

VERGİ - ENFLASYON İLİŞKİSİ VE ENFLASYON VERGİSİ (1)

Yard.Doç.Dr.Engin ÖNER(*)

İktisadi istikrarı bozan ve özellikle gelişmekte olan ülkelerin gündemindeki en önemli sorunlardan biri olan enflasyon, cari fiyatlarda ülkedeki toplam arzın toplam talebi karşılayamaması sonucunda para değerinin düşmesinden dolayı fiyatlar genel düzeyinin devamlı yükselmesi anlamındadır.

Diğer bir ifadeyle herhangi bir ekonomide belli bir dönemde fiyatlar genel düzeyinin sürekli olarak yükselmesi olayı olarak tanımlanan enflasyon, kısa dönemde kaynak ve gelir dağılımını bozmakta, uzun dönemde ise iktisadi kalkınma ve büyümeyi olumsuz yönde etkilemektedir.

Genelde talep, maliyet ve fiyattan kaynaklanan enflasyonun birtakım sebepleri mevcuttur(1). Bunların başında;

1. Arz ve talep arasındaki dengesizlikler: Taban fiyatlarında ve ücretlerdeki aşırı artışlar, KİT mamüllerine yapılan zamlar, işçi döviz girişleri vs.den kaynaklanan talep artışları.

2. Üretimde yeterince artış sağlanamaması: Tasarruf ve yatırım eksikliği, altyapı, enerji ve döviz yetersizlikleri vs. dolayısıyla üretimdeki düşüklük toplam arzın yetersizliğini ortaya koymaktadır.

3. Para ve kredi politikası uygulamaları: Para arzını artırıcı olarak hazineye verilen avanslar, Merkez Bankasına ticaret kesimine verilen krediler, KİT avansları, yüksek faiz uygulamaları vs. gibi faktörlerden emisyon artışı olmaktadır.

4. Dış ekonomilerden gelen ithal enflasyon: Döviz kurlarının çok yüksek belirlenmesi, ithal edilen akaryakıt fiyatlarındaki artışlar, dış ticaret hadlerinin tarımsal ihracat malları aleyhine gelişmesi vs. gibi nedenler ithal ve ihraç malları fiyatlarını artırmaktadır.

(*) Atatürk Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İktisat Bölümü, İktisat Politikası Anabilim Dalı Öğretim Üyesi.

(1) İlhan Özer, "Enflasyonla Birlikte Tartışma Düzeyine Çıkan Konular", İzmir Ticaret Odası Dergisi, Yıl:58, Sayı:2, Şubat 1985, s.5.

5. Bütçe açıklarının da enflasyonun artmasına katkı sağladığı aşıkardır: Yüksek bir kalkınma hızı sağlamak için kamu harcamalarının artırılması ve büyük hacimli tutulması açıkların da yükselmesine yol açmaktadır. sağlam finansman kaynağı olan vergilerin yetersizliği sonucunda, özellikle Merkez Bankası kaynaklarına başvurulması, enflasyonun yükselmesinde önemli bir rol oynamaktadır.

Bütçe açıklarının finansmanında Merkez Bankası, ticari bankalar, özel sektör ve dış borçlanma yolları dikkate alınmaktadır. Böylece bütçe giderlerinin vergilerle karşılanamayan kısmı, borçlanmalar veya emisyon kaynağı aracılığıyla giderilmeye çalışılmaktadır.

6. Toplumun enflasyon hakkındaki beklentisi: Yukarıdaki sebeplerin yanında, devletin enflasyonu önlemede yürüttüğü politikalar, aynı zamanda halkın enflasyona bakış açısına göre başarılı veya başarısız olmaktadır. Eğer halk enflasyon hakkında olumsuz bir beklenti içinde ise, paradan mala doğru kaçış durumu enflasyonu sürekli destekleyen bir sebep olacaktır.

Bilindiği üzere, bir ekonomide toplam arz ve talepteki değişmeler, arz - talep dengesini bozan dalgalanmalar o ekonomideki istikrarı da bozmakta, istikrarsızlık durumu da başka sorunlara yol açmaktadır.

Zaten ülkemizde çeşitli sorunlar (yüksek enflasyon, işsizlik, gelir dağılımında adaletsizlikler, vergi kaçakçılığı, yatırım düşüklüğü vb.) olup, bu sorunlar birbirlerine sebep - sonuç ilişkisi içerisinde sıkı sıkıya bağlıdır. Örneğin, Türkiye'de enflasyonun temel nedeni kamu açıklarıdır. Kamu açıklarının hem harcama yönü (örneğin KİT açıkları), hem de gelirlerin yetersizliğinden kaynaklanan yönü mevcuttur. Vergi yükünün adil olmayan bir şekilde dağılıyor olması gelir dağılımındaki bozukluğu artırdığı gibi, sektörler ve bölgelerarası kalkınma yükünün paylaşımını da bozmaktadır.

Enflasyon, toplumu ve onu oluşturan tüketicileri, tasarruf sahiplerini, alacaklıları, borçluları, üreticileri, mükellefleri çeşitli şekillerde etkilemektedir. Günümüzde, çoğu ülke bakımından önemli bir sorun haline gelmiş bulunan enflasyon vergi sistemini bozmakta, vergi yükü dağılımını değiştirmekte ve sonuçta vergileme ile hedeflenen iktisadi, mali ve sosyal amaçlardan sapmalara yol açmaktadır.

Gelirler yetersiz olup, özellikle enflasyonist kalkınma dönemlerinde, yatırımların finansmanı için emisyonla başvurulması ile kronik enflasyon ortamına girilmektedir. Böylesi durumlarda ülke parası güvenilirliğini yitirmekte, tasarruf aracı olma vasfını kaybetmektedir.

Bilindiği üzere fiyatlar genel seviyesinde artışlar paranın satın alma gücünü azaltmakta, fiyatlar genel seviyesindeki azalışlar paranın satın alma gücünü artırmaktadır.

Bazı ekonomistler enflasyonun devlete bir tür gelir sağlayan kaynak olduğunu ileri sürmüşlerdir⁽²⁾. Bunların enflasyonu bir tür "gizli vergileme yöntemi" olarak görmeleri zamanımızda oldukça destek görmektedir. Bu konuyu ikinci seri makalede incelemeye çalışacağız.

Yüksek bir enflasyon, vergi sisteminde olumsuz etkiler yapmakta, çeşitli muafiyet ve istisnaları eriterek vergi dışı kalması gereken küçük gelirlerin de vergilendirilmesine yolaçmaktadır. Bu da düşük gelirliiler üzerindeki vergi yükünün artması anlamındadır.

Mükelleflerin vergi yükü, enflasyon dönemlerinde daha çok düşük ve orta gelir grupları üzerinde ve tüketiciler üzerinde yoğunlaşmaktadır. Çünkü artan oranlı gelir vergisi dilimleri genellikle yüksek gelir gruplarına doğru azalan oranlarda artmaktadır. Enflasyon sebebiyle düşük ve orta gelir gruplarının gelirleri daha üst seviyedeki dilimlere girmekte, böylece bu grupların reel gelirlerinde fazla bir artış olmadığı halde nominal gelirleri arttığı için, cari gelir seviyesindeki toplam vergi oranları artmaktadır. Sonuçta, yukarıda belirttiğimiz üzere düşük ve orta gelirliilerin vergi yükü daha ağırlaşmaktadır.

Ayrıca gelirin vergilendirilmesinde zamanlama açısından da sorunlar vardır. Özellikle enflasyonist bir ortamda farklı yükümlülerin farklı zamanlarda vergilerini ödemeleri vergi eşitsizliğini doğurmaktadır. Yani enflasyonist bir ortamda gelirler, aynı oranlarda vergilendirilse bile ödeme zamanlarının farklı oluşu, bu değişik gelir unsurlarına (mesela ücret ve ticari kazanç) reel olarak farklı vergi yüklemektedir.

Yapılan bir çalışmada⁽³⁾, geliri meydana getiren unsurlardan en hafif vergilendirilenin menkul sermaye iradı olduğu, onu ticari kazancın izlediği, daha sonra gayrimenkul sermaye iradının geldiği, en ağır vergilendirilenin ise ücret olduğu tespit edilmiştir. Özellikle enflasyonun yüksek olduğu dönemlerde brüt ücretlerin imzalanılan toplu iş sözleşmeleri ile fiyat artış hızının üzerinde bir hızla artırılması, buna karşılık gelir vergisi dilimlerinin enflasyonla uyumlu bir şekilde ayarlanmaması ücretlilerin vergi yükünün giderek ağırlaşması sonucunu ortaya çıkarmıştır.

Dolaylı vergilere gelince, asıl yükü tüketiciler çekmektedir. Enflasyon dolayısıyla, iktisadi matrah üzerinden tespit edilen dolaylı vergilerdeki matrah artışı, tüketicilerin vergi yükünü daha da artıracaktır. Zaten dolaylı vergilerin adil olmadığı, daha çok dar gelirli kesimin aleyhine olduğu bilinmektedir. Ayrıca dolaylı vergilerin oranlarındaki yükselme mal ve hizmetlerin üretim maliyetini artırmakta,

(2) Milton Friedman, devletin enflasyondan yararlandığını, enflasyon yoluyla bir kanuna dayanmadan gelir elde ettiğini ileri sürmektedir. (Mehmet Tosuner, "Enflasyonla Mücadelede Vergi Politikası". Akademik Araştırmalar Dergisi, Sayı: 3, İzmir 1988, s.177)

(3) Ayrıntılı bilgi için bkz. Genç Osman Yaraşlı, "Vergi Sistemimiz Yatay Eşitlik Prensibine Uygun mu?". Banka ve ekonomik Yorumlar, Mart - Nisan 1993, Sayı: 3/4, s.50)

sonuçta fiyatları yukarı çekmektedir. Bu vergiler objektif olup, mükellefin şahsi, ailevi, gelir durumları vs. dikkate alınmamaktadır. Bu tür vergilerde, geliri az olanla çok olan arasında bir fark, bir ayrıcalık aranmaz. Kişilerin vergi ödeme gücü eşit olmayacağına göre, enflasyon sebebiyle vergi miktarındaki artış, tüketicilerin ve özellikle bunlar içinde dar ve sabit gelirlilerin vergi yükünü artıracaktır.

Zaten Türkiye'de vergi yükünün düşüklüğü yanısıra, bu yükün kendi içindeki dağılımında büyük haksızlıklar vardır. Şöyleki, ücretliler üzerine düşen yük, diğer kesimlere nazaran çok yüksektir. Ücretlilerin ödedikleri gelir vergisinin toplam dolaysız vergiler içinde payının genel olarak asgari %45'lerde olduğu; buna mukabil, toplam kurumlar vergisinin %27, beyannameli mükelleflerin gelir vergisinin %10, servet vergileri de dahil diğer vergilerin %18 dolayında olduğu ve verginin çoğunluğunu ücretli kesimin ödediği malumdur.

Türkiye'de son yıllarda vergi dilimlerindeki genişlemenin enflasyon oranının altında artış göstermesi ve vergi dilim sayısının azaltılması, buna karşın nominal gelirlerdeki artışlar, daha fazla ücretlinin gelir vergisi tarifelerinin üst basamaklarına kayarak yüksek oranda vergi ödemesine yol açmaktadır.

Az gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerde enflasyon oranlarının çok yüksek düzeylerde sürmesi sonucu, bu ülkelerin vergi sisteminde önemli ölçüde bozukluklar ortaya çıkmaktadır. Özellikle vergi tarifeleri, vergi istisna ve muafiyetleri, indirimler, matrahlar gerçek değerlerini kaybetmektedir.

Vergiler hem toplam talebi, hem de toplam arzı etkilemektedir. Toplam talep açısından vergilerin anti enflasyonist bir karakter taşıdığı söylenebilir. Vergiler bir miktar satın alma gücünün özel kesimden kamu kesimine aktarılması sonucunu doğurur. Arz açısından ise, bazı durumlarda vergilmenin enflasyoncu sonuçlar doğurması ihtimalinin bulunduğu tespit edilebilir. Şöyleki, bir kısım vergiler sebebiyle vergili malların satış fiyatlarının yükselmesi, bu malların etkisini taşıyan fiyat indekslerini de yükselteceğinden bazı gelir kategorileri sahiplerinin (işçiler, memurlar gibi) gelir artışı taleplerine yolaçabilir. Bu tür talepler belli fiyat endekslerindeki yükselişlere bağlı olduğu gibi, yalnızca vergi nedeniyle bazı mal ve hizmet fiyatlarının yükseldiğinin hissedilişine de bağlı olabilir⁽⁴⁾. Bu tür vergilere örnek olarak dolaylı vergileri verebiliriz. Zira dolaylı vergiler, maliyete eklenip, mal ve hizmetlerin satış fiyatlarını, maliyet enflasyonu açısından, artırmaktadır.

Özetle, vergilerin fiyatlar üzerindeki etkisi, vergi türlerine göre değişik durum göstermektedir. Şöyleki, dolaysız vergiler fiyatlara gelir yolu ile tesir ederken; dolaylı vergiler de gelire fiyat yolu ile etki yapmaktadır. Dolayısıyla vergi, hem arz ve talebe göre ortaya çıkan, hem de para değerinde meydana gelen değişikliklerin doğurduğu sonuçlara göre beliren fiyat mekanizmasını etkilemektedir.

(4) Mehmet Tosuner, "Enflasyonla Mücadelede Vergi Politikası", Akademik Araştırmalar Dergisi, Sayı: 3, İzmir 1988, s.184)

Aslında gelirlerin bir kısmının dolaysız vergiler tarafından alınmasının deflasyonu, dolaylı vergilerin fiyatlara eklenmesinin de bir enflasyonu teşvik etmesi beklenilmektedir⁽⁵⁾. Dolayısıyla dolaysız vergiler satın alma gücünün bir kısmını aldığı ve talebi daralttığı için, mal ve hizmet arzı sabit kalmak şartıyla, deflasyonist bir ortam sözkonusu olacakken; dolaylı vergiler de ise, yansıma olayının varlığı ve ödenen vergilerin maliyetlere katılarak fiyatlar yoluyla başkalarına yansıtılması halinde enflasyonist bir durum (maliyet enflasyonu) ortaya çıkacaktır.

Artan oranlı bir tarife yapısına göre düzenlenmiş olan gelir vergisi sisteminde, nominal gelirler enflasyona bağlı olarak yükseleceğinden, yükümlülerin ortalama vergi oranları da artan oranlı tarife yapısı nedeniyle yükselecektir. Bunun sonucu olarak ta toplam vergi yükü artmış olacaktır. Toplam vergi yükünün artması, ekonomik büyümenin yavaşlaması sonucunu da beraberinde getirebilir. Şöyleki, vergi yükünün artması, ekonomideki kaynak dağılımını özel kesimin aleyhine değiştirerek, müteşebbislerin yatırım için ayıracakları fonların azalmasına yol açarak yatırımların düşmesine neden olabilir. Kamu kesiminin kaynak kullanım etkinliğinin özel kesime nazaran düşük olması varsayımı altında ekonomik büyümenin yavaşlayacağı açıktır⁽⁶⁾.

İşletmeler açısından enflasyon - vergi ilişkisini incelediğimizde, enflasyon dolayısıyla nominal kârın reel kârdan yüksek olmasından dolayı işletmelerin reel olmayan kârın vergisini ödemek zorunda kaldıklarını görürüz⁽⁷⁾. Artan oranlı gelir vergisi tarifesinin uygulandığı gelir vergisine tabi işletmelerin vergi yükleri, bu tarifelin etkisiyle enflasyon oranından daha çok artmakta, sonuçta, nominal gelirdeki artıştan dolayı elde edilmiş sayılan fiktif kârlar üzerinden ödenen vergiler işletmelerin sermayelerinin erimesine yol açmaktadır.

Ülkemizde gelir ve kurumlar vergileri nominal kazançlar üzerinden alınmaktadır. Bu kazançlar büyük ölçüde fiktiftir. İşletmelerin kazançlarını aynı yılın enflasyon oranına göre muhasebeleştirdiğimiz takdirde reel kâr ortaya çıkmaktadır. Nitekim, bilançolarında kârlı görülen pek çok işletmenin gerçekte o yılı zararla kapadığı da görülebilecektir. Vergilerin nominal kazançtan alınması adaletsiz bir sonuç ortaya çıkardığı gibi sanayinde yatırım imkânlarını da kısıtlamaktadır⁽⁸⁾. Bu

(5) Henry Laufenburger, Mali İktisat ve Mali Kanunlar, (Çev. İsmail Özü), A. Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, No:137/119, Maliye Enstitüsü Yayınları No:18, Ankara 1961, s.250)

(6) Osman Pehlivan, "Enflasyonun Vergi Sistemi Üzerindeki Etkisi", Vergi Dünyası, Sayı:137, Ocak 1993, s.49)

(7) Pehlivan, a.g.m., s.53)

(8) Bu noktada karşı fikirlerde vardır. Bu fikir sahiplerine göre de enflasyon kârın nominal değerini artırmak ve böylece vergiyi de yükseltmek yönünde etki yapar. Ancak enflasyonla birleşen bir vergi artışının firmaların yatırımlarını gerçekten frenlediği kesin değildir; çünkü enflasyon verginin fiyatlara katılmasına elverişli bir konjonktürdür. Fakat firmaların nakit durumlarının bundan ciddi surette etkilendiği de inkar edilemez, bkz; Hubert Brochier ve Pierre Tabatoni, Mali İktisat, (Çev. Adnan Erdaş), İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Enstitüsü Yayını No: 48, İstanbul 1971, s.512)

haksız ve olumsuz durumun ortadan kaldırılması için gelir ve kazançların enflasyon muhasebesi teknikleriyle reel açıdan vergilendirilmesi gereklidir.

Bilindiği üzere, sürekli yeniden değerlendirme sistemi vergi sistemimizde enflasyon dolayısıyla oluşturulan bir müessesedir. Amacı, enflasyonun para değerinde meydana getirdiği aşınma sebebiyle firmaların bünyelerinde oluşacak fiktif kârları ortadan kaldırmaktadır. Ancak bu noktada, temelde fiskal amaçlarla hedef daraltılmış ve amortismanına tabi iktisadi kıymetler üzerindeki fiktif kâr artışlarının vergi dışı bırakılması ile sınırlandırılmıştır. Ve bu hak ta sadece kurumlar vergisi mükelleflerine tanınmıştır. Oysa, bir kurumda enflasyondan etkilenen aktif kıymetler sadece amortismanına tabi iktisadi kıymetler değildir. Bunlar dışındaki kalemler de (arsa, arazi, iştirakler, emtia, kasa, banka, alacak vb.) enflasyon nedeniyle değeri düşen para cinsiyile ifade edildiği için enflasyondan etkilenirler. Ayrıca oluşabilecek reel kârlar bile vergi dışı bırakılmaktadır⁽⁹⁾. Bu duruma bir örnek verelim.

Örnek: (X) A.Ş. üç yıl önce 200 milyon TL'ya satın aldığı bir arsayı toplam 5 milyar TL'ya satmıştır. Arsanın kurum bünyesinde kaldığı süre içinde enflasyon oranı her yıl %60 olmuştur. Bu satışla ilgili olarak Kurumun elde ettiği fiktif ve gerçek kâr tutarlarını hesaplayalım;

Nominal kâr = 5 milyar - 200 milyon = 4,8 milyar TL

Gerçek kâr = 5 milyar - [200 milyon x (1+0,60)³] = 4.180.800.000 TL

Fiktif kâr = 619.200.000 TL (4,8 - 4,180 800)

Kurumun arsa satışından elde ettiği nominal kâr 4,8 milyar TL'dir. KVK'nun 8/18'inci maddesinden yararlanılması halinde bu kâr istisnaya konu edilmiş olacaktır. Oysa, sözkonusu kârın sadece 619 200 000 TL'lık kısmı enflasyon dolayısıyla oluşmuş fiktif kârdır. Vergi dışı bırakılması gereken tutar bu olmalıdır. Oysa kurumun elde ettiği 4 180 800 000 TL'lık gerçek kâr da istisna konusu edilmektedir. Bu amacı aşan bir uygulamadır. Benzer durumda gelir vergisi mükellefleri için fiktif kâr dahil bütün kâr vergilendirilmektedir⁽¹⁰⁾.

Enflasyonist ortamda firmaların, fiktif kârlar için vergi ödemek zorunda kaldıklarını daha önce belirtmiştik. Sonuçta firmaların öz sermayeleri aşınmakta, işletme öz sermaye üzerinden vergi öder duruma gelmektedir. Bu durumu örneklerle açıklayalım;

(9) Hızır Tarakçı, "Vergi Sistemimizde Enflasyona Karşı Oluşturulan Sistemin Yetersizliği ve Bu Konuya İlişkin Sistem Önerimiz", Vergi Dünyası, Sayı: 145, Eylül 1993, s.55

(10) Tarakçı, a.g.m., s.55

Örnek: (C) A.Ş.'nin dönem başı ve dönem sonu bilançoları şöyledir;

Aktif	(C) A.Ş. Dönem Başı Bilançosu (Milyon TL)	Pasif	
Mal	300.000.-	Sermaye	300.000.-
Toplam	300.000.-	Toplam	300.000.-

Aktif	(C) A.Ş. Dönem Sonu Bilançosu (Milyon TL)	Pasif	
Kasa	450.000.-	Sermaye	300.000.-
Toplam	450.000.-	Kâr	150.000.-
		Toplam	450.000.-

Yıl içinde enflasyon oranının %50 olduğu varsayılırsa, böyle bir durumda (C) A.Ş. gerçekte bir kâr elde etmediği halde 150 Milyon TL'lık fiktif kâr üzerinden vergi ödemek zorundadır. İşte bu vergi aslında Kurumun özsermayesi üzerinden ödenmiş olmaktadır. Ve Kurumlar Vergisi bu noktada bir Servet Vergisine dönüşmektedir. Çözümüne enflasyonist ortamda özsermaye üzerinden vergi ödenmesine imkan vermeyecek bir değerlendirme sistemi ile varılabilir.

Enflasyon vergisi özsermaye üzerinden alınan bir servet vergisi mahiyetinde olduğu için, enflasyona karşı yapılacak değerlemede özsermaye unsuru hesapları dikkate almak gerekir. Öncelikle bunlar üzerindeki enflasyonun etkisini ortadan kaldırmak gerekir. Bunun içinde tespit edilecek bir değerlendirme oranıyla bu hesapların çarpımı sonucu oluşacak tutarın dönem kârından indirilerek pasifte bir fon hesabına aktarılması gerekir. Özsermaye niteliğinde bir hesap olarak kabul edilecek söz konusu fon hesabı sermayeye eklenip ortaklara bedelsiz hisse verilmesine de imkan verecektir⁽¹¹⁾.

(11) Tarakçı, a.g.m., s.56)

Örnek: (C) A.Ş.'nin dönem başı ve dönem sonu bilançoları aşağıdaki gibidir;

Aktif	(C) A.Ş. DönemBaşı Bilançosu (Milyon TL)	Pasif	
Döner Değerler	250.-	Sermaye	200.-
Sabit Değerler	350.-	Yedek Akçe	230.-
		Borçlar	170.-
Toplam	600.-	Toplam	600.-

Aktif	(C) A.Ş. Dönem Sonu Bilançosu (Milyon TL)	Pasif	
Döner Değerler	400.-	Sermaye	200.-
Sabit Değerler	500.-	Yedek Akçe	230.-
		Borçlar	150.-
		Kâr	320.-
Toplam	900.-	Toplam	900.-

Dönem içinde enflasyon oranının %65 olduğunu varsayalım. Örneğimizdeki Kurumun enflasyon vergisine maruz kalmaması için özsermayesine dönem sonu bilançosunda oluşturulacak (200 Milyon + 230 Milyon) x 0,65 = 279,5 Milyon TL'lik bir değeri dönem kârından indirmek suretiyle eklemek gerekir. Ancak bu durumda dönem başı bilançosundaki özsermaye ile dönem sonundaki özsermaye (kâr hariç) reel bazda eşit hale gelir, enflasyon dolayısıyla özsermayedeki aşınmanın önüne geçilmiş olur. Bu fonun yer aldığı (C) A.Ş. dönem sonu bilançosu aşağıdaki gibi olacaktır;

Aktif	(C) A.Ş. Dönem Sonu Bilançosu (Milyon TL)	Pasif	
Döner Değerler	400.-	Sermaye	200.-
Sabit Değerler	500.-	Yedek Akçe	230.-
		Fon	279,5.-
		Borçlar	150.-
		Kâr	40,5.-
Toplam	900.-	Toplam	900.-

Bu şekilde hazırlanan bilançoda enflasyon dolayısıyla oluşan fiktif kârlar vergilendirilmemekte, gerçek kârlar ise vergi dışı bırakılmamaktadır.

Bilançoadaki fon hesabı, yapısından da anlaşılacağı gibi kârdan ayrılmış bir özsermaye unsuru hesaptır. Dolayısıyla sermayeye eklenmesi halinde, ortaklar tarafından işletmeye ilave edilmiş kıymet gibi değerlendirilip vergi dışı bırakılmak zorundadır⁽¹²⁾.

Sistemin işleyişinde, firmaların zarar ettiği dönemlerle ilgili bir sorun yoktur. Bir önceki örneğimizdeki dönem sonu bilançosunda küçük değişiklikler yaparak bu durumu açıklayalım. Enflasyon oranının % 70 olduğunu ve bu şirketin dönem sonu kârının 200 Milyon TL olduğunu varsayarsak, dönem sonu bilançosu aşağıdaki gibi olacaktır.

Aktif	(C) A.Ş. Dönem Sonu Bilançosu (Milyon TL)	Pasif	
Döner Değerler	330.-	Sermaye	200.-
Sabit Değerler	430.-	Yedek Akçe	230
		Borçlar	150.-
		Kâr	200.-
Toplam	780.-	Toplam	780.-

Bu bilançoya göre gider yazılması ve pasifte oluşturulması gereken fon tutarı (430 Milyon) x 0,70 = 301 Milyon TL'dir. Fonu da ihtiva eden bilanço aşağıdaki gibi olacaktır;

Aktif	(C) A.Ş. Dönem Sonu Bilançosu (Milyon TL)	Pasif	
Döner Değerler	330.-	Sermaye	200.-
Sabit Değerler	430.-	Yedek Akçe	230.-
Zarar	121.-	Borçlar	175.-
		Fon	301.-
Toplam	881.-	Toplam	881.-

Bilançodan görüldüğü üzere, fon tutarının gider olarak yazılması nedeniyle Kurumun aktifinde 101 Milyon TL'lik zarar oluşmaktadır. Sistemin işleyişinde sıkıntı olmamaktadır. Ancak sözkonusu fonun tam olarak sermayeye eklenebilme kabiliyeti bulunmamaktadır. Çünkü (301 Milyon - 200 Milyon) = 101 Milyon TL'lik kısmının aktifte karşılığı yoktur. Kurumun takip eden dönemlerindeki kârlarından aktifteki bu zarar mahsup edildikçe fonun tümü sermayeye eklenebilecektir.

(12) Tarakçı, a.g.m., s.58)

Enflasyonun vergi gelirlerini arttırması için üç şart gerekli olmaktadır⁽¹³⁾. Bunlardan birincisi, enflasyonla birlikte kazançların artması, ikincisi, vergi yapısının kazançların artması durumunda daha fazla vergi toplamaya uygun olması (artan oranlı olması), üçüncüsü ise, vergi toplamada zaman kaybının olmamasıdır. Ancak, vergi sistemlerinin yetersizliği, vergi toplamının etkisizliği vs. gibi sebeplerden gerçek vergi gelirleri enflasyonist şartlar altında azalma eğilimi göstermektedir.

Enflasyon vergi tahsilatındaki gecikmelere bağlı olarak kamu alacaklarının reel değerinde önemli kayıplara yolaçmaktadır. Zira gelir vergisinde vergi borcunu doğuran olayın meydana gelmesi ile verginin ödenmesi arasındaki süre genellikle uzundur. Eğer herhangi bir gecikme olmadan, vergi borcunu doğuran olayın meydana gelmesinden hemen sonra vergi ödenirse enflasyon nedeniyle artışın gerçekleşmesi mümkündür. Enflasyonun vergi tahsilatındaki gecikmelerden kaynaklanan vergi gelirleri üzerindeki etkisini aşağıdaki formülle⁽¹⁴⁾ daha açık bir şekilde ortaya koymak mümkündür;

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

Burada, R bugün toplanan 1 liralık vergi gelirinin reel değerini ifade etmektedir. Bu değer, vergi borcunun doğduğu zamandaki fiyatlarla ölçülmektedir. P aylık enflasyon oranını gösteriyor, n ise ay olarak kabul edilen gecikme süresini göstermektedir.

Tablo 1'de¹⁵⁾ ise çeşitli enflasyon oranları ve gecikme sürelerine göre gelir vergisinin reel değeri hesaplanarak gösterilmiş bulunmaktadır.

Tabloya göre, örneğin aylık enflasyon oranının %5 olması halinde, vergiler herhangi bir gecikme olmadan toplanabiliyorsa, reel vergi gelirlerinde bir düşme olmayacaktır. Buna karşılık, 5 aylık bir tahsilat gecikmesinin ortaya çıkardığı değer kaybı %22 olmaktadır. Eğer enflasyon oranı aylık % 10 olarak gerçekleşirse ve ortalama dört aylık bir gecikmesi olan bir ülkenin kayba uğrayan reel vergi değeri % 32 kadar olacaktır.

Buna göre gelir vergisinin esnekliğinin 1 kabul edildiği veri bir enflasyon oranında vergi tahsilatındaki gecikme ne ölçüde uzun olursa, vergi hasılatında enflasyon nedeniyle meydana gelen reel düşme o ölçüde fazla olacaktır. Ayrıca, bir ülkede toplam vergi gelirleri içinde gelir vergisinin nispi payı ne kadar fazla olursa, devletin uğradığı reel gelir kaybı o kadar fazla olacaktır⁽¹⁶⁾.

(13) Tosuner, a.g.m., s.182)

(14) Vito Tanzi, Inflation and Personal Income Tax, New York, 1980, s.75'ten; Pehlivan, a.g.m., s.54)

(15) Tanzi, a.g.e., s.76' dan; Pehlivan, a.g.m., s.55)

(14) Vito Tanzi, Inflation and Personal Income Tax, New York, 1980, s.75'ten; Pehlivan, a.g.m., s.54)

(15) Tanzi, a.g.e., s.76' dan; Pehlivan, a.g.m., s.55)

(16) Pehlivan, a.g.m., s.56)

Tablo-1. Vergi Ödemelerindeki Gecikme ve Enflasyon Oranının Reel Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi

Aylık Enflasyon Oranı (%)	Vergi Ödemelerindeki Gecikme (Aylık)												
	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	0.65	0.94	0.93	0.92	0.91	0.90	0.90	0.89
2	1.00	0.98	0.96	0.94	0.92	0.91	0.89	0.87	0.85	0.84	0.82	0.80	0.79
3	1.00	0.97	0.94	0.91	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	0.92	0.85	0.79	0.74	0.69	0.64	0.59	0.54	0.50	0.46	0.42	0.38
9	1.00	0.91	0.83	0.76	0.71	0.66	0.61	0.56	0.51	0.47	0.43	0.39	0.35
10	1.00	0.90	0.81	0.74	0.69	0.64	0.59	0.54	0.49	0.45	0.41	0.37	0.33
11	1.00	0.89	0.79	0.72	0.67	0.62	0.57	0.52	0.47	0.43	0.39	0.35	0.31
12	1.00	0.88	0.77	0.70	0.65	0.60	0.55	0.50	0.45	0.41	0.37	0.33	0.29

Enflasyon ile vergi arasındaki ilişkiyi iki yönden incelemek mümkündür. Bunlar;

a) Enflasyonun vergi sistemi üzerindeki etkileri ve bu etkileri azaltma önlemleri,

b) Enflasyonla mücadelede vergi politikası, (bu ikinci ilişkiyi ikinci seri makalede inceleyeceğimiz için), enflasyonun vergi sistemine yaptığı etkileri ve çözüm yollarını görmeye çalışalım;

Enflasyon, vergi sisteminin sayısal büyüklüklerini etkilemek suretiyle başta spesifik tarifeler, istisna muafiyet ve indirim tutarları ile gelir vergisinin artan oranlı tarife dilimlerinin reel olarak aşınmasına yol açar. Bunun sonucu olarak, spesifik tarifelere göre alınan vergilerde devlet gelir kaybına uğrarken, istisna, muafiyet ve indirim tutarlarının enflasyon karşısında sabit kalması ve nominal gelirlerdeki artışların artan oranlı tarife yapısıyla daha yüksek oranlarda vergilendirilmesi yüzünden yükümlülerin reel vergi yükleri enflasyon nedeniyle artmış olur.

Bilindiği üzere, enflasyonla birlikte gayri safi milli hasılda nominal olarak yükselir. Bunun bir sonucu olarak, artan oranlı vergi tarifesinin uygulandığı gelir vergisinde, enflasyon oranında daha fazla bir artışın gerçekleşmesi beklenir. Çünkü enflasyon nedeniyle nominal gelirleri yükselen yükümlülerin vergi borçları, artan oranlı tarifede yeralan yüksek gelir dilimlerine karşılık gelen oranlar üzerinden hesaplanacaktır. Bu suretle gelir vergisi yükümlülerinin ortalama vergi oranları artmak suretiyle sonuçta bunların vergi yüklerindeki artış, enflasyon oranının üzerinde gerçekleşmiş olacaktır. Bu suretle enflasyon, vergilemedeki adalet ilkesinin zedelenmesine yol açarak, enflasyon vergisi olarak ta nitelendirilen haksız bir vergi çeşidi haline gelmektedir⁽¹⁷⁾.

Türkiye'deki yüksek enflasyon, vergi sistemimiz üzerinde olumsuz etki yapmış, vergi sistemi malî, sosyal ve ekonomik açıdan fonksiyonlarını yerine getiremez bir duruma düşmüştür. Bunları şöylece sıralamak mümkündür;

- Niteliği itibariyle zaten düşük gelir grupları ile yüksek gelir grupları arasında adaletsiz bir vergi yükü dağılımı oluşturduğu genenlikle 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 artanoranlı 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.

(17) Pehlivan, a.g.m., s.48)

- Maktu tarifeler üzerinden alınan vergiler, paranın enflasyon dolayısıyla hızla azalan değeri karşısında çok geride kalmıştır. Ve maktu cezalar da caydırıcılık özelliğini yitirmiştir.

- Enflasyon dolayısıyla cari gelirlerde veya diğer vergi matrahlarındaki yükselişler dolayısıyla bunlar üzerinden ödenen verginin de süratle yükselmesi karşısında reel gelirlerinde fazla bir artış olmayan mükelleflerin bir kısmını ve ayrıca karaborsa işlemlerinden dolayı gelirlerinin kavranması güç olan mükellefleri kaçakçılığa sevk etmektedir⁽¹⁸⁾. Türkiye'de vergi kaçakçılığı önemli boyutlarda olup, bütün sorunların temelinde yatan ana sorun konumundadır.

Enflasyonun en önemli etkisi vergi matrahı üzerinde görülmektedir. Şöyleki, vergileme süreci uzun bir devreyi kapsaması halinde, vergi matrahı olarak kabul edilen değerlerin gerçek değerleri en azından enflasyon oranı kadar gerileyecektir⁽¹⁹⁾. Türk vergi sisteminde bu etkiyi gelir ve emlak vergilerinde açık bir şekilde izlemek mümkündür. Örneğin, bina vergisi beyannamesi genel olarak her dört yılda bir verilir ve vergi borcu dört yıl süresince, başlangıçta verilen beyanamede gösterilen değerler üzerinden ödenir. Böylece, beyanamenin verilmesini takip eden yıllarda ödenecek verginin enflasyon oranında değer kaybına uğraması kaçınılmazdır. Gelir vergisinde de vergilendirme dönemini takip eden üçüncü aydan itibaren ödenecek taksitlerin belirli bir kısmı enflasyon oranında değer kaybına uğramaktadır.

Artan oranlı gelir vergisinde nominal gelirin enflasyon sebebiyle hızla artması düşük gelir gruplarının marjinal vergi oranlarını yükseltmektedir. Reel gelirlerdeki artış nominal gelirlerdeki artıştan düşük olduğu için, özellikle vergi ödeme gücünün önemi bu açıdan azalmaktadır.

Enflasyonun harcama vergilerinin üzerindeki etkisi, bu vergilerin tarife yapısına bağlıdır. Harcama vergilerinde tarife advalorem ise vergi matrahı artmakta; spesifik olması durumunda da vergi matrahı azalmaktadır. Buna karşılık, servet üzerinden alınan vergilerin hasılatı enflasyon sebebiyle düşmektedir. Bu tür vergilerin matrahındaki artış, enflasyon oranındaki artıştan düşük olup, ayrıca matrah genelde olduğundan az gösterilmektedir. Bunun sonucunda servet vergilerinin geliri reel anlamda azalmaktadır.

Özetle, vergi sistemimiz ve bu sistemde yer alan konularına göre gelir, harcama ve servet vergileri enflasyon sebebiyle hem ülke bazında, hem de mükellef açısından olumsuz bir yapı kazanmakta; vergilemeden beklenen amaçlar da birtakım sapmalar ortaya çıkmaktadır.

Sonuç olarak, 1970'lerde enflasyonun yaygın bir şekilde belirmesi ve az gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerde kronik bir hal alması: enflasyon oranı yüksek ve sürekli olan çoğu ülkeyi vergi sistemindeki tahribat açısından birtakım çözüm yolları aramaya itmiştir. Bunların başında gelen çözüm yolu endekslemidir.

(18) Akar, s.126)

(19) Pehlivan, a.g.m., s.49)

Endekslemenin yanısıra vergi tarifelerinin günün şartlarına göre hazırlanması, vergi oranlarının yeniden düzenlenmesi, vergi sistemlerinde yer alan muafiyet, istisna ve indirimlerin tekrar gözden geçirilmesi, zarar mahsubu, peşin vergi, selektif vergi politikaları vs. hem vergi sisteminin yapısını düzeltmede, hem de kısa vadede toplam talebi kısma ve uzun vadede ise toplam arzı artırma açısından üzerinde durulabilecek önemli çözüm yollarıdır.

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

Birçok ülke gelir vergisi tarifelerini, istisna, muafiyet ve indirim miktarlarını, kısaca şahsi gelir vergisi yapısını endeksleme suretiyle⁽²⁰⁾ enflasyonun etkilerinden korunma yolunu seçmişlerdir.

Endekslemeden kasıt, enflasyon oranının çok yüksek olduğu dönemlerde vergi sisteminin reel yapısının ve mükelleflerin reel kazançlarının fiyat değişikliklerinden etkilenmemesini sağlamaktır.

Türkiye'de enflasyon kronikleşmiştir. 1980 - 1993 yılları arası ortalama enflasyon % 52,7 olup, özellikle 1988 yılından beri % 60'ın üstünde (toptan eşya fiyat endeksine göre) bir enflasyonla karşı karşıya bulunmaktayız. Bundan dolayı vergi kanunlarımızda belirtilen miktarlar gerçek değerlerini kaybetmekte, önemli ölçüde erozyona uğramaktadır.

Çözüm yolu, birçok ülkede de uygulandığı üzere, endekslemenin dikkate alınarak, vergi kanunlarındaki tüm verilerin enflasyona uyum sağlayacak ve reel değerlerini kaybetmeyecek şekilde bir mekanizmanın uygulanmasıdır. Öncelikle tarife, matrah, istisna, muafiyet, indirim vs. gibi hususların endekslemede dikkate alınması gereklidir. Bunlar yapılırsa, vergi sistemimizde yer alan sayısal değerlerimiz enflasyon karşısında sembolik duruma düşmeyecektir.

Ancak önemle belirtmemiz gereken bir diğer husus ta şudur; endeksleme gerekli, fakat tek başına yeterli değildir. Çünkü ekonomideki fiyatların tümü enflasyon canavarından aynı oranda etkilenmemektedir. Kullanılacak fiyat endekslerinin de (toptan eşya fiyat endeksi - TEFE, tüketici fiyat endeksi - TFE) seçimi önemlidir. Örneğin yeniden değerlendirme de TEFE kullanılmaktadır. Enflasyondan en çok etkilenen ücret gelirlerini korumak için ise, TFE daha uygun olur kanaatindeyiz. Endekslemenin yanısıra asıl yapılması gereken iş, bütün zorluğuna rağmen, vergi sistemimizin ve öncelikle kanunlarımızın günün şartlarına göre yeniden gözden geçirilmesi ve kalıcı bir şekilde düzenlenmesidir. 10.12.1993

(20) Örneğin, Lüksemburg 1968'de, Fransa 1969'da, Danimarka 1970'de, Hollanda 1971'de, Kanada 1974'te, Avusturalya 1976'da, İtalya 1978'de, İsveç 1979'da, İsviçre ve ABD 1985'te endekslemeye geçmiş bulunmaktadır. Pehlivan, a.g.m., s.59)

KAYNAKLAR

- Akar, S. Sırrı. "Vergi ve Enflasyon İlişkisi", Maliye Dergisi. Sayı: 36, ss.114 - 130.
- Laufenburger, Henry. Malî İktisat ve Malî Kanunlar, (Çev. İsmail Özüt), A. Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, No:137/119, Maliye Enstitüsü Yayınları No:18, Ankara 1961.
- Özer, İlhan. "Enflasyonla Birlikte Tartışma Düzeyine Çıkan Konular", İzmir Ticaret Odası Dergisi, Yıl:58, Sayı:2, Şubat 1985, ss.5 - 6.
- Pehlivan, Osman. "Enflasyonun Vergi Sistemi Üzerindeki Etkisi", Vergi Dünyası, Sayı:137, Ocak 1993, ss.44 - 60.
- Tarakçı, Hızır. "Vergi Sistemimizde Enflasyona Karşı Oluşturulan Sistemin Yetersizliği ve Bu Konuya İlişkin Sistem Önerimiz", Vergi Dünyası. Sayı: 145. Eylül 1993, ss.52 - 60.
- Tosuner, Mehmet. "Enflasyonla Mücadelede Vergi Politikası", Akademik Araştırmalar Dergisi, Sayı: 3, İzmir 1988, ss. 173 - 200.
- Yaraşlı, Genç Osman. "Vergi Sistemimiz Yatay Eşitlik Prensibine Uygun mu?", Banka ve ekonomik Yorumlar, Mart - Nisan 1993, Sayı: 3/4, ss.47 - 54.
- HDT "Başlıca Ekonomik Göstergeler"