümeyi hızlandırmak hem de enflasyonu bastırmak istemektedir. Seçim sonrasında ise, artan kamu harcamaları ile ortaya çıkan fazla talebin etkisiyle ve kamu kesimi fiyatlarının ayarlanması ile enflasyon oranı hızla yükselmektedir. Her seçimden sonra enflasyon biraz daha yüksek bir potaya yerleşmekte ve değişik hükümetlere rağmen kalıcılığını pekiştirmektedir. Böyle bir enflasyonist süreç ile yapılan sözleşmeler enflasyonun düşmeyeceği beklentisine göre düzenlenmekte ve antienflasyonist politika uygulamaları giderek zor ve maliyetli hale gelmektedir.¹⁸⁹

5. Yapısal Faktörler

Türkiye de diğer gelişmekte olan ülkelerde olduğu gibi yapısal sorunlara sahiptir. Bu sorunlar enflasyonun düşürülmesine izin vermemektedir.

Türkiye'de enflasyona neden olan yapısal faktörleri şöyle sıralayabiliriz: nüfus artış hızı çok yüksek olması, harcama eğilimini arttıran şehirleşme ve sosyokültürel değişimin hızlı olması, tasarruf eğilimi yeterli olmaması, temel üretim girdileri ve asli üretim kaynakları kıt olması, üretimin talep artışlarına karşı hassasiyeti az olması, tekelleşme ve kartelleşme eğiliminin güçlü olması, rekabetin yeterli olarak gelişmemesi, finansal piyasaların yetersizliği, bölgelerarası farklılıklar olması.

¹⁸⁸ Cevat Gerni, "Türkiye'de Enflasyon", Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt: 12, 1996, s. 89.

¹⁸⁹ Uygur, a.g.m., s. 15-17.

6. Dışsal Faktörler

Küreselleşen bir dünyada bir ülkede ortaya çıkan enflasyon, deflasyon gibi iktisadi istikrarsızlıkların diğer ülkeleri de etkileyeceği şüphesizdir. Dış etkilerin sonucunda oluşan enflasyon, uyarılan bazı iç etkilerle daha da şiddetlenip süreklilik kazanır.

Türkiye'nin 1970'li yıllarda içinde bulunduğu yüksek fiyat konjonktüründe, enflasyon ithalinin de etkisi vardır. Türkiye'nin dış ticaretinde, özellikle ithalatında önemli bir yeri olan Batı Avrupa ülkelerinde 1970'li yıllarda önemli fiyat ve maliyet artışları olmuştur.¹⁹⁰ 1973'de OPEC ülkeleri petrol fiyatlarını yaklaşık dört kat yükseltmişlerdir. 1979'da ise ikinci kez bu sefer üç kez arttırarak ikinci petrol şoku yaratmışlardır. Bu petrol fiyatlarındaki artışın ülkemizdeki fiyat artışlarını iki bakımdan etkilemiştir. Birincisi, petrol fiyatlarındaki artışın mal ithal ettiğimiz ülkelerdeki maliyetleri arttırması ve bunun ithalat kanalı ile bize yansması; diğeri ise, doğrudan doğruya ham petrole ödediğimiz döviz miktarının sekiz-on kat artması ile ülke içindeki maliyetleri de arttırması ve bunun da maliyet enflasyonu yaratması şeklindedir.

7. Yüksek Faiz Oranı

Faizlerle enflasyon arasındaki ilişkiyi incelerken mevduat ve kredi faizlerini ayırmak gerekmektedir. Mevduat faizlerinin enflasyonun altında tutulması, bankalardan hatta TL.'den kaçışa yol açacağı için; enflasyonun, mevduat faizlerinin yüksek olmasında başlıca etken olduğu ve enflasyon düşmeden mevduat faizlerinin düşmeyeceği açıktır. Türkiye'de kredi faizleri enflasyonu beslemektedir. Türkiye'de reel kredi faizlerinin yüksekliğinin nedeni, kamu kesimi açıkları ile finans kesimindeki kalabalıklaşmanın kaynak talebini büyük ölçüde etkilemesi ve dolayısıyla fon aktarma maliyetlerini ve reel kredi faizlerini çok yukarılara çekmesidir.¹⁹¹

¹⁹⁰ Cemal Uysal, *Türkiye'de Enflasyon Çıkmazı*, Çağ Matbaası, Ankara, 1980, s. 221.

¹⁹¹ Tansu Çiller, *Kamu Kesimi Açıkları ve Enflasyon*, İstanbul Ticaret Odası Yayını No: 1989/11, s. 4.

8. Döviz Kurları

Döviz kurlarının sürekli yükselmesi enflasyonun en önemli nedenlerinden biri olarak görülmektedir. Her şeyden önce ithal edilen bütün mallar, hammadde, aramalı, tüketim malları her gün yükselen döviz kurları dikkate alınarak pazarlanmaktadır. Ayrıca yükselen döviz kurları, iç pazar için üretilen malların fiyatlarında da artışlar yaratır. Dış pazara yüksek fiyatla satılmak için hazırlanan bir ihraç malı, iç pazarda da aynı fiyatla satılmayı bekler.¹⁹²

Türkiye’de 1980 sonrası dönemde uygulanan kur politikası ihracatın artırılmasında önemli rol oynamış, ancak diğer taraftan maliyet enflasyonunu besleyen yani enflasyonu kısır döngüye sürükleyen bir dinamiği devreye sokmuştur.

B. Türkiye’de Enflasyonun Gelişimi

Türkiye ekonomisindeki enflasyonun gelişimini 1980 öncesi ve 1980 sonrası olarak iki kısımda inceleyeceğiz.

1. 1980 Öncesi Dönemde Enflasyon

Türkiye ekonomisi 1980 yılından önce, II. Dünya Savaşından bu yana enflasyonun ortalamanın üzerinde gerçekleştiği üç dönem yaşamıştır. 1938-1946 döneminde TEFE yıllık %19.9’a yükselmiştir. Bu enflasyonist fiyat artışında II. Dünya Savaşının yarattığı olumsuz ortam önemli rol oynamıştır. Enflasyona engel olmak için bu dönemde çok ciddi para ve maliye politikaları uygulanmıştır. 1946-1953 döneminde fiyatlar düşmüş (%2.2), 1953-1959’da yeniden hızlanmış (%14.6), 1959-1969 yıllarında tek haneli rakamlara düşmüştür (%5.0). 1969-1972 döneminde fiyat artışları hızlanmaya başlamış (%13.4) ve 1972-1976’da bu hızlanma artarak devam etmiştir (%18.8).¹⁹³

¹⁹² İlhan Özer, “Enflasyonu Önleme Gayretleri Nasıl Başarıya Ulaşır? Ne Gibi Sonuçlar Verirler?” *Maliye Yazıları*, Sayı: 33, Kasım-Aralık 1991, s. 28.

¹⁹³ Rıdvan Karluk, *Türkiye Ekonomisi*, Beta Yayınları, İstanbul, 1999, s. 390.

a. 1940-1945 Dönemi Enflasyonu

Cumhuriyet döneminin ilk enflasyonu 1940'da başlayan enflasyondur.¹⁹⁴ Kuşkusuz bu dönemdeki enflasyonun ana nedeni, II. Dünya Savaşıdır Savaş süresince dikkatler siyasi ve askeri güçlükler üzerinde toplandığından iktisadi sorunlar çok geri plana itilmesidir. 1946'da Türk lirasının %116 oranında devalüe edilmesi Türk ekonomisinin dış dünya ile ilişkilerine belirli bir gerçekçilik getirmişti. 1948'de Türkiye'nin kısaca Marshall Planı adıyla bilinen "Avrupa Kalkınma Programına" kabulü altın ve döviz rezervlerine ek bazı yeni imkanların kapısını açıyordu.

Bu dönemde savunma giderlerinin artması enflasyonu körüklese de savaş sırasında dış ticaret yollarının tıkanması ve ulaştırma nedeniyle, askere alınanlar dolayısıyla da üretim azalınca, büyük kentler aç kalma tehlikesiyle karşı karşıya kalmıştır. Kentlerin yiyeceğini sağlamak için Toprak Mahsulleri Ofisi kurulmuş, bu ofisin zararına buğday satışları da para basılarak karşılanmıştır. Bunun sonucunda enflasyon da kaçınılmaz olmuştur.¹⁹⁵

1940-1945 dönemi enflasyonun özelliklerini şöyle sıralayabiliriz:

- Savaş tehlikesi nedeniyle iş gücünün önemli bölümünün orduda görevlendirilmesi,
- Savaş koşulları nedeniyle ithalatın azalması (tüm dönem boyunca dış ticaret fazlası gerçekleşmiş),
- Özellikle tarımsal üretimin gerilemesi,
- Savunma harcamalarının büyük oranda artması,
- Vergilerin bütçenin gelir ihtiyacını karşılayamaması,
- Hükümetin kamu açıklarını kapatmak için para basımını arttırması.

b. 1954-1958 Dönemi Enflasyonu

1950-1953 dönemi Türk ekonomisinin canlılık ve bolluk dönemidir. Dönemin ilk yıllarında hızla artan yatırımlar, tarımda büyük ürün artışı sonucunda

¹⁹⁴ İlhan Özer, Türkiye'de 1970-1983 Dönemi Enflasyonu, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma Geliştirme Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayınları, 1984, s. 31.

¹⁹⁵ Başer Kafaoglu, Az gelişmiş ve Gelişmiş Ülkelerde Enflasyon, Tekin Yayınevi, İstanbul, 1981, s. 169.

elde edilenler ve dış yardımlarla karşılanıyordu. Milli gelirdeki sıçrayış esas olarak tarımsal üretimden doğmaktaydı, fakat dönemin sonlarına doğru ekilebilir toprakların sınırlarına gelinmesi ile darboğazlar kendini gösterdi. Darboğazlar enflasyona ve gittikçe büyüyen ödemeler açığına yol açtı ve sonunda ekonomi dengeden çıktı.¹⁹⁶

1954 yılına kadar, özellikle tarımda modernizasyon ve dış ticaretteki liberalizasyon sonucu artan yatırımlar yüksek büyüme hızlarına erişilmesini sağlamıştır. Ancak bütçe ve dış ödemeler dengesi açıklarının giderek büyümesi sonucu ekonomik büyüme duraksarken enflasyon %20'ler düzeyine çıkmıştır.

1954 yılında hareketlenen fiyatlar 1957-1959 yıllarında en üst düzeye çıkmıştır. Bu dönemde talep enflasyonu şeklinde bir görünüm mevcuttur. Ekonomik sektörler arasında denge bozulmuş, üretim ve ithalat ile beslenen mal ve hizmet arzı toplam talebe yetişememiş ve fiyatlar genel seviyesini yükseltmiştir.¹⁹⁷

Enflasyonu durdurmaya ve iktisadi tikanıklıkları önlemeye yönelik bir hayli dağınık tedbirler grubu 1958 yılında hükümetin, uyguladığı politikaların başarısızlığını fiilen kabul etmesiyle yerini daha geniş kapsamlı bir istikrar politikasına bırakmıştır. Bir ölçüde OECD, IMF ve Amerikan Hükümeti gibi dış kaynaklardan gelen baskılar sonucu benimsenen bu istikrar programı, para ve maliye politikalarının daha tutarlı ve geniş kapsamlı biçimde fiyat istikrarına yönelmesini öngördüğü gibi Türk Lirasının yaklaşık %300 oranında da devalüasyonunu içeriyordu.¹⁹⁸ Bu dönemde enflasyonla başa çıkılmış gibi görünmesi oldukça büyük ölçüde dış yardım sayesinde olmuştur. 1959 yılının ortalarından itibaren fiyatlardaki artış çok yavaşlamıştır.

1950-1958 dönemi iktisadi gelişmeler:

- Tarımsal üretimin artması,
- Ödemeler dengesinin iyileşmesi, Kore savaşı nedeniyle dış yardımların ve tarım ürünleri ihracatının artması,
- Dış ticaretin liberalleştirilmesi ve liberalleşme sonrası ihracatta çarpıcı artış
- Dış borçlanmaya ağırlık verilmesi,

¹⁹⁶ Düğer, a.g.e., s. 60.

¹⁹⁷ Özer, a.g.e., s. 33.

¹⁹⁸ Uluatam (1981), a.g.e., s. 21.

- Tarımsal üretimin %20'lere varan oranda azalması,
- Sabit döviz kuru uygulamasında ısrar edilmesi,
- İhracatın giderek azalması,
- Ödemeler dengesinin bozulması, döviz darlığı, temel malların ithalatında yetersizlik,
- Kamu açıklarını kapatmak için para basılması,
- 1958'de enflasyon oranını aşağılara çekmek amacıyla istikrar programının uygulamaya konulması,

c. 1970-1980 Döneminde Enflasyon

1958 istikrar politikaları sayesinde fiyat artışlarının sınırlandırılması başarılabilirdi de, bu dönemde çok düşük kalkınma hızları kaydedilmiştir.

1960'lı yıllardaki planlı kalkınma yöntemine uygun olarak enflasyonla başa çıkılabilmiş ve belirli ve sınırlı ölçülerde enflasyon denetim altına alınabilmiştir.¹⁹⁹ Sonuçta, 1961 yılında istikrarlı, fakat reel üretimi hemen hemen hiç artmayan bir ekonomi olmuştur.

1962-1970 döneminde enflasyonun kontrol altına alınmasında bu dönemde dünya fiyatlarının düşük seyretmesinin de etkisi vardır.²⁰⁰

1970'li yılların başındaki petrol fiyatlarında ortaya çıkan patlama nedeniyle Türkiye'de ithal edilen enflasyon dönemi yaşanmaya başlamıştır. Antienflasyonist politikalar etkili olmamış ve enflasyon oranı giderek artmıştır. 1977 yılında DİE TEFE'si yıllık %26.3, bir yıl sonra %53.1 olmuştur. Endeks 1979'da %69.5 ve 1980 yılında %98.8 olmuştur.

Bu dönemdeki enflasyonun nedenlerini 3 başlık altında toplayabiliriz:

(1) Arz ve Talep Dengesizlikleri

Bu dönemde taban fiyatlarının yüksek tutulması, memur ve işçilere sağlanan yüksek oranlı ücret zamları ve tazminatlar, yurt dışındaki işçilerin gönderdikleri işçi dövizlerinin yeni talep unsuru olarak ortaya çıkması talep artışına neden olmuş; buna

¹⁹⁹ Uçar Demirhan, "Türkiye'de Enflasyonlu Yaşam", Maliye Dergisi, Sayı: 71, Eylül-Ekim 1984, s. 63.

²⁰⁰ Karluk, a.g.e., s. 390.

karşılık yatırımlara gereken fonların bulunamaması, altyapı yatırımlarındaki gecikmeler, tarım ürünlerinde doğaya bağılılığın sürmesi, işçi işveren ilişkilerindeki gerginlikler üretimin devamlılığını ve artışını önlemiştir.²⁰¹

(2) Uygulanan Para ve Kredi Politikası

Bu dönemde enflasyonu arttıran diğer bir etken de para arzının büyük boyutlara ulaşmasıdır. Bu dönemde Merkez Bankası gerek Hazineye açtığı kısa vadeli avanslar gerekse KİT'lere verdiği ve bankalar kesimine sağladığı finansman çok büyük boyutlara ulaşmıştır. Bütçe açıklarının bir kısmı borçlanma ile kapatılırken, geri kalan açıklar Merkez Bankası kaynaklarından karşılanmıştır. Alınan kredilerin Merkez Bankasına iade edilmesi, bir ölçüde açık finansman etkisi yaratmakta ve bunun sonucunda enflasyonist baskı artmaktadır.²⁰² Merkez Bankası bir ölçüde kamu ve özel sektörün finansmanını sağlarken enflasyonu körüklemiştir.

Tablo-4: Türkiye'de Para Arzındaki Artışlar (1973-1980)

Yıllar	M1	Artış %	M2	Artış %
1970	69,803	31,9	90,345	27,4
1974	88,699	27,0	113,276	25,4
1975	117,639	32,6	146,641	29,5
1976	150,382	27,8	181,158	23,5
1977	209,119	39,0	243,522	34,4
1978	283,595	35,6	328,009	34,7
1979	444,488	56,7	527,796	60,9
1980	704,010	58,4	881,949	67,1

(Kaynak: İmren ve Akman, 1994; 27)

(3) Dışsal Faktörler

Türkiye'nin 1970 sonrası enflasyonunda üç dış etken önemli ölçüde etkili olmuştur: dünya enflasyonu, petrol fiyatlarındaki artışlar ve devalüasyonlar. Bununla birlikte 1974 Kıbrıs Barış Harekatı nedeniyle artan harcamalar da bir başka etkindir.

²⁰¹ Mutlu, a.g.m., s. 36.

²⁰² y.a.g.e., s. 37.

Dünya petrol fiyatları, 1973-1974 petrol krizi ve OPEC'in fiyatlara zam yapması ile artan bir trend izlemiştir. Bu durum dünyada enflasyon hızının artmasına yol açmıştır.

1970-1980 dönemindeki iktisadi gelişmeler:

- Petrol fiyatlarındaki artış nedeniyle ithalat fiyatlarının yükselmesi ve dış ticaret hadlerinin bozulması,
- 1970'de %66 oranında yapılan devalüasyon sonrası işçi döviz girişinin ve ihracatın artması,
- Reel ücretlerin artması,
- Kıbrıs sorunu: ambargo,
- Ödemeler dengesinin bozulması ile baş gösteren döviz sıkıntısı ve buna bağlı olarak temel malların ithalatında yetersizlik,
- 1979'daki ikinci petrol şoku ile birlikte enerji krizinin gündeme gelmesi,
- Sabit döviz kuru uygulamasının sürdürülmesi,
- Kısa vadeli dış borçların artması,
- Parasal genişlemenin hızlandırılması,
- Grev ve lokavt uygulamaları sonucu üretimin azalması.

Tablo-5: Türkiye’de Tüketici ve Toptan Eşya Fiyatları Endeksindeki Gelişmeler (%) (1941-1980)

Yıllar	TÜFE*	TEFE**	Yıllar	TÜFE	TEFE
1941	19,7	40,7	1961	1,6	1,6
1942	68,0	92,1	1962	3,4	4,3
1943	44,1	74,0	1963	7,9	4,0
1944	2,7	-22,8	1964	1,2	0,1
1945	3,6	-54,1	1965	5,8	6,8
1946	-1,0	104,4	1966	5,7	6,1
1947	-1,5	4,8	1967	8,3	7,1
1948	2,4	3,2	1968	3,7	2,9
1949	8,1	6,9	1969	7,8	7,8
1950	-4,4	-9,7	1970	8,1	8,1
1951	0,2	9,2	1971	16,5	16,5
1952	5,1	0,2	1972	13,7	16,8
1953	3,8	1,9	1973	16,0	20,8
1954	9,5	11,2	1974	18,6	28,4
1955	12,2	10,8	1975	19,8	10,5
1956	9,9	16,4	1976	16,4	16,5
1957	11,9	18,3	1977	28,0	26,3
1958	15,8	17,2	1978	47,2	53,1
1959	24,4	21,5	1979	56,8	69,5
1960	5,2	5,2	1980	115,6	98,8

* Tüketici Fiyatları Endeksi Değişim Oranı

** Toptan Eşya Fiyatları Endeksi Değişim Oranı

(Kaynak: Karluk, 1999; 393)

2. 1980 Sonrası Dönemde Enflasyon

1970’li yılların sonuna doğru ham petrol fiyatlarında meydana gelen büyük artışlar ve bunun dünya konjonktüründe meydana getirdiği hareket, Türkiye’nin özellikle 1980 yılından sonra büyük bir enflasyon bunalımına girmesine yol açmıştır. 1970’li yıllarda başlayan enflasyon, 1980 yılında maksimum düzeye ulaşarak üç haneli rakamlar seviyesine ulaşmıştır. 1980 yılının başında %107’e ulaşan enflasyon 1982’de düşmüş, fakat 1983 yılından sonra tekrar tırmanmaya başlamıştır.

a. 24 Ocak Kararları ve Enflasyon

24 Ocak kararları, öncelikle enflasyonu kontrol altına alarak iç dengeyi, ödemeler dengesi açığını azaltarak da dış dengeyi sağlamayı amaçlamıştır. 1980 istikrar programında, enflasyonun önlenmesinde sıkı para politikasının temel politika aracı olarak benimsenmesine rağmen para arzı istenen ölçüde kontrol altına alınamamıştır. Bunun temel nedeni ise sürekli büyüyen bütçe açıkları ve dış borç ödemeleri olmuştur. Para arzındaki artışlar ise ekonomideki enflasyonist baskıları yoğunlaştırmıştır.²⁰³

24 Ocak kararları ile enflasyonu önlemek amacıyla para arzı artışlarının sınırlandırılması yoluna gidilmiş, kamu bütçesi dengesinin sağlanması için tedbirler alınmıştır. Bu çerçevede de vergi sisteminde de sınırlı bazı değişiklikler gerçekleştirilmiş, kamu yatırımları reel olarak azaltılmış, KİT ürünlerine yüksek oranlı zamlar yapılmıştır. Tarım kesimine yönelik aşırı sübvansiyonlar azaltılmıştır.²⁰⁴

24 Ocak ekonomik istikrar tedbirlerinin uygulamaya konulması neticesinde dönemler itibariyle ekonomide bazı iyileşmeler görülmüştür. Program kemer sıkma politikasına dönüşmüş, bunu yaparken de iki yol izlenmiştir. Birincisi, Türkiye'nin düşük iç fiyatlarını dünya ekonomisinin yüksek fiyatlarına doğru kaldıran politikaların izlenmesi genel fiyat düzeyini oldukça yükseltmiştir. İkincisi ise, tüm fiyatlar yükselirken çalışan kesimin elde ettiği ücret ve maaşları yükseltmeme yolu izlenmiştir. Bu da gelir dağılımını çalışanlar aleyhine bozmuştur. Ancak, Türkiye'nin yıllardır süregelen düzenini değiştirerek dünya ekonomisi ile entegre olumlu bir adım atılması yönünden 24 Ocak kararları çok önemli bir yere sahiptir.

24 Ocak 1980 kararları enflasyon açısından kısa vadeli etkisi fiyatları yükseltmek olmuştur. Yüksek oranlı devalüasyon, faiz oranlarının yükseltilmesi ve buna bağlı olarak kredi faizlerinin artması, KİT zamları 1980 yılında enflasyonu hızlandırmıştır. Fakat 1980 sonrasında 1983'e kadar düşme eğilimi göstermiştir.²⁰⁵

²⁰³ Akdoğan, a.g.br., s. 121.

²⁰⁴ Mutlu, a.g.m., s. 38.

²⁰⁵ y.a.g.m., s. 39.

Ancak; bu dönemde Türkiye’de askeri bir yönetimin iş başında olduğunu, grev ve lokavtların ertelendiğini unutmamak gerekir.

b. 1983-1994 Döneminde Enflasyon

1981-1983 arası düşme eğilimi gösteren fiyatlar genel seviyesi, 1983’te demokrasiye dönülmesiyle birlikte 1984’ten itibaren yeniden artmıştır. 1986-1987 yıllarında bir düşme görülse de; bu düşüşte 1986 yılındaki petrol fiyatlarında meydana gelen azalma, dış ticaretin yarısından fazlasının yapıldığı OECD ülkelerindeki düşük fiyat artışları (%0-4) etkili olmuştur.²⁰⁶

1988-1990 arasında ise enflasyon oranı ortalama %66 olmuştur. Bu dönemde enflasyonun temel nedeni bütçe açıklarının kısmen monetizasyonla finanse edilmesidir. Bütçe harcamalarının kısılmasının politik olarak güçlüğü ve seçimlerden önce bütçe politikalarıyla destekleme politikalarının genişletilmesi, Türkiye’de sürekli yüksek enflasyonun fitilini ateşlemiştir. Ayrıca para talebinde sürekli bir gerileme yaşanmıştır. 1980-1988 arası reel ücretler sürekli olarak düştüğünden ücret artışları enflasyonun gerisinde kalmıştır. Ancak 1988’den 1994’e kadar reel ücretlerde artış olmuştur.²⁰⁷ 1988-1993 arasında enflasyon oranındaki dalgalanmalar küçüktür. Türkiye’de enflasyon oranı 1988 sonrası dönemde 1994 krizine kadar belli bir çizgiye oturmuştur.²⁰⁸ Bu dönemden sonra yaşanan enflasyon, tümüyle ülke içi nedenlere bağlıdır. Bu dönemde dünya petrol fiyatları düşme göstermiş, Türkiye’nin ithalat yaptığı ülkelerde yıllık fiyat artışları çok düşük düzeylerde kalmıştır.

Türkiye’de gerçekleşen enflasyon hem maliyet hem de talep enflasyonu yapısı taşımaktadır. Bu dönem enflasyonunun nedenlerini toplam talepten ve toplam arzdan kaynaklanan yön olarak iki açıdan inceleyeceğiz.

(1) Enflasyonun Toplam Talepten Kaynaklanan Yönü

Enflasyonun toplam talepten kaynaklanan yönünü, para arzındaki değişimler, yüksek faizin tüketime etkisi, tüketim harcamamalarındaki değişimler ve serbestleştirilen ithalatın tüketime etkisi olarak dört grupta ele alabiliriz.

²⁰⁶ Karluk, a.g.e., s. 391.

²⁰⁷ Parasız (2001), a.g.e., s. 353-354.

²⁰⁸ Taner Berksoy, Suut Doğruel, Fatma Doğruel, Aysu İnsel, Nesrin Sungur, Türkiye’de Enflasyon, Türkiye İhracatçılar Meclisi Yayını, 1996, s. 60.

Türkiye’de 24 Ocak kararlarından sonra da para arzındaki artışlar direkt olarak genel fiyat düzeyini etkilemiştir. Bu konuda 1980 yılında Dünya Bankası tarafından yapılan bir araştırmaya göre; Türkiye’de para arzındaki %1’lik artış o ay içinde genel fiyat düzeyini %0.31 arttırmaktadır.²⁰⁹

Türkiye’de giderek artan iç borçlanmanın iki önemli etkisi vardır. Birincisi, devletin kamu iç borçları nedeniyle halka yaptığı faiz ödemeleri, ki bu da yükselen faiz hadlerine bağlı olarak gelir dağılımının bozulmasına yol açar; ikincisi ise, halkın elindeki devlet tahvili ve hazine bonusu gibi servet miktarı artacağı için tüketim eğiliminin artmasına neden olur. Bu da yükselen faiz hadlerine rağmen tasarrufların azalması ve sermaye birikiminin duraksamasına neden olur. Tüketim harcamalarının artması ise enflasyonist baskıları şiddetlendirici etkiler yapar.

Türkiye’deki yüksek nüfus artışı ve köyden kente göç genel tüketim eğiliminin artmasına neden olmuştur. Türkiye geliştirmekte olan bir ülkedir ve ülkedeki hızlı nüfus artışının yoğun kentleşme hareketi ile birleşmesi sonucu tasarrufu kısıtlayan buna karşılık tüketimi teşvik eden bir manzara sergilemiştir.

Serbest faiz politikası ile faizden iyi para kazananlar lüks tüketime yönelmişlerdir. 1980 sonrasında libere edilen ithalatla birlikte, yabancı mallarla dolup taşan mağazalar, ithal ikameci politikalar yüzünden tüketim açlığı çeken tüketiciler tarafından adeta işgal edilmiştir.

(2) Enflasyonun Toplam Arzdan Kaynaklanan Yönü: KİT

Son yıllarda finansman maliyetleri artan KİT (Kamu İktisadi Teşebbüsleri)’ler ve bütçe açığını kapatmak ve enflasyonunu azaltmak amacıyla yapılan KİT zamları Türkiye’de maliyet enflasyonunu yaratan etkenlerin başında gelmektedir. Zam yapıldığı dönemde, özellikle KİT mamullerinin büyük kısmını temel sınai maddeleri teşkil etmeleri dolayısıyla bir defaya mahsus maliyet arttırıcı etki yapmaktadır. Fakat, KİT zamlarına sık sık başvurulması sürekli maliyet artışı yaratmaktadır.

²⁰⁹ Vedat Akman ve Arzu İmren, *Türkiye’de ve Dünya’da Enflasyon*, İstanbul, 1996, s. 40.

KİT, Türkiye’de karma ekonomi modeli çerçevesinde özel sektörün aciz kaldığı hallerde ve alanlarda sanayileşme atılımını gerçekleştirmek için bizzat devlet tarafından kurulmuş, tümü ya da çoğunluğu devlete ait olan işletmelerdir. Devletçilik zihniyetinin ve devlet eliyle kalkınma modelinin bir aracı olarak KİT’ler kötü işletmecilik ve kötü ekonomi politikaları ile ülke ekonomisini etkilemiş, enflasyonu körüklemişlerdir. Verimlilik ve karlılıktan uzak faaliyet gösteren KİT’ler, maliyet enflasyonuna neden olan fiyat zamları vasıtasıyla, önceden haberdar olan bazı kişi ve kurumları stok zengini yapmış ve ülkedeki gelir adaletsizliğini pekiştirmiştir.²¹⁰

Maliyet enflasyonu yaratan diğer önemli bir kaynak da kredi ve finansman maliyetlerinin yükselmiş olmasıdır. Kamu sektörü harcamalarının finansmanında geniş ölçüde kredi kullanılması ve özel sektör finansman talebinin özel sektöre yönelen finansman arzının üzerine çıkması; kredi faizlerinin maliyetini arttırmış, bu artışlar da maliyetlere ve fiyatlara yansarak maliyet enflasyonu yaratmıştır.²¹¹

1983 sonrası dönemin iktisadi gelişmelerini şöyle sıralayabiliriz:

- KDV uygulamasının başlatılması,
- Kamu gelirlerini artırıcı önlemlerin alınması,
- Kamu yatırımlarının enerji ve altyapıda yoğunlaşması,
- Toplam sabit sermaye yatırımları içinde imalat sanayi yatırımlarının payının azalması,
- KİT ürünlerinin fiyatlarında sübvansiyonların azaltılması,
- KİT’lerdeki verimsizliklerin devam etmesi.

c. 1994 Krizi, 5 Nisan Kararları ve Enflasyon

1993 sonlarında giderek artan bütçe açıkları ve yüksek fiyatların yol açtığı iç dengesizlikler, ithalat artışı ve ağır borç ödeme koşulları sonucu bozulan dış denge 1994 yılında büyük bir krize yol açmıştır. Bu krizin nedenleri arasında iç tüketimin körüklenmesi yoluyla gerçekleştirilen ekonomik büyüme, reel üretim ekonomisi yerine rant ekonomisinin ön plana çıkması, piyasadaki spekülasyon eğilimin artması, makro ekonomik dengesizlikler ve devletin gelir-gider harcamalarındaki

²¹⁰ Coşkun Can Aktan, *Politik Yozlaşma ve Kleptokrasi*, İzmir, 1993, s. 23.

²¹¹ Mutlu, a.g.m., s. 41.

dengesizlikler, ihracatın duraklaması, ithalatın patlaması, kısıtlı döviz kaynaklarının yatırım artışı yerine ithalat artışı için kullanılması gibi nedenler sayılabilir.

1994 yılında, Türkiye’de dış borçların ödenmesi nedeniyle iç borçlanmaya gidilmiş ve Türkiye ekonomisi önemli bir iç borç baskısı altında kalmıştır. 1994 yılı Cumhuriyet döneminde en yüksek enflasyon oranının yaşandığı yıl olmuştur. Bu yıl enflasyon %120’lerin üzerine çıkmıştır. 1980 yılında dahi çok daha kötü sorunlar bulunmasına rağmen enflasyon oranı bu oranın altında kalmıştır.

5 Nisan 1994 tarihinde açıklanan “Ekonomi Önlemler Uygulama Planı”nın esas amacı enflasyonu düşürmek ve TL’ye istikrar kazandırmaktır. 5 Nisan 1994 kararları IMF ile işbirliği içinde hazırlanmış, Türkiye IMF programına benzer bir programı kendiliğinden uygulamaya koymuş, birkaç ay sonra da IMF ile stand-by anlaşması yapılmıştır. 5 Nisan 1994 kararlarına bakıldığında genel olarak dünyada yürürlüğe konulan istikrar önlemleri ile paralellik gösterdiği görülmektedir.

5 Nisan Kararlarını genel olarak değerlendirirsek; kararlar, kısa vadeli politika önlemlerinden yapısal reformlara kadar çok kapsamlı bir alanda düzenleme getirmiştir. Fakat iç ve dış baskılar sonucunda kısa sürede ve yapılabirlik çalışması olmadan alınan kararlar hükümetin niyet ve arzularını içeren bir niyet mektubu özelliğini taşımıştır. Fakat bu niyet ve arzularına ulaşamadığını daha sonraki gelişmelerden anlamaktayız.²¹²

d. 5 Nisan Kararları Sonrasında Enflasyon

5 Nisan kararlarının alınmasına neden olan kriz, enflasyondan ziyade finans kesiminden ve 1993 yılında uygulamaya konulan hatalı politikalar sonucu ihracat-ithalat farkının ithalat lehine bozulmasından kaynaklanmıştır. Yeni bir ihracat hamlesiyle ticaret bilançosu sorununu, yeni vergiler ve özelleştirmenin hızlandırılması ile bütçe açıklarının kapatılması veya azaltılması ile ortadan kaldırılması mümkündür. Bu önlemlerin alınması hususunda koalisyon hükümetinin gecikmesi ve 5 Nisan kararlarıyla yaratılan arz şokunun Türk ekonomisini

²¹² Karluk,a.g.e., s. 415.

hiperenflasyon ve depresyonun eşiğine getirmiştir.²¹³ Bu dönemde enflasyonun hızla yükselmesi işsizlik oranında da artışa yol açmış, enflasyon ve işsizlik rakamlarının toplanmasıyla bulunan rahatsızlık endeksi %158 oranına ulaşarak OECD ülkeleri arasında rekor kırmıştır.²¹⁴

Türkiye ekonomisi 1994 krizinden sonra hızlı bir gelişme trendine girmiştir. Her yıl ortalama %7-8 gibi çok büyük bir hızla büyüyen ekonomisine rağmen sağlam ve istikrarlı bir ekonomik yapı oluşturamamış, enflasyon düşürülememiştir. 1994 yılındaki rekor enflasyon oranından sonra 1995 yılında enflasyon oranı düşmüştür.

Türkiye’de fiyatlar uzun yıllardan sonra ilk defa 1998 yılında hızla azalma eğilimine girmiştir. 1998’in ilk 9 ayında TEFİ’deki artış oranı, önceki yıla göre 21.2 puan düşüş göstermiştir. Bu oran, son sekiz yılın (1990-1998) aynı döneminde kaydedilen en düşük seviyedir. 1998’deki fiyat artışlarındaki yavaşlama esas olarak imalat sanayi fiyat artışlarındaki düşüşten kaynaklanmıştır. İmalat sanayi fiyat artış hızı, kamu kesiminde özel kesimin altında gerçekleşmektedir. Bunda başta ham petrol olmak üzere ithal girdi fiyatlarındaki gerilemenin, özellikle petrol ürünleri ve demir çelik sektöründeki fiyat artışlarını yavaşlatması etkili olmuştur.²¹⁵

1997 yılında enflasyonu kalıcı bir şekilde düşürmek için üç yıllık bir program uygulamaya koyulmuştur. Bu program kapsamında enflasyon, 1998 için %50, 1999 için %20, 2000 için tek haneli olarak öngörülmüştür. Oysa TEFİ 1998’de %54.3 1999’da %62.9, TÜFE 1998’de %69.7 1999’da %68.8 artmış.

1999 yılında Ağustos ve Kasım aylarında meydana gelen depremler de ekonomiyi olumsuz yönde etkilemiştir. 1999’da 3 yıllık bir dönemi kapsayan enflasyonu düşürme programı kabul edilmiştir. 2000 yılında başlayan ve 3 yıl uygulanması planlanan IMF destekli istikrar programının amacı; kamu finansmanını kalıcı ve sağlıklı bir yapıya kavuşturma, kamu açıklarının piyasalardaki baskısını azaltma, reel faizleri nominal bir düzeye indirme, enflasyonu tek haneli rakamlara düşürmedir. Program 2000 yılından başlayarak 2002 sonuna kadar enflasyonu

²¹³ Timur Çakmak, “Enflasyonla Mücadelede Heteredoks İstikrar Programları, Bu Program Araçları ve Bu Araçların Etkinliğinin İrdelenmesi”, Hesap Uzmanları Kurulu Bilim Raporu, 1996, s. 90.

²¹⁴ Karluk, a.g.e., s. 420.

²¹⁵ y.a.g.e., s. 391.

kademeli olarak azaltmayı planlamaktaydı. Buna göre son 10 yılda ortalama %80 civarında artış sergileyen TEFE 2000 yılı sonunda %20'e düşürülecekti. TEFE-TÜFE artış hızları 2001 sonunda %10-12'e, 2002 sonunda %5-7'e gerileyecektir.

Program 2000 yılındaki ilk uygulamasında enflasyonun hedefin üstünde kalmasının çeşitli nedenleri olmasına karşın, temel olarak iç talep baskısının fiyat hareketlerinin ivmelenmesinde önemli bir etken oluşturmuş olduğu söylenebilir.²¹⁶

Türkiye'nin IMF programını uygulamaya başlamasından yaklaşık on bir ay sonra Kasım ayının son haftasında finansal piyasalarda bir dalgalanma yaşanmaya başlamıştır. 22 Kasım'da bankalar arası piyasalarda ortalama faiz %110-210'a yükselmiştir. Panik havasını dağıtmak isteyen Merkez Bankası piyasaya para sürmek zorunda kalmıştır. Şubat 2001'de ise Başbakan ve Cumhurbaşkanı arasındaki siyasi tartışmalarla zaten Kasım krizi nedeniyle hassas olan piyasalar altüst olmuş döviz krizi başlamıştır. Mayıs 2001'de yayınlanan "Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı"na göre; TEFE'nin 2001'de %52, 2002'de %20, 2003'de %15 olması beklenmektedir. Fakat bu da gerçekleştirilememiş, TEFE 2001'de %88,6, 2002'de enflasyon hedefi %35 iken %30,8 olarak gerçekleşmiştir.

2003 yılı enflasyon hedefi, %20 olarak belirlenmiş, 2003 yılı sonunda TEFE %13,19, TÜFE ise %18,4 olarak belirlenerek beklentilerinde altında gerçekleşmiştir. Böylece, 1976'dan beri ilk defa %20'nin altına düşüyor.²¹⁷

²¹⁶ Erinç Yeldan, *Küreselleşme Sürecinde Türkiye Ekonomisi*, İletişim Yayınları, İstanbul, 2002, s. 173.

²¹⁷ *Capital Dergisi*, Yıl: 11, Sayı: 2003/11, Kasım 2003, s. 42.

Tablo-6: Türkiye’de Tüketici ve Toptan Eşya Fiyatları Endeksindeki Gelişmeler (%) (1981-2003)

Yıllar	TÜFE	TEFE	Yıllar	TÜFE	TEFE
1981	33,9	35,45	1993	71,1	60,3
1982	21,91	26,53	1994	125,5	149,6
1983	31,39	29,73	1995	76,0	65,6
1984	48,4	49,53	1996	79,8	84,9
1985	44,95	41,63	1997	99,1	91,6
1986	34,62	27,93	1998	69,7	54,3
1987	38,85	36,77	1999	68,8	62,9
1988	73,7	64,55	2000	39,0	32,7
1989	64,8	62,3	2001	68,5	88,6
1990	60,4	48,6	2002	29,7	30,8
1991	71,6	59,2	2003	18,4	13,9
1992	66,0	61,4			

(Kaynak:www.die.gov.tr)

Ancak, hükümetin enflasyonun düşüşü karşısında bazı konulara dikkat etmesi gerekiyor. Düşen enflasyon ile senyörj gelirlerinin azalması, kamu finansmanında önemli bir etki yapacaktır ve bunun hesaplara dahil edilmesi ve gerekli önlemlerin alınması gerekir. Bununla birlikte, tüm bankaların karlılığı düşük enflasyonlu ortamda düşecektir. Bunun bütçeye etkisi büyük olur. Buna ek olarak 2004 yılında enflasyon muhasebesine geçilmesiyle birlikte vergi gelirleri birden düşebilir.²¹⁸

II. TÜRKİYE’DE ENFLASYONUN VERGİ SİSTEMİ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

Türkiye’de enflasyonun vergi sistemi üzerindeki etkilerini genel olarak değerlendikten sonra enflasyonun çeşitli vergiler üzerindeki etkilerini inceleyeceğiz.

²¹⁸ Afa Boran, “Enflasyonu Düşürürken Yine Kriz Çıkartmayalım”, *Capital Dergisi*, Yıl: 11, Sayı: 2003/11, Kasım 2003, s. 113.

A. Türk Vergi Sisteminin Genel Görünümü

Belli bir ülkede, belli bir dönemde uygulanan vergilerin bütünü olarak adlandırılan vergi sistemi, aynı ülkede zaman içinde değişiklik gösterebileceği gibi, belli bir dönemde çeşitli ülkelerin vergi sistemleri arasında da farklılıklar bulunabilmektedir.²¹⁹

Türk Vergi Sisteminin temel özelliklerini incelemeye geçmeden önce, cumhuriyetten günümüze geçirdiği değişimleri inceleyelim.

1. Türk Vergi Sisteminin Tarihsel Gelişimi

Türkiye’de gerçek anlamda vergi hukuku Cumhuriyetle doğmuştur. Türkiye Cumhuriyeti kurulduktan sonra Osmanlı Vergi Sistemi tasfiye edilerek çağdaş Batı Avrupa ülkelerinin vergi yasaları model alınmıştır.

1923-1930 yılları arasında eski aşar, ağnam ve temettü vergileri kaldırılmış, 1924 yılında sayım vergisi ve 1926’da kazanç vergisi kabul edilmiştir. Tarım sektörünün vergi yükünü hafifletmek için aşarın kaldırılmasından doğan gelir noksanlığını karşılamak üzere 1926 yılında Umumi İstihlak Vergisi konulmuşsa da, uygulamanın iyi sonuç vermemesi nedeniyle ertesi yıl kaldırılmış ve yerine Muamele Vergisi getirilmiştir.²²⁰ 1926’da kabul edilen kazanç vergisinin amacı ise, hasılatı bol bir vergiye kavuşmak ve Türk Vergi Sistemini batı ülkelerinde uygulanan gelir vergisine yaklaştırmaktı. Bu vergi 1949 yılında kabul edilen gelir, kurumlar ve esnaf vergilerinin kabulüne kadar yürürlükte kalmış, dolaysız vergiler alanında gerçekleştirilen büyük reforma zemin hazırlamıştır.

Diğer taraftan, Lozan Anlaşması hükümlerine göre 1927’den itibaren koruyucu gümrük politikasına uygulamasına geçilmesiyle devlet, vergi gelirlerini arttıracaktı. Aynı zamanda Teşvik-i Sanayi Kanunu ile bir çok vergi muaflıkları getirilmiştir. Bu kanunun amacı sanayi yatırımlarını vergi politikasıyla teşvik ederek arttırmak idi. Ancak devletin almış olduğu bu tedbirler henüz tesirini göstermeden

²¹⁹ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Naci Çağan, *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2000, s. 225.

²²⁰ Akif Erginay, *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara, 1989, s. 137.

önce, büyük iktisadi bunalımın olumsuz etkileri Türkiye ekonomisinde de görülmeye başlamıştır.²²¹

1931-1939 yılları arasında büyük iktisadi bunalımın etkisiyle vergi sisteminde bazı değişiklikler yapılmıştır. 1931 yılında Musakkafat Vergisi kaldırılarak Bina Vergisi Kanunu çıkarılmış. Bu arada Arazi Vergisi Kanunu da ayrı bir kanunla düzenlenmiştir. Ancak her iki vergi de 1936 yılında mahalli idarelere devredilmiş ve 1970 yılında yine devlete geçmiştir. 1940-1949 yılları arasında ise, II. Dünya Savaşı dolayısıyla kamu harcamalarında meydana gelen artış devletin gelir ihtiyacının artışına neden olmuştur. Devlet artan kamu harcamalarını karşılamak için bir taraftan dolaylı vergilere zam yapmış, diğer taraftan Varlık Vergisi ve Toprak Mahsulleri Vergisi gibi olağanüstü iki vergiyi kabul etmiştir. Bu olağanüstü vergiler, kısa bir süre sonra olağanüstü şartların sona ermesiyle yürürlükten kaldırılmıştır.²²²

Türkiye Cumhuriyeti tarihinde en önemli vergi reformu 1949 ve 1950 yıllarında gerçekleştirilmiştir. Bu tarihlerde Federal Almanya Cumhuriyeti yasaları esas alınarak Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Vergi Usul Kanunları kabul edilmiştir. 1953'de Tahsili Emval Kanunu'nun yerine devlet gelirlerinin tahsilinin daha modern prensiplere göre yapılmasını ve günün şartlarına uydurulmasını sağlayan Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun çıkartıldı.²²³ Bu arada, dolaylı vergilerden Muamele Vergisi kaldırılmış 1957 yılında yapısı itibariyle yenilikler getiren Gider Vergileri Kanunu yürürlüğe konmuştur. 1952 yılında harçlarla ilgili dağınık hükümler, tek metin halinde Harçlar Kanunu olarak düzenlenmiştir. 1960'lara gelindiğinde vergi gelirlerinde meydana gelen artışın yeterli olmaması ve vergi yükünün de adil bir şekilde dağıtılamayışı nedeniyle yeni bir reform yapılması gerekti.

1960 sonrasında vergi sistemini düzeltmek konusunda ilk girişim Gelir Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu'nun yeniden yazılması olmuştur. Aynı dönemde Kurumlar Vergisi Kanunu'nda da bazı değişiklikler yapılmıştır. Bu girişimlerin amacı, bir yandan toplam vergi gelirlerinde bir artış sağlamak diğer

²²¹ Şerafettin Aksoy, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1991, s. 157.

²²² Aksoy, (1991), a.g.e., s. 158.

²²³ Öncel, Kumrulu ve Çağan, a.g.e., s. 10.

yandan vergi yükünü daha adil bir şekilde dağıtmak idi. Bu düzenlemelere vergi dışı bırakılan tarım kesiminin gelir vergisi içerisine alınması, servet beyanı, yatırım indirimi usulü, uzlaşma usulünün kabulü sayılabilir.

1980 yılına gelinceye kadar vergi kanunlarında önemli bir değişiklik yapılmamıştır. Oysa ülke ekonomisi genellikle 1974 yılından başlayarak bazen %100'ü bulan hızlı bir enflasyon dönemine girmiş, devlet bütçesiyle dış ödemelerde büyük açıklar meydana gelmiştir. Bu durum karşısında vergi kanunlarının da ekonomik, mali ve vergi yüklerinin dağılımı bakımından sosyal adalet fonksiyonları etkisiz kalmıştır. Ancak, 12 Eylül 1980 hareketinden sonra başta Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi olmak üzere, zamanın koşullarına uygun olarak hemen hemen bütün vergi kanunlarında önemli değişiklikler yapılmıştır.²²⁴ Bu dönemde, Gelir Vergisi tarife yapısı değiştirilmiş, istisna ve muafiyet hükümleri ile çeşitli durumlar gözden geçirilerek süreklilik kazandırılmıştır. Bu dönemin en önemli vergisel düzenlemesi 1985 yılında KDV'nin uygulanmaya koyulmasıdır. 1980'den itibaren ülke ekonomisinin yeni bir strateji içinde dışa açılmaya başlamasıyla beraber, özellikle dolaylı vergiler sisteminin de buna ayak uydurması gerekmesiyle birlikte 1985'te KDV uygulamaya koyuldu. Bu verginin kabulü ile dağınık ve birbirinden kopuk gider vergileri, harcama ve tüketim esasına dayalı tek ve çağdaş bir vergi sistemine kavuşulmuş oldu.²²⁵

1998 yılında kabul edilen 4369 sayılı kanunla, Gelirin tanımı değiştirilmiş, indirim ve istisnalar daraltılmış, götürü vergilemeye son verilmiş, vergi tabanını eriten yasal boşlukların giderilmesi amaçlanmıştır. Yoğun tepkiler, ekonomideki durgunluk, vergi gelirlerinin arzu edilir düzeye ulaşmaması ve tahsilat oranlarındaki gerileme 4369 sayılı vergi reformu yasası ile yapılan değişikliklerin yeniden elden geçirilmesini zorunlu kılmıştır. 4444 sayılı yasa ile yapılan değişikliklerin büyük çoğunluğu üç yıllık bir süre için (1999-2002) 4369 sayılı yasa ile değiştirilen hükümlerin geri getirilmesinden ibarettir.²²⁶

²²⁴ Erginay, (1989), a.g.e., s. 38.

²²⁵ Devrim, (1996), a.g.e., s. 180.

²²⁶ Mesut Koyuncu, "Vergi Reformu", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 218, Ekim 1999, s. 48.

1985 yılında Katma Değer Vergisinin yürürlüğe girmesinden sonra dolaylı vergiler alanında yapılan en önemli değişiklik 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun 1 Ağustos 2002 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe girmesidir. ÖTV uygulamasına geçilmesinin bir nedeni, dağınık mevzuat çerçevesinde uygulanmakta olan vergi, fon ve payların özel tüketim vergisi çatısı altında birleştirilmesi ve karmaşık hale gelen yapının basitleştirilmesidir. Bir diğer nedeni ise, Avrupa Birliği müktesabatına uyum sağlamaktır.²²⁷

Önemli bir kısmı, vergi mevzuatına değişikliğine ait hükümler içeren ve 51 maddeden oluşan “5035 Sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” 02.01.2004 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

2. Türk Vergi Sisteminin Temel Özellikleri

Yürürlükteki mevzuata göre, Türkiye’de alınmakta olan vergileri dört gruba ayırabiliriz: ilk grupta yer alan gelir vergisi; kişisel gelirler ve şirket gelirleri üzerinden alınmaktadır. İkinci grupta yer alan servet vergisi; miras veya karşılıksız iktisaplar ile motorlu araç ve emlak üzerinden alınmaktadır. Üçüncü grupta yer alan mal ve hizmetlerden alınan vergiler; KDV, özel tüketim vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi ve damga vergisi gibi vergiler ve harçlardan oluşmaktadır. Dördüncü grupta ise; 474 sayılı kanun gereği dış ticaret üzerinden alınan gümrük vergisi yer almaktadır.

Vergi gelirlerinin bu dört grubun GSMH içindeki payına baktığımızda gelirden alınan vergilerin payının giderek azaldığını, buna karşılık mal ve hizmetten alınan vergilerin payının da giderek arttığını görmekteyiz (Tablo:8).

Ayrıca, dolaysız vergiler gelir üzerinden alındığı için herkesin gücüne yani gelirine göre vergilendirilmesi diye ifade edebileceğimiz adalet ilkesine uygun vergiler olması dolayısıyla, dolaysız vergilerin daha ağırlıkta olduğu vergi

²²⁷ Soner Ülgen, “Özel Tüketim Vergisinin Kapsamı”, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl: 10, Sayı: 116, Ağustos 2002, s. 112.

sistemlerinin daha adil olduğu açıktır. Tablo-9 Türk Vergi Sisteminin vergi adaleti açısından kötü bir gelişme içinde olduğunu ortaya koymaktadır.²²⁸

Dolaysız vergi gelirlerinin düşmesinin nedeni, 1980'li yıllardan itibaren uygulamaya konulan arz yönlü iktisat politikalarıdır. Bu politikalar ile dolaysız vergi oranlarının düşürülmesi ile tasarruf ve yatırımın artması bunun sonucunda da ekonominin dinamizm kazanarak büyümenin canlanması bekleniyordu. Ancak bunun sonucunda vergilerdeki artış gerçekleşmeyince devlet dolaysız vergilerden uğradığı gelir kaybını telafi etmek için dolaylı vergilere yüklenmeye başladı. Fakat bu durum vergi yükünü ve gelir dağılımındaki adaletsizliği arttırdı.²²⁹

Tablo-7: Türkiye’de Dolaylı-Dolaysız Vergi Yüzdeleri (1980-2003)

Yıllar	Dolaysız Vergi	Dolaylı Vergi	Yıllar	Dolaysız Vergi	Dolaylı Vergi
1980	63	37	1992	50	50
1981	60	40	1993	49	51
1982	60	40	1994	48	52
1983	57	43	1995	41	59
1984	57	43	1996	39	61
1985	47	53	1997	40	50
1986	52	48	1998	47	53
1987	50	50	1999	45	55
1988	50	50	2000	41	59
1989	53	47	2001	40	60
1990	52	48	2002	34	66
1991	52	48	2003	33	67

(Kaynak: Çakmak, 2003; 43, www.maliye.gov.tr.)

²²⁸ Şefik Çakmak, “Türkiye’de Uygulanan ve Uygulanması Gereken Vergi Politikaları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl: 22, Sayı: 262, Haziran 2003, s. 43.

²²⁹ Çetin Bor, “Türk Vergi Sistemi Üzerine Bir Değerlendirme”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 11, Sayı: 125, Mayıs 2003, s. 176.

Tablo-8: Türkiye’de Vergi Gelirleri Tahsilatı (1998-2003)

	Vergi Gelirleri Gerçekleşmeler(Milyar TL)					GSMH İçindeki Payı (%)			
	1999	2000	2001	2002	2003	1999	2000	2001	2002
Vergi Gelirleri	14802280	26503698	39735928	59634483	8433427	18,91	21,10	22,14	21,26
a.GelirdenAl. Vergi	6537403	10503316	15647635	19343131	25709734	8,35	8,36	8,72	6,89
1.Gelir Vergisi	4936551	6212977	11579424	13717630	17058460	6,31	4,95	6,45	4,89
2.Kurumlar Vergisi	1549525	2356787	3675665	5575489	8644348	1,98	1,88	2,05	1,99
3. Ek Gelir Vergisi	21370	95619	6429	6191	4439	0,03	0,08	0,00	0,00
4. Faiz Vergisi	5	1640655	382209	41372	399	0,00	1,31	0,21	0,01
5.EkKurumlar Ver.	29952	197278	3908	2449	2088	0,04	0,16	0,00	0,00
b.ServettenAl.Vergi.	178235	346646	3433284	734338	2091584	0,23	0,28	0,24	0,26
1.MotorluTaşı. Ver.	126201	201157	398868	695936	1205731	0,16	0,16	0,22	0,25
2. Veras. İntik. Ver.	10535	13111	21882	30061	56401	0,01	0,01	0,01	0,01
3.Ek Motor.Taş. Ver	41497	67829	5801	3264	824564	0,05	0,05	0,00	0,00
4. Ek Emlak Vergisi	2	64549	6733	5077	4888	0,00	0,05	0,00	0,00
c.Mal. Hiz.Al. Ver.	6109378	11363785	18103195	30068084	43951835	7,80	9,05	10,09	10,72
1. Dahilde Al. KDV	2433262	4487808	7289543	11542737	15387602	3,11	3,57	4,06	4,11
2. Ek Vergi	144526	532528	820346	1147036	3284	0,18	0,42	0,46	0,41
3.Taşı. Alım Vergisi	204200	429580	302900	143406	185	0,26	0,34	0,17	0,05
4.Özel Tüketim Ver.	0	0	0	6007370	22299244	0	0	0	2,14
5. Akar. Tük. Ver.	2247996	3268774	5658541	6353549	6484	2,87	2,60	3,15	2,26
6.Ban Sig. Mua V.	466063	858154	1511207	983429	1159741	0,60	0,68	0,84	3,35
7. Damga Vergisi	355690	704478	833885	1313468	1707078	0,45	0,56	0,46	0,47
8. Harçlar	249672	453728	750670	1145050	1617256	0,32	0,36	0,42	0,41
9. Özel İletişim Ver.	5	415872	592072	852250	1048050	0,00	0,33	0,33	0,30
10. Özel İşlem Ver.	7964	212863	320280	512665	663510	0,01	0,17	0,16	0,18
d. Dış Tic. Al. Ver.	1976954	4289401	5551053	9487176	12578666	2,53	3,47	3,09	3,38
1.Akar.Dış.Al.Güm.	233694	382611	379834	590927	888382	0,30	0,30	0,21	0,21
2. Akar. Al. Güm. V	5267	3380	2224	3410	385	0,01	0,00	0,00	0,00
3. İthalde Al. KDV	1731072	3891746	5149317	8857452	11641552	2,21	3,10	2,87	3,16
4. Diğ. Dış Tic Ver.	6744	11521	19496	35026	47758	0,01	0,01	0,01	0,01

(Kaynak: www.gelirler.gov.tr)

B. Türkiye’de Enflasyonun Genel Olarak Vergi Sistemi Üzerindeki Etkileri

Türkiye’deki kronik enflasyon, vergi sistemimiz üzerinde olumsuz etkiler yapmış; vergi sistemi mali, sosyal ve ekonomik açıdan fonksiyonlarını yerine getiremez duruma düşmüştür. Bu olumsuz etkileri şöyle sıralayabiliriz:²³⁰

- Niteliği itibariyle zaten düşük gelir grupları ile yüksek gelir grupları arasında adaletsiz bir vergi yükü dağılımı oluşturduğu genellikle kabul edilen dolaylı vergilerin matrahı enflasyon nedeniyle yükselmekte, böylece düşük gelir grupları daha ağır bir vergi yükü ile karşılaşmaktadır,
- Kazancı yüksek olandan yüksek vergi alma prensibine göre artan oranlı tarifeler üzerinden alınan gelir vergisi tarifeleri ise, reel gelirlerde fazla bir artma meydana gelmese de enflasyon dolayısıyla cari gelirlerin hızla yükselmesi yüzünden, adeta düşük gelir gruplarının aleyhine bir durum ortaya çıkarmaktadır,
- Vergi sisteminde yer alan bir takım istisna ve muafiyet ölçüleri enflasyon dolayısıyla tamamen sembolik ölçüler haline gelmiştir,
- Maktu tarifeler üzerinden alınan vergiler, paranın enflasyon dolayısıyla hızla azalan değeri karşısında çok gerilerde kalmış ve maktu cezalar da caydırıcılık özelliğini yitirmiştir,
- Enflasyon dolayısıyla cari gelirlerinde veya diğer vergi matrahlarındaki yükselişler dolayısıyla bunlar üzerinden ödenen verginin de süratle yükselmesi karşısında reel gelirlerinde fazla bir artış olmayan mükelleflerin bir kısmını ve karaborsa işlevlerinden dolayı gelirlerinin kavranması güç olan mükellefleri kaçakçılığa sevk etmektedir. Türkiye’de vergi kaçakçılığı önemli boyutlarda olup, bütün sorunların temelinde yatan ana sorun konumundadır.

Enflasyon sebebiyle vergi miktarındaki artış, kişilerin vergi ödeme gücü eşit olmayacağına göre, tüketicilerin ve özellikle bunlar içinde dar gelirli olanların vergi yükünü arttıracaktır.

²³⁰ Öner, a.g.m., s. 98-99.

Tablo-9: Türkiye’de Vergi Yüğü (1980-2003)

Yıllar	GSMH Cari Fiyatlarla (Milyar TL)	Vergi Yüğü (%)	Yıllar	GSMH Cari Fiyatlarla (Milyar TL)	Vergi Yüğü (%)
1980	5,303	16,9	1992	1,103,605	18,8
1981	8,023	18,2	1993	1,997,323	18,2
1982	10,612	17,4	1994	3,887,903	19
1983	13,933	16,7	1995	7,854,887	17,8
1984	22,168	12,9	1996	14,978,067	18,8
1985	33,350	13,8	1997	29,393,262	20,7
1986	51,185	15,2	1998	53,518,332	21,9
1987	75,019	15,5	1999	78,282,967	23,3
1988	129,175	14,1	2000	125,596,129	25,7
1989	230,370	15,0	2001	176,484,000	27,8
1990	397,178	15,8	2002	271,406,000	27,2
1991	634,393	17,1	2003	357,045,000	26,5

(Kaynak: Çakmak, 2003; 39-40, www.maliye.gov.tr.)

Yukarıdaki tablo incelendiğinde, Türkiye’de vergi yükünün, enflasyon oranının artmasıyla birlikte giderek arttığı görülmektedir.

Bununla birlikte, Türkiye’de vergi yükünün kendi içinde dağılımında da büyük haksızlıklar vardır. Ücretliler üzerine düşen yük, diğer birimlere nazaran çok yüksektir; şöyle ki, ücretlilerin ödedikleri gelir vergisinin toplam dolaysız vergiler içindeki payının genel olarak asgari %45’lerde olduğu ve toplam kurumlar vergisinin %27, beyannameli mükelleflerin gelir vergisinin %10, servet vergileri de dahil diğer vergilerin %18 dolayında olduğu ve verginin çoğunu ücretli kesimin ödediği bilinmektedir.²³¹

²³¹ Özbilen, a.g.m., s. 3.

C. Türkiye’de Enflasyonun Çeşitli Vergiler Üzerindeki Etkisi

Enflasyon, vergi sistemindeki vergi türleri üzerine değişik etkilerde bulunmaktadır. Enflasyonun bu vergi türleri içerisinde en fazla gelir vergisi üzerinde olumsuz etkileri olduğundan bu kısımda; enflasyonun, gelir vergileri üzerindeki etkisine ağırlık verilmekle birlikte, harcama vergileri ve servet vergileri üzerindeki etkilerini de ele alacağız.

1. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler ve Enflasyon

Türk Vergi Sistemi’nde geliri vergilendiren iki ayrı vergi türü bulunmaktadır. Bunlar Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi’dir. Gelir Vergisi, gerçek kişilerin kazanç ve iratlarını kapsamına alırken; Kurumlar Vergisi ise, tüzel kişilerin kazançlarını vergilendirmektedir.

a. Gelir Vergisi

GVK’nun 1. maddesine göre; “Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği tasarruf ve harcamalarına kaynak teşkil eden kazanç ve iratların safi tutarıdır” şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanımdan hareketle gelirin niteliklerini şöyle sıralayabiliriz: Gelir kişiseldir, yıllıktır, elde edilmiş olmalıdır, gerçek ve safidir ve gelir tasarruf ve harcamalara kaynak teşkil eden her türlü kazançları dikkate alan genel bir toplamdır.²³²

Gelir Vergisi’nin konusu gelirdir, matrahı ise kazanç ve iratların safi tutarıdır. Gelir Vergisi’nde vergiyi doğuran olay, gelirin elde edilmesidir, yükümlüsü ise, gelir elde eden gerçek kişilerdir. Gelir Vergisi’nin oranı ise, ödeme gücüne göre vergilendirme ilkesi esas tutularak GVK’nda artan oranlı bir tarife öngörülmüştür. Kural olarak artan oranlı vergilendirme esası geçerli olmakla birlikte bundan uzaklaşıldığı durumlar da vardır. Örneğin; GVK, belli bir dilimden sonra artık sabit orana geçmektedir.

Türkiye’de vergi sisteminin bel kemiğini oluşturan Gelir Vergisi, pek çok kurumuyla enflasyonun etkisini hissetmiş ve deforme olmuştur. Artan oranlı gelir vergisinde nominal gelirin enflasyon sebebiyle hızla artması düşük gelir gruplarının

²³² Tosuner ve diğ., a.g.e., s. 15-16.

nominal vergi oranlarını yükseltmektedir. Reel gelirlerdeki artış nominal gelirlerdeki artıştan düşük olduğundan dolayı özellikle vergi ödeme gücünün önemi bu açıdan azalmaktadır.²³³

Türkiye’de 1950-1963 arasında (tarifenin üst dilimleri hariç) aynı vergi tarifesi uygulanmıştır. 1980 yılına kadarki dönemde ise özellikle 1970’lerde başlayan yüksek fiyat artışlarına rağmen gelir vergisi tarifesinde değişiklik yapılmamıştır. 1981 yılından itibaren ise her yıl vergi tarifesi değiştirilmeye başlanmıştır.²³⁴ Aşağıdaki tabloda, 1993-2003 yılları arasındaki yıllık enflasyon artış oranları ile en düşük gelir vergisi dilimi rakamları karşılaştırılmaktadır. Tabloda da görüldüğü gibi, her yıl düzenlenmiş olmasına rağmen gelir vergisi dilimlerindeki artışlar enflasyon rakamlarının altında kalmaktadır. Böylece, gelirin parasal olarak büyümesi ile daha büyük marjinal vergi oranlarına geçildiğinden, vergi yükünde de aşırı bir artma ortaya çıkmıştır.

²³³ Öner, a.g.m., s. 99.

²³⁴ Mutlu, a.g.m., s. 43.

Tablo-10: Türkiye’de Gelir Vergisi Dilimi Artış Oranları ve TEFE (1995-2003)

Yıllar	Gelir Vergisi İlk Dilim	İlk dilim Artış Oranı	TEFE
1995	150.000.000		65,6
1996	300.000.000	%66	84,9
1997	500.000.000	%50	91,6
1998	750.000.000	%173	54,3
1999	2.000.000.000	%25	62,9
2000	2.500.000.000	%25	32,7
2001	2.800.000.000	%12	88,6
2002	3.800.000.000	%36	50,1
2003	5.000.000.000	%32	13,9

Görüldüğü gibi, gelir sahibinin vergi öncesi gerçek ücretinde bir değişiklik olmasa, yani enflasyon oranı kadar nominal artış olduğu varsayılsa bile, vergi dilimlerindeki ayarlamaların enflasyon oranını tam yansıtamamasından dolayı gerçek gelirin düşmesine sebep olarak haksız bir vergileme doğmaktadır.

Enflasyon; vergi tarifelerindeki müterakkiliği bozarak alt gelir dilimlerinin daha hızlı dilim tırmanarak, ortalama vergi yüklerinin artmasını sağlamaktadır. Vergi tarifelerinde ilk basamağın gelir dilimi genişletilmesi alt gelir gruplarının enflasyon dolayısıyla üst basamaklara geçerek daha fazla vergi ödemelerini önleyebilir.

Gelir Vergisi, yalnız tarifesiyle değil daha başka pek çok kurumuyla da enflasyonun etkisini hissetmektedir. Enflasyonun etkisiyle GVK’unda genellikle ekonomik ve sosyal gayelerle getirilen istisna ve muafiyet hadleri gerçek gayelerinden uzaklaşacak derecede büyük değer kaybına uğramaktadırlar.²³⁵

GVK’nun başlıca muaflığı olan esnaf muaflığı (madde 9), gelirleri basit usulde vergilendirme kapsamında bile düşünülmeyecek ölçüde sınırlı bir kısım ticaret ve sanat erbabını esnaf muaflığından yararlandırarak vergi dışı tutmaktadır. Esnaf muaflığından yararlanabilmek için ön koşullar; ticari, zirai ve mesleki kazanç

²³⁵ Mehmet Pamak, “Enflasyonun Türk Vergi Sistemindeki Bazı Müesseselere etkisi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 1978/1, s. 149.

dolayısıyla gerçek usulde vergilendirilmemek ve esnaf muaflığı kapsamına giren işleri gelir ve kurumlar vergisi yükümlülerine bağlılık ve süreklilik gösterecek şekilde yapmamaktır. Bu hususta parayla ifade edilmiş bir değer bulunmadığı için esnaf muaflığının enflasyondan etkilenmediğini söyleyebiliriz. Buna karşılık 1998’de yürürlükten kaldırılan küçük çiftçi muaflığı ve göçmen muaflığı enflasyondan belirgin bir şekilde etkilenmiştir.

GVK’ndaki çeşitli istisna ve indirimler de enflasyondan etkilenmektedirler. Enflasyonun etkisini en fazla hisseden istisna ve indirimler; gayrimenkul sermaye kazançları istisnası, ücret gelirleri için özel indirim ve sakatlık indirimi, yatırım indirimidir. Bu istisna tutarları her yıl bakanlar kurulu kararıyla arttırılsa bile yine de enflasyon oranının altında kaldıklarından enflasyondan olumsuz yönde etkilenmektedir. Örneğin; işçi ve memurlar için uygulanan özel indirim tutarı 2001 yılında 21 milyon 900 bin lira iken bakanlar kurulu kararı ile 2002’de 30 milyon liraya çıkartılmıştır. 2001 yılında %70’in üzerinde gerçekleşen enflasyon oranına göre bu artış çok düşük kalmıştır. Benzer şekilde gayrimenkul sermaye iradına 2001 yılı için uygulanan 700 milyon liralık istisna tutarı 2002 yılı için 950 milyon liraya çıkartılmıştır. Bu şekilde arttırılan istisna tutarının mükelleflerin vergi yükünde değişiklik yaratmaması ancak %36 düzeyindeki enflasyon oranıyla gerçekleşebilirdi. Oysa 2002 yılı için yeniden değerlendirme oranı bile %53.2 olarak belirlenmişti.²³⁶

Ekonomik kalkınmayı çabuklaştırmak, yatırımları ve sermaye birikimini özendirmek amacıyla 1963 yılında 202 sayılı kanunla vergi sistemimize girmiş olan yatırım indirimine enflasyonun etkisi, asgari yatırım tutarındadır. Enflasyon hızı nedeniyle, söz konusu yatırım değerlerine ulaşmak daha çabuk olmuştur. Enflasyonun asgari yatırım tutarına çabuk ulaşılmasını sağlaması, her yıl bu tutarların bakanlar kurulu kararıyla arttırılmasını sağlamıştır.

Enflasyonun gelir vergisi üzerinde meydana getirdiği bozucu etkilerin genellikle mükellefin zararına olan yönleri ön plana çıkartılarak anlatılmaktadır. Fakat daha önceki bölümde ayrıntılı olarak incelediğimiz Tanzi etkisi olarak adlandırılan, verginin doğumu ile tahsili arasındaki sürenin uzaması nedeniyle vergi

²³⁶ Tuncer, a.g.m., s. 152.

gelirlerindeki erime gelir vergisinde de söz konusu olmaktadır. Gelir Vergisi'nde vergilendirme dönemini takip eden üçüncü aydan itibaren ödenecek taksitlerin belirli bir kısmı enflasyon oranında değer kaybına uğramaktadır.

b. Kurumlar Vergisi

Kurumlar Vergisi gerçek kişiler gibi belli bir dönemdeki ekonomik faaliyetler sonucunda gelir elde eden kurumların safi kazançları üzerinden alınan genel nitelikte objektif, dolaysız bir vergidir.

Gelir üzerinden alınan vergiler içerisinde gelir vergisinden sonra gelen kurumlar vergisi, enflasyondan nispi olarak daha az etkilenen bir yapıya sahiptir. Bunun nedeni Kurumlar Vergisi'nin sabit oranlı tarifeye sahip olmasıdır. Çeşitli gelir dilimleri ve dilimler arasında bir müterakkilik söz konusu olmadığı için müterakki vergilerin çıkardığı güçlükler burada söz konusu değildir. Ayrıca, gelir vergisinde kişisel özellikler nedeniyle yaratılmış indirim ve muafıklar da Kurumlar Vergisi'nde bulunmamaktadır. Bazı muafık ve istisnalar ise değerlerle sınırlanmadığı için fiyat yükselişlerinde eskime ve aşınma söz konusu değildir.²³⁷

Vergi tarifesinin sabitliği nedeniyle, Kurumlar Vergisi'nin enflasyondan nispeten daha aza etkileneceğini düşünmekle beraber, iki hususun da gözden uzak tutulmaması gerekmektedir. Birincisi, vergiye tabi kurum kazançlarının tespitiyle ilgilidir. KVK'nun 13. maddesinde kurumlar vergisinin safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı hükme bağlanmış, safi kurum kazancının saptanmasında ise, GVK'nun ticari kazancın tespitine ilişkin hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir. Safi kurum kazancının bu şekilde saptanması, enflasyonun bilanço ve sonuç hesaplarında yaratacağı etki nedeniyle, gelir vergisinde gerçek ticari kazancın saptanmasında ortaya çıkacak sapma ve reel değer kayıplarının kurumlar vergisi için de söz konusu olması sonucunu doğuracaktır. İkinci husus ise, Kurumlar Vergisi mükelleflerinin vergi yüklerinin Gelir Vergisi mükelleflerine kıyasla genellikle sabit kalmasıdır. Enflasyon dolayısıyla Gelir Vergisi mükelleflerinin vergi yüküne artan

²³⁷ Uluatam, (1981), a.g.e., s. 88.

oranlı tarifeleri nedeniyle daha az gelirle bile ulaşabilmekte ve hatta geçebilmektedir.²³⁸

2. Servet Üzerinden Alınan Vergiler ve Enflasyon

Türk Vergi Sistemi'nde uygulanmakta olan servet vergilerini üç grupta toplayabiliriz: Motorlu Taşıtlar Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi ve Emlak Vergisidir.

a. Emlak Vergisi

Emlak Vergisi Türk Vergi Sistemi'nde yer alan önemli bir servet vergisi türüdür. 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu iki ana kısımdan oluşmaktadır: Bina Vergisi ve Arazi Vergisi.

Emlak Vergisi Kanunu bina, arsa ve araziler için değişik fakat sabit oranlı olarak düzenlenmiştir. Bina vergisi oranı %0.2, meskenlerde %0.1, büyük şehirlerde %0.4; Arazi Vergisi oranı %0.1, arsalarda ise %0.3'tür. Bu tarifelerin enflasyondan etkilenmesi söz konusu değildir. Buna karşılık, vergi matrahının saptanma biçimi enflasyon etkisine açıktır. Yüksek fiyat artışları karşısında dört yılda bir saptanan değerlerin gerçek değerini yansıtmayacağı gayet açıktır.

Servet üzerinden alınan vergilerin hasılatı enflasyon nedeniyle düşmektedir. Bu tür vergilerin matrahındaki artış, enflasyon oranındaki artıştan düşük olup, ayrıca matrah genelde olduğundan az gösterilmektedir. Bunun sonucunda da servet vergilerinin geliri reel anlamda azalmaktadır.

b. Motorlu Taşıtlar Vergisi

Motorlu Taşıtlar Vergisi, spesifik tarife yapısına sahip bir vergi türü olarak Türk Vergi Sistemi'nde servetten alınan vergiler grubunda yer almaktadır. Taşıtlar, üç gruba ayrılmış olup, her bir cetvelde yer alan taşıtların ağırlık ve yaşları dikkate alınarak vergileme, fiziki özelliklerine göre yapılmaktadır.

Enflasyonun etkileri, advalorem vergilere nazaran spesifik tarifeli vergilerde daha açık bir şekilde kendisini gösterir. Bunun da nedeni yükselen fiyatlar nedeniyle, para değerindeki düşüşün sonucu olarak, spesifik tarifelerin erimesidir. Burada da

²³⁸ Bektaş, a.g.br., s. 105-106.

enflasyonun olumsuz etkisi hazine aleyhinedir. Enflasyon dolayısıyla verginin konusuna giren taşınların değeri sürekli yükselirken, vergi tutarı sabit kaldığından mükelleflerin vergi yükünü önemli ölçüde azaltmaktadır.²³⁹ Hazine aleyhine olan bu olumsuz etkinin giderilmesi amacıyla 1993 yılında yapılan bir düzenleme ile vergi miktarlarının her yıl TEFİ'e paralel bir seyir izleyen yeniden değİerleme oranı ile arttırılacağı hükme bağlanmıştır.

c. Veraset ve İntikal Vergisi

Veraset yoluyla veya ivazsız olarak bir kişinin mal varlığından diğİer kişinin mal varlığına geçİen menkul veya gayrimenkul mallar Veraset ve İntikal Vergisi'nin konusunu teşkil etmektedir.²⁴⁰

Veraset ve İntikal Vergisi'nin de enflasyondan en çok etkilenen unsurları kuşkusuz vergi tarifesi ve istisna hükümleridir. Veraset ve İntikal Vergisi'nin tarifesi, matrah dikimleri ve akrabalık derecelerine göre iki yönlü müterakkiliğı içİeren ve mükellefin beyanına dayanan bir tarifiedir.²⁴¹ Artan oranlı bir yapıya sahip olan vergi, yüksek fiyat artışları nedeniyle mükelleflerin üzerindeki vergi yükünü arttırmaktadır. Fakat enflasyonun bu olumsuz etkisini gidermek amacıyla, 1998 yılında her yıl vergi tarifesinin matrah dilim tutarlarının yeniden değİerleme oranında arttırılacağı hükme bağlanmıştır.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 4. maddesinde belirtilen intikaller vergiden istisnadır. Bu istisna tutarları, 1981 yılından itibaren ilk önce beş yıl, sonra beş buçuk yıl, daha sonra da bir yıl değİştirilmeden uygulanmıştır. Özellikle 1980 yılından sonra yaşanan yüksek enflasyon dikkate alındığında, değİşiklik yapılmayan yıllardaki erimelerin istisna tutarlarını anlamsız hale getirdiğı açıktır. Ancak 4008 sayılı kanunun 36. maddesinde yapılan değİşiklikle söz konusu istisna tutarlarını yeniden değİerleme oranının da arttırabilme imkanı getirilmiştir. Bir nevi endeksleme

²³⁹ y.a.g.br., s. 113.

²⁴⁰ Tosuner ve diğ., a.g.e., s. 384.

²⁴¹ Mustafa Güçlü, "Dolaysız Vergiler-Gelir Dağılımı-Enflasyon", Hesap Uzmanları Kurulu Bilim Raporu, İzmir, 1977, s. 93.

özelliği taşıyan bu uygulama, istisna tutarlarının enflasyon karşısında erimesini önlemeye çalışan önemli bir değişikliktir.²⁴²

Veraset ve İntikal Vergisi'nin tahakkuktan itibaren 3 yılda ve her yıl Mayıs ve Kasım aylarında olmak üzere 2 eşit taksitte ödenmesi Tanzi etkisi nedeniyle devletin vergi gelirlerini azaltmakta, böylece enflasyon hazine aleyhine sonuçlar vermektedir.

3. Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler ve Enflasyon

Üretilen, satılan ya da tüketilen mal ve hizmetler üzerine konulan Harcamalar üzerinden alınan vergiler, harcandıkları zaman mal ve hizmetlerin fiyatları içinde gizlenmiş olarak vergilendirilirler. Tersine artan oranlı vergiler olmaları nedeniyle, gelir arttıkça tüketilen mal ve hizmetler üzerinden ödenen verginin gelire oranı azalır. Mükellefin şahsi durumunu dikkate almadan vergilendirildikleri için dolaysız vergilere nazaran daha az adildirler.

Enflasyonun harcama vergileri üzerindeki etkisi bu vergilerin tarife yapısına bağlıdır. Harcama vergilerinde tarife advalorem ise vergi matrahı artmakta, spesifik olması durumunda ise vergi matrahı azalmaktadır. Harcama vergileri içinde Katma Değer Vergisi, diğer vergilere göre daha önemli bir harcama vergisi olduğundan; burada harcama vergilerine enflasyonun etkisini KDV ve diğer harcama vergileri olarak iki grupta inceleyeceğiz.

a. Katma Değer Vergisi

KDV, kanuni mükellefin çeşitli iktisadi aşamalardan geçerek ödedikleri vergiyi, kendinden sonra gelen ve nihai olarak da iktisadi mükellef olarak nitelendirilen kişiye (tüketici) nedeniyle dolaylı vergiler içinde değerlendirilmektedir. Bu açıdan ele alındığında KDV, tüketiciyi vergilendirmeyi esas alan ve bu nedenle tüketici üzerinde kalan bir vergidir.²⁴³

Dolaylı vergilerde genellikle spesifik tarifeler uygulanmakta ise de, KDV'de vergi tarifesı advalorem olarak belirlenmiştir. Vergiye konu olan mal ve hizmetlerin, satış değerinin matrah olarak alınması ve matraha bu oranların uygulanması

²⁴² Bektaş, a.g.br., s. 117.

²⁴³ Doğan Şenyüz, *Türk Vergi Sistemi*, Ezgi Kitabevi, Bursa, 1999, s. 413.

sonucunda vergi hesaplanmış olur. Daha önce de belirttiğimiz gibi advalorem vergiler satış değerini matrah olarak esasa aldıkları için fiyat hareketlerini yakından takip edecektir.

Türkiye’de uygulanmakta olan KDV Kanunu (1984) çoğu özelliği ile tüketim tipi KDV’ne yakın olduğu görülmektedir. KDV Kanunu’nun 1. maddesinde, verginin konusuna giren işlemler tek tek sayılmış ve bunların dışında kalanlar verginin konusu dışında bırakılmıştır. KDV Kanunu’nun indirimler bölümündeki hükümlere dikkat edilirse tüketim harcamalarının vergilendirildiği buna karşılık, yatırım harcamalarının bir tür peşin ödeme mekanizması ile geçici vergilemeye tabi tutulduğu görülür. Çünkü tüketim harcamaları üzerinden alınan KDV nihai bir ödeme niteliği taşıdığı halde, yatırım harcamalarından alınan vergi nihai bir ödeme niteliğinde olmayıp, amortisman mekanizması içinde ileriye yansıtılmakta ve böylece itfa edilmiş olmaktadır.²⁴⁴

KDV, enflasyon dolayısıyla vergi geliri anlamında bir aşınmaya maruz kalmamaktadır. Bununla birlikte, KDV’de fiyatlardaki artıştan dolayı yükselen matrahlar daha çok vergi geliri (en azından enflasyon oranı kadar) anlamına gelmektedir.

Enflasyon dolayısıyla değer üzerinden alınan dolaylı vergilerin matrahının artması, bu vergileri de arttıracığından tüketici üzerinde kalan vergi yükü de artmış olacaktır. Zaten; genellikle dolaylı vergilerin adaletli olmadığı, daha çok dar gelirlielerin aleyhine olduğu ileri sürülmüştür. Bir de buna, enflasyon dolayısıyla vergi matrahının artmasını da eklersek, düşük gelirli fertlerin daha da ağır bir vergi yükü altına gireceklerine şüphe kalmaz. Bu nedenle de enflasyonist dönemlerde, düşük gelir gruplarının tüketim kalıplarına giren alanlardaki vergi oranlarını düşürmek gerekmektedir. Türkiye’de genel olarak ihraç potansiyeli yüksek mallara, temel gıda maddelerine, eğitim, sağlık ve kültür hizmetlerine vb. alanlara düşük oran; lüks tüketim niteliği taşıyan mallara ise yüksek oran uygulanmaktadır.

Enflasyon dönemlerinde, fiyatlar genel düzeyinin hızla artması ve bu artışların aynen KDV matrahına yansması, geliri enflasyon oranında artmayan

²⁴⁴ Bektaş, a.g.br., s. 119.

kesimlerde vergi yükünün artmasına neden olmaktadır. Bunun doğal sonucu olarak da, kayıt dışı ekonomi kaçınılmaz olacak ve ekonomide KDV'den sağlanabilecek hasılat sağlanamayacaktır.

KDV Kanunu'nda vergi indirimi usulünün uygulanış tarzı da enflasyonist ilişkileri bünyesinde taşımaktadır. KDV Kanunu'na göre, alışlarda yüklenilen KDV satışlarda hesaplanan KDV'den düşülmekte ve aradaki fark KDV olarak ödenmektedir. Ancak bu usulün uygulanmasında stoklar üzerindeki KDV de satışlar üzerinden tahsil edilen KDV'den indirilebilmektedir. Vergilendirme dönemleri arasında stok dalgalanması olmamışsa sorun yoktur, verginin matrahı katma değerden ayrılmamıştır. Eğer stoklar değişmiş, örneğin artmışsa, bunların alımları sırasında ödenen vergi gene satışlarda hesaplanan vergiden bütünüyle indirilebileceği için gerçek katma değerden daha dar bir vergi matrahı söz konusu olacaktır. Çünkü, satılan malın değeri içinde yer almayan stok mallar üzerindeki vergiler de mahsup edilmiş olmaktadır.²⁴⁵

b. Diğer Dolaylı Vergiler

Özel tüketim vergisi, on değişik adla anılan vergi, fon ve payları tek bir vergiye dönüştürerek, kapsamına giren malları 4 liste altında toplamıştır. 4 liste için de ayrı ayrı belirlenen oranlar değer esasına göre belirlenmiştir. Bu nedenle fiyatlar genel düzeyindeki artış özel tüketim vergisi matrahına yansıyacaktır.

Taşıt Alım Vergisi alım satım ve el değiştirme nedeniyle alındığından, değer üzerinden değil taşıtın ağırlığı, cinsi, modeli vb. ölçüleri göz önünde bulundurularak hesaplanmaktadır. Diğer tüm spesifik tarifeli vergilerde olduğu gibi Taşıt Alım Vergisi'nin spesifik tarifesine de; yüksek enflasyon hızından, üstelik vergiye tabi taşıtların alım-satım fiyatları da hızla artarken mükellefler lehine fakat vergi gelirleri aleyhine olarak etkilenmektedir. 3946 sayılı kanun ile vergi sistemimize getirilen yeniden değerlendirme oranında arttırma uygulaması ile tarife aşınmaları giderilmeye çalışılmıştır.

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu, kanunda belirtilen çeşitli kağıtları vergiye tabi tutmuştur. Kağıtları imzalayan kişilerden alınan bu vergi bazı kağıtlar için

²⁴⁵ y.a.g.br., s. 124-125.

advalorem bazıları için ise spesifik esasa göre alınmaktadır.²⁴⁶ Böylece spesifik tarifeye tabi kağıtlardan alınan vergi, yüksek enflasyon hızı karşısında reel değer kaybına uğramaktadır. Buna karşın advalorem tarifeye göre vergilendirilen kağıtlardan sağlanan vergi ise, enflasyon karşısında artış eğilimi göstermektedir.

Dış ticaretten alınan vergilerin en önemlisi olan gümrük vergisinde, vergilendirmede çok büyük bir ağırlıkta advalorem esasa dayalı oranlar söz konusu olduğundan enflasyon hızından olumlu yönde (vergi gelirleri artışı) etkilendiğini söyleyebiliriz. Çünkü, vergiye tabi ithal malların fiyatlarındaki yükselmeye paralel olarak gümrük vergisi oranlarının uygulandığı değer yükselmekte ve alınan vergi miktarı da artmaktadır. Ancak, vergi miktarındaki artışın aslında döviz kurlarındaki değişmeden kaynaklandığını belirtmek gerekmektedir. Enflasyon nedeniyle kurlar üzerinde oluşan baskı devalüasyon ile giderilmektedir. Bu durumda, aynı fiyattaki malı ithal etmek için daha fazla TL. ödenmesi gerekmektedir. Başka bir ifadeyle ithalat pahalılaşmaktadır. Söz konusu kur yükselmesi nedeniyle advalorem tarifeli gümrük vergisi de önemli oranda artış göstermektedir.²⁴⁷

III. TÜRKİYE'DE ENFLASYONUN VERGİ GELİRLERİ ÜZERİNE ETKİSİ

Önceki bölümde, enflasyonun vergi gelirlerini iki şekilde etkilediğinden bahsetmiştik. Enflasyon, devlet tarafından bir kamusal finansman aracı olarak kullanılmakla vergi gelirlerinin artışı sağlarken, vergi tahsilatındaki gecikmelere bağlı olarak da kamu alacaklarının reel değerinde önemli kayıplara yol açmaktadır.

Bu bölümde, Türkiye'de devletin bütçe açıklarını monetizasyon yoluyla karşıladığında elde ettiği senyoraj ve enflasyon vergisi gelirlerini inceledikten sonra, Olivera-Tanzi etkisi nedeniyle de reel vergi gelirlerindeki tahsilattaki gecikmeye bağlı olarak vergi gelirlerinde meydana gelen azalmayı inceleyeceğiz.

A. Türkiye'de Enflasyon Vergisi ve Senyoraj Gelirleri

Kamunun yeterli ölçüde gelir toplayamaması ve giderlerini disipline edememesi, bütçe açıklarının ya borçlanarak ya da emisyonla gidilerek karşılanmasını

²⁴⁶ Uluatam, (1981), a.g.e., s. 98.

²⁴⁷ Bektaş, a.g.br., s. 129-130.

gerektirmektedir. Türkiye’de özellikle 1980 sonrası dönemde bütçe açıkları ekonominin yapısal koşullarına bağlı olarak kronik bir hale gelmiştir.

Türkiye’de Merkez Bankası kaynaklarının ağırlıkta olduğu 1980 öncesi dönemde, reel faiz oranlarının negatif ve büyüme hızının yüksek tutulması hedefleri doğrultusunda ortaya çıkan tasarruf yetersizliği, bütçe açıklarının emisyon ve dış borçlanma ile karşılanmasını zorunlu kılmıştır. Bu dönemde ortaya çıkan aşırı parasal finansmana rağmen bütçe açıkları azalmamış tersine artmıştır.²⁴⁸

1980’lerin ilk yarısında bütçe açığının tamamına yakını Merkez Bankası kaynakları kullanılarak finanse edilirken 1980’lerin son yıllarında ve 1990’ların başında bütçe açığı finansmanında iç borçlanmanın payı hızla yükselmiştir.²⁴⁹ 1991 yılından sonra ise bütçe açıklarının finansmanında dış borçlanmaya da düzenli olarak başvurulduğu görülmektedir. 5 Nisan 1994 istikrar programı çerçevesinde finansal serbestleştirme politikaları doğrultusunda iç borçlanma ile birlikte yeniden Merkez Bankası kaynakları ağırlık kazanmıştır.

Özellikle 1980 sonrası dönemde, bütçe açıkları sürekli artma eğilimine girmesinin başlıca nedeni konsolide bütçe gelirlerinin konsolide bütçe harcamalarını karşılayamamasıdır. Bunda enflasyona bağlı olarak yurtiçi tasarrufların toplam yatırımları karşılayamaması, paranın reel olarak değer kaybetmesi ve kamu harcamalarının disipline edilememesi gibi faktörler etkili olmuştur. Bütçe açıklarının finansmanında ağırlıklı olarak iç borçlanma ve emisyon ön plana çıkmıştır.²⁵⁰

Bütçe açıklarının monetizasyonla karşılanması sonucunda devlet iki tür gelir elde eder: Enflasyon Vergisi ve Senyoraj. Enflasyon vergisi, enflasyonun sebep olduğu para dengesindeki azalmayı ölçerken, senyoraj gelirleri ise devletin para basarak sahip olduğu reel kaynak miktarını gösterir. Senyoraj gelirleri, devletin hükümlerlik hakkını kullanarak elde ettiği en tabii gelir iken, enflasyon vergisi ise, devletin haksız olarak elde ettiği bir gelir türüdür.

²⁴⁸ Egeli, a.g.m., s. 22.

²⁴⁹ Burç Ülengin, “Bütçe Açığı, Parasal Büyüme, Enflasyon, Döviz Kuru ve Üretim Arasındaki Nedensellik İlişkileri: Türkiye Üzerine Bir Uygulama”, ODTÜ Gelişme Dergisi, Sayı:22, 1995, s. 110.

²⁵⁰ Egeli, a.g.m., s. 28.

Senyoraj gelirleri, güçlü paranın arttırılması sonucu ortaya çıkmaktadır. Ancak, Türkiye’de yüksek güçlü para hem rezerv para hem de parasal taban anlamına gelmektedir. Rezerv para; emisyon, bankaların TL ve döviz mevduatlarına karşılık olarak TL cinsinden tuttıkları zorunlu karşılıklar ve bankaların serbest tevdiatını içermektedir. Ayrıca; bunlara fon hesapları, bankaların reeskont ve bankalar arası piyasa olanakları, ithalat bedelleri ve tazminatları da eklenmektedir. Rezerv paraya Merkez Bankasının piyasadaki likiditeyi düzenlemek amacıyla açık piyasa işlemlerinden doğan net borçların eklenmesiyle daha geniş bir tanım olan parasal taban elde edilmektedir. Monetarist yaklaşım senyoraj gelirlerini hesaplarken parasal taban itibariyle hesaplamaktadır. Monetarist yaklaşımın senyoraj gelirlerini hesaplamak için kullandığı formül kullanılarak Türkiye için hesaplanan senyoraj gelirlerinin GSMH içindeki payının %2-5 arasında değiştiği görülmektedir.²⁵¹ Tablo-12’de 1981-1994 yılları için hesaplanan senyoraj gelirleri görülmektedir.

Tablo-11: Türkiye’de Senyoraj Gelirleri (1981-1994)

Yıllar	Sm	sm	sm/GSMH %
1981	281,20	91,90	4,29
1982	419,50	104,50	4,80
1983	318,10	59,00	2,75
1984	678,80	85,00	3,70
1985	795,50	68,60	2,86
1986	1,038,00	66,50	2,63
1987	1,955,90	90,20	3,33
1988	5,356,20	3,083,60	5,32
1989	5,471,00	1,929,10	3,21
1990	5,206,20	1,145,20	1,81
1991	17,296,30	2,292,40	3,77
1992	39,491,60	3,077,80	4,94
1993	38,468,90	1,805,00	2,66
1994	72,297,80	1,644,70	2,56

Sm: Nominal Senyoraj Geliri

sm: Reel Senyoraj Gelirleri

(Kaynak: Ulusoy ve Çetin, 1996, 79)

²⁵¹ Ulusoy ve Çetin, a.g.m., s. 98.

Yukarıda da bahsettiğimiz gibi, Türkiye’de 1980 yılına kadar kamu finansmanının temel aracı parasal genişleme ve emisyondu. 1980’den sonra kamu kesimi, geniş ölçüde senyoraj hakkından yani, kamu açığını parasal genişleme ile finanse etmekten kaçındı. 1980 yılından sonra dövizin serbest bırakılması, repo gibi yeni yatırım araçlarının ortaya çıkması ve borsanın gelişmesi ile, 1980 öncesinde kontrollü bir ekonomik ortamda TL.’nin enflasyonla değer kaybetmesine karşın alternatifi olmayan bireyler, 1980 sonrasında sürekli değer yitiren ulusal paradan kaçabilme olanağına kavuştular. Dolarizasyon oranı yükseldi. 1990 sonrası dönemde %50’nin üzerinde iken 1994 yılından itibaren dolarizasyon oranı %100’ün üzerinde gerçekleşmiştir. Bu durum kamu kesiminin senyoraj yoluyla kaynak yaratabilme imkanlarını büyük oranda kısıtladı ve senyorajla yaratılabilen reel kaynaklar hızla düşmeye başladı. Bu nedenle iç borçlanma çok sık başvurulmuş bir araç haline geldi.²⁵²

Türkiye’de kamu harcamalarının kamu gelirleri üzerinde seyretmekte ve kamu kesimi finansman açığının gün geçtikçe daha da önemli boyutlara ulaşmaktadır. Siyasi nedenler, etkin bir vergi idaresinin olmayışı, kayıt dışı ekonominin büyük boyutlara ulaşması ve etkin bir vergilemenin gerçekleştirilemeyişi vergi gelirlerinin yetersizliğinde önemli bir paya sahiptir. Nitekim yapılan çalışmalarda Türkiye’deki kayıt dışı ekonominin GSMH içindeki payının %35-50 civarında olduğu ifade edilmektedir. Artan kamu açıkları ise; borçlanma ve emisyon mekanizması ile kapatılmaya çalışılmakta, bu ise devletin enflasyon vergisi kanalıyla gelir elde etmesine neden olmaktadır. Öte yandan, vergi gelirlerinin arttırmak amacıyla yeni vergilerin koyulması ve vergi oranlarının yükseltilmesi yöntemi ise; tabandan gelecek tepkiler nedeniyle tercih edilmediğinden enflasyon vergisi ile gelir temin edilmesi cazip bir yöntem olmaktadır. Ayrıca bu yöntem herhangi bir yasama organının onayını gerektirmemekte, daha ucuz ve kolay bir yöntem olmasından dolayı da tercih edilmektedir.²⁵³

Monetarist yaklaşımın enflasyon vergisi gelirlerini hesaplamak için kullandığı formül yardımıyla Türkiye’de kamu kesimini elde ettiği enflasyon vergisi

²⁵² Yalınpala, a.g.m., s. 103.

²⁵³ Pehlivan ve Çetin, a.g.m., s.109.

gelirleri hesaplandığında Enflasyon Vergisi/GSMH oranı %2-4 arasında değişmekte olduğu görülmektedir (Tablo-3).

Türkiye’de enflasyon vergisinin GSMH içindeki payı beklendiği kadar yüksek olmamakla birlikte küçümsenecek bir miktarda da değildir. Fakat yine de kronik enflasyonun en önemli nedenleri arasında gösterilen enflasyon vergisinin Türkiye açısından çok önemli olamadığı söylenebilir. Ortalama %4 civarında olan bu oranın beklendiği kadar yüksek gerçekleşmemesinde enflasyonun, para talebi üzerindeki etkisinin çok yüksek olması önemli bir rol oynamaktadır. Her ne kadar enflasyon oranı ve reel para balanslarındaki artışlar enflasyon vergisi gelirlerini arttırıyorsa da enflasyon oranındaki artışlar da reel para balanslarının azalmasına neden olmaktadır.²⁵⁴

Tablo-12: Türkiye’de Enflasyon Vergisi Gelirleri (1981-1996)

Yıllar	Nominal IT	Reel IT	IT/GSMH %
1981	171,60	56,10	2,61
1982	245,40	61,10	2,80
1983	413,95	76,80	3,58
1984	738,10	92,20	4,01
1985	991,70	85,50	3,56
1986	1,037,75	66,50	2,63
1987	1,570,50	72,50	2,68
1988	4,417,00	2,542,90	4,39
1989	7,184,17	2,533,20	4,21
1990	10,142,70	2,231,10	3,53
1991	14,537,55	1,926,80	3,16
1992	27,565,35	2,148,30	3,45
1993	52,096,40	2,144,50	3,60
1994	124,672,25	2,836,10	4,41
1995	177,448,00	2,084,75	2,32
1996	308,212,18	2,018,35	2,08

(Kaynak: Pehlivan ve Çetin, 1998; 110.)

²⁵⁴ Ulusoy ve Çetin, a.g.m., s. 98.

Türkiye’de enflasyon vergisinin tümünden sadece kamu sektörü yararlanmamaktadır. Paranın satın alma gücündeki düşme nedeniyle ellerinde para tutan kesimden dolayı yoldan sağlanan transfer olarak kabul edilen enflasyon vergisinden diğer kurumlar da yararlanmaktadır. Enflasyon vergisinin ortadan kalkabilmesi enflasyonun sıfırlanması veya toplumun hiç para tutmamasına bağlıdır. Toplumun para tutmaması ancak hiperenflasyon dönemlerinde söz konusu olabilmektedir.²⁵⁵

B. Türkiye’de Olivera-Tanzi Etkisi

Bütçe açıklarının monetizasyonu, enflasyon vergisi ve senyoraj yoluyla devlete gelir sağlarken, vergi gelirlerini aşındırmak suretiyle reel vergi gelirlerinde azalışa neden olmaktadır. Türkiye’de vergi gelirleri üzerindeki Olivera-Tanzi etkisini hesaplayabilmek için önce Türk Vergi Sisteminde yer alan vergilerin ödeme şekillerinin daha sonra da Türk Vergi Sistemi’nin ağırlıklı ortalama gecikme sürelerinin hesaplanması gerekmektedir.

Türk Vergi Sistemi’nde gelir üzerinden alınan vergilerden gelir vergisi, gelirin elde edildiği yılı izleyen takvim yılının Mart Haziran ve Eylül aylarında olmak üzere üç eşit taksitle ödenmektedir. Gelirin yalnızca gayrimenkul sermaye iratlarından ibaret olması durumunda iradın elde edildiği yılı izleyen takvim yılının Ocak, Nisan ve Temmuz aylarında olmak üzere üç eşit taksitte ödenmektedir. Fakat gayrimenkul sermaye iratlarının toplam vergi gelirleri içindeki payının çok düşük olması sebebiyle ödeme süreleri dikkate alınmamıştır. Kurumlar vergisi ise, kurum kazancının elde edildiği yılı izleyen takvim yılının Nisan, Temmuz ve Ekim aylarında olmak üzere üç eşit taksit halinde ödenmektedir. Kurumlar vergisi stopajı ise kazancın elde edildiği ayı takip eden ayın 20. günü akşamına kadar ödenir.

Harcamalar üzerinden alınan vergilerden olan KDV ise, gelirin elde edildiği ayı izleyen ayın 25. günü akşamına kadar ödenir. Taşıt alım vergisi, taşıtın hukuken iktisap edildiği anda vergi dairesine ödendiğinden gecikme süresi yoktur. Akaryakıt tüketim vergisi, kazancın elde edildiği aydan sonraki ayın 15. günü akşamına kadar

²⁵⁵ Refia Yıldırım, “Türkiye’de Enflasyon Vergisi Üzerine Bir Deneme”, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt: 4, Sayı: 4, 1996, s. 158.

ödenmektedir. Damga vergisi ve harçlar da hizmetten yararlanıldığı anda ödemesi yapıldığından gecikme süresi söz konusu değildir.

02.01.2004 tarihli 5035 Sayılı Yasa ile beyan ile ödeme süreleri ayrılmıştır. Buna göre; gelir vergisi, gelirin elde edildiği yılı izleyen takvim yılının Mart ayının 15. günü akşamına kadar beyanname verilecek ve beyanname verildiği yılın Mart ve Temmuz aylarında iki eşit taksitte ödenecektir. Kurumlar vergisi, kurum kazancının elde edildiği yılı izleyen takvim yılının dördüncü ayının 15. günü akşamına kadar beyanname verilecek ve beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar vergisi ödenecektir. KDV beyannamesi ise, vergilendirme dönemini takip eden ayın 20. günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine verilecek, ödeme ise aynı ayın 26. günü akşamına kadar yapılacaktır.²⁵⁶

Servet üzerinden alınan vergilerden veraset ve intikal vergisi, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği yılı izleyen üç yıl içinde Mayıs ve Kasım aylarında olmak üzere iki eşit taksit halinde ödenir. Motorlu taşıtlar vergisi Ocak ve Temmuz aylarında olmak üzere iki eşit taksitte ödenir.

Gecikme süreleri; vergilerin ödenmesinde vergi sorumlularının veya mükelleflerin vergilerini yasal ödeme süresinin son gününde ödedikleri varsayılarak, hesaplanmıştır. Buna göre, gerçek usulde tespit edilen gelir vergisinin gecikme süresi 12 ay, beyana dayanan kurumlar vergisinin 13 ay, kurumlar vergisi stopajının 1.17 ay, motorlu taşıtlar vergisinin 10 ay, veraset ve intikal vergisinin 38 ay, KDV'nin 1.34 ay, akaryakıt tüketim vergisinin 1 ay, banka ve sigorta muameleleri vergisinin 0.83 ay olarak hesaplanmıştır.²⁵⁷

Ayrıca vergilerin ödenmesindeki farklılıklar yani gecikme sürelerinin farklı olması vergi eşitsizliğini ve adaletsizliğini arttıran bir faktördür. Enflasyon nedeniyle gelir vergisinde meydana gelen artışlar alt ve orta gelir grubunda yer alan mükelleflerin vergi yükünü üst gelir gruplarına göre daha fazla arttırırken, gecikme süreleri de bazı vergi mükelleflerinin reel olarak daha az vergi ödemesi sonucunu

²⁵⁶ Selahattin Tuncer, "Bazı Vergilerde Beyan ve Ödeme Süreleri Değişti", *Yaklaşım Dergisi*, Yıl: 12, Sayı: 134, Şubat 2004, s. 35.

²⁵⁷ Şen, a.g.t., s. 182-183.

doğurduğundan vergi eşitsizliğini ve adaletsizliğini daha da arttırmaktadır.²⁵⁸ Ayrıca, Olivera-Tanzi etkisi vergi sisteminde yer alan vergilerin yasal gecikme sürelerini dikkate almakta olduğundan yasal olmayan gecikme süreleri göz ardı edilmektedir. Bununla birlikte, yüksek enflasyon dönemlerinde yasal olmayan gecikme sürelerine uygulanan gecikme cezası enflasyon oranının altında kalmaktadır. Bu nedenle mükellefler bilinçli olarak vergilerini ödemeyip gecikme cezasını ödemeyi tercih etmektedirler. Böylece, Türkiye gibi yüksek enflasyon oranının yaşandığı ülkelerde enflasyonun vergi gelirlerini azaltıcı etkisi Olivera-Tanzi etkisinden daha büyük olmaktadır.

Türkiye’de Olivera-Tanzi etkisini hesaplayabilmek için, Türk Vergi Sistemi’nde yer alan vergilerin yasal gecikme sürelerinin tespit edilmesinden sonra, vergi sisteminin ağırlıklı gecikme süresinin belirlenmesi gerekir. Bundan sonra Olivera-Tanzi etkisinin neden olduğu reel vergi gelirlerindeki aşınma kantitatif olarak hesaplanabilir.²⁵⁹

²⁵⁸ Gürbüzler, a.g.m., s. 36.

²⁵⁹ Şen, a.g.m., s. 38.

Tablo-13: Türkiye’de Olivera-Tanzi Etkisi (1987-2000)

Yıllar	Enflasyon Oranı*	Ortalama Tahsilat Süresi**	1 TL’lik Vergi Gelirinin Reel Değeri	Nominal Vergi Yüğü***	Reel Vergi Yüğü	Olivera-Tanzi Etkisinin Neden Olduğı Vergi Kaybı
1987	2,82	3,87	0,90	12,1	10,89	1,21
1988	4,94	3,30	0,85	11,0	9,35	1,65
1989	4,23	2,56	0,90	11,2	10,08	1,12
1990	4,04	2,20	0,92	11,6	10,67	0,93
1991	4,59	2,15	0,91	12,5	11,38	1,12
1992	4,34	2,08	0,92	13,0	11,96	1,04
1993	4,58	2,02	0,91	13,3	12,10	1,20
1994	7,16	2,30	0,85	15,2	12,92	2,28
1995	4,98	1,92	0,91	14,0	12,74	1,26
1996	4,86	1,82	0,92	15,2	13,98	1,22
1997	5,92	1,76	0,90	16,5	14,85	1,65
1998	4,45	1,83	0,92	17,7	16,28	1,42
1999	4,37	2,86	0,88	19,1	16,81	2,29
2000	2,80	2,13	0,94	21,2	19,93	1,27
Ortalama	4,57	2,34	0,90	14,5	13,14	1,40

*Aylık Ortalama Enflasyon Oranı (TÜFE)

**Türk Vergi Sisteminin Ay Cinsinden Yıllık Ağırlıklı Ortalama Tahsilat Süresi

***Konsolide Bütçe Vergi Gelirlerinin GSYİH’A Oranı

(Kaynak: Şen, 2003; 50)

Buna göre, 1987-2000 döneminde ortalama vergi kaybı GSYİH’nın %1.40 olarak gerçekleşmiş ve bunun sonucunda da reel vergi yüğü, %13.14’e düşmüştür. Olivera-Tanzi etkisinin neden olduğı vergi kaybının en yüksek olduğı yıllar 1994 ve 1999’dur. 5 Nisan 1994’te yaşanan ekonomik kriz enflasyon oranını arttırmış ve artan enflasyon oranı da 2.30 aylık ağırlıklı gecikme süresi altında vergi gelirlerinde GSYİH’nın %2.28’i tutarında kayba yol açmıştır. 1999 yılında ise, enflasyon oranı

ortalamanın altında kalmasına karşın nominal vergi yükünün yüksek olması nedeniyle vergi kaybı artmıştır.²⁶⁰

Görüldüğü gibi, vergi tahsilatındaki gecikmeler nedeniyle reel vergi gelirlerinde önemli azalışlar olmakta ve böylece, Olivera-Tanzi etkisinin varlığı nedeniyle senyorajdan elde edilen gelir düşük seviyelerde gerçekleşmekte, senyoraj cazip bir gelir kaynağı olmaktan çıkmaktadır.

Türk Vergi Sistemi'ne vergi tahsilatındaki gecikmelerin vergi gelirlerinde yarattığı olumsuz etkiyi biraz da olsa giderebilmek amacıyla geçici vergi uygulaması getirilmiştir. Buna göre, kurumlar vergisi mükellefleri, cari vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere, üçer aylık kazançları üzerinden %25 oranında geçici vergi öderler.

Ayrıca Türk Vergi Sistemi'nde gelir üzerinden alınan vergilerin ağırlıkta olduğu göz önüne alınırsa, bu vergilerin yasal gecikme sürelerini düşürücü tedbirler alınması gerekir. Örneğin peşin vergi uygulamasına geçilerek ya da kaynakta tevkiyat uygulaması yaygınlaştırılarak, beyanname ile tahsil edilen vergilerin kapsamı daraltılabilir. Ayrıca vergi tahsilat süresini kısaltmak ve böylece enflasyonun vergi gelirlerinin reel değeri üzerinde yaptığı aşınmayı azaltmak amacıyla, 3'er aylık verilen muhtasar beyannamelerinin aylık olarak verilmesine yönelik bir düzenleme yapılabilir. Böylece vergi tahsilatındaki gecikmeye bağlı olarak vergi gelirlerindeki azalma önlenir.²⁶¹

²⁶⁰ Şen, a.g.t., s. 191.

²⁶¹ Şen, a.g.m., s. 55-56.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE ANTİ ENFLASYONİST VERGİ POLİTİKALARI

Türk vergi sisteminde enflasyonun vergi sistemi üzerindeki olumsuz etkilerini ortadan kaldırmak amacıyla bir çok düzenleme yapılmıştır. Bu bölümde, kısmi ve genel düzenlemeler incelendikten sonra, anti enflasyonist vergi politikaları ele alınacaktır.

I. TÜRK VERGİ SİSTEMİ'NDE ENFLASYONUN OLUMSUZ ETKİLERİNİ GİDERİCİ DÜZENLEMELER

1950'li yılların başında Alman Vergi Mevzuatı'ndan yararlanılarak hazırlanan temel vergi yasalarımız, istikrarlı para sistemi ilişkilerine göre biçimlendirilmişti. Fakat bu varsayım ekonomik yaşamda hiç gerçekleşmemiş; ellili altmışlı yılların nispeten istikrarlı Türkiye'si yetmişli yıllardan itibaren iki, seksenli özellikle doksanlı yıllarda üç rakamlı enflasyonlarla tanışmıştır. Kronik enflasyon, sistemin bozulmasına katkıda bulunmuş çok adaletsiz uygulamalara yol açmıştır. Belki enflasyonun resmen telaffuz edilip müesseseseleşmesinden çekinildiğinden, belki de seksenler öncesi dönemde vergi yasaları yapmanın ve değiştirmenin güçlüğünden, yasa koyucu başlangıçta durumu görmezden gelmiştir. Bundan sonra, devlet gelirleri hızla aşındıktan sonra vergi sistemini enflasyondan etkilenmez yapıya kavuşturmak için faaliyete geçilmiştir.²⁶² Fakat yapılan değişiklikler daha çok vergi sisteminin bütünlüğünü dikkate almaksızın kısmi önlemler niteliğinde olduğundan vergi sistemini çarpıtmıştır. İşte enflasyonun neden olduğu çarpıklıkları kısmen gidermek veya doğurduğu sonuçları hafifletmek üzere Türk Vergi Sistemi'nde bir dizi endeksleme ve vergi erteleme müesseseleri geliştirilmiştir. Bu kısımda, vergi sistemimizdeki karmaşık bir dizi önlemler arasında en önemlilerini inceleyeceğiz.

A. Yeniden Değerleme Uygulaması

Enflasyonun işletmelerin iktisadi kıymetleri üzerinde yarattığı olumsuz etkileri gidermek üzere çok erken tarihlerde başvurulmuş, ancak 1982 yılına kadar uygulamaya geçirilemeyen bir düzenleme olan yeniden değerlendirme 1963 yılında 205

²⁶² Öncel, a.g.m., s. 505.

sayılı yasa ile VUK'na eklenen Geçici 11. madde ile vergi sistemimize girmiştir. 2791 sayılı yasa ile değiştirilerek yeni bir şekil verilmiştir. İlk uygulama 31.12.1982 tarihli bilançolarda yapılmıştır.²⁶³

Bir endeksleme müessesesi olan yeniden değerlendirme, mükelleflere enflasyon nedeniyle sabit kıymetlerde meydana gelen değer artışını mali tablolarda gösterme ve amortisman hakkı vermektedir.²⁶⁴ Yeniden değerlendirme, bilançodaki iktisadi kıymetlerin kayıtlı değerleri ve piyasa değerleri arasında enflasyondan kaynaklanan farklılıkların giderilerek amortismanların gerçek değerler üzerinden ayrılmasını sağlamak amacıyla, bilançonun belirli kurallar çerçevesinde yeniden düzenlenmesidir.

Yeniden değerlendirme VUK'nun mükerrer 298. maddesinde ifade edilmiştir. Buna göre; "Bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri (imtiyazlı şirketler hariç; kollektif, adi komandit ve adi ortaklıklar dahil) bilançolarına dahil amortismanına tabi iktisadi kıymetleri ve bu kıymetler üzerinden ayrılmış olup bilançoların pasifinde gösterilen amortismanları, her hesap dönemi sonu itibarıyla yeniden değerleyebilir."

Yeniden değerlendirme başlığıyla yer alan VUK'nun mükerrer 298. maddesi 30.12.2003 tarihinde 25332 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmış 5024 sayılı Kanun'un getirdiği değişiklikle "Enflasyon Düzeltmesi ve Yeniden Değerleme Oranı" şekline dönüştürülmüştür.

Enflasyona karşı oluşturulan bir müessese olarak yeniden değerlemenin amacı, enflasyonun para değerinde meydana getirdiği aşınmalar nedeniyle, firmaların bünyelerinde oluşacak fiktif karları ortadan kaldırmaktır. Ancak VUK'nun mükerrer 298. maddesindeki düzenleniş biçimiyle, sadece amortismanına tabi iktisadi kıymetleri kapsamına aldığından sınırlı ve dar bir düzeltme aracı mahiyetindedir. Oysa bir kurumda enflasyondan etkilenen aktif kıymetler sadece amortismanına tabi iktisadi değerler değildir. Bunlar dışındaki kalemler de (arsa, arazi, iştirakler, kasa, banka vb.) enflasyon nedeniyle değeri düşen para cinsiyle ifade edildiği için

²⁶³ Öncel, a.g.m., s. 517.

²⁶⁴ Hayrettin Erdem, "Vergi Hukuku'muzda Enflasyon Muhasebesinin Uygulandığı Durumlar", *Yaklaşım Dergisi*, Yıl: 5, Sayı: 58, Ekim 1997, s. 115.

enflasyondan etkilenirler. Bu etkilenme nedeniyle de söz konusu aktif kalemlerle ilgili olarak fiktif karlar ortaya çıkabilir.²⁶⁵

Bir hesap dönemi sonu itibariyle yapılacak değerlemede esas alınacak yeniden değerlendirme oranı, yeniden değerlendirme yapılacak yılın Ekim ayında bir önceki yılın aynı dönemine göre Devlet İstatistik Enstitüsünün TEFE’de meydana gelen ortalama fiyat artış oranıdır.²⁶⁶ Aşağıdaki tabloda, 1984 yılından itibaren Maliye Bakanlığı tarafından ilan edilen yeniden değerlendirme oranları ile TEFE karşılaştırılmıştır. Buna göre bazı yıllarda ayarlamalar vergi sistemindeki maktu had ve tutarları enflasyona karşı korusa da çoğu yılda yeniden değerlendirme oranları TEFE oranlarının altında kalmaktadır.

Tablo-14: Türkiye’de Yeniden Değerleme Oranları ve TEFE (%) (1984-2003)

Yıllar	YDO	TEFE	Yıllar	YDO	TEFE
1984	37,5	49,53	1994	107,6	149,6
1985	35,9	41,63	1995	99,5	65,6
1986	21,7	27,93	1996	72,8	84,9
1987	29,1	36,77	1997	80,4	91,6
1988	63,2	64,55	1998	77,8	54,3
1989	70,4	62,3	1999	52,1	62,9
1990	55,5	48,6	2000	56,0	32,7
1991	54,1	59,2	2001	53,2	88,6
1992	61,5	61,4	2002	59,0	50,1
1993	58,4	60,3	2003	28,5	13,9

Ayrıca çeşitli kurumlar tarafından hazırlanan fiyat endekslerinin birbirini tutmaması da, yeniden değerlemenin hesaplanmasına esas alınan oranın enflasyon oranının gerisinde kaldığını düşündürmektedir.

Türkiye’de yeniden değerlendirme konusundaki düzenlemeler, özellikle toplam vergi yükünün ağırlıklı bölümünü oluşturan Gelir Vergisi mükellefleri yönünden

²⁶⁵ Hızır Tarakçı, “Vergi Sistemimizde Enflasyona Karşı Oluşturulan Sistemin Yetersizliği ve Bu Konuya İlişkin Sistem Önerimiz”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 145, Eylül 1993, s. 54.

²⁶⁶ Tahir Ufuk, “Vergi Hukukunda Yeniden Değerleme Uygulaması”, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl: 10, Sayı: 114, Haziran 2002, s. 50.

yetersizdir.²⁶⁷ Kurumlar Vergisi mükellefleri yeniden değerlendirme vergisiz olarak sermayelerine ekleyebilmektedir. Gelir Vergisi mükelleflerinin sermayeye ekleme imkanı bulunmamaktadır. Yeniden değerlendirme fonu, sermayeye eklenmediği sürece pasifte özel bir fon hesabında tutulmak zorundadır. Görüldüğü gibi, yeniden değerlendirme fonunun sermayeye ilavesi, Kurumlar Vergisi mükelleflerine vergisel avantajı tam olarak sağlamaktadır. Yeniden değerlendirme uygulaması bu yönüyle Gelir Vergisi mükellefleri için vergi erteleme sağlayan bir düzenleme görünümündedir.²⁶⁸

B. Son Giren İlk Çıkar Stok Değerleme Metodu

İşletmelerin sürekliliğinin sağlanması için varlık yapılarının gerçek değerleri ile korunmaları önem taşımaktadır. Buna karşın enflasyonist ortamlarda işletme varlıklarının olumsuz etkilendiği bilinen bir olgudur. Enflasyonist ortamlardan etkilenen en önemli varlık kalemlerinden biri de stoklar ve değerlendirme yöntemi seçimidir. Stok değerlemesinde amaç, dönem gelirinin doğru olarak hesaplanması, bir başka deyişle stok maliyetlerinin ve satış hasılatının, içinde bulunulan dönemin fiyat artışlarını doğru olarak yansıtmasıdır.²⁶⁹

VUK'nun emtiada değerlemeye ilişkin 274. maddesine 4008 sayılı kanunla 01.01.1996 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere eklenen hüküm ile mükelleflere satın aldıkları veya imal ettikleri emtiaya ilişkin maliyetleri son giren ilk çıkar yöntemine göre tespit etme imkanı getirilmiştir. Bu yöntemin kullanılması ile, dönem sonlarında stoklarında kalan emtia ve malzemeyi ilk satın alınan veya imal edilen emtia ve malzeme bedeli ile enflasyonist ortamda nispeten daha düşük olarak belirleyen mükellefler, gayri safi karlarını ve bunun uzantısı olarak gerçekleşen matrah ve buna ilişkin vergileri de daha düşük belirleyeceklerdir. Ancak bu yöntemi seçenler en az beş yıl süre ile bu yöntemden vazgeçemeyeceklerdir.

Enflasyonist ortamda fiyatlar sürekli yükselirken ilk giren ilk çıkar (FİFO) değerlendirme yönteminde satılan malların maliyeti düşük, dönem sonu stokların değeri

²⁶⁷ Mehmet Bakır, "Enflasyonun İşletmeler Üzerindeki Etkisi ve Bu Etkiyi Gidermede Vergisel Bir Çözüm-2", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 97, Ekim 1996, s. 159.

²⁶⁸ Emin Akyol, "Enflasyon ve Türk Vergi Sistemi", *Yaklaşım Dergisi*, Yıl: 10, Sayı: 109, Ocak 2002, s. 44.

²⁶⁹ Susmuş, a.g.t., s. 87.

yüksek görüldüğünden yüksek kar, dolayısıyla yüksek vergi oluşmaktadır. Fiyat artışlarının stokların değerinde yarattığı bu yükselme işletmelerin fiktif kazançlar üzerinden vergi ödemelerine neden olmaktadır.²⁷⁰

LİFO yönteminin etkinliği işletmelerin belli bir stok seviyesinde bulunmalarına bağlıdır.²⁷¹ LİFO yönteminin sağladığı avantaj işletme stokları sıfırladığı veya belli bir seviyenin altına indiği zaman ortadan kalkmaktadır. Ayrıca LİFO yöntemini kullanan işletmeler finansman giderlerini de kısıtlamaya tabi tutmak zorundadırlar. Bu düzenleme, enflasyondan kaynaklanan finansman giderlerinin vergi matrahını eritmesine müsaade edilmemesi düşüncesine dayanmaktadır. Bu nedenle LİFO yöntemi finansman giderleri önemli boyutta olmayan ve devamlı olarak belli bir stok seviyesiyle çalışan işletmeler için önemli sonuçlar verebilecek bir uygulama görünümündedir.

C. Azalan Bakiyeler Usulü İle Amortisman

Yüksek enflasyon oranı yaşayan ülkelerde, fiyatlar genel seviyesinin devamlı yükselmesi nedeniyle, maliyet bedeli ile değerlendirilen sabit kıymetler olması gereken cari değerlerinden oldukça düşük değerlerle işletme bilançolarında yer almaktadır. Bu durum bir taraftan mali tabloları kullanan kişilerin işletmenin büyüklüğü ve mali durumu hakkında eksik bilgilendirilmelerine yol açarken, diğer taraftan tarihi değerler üzerinden amortisman ayrıldığından, işletmelerin vergileme bakımından avantajsız bir konumda bulunmalarına neden olmaktadır. Dolayısıyla, enflasyonist dönemlerde amortismanların fon yaratma gücünü koruyabilmek için duran varlıkların mümkün olan en kısa sürede amorti edilmesi gerekir. Bu nedenle enflasyon dönemlerinde amaca en uygun yöntem, hızlandırılmış amortisman yöntemidir.²⁷²

VUK'nun mükerrer 315. maddesinde azalan bakiyeler usulüyle amortisman olarak düzenlenen hızlandırılmış amortisman, bilanço esasına göre defter tutan mükelleflere tanınmış bir haktır ve normal usul ile amortismanla oranla daha fazla

²⁷⁰ Öncel, a.g.m., s. 516.

²⁷¹ Ömer Faruk Batırel, "Enflasyon ve Vergi Sistemi İlişkisi Üzerine (1)", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 172, Aralık 1995, s. 27.

²⁷² Yüce, a.g.m., s. 10.

avantaj sağlamaktadır. Hızlandırılmış amortisman usulünde normal usulde kullanılan oranın iki katı oran kullanılmakta; her yıl üzerinden amortisman ayrılacak değer, daha önce ayrılan amortismanla maliyet bedelinden tenzil edilerek bulunmakta ve normal amortisman usulündeki süre dikkate alınarak uygulama yapılmaktadır. Bu usul ile iktisadi kıymetlerin aktife girdiği ilk yıllarda daha çok amortisman yoluyla gider yazma imkanı elde edilir. Yeniden değerlendirme müessesesi dikkate alınmadığında, normal amortisman usulüne göre, toplam sürenin sonunda mutlak anlamda aynı tutar amortisman yoluyla gider veya maliyet olarak dikkate alınmakla beraber hızlandırılmış amortisman usulünde ilk yıllarda daha çok tutarda gider veya maliyet yazma imkanı bulunacağından, enflasyonist bir ortamda hızlandırılmış amortisman usulünün mükellefleri koruyucu etkisi açık olarak görülmektedir.²⁷³

D. Sabit Kıymetleri Yenileme Fonu

VUK'nun 328. ve 329. maddelerinde düzenlenen sabit kıymetleri yenileme fonu, işletmelerin aktifinde yer alan amortismana tabi iktisadi kıymetlerin satışından elde edilen karların ve sigortadan alınan tazminatların tekrar yatırıma dönüşmesini sağlamak ve işletme içinde kaynak temin etmek amacına yöneliktir.

VUK'nun 328. ve 329. maddelerinin gerekçelerine bakıldığında, enflasyonun işletmelerin sabit kıymetleri üzerindeki olumsuz etkileri giderici bir önlem olmasa da, enflasyon dolayısıyla fiyat erozyonuna uğrayan iktisadi kıymetlere yatırım yapılmasına ve yenilenmesinde işletmelere finansal açıdan bir rahatlama imkanı sağlamaktadır. Bu nedenle yenileme fonu uygulaması belirli şartlar altında fiktif karların vergilendirilmesini ya kısmen engellemekte veya bir süre ertelemektedir.²⁷⁴

E. Maliyet Bedeli Arttırımı

GVK'nun 38. maddesinde "mükelleflerin iktisap tarihinden itibaren en az iki tam yıl süreyle işletmelerinde kayıtlı bulunan gayrimenkul, iştirak hisseleri ve amortismana tabi diğer iktisadi kıymetleri elden çıkarmamaları halinde bu iktisadi kıymetlerin maliyet bedeli bunların elden çıkarıldıkları ay hariç olmak üzere DİE'ce belirlenen TEFE'deki artış oranında arttırılarak kazancın tespitinde dikkate

²⁷³ Uzun, a.g.m., s. 79.

²⁷⁴ Yüce, a.g.m., s. 11.

alınabilir” denilmektedir. Bu müessese ile işletmelerin sahip olduğu iktisadi kıymetlerin satış değerlerinde enflasyon nedeniyle meydana gelen yüksek değerlerle maliyet bedeli arasındaki farkın vergilendirilmesi amaçlanmıştır.

Görüldüğü gibi, maliyet bedeli artırımını müessesesi, belli koşulların varlığı halinde enflasyon nedeniyle doğan bir kısım gelirleri, vergi dışı bırakmaya yöneliktir. Bu müessese ile işletme aktifinde iki tam yıldan fazla kalan gayrimenkul, iştirak hissesi ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerin satılması halinde, enflasyon nedeniyle artan satış hasılatı ile sabit kalan maliyetlerin karşılaştırılması nedeniyle ortaya çıkan enflasyon karının vergi dışı bırakılması amaçlanmıştır. Bu iktisadi kıymetlerin maliyetleri, enflasyon oranları dikkate alınarak tespit edilen yeniden değerlendirme oranında arttırılarak reel satış hasılatı ile reel maliyetler karşılaştırılmaya çalışılmıştır. Ancak, maliyet bedeli artırımını müessesesi mükellefleri enflasyona karşı korusa da, kanunda yer alan iki tam yıl aktifte kalma şartı kaldırılıp aktife giriş ve çıkış dönemleri için de kıst usul ile maliyet bedeli artırımını uygulaması getirilmesi durumunda, müessesenin mükellefleri enflasyona karşı daha da koruyacağı açıktır.²⁷⁵

F. Menkul Sermaye İratlarında İndirim Oranı

GVK’nun 76. maddesinin 2. fıkrasında yer alan hükme göre; 75. maddenin 5, 6, 7, 12, 14 nolu bentlerinde yer alan menkul sermaye iratlarına (döviz cinsinden açılan hesaplara ödenen faiz ve kar payları; döviz, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetler ile döviz cinsinden ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilenler hariç) indirim oranının uygulanması suretiyle bulunacak kısım bu iratların beyanı sırasında indirim olarak dikkate alınır. İndirim oranı, VUK hükümlerine göre, o yıl için tespit edilmiş olan yeniden değerlendirme oranının aynı dönemde devlet tahvil ve hazine bonusu ihalelerinde oluşan bileşik ortalama faiz oranına bölünmesi suretiyle bulunmaktadır.

Enflasyon karşısında korunmaya en muhtaç gelir türlerinden biri olan menkul kıymet gelirleri, elde edilen faiz ve iratların tamamının normal oranda vergiye tabi tutulması, paranın spekülasyon amaçlarla başka alanlarda değerlendirilmesine yol açar.

²⁷⁵ Uzun, a.g.m., s. 80.

Bu yüzden enflasyon dönemlerinde, menkul kıymet gelirlerinin vergilendirilmesinde genel vergi rejiminin dışına çıkılması gerekmektedir.²⁷⁶

G. Yatırım İndirimi Uygulamasında Endeksleme

GVK'nun ek 4. maddesine göre, yatırım indirimi uygulamasına yatırım konusunu teşkil eden aktif değerlere ilişkin harcamaların yapıldığı takvim yılından itibaren başlanır ve indirimden faydalanacak miktara ulaşınca kadar devam eder. Cari yılda yapılan yatırım harcamaları nedeniyle bu harcamaların belirli bir oranı şeklinde hak kazanılan yatırım indirimi tutarı, cari yılda oluşan karın azlığı nedeniyle tamamen kullanılamaz ise, takip eden yılların karlarından tenzil edilmek üzere devredecektir. Fakat parasal büyüklükler enflasyon dönemlerinde sabit kaldığından reel etkilerini yitireceklerinden sonraki yıllara devreden yatırım indirimi tutarının teşvik etkisi azalacaktır. Bu durum GVK'nun ek 4. maddesine eklenen endeksleme müessesesi ile kısmen giderilmeye çalışılmıştır. Yatırım indiriminin endekslemeye tabi tutulabilmesi için teşvik belgeli olması gerekmektedir.

Yatırım indirimi tutarları, VUK hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında arttırılarak uygulanabilecektir. Ancak bu uygulama, devreden yatırım indirimi tutarı için indirilemeyen yılı takip eden üç yıl boyunca uygulanabilecektir.²⁷⁷ Endeksleme 01.01.1998 tarihinden itibaren alınan teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlar için süresiz olarak uygulanmaktadır. Ayrıca, yatırım indirimi GVK'nun 94. maddesi uyarınca gelir vergisi stopajına tabi olup, stopaj oranı %18+fon payıdır. Gelir vergisi stopajı endekslenip kazançtan indirilen tutar üzerinden yapılmaktadır.

H. Zirai Kazancın Tespitinde Maliyet Bedeli Arttırımı

Zirai kazancın tespitinde maliyet bedeli arttırımı ile ilgili düzenleme GVK'nun 57. maddesine 4108 sayılı kanununun 21. maddesiyle eklenen ve 01.01.1995 tarihinden geçerli olarak 02.06.1995 tarihinde yürürlüğe giren son fıkra hükmüdür. Buna göre, yetiştirilmesi uzun zaman alan ve kesilip satılmak üzere yetiştirilen 57. maddede yazılı giderlerinden, VUK'nun 283. maddesi uyarınca

²⁷⁶ Yüce, a.g.m., s. 14.

²⁷⁷ Şinasi Candan, "Gelir Vergisi Kanunu'nda Enflasyonunu Etkisini Azaltıcı Düzenlemeler", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 171, Kasım 1995, s. 88.

aktifleştirilen kısmı, ağaçların satıldığı yıl hariç olmak üzere her takvim yılı için VUK hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında arttırılarak kazancın tespitinde dikkate alınacaktır.²⁷⁸ Böylece yetiştirilmesi uzun zaman alan ağaçları kesip satmak üzere faaliyet gösteren çiftçinin, bu ağaçları kesip satması halinde elde edeceği zirai kazanç enflasyondan arındırılmaya çalışılmıştır.

I. Araştırma ve Geliştirme Harcamalarında Vergi Ertelemesi

Doğrudan doğruya enflasyonun işletmeler üzerindeki etkisini gidermeye yönelik bir uygulama olmayan fakat, sonucu itibarıyla bu amaca kısmen hizmet eden bir vergi erteleme müessesesi olan bu uygulama, mükelleflerin yıl içinde yaptıkları araştırma ve geliştirme harcamaları tutarını geçmemek üzere ilgili dönemde ödemeleri gereken yıllık gelir (veya kurumlar) vergisinin %20'sinin kanuni süresinde tahsilinden vazgeçilerek, bu orana isabet eden verginin üç yıl süreyle ertelenmesi esasına dayanmaktadır. Ertelenen bu vergi üç yıl içinde gelir veya kurumlar vergisinin ödeme taksitleriyle birlikte eşit taksitler halinde ödenmektedir. Böylece mükellefler vergi ödeme dönemlerini erteleyerek vergisel bir avantaj elde ederler.

İ. Enflasyon Muhasebesi

Uluslararası muhasebe standartlarından 29 sayılı enflasyon muhasebesine ilişkin standarda göre, kronik olarak yüksek enflasyonun yaşandığı ülkelerdeki şirketlerin mali tablolarını enflasyon muhasebesine göre düzenlemeleri gerekmektedir. Uluslararası Muhasebe Standartları Yürütme Kurulu, son birkaç yıldır mali tabloların uluslararası muhasebe standartlarına göre düzenlendiği, ancak söz konusu 29 sayılı enflasyon muhasebesi standardının uygulanmadığına ilişkin olarak mali tablolara ve denetim raporlarına düşülen notu kabul etmemekte, ya uluslararası muhasebe standartlarına tamamen uyulmasını ya da mali tabloların bu standartlara uygun olarak düzenlenmediğinin belirtilmesini ısrarla talep etmekte ve bu konuda şirketlere baskı yapmaktadır.²⁷⁹

Türkiye'de TÜRMOB (Türkiye Serbest ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği) bünyesindeki TİMDES'in (Türkiye Muhasebe Standartları ve Denetim

²⁷⁸ Candan, a.g.m., s. 91-92.

²⁷⁹ Cenk Murat Arslan ve Fercan Aykutlu, "Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tablo ve Raporların Düzenlenmesi", *Finans Dünyası*, Sayı: 120, 1999, s. 89.

Kurulu) 2. standardı “Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama”, UMS 29’un ülkemizde uygulanmış şeklidir.²⁸⁰ Türkiye’deki muhasebe standartları konusundaki kargaşaya son vermek ve uluslararası genel kabul görmüş muhasebe uygulamalarına paralel standartlar oluşturmak amacıyla hazırlanan bu standart, son üç yıllık enflasyon oranının %100’e yakın veya bu oranın üzerinde olması durumunda yüksek enflasyonun varlığını kabul eder ve bu durumda finansal tabloların dönem sonunda enflasyona göre düzeltilmesi esaslarını belirtir. Düzeltme işleminde DİE’nin Türkiye geneli için yayınlamış olduğu TEFE esas alınır.

Öte yandan, SPK’da halka açık şirketlerin mali tablolarının enflasyona göre düzeltilmesi için 28 Kasım 2001’de UMS 29’a paralel düzenlemeler içeren “Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesine İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkındaki Tebliğ” ini yayınlamış, fakat uygulamaya geçilmesini iki yıl ertelemiştir.²⁸¹ Enflasyon muhasebesine ilk adım olarak nitelendirilen bu tebliğin amacı, tarihi maliyetler esas alınarak düzenlenmiş mali tabloların yüksek enflasyon dönemlerinde, enflasyona göre düzeltilmesine ilişkin ilke ve kuralları belirlemek olarak tanımlanmıştır. Tebliğde parasal ve parasal olmayan kalemler diye bir ayrıma gidilmiştir. Mali tabloların enflasyona göre düzeltilmesi işlemleri tebliğde bilançonun düzeltilmesi, gelir tablosunun düzeltilmesi ve ek mali tabloların düzeltilmesi olarak düzenlenmiştir. Tebliğ ile yeni bir defter “Enflasyona Göre Düzeltme Defteri” tutulması zorunluluğu getirilmiştir. Yüksek enflasyon nedeniyle mali tabloların söz konusu Tebliğ uyarınca düzenlendiği dönemlerde, muhasebe defter ve kayıtları ile düzeltme işlemine tabi tutulmuş mali tablolar arasındaki ilişkiyi kurmak ve bir sonraki mali tabloların sağlıklı bir şekilde hazırlanmasını sağlamak üzere yapılan düzeltme işlemleri bu defterde kaydedilecektir.²⁸²

Bağımsız denetim şirketlerinin denetimine tabi bankalarda 2002 yılında enflasyon muhasebesi tebliği uygulayarak, 2001 yılı sonu mali tablolarını enflasyona göre düzeltmişlerdir. Söz konusu düzeltilmiş mali tablolar Haziran ayı ortalarında

²⁸⁰ TOBB Yayını, a.g.e., s. 131.

²⁸¹ Nuri Uman, “Enflasyon Muhasebesi Kanunu Tasarısı İle İlgili Son Gelişmeler”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 257, Ocak 2002, s. 5.

²⁸² Arslan ve Aykutlu, a.g.m., s. 90-91.

yayınlanmıştır. Böylece Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurulu, enflasyon muhasebesini ilk uygulatan kurum olmuştur.²⁸³

Maliye Bakanlığı, enflasyon muhasebesi ile ilgili çalışmalara başlamış, diğer yandan TÜRMOB ve İstanbul Serbest Muhasebeciler ve Mali Müşavirler Odasının organizatörlüğünde 24 kişilik Enflasyon Muhasebesi Komisyonu oluşturulmuştur. Bu komisyon Maliye Bakanlığı'na kapsamlı bir rapor sunmuştur. Maliye Bakanlığı da bu raporu ve diğer çalışmaları değerlendirerek yasa tasarısını hazırlamaktadır.

Maliye Bakanlığı, "Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" adlı tasarımı TBMM'ne sevk etmiştir.²⁸⁴

30.12.2003 tarihli 25332 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 5024 sayılı Kanun'la enflasyon muhasebesi uygulamasına geçilmiştir. Enflasyon muhasebesi uygulaması, 2003 yılı öncesinde yabancı ortaklığa sahip ve yurt dışındaki şirketlerle ilişkileri olan şirketlerde geçerli iken, 2003 yılından itibaren SPK ve BDDK kapsamında olan işletmelerde ve söz konusu kanunla birlikte 2004 yılından itibaren ise gelir ve kurumlar vergisine tabi işletmeler de zorunlu olmuştur.²⁸⁵

5024 Sayılı Kanun'la kazancını bilanço esasına göre belirleyen işletmeler enflasyon muhasebesi yöntemini uygulayarak mali tablolarında parasal olmayan kalemlerini enflasyon düzeltmesine tabi tutacaklardır. Enflasyon muhasebesi uygulaması, fiyat endeksindeki artışın son 3 hesap döneminde %100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde %10'dan fazla olması halinde uygulanacaktır. Enflasyon muhasebesi uygulaması her iki şartın birlikte gerçekleşmemesi halinde sona erecektir. Düzeltme işlemi, Türkiye geneli için hesaplanan TEFİ göz önünde bulundurularak Maliye Bakanlığı'nca belirlenen düzeltme katsayısı kullanılarak yapılacaktır.²⁸⁶

²⁸³ Uman, a.g.m., s. 5.

²⁸⁴ Osman Orhun, "Enflasyon Muhasebesine Atılan Adım", *Mükellefin Dergisi*, Sayı: 131, Kasım 2003, s. 101.

²⁸⁵ Fatih Coşkun, "5024 Sayılı Kanunla Getirilen Enflasyon Düzeltmesi ve Muhasebeleştirilmesi", *Yaklaşım Dergisi*, Yıl: 12, Sayı: 135, Mart 2004, s. 49.

²⁸⁶ y.a.g.e., s. 42.

5024 sayılı kanun vergi mevzuatımızda yer alan yeniden değerlendirme, maliyet artış fonu, stok değerlemesinde LIFO yönteminin kullanılması gibi kısmi nitelikli korunma yöntemlerini de ortadan kaldırmıştır.²⁸⁷

II. TÜRKİYE'DE ENFLASYONLA MÜCADELEDE UYGULANAN VERGİ POLİTİKALARI

Yüksek enflasyon olgusu, Türkiye'nin uzun yıllar çözemediği en önemli problemidir. Enflasyonun gelir dağılımı üzerindeki olumsuz etkileri de göz önüne alınırsa, bu kadar uzun süre devam etmesi aynı zamanda önemli bir sosyal problemdir. Enflasyonun yarattığı belirsizlik ortamının gerek yurtiçi gerekse yurtdışından gelen yatırımları olumsuz etkilemesi Türkiye ekonomisinin potansiyel büyüme oranını da aşağıya çekmiştir.²⁸⁸

Günümüzde enflasyonun kontrolü için para politikaların uygulanması yaygınlaşmıştır. Enflasyonla mücadelede vergilerin arttırılması ve kamu harcamalarının kısılmasında sosyal ve siyasal sınırlar olması, maliye politikalarının ekonomi tam istihdama yaklaştıkça etkinliğini yitirmesi nedenleriyle daha çok para politikaları tercih edilmektedir.²⁸⁹ Buna karşılık; enflasyonist gidişin kontrol altına alınmasını amaçlayan tedbirlerin hem üretimi arttırmaya hem de iç talebin kısılmasını sağlamaya yönelik olması gerektiğinden maliye politikası araçlarından yararlanmak zorunluluktur.²⁹⁰ Ancak para ve maliye politikası alanındaki tedbirler enflasyonla mücadeleyi belli bir noktaya kadar götürecek güçtedir. Yapısal sorunların üzerine gidilmeden istenilen sonuca ulaşmak olanak dışıdır.²⁹¹

Enflasyonla mücadelede maliye politikası araçlarından vergi politikası toplam talebi kısmak açısından önemli bir araçtır. Türkiye'de enflasyonla mücadelede

²⁸⁷ Aydın Karapınar, "Vergi Kanunu Kapsamında Enflasyon Muhasebesi Uygulaması", *Yaklaşım Dergisi*, Yıl: 12, Sayı: 133, Ocak 2004, s. 271.

²⁸⁸ Ali Tuğlu, "Enflasyon Türkiye'nin Kaderi Olmamalı", *Yaklaşım Dergisi*, Yıl: 9, Sayı: 101, Mayıs 2001, s. 144.

²⁸⁹ Ramazan Gökbnar ve Özcan Erdoğan, "Türkiye'de 1980 Sonrası Dönemde İktisat Politikaları İçerisinde Maliye Politikalarının Nisbi Önemi ve Uyum Sorunu", 11. Türkiye Maliye Sempozyumu 4-8 Mayıs 1995, İzmir, 1997, s. 205.

²⁹⁰ Hızır Tarakçı, "Türkiye'de 1980 Yılından Beri Uygulanan Enflasyonu Önleyici Harcama ve Vergi Politikalarına İlişkin Bir Değerlendirme", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 63, Kasım 1986, s. 68.

²⁹¹ Rıza Kandiller, "Enflasyonla Mücadele Programı ve Uygulaması", *Dış Ticaret Dergisi*, Yıl: 6, Sayı: 20, Ocak 2001, s. 144.

uygulanan vergi politikalarını 1980 öncesi ve 1980 sonrası olarak iki kısımda inceleyeceğiz.

A. Türkiye’de 1980 Öncesi Dönemde Enflasyonla Mücadelede Uygulanan Vergi Politikaları

Türkiye ekonomisi, cumhuriyet sonrası dönemde önemli bir yapı değişikliği geçirmiş ve ülke hızla gelişmiştir. 1923 yılında İzmir’de yapılan Türkiye İktisat Kongresi’nde alınan kararlar, bu dönemde takip edilen vergi politikasının oluşumunda temel etken olmuştur. Bu dönemde ülkenin hızlı bir şekilde kalkınması için 1927 yılında çıkarılan Teşvik-i Sanayi Kanunu ile sanayi kuruluşlarının vergilendirilmesine bazı muafıklar getirilmiştir. 1929’da ekonomik buhranın da etkisiyle, özel sektörün sanayi kuramayacağı bunun devlet eli ile kurulması gerektiği şeklindeki görüşlerin yaygınlaşmasıyla Türkiye’de devletçiliğin temelleri atılmıştır.

1934 yılında dünya siyasi konjonktüründe ortaya çıkan gelişmeler nedeniyle I. 5 yıllık sanayi planının uygulamaya konulmuş olmasına rağmen ülkede temkinli bir politika izlenmiştir. 1933-1939 döneminde, kamu yatırımlarının büyük bir kısmı vergi ile ve kısmen de enflasyonla karşılanmıştır. Devlet bütçesi içinde ve kamu ekonomisine ait diğer hesaplarda vergi ile karşılanmış görünen yatırımlar, geniş ölçüde ücretli sınıfın gelirinde yapılan cebri tasarruflarla beslenmiştir. Çünkü bu dönemde kullanılan vergi, başta devlet sektöründe çalışanlar olmak üzere, ücretli kesimin gelirin yükletilmiştir. Böylece aynı dönemde enflasyon, devlet yatırımlarının kısmen dalgalı borçlarla finansmanı suretiyle yaratılmıştır.²⁹²

1940-1950 yılları arasında vergi politikalarını etkileyen en önemli olay II. Dünya Savaşı olmuştur. Türkiye savaşa girmemiş olmasına rağmen, artan kamu harcamalarını karşılayabilmek amacıyla mevcut vergilere zamlar yapılmış, ayrıca yeni vergi kanunları çıkarılmıştır.²⁹³ Önceleri Milli Koruma Kanunu ile özel kesime çok sıkı kontroller getirilmiş, ancak bu sistemden çok büyük karaborsacılık ve istifçilik doğunca daha sonraki yıllarda biraz daha piyasa mekanizmasına doğru

²⁹² Eker ve diğ., a.g.e., s. 339.

²⁹³ Özhan Uluatam, “Enflasyon ve Vergileme”, Türkiye Maliye Eğitim Sempozyumu HÜ İİBF Maliye Bölümü, Çeşitli Açılarda Vergileme ve Sorunlar 21-23 Mayıs 1990 Antalya, Şafak Matbaası, Ankara, 1990, s. 28.

dönülmesi yüksek enflasyona neden olmuştur. Bu dönemde devlet, bir yandan oluşan aşırı kazançları ve enflasyonu önleyebilmek için, diğer yandan artan gelir ihtiyacını karşılayabilmek için ulaşabildiği tüm alanları vergilendirmiştir. Bunlara örnek olarak kazanç vergisine uygulanan buhran zammını, iktisadi buhran vergisini, muvazene vergisini, Hava Kuvvetlerine yardım vergisini, varlık vergisini, toprak mahsulleri vergisini verebiliriz. 1931-1939 yıllarında bütçe açığı ortalaması 2.6 milyon TL. iken, 1940-1945 yılları bütçe fazlası (sadece 1944 yılında bütçe açığı verilmiştir), ortalaması 3.1 milyon TL. olmuştur. Uygulanan sıkı vergi politikaları bütçe açığı sorununu önlemiştir, ancak bunun bedeli üretimdeki düşmeler olmuştur.²⁹⁴

1950'li yıllarda karşılaşılan ekonomik zorluklara karşı, 1960 yılında aşırı borçlanma ve enflasyonun aşırı boyutlara varması, askeri yönetimin iktidara el koymasının temel gerekçesi olmuştur. Bu dönemde, tarım kazançları vergi kapsamına alınmış, esnaf muaflığının sınırları daraltılmış ve vergi kaçakçılığını önlemek amacıyla servet beyanı getirilmiştir. Dönemin başında çalışmalarına başlayan Vergi Reform Komisyonu'nun da etkisiyle izlenen vergi politikası açık bir biçimde farklılaşmıştır. Bu farklılık, vergilerin ekonomiyi yönlendirici birer araç olarak kullanılması yolundaki çabaların, geçmiş dönemlere oranla açık biçimde yoğunlaşmasından doğmuştur. Yapılan vergi düzenlemelerinde özel sermaye birikimini hızlandırmak amacıyla vergi aracı geniş ölçüde kullanılmıştır.

1974 yılından itibaren artan petrol fiyatlarının da etkisiyle büyüyen enflasyon, Türk Vergi Sisteminde özellikle gelir vergisini olumsuz yönde etkilemiştir. Bu dönemde vergi sistemini enflasyona karşı kullanmak bir yana, enflasyonun sistemde meydana getirdiği tahribatı giderecek asgari tedbirler bile alınamamıştır.

Görüldüğü gibi, sanayileşmesini tam anlamıyla gerçekleştirmeden sanayileşmiş toplumların vergi sistemlerini aynen uygulama yoluna giden Türkiye'de, 1980 öncesi dönemde vergi politikası yönünden amaçlara uygun bir vergi sistemi kurulamamıştır. Sanayileşmeden önce böyle bir vergi sistemini uygulama çabaları bir takım sorunlara yol açmıştır.

²⁹⁴ Hülya Kirmanoğlu, "Türkiye'de Vergi Reformları, Siyasal İktidar ve İktisat Politikaları", Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 36. Seri, 1994, s. 60-61.

B. Türkiye’de 1980 Sonrası Dönemde Enflasyonla Mücadelede Uygulanan Vergi Politikaları

1980 sonrasında izlenen ekonomi politikalarının temel hedefi, ülke ekonomisinin dışa açılması ve dış ödemeler dengesinin iyileştirilmesidir. Ülke ekonomisinin yönlendirilmesinde, para-kredi politikaları ve teşvik tedbirleri etkin ve yaygın bir biçimde ön plana çıkarılmış, sanayileşme ve vergi politikaları gibi diğer temel politikalara aynı ölçüde itibar edilmemiştir. Kamu kesiminin finansmanında ve kamu kesimince yönlendirilen ekonomik faaliyetlerde vergi kaynakları ve bütçe disiplini bir kenara bırakılmış, finansman temininde vergi yerine iç ve dış borçlanma, vergi idaresi yerine banka sistemi kullanılmıştır.²⁹⁵

1980 sonrası vergi politikasının en önemli özelliği vergisel teşviklerle yatırımların ve ihracatın özendirilmesidir

1. 24 Ocak 1980 İstikrar Tedbirlerinin Vergi Politikası Açısından Değerlendirilmesi ve 1980-1994 Döneminde Uygulanan Vergi Politikaları

24 Ocak 1980 Türkiye ekonomisinde önemli bir dönüm noktasıdır. 24 Ocak kararlarıyla vergi politikası yoluyla ekonomide antienflasyonist bir vergi yapısının oluşturulması amaçlanmıştır.

Bu dönemde, enflasyon ve ödemeler dengesindeki açıklar cumhuriyet tarihinin en yüksek seviyelerine çıkmıştır. Bu olumsuzlukların yaşandığı dönemde açıklanan 24 Ocak 1980 istikrar programının daha önce açıklananlardan farkı, kalıcı ve ekonomide yapısal değişimi sağlamaya yönelik bir ekonomik gelişme programı olmasıdır. Bu çerçevede Türkiye, 1980 istikrar kararlarının ardından yapısal bir değişim sürecine girmiştir.

24 Ocak kararları; öncelikle enflasyonu kontrol altına alarak iç dengeyi, ödemeler dengesi açığını azaltarak da dış dengeyi sağlamayı amaçlamıştır. 24 Ocak kararları ile ilgili önemli nokta, bu kararların iç ve dış dengelerin serbest piyasa koşulları ile gerçekleştirmek iddiasını taşımış olmasıdır.

²⁹⁵ Tanık Artukmaç, “Ekonomik Politikalar ve Vergi Politikası”, Ankara Sanayi Odası Dergisi, Yıl: 13, Sayı: 96, Ocak- Şubat 1989, s. 4.

24 Ocak istikrar tedbirleri paketinin ekonomiyi istikrara kavuşturma yolunda hareket noktası şunlar olmuştur:²⁹⁶

“1. Enflasyonu yavaşlatmak, fiyat istikrarını sağlamak ve enflasyonun devlet sektöründen kaynaklanan tesirlerini yumuşatmak,

2. Üretim çarkını harekete geçirmek; bunun için de döviz, enerji ve ona bağlı ve bağlı olmayan diğer girdiler arzını arttırmak

3. Ekonominin döviz kazanma gücünü harekete geçirmek için ihracatı hızla teşvik etmek,

4. Zorunlu ithalat dışında döviz harcamalarını minimum düzeye indirmek,

5. Serbest teşebbüs gücüne destek olarak kısıtlıkları azaltmak ve bu yoldan arz ve talep dengesini sağlamada tesirli olmak, piyasa mekanizmasını işletmek,

6. Yeni tasarruf, faiz politikaları uygulamak.

24 Ocak istikrar programının temel hedefleri arasında yer alan enflasyonun kontrolünde başarı sağlanamamıştır. Bunun temel nedeni, 1980’den sonra sürekli büyüyen bütçe açıkları ve bunun sonucunda da programda öngörülen parasal disiplinin sağlanamamasıdır. 1980’den itibaren, bazı dönemler hariç olmak üzere, bütçe açıkları sürekli artış göstermiştir. Bu dönemde bütçenin finansmanında vergilere yeterli önem verilmemiştir. 1980’den sonra izlenen vergi politikaları gereğince muafiyet ve istisnalar ile vergi dışı bırakılan kazançlar yanında kayıt dışı ekonominin kayda alınmasına yönelik ciddi tedbirlerin alınmaması nedeniyle vergi kayıp ve kaçaklarında hızlı bir artış meydana gelmiştir. Ayrıca 1980’den sonra çıkan mali aflar ve vergi sisteminde meydana gelen olumsuz gelişmeler, gerçek usulden götürü usule geçilmesi gibi, kayıt dışı ekonominin yaygınlaşmasında önemli rol oynamıştır.²⁹⁷

24 Ocak kararlarının başarısızlığa uğraması ile birlikte, ekonomik kriz işaretleri gelmeye başlamış ve bunun üzerine 4 Şubat önlemleri gündeme gelmiştir.

²⁹⁶ Eker ve diğ., a.g.e., s. 345.

²⁹⁷ Akdoğan, a.g.br., s. 145.

4 şubat 1988 Kararlarının gerekçesinde, ekonominin kötüye gitmesinin nedeni olarak 1987 yılında referandum ve seçimler nedeniyle kamu kesimindeki zamların gecikmesi gösterilmiştir.²⁹⁸

1980 yılında askeri hükümet tarafından yapılan bir uygulama küçük esnaf ve sanatkarların götürü vergisinin ve tarımda asgari verginin enflasyon aşınmasından daha fazla yükseltilerek bu kesimlerin vergi yükünün başlangıçtakine kıyasla arttırılması olmuştur. Ancak 1981 yılında küçük çiftçi muaflığı ile ilgili işletme büyüklüğü sınırı arttırılarak tarım kesiminin vergi yükü önemli ölçüde düşürülmüştür.²⁹⁹

1980 sonrası dönemde vergi politikaları ile, vergilemeyi ekonomik ve sosyal amaçların gerçekleştirilmesinde etkin bir araç olarak kullanmak ve toplam talebi kontrol altına alarak enflasyon hızını azaltmak istenmiştir.³⁰⁰ Yeni anayasa ile, Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin Bakanlar Kuruluna mali konular dahil kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisini vermesi, vergi politikasının ekonomi politikası içinde daha etkili bir araç haline getirilmesine çalışıldığının bir göstergesidir. Ayrıca, bakanlar kuruluna kanunda belirtilen asgari ve azami sınırlar içinde vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisna ve indirimlerinde de değişiklik yapabilme yetkisi tanınarak, vergi sistemi daha etkili kullanılmaya çalışılmıştır.³⁰¹ 1982 Anayasasının 73. maddesinin 4. fıkrasında belirtilen bu imkan, enflasyonun vergi sisteminde ortaya çıkardığı yıpranmaya karşı kullanılmak istenilmiştir: "Vergi, resim, harç vb. mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerine, kamunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilebilir."

1985 yılından itibaren dahili tevkifat uygulamasıyla yıllık beyanname verenler için peşin vergi uygulaması getirilmiştir. Burada amaç gelirin elde edilmesi ve verginin ödenmesi arasındaki zaman farkının enflasyon süreci nedeniyle vergi

²⁹⁸ Güngör Uras, "4 Şubat Kararları Ne Getirdi- Ne Götürdü?" 1988 Yılı Mali Politikaları ve 4 Şubat Tedbirleri (Görüşler ve Değerlendirmeler), TOOB Yayın No: 71, Ankara, 1988, s. 71.

²⁹⁹ Kirmanoğlu, a.g.m., s. 75-76.

³⁰⁰ Tosuner, a.g.m., s. 192.

³⁰¹ Zeynep Arıkan, "Türkiye'de Vergi Enflasyon İlişkisi", İzmir Ticaret Odası Dergisi, Yıl: 64, Sayı: 11, Kasım 1991, s. 20.

gelirlerini azaltmasını önlemek ve vergisini tevkif yoluyla ödeyen ücretli kesim ile beyanname veren mükellefler arasındaki adaletsizliği gidermek.³⁰²

Bu dönemde; gelir vergisinde, matrahının genişletilmesi ve oranların düşürülmesi şeklinde tarife değişikliği yapılmıştır. 1980 sonrası dönemde gelir vergisi oranları %40'tan başlatılmış, vergi kaçaklarını önlemek amacıyla çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. 1982 yılında yapılan düzenleme ile gelir vergisi oranlarının 1985 yılına kadar kademeli olarak %25'e düşürülmesi öngörülmüştür.

Fakat gelir vergisinde, dilim aralıklarının geniş tutularak az sayıda dilimin tespiti, gelir vergisi tarifelerinin en önemli özelliklerinden birisi olan otomatik istikrarlandırıcılık niteliğini zedelemiştir. Bununla birlikte, mükelleflerin gelirleri vergi incelemeleri dışında kolayca kontrol altına alınması nedeniyle, gelir vergisi sistemine hayat standardı esası diye bir müessesenin getirilmiştir. Ücret, menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında vergi tevkifatının alanı genişletilmiş, vergi tevkifatı oranlarında değişiklik yapılmıştır. Gelir Vergisi Kanunu'nda getirilen yeniliklerden biri de peşin ödeme sistemi olmuştur. Peşin ödeme sisteminin uygulanmasına geçilmesiyle vergi gelirlerinin enflasyon tahribatından etkilenmemesi amaçlanmıştır.³⁰³ Bütçe dışı fon uygulama alanı genişletilmiş, ücretlilere Vergi İadesi Hakkında Kanun çıkarılmıştır.

1950 yılında yürürlüğe giren Kurumlar Vergisi Kanunu da, 1980'de köklü bir değişikliğe uğramıştır. Yapılan değişikliklerle getirilen yatırımları ve ihracatı teşvik edici hükümlerin kısa dönemde yaratacağı vergi kaybının, uzun dönemde söz konusu teşviklerle yatırımları arttırması sonucu giderileceği düşünülmüştür. Ayrıca, yatırımların artmasıyla üretimin ve istihdamın da artacağı, bu sayede işsizlik sorununun çözümüne katkıda bulunulacağı gibi enflasyonun da izlenen vergi politikası sayesinde etki altına alınacağı belirtilmiştir.³⁰⁴

Kurumlar vergisi oranı, 1980-1986 arasında sermaye şirketleri ve kooperatifler için %50, diğer şirketler ve KİT için %35 olarak uygulanmaktaydı.

³⁰² Mehmet Şafak, "Gelir Vergisi Tarifesi ve Türkiye Uygulaması", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 87, Kasım 1998, s. 156.

³⁰³ Tosuner, a.g.m., s. 194-195.

³⁰⁴ Nezh Varcan, *Türkiye'de Vergi Politikalarının Oluşumu*, Anadolu Üniversitesi Basımevi, Eskişehir, 1987., s. 131.

1986'da ise, bu oran her iki grup için de %46 olarak değiştirilmiş ve kar payları vergi dışı bırakılmıştır.

1980 sonrası dönemde vergi kayıplarını önleyerek gerçek talep baskısı önlemek için, haksız vergi iadeleri kapsam içine alınmış, kaçakçılığa teşebbüs suçu genişletilmiş ve kaçakçılık fiilini oluşturan hadler arttırılmış. 1983 yılından sonra hızlanan enflasyona çare bulmak amacıyla vergi gelirleri arttırılmış, gelir vergisinde düşme nedeniyle azalan vergi gelirleri, vergi sistemine Katma Değer Vergisi Kanunu sokularak telafi edilmeye çalışılmıştır. Katma Değer Vergisi (KDV), kısa dönemli efektif talebi kısip uzun dönemde toplam arzı arttırarak enflasyonist baskının önlenmesi yönünde etkili olmuştur.³⁰⁵ Bu dönemde, uygulanan iktisat politikası gereği, bazı kesimlere geniş istisna ve muafiyetler tanınmış olduğundan, çıkarılan vergi yasaları KDV dışında büyük ölçüde vergi kaybına yol açmıştır, bütçe açığında ise artış meydana gelmiştir.

Bu dönemin en önemli özelliklerinden biri de vergi politikasının toplam arzı arttıracak şekilde kullanılması olmuştur. Bu nedenle, bu dönemde yatırım indirimin kapsam ve sınırları genişletilmiş; vergi iadesi, istisna ve muafiyetlerle ihracatın özendirilmesine çalışılmıştır.³⁰⁶ Özellikle 1989 yılında başlayan VI. Beş Yıllık Kalkınma Planında, vergi politikaları kurumlaşmanın teşvikini amaç edinmiş, kurumlara tanınan muafiyet ve istisnaların kapsamı genişletilmiş, yatırım indiriminden gelir vergisi mükelleflerinin de yararlanması sağlanmıştır.³⁰⁷

1980 sonrası izlenen vergi politikaları gereğince, çeşitli muafiyet ve istisnalar ile vergi dışı bırakılan kazançlar ile kayıt dışı ekonominin kayda alınmasına yönelik ciddi tedbirlerin alınmaması nedeniyle, vergi kayıp ve kaçaklarında hızlı bir artış meydana gelmiştir. Bununla birlikte yüksek gelir gruplarının ve büyük girişimcilerin dolaysız vergi yüklerinin çok sayıda istisna ve muafiyet uygulanarak düşürülmesi vergi gelirlerinin kamu harcamalarını karşılayamamasında en büyük etken olmuştur. Diğer yandan 1980 yılından sonra birikmiş vergi uyumsuzluklarının çözülmesi, kayıt dışı servetin aklanarak şirket kayıtlarına alınması ve bununla birlikte hazineye kısa

³⁰⁵ Tosuner, a.g.m., s. 193-196.

³⁰⁶ y.a.g.m., s. 194-195.

³⁰⁷ Mehmet Tosuner, "Türkiye'de 1994 Mali Bunalımı ve Vergi Reform İhtiyacı", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 80, Mayıs 1995, s. 81.

vadede gelir sağlanması amacıyla çeşitli vergi afları çıkarılmıştır. Böylece vergi gelirleri toplam kamu harcamalarını karşılayacak düzeyde arttırılamamıştır. Bütçe açıklarının genel olarak iç borçlanma ile kapatılmaya çalışılması, ekonomideki olumsuz bekleyişleri de olumsuz yönde etkilemiş ve artık devletin istikrarı sağlamaya yönelik politikalarına güven duyulmamaya başlanmıştır. Oldukça yüksek seviyeye ulaşan kamu kesimi açıkları, 1994 krizinin de başlıca nedenidir.

2. 5 Nisan 1994 Ekonomik İstikrar Tedbirlerinin Vergi Politikası Açısından Değerlendirilmesi ve 1994-1996 Döneminde Uygulanan Vergi Politikaları

Ekonomide enflasyonun kontrol altına alınamaması, kamu kesimi açıklarının hızla artması, vergi gelirlerinin iç borç servisine bile yetmemesi, devletin nakit ihtiyacını iç borçlanma ile finanse etmesi ve sonuçta ekonomideki mal, para ve sermaye piyasalarındaki makro dengelerin bozulması nedeniyle 5 Nisan 1994 Ekonomik İstikrar Kararları ile yeni bir istikrar programı uygulamaya koyulmuştur.

5 Nisan Kararlarını alınış nedeni; enflasyonu düşürmek, Türk Lirasına istikrar kazandırmak, ihracat artışını hızlandırmak ve ekonomik ve sosyal kalkınmayı gerçekleştirmektir. Pakette, yeni vergiler koyarak kamu kesiminin gelirlerinin arttırılması, kamu harcamalarının kısılması, sermaye piyasasının geliştirilmesi, ihracatın teşvik edilmesi gibi önlemler öngörülmüştür. Bununla birlikte, yapısal düzenlemeler bölümünde de sosyal güvenlik kurumlarında reform yapılması, Kamu İktisadi Teşebbüsleri (KİT)'lerin özelleştirilmesi ve bazı KİT'lerin kapatılması öngörülmüş, tarımsal destekleme politikası açıklanarak tarım kesimine yapılacak desteklerin azaltılacağı belirtilmiştir.³⁰⁸

5 Nisan kararlarının amacı, kararların ilgili paragrafında şöyle açıklanmaktadır:³⁰⁹

“● Bu programın amacı, enflasyonu hızla düşürmek, Türk Lirasına istikrar kazandırmak, ihracat artışını hızlandırmak, ekonomik ve sosyal kalkınmayı sosyal dengeleri de gözetin sürdürebilir bir temele oturtmak,

³⁰⁸ y.a.g.e., s. 83.

³⁰⁹ Karluk, a.g.e., s. 414-415.

- Bu programla bir taraftan ekonominin hızla istikrara kavuşturulması amaçlanırken, diğer taraftan istikrarı sürekli kılacak yapısal reformlar da gerçekleştirilecektir.

- Gelirlerin, ekonominin rekabet gücünü dikkate alan ve verimli, istihdamı destekleyen bir yapıda gelişmesi istikrarın bir diğer temel unsurudur.

- İstikrarın kalıcı olması; sürdürülebilir bir büyüme ortamına girilmesi, kamunun ekonomideki rolünün yeniden tanımlanması ve bu çerçevede yeniden örgütlenmesini gerektirmektedir. Burada temel ilke sübvansiyon dağıtan bir devlet yapısından, ekonomide piyasa mekanizmasının tüm kurum ve kurallarıyla işlemlerini sağlayan ve sosyal dengeleri gözetten bir devlet yapısına geçmek olmalıdır.

- Bu program çerçevesinde kısa vadede toplumun her kesiminin gücü oranında fedakarlıklar göstermesi gerekmektedir. Bu fedakarlığın gösterilmesi ve toplumun bütün kesimlerince desteklenmesi programın başarısı için temel şarttır.”

1994 istikrar tedbirleri ile döviz kuru, ücret, fiyat politikaları uygulamalarının yanında gelir arttırıcı önlemlerle ilgili vergi ödemeyen kesimlerin vergi ödemelerini sağlamak için vergi denetimlerinin kamu oyunun yakından göreceği şekilde yaygın ve yoğun bir şekilde yapılması öngörülmüştür. Bununla birlikte, akaryakıt tüketim vergisinden bütçeye ayrılan pay artmış, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine ek vergi, motorlu kara, deniz, hava taşıtlarından ek vergi alınması ön görülmüştür.³¹⁰

5 Nisan 1994 Ekonomik İstikrar Programı'nda yer alan önlemlerin önemli bir bölümü 3986 sayılı Kanunla bir kez uygulanmak üzere uygulamaya konulan; Ekonomik Denge Vergisi, Net Aktif Vergisi, Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi, Ek Gayri Menkul Vergisi, gibi vergilerdir. bu vergiler vergisini düzenli olarak ödeyen mükellefe ek vergi yükü getirmiştir.

İsrail'de 1985 yılında uygulanan heterodoks program örnek alınarak hazırlanan 5 Nisan İstikrar Programı ile kamu açıklarının kapatılmasına öncelik verildiğinden, ciddi ve kapsamlı bir vergi reformu uygulamaya konulmamış olup; sadece birkaç geçici ek vergi ile kısa vadede kamu gelirleri arttırılmaya çalışılmıştır.

³¹⁰ İsmail Can, “Ekonomik Krizlere Karşı Uygulanması Gereken Vergi Politikası”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 142, Ocak-Nisan 2003, s. 73.

Sonuçta Türkiye'nin en önemli iktisadi sorunlarından olan enflasyon kontrol altına alınamamıştır.

1995 mali yılı bütçe gerekçesinde vergi politikasına ilişkin; vergi gelirlerinin kamu harcamalarının en önemli ve sağlam kaynağı olması nedeniyle bütçe disiplini açısından vazgeçilmez nitelikte olduğu belirtilse de, 1995 yılı vergi politikasının geçmiş yıllardan farkı olmamıştır.³¹¹

3. 1996-2000 Döneminde Uygulanan Vergi Politikaları

1996-2000 dönemini kapsayan VII. 5 Yıllık Kalkınma Planında, vergi politikasının toplumsal tercihler ve ülke ihtiyaçları doğrultusunda yapılandırılması konusunda çalışmak üzere Vergi İstişare Konseyi kurulması, vergi kanunlarında yer alan istisna ve muafiyetlerin asgariye indirilmesi konusunda çalışmalar yapılması, götürü vergileme usulünün daraltılması, tasarruf ve yatırımlar üzerinde olumsuz etki yaratan gelir üzerinden alınan vergiler yerine tüketim üzerinden alınan vergilere ağırlık verilmesi, enflasyon muhasebesi uygulamasına olanak veren bir sistemin oluşturulması hedeflenmiştir.³¹²

Ayrıca, 1996 yılında gümrük birliğine geçişle birlikte ithalattan alınan vergilerden elde edilen gelirlerde oluşan azalmanın önlenmesi amacıyla Özel Tüketim Vergisi Kanun Tasarısı hazırlansa da 1996 yılı başında yürürlüğe konulamamıştır. Gümrük vergisi ve eş etkili vergilerin kaldırılması nedeniyle meydana gelen kaybı önlemek için bazı vergilerde değişiklikler yapılmıştır.

On dört vergi kanunu ve iki kanun hükmünde kararnamede değişiklikler yapan 4369 sayılı kanun 29 Temmuz 1998 tarihinde resmi gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Maliye Bakanlığınca vergi reformu olarak nitelendirilen bu kanun vergi reformu değil geniş kapsamlı bir vergi değişiklik paketi olduğu düşünülmüştür.³¹³

Vergi reformu olarak sunulan bu düzenlemelerde, amaç vergi gelirlerini arttırmak olmuştur. Vergi gelirlerini arttırmak için de, vergi kayıp ve kaçaklarının

³¹¹ 1995 Mali Yılı Bütçe Gerekçesi, T.C. Maliye Bakanlığı, Ekim 1994.

³¹² VII. Beş Yıllık Kalkınma Planı Metni (1996-2000)

³¹³ Zeynep Arıkan, "4369 Sayılı Vergi Yasasının Boşlukları", Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi, Yıl: 35, Sayı: 10, Ekim 1998, s. 61.

ortadan kaldırılması ve vergilendirilebilir mevcut gelir unsurları dışında yeni kaynaklar tespit edilmesi yöntemine başvurulmuştur.

Kanunda vergi tabanını genişleterek vergi gelirlerinin arttırılması amacına yönelik olarak;

1. Gelirin tanımı değiştirilmiş,
2. İndirim ve istisnalar daraltılmış,
3. Götürü vergilemeye son verilmiş
4. Vergi tabanını eriten yasal boşlukların giderilmesi amaçlanmıştır.

Diğer yandan; vergi gelirlerinin arttırılabilmesi nedeniyle kayıt dışı ekonominin kayda alınabilmesi için de;

1. Vergi kimlik numarası uygulamasının yaygınlaştırılmasına yönelik bir kısım tedbirler alınmakta,
2. Herkes belge düzenine dahil edilmekte,
3. Vergi kimlik numarası bazında ve manyetik ortamda, düzenli belge verme yükümlülüğü getirilmekte,
4. Otomasyon, istihbarat ve denetim, merkez ve bölge bazında yeniden yapılandırılmaktadır.³¹⁴

4369 sayılı kanunla yapılan değişiklikleri başında gelir vergisi konusunun yeniden tespit edilmesi gelmektedir. Kayıt dışı ekonomiyi kayda almak ve vergi tabanının yaygınlaştırılmasını sağlamak amacıyla, gelirin tespitinde kaynak teorisinden net artış teorisine geçilmiş ve kaynağı ne olursa olsun bütün gelirler 1 ocak 1999'dan itibaren gelir vergisi kapsamına alınmıştır. 4369 sayılı kanun öncesinde gelir; bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olarak tanımlanmıştır. 4369 sayılı kanunla gelirin tanımı ise; bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği tasarruf ve harcamalarına kaynak teşkil eden her türlü kazanç ve iratların safi tutarıdır. Bu kanun ile kaynağına bakılmaksızın kişinin satın alma gücünü arttıran her türlü değer akımı gelir olarak kabul edilmektedir.

³¹⁴ Mesut Koyuncu, "Vergi Reformu", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 218, Ekim 1999, s. 48.

Bu kanun ile vergi oranlarında değişiklikler yapılmıştır. Gelir vergisinde en düşük oran %25'ten %15'e, en yüksek oran %25'ten %40'a indirilmiştir. Kurumlar vergisinde oran %25'ten %30'a; emlak vergisinde ise meskenlerde %0.4'ten%0.1'e; arsalarda %0.6'dan %0.3'e indirilmiştir.

Mükelleflere üç ayda bir bilanço çıkarma mecburiyeti getirilerek; gelir vergisi mükellefleri için %15, kurumlar vergisi mükellefleri için %25 geçici vergi alınması uygulaması getirilerek, enflasyonun vergi gelirlerinde meydana getirdiği azalma önlenmek istenilmiştir.

Yatırım indirimi oranı %30'dan %40'a yükselterek toplam arzın artırılması sağlanmaya çalışılmıştır. Bu oran bazı yatırımlar için %200 kadar arttırılmıştır.

4369 sayılı yasa ile hayat standardı ve götürü vergi uygulamalarına son verilmesi vergi gelirleri açısından olumsuz olmuştur. Nitekim, kamu finansman dengesini kuvvetlendirme önlemleri çerçevesinde hayat standardı esas 2000 yılı gelirine uygulanmak üzere geçici olarak tekrar uygulamaya koyulmuştur.³¹⁵

4369 sayılı kanuna yoğun tepkiler, ekonomideki durgunluk, vergi gelirlerinin arzu edilebilir düzeye ulaşmaması ve tahsilat oranlarındaki gerileme 4369 sayılı vergi reform yasası ile yapılan değişikliklerin tekrar elden geçirilmesini zorunlu kılmıştır. Bunun sonucunda, 4444 sayılı yasa ile 1999-2002 yılları gelirlerinin vergilendirilmesinde gelirin tanımı yeniden eski halini almış, bu süre boyunca vergilemede “net artış teorisi” yerine “kaynak teorisi”ne geri dönölmüştür. Geçici vergi uygulamasında oluşan direnç göz önüne alınarak gelir vergisi mükellefleri için süre altı aya çıkarılmıştır.³¹⁶ Kurumlar vergisi mükellefleri için ise 1 Ocak 2000'den itibaren %25'ten %20'ye indirilmiştir.

1999-2000 yılında elde edilen ücret gelirleri dışındaki gelir unsurları için tarife 5 puan arttırılmıştır. Böylece mükellefler üzerindeki vergi yükü arttırılmaya çalışılmıştır.

³¹⁵ Cihan Terzi, “1980 Sonrası Vergi Politikaları”, XVII. Geleneksel Maliye Sempozyumu, Celal Bayar Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, Emek Matbaacılık, Manisa, 2002, s. 155.

³¹⁶ Koyuncu, a.g.m., s. 57-58.

Sonuç olarak 4444 sayılı yasa ile yapılan değişikliklerin büyük çoğunluğu, üç yıllık bir süre için 4369 sayılı Vergi Reformu Yasası ile değiştirilen hükümlerin geri getirilmesinden ibarettir.

1999 yılında yaşanan depremten doğan ekonomik kayıpları önlemek üzere bazı mükellefiyetler ve vergi yükümlükleri getirilmiştir. 26.11.1999 tarihinde yayınlanan 4481 sayılı Kanunla Ek Emlak Vergisi, Ek Gelir ve Kurumlar Vergisi, Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi, Özel İletişim Vergisi, Özel İşlem Vergisi getirilmiştir. Ayrıca %15 KDV oranı %17'e, %23 KDV oranı ise %25'e çıkarılmıştır.

4. 2000-2003 Döneminde Uygulanan Vergi Politikaları

2000-2003 döneminde istikrarı sağlayıcı vergi politikası önlemlerini 4 başlık altında inceleyeceğiz.

a. 2000-2002 Enflasyonla Mücadele Programı Çerçevesinde Uygulanan Vergi Politikaları

1997 yılında yaşanan Asya Krizi ve ardından yaşanan Rusya krizi Türkiye ekonomisini de etkilemiş ve bu amaçla; belirginleşen ekonomik dengesizlikleri gidermek ve enflasyonu kontrol altına almak amacıyla 3 yıllık bir program uygulamaya koyulmuştur.

IMF İcra Kurulu tarafından 22.12.1999 tarihinde onaylanan 09.12.1999 tarihli Niyet Mektubu'nda "vergi politikası ve idaresi" ile ilgili olarak aşağıdaki hususlara yer verilmiştir:³¹⁷

"Hükümet vergi sistemini daha etkin ve adaletli bir hale getirmek amacıyla, vergi sistemini iyileştirmek ve vergi uygulamasını güçlendirmek kararlılığı içindedir. Net ve basit yasa ve diğer mevzuatla desteklenmiş geniş tabanlı, düşük ve tahmin edilebilir marjinal vergi oranları üzerine kurulu bir vergi sistemi hem iç yatırımı teşvik etmek hem de yabancı sermaye çekmek için en iyi araçtır. Maliye Bakanlığı halihazırda vergi idaresi sistemine ilişkin tam otomasyon da dahil olmak üzere vergi idaresinin etkinliğini arttıracak birkaç iddialı projeye girişmiş bulunmaktadır. İkinci gözden geçirme boyunca, eğer gerekirse 2000 ve 2001'de uygulanmak üzere vergi

³¹⁷Can, a.g.m., s. 74.

sistemindeki gerekli değişiklikler belirlenecektir. Hükümet vergi aflarının, mükelleflerin vergi ödemeye yanaşmasını engellediğinin farkındadır.”

Programdaki gelir arttırıcı vergisel önlemler:³¹⁸

- KDV oranının % 2 puan arttırılmasına ek olarak, harçların GSMH’nın yaklaşık %0.4’ü olarak bütçede hedeflenen tasarrufların tutturulmasını sağlamak üzere akaryakıt fiyatlarındaki değişikliğe bağlı olarak otomatik olarak ayarlanması,

- Gayrimenkul sermaye iratları ve serbest meslek kazançları üzerine uygulanan stopajın %15’ten %20’ye çıkarılması, faiz ve repo gelirlerine uygulanan stopaj oranının %2 oranında arttırılması, ücretlilerin vergi dilimleri ve özel istisna miktarlarının artışının hedeflenen enflasyon oranıyla sınırlandırılması yoluyla doğrudan vergi gelirleri GSMH’nın %0.3’ü oranında arttırılması,

- Tütün ve alkollü içecekler üzerindeki ek KDV oranının, eğitim kesintileri ve ücretler ve harçların arttırılmasını içeren diğ er tedbirlerin GSMH’nın %0.4’ü oranında bir gelir sağlanması beklenmiştir,

- Bakanlar Kurulu 2000 yılının ilk üç ayı içinde geçici vergi dönemlerini 1 Temmuz 2000’den itibaren geçerli olmak üzere indirerek GSMH’nın %0.4’ü kadar gelir toplamayı amaçlamıştır.

Programın deprem sonrası yürürlüğe konulması, ayrıca beklenen yabancı sermayenin gelmeyişi, dünya petrol fiyatlarının artışı, özel sektör ücret artışlarının öngörülenin üzerine çıkması ve TL’nin değ erlenmesi programda olumsuz etkiler yaratmıştır. Ayrıca, enflasyon öngörülenden yüksek çıkmış, ekonomideki reel para stoku daralarak faiz oranlarının yükselmesi yönünde baskı yapmıştır.

3 yıllık ekonomik programın birinci yılının sonuna doğru Kasım 2000’in ortasında likidite darboğazından doğan kriz üzerine IMF’ye 18.12.2000 tarihli bir “Ek Niyet Mektubu” verilmiştir. Ek niyet Mektubunda enflasyon ve vergilemeye ilişkin çeşitli tedbirler de öngörülmüştür. Bu ek niyet mektubunda belirtilen hususlarla ilgili olarak vergi mevzuatında da düzenlemelere gidilmiştir. 23.11.2000 tarihli 4605 sayılı Kanun tasarısının genel gerekçesinde, 2000 yılında başlayan 3

³¹⁸Menşure Peker, “1980 Sonrası Dönemde Türkiye’de Ekonomik İstikrarı Sağlayıcı Vergi Politikaları ve Sonuçları”, DE  SBE Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Programı Yüksek Lisans Tezi, 2002, s. 176-177.

yıllık ekonomik istikrar programının en önemli ayaklarından birisinin vergi politikası olduğu ve programın amacına ulaşması için program süresi boyunca vergi gelirlerinin aynı düzeyde seyretmesi, bunu gerçekleştirirken de ekonomik gereklerle, değişen ekonomik ve sosyal koşulların uyumunun korunması gerektiği belirtilmiştir.³¹⁹

4605 sayılı kanunla, Motorlu Taşıtlar Vergisi, Taşıtlar Alım Vergisi, Ek Taşıtlar Alım Vergisi, Eğitime Katkı Payı, Özel İletişim Vergisi ve Özel İşlem Vergisi, Gelir ve Kurumlar Vergisinde yapılan düzenlemelerle, servet ve işlemler üzerinden alınan bir kısım vergiler arttırılmış, geçici olarak alınana vergilerin süreleri uzatılmış, kurum kazançları üzerinden yapılan gelir vergisi tevkifatının zarar eden kurumlara zarar arttırıcı etkide bulunmasını önlemeye yönelik hüküm getirilmiştir. Ayrıca, Gelir Vergisi Kanununa geçici bir madde eklenerek hayat standardı esası getirilmiştir. Alınan bu tedbirlere rağmen 19 Şubat 2001’de kriz yaşanması önlenememiştir.³²⁰

b. 19 Şubat 2001 Krizi ve Türkiye’nin Güçlü Ekonomiye Geçiş Programının Vergi Politikaları Açısından Değerlendirilmesi

Şubat 2001’de faiz oranlarının güvensizlik nedeniyle artmış, bu da bütçe dengelerinin bozulmasına neden olmuştur. Siyasi gelişmelerdeki olumsuzluklar da kriz ortamını oluşmasına neden olmuştur. Şubat 2001 krizi kamu borçlanmasının yüksek faizle yapılması nedeniyle kamu bankalarının yükümlülüklerini yerine getirememesinden kaynaklanmıştır. Bununla birlikte yabancı sermayenin de ülkeden çıkışı krizi desteklemiştir. 19 Şubat 2001’de ortaya çıkan siyasi gerginlik, programa olan güvenin kaybolmasına ve piyasa katılımcılarının panik halinde Merkez Bankasından döviz talep etmelerine neden olmuştur. Merkez Bankası 21 Şubat 2001 günü İstikrar programını uygulamaya devam edebilmesi için döviz kurlarını dalgalanmaya bırakmıştır.³²¹

Şubat 2001 krizi sonrası hükümetçe uygulamaya konulan “Türkiye’nin Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı” olarak adlandırılan programın temel amacı, kur rejiminin terk edilmesi nedeniyle ortaya çıkan güven bunalımı ve istikrarsızlığı hızla

³¹⁹ Can, a.g.m., s. 76.

³²⁰ y.a.g.m., s. 76.

³²¹ Peker, a.g.t., s. 171.

ortadan kaldırarak ve kamu yönetiminin ve ekonominin yeniden yapılandırılmasına yönelik altyapıyı oluşturmaktır.

Programda ana hedef kaynak yetersizliğini önlemek olmuş ve tedbirler 3 başlık altında toplanmıştır:

1. Harcama tedbirleri
2. Dış finansman tedbirleri
3. Gelir arttırıcı tedbirler

14.04.2001 tarihli ekonomik programda öngörülen gelir arttırıcı tedbirler:³²²

“1. Vergi gelirlerinin arttırılmasına yönelik olarak 2000 yılı sonunda alınan tedbirlerin titizlikle uygulanmasına devam edilecektir,

2. Akaryakıttaki otomatik fiyatlandırma mekanizmasına devam edilecek ve Akaryakıt Tüketim Vergisi (ATV), en az hedeflenen enflasyon ölçüsünde ayarlanacak ve ATV tahsilatının GSMH içindeki payı %2.8 olacaktır,

3. Vergi tabanının yaygınlaştırılması amacıyla vergi kimlik numaralarının kullanımı genişletilecek,

4. Vergi kayıp ve kaçığının en aza indirilmesi amacıyla vergi denetimleri arttırılacaktır,

5. Vergi tahsilatının arttırılması için vergi gecikme faiz ve cezaları enflasyonla uyumlu bir biçimde arttırılmıştır,

6. Bireysel yatırımcıların kamu kağıtlarından elde ettikleri gelirlerin beyanname dışı tutulması suretiyle kamu kağıtlarına olan bireysel talep arttırılacaktır.”

Programda konsolide bütçe dengesi için gerekli gelirin toplanması için vergisini ödemeyen kesimlere yeni vergi koymak ya da vergi oranını yükseltmek çözüm olmamıştır. Asıl yapılması gereken kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınmasıdır.³²³ Programda iktisadi ve sosyal faydalar sağlayarak ekonomik krizin sona erdirilmesine önemli katkılar sağlayabilecek vergisel tedbirler konusunda yeterli düzenlemelerin olmadığı da dikkat çekmektedir.

³²² Türkiye'nin Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı Metni

³²³ Abdullah Aslan, “Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı ve Maliye Politikası”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 238, Haziran 2001, s. 4.

20.06.2001 tarihli 4684 sayılı Kanunla bazı kanun ve kanun hükmünde kararnamelerde değişiklik yapılmasına dair kanun, şirketlerin enflasyon sürecinde verimliliklerini kaybetmemeleri için şirketlerin bölünerek yeniden yapılanmasına imkan sağlayacak düzenlemeler yapmıştır.³²⁴

2002 Mali Yılı Bütçe Gerekçesinde vergi politika ve tedbirleri şöyle belirlenmiştir:³²⁵

“1. Ekonomide etkinlik ve verimliliğin arttırılması, kaynakların rasyonel kullanılması ile 2000 ve 2001 yıllarında şirketlerin devir, birleşme ve bölünmelerine ilişkin önemli vergi teşvikleri getirilmiştir. Benzer şekilde bireysel emeklilik sisteminin teşviki amacıyla da önemli vergi teşvikleri sağlanmıştır.

2. Vergiye uyumu arttırmak ve sistemi etkin hale getirmek için en önemli unsur vergi idaresinin güçlendirilmesi amacıyla otomasyon projelerine 2000 yılında da devam edilecektir. Diğer taraftan, vergi tabanının yaygınlaştırılması ve kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınabilmesi için araç olan vergi numarasının yaygınlaştırılması devam edecektir

3.Özel Tüketim Vergisi yasa tasarısı üzerinde çalışmalara devam edilip 2002 yılında kanunlaşp uygulamaya konulması planlanmıştır.

4. Vergi İstihbarat Merkezi'nde bilgisayar donanım ve yazılımların temini ile Gelirler Bölge Müdürlükleri ve Vergi Denetmenleri Büro Başkanlıkları'nın otomasyon uygulaması kapsamına alınması ve ihtiyaç duyulan yazılım ve donanımın temini ile ilgili çalışmalar devam edecektir.

5. Mükellefler vergi dairesine gitmeden vergi ile ilgili ödevlerini gerçekleştirmeleri amacıyla mükelleflerin internet ortamında beyanname vermeleri için çalışmalar sürdürölmektedir. Böylece vergi dairelerinin iş yükü azalacağından daha etkin ve verimli çalışmaları mümkün olacaktır.

6. Ödeme süresi içinde ödenmeyen kamu alacaklarının tahsilinin hızlandırılması ve süratle Hazineye intikali için borçlular hakkında 6183 Sayılı

³²⁴ Ünver Elaskan ve Aykut Kelecioğlu, “4684 Sayılı Kanunla Vergi Kanunlarında Yapılan Değişiklikler”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 155, Ağustos 2001, s. 75.

³²⁵ 2002 Mali Yılı Bütçe Gerekçesi, T.C. Maliye Bakanlığı, Ankara.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun cebri takibata ilişkin hükümlerinin titizlikle uygulanması yönünde gerekli tedbirler alınmakta olup bundan sonra da bu yöndeki uygulamalar sürdürülecektir.”

c. 58. Hükümetin Vergi Politikası

23.11.2002 tarihinde TBMM’de sunulmuş olan 58. Hükümet programındaki vergi tedbirleri şunlardır:

Programda vergi sistemimizin sağlıklı bir yapıya kavuşturulması için kapsamlı bir vergi reformu yürürlüğe konulacağı belirtildikten sonra yapılacak reformun çıkış noktasının vergide adalet ve ödeme gücü ilkeleri olacağı ve bu ilkelerin ve sağlıklı bir vergi yapısının sadece vergi kanunlarında yapılacak düzenlemelerle gerçekleşmeyeceği, uygulamanın da aynı ölçüde önemli olduğu ve bu alanda yapılması gereken çok şey bulunduğu ifade edilmektedir. Ekonomide aktiviteyi canlandıracak vergi indirimlerine gidileceği ve çalışan kesimlerin vergi yüklerinin kademeli olarak hafifletileceği açıkça belirtilmiştir. Görüldüğü gibi mevcut vergilerde artırım değil vergi indirimleri öngörülmüştür. İzlenecek vergi politikasının enflasyonun önlenmesinden çok iktisadi kalkınmanın sağlanmasında, yoksulluk ve işsizliğin önlenmesinde bir araç olarak uygulanması esası benimsenmiştir. Ayrıca mali milat kaldırılacak ve vergi barışı projesi uygulamaya konulacaktır.³²⁶

d. 2003 Yılı Programında Öngörülen Vergi Tedbirleri

VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı 2003 Yılı Programında enflasyonu aşağıya çekmek ve kamu borç stokunun sürdürülebilirliğini sağlamak amacıyla yönelik olarak maliye, para ve gelirler politikalarının birbirleri ile tutarlı bir şekilde uygulanacağı; vergi politikasının temel hedeflerinin ise iyi işleyen, etkin bir vergi sistemi oluşturulmak suretiyle kamu finansmanı için ihtiyaç duyulan kaynakların temin edilmesi olduğu belirtilerek vergi sisteminde yapılması öngörülen aşağıdaki hususlara yer verilmiştir.³²⁷

³²⁶ Nuri Değer, “58. Hükümetin Vergi Politikası”, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl: 11, Sayı: 121, Ocak 2003, s. 57-58.

³²⁷ Can, a.g.m., s. 83.

“1. Gelir idaresi yeniden yapılandırılacak, esnek ve fonksiyonel bir yapıya kavuşturulacaktır. Bu kapsamda birimlerin görev ve yetkileri açıkça belirlenecek ve gelir idaresinin yapısı güçlendirilecektir.

2. Verginin tabana yayılması ve kayıt dışı ekonominin kayda alınması için gerekli çalışmalar yapılacaktır.

3. Etkin ve kurumlaşmış bir vergi denetim sistemi oluşturulması için; denetim birimleri arasında koordinasyon sağlanacak, denetim sonuçlarının ve denetlenen mükelleflerin izlenmesi suretiyle denetim izleme tabanı oluşturulacak ve VEDOP-2 projesi kapsamında vergi istihbarat merkezi kurularak vergi kimlik numarası etkin olarak kullanılacaktır.

4. Vergi sistemini basitleştirmek amacıyla, diğer kanunlardaki vergi ile ilgili hükümler vergi kanunları içine alınacak, istisna ve muafiyetler yeniden düzenlenecektir.

5. Yatırım indirimi uygulaması yeni bir bakış açısıyla ele alınacak, yatırım indirimine ilişkin stopaj kaldırılarak yatırım indirimi oranı düşürülecektir.

6. Vergilerin tahsilat sürelerinin kısaltılması amacıyla beyana dayalı vergilerin taksit sayısı azaltılarak bazı vergilerin ödeme zamanı öne çekilecektir.”

e. 59. Hükümetin Vergi Politikası

59. Hükümet programında vergi politikası konusunda ayrıntıya girmemiştir:³²⁸

“1. Vergi reformu ile vergi tabanı genişletilecek ve marjinal vergi oranları uygun seviyelere indirilecektir,

2. Daha fazla kamu gelir için daha yüksek büyüme oranlarına ulaşmayı kolaylaştırıcı düzenlemelere ağırlık verilecektir,

3. Vergi reformu, verimliliğe odaklı ve büyümeyi teşvik edici yapı içinde gerçekleştirilecektir,

4. Ekonominin uluslar arası rekabet gücünün artırılması bağlamında vergi düzenlemelerine ağırlık verilecektir.”

³²⁸ y.a.g.e., s. 83.

Türkiye gibi enflasyonun bütün ağırlığınca hüküm sürdüğü bir ekonomide, kronikleşen enflasyonun kontrol altına alınmasında vergi politikasının önemli bir yeri vardır. Vergi politikası uygulaması yapılırken gereken ana konu; vergi oranlarını arttırmak olmamalı, yapılması gereken vergiye tabi olmayan kazançları ve vergi ödemeyen kişileri vergilendirmek olmalıdır. İdeal vergi oranı, vergi matrahını arttıracak ve dolayısıyla da vergi gelirleri artacaktır. Türkiye’de vergi oranları olması gerekenden yüksektir. İşletmelerin karları üzerinden %50’e yaklaşan bir vergi alınırken, kalan karın da enflasyonun öz kaynak üzerinde yarattığı tahribatı karşıladığı durumda ortada gerçek anlamda kar kalmamaktadır. Bu durumda işletmelerin yatırım yapmaları beklenemez.³²⁹ İşletmelerin yatırım yapmaması durumunda ise arz arttırılamayacak ve enflasyonun önüne geçilemeyecektir.



³²⁹ Ali Tuğlu, “Enflasyon Türkiye’nin Kaderi Olmamalı”, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl:9, Sayı: 101, Mayıs 2001, s. 146.

SONUÇ

Bir ekonomideki para miktarının mal ve hizmet miktarına nazaran daha fazla artması nedeniyle fiyatlar genel düzeyinde meydana gelen sürekli ve önemli artış olarak tanımlanan enflasyonun, vergi sistemi ve vergi gelirleri üzerinde çok ciddi olumsuz etkileri mevcuttur.

Günümüzde birçok ülke bakımından önemli bir sorun haline gelmiş bulunan enflasyon; kayıt dışı ekonominin artmasına, kaynak dağılımının bozulmasına, sosyal kesimler arasındaki servet dağılımını bozarak sosyal dengenin alt üst olmasına neden olurken; vergi sisteminin sayısal büyüklüklerini etkileyerek istisna, muafiyet ve indirim tutarları ile gelir vergisinin artan oranlı tarife dilimlerinin reel olarak aşınmasına yol açmaktadır.

Enflasyonist dönemlerde; vergiler reel gelir üzerinden alınmamakta, vergilemede adalet sağlanamamakta bu durum işletmelerin öz sermayelerinin aşınmasına neden olmaktadır. Enflasyondan dolayı muhasebe sistemleri bozulan bu işletmelerin mali tabloları gerçeği yansıtmamaktadır. Çünkü enflasyon muhasebesi sistemine geçilmemiş olan ülkelerde işletmeleri, enflasyona karşı koruyan ve mali durumlarını doğru olarak yansıtan bir düzenleme de mevcut olmamaktadır. Vergi mevzuatı içinde yapılan koruyucu nitelikteki kısmi düzenlemeler de yüksek enflasyonun yaşandığı dönemlerde yetersiz kalmaktadır. Bu nedenle işletmeler, öz kaynak güçlerini koruyabilmek için üretim ve istihdam alanı oluşturacak verimli yatırımlar yapmak yerine kısa sürede kazanç sağlamak için rant ekonomisine yönelmektedirler.

Enflasyonun vergi sistemini etkileme derecesi, öncelikle yürürlükteki vergi sisteminin oluşturduğu vergi türlerine bağlıdır. Vergilemede adaleti sağlayıcı olması açısından artan oranlı olarak düzenlenmiş olan kişisel gelir vergisi, enflasyondan en çok etkilenen vergi türüdür. Çünkü enflasyonist dönemlerde, enflasyon nedeniyle nominal gelirleri yükselen yükümlülerin vergi borçları artan oranlı tarifiede yer alan yüksek gelir dilimlerine karşılık gelen oranlar üzerinden hesaplanır. Böylece reel olarak satın alma gücü artmadığı halde enflasyon nedeniyle yüksek vergi ödemek

zorunda kalan yükümlüler açısından vergi adaleti bozulmuş olur ve gelir vergisi işlevselliğini yitirir.

Enflasyonun vergi sistemi üzerindeki olumsuz etkilerini gidermek amacıyla yapılan endeksleme, hem reel vergi yükünün hem de bu yükün dağılımını korumak açısından son derece önemlidir. Enflasyonun vergi sistemi üzerindeki olumsuz etkilerini önlemek amacıyla birçok ülke vergi sistemlerini kısmi veya bütün olarak enflasyona ayarlayıcı önlemler almışlardır.

Enflasyon, vergi borçlusu olan mükellefleri olumsuz yönde etkilerken, vergi alacaklısı durumundaki devletin gelirlerini hem olumlu ve hem de olumsuz yönlerde etkileyebilmektedir.

Para arzındaki artış devletin gelir-giderindeki açığı doğrudan kapattığı gibi, neden olduğu enflasyon da dolaylı olarak devlete gelir sağlamaktadır. Enflasyonun bir kamusal finansman aracı olarak kullanılması sonucunda devlet, enflasyon vergisi ve senyoraj geliri elde eder. Enflasyon vergisi, iktisadi birimlerden devlete gönülsüz bir kaynak aktarım mekanizmasıyken; senyoraj, hükümetin para arzını arttırarak elde ettiği gelirdir.

Çağlar boyunca devletler; kamu hizmetlerini yerine getirmek için gelirler yetersiz kalınca geleneksel gelirlerin dışında daha kolay elde edilen bir gelir olarak enflasyondan yararlanmışlardır. Bu durumda enflasyon, bir vergileme yöntemi olarak dikkate alınmıştır.

Bir çok gelişmekte olan ülkede bütçe açıklarının finansmanı için senyoraj ve enflasyon vergisi geliri önemli bir yere sahiptir. Gelişmiş ülkelerde reel parasal taban küçük olduğundan enflasyon vergisi miktarı da küçük olacaktır. Buna karşılık, banka sistemini gelişmediği az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde halk parasını nakit tuttuğundan enflasyondan elde edilen gelir de fazlalaşmaktadır.

Devlet, enflasyon vergisi ve senyoraj geliri yoluyla enflasyonist dönemlerde gelirlerini attırırken; bir yandan da, özellikle gelir üzerinden alınan vergilerde tahsil döneminin uzun olmasından dolayı reel açıdan gelir kaybına da uğramaktadır.

Olivera-Tanzi denen bu etkinin varlığı nedeniyle, enflasyon mükellefin yararına sonuçlar yaratırken, devlet açısından belirli bir gelir azalmasına neden olacaktır.

Vergilerin gecikmeli olarak tahsil edildiği ve gelirlerin esnekliğinin birimden küçük olduğu az gelişmiş ülkelerde, enflasyonist baskının arttığı dönemlerde vergi gelirlerinin reel değerinde azalma ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle, hazinenin enflasyon vergisi aracılığıyla gelir sağlaması çelişkili olarak hazinenin reel anlamda gelir kaybetmesine neden olmaktadır.

Vergi-enflasyon ilişkisinin diğer yönünü oluşturan vergi politikası, enflasyonla mücadelede bir araç olarak kullanılmaktadır. Enflasyonun vergi sistemi ve gelirleri üzerindeki etkileri kendiliğinden meydana gelirken, vergilerin enflasyon üzerine etkileri bir düzenleme sonucunda oluşmaktadır.

Yüksek enflasyon yaşayan gelişmekte olan ülkelerde kayıt dışı ekonominin yaygınlığı, vergi kayıp ve kaçaklarının çokluğu, vergi idarelerinin ve denetiminin etkin işleyememesi gibi nedenlerle yeterli vergi toplanamamaktadır. Bu nedenle enflasyonla mücadelede vergi gelirlerinin artırılması için her şeyden önce vergi reformu yapılması gerekmektedir.

Vergi politikaları ile kısa dönemli politikaların enflasyonla mücadelede etkileri olmakla birlikte asıl önemli olan, bu politikaların uzun dönemde başarılı olabilmesidir. Uzun dönemde vergi gelirlerini arttırmak için vergi oranlarını arttırmak yerine vergi idaresinin iyileştirilmesi gibi önlemler alınmalıdır.

Türkiye ekonomisi, 1970' li yılların sonlarından itibaren enflasyonun giderek kronik hale geldiği bir süreç içine girmiştir. Türkiye'de kronik enflasyonun asıl nedeni kamu açıklarıdır. Kamu açıklarının merkez bankası emisyonu yoluyla kapatılması enflasyona, iç borçlanma ile kapatılması özel kesim müteşebbüslerinin önünün kesilmesine, dış borçlanma ile kapatılması ise döviz rezervlerinin erimesine neden olduğundan, kamu açıklarının vergiler ile kapatılmasına ağırlık verilmesi gerekmektedir. Bu amaçla kamu kesimi gelir idaresi yeniden yapılandırılmalı, kamu kurumlarına ait bilançolar düzenlenmeli ve denetimi etkinleştirilmeli, kamu harcamalarında tasarruf sağlayıcı önlemler alınmalıdır.

Türkiye’de uzun yıllardır yaşanan kronik enflasyon, Türk Vergi Sistemini de olumsuz yönde etkilemiştir. Dolaysız vergilerin ağırlıkta olduğu vergi sistemlerinin adil olduğu göz önüne alınırsa, zaten Türk Vergi Sistemi kötü bir gelişim içerisinde. Bununla birlikte enflasyon dönemlerinde bu adaletsizlik daha da artmaktadır. Çünkü enflasyon dönemlerinde dolaysız vergilerin matrahı yükselmekte, böylece düşük gelir grupları daha ağır bir vergi yükü ile karşılaşmaktadır. Ayrıca, artan oranlı özelliği nedeniyle vergi adaletini sağlamaya yönelik olan gelir vergisi de enflasyon karşısında bu özelliğini yitirdiğinden, enflasyonist dönemlerde gelir vergisi dilimi artış oranlarının; istisna, indirim ve muafiyet tutarlarının sembolik hale gelmekten kurtarılması amacıyla en az enflasyon oranı kadar artırılması gerekmektedir.

Türkiye’de uzun yıllardan beri devam eden enflasyonist ortamda mükellefleri enflasyonun olumsuz etkilerinden korumak için çeşitli tedbirler alınmıştır. Ancak tek tek ele alındığında bunların hiçbirinin enflasyonun olumsuz etkilerini tam olarak giderdiği söylenememektedir. Bu düzenlemelerden en önemlisi olan yeniden değerlendirme uygulaması enflasyon oranının altında kalmakta, LIFO değerlendirme yöntemi sadece belli kalemleri enflasyona karşı korumaktadır. Vergi kanunlarında yer alan bu kısmi önlemlerin yetersiz kalmasından dolayı, sistemde karışıklığa neden olan spesifik düzenlemeler yerine klasik muhasebe sisteminde ayrılarak enflasyon muhasebesine geçilmiştir.

Uzun yıllardır kronik enflasyon yaşanmasına rağmen Türkiye’de enflasyon muhasebesinin yıllardır kabul edilmemesinin en önemli nedeni, işletmelerin enflasyon muhasebesi uygulamalarıyla birlikte hazinenin büyük gelir kaybına uğrayacak olmasıdır.

Türkiye’de kronik enflasyonun en önemli nedenlerinden biri olan enflasyon vergisinin GSMH’a oranı %2-4 arasında değişmektedir. Bu oran çok yüksek olmamakla birlikte küçümsenecek miktarda da değildir. Fakat, Türkiye’de vergi denetiminin zayıf olması, iyi işleyen muhasebe sisteminin olmaması gibi nedenlerle enflasyonun vergi gelirlerini azaltıcı etkisi diğer bir değişle Olivera-Tanzi etkisi nedeniyle enflasyondan elde edilen gelir azalmaktadır. Ancak, uzun yıllar enflasyon, bir finansman kaynağı olarak kullanılmıştır.

Türkiye’de hükümetler, enflasyonu bir finansman aracı olarak kullanmaktan vazgeçmelidirler. Bununla birlikte, vergi tahsil sisteminin etkinliğinde meydana gelecek bir iyileşme enflasyonu bir finansman aracı olarak kullanma eğilimini azaltacaktır. Bunun için beyanname ile tahsil edilen vergilerin kapsamı daraltılabilir, kaynakta tevkif (stopaj) usulü yaygınlaştırılabilir.

Türkiye’de enflasyonu önlemek için vergi kanunlarında enflasyonu engelleyici bazı düzenlemeler yapılmıştır, fakat yine de enflasyonist baskının tam anlamıyla önüne geçmek mümkün olmamıştır. Türkiye’de, 1980 öncesi dönemde vergi politikası yönünden amaçlara uygun bir vergi sistemi kurulamamıştır. 1980 sonrası vergi politikasının en önemli özelliği ise, vergisel teşviklerle yatırımların ve ihracatın özendirilmesidir.

Türkiye’de vergi kaçakçılığı oranının yüksek olması, vergi denetiminin etkin olmaması gibi nedenlerle enflasyonla mücadelede vergi politikası etkin olamamaktadır. Bu nedenle, mükelleflerin vergi direncini ortadan kaldıran, vergi ödemeyi bir vatandaşlık görevi olarak görmelerini sağlayan ve vergi ahlakını oluşturan bir sistem oluşturulmalıdır. Bununla birlikte, vergi denetiminin etkinleştirilmesi, kayıt dışı ekonomiyi kayıt altına alıp kayıp ve kaçakların azaltılması, maktu cezaların caydırıcılık özelliğine kavuşturulması amaçlarına yönelik vergi reformlarının yapılması, mali afların sık sık gündeme getirilmemesi ve böylece vergi adaletini ve eşitliğini zedeleyici uygulamalara başvurulmaması gerekmektedir.

Ayrıca, vergi reform çalışmalarında vergi tabanının genişletilmesi, vergi sistemindeki istisna, muafiyet ve indirimlerin gözden geçirilip günün şartlarına göre düzenlenmesi, kamunun vergi konusunda bilinçlendirilmesi, vergi idaresinin reorganize edilmesi vergi politikasının etkinliğini arttıracaktır.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

- AKDOĞAN, Nalan., Enflasyon Muhasebesi, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Mali Bilimler ve Muhasebe Yüksekokulu Yayını No: 1, Kalite Matbaası, Ankara, 1980.
- AKMAN, Vedat ve İMREN, Arzu., Türkiye’de ve Dünya’da Enflasyon, İstanbul, 1996.
- AKSOY, Şerafettin., Kamu Maliyesi, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1991.
- AKSOY, Şerafettin., Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1991.
- AKTAN, C. Can., Çağdaş Liberal Düşüncede Politik İktisat, Doğu Matbaası, Ankara, 1994.
- AKTAN, Coşkun Can., Politik Yozlaşma ve Kleptokrasi, İzmir, 1993.
- ARTUN, Tuncay., Türkiye’de Enflasyonla Mücadele, Tekin Yayınları, Ankara, 1989.
- ASLAN, Hanifi., Enflasyonist Finansman Politikası, Ak-Bil Yayıncılık, Bursa, 1996.
- ATAÇ, Beyhan., Maliye Politikası, Anadolu Üniversitesi, Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları No: 86, Eskişehir, 1991.
- AYAYDIN, Aydın., Para Arzı ve Enflasyon, TOBB Yayınları, Ankara, 1993.
- BATIREL, Ömer Faruk., Kamu Maliyesi Teorisine Giriş, Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Yayın No: 388, İstanbul, 1990.
- BEGG, David., FİSCHER, Stanley., DORNBUSCH, Rudiger., Economics, McGraw-Hill Book Company, London, 1991.
- BERKSOY, Taner., DOĞRUEL, Suut., DOĞRUEL, Fatma., İNSEL, Aysu., SUNGUR, Nesrin., Türkiye’de Enflasyon, Türkiye İhracatçılar Meclisi Yayını, 1996.
- BRUND, Michael., Kriz, İstikrar Programları ve Ekonomik Reform, (Çev. Z. Dicleci), Türk Henkel Dergisi Yayınları No:2, İstanbul, 1994.
- BULUTOĞLU, Kenan., Vergi Politikası, Sermet Matbaası, İstanbul, 1962.
- ÇİLLER, Tansu., Kamu Kesimi Açıkları ve Enflasyon, İstanbul Ticaret Odası Yayını No: 1989/11.
- ÇUBUKÇU, Tuğrul., Enflasyon Teorisi ve Türkiye’de Enflasyon, H.Ü. İ.İ.B.F. Yayınları No: 2, Ankara, 1983.
- DERNBURG, Thomas F. ve MCDUGALL, Duncan M., Macroeconomics, 1968.
- DEVİRİM, Fevzi., Kamu Maliyesine Giriş, Anadolu Matbaacılık, İzmir, 1996.

- DEVİRİM, Fevzi., **Maliye Politikası**, D.E.Ü. İ.İ.B.F. Yayınları No: 14, İzmir, 1983.
- DİNLER, Zeynel., **İktisada Giriş**, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 1993.
- DÜĞER, Hakkı., **Enflasyon ve Parasal Dinamikleri (Türkiye 1963-1977)**, Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 23, Eskişehir, 1983.
- EGELİ, Haluk., **Bütçe Politikası**, İzmir, 2003.
- EKER, Aytaç., ALTAY, Asuman. ve SAKAL, Mustafa., **Maliye Politikası**, Anadolu Matbaası, İzmir, 1997.
- EKER, Aytaç., **Kamu Maliyesi**, Anadolu Matbaacılık, İzmir, 1999.
- ERGİNAY, Akif., **Kamu Maliyesi**, Savaş Yayınları, Ankara, 1994.
- ERGİNAY, Akif., **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 1989.
- ERGÜN, Temel., **İthal Edilen Enflasyon**, D.E.Ü. Yayınları, İzmir, 1987.
- FRIEDMAN, Milton., **Episodes in Monetary History Money Mischief**, USA, 1992.
- GÖRGÜN, Sevim., **Maliye Politikası**, Çağlayan Basımevi, İstanbul, 1973.
- GÜRAN, Nevzat., **Makro Ekonomik Analiz**, Karınca Matbaacılık, İzmir, 1996.
- HATİBOĞLU, Zeyyat., **Gelişme İktisadi ve Türkiye**, Yeni İktisat ve İşletme Yönetim Dizisi No: 5, İstanbul, 1993.
- HATİBOĞLU, Zeyyat., **Temel Makro İktisat**, Beta Basım Yayın, İstanbul, 1993.
- HİÇ, Mükerrrem., **Para Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1994.
- İŞGÜDEN, Tamer., **Makro İktisat**, Bilim ve Teknik Kitabevi Yayınları, İstanbul, 1982.
- İYİBOZKURT, Erol., **Küreselleşme ve Ekonomimiz**, Ezgi Kitabevi Yayınları, Kasım 1993.
- KAFAOĞLU, Başer., **Az gelişmiş ve Gelişmiş Ülkelerde Enflasyon**, Tekin Yayınevi, İstanbul, 1981.
- KARLUK, Rıdvan., **Türkiye Ekonomisi**, Beta Yayınları, İstanbul, 1999.
- KEPKEP, Naci., **Enflasyon**, Cem Yayınevi, İstanbul, 1991.
- KEYDER, Nur., **Para-Teori-Politika**, ODTÜ Yayını, Ankara, 1991.
- KEYNES, J. M., **İstihdam, Faiz ve Para Genel Teorisi**, (Çev: A. Baltacıgil), Minnetoğlu Yayınları, İstanbul, 1980.
- KEYNES, J. M., **Monetary Reform**, Harcourt Bracw and Co., New York, 1924.
- KÖKLÜ, Aziz., **Para ve Kredi, Teori ve Politika**, Ankara, 1963.
- NADAROĞLU, Halil., **Kamu Maliyesi**, Beta Basım, İstanbul, 1998.
- OLGUN, Hasan., **Türkiye’de Ödemeler Dengesi, Para ve Enflasyon 1963-1976**, ODTÜ Yayınları Ankara, 1982.
- ÖNCEL, Mualla., KUMRULU, Ahmet ve ÇAĞAN, Naci., **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2000.

- ÖZER, İlhan., **Türkiye’de 1970-1983 Dönemi Enflasyonu**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma Geliştirme Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayınları, 1984.
- ÖZKER, Niyazi., **Enflasyonist Finansman Teorisi ve Türkiye**, Betaş Yayınları, İstanbul, 2000.
- PARASIZ, İlker., **İktisadın ABC’si**, Ezgi Kitabevi Yayınları, Bursa, 2000.
- PARASIZ, İlker., **Enflasyon, Kriz, Ayarlamalar**, Bursa, 2001.
- PARASIZ, İlker., **Makro İktisat**, Ezgi Kitabevi Yayınları, 1996.
- PEKİN, Tevfik., **Makro Ekonomi**, Bilgehan Basımevi, İzmir, 1996,
- SOYLU, Hakkı., **Türkiye’ de Senyoraj Gelirleri ve Kamu Açıkları**, Sermaye Piyasası Kurulu Yayın No: 81, 1997.
- ŞENYÜZ, Doğan., **Türk Vergi Sistemi**, Ezgi Kitabevi, Bursa, 1999
- ŞİŞİK, Ülkü., **Enflasyon Kuramında Değişmeler ve Türkiye’de Enflasyon**, Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları No: 197, Ankara, 1982.
- The New Palgrave Dictionary of Money& Finance**, London, 1997.
- TOSUNER, Mehmet., ARIKAN, Zeynep., ve YERELİ, Burçin., **Türk Vergi Sistemi**, İzmir, 2003.
- TREVİTHICK, J. A., **Inflation**, London, 1978.
- TURHAN, Salih., **Vergi Teorisi ve Politikası**, Der Yayınları, İstanbul, 1987.
- Türk Vergi Sistemi- Sorunlar ve Çözüm Önerileri**, TOBB Yayınları, Maliye Hesap Uzmanları Vakfı, Ankara, 2002.
- TÜRK, İsmail., **Kamu Maliyesi**, Turhan Kitabevi, Ankara, 1999.
- TÜRK, İsmail., **Maliye Politikası**, Turhan Kitabevi, Ankara, 1998.
- TÜRKBAL, Aydın., **İktisada Giriş**, Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 9, Diyarbakır, 1993.
- ULUATAM, Özhan., **Enflasyon ve Devlet gelirleri (1963-1978)**, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilgiler Fakültesi Yayınları No: 462, Ankara, 1981.
- ULUATAM, Özhan., **Makro Ekonomi**, Savaş Yayınları, İstanbul, 1998.
- ULUATAM, Özhan., **Yatırımları Teşvik Edici Vergi Politikası**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayını No: 311, Sevinç Matbaası, Ankara, 1971.
- UMAN, Nuri., **Enflasyon Muhasebesi**, Ankara, 2001.
- UYŞAL, Cemal., **Türkiye’de Enflasyon Çıkmazı**, Çağ Matbaası, Ankara, 1980.
- VARCAN, Nezih., **Türkiye’de Vergi Politikalarının Oluşumu**, Anadolu Üniversitesi Basımevi, Eskişehir, 1987.
- YELDAN, Erine., **Küreselleşme Sürecinde Türkiye Ekonomisi**, İletişim Yayınları, İstanbul, 2002.

MAKALELER

- AARON, Henry j., "Inflation and The Income Tax: An Intraduction", **Inflation and The Income Tax**, Editor: Henry J. Aaron, The Brookings Institutions, Washington D. C. , 1976.
- AKBULUT, Akın., "İyi Bir Vergi Politikasının Temel İlkeleri", **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl: 22, Sayı: 267, Kasım 2003.
- AKDİŞ, Muhammet., "Para Arzının Enflasyon Üzerindeki Etkisi ve Milton Friedman'ın Enflasyon Yaklaşımı", **Maliye Yazıları**, Sayı: 38, Ocak-Mart 1993.
- AKGÜL, Aziz., "Enflasyonun İşletmeler Üzerindeki Etkileri ve Enflasyon Muhasebesi", **ODTÜ Gelişme Dergisi**, Cilt: 9, Sayı: 2, 1982.
- AKYOL, Emin., "Enflasyon ve Türk Vergi Sistemi", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 10, Sayı: 109, Ocak 2002.
- ALTUĞ, Nuray., "Bütçe Açıklarının Hiperenflasyonist Etkileri", **Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Sayı: 1-2, İstanbul, 1993.
- ALTUĞ, Nuray., "Enflasyonun Vergilendirme Aracı Olarak Kullanılması", **İstanbul Sanayi Odası Dergisi**, Sayı: 341, Ağustos 1994.
- ALTUĞ, Osman., "İşçi ve İşverenlerin Ortak Dedi: Enflasyon Vergisi", **İstanbul Sanayi Odası Dergisi**, Sayı: 338, Mayıs 1994.
- ARASIL, Ömer., "Bütçe Açığının Finansman Yöntemleri Üzerine Bazı Değerlendirmeler", **Salih Şanver'e Armağan**, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, İstanbul, 1998.
- ARIKAN, Zeynep., "4369 Sayılı Vergi Yasasının Boşlukları", **Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi**, Yıl: 35, Sayı: 10, Ekim 1998.
- ARIKAN, Zeynep., "Türkiye'de Vergi-Enflasyon İlişkisi", **İzmir Ticaret Odası Dergisi**, Yıl: 64, Sayı: 11, Kasım 1991.
- ARSLAN, Cenk Murat ve AYKUTLU, Fercan., "Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tablo ve Raporların Düzenlenmesi", **Finans Dünyası**, Sayı: 120, 1999.
- ARSLAN, Erdoğan., "Enflasyon Muhasebesinin Neresindeyiz?-3", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 5, Sayı: 54, Haziran 1997.
- ARTUKMAÇ, Tarık., "Ekonomik Politikalar ve Vergi Politikası", **Ankara Sanayi Odası Dergisi**, Yıl: 13, Sayı: 96, Ocak- Şubat 1989.
- ASLAN, Abdullah., "Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı ve Maliye Politikası", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 238, Haziran 2001.
- ASLAN, Mehmet., "Vergi Yüğü ve Türkiye'deki Durumu", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 135, Kasım 1992.
- AZIZAĞAOĞLU, Kaan., "Enflasyon Muhasebesinin Gerekliliği", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:201, Mayıs 1998.

- BAKIR, Mehmet., “Enflasyonun İşletmeler Üzerindeki Etkisi ve Bu Etkiyi Gidermede Vergisel Bir Çözüm-2”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 97, Ekim 1996.
- BARDA, Süleyman., “Enflasyon ve Vergi Politikası”, **Maliye Enstitüsü Konferansları 4. Seri**, Sermet Matbaası, İstanbul , 1959.
- BATIREL, Ömer Faruk., “Enflasyon ve Vergi Sistemi İlişkisi Üzerine (1)”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 172, Aralık 1995.
- BATIREL, Ömer Faruk., “Enflasyonla Mücadelede Maliye Politikaları”, **Salih Şanver’e Armağan**, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırmaları Merkezi Yayınları No: 10, İstanbul, 1998.
- BİNATLI, Cüneyt., “Enflasyon ve Bütçe Politikası”, **Eskişehir İ.T.İ.A. Dergisi**, Cilt: 12, Sayı: 2, Haziran 1976.
- BOR, Çetin., “Türk Vergi Sistemi Üzerine Bir Değerlendirme”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 11, Sayı: 125, Mayıs 2003.
- BORAN, Afa., “Enflasyonu Düşürürken Yine Kriz Çıkartmayalım”, **Capital Dergisi**, Yıl: 11, Sayı: 2003/11, Kasım 2003.
- CAN, İsmail., “Ekonomik Krizlere Karşı Uygulanması Gereken Vergi Politikası”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 142, Ocak-Nisan 2003.
- CANDAN, Şinasi., “Gelir Vergisi Kanunu’nda Enflasyonunu Etkisini Azaltıcı Düzenlemeler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 171, Kasım 1995.
- CANEVİ, Yavuz., “Enflasyon ve Vergi Sistemi Üzerindeki Etkileri”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 23, Eylül-Ekim 1976.
- ÇAKMAK, Şefik., “Türkiye’de Uygulanan ve Uygulanması Gereken Vergi Politikaları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl: 22, Sayı: 262, Haziran 2003.
- ÇELİK, Celal., “Enflasyonun Mali Tablolar Üzerine Etkileri ve Enflasyon Muhasebesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 241, Eylül 2001.
- ÇETİN, Murat., ve GÜNAYDIN, İhsan., “Enflasyon-Vergi Yüğü İlişkisinin Türkiye Açısından İncelenmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 113, Şubat 1998.
- DEĞER, Nuri., “58. Hükümetin Vergi Politikası”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 11, Sayı: 121, Ocak 2003.
- DEMİRKAN, Uçar., “Türkiye’de Enflasyonlu Yaşam”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 71, Eylül-Ekim 1984.
- DEVİRİM, Fevzi., “Enflasyonun Kalkınmanın Finansmanında Bir Araç Olarak Kullanılması ve Türkiye’de Kamu Yatırım Harcamaları Açısından Değerlendirilmesi”, **EÜ İktisat Fakültesi Dergisi**, Yıl: 1, Sayı: 2, Ağustos 1980.
- DOĞAN, Zeki., “Enflasyon Ortamında İşletmenin Gerçek Kar veya Zararının Saptanması”, **Verimlilik Dergisi**, Sayı: 2, 1995.
- EGELİ, Haluk., “Bütçe Açıklarının Makroekonomik Etkileri ve Türkiye’de 1980 Sonrası Dönemde Uygulanan Finansman Yöntemleri Açısından Değerlendirilmesi”, **Maliye Yazıları**, Sayı: 58, Ocak-Mart 1998.

- EĞİLMEZ, Mahfi., “Türkiye’de Enflasyon Konulu Panel”, **İşletme ve Finans Dergisi**, Yıl: 13, Sayı: 150, Eylül 1998.
- ELASLAN, Ünver ve KELECİOĞLU, Aykut., “4684 Sayılı Kanunla Vergi Kanunlarında Yapılan Değişiklikler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 155, Ağustos 2001.
- EMSEN, Selçuk., AKSU, Hayati ve BAŞAR, Selim., “Türkiye’de Bütçe Açıkları ve Enflasyon İlişkileri”, **A.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt: 16, Sayı: 3-4, 2001.
- ENGİN, İsmail., “Enflasyonun Vergi Etkisi”, **G.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt: 2, Sayı: 2, 2000.
- ERÇEL, Gazi., “Türkiye’de Enflasyon ve Büyüme İlişkisi”, **İMKB Dergisi**, Cilt: 3, Sayı: 12, Ekim-Kasım-Aralık 1999.
- ERDEM, Hayrettin., “Vergi Hukuku’muzda Enflasyon Muhasebesinin Uygulandığı Durumlar”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 5, Sayı: 58, Ekim 1997.
- ERTAŞ, Fatih Coşkun., “5024 Sayılı Kanunla Getirilen Enflasyon Düzeltmesi ve Muhasebeleştirilmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 12, Sayı: 135, Mart 2004.
- ERTEL, Nesrin ve İNSEL, Aysu., “Türkiye’de Kronik Enflasyon Süreci ve Antienflasyonist Politikaların Etkinliği 1981-1991”, **ODTÜ Gelişme Dergisi**, Sayı: 20, 1993.
- EYGUR, Ercan., “Enflasyonun Aktörleri, Faktörleri ve Antienflasyonist Politikalar”, **İşletme ve Finans Dergisi**, Sayı: 91, Ekim 1993.
- FİŞHER, Stanley., “Fiyat İstikrarının Sağlanması”, (Çev: Hüseyin Şen), **Bankacılar Dergisi**, Sayı: 31, 1999.
- FRIEDMAN, Milton., “Can Indexation Cut Inflation’s Tail”, **Economic Impact**, Vol: 9.
- GERNİ, Cevat., “Türkiye’de Enflasyon”, **Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt: 12, 1996.
- GÜRBÜZLER, Selma., “Enflasyonun Vergi Gelirlerinin Reel Değeri Üzerindeki Etkisi (Tanzi Etkisi)”, **Hazine Dergisi**, Sayı: 7, 1997.
- HACIRÜSTEMOĞLU, Rüstem., “Enflasyon Muhasebesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 143, Temmuz 1993.
- HİÇ, Mükerrerem., “Maliyet Enflasyonu Talep Enflasyonu Kavramları”, İç: Sabri Ülgener vd., **Türkiye’de Enflasyon**, İstanbul Üniversitesi Yayınları No: 1303, İstanbul, 1968.
- KANDİLLER, Rıza., “Enflasyonla Mücadele Programı ve Uygulaması”, **Dış Ticaret Dergisi**, Yıl: 6, Sayı: 20, Ocak 2001.
- KARAPINAR, Aydın., “Vergi Kanunu Kapsamında Enflasyon Muhasebesi Uygulaması”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 12, Sayı: 133, Ocak 2004.
- KAZICI, Sami., “Vergi Sistemlerinin Enflasyona Endekslenmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 107, Temmuz 1990.

- KIZILYALLI, Hüsnü., “Türkiye’de Enflasyon ve 1999 Standby Anlaşması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 236, Nisan 2001.
- KİRMİKİL, Yusuf., “Enflasyon ve Vergi Kaçakçılığı İlişkisi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 42, 1985.
- KOYUNCU, Mesut., “Vergi Reformu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 218, Ekim 1999.
- KULU, Bahattin., “Enflasyonun Vergi Yükleri Üzerindeki Etkisi ve Ortaya Çıkan Sonuçlar”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 227, Temmuz 2000.
- MUTLU, Ayşegül., “Türkiye’de Enflasyon Olgusu ve Enflasyonun Gelir Vergisi Üzerindeki Etkileri”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 21, Eylül 1994.
- ORHUN, Osman., “Enflasyon Muhasebesine Atılan Adım”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı: 131, Kasım 2003.
- ÖNCEL, Mualla., “Enflasyon ve Vergilendirme”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 44, Sayı: 1-4, 1995.
- ÖNDER, İzzettin., “Enflasyon Ortamında Alınabilecek Vergi Önlemlerinden biri: “Surtax” ”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 1979.
- ÖNER, Engin., “Vergi-Enflasyon ilişkisi ve Enflasyon Vergisi-1”, **Atatürk Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt: 10, Sayı: 3-4, 1994.
- ÖNER, Engin., “Vergi-Enflasyon İlişkisi ve Enflasyon Vergisi-2”, **Atatürk Üniversitesi İ.İ.B.F.Dergisi**, Cilt:10, Sayı: 3-4, 1994.
- ÖZBİLEN, Şevki., “Vergi-Enflasyon İlişkisi Üzerine Bir İnceleme”, www.econturk.org/Turkiyrekonomisi/enflasyon.pdf, .
- ÖZER, İlhan., “Enflasyonu Önleme Gayretleri Nasıl Başarıya Ulaşır? Ne Gibi Sonuçlar Verirler?” **Maliye Yazıları**, Sayı: 33, Kasım-Aralık 1991.
- ÖZKER, Niyazi., “Enflasyonist Bir Süreçte Reel Vergi Kayıpları Olgusu Dönemsel Toplam Gelir” **Bahçeşehir Üniversitesi. Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi**, Cilt: 1, Sayı: 2, 2000.
- PAMAK, Mehmet., “Enflasyonun Türk Vergi Sistemindeki Bazı Müesseselere etkisi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 1978/1.
- PARASIZ, İlker., “Enflasyonla Mücadele Sorunu”, **Bursa İ.T.İ. Akademisi Dergisi** No: 1, Cilt: 3, Mart 1974.
- PEHLİVAN, Osman ve ÇETİN, Murat., “Enflasyon Vergisi Olgusunun Türkiye Açısından İncelenmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 198, Şubat 1998.
- PEHLİVAN, Osman., “Enflasyonun Vergi Sistemi Üzerindeki Etkisi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 137, Ocak 1993.
- PEHLİVAN, Osman., “Vergi Politikasının Etkin Kaynak Kullanımı ve İstikrarlı Büyüme Amaçları Üzerindeki Rolü”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:136, Aralık 1992.
- SARISOY, Taner ve DEMİRCİ, Rıza., “Enflasyon ve Enflasyonu Önleyici Politikalar”, **Vergi Raporu Dergisi**, Yıl: 8, Sayı: 50, Aralık-Ocak 2001.

- SARISOY, Taner ve DEMİRCİ, Rıza., "Senyoraj Hakkı ve Enflasyon Vergisi", **Vergi Raporu Dergisi**, Yıl: 8, Sayı: 52, Nisan-Mayıs 2001.
- SÖNMEZ, Sinan., "Bütçe Açığının Finansmanı ve Enflasyon", **ODTÜ Gelişme Dergisi**, Cilt: 4, Sayı: 21, 1994.
- SÖNMEZ, Sinan., "Kamu Kesimi Açığı ve Enflasyon Arasındaki Bağlantılar Üzerine Bazı Gözlemler", **Ekonomik Yaklaşım Dergisi**, Cilt: 4, Sayı: 8, 1993.
- ŞAFAK, Mehmet., "Gelir Vergisi Tarifesi ve Türkiye Uygulaması", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 87, Kasım 1998.
- ŞEN, Hüseyin., "Olivera-Tanzi Etkisi: Türkiye Üzerine Amprik bir çalışma", **Maliye Dergisi**, Mayıs-Ağustos 2003, Sayı: 143.
- TANZİ, Vito., "Inflation, Real Tax Revenue and the Case for Inflationary Finance: Theory whit an Application to Argentina", **IMF Staff Papers**, Vol: 25, September 1978.
- TANZİ, Vito., "Inflation, Lags in Collection and the Real Value of Tax Revenue" **IMF Staff Papers**, Vol: 24, March 1977.
- TANZİ, Vito., **Public Finance in Developing Countries**, Edward Edgar Publishing Limited, England, 1991.
- TARAKÇI, Hızır., "Türkiye'de 1980 Yılından Beri Uygulanan Enflasyonu Önleyici Harcama ve Vergi Politikalarına İlişkin Bir Değerlendirme", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 63, Kasım 1986.
- TARAKÇI, Hızır., "Vergi Sistemimiz Enflasyonist Bir Ortamda Firmaların Öz Sermayelerini Arttırmasını Teşvik Etmekte midir?", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 147, Kasım 1993.
- TARAKÇI, Hızır., "Vergi Sistemimizde Enflasyona Karşı Oluşturulan Sistemin Yetersizliği ve Bu Konuya İlişkin Sistem Önerimiz", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 145, Eylül 1993.
- TOKAT, Yakup., "Ekonomi Politikasının İç Çelişkisi: Enflasyonu Azdıran Vergi Teşvikleri", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 169, Eylül 1995.
- TOSUNER, Mehmet., "Enflasyonla Mücadelede Vergi Politikası", **Akademik Araştırmalar Dergisi**, Sayı: 3, 1988.
- TOSUNER, Mehmet., "Türkiye'de 1994 Mali Bunalımı ve Vergi Reform İhtiyacı", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 80, Mayıs 1995.
- TOSUNER, Mehmet., "Vergi Matrahında Erozyon ve Enflasyon: Gana Örneği", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 73, Eylül 1987.
- TUĞLU, Ali., "Enflasyon Türkiye'nin Kaderi Olmamalı", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 9, Sayı: 101, Mayıs 2001.
- TUNCER, Selahattin., "Enflasyonun İşletmeler Üzerindeki Etkileri", **İstanbul Sanayi Odası Dergisi**, Yıl: 24, Sayı: 286, 1989.
- TUNCER, Selahattin., " Bazı Vergilerde Beyan ve Ödeme Süreleri Değişti", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 12, Sayı: 134, Şubat 2004.

- TUNÇER, Mehmet., “Enflasyon-Vergi Uyumu İlişkisi ve Türkiye” **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 247, Mart 2002.
- TUNÇSİPER, Bedriye., “Gelişmekte Olan Ülkelerde ve Türkiye’de Enflasyon ve İstikrar Politikaları”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 5, Haziran 2001.
- UFUK, Tahir., “Vergi Hukukunda Yeniden Değerleme Uygulaması”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 10, Sayı: 114, Haziran 2002.
- ULUSOY, Ahmet ve ÇETİN, Murat., “Türkiye’de Enflasyon Vergisi Gelirlerinin Boyutu”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 98, Kasım 1996.
- UMAN, Nuri., “Enflasyon Muhasebesi Kanunu Tasarısı İle İlgili Son Gelişmeler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 257, Ocak 2002.
- URAS, Güngör., “4 Şubat Kararları Ne Getirdi- Ne Götürdü?” **1988 Yılı Mali Politikaları ve 4 Şubat Tedbirleri (Görüşler ve Değerlendirmeler)**, TOOB Yayın No: 71, Ankara, 1988.
- UZUN, Kemal., “Enflasyonun Mükellefler Üzerindeki Etkisi ve Vergi Kanunlarında Yer Alan Mükellefleri Enflasyona Karşı Koruyan Tedbirler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 210, Şubat 1999.
- ÜLENGİN, Burç., “Bütçe Açığı, Parasal Büyüme, Enflasyon, Döviz Kuru ve Üretim Arasındaki Nedensellik İlişkileri: Türkiye Üzerine Bir Uygulama”, **ODTÜ Gelişme Dergisi**, Sayı:22, 1995.
- ÜLGEN, Soner., “Özel Tüketim Vergisinin Kapsamı”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 10, Sayı: 116, Ağustos 2002.
- YALINAPA, Jale., ”Senyoraj, Enflasyon Vergisi ve İç borçlanma İlişkisi”, **Çukurova Üniversitesi İ.L.B.F. Dergisi**, Cilt: 8, Sayı: 1, 1998.
- YILDIRIM, Refia., “Türkiye’de Enflasyon Vergisi Üzerine Bir Deneme”, **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 4, Sayı: 4, 1996.
- YUMUŞAK, İbrahim., “Enflasyon ve Devlet Gelirleri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 190, Haziran 1997.
- YÜCE, Mehmet., “Enflasyonun Finansal Tablolar Üzerindeki Etkisini Gidermeye Yönelik Müesseseler ve Bu Bağlamda Türk Vergi Sisteminde Yer Alan Düzenlemeler”, www.bilgimerkezi.com/html/ders8.htm.

TEZLER

- PEKER, Menşure., “1980 Sonrası Dönemde Türkiye’de Ekonomik İstikrarı Sağlayıcı Vergi Politikaları ve Sonuçları”, **DEÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Programı Yüksek Lisans Tezi**, 2002.
- SUSMUŞ, Türker., “Enflasyon Ortamında Maliyetleme”, **DEÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Bölümü Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalı Doktora Tezi**, 1999.

ŞEN, Hüseyin., “Türkiye’de Senyoraj ve Enflasyon Vergisi”, **DEÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Doktora Tezi**, İzmir, 2002.

YILMAZ, Hakkı., “Enflasyonist Dönemlerde Kurumlar Vergisi Uygulamasında Karşılaşılan Sorunlar ve Çözümü”, **DEÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi**, İzmir, 1991.

SEMPOZYUM YAYINLARI VE BİLİM RAPORLARI

AKDOĞAN, Ömer., “Ekonomik İstikrarsızlıkla Mücadelede Ortodoks İstikrar Programları, Bu Programların Araçları ve Bu Araçlar İçinde Verginin Yeri ve Önemi” **Hesap Uzmanları Kurulu Bilim Raporu**, İzmir, 1996.

BEKTAŞ, Erol., “Enflasyonun Ekonomik ve Mali Yapıya Etkileri ve Bu Etkilerin Dolaylı ve Dolaysız Vergilere Yansıması”, **Hesap Uzmanları Kurulu Bilim Raporu**, Ankara, 1996.

ÇAKMAK, Timur., “Enflasyonla Mücadelede Heteredoks İstikrar Programları, Bu Program Araçları ve Bu Araçların Etkinliğinin İrdelenmesi”, **Hesap Uzmanları Kurulu Bilim Raporu**, 1996.

GÜÇLÜ, Mustafa., “Dolaysız Vergiler-Gelir Dağılımı-Enflasyon”, **Hesap Uzmanları Kurulu Bilim Raporu**, İzmir, 1977.

ÖZAŞIK, Metin., “Türkiye’de Enflasyon Olgusunun Gelir Dağılımına ve Kalkınmaya Etkileri”, **Hesap Uzmanları Kurulu Bilim Raporu**, İstanbul, 1990.

GÖKBUNAR, Ramazan ve ERDOĞAN, Özcan., “Türkiye’de 1980 Sonrası Dönemde İktisat Politikaları İçerisinde Maliye Politikalarının Nisbi Önemi ve Uyum Sorunu”, **11. Türkiye Maliye Sempozyumu 4-8 Mayıs 1995**, İzmir, 1997.

KİRMANOĞLU, Hülya., “Türkiye’de Vergi Reformları, Siyasal İktidar ve İktisat Politikaları”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 36. Seri, 1994.

ŞENATALAR, Burhan., “Enflasyon ve Vergileme”, **Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu H.Ü. İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, Çeşitli açılardan Vergileme ve Sorunları 21-23 Nisan 1990**, Şafak Matbaası, Ankara, 1990.

TERZİ, Cihan., “1980 Sonrası Vergi Politikaları”, **XVII. Geleneksel Maliye Sempozyumu, Celal Bayar Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, Emek Matbaacılık, Manisa, 2002.**

ULUATAM, Özhan., “Enflasyon ve Vergileme”, **Türkiye Maliye Eğitim Sempozyumu HÜ İİBF Maliye Bölümü, Çeşitli Açılarda Vergileme ve Sorunlar 21-23 Mayıs 1990 Antalya, Şafak Matbaası, Ankara, 1990.**

RESMİ YAYINLAR, KANUNLAR VE DERGİLER

1995 Mali Yılı Bütçe Gerekçesi, T.C. Maliye Bakanlığı, Ekim 1994.

2002 Mali Yılı Bütçe Gerekçesi, T.C. Maliye Bakanlığı, Ankara.

VII. Beş Yıllık Kalkınma Planı Metni (1996-2000)

Türkiye'nin Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı Metni

T.C. Anayasası

Vergi Kanunları

www.die.gov.tr

www.dpt.gov.tr

www.maliye.gov.tr

www.tcmb.gov.tr

Capital Dergisi

