

VERGİ TEŞVİKLERİYLE HAZİNENİN KAYBINA KARŞILIK EKONOMİNİN SAĞLADIĞI FAYDALARIN MUKAYESESİ

İsmail Tanrıöven
Erciyes Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
Araştırma Görevlisi

1. GİRİŞ: GENEL OLARAK VERGİ VE TEŞVİKLER

Genel olarak vergi, kamusal ihtiyaçların karşılanması için özel kesimden kamu kesimine, hukuki zor altında, karşılıksız ve kesin olarak yapılan mali, parasal bir aktarım⁽¹⁾ şeklinde tanımlanmaktadır. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere, verginin esas gayesi fiskaldır, başka deyişle kamu harcamalarının finansmanının temini esas gayedir⁽²⁾. Ancak bunun yanısıra, vergilendirmenin başkaca gayesi de vardır. Bu gayeler ekonomiyi düzenleme ile ilgilidir⁽³⁾. Bu sebeple vergilendirme ile ilgili düzenlemeler ekonomiyi düzenlemenin bir aracı olarakta kullanılmaktadır. Bu ise vergi uygulamalarında farklılaştırma yani teşvik uygulamaları ile sağlanmaktadır. Ancak burada vergilendirme ile birlikte teşvik düzenlemelerinin vergilendirmenin Anayasal ilke ve temellerine uygun olması gerektiğini belirtmek gerekir⁽⁴⁾. Ayrıca, vergilendirme, vergilendirmenin diğer amaçları için bir araç olarak uygulanırken, bu uygulamalar, vergilendirmenin esas amacı olan mali amacım bertaraf etmemeli yani verginin başkaca toplumsal ya da ekonomik amaçlar gütmesi, onun kamusal harcamalara kaynak sağlama

(1) KANETİ, S., "Vergi Hukuku" İstanbul 1989, s. 4.

(2) TURHAN, S., "Vergi Teorisi ve Politikası", İstanbul 1987, s. 37.

(3) TURHAN, S., age, s. 39 vd.

(4) KANETİ, S., age, s. 29, AKSOY, Ş., "Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi", İstanbul 1989 s. 7.

olan temel amacım etkilememelidir⁽⁵⁾.

Vergi mali amacı ve niteliği dolayısıyla bütçede de önemli yer tutmaktadır. Bütçe ve kontrol, birbirinden ayrılmayan ve birbirini tamamlayan iki ana mefhum ve müessesese⁽⁶⁾ olması dolayısıyla, ayrıca teşvikler ve tedbirler de bütçe ile özellikle bütçenin gelir unsurlarından birini teşkil eden vergilerle yakından ilgili olmaları ve vergilendirmede kanunilik ilkesi⁽⁷⁾ dolayısıyla, teşvik ve tedbirlerin de kontrol ve denetim altında tutulması gerekir. Bu denetim bütçe denetimi gibi önemlidir.

Vergi teşvik ve tedbirleri ise genelde vergi uygulamalarının teşvik ve tedbirin yöneldiği suje yada konulara göre farklılaştırılmasını ifade eder. Vergi teşvik tedbirlerine, vergi özendirme önlemleride denilmektedir. ⁽⁸⁾. Bu tedbirler, ekonomik kalkınmanın gerçekleşmesi, yatırımın sektörler ve bölgeler itibariyle dengeli dağılımının sağlanması, ihracatın teşvik edilmesi dış rekabet imkanları oluşturulması, çeşitli sosyal etkiler meydana getirilmesi gibi ekonomik ve sosyal amaçların gerçekleştirilebilmesi bakımından uygulanmaktadır. Bunlar, vergi indirimleri, vergi iadeleri, muafıklar, istisnalar gibi şekillerde uygulanabilmektedir.

II. TEŞVİKLERİN GEREKLİLİĞİ AMAÇLARI VE SINIRLARI

Teşviklerle uğrana kayıp ile elde edilen kazançları mukayese edebilmek için teşviklerin gerekliliğini, amacını ve sınırların iyi tesbit etmek gereklidir.

Vergi politikası, sithdam, büyüme ve parasal istikrar ⁽⁹⁾ ile yakından ilgili olması dolayısıyla, teşvik politikası düzenlenirken bu hususlarda dikkate alınmalıdır. Aynı şeklide büyüme ve kalkınma ile vergi politikası yakından ilgili

(5) KANETİ, S., age, s. 5.

(6) FEYZİOĞLU, B. N., "Bütçenin İdari Denetim" Ana Ü.İİBF. Bütçe Uygulaması ve Denetimi Semineri 1983 Eskişehir, Ana Ü.yay.Eskişehir 1984 s.134

(7) KANETİ, S. age. s.36,

(8) AKDOĞAN, A., KORBAŞ, S., EYOPGİLLER, S., "Açıklamalı Maliye ve Vergi Sözlüğü" Ankara 1986 s.186

(9) NEUMARK, F., "Gelişmiş Ülkelerin Maliye Politikasında Yeni Eğilimler" TVS.nin Ekonomik Gelişme Üzerindeki Etkileri Semineri İstanbul 1970 s.14

dir⁽¹⁰⁾. Bu ilgede etkinlik teşvik politikası şeklinde ortaya çıkmaktadır⁽¹¹⁾. Vergilendirme ile iktisadi ve gelişmenin yakın ilgisi dolayısıyla⁽¹²⁾, Türk Vergi Sistemi, ekonomik kalkınma paralelinde reformlara tabi tutulmuştur⁽¹³⁾. Verginin milli ekonominin azami verimliliği temin etmesi presibi de⁽¹⁴⁾ bu hususu destekleyici nitelik taşımaktadır. Vergi politikası ekonomini yönlendirilmesinde önemli bir araç olması dolayısıyla⁽¹⁵⁾ etkin olarak kullanılması tabii bir neticedir. KDV Kanunu da, yatırımların teşvik edilmesi ve sanayi üzerindeki vergi yükünü azaltılması gibi ekonomik nedenlerle çıkarılmış bulunmaktadır⁽¹⁶⁾.

Teşvikler amaçlarına görede farklılaşmakta ve nitelikleri değişmektedir. Teşvikler dolayısıyla oluşan kayıp ile sağlanan faydaların karşılaştırılmasında teşviklerin amacı belirleyici bir unsur teşkil eder. Yönelinen amaç teşvikin gerekliliğini etkiler. Başka deyişle teşvik olmasıydı sağlanan fayda, teşvikle sağlanan faydayı sağlayamamak ise uygulanan teşvik gerekli demektir ve yapılan mukayesede de teşvikin gerekliliğini kabul etmek doğru olacaktır. Ancak, teşvikler amacıyla sınırlı olmalı, yoksa, vergi cemiyeti⁽¹⁷⁾ oluşturma sonucunu doğurmamalıdır. Aksi hal amaca aykırı ve teşviklerle büyük iktisadi kayba sebep olur.

Sosyal ve ekonomik alanda mesafe kaydetmek için, çeşitli zorluk ve imkansızlıkları aşmak gereklidir. Bu zorluk ve imkansızlıklar ise teşvik ve tedbirlerle aşılabılır, Özellikle sanayileşme için teşviklerin zarureti vardır. Ülke ekonomisini ileriye götürmek için yapılması gereken işlemlerden biriside teşvik uygulamalarıdır. bu uygulama ileri toplumların açık pazarı olmamak için, onların

(10) WISEMAN,J."Az Gelişmiş Ülkelerdeki Vergi Politikası ve Ekonomik Kalkınma" Aynı seminer s.28

(11) GÖRGÜN,S., "Türkiyede Yeni Vergi Tedbirlerini Ekonomik Etkiler" Aynı seminer s.188, NADAROĞLU,H., "Son Zamanlarda Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformu" Nihad Sayar Armağına İst. 1980 s.279

(12) GOODE,R. "Vergileme ve İktisadi Gelişme" Maliye E.Ter. 2. Seri İst.1965 s.51

(13) ÖZER, İ. "Türk Kamu Maliyesi ve Sorunları" Ank.

(14) ÖZER, İ. "Vergileme İlkeleri ve TVS." Ankara 1977 s.69

(15) 1987 Mali Yılı Bütçe Gerekçesi s.16

(16) KDV Kanun Tasarı Gerekçesi, VARCEN, Nb, "Türkiyede Vergi Politikalarının Oluşumu" Eskişehir 1987 s.136-137

(17) KARSAN, M.E., "Vergi Kaçırma ve Vergiden Kaçınma ile Mücadelede Uluslararası İşbiliği" MGB.APK.yay. İstanbul 1984 s.53 vd., 74.

ekonomik ve sosyal düzeyine yaklaşmak için gereklidir. Bu noktada teşvik tedbirleri itici bir güç teşkil etmektedir. Bu arada, ülkelerin hakimiyeti ekonomik güç ile sağlamaya çalıştıklarını belirterek, bu açıdan toplu halde yabancıya satma suretiyle özelleştirmenin bu gaye ve uygulamalar ters düşeceğini söylemek mümkündür (18). Aynı şekilde yabancı sermayeyi hakim kılacak bir vergi teşvik uygulaması sakıncalı olacaktır.

Yatırım alanında kalkınma, başka deyişle sanayileşmenin gerçekleşebilmesi için ilk önce bu sektörün gerektirdiği finansman kaynağını bulmak gereklidir (19). Bu ise ya İDT. ler ile yada özel kesimin teşviki ile sağlanabilir. Bunlarda tercih edilecek olan hal ve şartlara göre değişebilir.

Teşvik tedbirleri, yatırımın maliyetini düşürür, karlılığı artırır. Bu sebeple tedbirler, yatırım yapılmasını sağlayıcı etkiye sahip bulunmaktadır.

III- TEŞVİK TEDBİRLERİ TÜRLERİ

Teşvik tedbirleri, çeşitli kriterlere göre değişik şekillerde tasnife tabi tutulabilirler. Bu tasnifte, teşviklerin nitelikleri amaçları, konuları, yöneldiği sektörler, mahiyetleri ve uygulama biçimleri ile organik açılarından ölçü ve kriterler hareket noktası olarak alınabilir.

Teşvik tedbirleri kalkınma stratejisinin hedeflerinden olan

- hızlı ve dengeli seraye birikimi,
- dış ödemeler dengesi,
- dengeli gelir dağılımı,
- enflasyonsuz hızlı kalkınma,
- bölgelerarası dengeli kalkınma,
- özel teşebbüsün geliştirilmesi,
- hızlı teknolojik gelişme için yabancı sermaye işbirliğinin teşviki,
- bazı sektörlerin teşviki

(18) FEYZİOĞLU, B.N., "Hakimiyet Artık Savala Değil Ekonomiyle Elde Ediliyor" Milliyet Aralık 1989.

(19) ÜNAL A.N., "Türkiyede Ekonomik Yapı Değişmeleri" TOBB.yay. Ankara 1989 s.10.

gibi hedefler için politikanın uygulanmasında yardımcı bir araç olarak düşünülebilir.

Bu teşvikler, teşvikin niteliği ve özelliğine göre ayrılabilir. Teşvik tedbirleri para politikası ile ilgil olabileceği gibi, mali araçlar ile veya kredi politikası ile de uygulanabilir. Mali araçlar ile teşvik uygulaması daha çok vergi sistemi uygulamaları ve vergi mevzuatı ile yapılmaktadır. bunun yanısıra teşvik primi uygulamaları da mali teşvik sayılabilir.

Teşvik uygulamaları yer ve zaman göre farklılık arzede bilmektedirler. Mesela 1913 tarihli Teşviki Sanayi Kanunu, sanayii teşvik için, sanayi yatırımlarına karşılıksız arsa tahsisine imkan tanımış idi.

Teşvik tedbirleri uygulamaları, dünya ikinci dünya savaşından sonra özellikle gelişmiş bulunmaktadır⁽²⁰⁾. Teşvik tedbirleri ise; özellikle; konuları, niteliği, uygulama sahası, uygulama süresi, uygulamak yada denetlemekle sorumlu kuruluşlar ölçülerine göre ⁽²¹⁾ tasnife tabi tutulabilmektedir.

Yabancı ülkelerde çeşitli teşvik tedbirleri uygulamasına rastlanmaktadır ⁽²²⁾. Mesela gelir dağılım ile ilgili amaç için, ABD. de. 3400 dolar veya dah az gelir, aile beyanında vergilendirilemez⁽²⁴⁾, vergi oranı ise % 11'den % 50'ye kadar 14 kademeye ayarlanmış bulunmaktadır⁽²⁴⁾.

Genel olarak teşviklerin yanısıra, vergiler teşvikler çeşitli ülkelerde farklılık arzede bilmektedir. bazı tür teşvikler bir kısım ülkeere özgü bulunmaktadır. Vergi teşviklerinin türlerini genel olarak,

- vergi istisnaları,
- hızlandırılmış amortisman
- vergi kredisi,

(20) KARADUMAN, M., "Fransada Teşvik Tedbirleri Uygulaması" Ank.1979,s.11

(21) KARADUMAN,age.s.12

(22) Confederation of British Industry, Çev. Duru,A.R., "Batı Avrupada Vergileme" İSO, İst.1968 s.14 vd.

(23) ÇAĞLAYAN,T."ABD. Vergi Sisteminde...." 1985 Ankara s.145

(24) ÇAĞLAYAN, T,age. s.145

- yatırım indirimi
- yatırım fonu
- vergi oram indirimi⁽²⁵⁾
- vergi tahsilatında kolaylıklar ve
- diğer tedbirler olarak tasnif etmek mümkündür.

Çeşitli ülkelerde, bölgesel kalkınma ile ilgili olarak, vergi istisaları, hızlandırılmış amortisman, yatırım indirimi ve yatırım fonu uygulamaları yapılmaktadır⁽²⁶⁾.

Yatırımların teşviki ile ilgili olarak ise; İngilterede ilk yıl ve tüketim indirim; İtalyada, vergi istisnası; Almanya, Danimarka, Hollanda, Yunanistanda hızlandırdmış amortisman ve yatırım indirimi; Fransa, İrlanda, Brezilya da hızlandırılmış amortisman ve vergi istisnası; İspanyada hızlandırılmış amortisman yatırım kredisi; Portekizde indhimli oran ugulaması ve vergi kredisi; Japonyada özel amortisman ve vergi kredisi; Belçika, Lüksemburg, Malta, Hindistan da, hızlandırılmış amortisman, vergi istisnası ve yatırım indirim, Türkiyede vergi istisnası, yatırım indirimi ve yatırım fonu; Avusturyada ise hızlandırılmış amortisman, yatırım indirimi, yatırım primi ve yatırım fonu niteliğini taşıyan teşvik tedbirleri uygulanmaktadır⁽²⁷⁾.

Bunların yanısıra, ihracatı artırmaya yönelik vergi teşvikleri, istihdama yönelik vergi teşvikleri, yatırımlara doğrudan prim türü yardımlar yoluyla teşvik uygulamalarında çeşitli ülkeler arasında benzerlikler bulununaktadı⁽²⁸⁾.

Türkiye de de sanayileşme çabasında birtakım mali teşvikler uygulanmıştır. 1923 Türkiye İktisat Kongresinde, sanayi grubunun kararları, sanayiın korunması, sanayiın özendirilmesi ve sanayiın finansmanı almak üzere üç ana başlıkta toplanmıştır. bu başlıklar ise sanayileşme çabasında vergi teşvikleri ile alakalıdır⁽²⁹⁾.

(25) BİLDİRİCİ, Z., "Çeşitli Ülkelerde ve Ülkemizde Yatırımları Özendirici Vergi Teşvikleri" Eskişehir 1989 s.10 vd.

(26) BİLDİRİCİ, Z., ageb s. 42 vd.

(27) BİLDİRİCİ, Z., ageb s.42 vd.

(28) BİLDİRİCİ age. s.49 vd.

(29) VARGAN,N., "Türkiye'de Vergi Politikalarının Oluşumu" Eskişehir 1987 s.36.

Başka deyişle sanayinin teşviki için çeşitli vergisel teşvikler getirilmiş ve uygulanmıştır⁽³⁰⁾.

1923 yılında, İzmir İktisat kongresinde şu teşvik unsurları önerilmiştir⁽³¹⁾ :

- koruyucu gümrük vergileri yoluyla sanayinin korunması ve bu sanayi için ithal olunacak mallara muafiyet tanınması,

- sanayinin teşvik edilmesi, kredi imkanlarının arttırılması ve kolaylıklar tanınması,

- aşarın kaldırılması,

- zirai kredi uygulanması,

- yol vergisinin gelirini yol yapımına harcanması.

Türkiyede tarım, 1923-1930 yıllarında sanayiye göredaha fazla gelişme göstermiş ve GSMH. da daha çok yer tutmuştur. 1930'lara kadar, teşvik uygulamalarına rağmen, özel sektör gelişme gösterememiştir⁽³²⁾. Neticede müdahaleci politikaya dayalı karma ekonomi daha fazla ağırlık kazanmıştır. Buradan hareketle teşviklerin tek başına yeterli olmadığı, teşviki başarıya ulaştıracak altyapı ve şartların mevcudiyetinin gerektiği söylenebilir.

Türkiyede ihracatı ve teşvik amacıyla çeşitli tedbirler uygulanmıştır⁽³³⁾ ve uygulamaya devam edilmektedir. Genel olarak vergi sisteminde Milli koruma kanun ve kararları da etkili olmuştur⁽³⁴⁾.

Planlı dönemde teşvik uygulamaları artmış, bununla birlikte parasal politikaları da teşvik yapılmıştır. Planlı kalkınma, özel sektör için bağlayıcı değil yol gösterici nitelik taşıdığından, özel sektörün yatırım yapmaya özendirilmesi için birtakım teşvikler getirilmesi gerekmektedir. Planlı dönemde genel olarak,

(30) VARGAN, Nb, age. s.37, 1927 t. Teşviki Sanayi K.

(31) ÜNAL, A.N. (TOBB) age. s.31

(32) ÜNAL, A.N., age., s.12

(33) AİTİA. "İhracat Kredi Sigortası Semineri" Ankara 1981, KARLUK, S.R., "Türkiyede İhracata Yönelik..." EİTİA. Eskişehir 1981 s.18,100 vd

(34) Milli Korunma Kanunu ve Kararları, İstanbul 1944 s.1 vd.

- yatırım için vergi indirim,
- hızlandırılmış amortisman,
- vergi istisna ve muafıkları,
- vergi tarifesinde farklılaştırma,
- gümrük vergilerinde muafık, vergi indirimi, taksitlendirme ve erteleme,
- farklılaştırılmış faiz hadleri,
- kredilerde öncelik ve elverişli vade tanınması,
- sanayi bölgeleri kurulması,
- katlı kambiyo kuru uygulaması,

- vergi iadesi (35) gibi teşvik ve politikalar uygulanmıştır. Son yıllarda teşvik uygulamaları artmış, buna paralele olarak kısmi gelişmeler elde edilmiştir. Ancak politikamızın yerindeliği ve alternatif politikaların uygulanabilirliği ayrıca tartışılabilir.

1950'li yıllarda, İDT. ve kamu yatırımları azaltılmış, özel sektör köklü teşvik görmüş, imalat sanayii yatırımları artmıştır (36). Bu dönemde özel yabancı sermaye akımı da önemli teşvik görmüştür.

1980 24 Ocak kararları da teşvik politikası bakımından önemlidir. Bu tedbirler, fiyatların piyasada serbestçe oluşması ve fiyatları doğrudan doğruya değil, dolaylı yoldan etkileme ilkesi (37) olarak özetlenebilir. Bu kararlar üretimi, ihracatı ve döviz kazandırıcı işlemleri teşvik etmeyi öngürmüştü ve buna paralel düzenlemeler getirilmiştir. 24 Ocak kararlarının ardından döviz kazandırıcı işlemleri teşvik eden politika araçları geliştirilmiş, yabancı sermaye girişi özendirilmiştir.

Vergi kanunlarında kamu gelirini arttırıcı ve vergi adaletini sağlayıcı yönde düzenlemeler yapılmış, kamu yatırımlarından verimliliği arttırıcı tedbirler alınmış, bütçe açıklarının GSMH. içindeki payı 1977 de % 6.1 iken 1982 de % 2.0 seviyesine düşürülmüştür. 1983 yılından somada 24 Ocak kararlarına uygun ve

(35) ÜNAL,A.N., age. s.35

(36) ÜNAL,A.N., age. s.21

(37) ÜNAL,A.N.,age., s.36

destekleyici politika uygulanmıştır.

Teşvikler ihracatı büyük oranda arttırmış, döviz girişi hızlandırılmış ve ödemeler dengesinde olumlu etkiler elde edilmiştir. Bu teşvik ve uygulamalar enflasyonu arttırmış, bunun indirlmesi için 4 Şubat ve 12 Ekim 1988 tedbirleri alınmıştır. Bunlarda yatırım, ihracat ve döviz kazandırıcı faaliyetleri teşvik edici mahiyeti destekleyici nitelik taşımaktadırlar.

Teşvikler bir bütün olarak ele alınmalı ve böylece değerlendirilmelidir. Tek başına bir teşvik türü ve uygulamasını ele almak ve buna göre değerlendirme yapmak hatalı olacaktır. Aşağıda, teşvikler tasnif edilerek, sağladığı faydalar ile hazinenin kaybı ve bu kayıba karşılık alternatif teşvik veya tedbir uygulamaları değerlendirilmeye çalışılacaktır. Bununla birlikte teşvikleri tek başına değerlendirmek yeterli bir değerlendirme sayılmamalıdır.

IV- VERGİ TEŞVİKLERİ VE BUNALARLA OLUŞAN HAZİNE KAYBINA KARŞILIK SAĞLANA EKONOMİK FAYDALARIN MUKAYESESİ

Kural olarak teşvikler parasal faydalar sağlamları dolayısıyla, devletin kaybı, teşvik edilen suje yada objenin kazanıcı niteliğinin taşımaktadır. Başka deyişle, vergisel teşvikler neticesi olarak devlet (hazine) bir gelir kaybına uğramakta, bu kayba ise sağlanması amaçlana başkaca ekonomik fayda eve gelişmeler dolayısıyla katlanmaktadır. Bu açıdan teşvik vergi adaleti ve vergi yükü ile de yakından alakalıdır. Başka bir ifade ile teşviklerde çeşitli vergi yükleri (38) dikkate alınmalıdır.

Vergi yükü açısından ülkemizde vergilendirmeye bakıldığı zaman, 1984 yılında net vergi yükünün düştüğü görülür (39). Bunun bir sebebi de sosyal transferlerdeki artıştır. Vergi ve benzeri gelirler 1985 de, 1984 e göre 26 kat artarken, sosyal transferler 44 kat artmıştır. Vergi yükü 1984 de 1977 ye göre çok düşmüştür. (40). Bunun bir sebebinin de teşvikler olduğu söylenebilir.

Teşviklerin vergi gelirlerini etkileyeceğinin belirtmiştik. Vergi gelirlerinin

(38) Toplam Vergi yükü, toplumsal vergi yükü, bölgesel vergi yükü, sektörel vergi yükü, gelir gruplarına göre vergi yükü, kişisel vergi yükü, net vergi yükü, gerçek vergi yükü, gbii "ERGÜN, Y., DİKMEN, N., TOPRAK, T., ÖNERTÜRK, P., ATŞE, S., OTAN, S., ATAMAN, S., ERSOY, D." "Türkiyede Vergi Yükü" Kitap 1, 1975-1984 Araş. C.12, Ankara 1986 s.16vd.

(39) age. s.36

(40) age. s.34

genel bütçe içindeki payı 1984 yılında 2 trilyon 372.2 milyar lira, 1987 yılında 9 trilyon 51 milyar lira olmuştur (41). Bununla birlikte vergilerin asıl amacı ve tali amaçları ile birlikte vergi sistemine diğer unsurların, mesela enflasyonunu (42) etkisi gözardı edilmemelidir.

Netice olarak, vergisel teşviklerle hazine bir kayıba uğradığına göre, bu kayıp sözkonusu olmasa idi elde edilecek kamusal gelir ile, bu kaybı sebep olan teşviklerin yöneldiği amaçların gerçekleştirilip gerçekleştirilmeyeceği gibi bir sorun ve tartışma ortaya çıkabilecektir. Bu aslında bir sistem tercihi sayılabileceği gibi, bunun yanısıra kamu gelirlerini belli bir amaca özgülenmesinin güçlüğünü dikkata almak gereklidir.

Vergi mevzuatımızda, ekonomik gayeli, sosyal gayeli ve diğer gayeli olmak üzere çeşitli koruma ve teşvik esasları, vergi kanunları ve ilgili diğer mevzuatta kabul edilmiş ve uygulanmıştır (43). Mevcut düzenlemeleri dikkate alarak vergi teşvikleri gruplandırılabilir. Bunların neticesi oluşan hazine kaybı ile sağlanan fayda da aynı araçlarla sağlanamaz. Bazen bazı tür araç ve politikalar varılmak istenen sonucun elde edilmesinin kolaylaştırır. Başka bir ifade ile, uğranan kayıp ile elde edilen faydanın mukayesesini neticesi varılacak sonuç için ayrımlar yapılması ve bu ayrımlara göre teşviklerin gerekliliğini ve yerindeliliğini değerlendirmek gerekir. Bu değerlendirme genel olarak aşağıdaki gruplandırma çerçevesinde yapılabilir:

- Yatırım Teşvikleri
- Bölgesel Kalkınma ve dengesizliğin giderilmesine yönelik teşvikler
- İşletmelerde büyüme ve kurumlaşmaya amaçlayan teşvikler,
- İhracat teşvikleri
- Sosyal amaçlı vergi teşvikleri
- İstihdamı arttırıcı teşvikler
- Doğrudan Yardım Şeklinde teşvikler

(41) 1989 Mali Yılı Bütçe Gerekçesi s.52

(42) İ.Ü. İk.F Maliye Ens. "Enflasyonun Vergi Sistemi Üzerine Etkileri" İstanbul 1976 (Müşterek), s.14 vd.

(43) ÇAYCIK,B., "Vergi Sistemimizde Koruma ve Teşvik Esasları" İstanbul 1968 s.102

1- Yatırım teşvikleri Bakımından

Yatırım teşvikleri, kalkınma ve sanayii politikasına yöneliktir. Bu yönüyle tarım da içine alın. Yatırım teşviklerinin en önemlisi olan yatırım indirim 1963 yılından beri ülkemizde uygulanmaktadır ve aynı zamanda işletmelerin yapılarını güçlendirmek amacıyla da taşımaktadır (44).

Yatırıma yönelik teşvik tedbirler, istisnalar, muafiyetler, vergi kredisi, vergi oranı indirim, amortisman uygulaması, yatırım indirim ve yatırım fonu olarak uygulanmaktadır. Bunların neticesi olarak bir vergi kaybı meydana gelmekte, kazancın önemli kısmı vergi dışında tutulabilmektedir. Bunların önemlileri yatırım indirimi ve amortisman uygulamasıdır. Yatırım, indiriminde, bu müesseseden yararlanacak olan mükellef yapacağı yatırımların maliyetini vergi matrahından indirebilmektedir. Bu ise vergi kaybına sebep olduğu gibi, aynı zamanda yöneldiği amaç olan yatırımların arttırılmasına da hizmet etmektedir.

Burada, bu teşviklerin yamsıra, bu teşviklerle uğranılan kaybm elde edilmesi ile, bu kaynakları kullanarak yatırım teşvikleri ile sağlanan faydaların sağlanabileceği, daha doğru deyişle daha faydalı olacağı düşünülebilir. Şöyleki, sağlanan kaynaklar dışkaynak olarak işletmeler ucuz kredi şeklinde sağlanabilir ve yatırımlar gerçekleştirilebilir. Yani, özellikle yatırım indirimi özkaynağı ölçü olarak alması dolayısıyla, özkaynağa bağ bir yatırım teşviki yerine, özkaynağın yamsıra ucuz kredi temini yoluyla işletmenin pasif bilanço kaleminde yer alacak yeni bir kalemin temini yatırımlar açısından daha faydalı görülebilir. Ayrıca bu dışkaynak şeklindeki yatırım teşvikini yamsıra, özkaynak kullanımında kendiliğinden gerçekleşecektir. Vergilerle sağlana fonların devlet tarafından yatırımlarda kullanılması veya teşviki istenilen yatırım alanlarına kaynak temini de alternaif bir politikadır. Ancak kamu gelirlerinin genişliği ve tahsis ilkesinin güç uygulanabilmesi bu ihtimali zayıflatmaktadır. Ancak kredi ile teşvikin sağlanmasının gerçek etkili teşvik olacağını belirtmek gerekir.

Yatırım teşviklerinin; bölgesel teşvikler, sektör teşvikleri ve büyüme ve kurumsallaşmayı teşvik ilede yakından ilgili olduğunu belirtmek gerekir. Netice olarak, teşvik edilcek alan ve konuya göre teşvikin uygulaması ve gerekliliği açısından farklılaştırma yapılması gerektiğini belirtmek gerekir. Sağladığı fayda ile hazinenin kaybının mukayesinde de bu husus dikkate almak gerekir.

(44) KARAYILÇIN, Y., "Muhasebe Hukuku" Ankara 1988 s.43

2- Bölgesel Kalkınma ve Bölgesel Dengesizliklerin Giderilmesi Amaçlı Teşvik Tedbirleri

Bu grupta yer alan teşvikler de aslında yatırım teşvikleri ile alakalıdır. Ancak özelliği dolayısıyla yorum ve değerlendirme açısından ayrı ele alınması gerekir. Bu tür uygulamalara yabancı ülkelerde de rastlanmıştır. Bu uygulamaların amacı bölgesel kalkınmışlık farklılıklarının ortadan kaldırılması ve kalkınmanın genel olarak topyekün olarak gerçekleştirilebilmesinin sağlanmasıdır. Bu amaçla bölgesel kalkınmayı temin bakımından, teşvik uygulamaları için farklılık gösteren ve daha fazla teşvik gerektiren bölgeler belirlenmiş, bu amaçla da kalkınmada öncelikli iller teşvik amacıyla özel olarak belirlenmiştir. Bu kalkınmada öncelikli illerde öncelik sırasına göre teşvik tedbirleri daha fazla teşvik getirici nitelikte uygulanacaktır. Bu tedbirlere rağmen, kısa dönemde bölgesel farklılıkları giderici mahiyette başarı sağlanamamıştır. Bu hal bu teşviklerin yeterli ve etkili olmadığını gösterir. Başka deyişle bu bölgelere yatırım bakımından teşvikler tek başına yeterli olamamışlardır. Bu sebeple bu teşviklerin bir kayba sebebiyet verme özelliği gerçekleşemediği gibi, bu teşvikler yerine bu bölgelerde devletin bizzat yatırım yapması hah savunulabilir. Şöyleki, teşviklerin yeterli etkiye sahip olmadığı alan ve yörelerde devletin yatırma gitmesi, sosyal devlet, refah devleti ve müdahaleci devletin niteliğini teşkil eder. Bölgesel teşvikleri bu kriterlere göre değerlendirmek gerekir.

3- İşletmelerde Büyümeyi ve Kurumlaşmayı Amaçlayan Teşvikler

Vergi mevzuatımız, işletmelerin yapılarının güçlendirilmesi, sermaye yapılarının korunması, kurumlaşmanın sağlanması açısından birtakım teşvik ve tedbirler öngürmüştür. Bu amaçla çeşitli muafiyet ve istisnalar uygulanmaktadır. Bu amaçla çeşitli muafiyet ve istisnalar uygulanmaktadır. Mesala, birleşme ve devir halinde vergi kolaylıkları, gayrimenkul ve iştiraklerin satışından elde edilen değer sermayeye ilavesi halinde vergilendirmeme ve yeniden değerlendirme fonunun sermayeye katılması halinde vergilendirme yapılmaması gibi (45). Bu gibi haller özel amaçlı olduğu için ve devletin vergi kaynağı olan işletmelerin büyümesi ve devamlarının sağlanmasına yönelik bulunduğundan, alternatif olarak bu teşviklerin bulunmaması halinde sağlanacak kaynak ile sözkonusu amaçlara ulaşılması mümkün bulunmamaktadır. Bu noktada Sermaye Piyasasını teşvik uygulamalarının bu husus ile yakın ilgisini

(45) Bu tür bir kısım teşvikler ve özellikle 3332 s.k. uygulaması için bkz. "TANRIÖVEN; İ. "Sermaye piyasasında vergilendirme ve Vergilerin Sermaye Piyasasına Etkisi", Yayınlanmamış Y.L. Tezi İstanbul 1989.

bulduğunu belirtmek gerekir.

4- Sektör Teşvikleri

Bir kısım sektörler gelişebilmek için, daha fazla teşvik veya kolaylaştırma ihtiyacı hissederler. Bu sektörler için daha fazla teşvik ve tedbirler veya özel olarak niteliğine uygun teşvik ve tedbirler getirilri (46). Bu gibi hallerde, teşvikin gerekliliğini veya sağladığı fayda ile hazine kaybının mukayesesini, sektörün özel durumunu dikkate alarak değerlendirmek gereklidir. Mesela sermaye piyasasını teşvik amacıyla getirilen vergi teşvikleri ve kolaylaştırıcı uygulamaları, bu piyasam gelişmesinde önemli yer tutmuş ve kısa sürede piyasa önemli gelişmeler göstermiştir(47). Tek sebep teşvikler olmuştur. Neticede piyasa önemli mesafe katetmiştir. Dolayısıyla, aynı faydanın teşvikler olmadan sağlanması güç görülmektedir.

5- İhracat Teşvikleri

İhracat teşvikleri, diğer döviz kazandırıcı faaliyetlerin teşviki gibi özel olarak düzenlenmiştir ve değerlendirme yapılırken de özel olarak ele alınması gerekir. İhracat teşvikleri, ürünün dış piyasalarda kalitesi ile rekabet edememis halinde, fiyatıyla rekabet edebilmesi için yapılır ve çeşitle vergisel önlemleri içerir. Ayrıca prim ve iade şekline de uygulanabilir.

Gerçekten ihracat teşviklerinin uygulandığı dönemde veya etkili uygulandığı dönemde ihracatın arttığı görülmektedir. İhracatın düzenli artabilmesi için bu tür teşviklere ihtiyaç bulunmaktadır. Bu teşvikler olmaması halinde, hazinenin sağlayacağı gelirden fazla olmayacaktır. Ayrıca hazinenin elde ettiği gelir ile, gelir tek başına yeterli olmayacağı için, ihracatı sağlanması mümkün bulunmamaktadır. Bu sebeple ihracat teşviklerini yerinde olacağını belirtmek gerekir. İhracat teşviklerinin, yatırım ile ve sektör teşvikleri ile yakından ilgisi bulunduğunu, döviz kazandırıcı teşvikler üe önemli ölçüde ayniyeti olduğunu belirtmek gerekir.

6- Sosyal Amaçlı Vergi Teşvikleri

Vergisel teşvikler sosyal amacada yönelebilir. Bu hal daha çok gelir dağılımını düzenlenmesi ile yakından alakalıdır. Bu sebeple sosyal devlet olmanın bir sonucu ve vergilemenin diğer amaçlarının bulunmasında bu gerekliliği

(46) Sermaye Piyasasının Teşviki tedbirleri, tarım teşvikleri imalat sanayi teşvikleri bu tür teşviklere örnek sayılabilir.

(47) Bkz. TANRIÖVEN, İ., a.g.e. s.195 vd.

açıklamaktadır. Anılan teşviklerin sağladığı fayda ile hazinenin kaybı sosyal devlet ilkesi geriginde sosyal amaçlı vergi teşvikleri lehine olacaktır. sosyal amaçlı vergi teşviklerinin, istisnalar, muafiyetler, vergi indirimleri ve diğer şekillerde gerçekleştirilebileceğini belirtmek gerekir.

7- İstildamı Artırıcı Vergi Teşvikleri

İşletmelerin istihdamlarını artırmaya yönelik doğrudan veya dolaylı teşvikler bulunmaktadır. Bu teşvikler seçilen ekonomik model ile yakından ilgilidir. Vergi istisnaları, muafiyetleri, vergi kredisi ve amortisman uygulamaları şeklinde gerçekleşmesi mümkündür. İstildamı devletin çeşitli politikalarla artırması gereği ileri sürülerek bu teşviklerin yerindeliği tartışılabilir. Ancak serbet piyasa ekonomisi açısından vergi teşviklerinin varlığı ve yerindenliği ayrı bir boyut kazanmaktadır.

8- Doğrudan Yardım Şeklinde Teşvikler

Bu teşvikler her ne kadar vergisel teşviklerle doğrudan ilgili değilse de, bütçe ile yakından ilgileri ve ödenecek doğrudan yardımların kaynağı açısından konu ile ilgisi bulunmaktadır. Daha çok teşvik primi ve kaynak kullanımı destekleme primi şeklinde kendini göstermektedir ve uygulaması daha çok fonlar vasıtası ile yapılmaktadır. Bu ödemeler aslında, yukarıda açıklanan bazı teşviklerin bir unsurunu teşkil edebilmektedir. Ancak nitelik farkı dolayısıyla ayrıca değerlendirilmesi ve yerindeliliğinin bütçeden (veya bütçe dışı kamu kaynaklarından) ödeme yapılması dolayısıyla eleştirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Netice olarak, teşvik tedbirleri ile ekonominin sağladığı faydaların, hazinenin kaybı ile karşılaştırılması ve alternatif değerlendirme esasları bakımından yonunlanmasında, teşvikin özelliğini dikkate almak gerektiğini ve bir ayırım yapılmasının gerekli olduğunu beyan etmek gerekir. Başka deyişle yapılacak mukayesede varılacak sonuç tüm teşvikler için aynı olmayacaktır.