

İŞLETMELERİN VERGİLENDİRİLMESİ VE İKTİSADİ KALKINMA*

C. Lowell HARRISS

Columbia Üniversitesinde
İktisat Profesörü

Bu gurupla bir arada bulunmak bahtiyarlığı güç bir görevi berabereinde getirmektedir. Kendi tecrübe ve çalışmalarım, burada konuşabileceğim konulardan ancak biraz daha geniştir. Fakat, öyle tahmin ediyorum ki, sizlerin de, Amerika'ya ait çok özel meseleler dışında, bütün bu konular üzerinde benimki kadar, belki de ondan daha yoğun çalışmalarımız vardır. Konu seçimi bir hayli zor oldu. Bundan daha da zor olanı, seçmiş olduğum bu kadar geniş konu hakkında nelerin söylenmesi gerektiğinin kararlaştırılmasıdır.

"İşletmelerin vergilendirilmesi" konusu, gerçekten yeni bir şey söylemek bakımından sınırlı imkânlar sağlamaktadır. Fakat, konu, bilfarz kendi ülkem gibi iktisaden kalkınmış ülkeler arasında ön safda bir yer işgal eden bir ülkede, işletmelerin daha iyi yönetilmesi için nelerin yapılması gerektiği hususunda sonsuz imkânlar sağlar. Şurası muhakkak ki, gayet mükemmel bir şekilde geliştirilmiş olan iktisat politikalarından bir çoğu, kalkınma safhasındaki ekonomilere aynı derecede faydalı olmamaktadır. "Başkalarının yaptığı hâtalardan kaçın" felsefesi, ancak kendi başına, son derece faydalı bir tavsiyedir.

Genel Mülâhazalar :

Maliyenin genel görüşü özellikleri kısaca şu şekilde ortaya koyulabilir.

(* Burada ortaya konan fikirler, ilgili olduğum teşekkürlere değil, kendime aittir. Aynı konu üzerine daha önce yazdığım makalelerden bazı pasajlar buraya alınmıştır.

Yüksek Varidat İhtiyacı. Eğer her hangi birimize ideal iktisadî ortam yaratma imkânı verilirse, bugünkü seviyeden çok düşük vergilerin bulunduğu bir ortam yaratmaya çalışırız. Ancak gerçek hayatta, kamu otoritelerinin görmeleri gerekli hizmetler dolayısıyla, "vergilerin aldığı payın" bugünkü seviyeden çok daha yüksek olması gerekmektedir.

Yüksek Tarifelin Sakıncaları. Yüksek varidat ihtiyacı, yüksek vergi tarifesini gerektirir. Yüksek vergi târifesi ise, devlete yüksek varidat sağlamak yanında, hattâ ondan daha fazla olarak, bazı mahzurlar ortaya çıkarır. Yüksek târifeler insan davranışlarını, fiyatların etkilerinden farklı yönde etkiler. Piyasada herkes satın aldığı mal karşılığında ödemede bulunur. Rekabetin olduğu piyasalarda ise, genellikle ödemede bulunduğumuz miktar kadar mal ve hizmet elde ederiz. Fakat bir toplum üyesinin elde ettiği kamu mal ve hizmeti, geniş çapta yaptığı vergi ödemesinden bağımsızdır. Böylece, ferde vergi kaçtırmak için teşvik sağlanmış olur.

Vergi oranı alçak olduğu zaman, vergi tasarufu gayesi ile büyük fedakârlığa girmeye deymez. Ancak, târifelin yüksek olduğu ve vergi kaçırma halinde tasarrufun fazla olduğu durumlarda, kaçakçılıkta vergi unsuru çok kuvvetli bir etken olmaktadır. Etken olmayan bazı faktörler, vergileme dikkate alınca önemli olmaya başlar. Vergi mükellefleri de ona göre davranırlar. Özel menfaatler kamu refahı ile iki noktada anlaşmazlığa düşer : (1) Bir mükellefin yüklenmediği kamu harcaması kısmı, diğer biri tarafından yüklenilmiş olur; (2) Kaynaklar azamî şekilde verimli kullanılmamış olur. Sermaye yatırım hareketleri, produktivite yanında vergileri de gözönünde bulundurur. Vasıflı emek ise, mal ve hizmet üretimi yerine, vergi tasarufu gayesine yönelmiş olur.

Vergiler ile Fiyatlar Arasındaki Fark : Ferdî İstifadenin Rolü. Vergi kanunları, fertlerden, direkt bir karşılık olmaksızın, bir kısım iktisadî değerleri alır. Oysa serbest bir piyasada, fert ödeme yaparken, ona karşılık belirli bir mal veya hizmet elde etmektedir. Rekabetin mevcut olduğu bir piyasa mekanizmasında, ferdî istifadeler metodu ile özel ihtiyaçların tatmini mümkündür. Siyasî vetire içinde ferdî istifadeler metodunun kullanılması ise, ekonomideki diğer fertlerin aleyhine olabilmektedir. Normalden daha düşük vergi ödeyen bir vatandaş, normal vergi ödediği haldeki kadar kamu mal ve hizmeti elde eder. Aynı miktar kamu mal ve hizmeti karşılığında daha düşük vergi ödemiş olur.

Kollektif karar mekanizmasına ne derece güvenirsek güvenelim, yine de herkes kendi vergisinin karşılığını aldığına tam olarak inanmaz.

Fakat, ekonomide herkes kamu hizmetlerinin, maliyetlerine değdiği kabul etse bile, yine de bu tip malların çoğu özel piyasada olduğu gibi alınıp satılamaz. Kamu mallarının maliyetine fertleri iştirak ettirmede, cebri yoldan başka bir metod bulunamamaktadır. Hiç kimse böyle bir müşterek hareketin gereğini incelemeyiz. Ancak, cebri mekanizmanın şumül ve mahiyetini incelemeyecek kimse olamaz. İşte bu noktada devlet ile özel işletmelerin, dolayısıyla vergilerle fiyatların nisbî rolleri meselesi ile karşı karşıya gelmiş oluruz. Ekonomide devlet eli ile yürütülen iktisadî faaliyetin nisbî payı artıkça, vergilerin fiyatlar karşısındaki nisbî rolü de artmaktadır¹.

Bu nokta çok açıktır. Buna burada tekrar gelmemizin sebebi nedir? Bir noktayı açıkça belirleyelim : Ekonomide kamu sektörü genişledikçe, toplam vergiler artar ve fiyatların nisbî rolü azalır. Neticede, işletmeleri direkt olarak etkiledikleri için, vergiler daha ağır hissedilmeye başlanacaktır. Neticenin bu şekilde gerçekleşmesi zarurî değildir. Daha doğru olarak, kullanılan vergi tipine göre işletmelerin hissedecekleri ağırlık farklı olabilir.

Vergi Politikasını Etkileyen Çevre. İyi bir vergileme sistemi için gerekli şartların bazıları uygulanabilir, ancak bu şartların bazıları bir yerde uygulanabilir olduğu halde, başka bir yerde uygulanamayabilir. Ülkeden ülkeye müessesevî ve yapısal şartlar farklı olmaktadır. Meselâ, kamu hizmetlerinin kalitesi veya fertlerin vergilemeye karşı tutumları farklı olabilir. Hukukî sistemler değişik olabilir ve kanunlar, kaçınılmaz olarak, bir ekonomide salınan vergilerin cinsini etkiler. Misâl olarak, kurumlarla, tröstlerle, verasetle ve servet intikali ile ilgili kanunlar olabileceği gibi, merkezî hükümet ile mahallî idareler arasındaki ilişkileri düzenleyen kanunlar da farklı olabilir. “Eski bir vergi sistemi iyi bir vergi sistemidir” sözü bazı hakikatleri ifade etmektedir.

Coğrafi Olarak Vergilemenin Hududu. Çevre ile ilgili birinci önemi haiz faktör, vergilemenin coğrafi hudududur. İster kendi başına çalışan, ister büyük bir firmanın sevk — ve — idarecisi durumunda olan bir vergi mükellefinin ödediği vergi ile elde ettiği kamu mal ve hizmetleri arasın-

1) Devletin, tamamiyle veya kısmen fiyat mekanizmasını kullanarak işlettiği işletmeler, orta durumu teşkil eder. Buralarda fiyatlar veya ona çok yakın mekanizmalar kullanılsa bile, acaba bunlar ne dereceye kadar serbest piyasa şartları altında meydana gelmektedir? Ancak belki çok nadir hallerde piyasa mekanizması kullanılmaktadır. Bundan dolayı, bu işletmeler, fiyat mekanizmasından beklenen kaynak dağılımı rolünü tam olarak yerine getirememektedir.

da sıkı bir ilişki kurulmadığı takdirde, vergi otoritesinin bu mükellefi vergi ödemeye zorlama gücü, geniş çapta, mükellefin coğrafi olarak başka bir vergileme otoritesinin bölgesine girebilme imkânına bağlı olur. Bazı işletmeler diğerlerine nazaran çok daha sıkı bir şekilde coğrafi bölgeye yerleşmiş olurlar. Genellikle işletmelerin uzun vâdede yer değiştirmeleri kısa vâdedekinden çok daha kolay olabilmektedir.

Ufak vergileme otoriteleri büyük otoritelerden daha fazla rekabete mâruz kahrılar. Amerikan mahallî idareleri işletmeleri kendi sahalarna çekebilmek veya olanları muhafaza edebilmek için (işletmeler kuruldukları bölgede iş imkânı sağlar ve gelir temin eder), bir düzineye yakın diğer idarelerden açık rekabete göğüs germek mecburiyetinde kalır. Bu hususta gizli rekabete girenlerin sayısı ise yüzleri, hattâ binleri bulur². Amerika'daki elli eyaletten her biri, iktisadî sahalarnı genişletebilmek ve işletmeleri kendi sahalarnına çekebilmek için çok sıkı bir rekabete girişirler. Hattâ bir ülke olarak Amerika Birleşik Devletleri de, sermaye, iş imkânları ve piyasa çekebilmek için dış ülkelerle rekabete girişmek mecburiyetindedir.

İşletmelerin kuruluş yerinin seçiminde bir seri diğer faktörler yanında vergi kanunlarının rolü bir hayli zayıf kalmakla beraber, hiç bir uzak görüşlü idare (târif icabı) diğer rakip idareler yanında kendisinin işletmelere sağlayacağı vergi imkânlarını gözden uzakta bulundurmamalıdır. Toplam iktisadî faaliyetlerin çok büyük bir kısmı bölgeler arasındaki farklılıklara karşı büyük bir hassasiyet göstermez. Ancak mevcut veya kurulma halinde olan bazı firmalar bölgeler arasındaki vergi farklarını marjinal faktör olarak ele alabilir.

Eğer kanun yapıcılarını bu tip mülâhazaların etkili olduğuna inanırlarsa, neticede işletmeler üzerindeki vergilerde bazı hafifletmelere gidilebilir. Vergilemenin coğrafi hududu genişledikçe — idarelerarası vergi anlaşmaları yolu ile — işletmelerin vergilendirilmesinde vergi otoritelerinin hareket serbestisi artar.

2) Ziraî ve buna yakın iktisadî faaliyetlerin bütün iktisadî faaliyetlerin içindeki yeri gittikçe azalmaktadır. Perakende işletmeciliğın, mesken faaliyetlerinin, mâli müesseseler ile âmme hizmeti gören müesseselerin, nüfusun başka sebeplerle temerküz ettiği bölgelerde kurulacağı uzun vâdeli düşüncede ziraatin bu temayülü gittikçe artan bir önem arzelmeye başlamaktadır. İmalât sektöründe böyle bir şey söz konusu değildir, zira bu sektör kuruluş yeri hakkında kendi terciğini haizdir ve aynı zamanda diğer kuruluş yerleri hakkındaki kararlarda da etkin olur.

Vergi Yükünü Eşya Değil, İnsan Taşır. Vergiler şahıslar tarafından ödenir. Vergilerin işletmeler, şirketler, sigara, emlak, miras, gelir veya benzer vergi matrahlarına oturduğundan söz edilir. Ancak her halde, vergi yolu ile iktisadî refah kaybına uğrayan eşya değil, insandır. Bir isim yerine başka bir ismin kullanılması iktisadî gerçekleri değiştirmez. Vergiyi bir kısım eşya üzerine koymakla, kaynakların daha kötü dağılımına yol açarak ve belki de, kısa vâdede istihsal kapasitesi arzını kısarak, vergi yükü daha da arttırılmış olmaktadır.

Gizli ve Açık Vergi Yükleri. Hangi mükellefin vergiden ne dereceye kadar etkilendiği bazı hallerde kolayca tahmin edilebilir³. Mükelleften kamu mal ve hizmetinin maliyetini gizleyen gizli vergilerin seçilmesi ile, toplum, iyi karar alma âletlerinden birini kaybetmiş olur. Vergiler hakkındaki endişelerimizi ertadan kaldıracak bir organizasyonun lehinde de çok şeylerin söylenebileceği bir gerçektir. Bunun yanında, mükellefi vergi ile kamu mal ve hizmetleri arasında bir ilişki kurmaya teşvik eden veya zorlayan vergi sistemlerinin seçilmesi hakkında acaba söylenecek hiç birşey yok mu?

Vergi Yükünün Dağılımında Adalet. İster direkt, ister indirekt olsun, vergiler, sadece ağır değil, aynı zamanda adaletsiz de olabilir. Şu anlamda ki, bir kısım mükellefler diğerlerine göre daha az vergi ödeyecektir. Ağır olan ve devlet zorunu gerektiren vergilerin demokratik toplumlarda mükellefler arasında eşit yük dağılımı ve âdil olması gerekmektedir. Yoksa, vergiler bu yönde değiştirilirler. Vergilerin âdil ve mâkul olması onların kabul edilebilirlik şartını arttırır. Zira mâkul bir vergi teklifinin mâkul olmayana nisbetle daha fazla kabul edilebilirlik şansı vardır. Ancak çoğu mükellefler, bu arada Amerikan halkı da, vergi politikalarını inceleyen az sayıda faktöre hissi önem verirler.

Burada iki noktaya temas etmeden geçmeyeceğiz : 1) Her hangi bir vergi standardı karşısında işletme üzerindeki vergi adaletsiz olabilir, veya, aynı ölçü ile bu vergi diğer vergiler yanında daha hafif ve mâkul kalır; 2) Günümüzdeki Amerikan işletme vergilerinin en fazla suçlanma sebebi, bu vergilerin (diğer ülkelerdeki vergileri için de bu yargı doğrudur) geçerli adalet v.s. ölçülere ters düşmesidir. Etkileri, tasarlanan vergilerden çok farklı olan vergilerin devamını istemek bakımından halk sadece bilgisiz değil, aynı zamanda gayet tatminkâr bir şekilde yönetil-

3) Yansıma teorisi üzerindeki tartışmalar, bazı vergilerin nihai yerleşim yerlerinin şüpheli olması gerçeğinin işletmeler üzerindeki vergiler için de geçerli olduğu yolunda gelişmektedir.

mektedir de. Reform çabalarının başarıya ulaşması için çok büyük halk kitlelerine ihtiyaç bulunmamakla beraber, eğer çabalar halkın çoğunlukla benimsediği adalet duygularına karşı olursa, çok kuvvetli bir lider bile güçlük çekebilir.

Amerika Birleşik Devletleri, reformdan istifade edebilecek bir vergi sistemi kabul etmiştir⁴. Bu husus, başka ülkeler için de doğrudur.

İşletmelerin Vergilendirilmesi - Bazı Ana Problemler :

İşletmelerden alınan bazı vergilerin nihaî olarak tüketici üzerine yansıtacağı (veya işçiler üzerine de olabilir) farzedilir ve sonuç da çoğu zaman öyle olur. Oysa, meselâ işletmenin kârı üzerine koyulan bir verginin ise, başka bir yere yansımadan, nihaî olarak işletme üzerinde kalması farzedilir. İşletmelerin yaptıkları alımlar üzerindeki, işletmelerin sahip oldukları malvarlığı üzerindeki veya işletmelerin yaptığı bazı ödemeler üzerindeki (sosyal sigorta ödemeleri gibi) vergiler kanun koyucunun gayesi ile gerçek durumdaki yansıma şekline göre ara sınıflamaya girer. Burada bilhassa üzerinde duracağımız husus, işletmelerin net kazançları üzerine konan vergilerdir.

İşletmelerin Vergilendirilmesinin Sebepleri. İşletmeler, birçok mal ve hizmet kalemlerinin üretiminde batı dünyasının dayandığı organizasyonlardır. Her ne kadar Öğretmenler, hâkimler, askerî ve diğer devlet hizmetlilerinin çabaları —kâr gayesi gütmeyen özel organizasyonlarda çalışanların çabaları da dahil— değerli sonuçlar meydana getirdiği halde, gerçek gelirin büyük kısmı, fertlerin ticarî işletmelerden sağladıklarından meydana gelir.

Tekrar bir tarif vermek gerekirse, işletmeler, daha etkin üretimin gerçekleştirilebilmesi için, emek ve sermayenin bir araya getirildiği ana organizasyonlardır. İşletmeler, başkalarına hizmet sağlayarak gelir elde eden şahısların meydana getirdikleri guruplardır. Halkın bu işletmelerden beklediği, ya belirli bir mal veya hizmetin üretim, yahut dağıtım veya doğrudan bazı tip hizmetlerin görülmesidir. Hizmet üretimi, bir ünite üretim içindeki girdiler açısından az veya çok etkin olabilir. Piyasa ekonomisi, etkinliği arttırmak ve gelişmeyi teşvik etmek için esas iti-

4) Sistem, dikkatli ve mantıkî bir plânlama sonucu olmayıp, tamamiyle tesadüfen ortaya çıkmıştır. Bakınız: W. J. Shultz and C. Lowell Harris, American Public Finance, 8th edition, (Englewood Cliffs, N. J., Prentice-Hall, 1965).

bariyle rekabete dayanır. Zira, hayat standardının yükselmesinde yüksek katgısı olan yeniliklere yol açan girişimciliğin çoğunu işletmelerde bulabiliriz.

Kamu çıkarı, işletmelerde şu şartların yerine getirilmesini zorunlu kılar : 1) Hür yoğaltım tercihleri halinde piyasada beliren tercihlere göre en fazla talep edilen mal ve hizmetlerin üretimi. İşletmelerin bu görevlerinin bir kısmı, bazı tercihlerin yeni tip mal ve hizmetlerle karşılanmasını öngörür. 2) Emek, ham madde, sermaye ve diğer girdiler arasında, nisbî kıtlık ve verimlilik derecelerine göre, en iktisadî üretim metodlarının kullanılması.

İşletme organizasyonlarında çalışan kimselerin toplam başarıları bazı şartlara bağlı bulunmaktadır : Eğitim, kendi kabiliyetleri ve elde ettikleri vasıflar; çalışma arzuları; gerek binalar, makina ve teçhizat halinde fizikî sermaye, gerek para halinde nakdî sermaye; rekabet derecesi; teknoloji derecesi ve bilimsel ilerlemenin hızı; sevk — ve — idarenin kudreti; ve sair hususlar. Son kalem olan “sair hususlar” arasında devletin sağladığı hizmetler yer alır. Hukuk ve nizam sistemi bunlardan biridir. Vergi yapısı ise, diğer biridir.

Vergiler, şahıslardan devlete aktardıkları değerler karşılığında doğrudan mal ve hizmet sağlamadıkları için, bu anlamda birer engel olarak görülür. İşletmeler üzerindeki vergiler, yoğaltıcıların nisbî tercihlerini belirledikleri sistemi düzeltmezler. İşletme kârları üzerine koyulan vergiler ise, sevk — ve — idarecilere, kullandıkları girdiler hakkında bir bilgi veremez. Fakat vergiler, bir işletmenin gözönünde bulunduracağı teşvik unsurları üzerinde etken olur. Vergiden kaçmak gaye olur. Vergi mükellefiyetini azaltan bir metodun uygulanması, ne devletin kullandığı girdiler üzerinde tasarrufa yol açar, ne de devletin kaynak kullanımını geniş çapta kılar. Bu metodla, firma da, bir ünite üretim içinde daha az girdi kullanarak etkinliğini arttıramaz.

Gerçekte bir firma “ikinci en iyi” bir metodu akıllı bir şekilde uygulayabilir. Zira bu detotda sun’i vergi faktörleri, veri şartlar altında bu metodu en iyi hale getirebilir. Görülüyor ki, vergiler, sevk — ve — idareciyi esas olarak etkin olan üretim sisteminden firmayı saptırmak yolunda harekete getirdiği için kamu ve özel çıkarlar arasında bir uyumsuzluğa yol açmaktadır. Vergiler, iktisadî verimlilik esaslarına göre optimum olan sistemden sapmayı gerektirmektedir.

İktisadî kararlar üzerinde verginin meydana getirdiği bozucu etkiler bazı hallerde çok ufak, bazan ise gayet büyük olabilir. Vergiden sonra,

üretim kapasitesi, esas itibariyle en iyi yerlerde ve oranlarda kullanılmamış olur. Vergi yükünün az olduğu sahalara arzulanandan fazla, vergi yükünün fazla olduğu sahalara ise arzulanandan az yatırım tahsis edilir. Gerçek gelir kaybı ise, gizlenmiş vaziyette bir kayıptır. Cesur ve yaratıcı iktisatçılar bile topluma olan bu kayıpları tahminde tereddüt ederler.

İşletme Gelirlerinin Vergilendirilmesi Lehinde İleri Sürülen Sebepler. Bu durumda, işletme gelirleri üzerindeki ağır vergileri nasıl müdafaa edebiliriz. Her ülkenin tarihi kendi şartlarını ve gerçeklerini ortaya çıkarır. Amerika Birleşik Devletlerinde ise, tesadüfi ve âni ortaya çıkan zarurî haller (harp gibi) diğer alternatiflerden daha etkili olmuştur. Diğer etkenlerin de rolü olmuştur.

Amerika Birleşik Devletlerinde, zaman zaman büyük işletmeler, ikna edici yazarların ve kavgacı reformistlerin şiddetli tenkitlerine hedef olmuştur. Bu tenkitler bir yana, ders kitapları da işletmeler için en ufak bir merhamet bile yaratmamakta yarış halindedirler. Genellikle halkda da işletmelerde yüksek bir vergi kapasitesi olduğu yolunda derin bir inanç mevcuttur. İşçi, yoğaltıcı veya hisse senedi sahibinden ayrı olarak büyük işletmeler, gayri şahsi organizasyon olarak görülmekte ve bundan dolayı vergileme için ideal bir kaynak olarak kabul edilmektedir. Bunlara ilâveten, hisse senedi sahiplerinin yükü taşıdığı ve bilhassa yüksek sayıda hisse senedini elinde tutanlar olmak üzere, genellikle hisse senedi sahiplerinin toplumun müreffeh kişileri olduğu varsayımı altında artan oranlı vergileme ileri sürülmektedir⁵.

Amerika Birleşik Devletlerinde yüksek oranlı kurumlar vergisi, harp ve harpten sonraki devrelerde yerleşmiştir. Buna paralel olarak, kurumlar vergisindeki yüksek artışları haklı gösterebilmek için, gelir vergisinde de oran artışları yapıldı. Yıllar geçtikçe, yüksek vergi oranlarının hisse fiyatları artışı yolu ile telâfi edildiği fikri ortaya atıldı.

5) En iyi haliyle, artan oranlılık, iyice tarif edilmemiş ve kaba bir kavramdır. Yatay veya dikkey vergi adaletine yol açabilecek bir artan oranlılık değildir. Ayrıca, Amerika Birleşik Devletlerinde, hissedarlar üzerinde gibi gözüken kurumlar vergisinin düşük gelirliiler üzerine bir yük yüklediği doğru değildir. Bir kısım hisseler "düşük" gelirliiler tarafından tutulmaktadır. Hisselerin büyük bir kısmı, eğitim ve tıbbî müesseseler gibi düşük gelirlili halka hizmet eden organizasyonlar tarafından tutulmaktadır. Bundan başka, işletmelerdeki işçilerin ihtiyarlık sigorta hisselerinin, kâr gayesi gütmeyen özel işletmelerin ve hatta bazı mahalli ve merkezî idarelerin şirketlerde hisseleri vardır.

Bazı iktisatçılar bir ara şu iddiayı ileri atmışlardır : Salt iktisadî kâr üzerine koyulan bir vergi, üretim faktörleri için gerekli ödemeler üzerine değil, gerçek artık üzerine koyulmuş bir vergidir. Bu kavram, teorik değeri ne kadar yüksek olursa olsun, vergi gayesi ile kullanılmamıştır. Gelir vergisini tanzim eden hukukçular, gerçek anlamda iktisadî fazladan daha geniş bir gelir kavramı geliştirmişlerdir⁶.

Amerika Birleşik Devletlerinde bugünkü vergi sistemi daha başka sebeplerle de müdafaa edilmektedir. Kurumlar vergisi, çok güçlü bir "otomatik istikrar tedbiri" olarak kullanılmaktadır. Yer darlığı sebebi ile bu mesele üzerinde burada durmayacağız.

Hukukî sistem, ortaklarından farklı şahsiyeti olan organizasyonların kurulmasına imkân bırakmaktadır. Bu açıdan, bu tip organizasyonlar vergi potansiyeli taşımaktadır. Burada iki notaya temas etmemiz gereklidir : 1) şirket halinde olan ve olmayan faaliyetler üzerine yüklenen yükte adalet; 2) vergi kaçırma ihtimali. Önce ikincisi hakkında bir kaç söz söyleyelim.

Şirket kârlarının hepsi hissedar payı olarak tevzî edilmemektedir. Şirkette bırakılan kârlar ise gelir vergisi mevzuuna dahil olmaz. Bu durumda hisse sahipleri vergisiz olarak kâr paylarının dağıtıldığı haldeki kadar tatmin edilmiş olmaz. Ancak, bilhassa şirketin kontrolünü elinde tutan bazı kimseler, kâr paylarını alıp, bunun üzerinden vergi vermek yerine, şirkette vergisiz kâr bırakmakla daha yüksek bir refah noktasına ulaşmış olabilirler. İşletmede bırakılan faiz hissesi, aktif artışına yol açacağı için gittikçe değer kazanır. Diğer bir mesele de kapital kazançlarıdır⁷. Kâr payı olarak dağıtılacak hisselerin kapital kazancı haline dönüştürülmesi vergi açısından mânidardır. Bu hususta, "vergi minimizasyonu" üzerindeki mevcut literatüre bakmak yeter. Kısaca, şirketin mevcudiyeti vergi açısından bir hayli değişiklik yaratmaktadır.

6) Harp zamanında "aşırı kârların" vergilendirilmesi çabaları, salt fazla olan sermayenin kâr payının vergilendirilmesine yönelmiştir. Bu çabalar tarihçesi, salt kârın belirlenmesindeki aşırı zorluklar hakkında bolca delille doludur.

7) Ücret gibi diğer kazançların vergilendirilmesi yanında, kapital kazancı diye bir kalemin vergi dışı tutulması —hiç olmazsa bana göre— idcal adalet kaidelerinden uzaktır. Benim gibi en fakir guruplardan gelenler bile, bu sonuç üzerinde anlaşmada zorluk çekmez. Eşitlik ve adalet kavramlarından hareket eden her hangi bir düşünce ancak çok nadir hallerde başka sonuçlara ulaşır. Meselâ, ancak sermaye teşkili gibi bazı düşünceler bazaz ön safa geçebilir.

İşletmelerde bırakılan kârlar konusunda mantıkî bir sonuca ulaşabilmek çabası içinde, bütün kurum kârları üzerindeki vergiler gözönünde bulundurulmaz. Hissedarlara ödenen paylar, hissedarın gelir vergisine dahil olur. 1) Biraz götürü olan birinci sistemde, sadece dağıtılmamış olan kârın vergilendirilmesi yoluna gidilir. 2) Diğer bir imkân ise, mükelefin, vergi bakımından gayet sıkı bir muhasebe tutmaya mecbur bırakılmasıdır. Miras hisselerini de içine alacak şekilde bütün kapital kazançlarını kapsayan etkin bir vergileme sistemi düşünülebilir, fakat her nedense kanun koyucular bu yola gitmemektedir. 3) Üçüncü yaklaşımda ise, şirketten dividant alan hissedarın, bu hisse üzerindeki vergisi kendi gelir vergisinden mahsup edilir. Bu metodun en büyük mahzurlarından biri, şirket sevk — ve — idaresinin kurumlar vergisinin etkisinden kurtulamamasıdır. Bu yaklaşımlardan hiç biri tamamiyle tatminkâr değildir. Piyasa güçleri, tasarrufların miktarı ve yatırımların yönünü belirlemede serbest olarak işleyemeyecektir.

“Kimin Gerçekten Vergi Ödediği” Hakkındaki Belirsizlik. Kimin nihai olarak gerçekten vergi yükünü taşıdığı hususunun tesbitinde ortaya çıkan bir problem de, verginin kısa vâdeli ve uzun vâdeli etkilerinin birbirinden ayrılmasıdır. İster vergiden önceki kâr miktarının değişmesinden, ister vergi oranının değişmesinden, isterse verginin tanımladığı gelir kavramının farklı olmasından ileri gelsin, şirketlerin kârı üzerindeki vergi miktarının değişmesi hisse senedi sahiplerinin kâr payını etkiler. Ancak zamanla bazı ayarlamalar yapılır.

Şirketlerin tahvil (borç senedi) yerine hisse senedi ihraç etmeleri bazı maliyetleri de beraberinde getirir. Hisse senedi sahibi, söz konusu şirkette hissedar olarak, servetini başka işlere yatırmama fedakârlığında bulunmuş olur. Bu fedakârlık iktisadî bir maliyeti ifade eder. Ancak, ne gelir vergisi, ne de geleneksel muhasebe sistemleri bu maliyetin kârdan düşülmesine meydan vermektedir. Uzun müddetten beri şirkette ortak olanlar için de aynı şey geçerlidir. Şirketten elde ettikleri kâr başka yerlerden elde edebilecekleri miktarı telâfi edebilecek kadar yüksek olanlar dışında, ne tüketiciler, ne de işçiler veya müstahdemler hisse senedi sahibi olmak ister.

İster şirkete borç olarak (tahvil), ister sermayede hissedar olarak şirkete para verenler, bir karşılık bekler. Önemli olan karşılık ise, vergiden sonra arta kalan miktardır. Sermaye hissesi üzerinden hesap edilen “normal” kazanç, bir *iktisadî maliyettir*. Hisse senedi sahibinin üzerinde

ısrar ettiği vergiden sonraki net kâr, diğer yerlerden elde edebileceği miktar kadar yüksek olmalıdır.

İşletmeye evvelce yatırılmış olan hisse payı, kâr hissesi ne olursa olsun, belirli bir süre için donmuş durumdadır. Ancak şirketin yeni hissedarlar bulabilmesi için, bu yenilerin diğer iş yerlerinde elde edebilecekleri kadar yüksek bir kazanç miktarı ile şirkete çekilmeleri gerekmektedir. Neticede, şirketin yeni hissedarlarına yüksek kâr payı verebilmesi için, tüketicilerinden yüksek kâr sağlaması gerekmektedir. Eğer kurumlar vergisi oranı % 50 ise, ve eğer hisse senedi sahipleri vergiden sonra % 8 kâr payı beklerse, bu durumda şirket vergiden önce % 16 kâr sağlayan bir fiyatla yoğaltıcılarının karşısına çıkar. Ancak % 16 kâr payı veren yeni projeler hissedar bulabilecektir.

Tüketicilerden talep edilen fiyat, vergi sonrası makul bir kâr bırakmadıkça şirket yeni hisse payları satmada başarı sağlayamaz. Üretim artışı, fiyatların yatırımcıları tatmin edecek kadar yükselineye kadar ortalamanın gerisinde kalacaktır. Neticede, uzun vadede kurumlar vergisinin bir kısmı veya büyük bir miktarı tüketiciye in'ikâs ettirilecektir. Bu mekanizma doğrudan açık olarak çalışmadığı için açıkça görülemez. Sonuç, tamamiyle keyfi ve âdil olmaktan uzak bir yük dağılımı ile tüketiciler üzerine salınmış bir vergi olmaktadır. Büyümeyen ve yeni hissesar aramayan şirketler, vergi oranı artışlarını aslâ ileriye yansıtamazlar.

Tüketiciciye olan yansıma, toplam kapital arz ve talebinin durumuna bağlıdır⁸. Yeni sahalara yatırım yapabilecek sermaye miktarı mahdud değildir. Şirketlere yatırım yapmak isteyen sermaye de tabiatıyla mahdud değildir.

Kurum kârları üzerindeki verginin, vergiden sonraki kârı bir hayli azalttığını farzedelim. Bu durumda, özsermaye arzı (belirli yatırım fonundan) azalır. Aynı anda, daha fazla miktarda sermaye tahvil piyasasına kayarak, oradaki faiz haddini düşürecektir. Görülüyor ki, kurum kârları üzerine koyulan yüksek bir vergi sadece hisse senedi sahiplerinin vergiden sonraki kârlarını azaltmakla kalmayıp, aynı zamanda tahviller üzerindeki faiz oranlarını da azaltır. Dolayısıyla, kurumlar vergisi, *kapital arzedenler üzerinde genel bir yük olarak kalır*. Ancak verginin tüketicilere yansıtılan kısmı karşısında, sermaye sahipleri üzerindeki bu yükün

8) Eğer devlet varidat sisteminde, gelir vergisi ve istihlak vergisi gibi bazı diğer vergi tiplerine de dayanılıyorsa, sermaye arz ve talep şartları, kurumlar vergisi yanında bu vergilerden de etkilenir.

miktarı ve şumülü ölçülemez. Sermaye teşkilinin miktar ve tipinde meydana gelebilecek değışiklikler hakkında ise hiç bir şey söylenemez⁹.

Her hangi bir yansıma vetiresi, şartların devamlı olarak değıştiği bir ortamda meydana gelir. Tabiatıyla bazı gecikmeler ve sürtünmeler bu vetireyi yavaşlatır. Hiç bir güç serisi tek başına ve tamamıyla vetireye hâkim olamaz. Vergiden sonra tatminkâr bir pay elde etmede bir şirket diğerinden daha başarılı olabilir. Rekabet şartları da geniş çapta değışir. Meselâ, diğer firmalarla rekabet eden ve vergi kapsamına girmeyen işletmeler (devlet işletmeleri gibi), piyasa mekanizması yolu ile vergiyi tüketiciye aktarmada güçlük çeker. Diğer faktörler ise, dış rekabettir; tahvil ile finanse edilen firmaların üretim kapasiteleri ve vergi kanunlarının özel durumlarıdır.

Bütün bunlardan çıkartılabilecek bir sonuç açıktır: İktisadî etkileri çok geniş ve çapraşık olan büyük bir verginin en iyi olduğu şüphelidir.

Vergi Ünitesinin ve Vergi Matrahının Tâyin Zorluğu. “Gelir” veya “kâr” yahut “kazanç” kavramları, vergileme gayesi ile belirlemeye çalışıldığında zorluklar çıkar. Bu zorluklar büyür, büyür. Aynı zorluklar, vergileme ünitesi olarak, şirketlerin belirlenmesinde de ortaya çıkar.

Vergi oranlarının alçak ve bu oranlar arasındaki farkların küçük olduğu hallerde, her hangi iki yorum tarzı arasında büyük bir fark olmayacaktır. Günümüzde ise, çok ufak bir tarife ait detay farkından bile oldukça önemli vergi farkı ortaya çıkmaktadır. Bazı hususlar işletme faaliyetlerinin ana determinantı haline gelebilmektedir. Meselâ, amortisman meselesi veya vergi oranının kazanca veya şirket kârı tevzi durumuna göre değışmesi gibi. Belirli bir vergi mevzuatı ile, bu mevzuata göre uzunca bir süre vergi ödeyen bir firmanın tatbikatı arasında oldukça önemli farklar olur. Bundan başka, vergi tekniklerinden bütün ekonomi etkilenebilir. Maalesef, sonuç ise çok geç ve yavaş olarak ortaya çıkar, hatta bazı hallerde tam olarak belirli sonuçlar elde edilemez. İşletmelerden ve genellikle halktan uzun bir intibak devresi beklenmelidir. Düzeltmeler ise daha da uzun bir zamanı gerektirir, bazan ise hiç yapılmayabilir de. İdareler duruma hâkim olmadıkça geç kalabilirler.

Tarif zorluğunun diğer bazı neticeleri de müzakere edilebilir. Meselâ; mükelleflerin ödediği vergilerin kendi iktisadî durumlarına uymama-

9) Nisbi olarak daha düşük oranlarla vergilendirilen sahalara yapılan yatırımlar artar ve bu sektördeki üretim fiyatları nisbi olarak daha düşük olur. Yüksek vergi yükü taşıyan sektörlerdeki sermaye arzı ise azalır ve neticede bu sektörlerde üretilen malların fiyatı yüksektir.

sından dolayı vergilemede adaletsiz sonuçlar meydana gelebilir. Bu farklılık belki de bizzat kanun koyucu tarafından arzulanmış olabilir veya olmayabilir de. Vergiden kaçınmak için teknik imkânlar bazı hallerde toplumun sadece belirli bazı guruplarına tanınmış olabilir. Kamu kanunları gerçekte, dar özel çıkarlara hizmet edici vasıtalarlardır. Başka sebeplerden dolayı veya karışıklıktan dolayı çoğu zamanlar kimse sonuçtan emin olamaz.

Gelir vergisinin zorlukları bazan bir muamma olmaktan daha ötedir. Bu vergi bizzat kendi içinde ilerlemenin en büyük engelidir. Vergi mütehasısları vergi kanunlarının daha bir veya bir kaç maddesini inceleyince, tümde gerçekten mevcut olan şüpheleri uyandırır¹⁰.

Detaylı bir vergi istisna tedbiri diğerini ortaya çıkarır. Bu arada ya bir açık kapı kapatılmaya çalışılır veya diğeri açılır. Zaruri olmayan şartlar sebebi ile işletmelerin yürütülmesi daha da güçleşir.

“Vergi Teşvikleri” :

Yüksek vergi oranlarının mevcudiyeti bir bakıma bir fırsat yaratmaktadır. Özellikle arzu edilen şeyi yapanlara, yüksek vergi duvarları indirilebilir. Ekonominin belirli sektörlerindeki vergi yükünü azaltan veya ortadan kaldıran tedbirlere “vergi teşvikleri” denir. Gerçek duruma mukayese ile bu kavram çok mahdut sahaya inhisar etmektedir. Gerçek durumdaki şartlar nedir?

10) Herkese açık olarak fikirlerini ortaya koyan bir kimse ya tatmin-kâr olmamak (eğer kendisi bu yolu seçerse) veya çok önemli detayları ihmal etmek suretiyle sathî olmak suçu altında kalır. Genellemenin ötesine geçmek şunları gerektirir: 1) dinleyicilerin ve okuyucuların kapasitesini aşacak tekniklere inmek veya 2) kesin olmaktan uzaklaşmak ki, bu da hücumla hedef olabilir. Şuurlu ve uyanık kamu yargısına benzer bir şey bile bulmak imkân dahilinde değildir. Hatta Kongre veya Parlamento bile bazı hususların garanti altına alınmamasını “tasarlayabilir”; modern vergi kanunlarının tamamıyla anlaşılabilmesi için gerekli çalışmayı az sayıda kanun koyucu yapmıştır.

Gittikçe ülkenin daha fazla sayıda üstün zekâlıları kısır sahada çalışmaya kaymaktadır. En ehliyetli devlet memurları hiç bir önemli değeri olmayan bazı teknik meseleler üzerinde çalışmaktadır. Pratik vergiciler de aynı şeyi yapmaktadır. Bunların çabalarının nakdî ifadesi GNP de gözüktür, fakat neticede bir üretim meydana gelmemekte ve potansiyel kaynak israfı olmaktadır. Ayrıca, kanunların çok karışık olduğu yerlerde orta kapasiteli kimseler başkalarına zarar verebilecek hatalar yapabilirler. Ufak çaplı işletmeler bu durumdan en fazla rahatsız olanlardır.

Harp sonrasında bir çok, ülkelerde, yüksek vergi tarifesinin yükünden kaçabilmek için bazı gayeler ileri sürülmüştür. Bu gayelerden bazıları tabiatıyla önemli idi, fakat en önemli gayeler bunlardan ibaret değildi. Diğer bazıları ise, bazı mâkul ölçüler dahilinde, hiç göz önünde bulundurulmayan gayelerden daha az önemli idi. Veri mümkün varidat kaybı açısından, parça bölük istisna ve muafiyetler yerine, işletmeler üzerindeki vergide büyük ve genel tarife indirimine gitmenin daha iyi olduğu kanaatindeyim. Varidat veya bazı başka gayeler için ileri sürülen ayrımlar, çok şiddetli tenkitlere hedef olmaktadır.

Vergi kanunlarına koyulan bu tip hükümler, neyin, ne kadar ve kimin için üretileceği meselesinde hür seçim yerine, tercihleri değiştirecek yönde etkili olmaktadır. Tercihler iktisadî vasıtalarla ortaya koyulmak yerine, seçimle ve gayet dolaylı bir biçimde ortaya koyulmaktadır. Bu durumda herkes kaynak dağılımını daha etkili bir hale getirebilmek için her çeşit teklifte bulunabilir¹¹. Sadece iyi niyet kâfi değildir. Vergilemenin tatbikatında hem gayeler hem de vasıtalar siyasî vetire tarafından seçilmelidir. Bu vetire ise, hiç bir özel ihtisası olmayan ve menfaatleri çok ayrı yönlerde olan kişileri karar mevkiine getirir. Sonuçlar, bazı uyuma yollarına gidilmekle alınır. Bu sonuçlar ise, bazı hallerde biraz tatminkâr olabileceği halde, bütün bir ekonomi için tatminkâr olmayabilir¹². Ayrıca, hiç olmazsa Amerika Birleşik Devletleri'nde durmadan değişen şartlara uymak çok zor, hatta imkânsız olmaktadır.

11) Oldukça eski bir geçmişte, ben bir üniversite talebesi iken, daha o zaman klâsik olmuş olan bir teori öğrenmiştim. Bu teoriye göre, artan maliyetle çalışan firmaların vergilendirilmesi, azalan maliyetle çalışanların ise sübvansiyonla desteklenmesi yolu ile toplam iktisadî refah artar. Uzun zamandan beri bildiğimiz bu kaideyi acaba ne şekilde kullandık? Amerika Birleşik Devletlerinde kanun yapıcıları, genel kanunları tamamiyle yanlış ve ters olarak uygulamaktadırlar. İdarenin bütün kademelerindeki kamu yararına çalışan işletmeler (ders kitaplarına göre bunlar azalan maliyetle çalışan işletmelerdir. Bu sonuç pek bilimsel değildir.) ve bu işletmelerin arzettiği hizmetler ters ve ayırıcı bir vergilemeye tâbi tutulmaktadır. Sanayilerde hangi işletmelerin azalan, hangilerinin artan maliyetle çalıştığını tesbit etme çabası gösterilmemektedir. Akademik çevreye mensup kişiler, kanun yapıcıların yapması gerekli olan şeyi hayal edebilirler, fakat tatbikat tamamiyle farklıdır.

12) Meseleyi biraz fazla basitleştirdiğim açıktır. Sadece siyasî yetirenin belirlediği kaynakların kamu sektörü ile özel sektör arasındaki geniş anlamlı dağılımı ile vergi teşvik tedbirleri ile ayarlanabilecek, daha ince detaylı kaynak dağılımı meselesini birbirinden ayırdım. Siyasî komplikasyonlar içine bir de çok çeşitli iktisadî meselelerin karıştırılması, toplumun ana siyasî problemlerinin çözümlenmesi gibi çok önemli siyasî problemi daha da zor ve içinden çıkılmaz bir hale sokar.

“Vergi teşvik tedbirlerinin” diğer bazı olumsuz etkileri de vardır. Teşvik tedbirlerinin “maliyeti” yüksek olur¹³. Kanun yapıcıları, vergi teşvik tedbirleri olmadan girilmeyecek işlere gerekli kolaylıkları tanıma da pek hudut tanımaz. Bazı marjinal istifadeler için, halkın ödediği fiyat oldukça yüksek olur. Buna mukabil, çok daha önemli, marjda olan hedefler hiç bir teşvik sağlanmaz.

Şirket Halinde Olmayan İşletmelerin Vergilendirilmesi :

Bir İşletme Vergisi Olarak Gelir Vergisi. Gelir vergisi doğrudan bir şirket vergisi olmamakla beraber, aşağı-yukarı bütün vergi sistemlerinde şirket halinde olmayan kurumların kazançları üzerine yük yükler. Vergi tarifesinin yüksek olduğu hallerde, verginin işletmeye yüklediği yük, dışarıdan görüldüğünden çok daha fazladır. Vergi tarife yapısı dik bir şekilde artan vergi sistemini müdafaa edenlerin hemen hepsi, tipik olarak, bu vergi yükünün direkt olarak şirket halinde olmayan kurumların kârları üzerine oturduğu gerçeğine fazla eğilmezler.

Bazı özel vergi teşvik tedbirlerinin sonuçları oldukça etkili olabilir. Bu teşvikler uğruna girilen fedakârlıklar ise, çoğu halde ortada gözükmez. Eğer ben bir şirketin sahibini, çalışanları ve müşterileri gözeten bir kimse olsaydım, belirli bir vergi indirimi şeklinde olabilecek şekilde bazı vergi tedbirleri sağlayamadan, nasıl hizmet görebilirdim? Vergi yükünün azaltılması şeklindeki teşvik tedbirlerinin, beraberinde bazı bözücü etkileri de bir arada getirir.

Burada üç ayrı sonuç göze çarpmaktadır: 1) İşletmelere ait kararların bir kısmı, yüksek ve bözücü marjinal vergi nisbetlerinden etkilenir. 2) Vergi, işletme kârlarının yoğaltım harcamasına gidecek olan kısmına değil, yatırıma gidecek kısmına isabet eder. 3) İşletme şeklinin değiştirilmesi ile vergi yükünün hafifleyebileceği bütün imkânlardan işletme sa-

13) Hükümet bir otomobil alınca, bunun bedelini öder, o kadar. Fakat, vergi teşvik tedbirleri ile bir şey elde etmeye çalıştığı zaman, genellikle normal maliyetin üzerinde bir bedel öder. Meselâ, ufak işletmeler tarafından yapılan yatırımların arttırılmasında kamu menfaati olduğuna dair halkta bir inanç bulunduğunu kabul edelim. Vergi teşvik tedbirleri bu tip yatırımları tahrik edecektir. Böylece, bu tip bütün yatırımlara bir teşvik sağlanmış olacaktır. Şu halde, kamu bu tip bütün faaliyetleri teşvik etmektedir. Oysa, bu gurubun içinde belki de, böyle bir teşvik sağlanmadan da aynı şekilde yatırım yapmaya hazır kimseler bulunabilir. İstener tipte çok az ilâve bir yatırım için kamu, teşvik tedbirleri olmadan da yatırım yapmaya hazır kimseler için de fazladan maliyete katlanmış olur.

hipleri yararlanmaktadır¹⁴. Tek kişilik işletmeler ortaklık haline getirilir veya ortaklıklarda, işletme genişletmesi gayesinden ziyade vergi gayeleri ile ortak sayısı arttırılır. Bu metotlarla gelirin bir kısmı yüksek gelir dilimlerinden düşük gelir dilimlerine aktarılmış olur. Diğer bir imkân ise, ortaklığı şirket haline çevirmektir.

Bütün bu sonuçlar kendi içlerinde, çalışma serbestisi, etkinlik ve ilerleme açısından bazı mahzurları beraberinde getirir.

Vergilerin etkilerinin çok fazla olduğu hallerde bütün işletmeler vergi yüklerini azaltmak için aynı imkânlara sahip olamayacağından, işletmelerden bazıları diğerlerine nazaran daha ağır vergi yükü taşımış olur. Bunlara ilâveten, vergi dolayısıyla seçilmiş olan "ikinci derecede iyi" duruma geçilmekle, iktisadî açıdan bazı maliyetlere katlanılmış olur. İsrafın diğer bir kaynağı daha vardır: evvelce iyi olan organizasyonlar, şartların değişmesi yüzünden iyi olmaktan çıkmıştır, işletmeler bu iyi olmayan durumdan kurtulmanın maliyetlerine katlanmadan evvel, iktisadî olarak da bazı ilâve maliyetlere katlanmıştır.

Ekonomide Şirket Halinde Olmayan İşletmeler. Amerika Birleşik Devletlerinde işletmelerin dörtte birini şirket halinde olmayan işletmeler teşkil eder. İş hayatının dörtte biri oldukça önemli bir yekûn tutmaktadır. Bu işletmelerin nisbî önemi iki sebepten dolayı oldukça fazladır.

1) Bunlar rekabeti kamçılacağından dolayı, ekonomide bütün işletmelerin daha fazla bir verimlilik içinde çalışmalarını sağlar.

2) Geçmişte olduğu gibi, gelecekte de iktisadî kalkınma ve büyümenin büyük bir kısmı şirket halinde olmayan işletmeler tarafından gerçekleştirilecektir. Müteşebbisler yeni yeni işletmeler peşinde koşacaktır. İşletme sahipleri ise, müesseselerinde etkinliği arttırmak ve maliyetleri ünite başına azaltmak için, kazançlarının büyük kısmını yeni yatırımlara ve işletmelerini büyütme tahsis edeceklerdir. Bir ekonominin çeşitliliği ve gelişme imkânları yaygın işletmelerin mevcudiyetine bağlıdır. Yeni iş arayan kimseler, kendi yakınlarındaki iş yerlerine yaratılması gereklidir. Bu yeni iş imkânları, sadece ancak mahdut bölgelerde kurulabilecek büyük fabrikalar değil, yurdun her yerine yayılı vaziyette bulunan küçük yaygın işletmelerdir.

14) Bana öyle geliyor ki, her tip işletme için seçilecek firma tipinde iktisadî yargılar en önemli ve hâkim rolü oynamaktadır. Vergi mülâhazaları ise o kadar önemli olmamaktadır. Cârî A. B. D. kanunları, bazı hallerde ortaklıkların şirket gibi vergilendirilebileceklerine cevaz vermektedir. Aynı şekilde, bazı şirketler de ortaklık gibi vergiye tâbi olabilir: Ancak bu haller için gerekli şartlar bir hayli karışıktır.

Kişilerin hayat standardının yükselmesinde önemli katgısı bulunan bir çok mal ve hizmetler civardaki ufak işletmelerce sağlanır. Yeni arz kaynaklarının bulunması ve devamlı olarak rekabet etkisinin muhafazası, yeni işletmelerin kurulması ile mümkündür. Gerçek işletmecilik büyük işletmelere mahsus değildir. Yeni ve ufak işletmeler, iktisadî büyümeye en yaratıcı ve en etkili bir şekilde katkıda bulunur.

Yeni firmaların gelişmesi, diğer bazı şartlar yanında, sermaye ve kâr imkânlarına bağlıdır. Maalesef yüksek vergi oranları ise, işletmelerin sağladıkları kârlardan yeniden yatırıma gitmeyi bir hayli zorlaştırmaktadır. (Günümüz vergi sisteminin zenginden ziyade, zenginlik yolunda ilerleyeni daha fazla cezalandırdığı sözünde bir hakikat payı vardır.) Eğer bir işletme etkin bir rekabet imkânlarına sahip olacaksa ve iyi kaliteli emek satın alabilecekse, kifayetli teçhizata ve işletme sermayesine sahip olmalıdır. Kiralama ve borçlanma bazı ihtiyaçların giderilmesinde kullanılabilir, ancak bunun işleyebilmesi için bu fonların arzının mevcut olması şarttır. Özsermaye dışındaki kaynaklar, en iyi ihtimalle belirsizdir, hatta bazan imkânsız veya aşırı maliyetli olabilir.

Artan oranlı vergi tarifesi gelişmeyi daha başka yönde de olumsuz etkiler. İşletmelerde risk daima mevcut olacaktır. Çoğu hallerde zarar ihtimali oldukça yüksektir. Eğer işler yolunda gidip, işletme kâr elde ederse, bu kârın büyük bir kısmı vergi olarak devlete gider. Buna mukabil, eğer zarar edilirse, bu zarar ancak bazı hallerde mahsup edilebilir ve mahsup edildiğinde de oldukça alçak gelir dilimlerinden yapılır bu mahsup. Artan oranlı vergi tarifeleri, riskli işletmelerin vergiden sonraki gelirlerini oldukça azaltır. Ufak firmaların, yatırım riskini azaltacak şekilde, yatırımları dağınık ve çeşitli değildir. Ancak böyle düşünüldüğünde de-taya ait bir seri faktörü de göz önünde tutmak gerekir.

Sonuç olarak, yüksek oranlı gelir vergileri şahsî teşebbüs arzularını etkiler. Bu, bizim konumuz dışına düşmektedir. Ancak, işletme açısından çok önemli olan sevk-ve-idare kalitesidir ve sevk-ve-idarenin veriminin vergilendirilmesi ise, teşebbüs ruhunu sarsar. Nakdî gelirler üzerindeki yüksek tarifeli vergiler ise, aylıklığın nisbî cazibesini arttırır.

Özel Mülâhazalar :

Dört ayrı noktaya daha temas etmemiz gerekmektedir.

İdarede Belirlilik. Vergiler, gerçekte sadece kanunların koyduğu kaideler değildir. Bazan bir hükmün neyi kasdettiği kimse tarafından bilin-

mez. Hatta kanun hükmünün açık ve seçik olduğu noktalarda bile, muhakeme ve yoruma yer bulunur. Bazı hallerde en ufak bir vergi bile idarenin veya bir memurun kararına bağli olabilir.

Vergi mükellefleri haklı olarak keyfi idareden ve tutarsızlıktan şikâyetçi olmaktadır. Şahsî kademedeki bu zorluk vergi reformunu güçleştirmektedir. Şirket veya diğer işletmelerin karşılaştığı zorluklar ise daha da vahimdir.

1) İşletmelerin çoğu uzun vâdeli sermaye (veya az çok ihtisaslaşmış emek) gerektirir. Belirli bir faaliyetin vergi sonuçları hakkındaki belirsizlik, uzun vâdeli yatırımların risk unsurunu arttırır. İleriye ait vergi tahminleri ve bunların idarelerine ait şüpheler işletme maliyetlerini arttırır. Bu maliyetlerin telâfisi ise imkânsız derecede zordur.

2) Rekabet ilişkileri bozulmuş olacaktır. Vergi idaresi karşısında her işletme aynı muameleyi görmeyebilir. Vergiye tâbi işletmelerin farklı muameleye tâbi tutulması için vergi memurlarının usulsüz hareket etmiş olmaları gerekmemektedir. Öyle tahmin ediyorum ki, genellikle küçük olan işletmelere karşı bir antipati mevcuttur. Dev sınaî işletmeler ise, istihsal seviyelerini diğer işletmeler için ekonomik olamayan seviyelerde tutabilir. Vergi kanunlarının gün geçtikçe karışık bir hal alması, durumu daha da ağırlaştırmaktadır. Yüksek vergi nisbetleri, uygulamanın nakdî yönünün önemini arttırır ve bu da, rekabeti olumsuz yönde etkiler.

Devlet Mülkiyetindeki İşletmeler (Sosyalizm) ve Diğer Vergi Dışı İşletmelere Sağlanan Teşvik. Yüksek vergi oranları, devlet mülkiyetindeki işletmeleri ve vergi dışı diğer işletmeleri (kooperatifler gibi) teşvik eder. Amerika Birleşik Devletlerinde, vergilerden hesap edilen tasarruflar, bazı özel işletmelerin mahalli kamu idarelerine gaz, elektrik arz eden işletme tipine çevrilmesinde önemli bir etken olmuştur.

2) Kamu mülkiyetindeki işletmelerin vergi tarafından teşvik görmesi, bu tip işletmelerin rekabet açısından özel mülkiyet altındaki işletmelere karşı üstün duruma geçirilmesini sağlar. İşletmeler üzerine salınan ağır bir verginin ihdas edilmesi esnasında esas gaye, bu tip işletmelerin kamu işletmeleri karşısındaki durumunun sarsılması olmayabilir. Fakat bundan farklı bir sonuç beklenebilir mi? Kamu ve özel işletmeler arasında doğrudan bir rekabet varsa, bunlardan biri vergi üstünlüğü elde etmiş olur. Eşit durumlarda ise, vergi ayırımı dengeyi bozar. Tekrar etmek gerekir ki, ciddilik, yüksek vergi oranlarının bir fonksiyonudur.

Ev ve Arazi Kiraları. İkametgâh arzı bir işletme tipi olduğu halde, genellikle bu tip münakaşalarda söz konusu olmamaktadır. Halbuki bu saha özel vergi meseleleri ortaya çıkartan bir sahadır. Amerika Birleşik Devletlerinde hemen hemen bütün şehirlerde bir yandan ağır vergilemeye tâbi olan evler yanında, diğer yandan sadece vergiden muaf olan değil, aynı zamanda devletten yardım gören evlere rastlanır. İkametgâh arzının, diğer dayanıklı yoğaltım maları gibi vergi kapsamına alınması, bu tip vergilerin de işletme vergileri dahilinde ele alınmasını gerektirir.

Böyle bir incelemenin geniş kollarından biri de arazinin vergilendirilmesi konusudur. Evvelce de belirttiğim üzere, vergi olarak kâr hiç bir zaman iktisadî fazla anlamını ifade etmez. Buna mukabil, arazî kirası veya buna mümasil gelir, gerçek anlamda bir iktisadî fazla ifade eder. Bu konuya diğer bir konferansında temas edeceğim.

Veraset, Tereke ve İntikal Vergileri. Ölüm esnasında devredilen veya intikal yolu ile elde edilen mallar üzerindeki vergiler de ağır olabilir. Veraset veya intikal yolu ile elde edilen mal bir işletmenin malvarlığında büyük bir yer tutuyorsa, bu mal üzerindeki vergi, işletmeyi de olumsuz yönde etkiler. Etkiler, daha ölüm vâki olmadan da kendisini göstermeye başlar. Zira, fert hayat sigortası v.s. gibi likiditesi yüksek olan senetlere kaymaya başlar. Böylece, yatırım sahasındaki fonlar azalmış olur. Ölüme yaklaşan, işletme sahipleri firmalarının daha büyük işletmelerin içinde merger olarak kalmasını ister. Verginin etkileri ölüm anına teksif edildikçe, işletme üzerindeki bozucu etkiler de artmaya başlar.

Amerika Birleşik Devletlerinde, bu problemin önemi üzerinde pek fazla bir şey bilinmemektedir. Ancak, hiç olmazsa şunu söyleyebiliriz, "işte mesele, bunun incelenmesi lâzımdır." Esasında şahsî bir vergi olarak düşünülen veraset ve intikal vergisinin de işletmeler üzerindeki etkileri etraflıca incelenmelidir.

İşletmeler Üzerindeki Vergilerin Tekâmül Yönleri :

İşletmeler üzerindeki vergilerde mevcut mahzurlu yönlerin atılması ve sistemin islâh edilmesi, bazı varidat kaybına yol açar. Genel gaye nedir? Ve niçin bu gaye güdülmektedir? Bu noktaların gayet açık bir şekilde belirlenmesi lâzımdır. Şimdiye kadarki izahlarım, benim bu gayeler üzerindeki görüşlerimi ve bu gayeleri destekleyen fikirlerimi ortaya koymuştur. Esas itibariyle Amerika Birleşik Devletleri tatbikatına baka-

rak, bu gayeler hakkındaki görüşlerimin çok daha açık ifadesi şöylece sıralanabilir:

1. Vergiler, piyasa mekanizmasının çalışmasını ne kadar az etkilerse, kaynak dağılımı o kadar etkin duruma yaklaşmış olur¹⁵. Diğer bir ifade ile, vergiler olmaksızın ortaya koyulan tercihler, arzulanan alternatifleri daha tam olarak belirleyecektir¹⁶.

2. Bu hedefin sağlanabilmesi için vergilerin, sanayiler arasında (özel ve kamu teşebbüsleri dahil), iştigal sahaları arasında, bölgeler arasında (yerli ve yabancı bölgeler dahil), işletme ve finansman metotları arasında, işletmelerin hukukî şekilleri arasında, şimdi ile ileriki zaman arasında bir ayırım yapmaması gerekmektedir. Genel olarak, vergilerin neyin, ne kadar ve kimin için üretileceği hakkındaki kararlara ne kadar az etkisi olursa, ekonomide kaynak dağılımı o kadar etkin olur¹⁷. Bu şart iyice anlaşıldıkça, gerek yoğaltım, gerek yatırım harcamaları için gerekli reel gelir daha fazla olacaktır. Hatta, bu şartla, devletin yatırım ve yoğaltım için kullandığı fonlar da artar¹⁸.

3. Varidat açısından en fazla üzerine dayanılacak vergiler, geliri şahsî seviyede ve yoğaltım harcamasına tahsis edilirken yakalayan vergiler olmalıdır.

Vergi mevzuu olarak hem gelirin hem de servetin kullanılması, sadece birine dayanılmamış olacağından daha makuldür. (a) Vergide adalet açısından, sadece bir mevzuu yerine her ikisini de kullanmanın bazı üstünlükleri vardır. Gerçek dünyada, iki mevzuunda kendine göre sakıncaları olacaktır, fakat bu sakıncalar farklı nitelikte olacaktır. Eğer bu iki mevzuu bir arada kullanılırsa, çok kaba olmakla beraber, bazı ayarlamalar

15) Vergiden önceki gelir dağılımı ve vergiden sonraki tekrar dağılımı meselesi, burada nazara alınmamıştır. Komple bir analizde zaten bunlar incelenmez.

16) Vergilerin tam olarak kamu harcamalarına tekabül ettiği hal (istifade karşılığı vergiler), bu analize bir istisna teşkil eder.

17) Makul hudutlar içinde kabul edilebilir olduğu halde çoğunlukla istismar edilen, kamu tercihlerinin düzeltilmesi meselesinin mevcudiyeti unutulmamalıdır.

18) Ekonomide cebri tasarruf yaratarak, sermaye birikimini gerçekleştirip, ileride elde edilecek gelirin yükseltilmesi için vergiler ve kamu harcamaları bir vasıta olarak kullanılabilir. Fakat, bu durumda reel gelir gerçekten daha yüksek midir? Bir insanın harcama meyli varken, onu cebri olarak tasarrufa zorlayarak, o insanın refahında meydana gelen kaybı nasıl ölçeceğiz.

lar ve telafiler sağlanmış olur. (b) Vergiler hem gelir, hem de yoğaltım üzerine oturtulursa, herbir matrah üzerindeki vergi oranı, tek bir matrah-ta olduğundan daha düşük olur. Neticede, yüksek vergi oranlarının mah-zurları bertaraf edilmiş olur. Yeniden gelir dağılımı politikası açısından ise, gelir vergisi harcama vergisine üstündür. Fakat, harcama vergisinde de bazı ayarlamalar yapılarak, yeniden gelir dağılımı gayesi gerçekleştirilebilir.

4. Gelir vergisinin toplam devlet varidat sisteminde üstün, hatta en üstün bir yeri olduğu kabul edilse bile, bu verginin şirket halinde olmayan kurumlar üzerine yüklediği yük inceleme konusu yapılmalıdır. Bu noktada, Amerika Birleşik Devletlerinde ileri sürülen iddia, gelir vergisinin çok yüksek marjinal vergi nisbetlerinin indirilmesi merkezindedir. Yüksek marjinal oranlarla elde edilen varidatın pek önemli olmadığı şayanı dikkattir. Verginin ekonomi üzerindeki olumsuz etkileri, sadece bunların şirket halinde olmayan kurumlar üzerine yüklediği yükten ibaret değildir. Ancak bu husus, en önemli olanıdır.

5. Yukarıda teklif edildiği şekliyle yoğaltımın vergilendirilmesinde, Amerika'da kullanılan şekli ile perakende yoğaltım vergisi veya toptan safhasında perakendeciye satış yapılırken salınan vergi, buna göre, bazı maller üzerine koyulan özel yoğaltım vergilerinden veya genel muamele vergilerinden daha üstündür. İlâve değer vergisi ise, belki de en ideal vergi tipidir. Çünkü bu vergi, kurumlar üzerindeki yüksek vergilerin en iyi alternatifi niteliğindedir. Kamu işletmelerinin üretimleri üzerine ve vergi dışı bazı işletmeler üzerine vergi salınması prensip itibarıyla arzulanan bir politikadır.

6. Şirket kârları üzerindeki vergilerin oranları azaltılmalıdır. Gerek bu indirmenin yayılacağı zaman süresi, gerek nihai vergi oranları bir yandan varidat durumuna (diğer varidat kaynaklarının arttırılabilme imkânlarına), diğer yandan da gelir vergisi tarifesi ve vergi kaçakçılığı gibi faktörlere bağlıdır. Şimdiki hızda bir kaç yıl ilerledikçe, kurumlar vergisi matrahı, artan kârlar sebebi ile o kadar genişleyecek ki, aynı miktar hatta daha yüksek miktarda varidat daha düşük nisbetlerle elde edilebilecektir.

7. Onbeş veya daha uzun yıldan beri, vergi oranlarının azaltılabilmesi gayesi ile, vergi matrahının genişletilmesini ve vergi kaçakçılığı için bütün kapıların kapatılmasını hararetle müdafaa ettim. Vergide basitleştirme, sadece arzulanan, değil aynı zamanda gayet kolaylıkla gerçekleştirilebilir bir politikadır. Ümit kapıları sonuna kadar açık olduğu hal-

de, şimdi nefesimi sıkıp, bir anda her şeyin olacağını beklemiyorum. Gayelerin bir kısmına vasıtalı yollardan da ulaşılabilir. (a) Millî gelir artışı karşısında kamu harcamaları artışı daha yavaş bir tempoda artarsa, vergi oranları indirilebilir. (b) Yüksek vergi oranlarının indirilmesi, hem vergi kaçakçılığını azaltacak, hem de iyi veya kötü, ne sebeple olursa olsun, evvelce koyulmuş olan ve vergi sistemini karışık hale getiren bazı tedbirlerin kaldırılmasına yol açacaktır.

Sonuçlandırıcı Müşahedeler :

Hür bir toplumun tipik karakteristiklerine en uygun bir vergi sistemi, akademisyenlere izafe edilen, gerçekten uzak olmanın bir örneğidir - bir hayaldir. Ancak rüyaların gücünü kim inkâr edebilir? Tekamül için hedeflerden daha fazla şeye ihtiyaç vardır. Her şeyden önce vak'alara, güçlü delillere ve ölçmelere ihtiyaç vardır. Bu ihtiyaç, sadece hangi tercihin en iyisi olduğunu açık ve seçik olarak öğrenmemiz için değil, aynı zamanda rey sahiplerini ve resmi organları iknâ etmemiz için hissedilir. İnsanların hiç olmazsa bazı olaylara karşılık göstereceğine inanmaktayım. Böyle bir karşılık için ise, toplu eğitime ihtiyaç vardır. Bu yoldaki bütün güçlükler yenilmelidir.

Son olarak, en önemli mesele, kamu harcamalarının tahdidi meselesidir. İşletmeler üzerindeki vergilerde yapılacak reform-bence reform vergi oranının indirilmesidir — uzun vâdede, bütçe durumuna bağlı olacaktır.

Çeviren : İzzettin ÖNDER