

**İKTİSADİ FAALİYETLERDE VERGİ TARAFSIZLIĞI OLGUSU  
ve HANEHALKI GELİRLERİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ**

**Yrd. Doç. Dr. A. Niyazi ÖZKER\***

**ÖZET**

**Vergi tarafsızlığı** olgusu tüketim ve üretim marjları nispi değerlerinin vergi öncesi ve sonrası durumda değişmediği, yeni vergi uygulamaları vurgusunun **vergi sonrası** minimum düzeyde hissedildiği ve **vergi öncesi** bütçe olanakları doğrusunun vergi sonrası tüketim marjları konumuna göre farklı bir tasarruf-tüketim açısıyla biçimlenmediği kanunu irdeler. Vergi bulunmadığı döneme ilişkin dengede olan bir ekonominin vergi sonrası değişen üretim ve hane halkı tüketim ilişkileri, ikame oranlarının marjinal değişim oranlarına eşit olduğu noktada tekrar vergi sonrası dengeye ulaşmakta ve vergi sonrası bütçe olanakları farksızlık eğrileri tüketicinin tasarruf ve tüketim eğilimi nispi değerlerini belirlemektedir.

Çalışmada 1990 sonrası hane halkı tüketim ve tasarruf eğilimlerinin vergi öncesi ve vergi sonrası düzenlemelere ilişkin durumu saptanmaya çalışılmış, dönemsel enflasyonist etkiyle birlikte bütçe olanakları kapsamında süregelen vergi sonrası farksızlık eğrilerinin konumu irdelenmeye çalışılmıştır.

**Anahtar Kelimeler** ; Vergi Tarafsızlığı, Hane Halkının Harcanabilir Geliri, Tüketime Ayrılan Gelir Miktarı, Tasarrufa Ayrılan Gelir Miktarı

**TAX NEUTRALITY IN ECONOMIC ACTIVITIES AND IT'S EFFECTS  
ON DISPOSABLE INCOME OF HOUSEHOLDS IN TURKEY**

**ABSTRACT**

First of all tax neutrality may be characterized by the fact that neither the ranking of investment and disposable income is reversed nor their volume is reduced. In the other hand tax neutrality in effects of disposable income and in investment may be defined as not changing the ranking of propensity to consumption and finance opportunities by taxation. This study on tax neutrality in Turkey results in the claim that the tax legislator and households should

\* Balıkesir Üniversitesi, Bandırma İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü.

introduce a full loss-offset, if households does not want to impede risk taking by taxation. Additionally, the income tax of households represents an adequate taxation and tax neutrality guaranteed by taxing the gains, if household's ability to pay refers to realized occurred income. However, there are measurement problems concerning the tax cash-flow taxation as well as the tax neutrality and it's recent effects on disposable income of households and propensity to save.

**Key Words** : Tax neutrality, Disposable income of households, Propensity to consumption, Propensity to save.

## **1. GİRİŞ**

Vergilendirilebilen bireysel ve kurumsal gelirlerin vergi öncesi ve sonrası mali etkilerinin objektifliği, vergi yükünün vergi yükümlüleri üzerindeki etkileriyle somutlaşabilmektedir<sup>1</sup>. Diğer bir ifadeyle verginin etkisiyle bireyler ve kurumların tüketim marjlarındaki farklılığın esnekliğindeki göreceli küçüklük, vergi tarafsızlığının da göstergesi kabul edilmektedir. Vergilerin bulunmadığı bir süreçle de karşılaştırılarak ifade edilebilecek bu durum, üretilen malların faydalarının farklılaştırılmasıyla gündeme çıkan ikame oranlarının doğrudan ağırlık kazanmasıyla da biçimlenmektedir<sup>2</sup>. Bu noktadan hareketle vergi yükümlüsü birimlerin tercihlerinde vergi nedeniyle ortaya çıkan bu değişme vergi öncesi durum ile karşılaştırıldığında sonraki refah azaltıcı etkisini minimuma indirgeyecek bir vergi türü ve kapsamının seçilmesi eğilimi izlenir<sup>3</sup>. Bu konumda tüketim marjının belirlenmesine ilişkin ekonomik denge, tüketim malları bazında ikame oranlarının marjinal değişim oranlarma eşitliği ile belirlenmekte ve vergi öncesi dengede olan bir ekonomi vergi sonrası marjinal değişim oranlarıyla dengesini yine vergi yükümlüleri bazında

<sup>1</sup> Helmuth Cremer and Firouz Gahvari, "Uncertainty, Optimal Taxation and The Direct Versus Indirect Tax Controversy", The Economic Journal, Vol.105, No:435, (September 1995), ss.1 170-1176.

<sup>2</sup> Vito Tanzi, "Inflation, Real Tax Revenue and The Case for Inflationary Finance: Theory with an Application to Argentina", IMF Staff Papers, Vol.25, No.3, (September 1978), ss.420-427.

<sup>3</sup> Eric Engen and Jonathan Skinner, "Taxation and Economic Growth", National Tax Journal, Vol.XLIX, No.4, (December 1996), ss.625-632.

## A.N.ÖZKER/İKTİSADİ FAALİYETLERDE VERGİ TARAFSIZLIĞI OLGUSU...

sürdürebilmektedir<sup>4</sup>. Vergi konulmasıyla dengelerdeki ikame malları aleyhine değişim süreci, üretim maliyetlerinin artışı gerekçesiyle üretilen malların yararlanımdaki farklılaşmaya yol açmış, bu tür aynı vergi grubundaki malların satış hacimlerinden doğan farklılıklar da bu malların diğer satış hacmi yüksek mallar karşısında maliyetini yükselterek ikame oranları eşitliğine doğrudan etkide bulunmuştur<sup>5</sup>. Gelir vergisinin vergi tarafsızlığı bazındaki üstünlüğü, seçme özgürlüğü yaratması, kısaca her bir vergi yükümlüsünün tüketim tercihleri konusundaki tarafsızlığıyla gerçekleşmektedir<sup>6</sup>. Ancak diğer taraftan satış vergilerinin tüketiciler adına piyasadaki tüketilen mallar arasındaki oransal fiyat dengesini göreceli olarak bozan yapısı, tüketicilerde bir tercih sapması yaratmakta, verginin uygulama süreciyle vergi tarafsızlığı zedelenmektedir<sup>7</sup>. Diğer taraftan vergi tarafsızlığında vergi yükümlüsünün hedeflenen refahı ile üretici karı açısından belirlenen hedef, yine taraflar bazında önemli ölçüde değerlendirilememiş dış fayda ve maliyetlerin yüksekliğiyle de dikkate alındığında, taraflara ilişkin hedeflerin **vergi düzenlemeleriyle** işlerlik kazanabileceğini haklı göstermektedir<sup>8</sup>.

## **2. GİRİŞİMCİLİĞİN PLANLANMASINDA VERGİ TARAFSIZLIĞI**

Kurumlara ilişkin genel vergi yapısının oluşturulmasında vergi hukukunda hedeflenen iki ana noktadan söz etmek olasıdır. Bunlardan ilki, vergi ödemelerine ilişkin düzenlemelerin etkin kapsamı; ikincisi ise, vergi yükümlüsü kurumlar içerisinde vergi konusu faaliyetler ve muhasebe etkinliklerinin artmasına yönelik yasal düzenleme ve yönlendirmelerdir<sup>9</sup>. Bu çerçevede oluşabilecek bir yapıda vergi ödemelerinin gözlenebilir sürecinin kurumlar

<sup>4</sup> Cremer and Gahvari, a.g.m.. ss.1173-1178.

<sup>5</sup> Özhan Uluatam, (1991), Kamu Maliyesi, 4. Baskı, Ankara: Savaş Yayınları, s.218.

<sup>6</sup> Uluatam, a.g.e., s.216.

<sup>7</sup> James Gwartney and Richard Stroup, (1992), Economics: Private and **Public Choice**, 6<sup>th</sup> ed., Newyork: Harcourt Brace Jovanovich Int., s.113.

<sup>8</sup> Uluatam, a.g.e., ss.217-218.

<sup>9</sup> Salih Turhan, (1993), Vergi Teorisi ve Politikası, 5. Baskı, İstanbul: Filiz Kitapevi, ss.135-139; Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, (1999), **Vergi Hukuku**, 7. Baskı, Ankara: Turhan Kitapevi, ss.332-333.

## BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

bazında parasal likiditeyi düşürdüğü ve finansal açıdan eksik bir piyasada mali planlamayı etkilediği görülür<sup>10</sup>. Aynı kapsamdan hareketle vergi kanunlarının ekonomik düzenleyici etkisinin vergi tarafsızlığına ilişkin hedeflenen üç değişik yönü ortaya çıkmaktadır<sup>11</sup>.

1- Öncelikle ne yatırımların hacminde ne de hedeflenen vergi sonrası yatırım oranlarında olumsuz bir sapma ve düşmenin olmayışıyla karakterize edilebilmesidir.

2- Yatırımların kendi içerisindeki "likidite tarafsızlığı" da, -bu duruma paralel olarak doğrudan etkisi gözlemlenebilen mevcut vergi etkisiyle- yatırımlar ve tüketim harcamaları dağılımındaki nötr bir konumda ortaya çıkmaktadır<sup>12</sup>.

a) Piyasada ortalama ölçeğin üzerindeki büyük firmalar kar amaçlı bütçe yatırım planlarını öz ya da çok merkezleşen bir yapının dışında uygulamaya koymaktadırlar<sup>13</sup>.

b) Bu açıdan bu ölçek ve yaklaşımdaki firmalar yatırımlara ilişkin vergi tarafsızlığına göre sermaye maliyetlerindeki tarafsızlığı finansal faaliyetler üzerinde dengelemeyi öncelikle amaçlayarak belirgin bir likidite etkisi yaratabilmektedirler<sup>14</sup>.

3- Bu anlamda yatırımlar üzerindeki vergilerin etkilerine ilişkin neo-klasik yaklaşımın mevcut vergi oranlarındaki çarpıcı indirimler varsayımına dayalı elimine etkisinin ikinci planda kaldığı izlenmektedir<sup>15</sup>. Bu bağlamda yatırımlarda

<sup>10</sup> Yolanda K. Henderson, "Capital Gains Tax Rates and Stock Market Volume", National Tax Journal, Vol.XLIII, No.4, (December 1990), ss.412-416.

<sup>11</sup> Dieter Schneider, "Tax Neutrality in Investment and Finance Versus Tax Reform in Competitive Economy", Public Finance, Vol.XXXXV, No.3/1990, ss.450-451.

<sup>12</sup> Schneider, a.g.m., s.451.

<sup>13</sup> Robert Gillingham and John S. Greenlees, "The Effect of Marginal Tax Rates on Capital Gains Revenue: Another Look at The Evidence", National Tax Journal, Vol.XLV, No.2, (June 1992), ss. 168-172.

<sup>14</sup> Edward S. Shaw, (1973), Financial Deepening in Economic Development, Newyork: Oxford University Press, ss.66-67; Frederic S. Mishkin, (1992), The Economics of Money, Banking and Financial Markets, 3<sup>rd</sup> ed., Newyork: Harper Collins Publishers Inc., ss. 126-129.

<sup>15</sup> Gillingham and Greenlees, a.g.m., ss. 174-177.

## A.N.ÖZKER/İKTİSADİ FAALİYETLERDE VERGİ TARAFSIZLIĞI OLGUSU...

vergi tarafsızlığına ilişkin vergi tabanı değişkenlerini aşağıdaki gibi sıralamak olanaklıdır<sup>16</sup>.

- a) Vergi oranlarının (t) değişmediği varsayımından hareketle vergi esnekliğinin  $1 > t > 0$  aralığında süregelmesi ve planlama periyodu boyunca değişmemesi.
- b) Gelecek için planlanan yatırımların ödemelerinin ve finansal gereksiniminin vergi oranlarından bağımsız olması ve vergi yapısı ile oranlarından kaynaklanan bir "crowding-out" etkisinin oluşmaması .
- c) Vergi toplanmasındaki gecikmelere ilişkin tüm reel kayıpların bilinmesi ve ödeme tarihindeki yatırım ödemelerinin vergilerle desteklenmesi .

Yatırım ödemelerine ilişkin miktarlar ekonomik konjonktüre bağlı olarak biçimleniyorsa ekonomik kar doğrudan doğruya vergi tabanıdır ve piyasa faiz oranı da ilgili yılın başlangıcında yatırımların mevcut değeri ile çoğulcu bir yapı arzeder<sup>19</sup>. Bu durumda yatırımların planlanmasında sermaye maliyetleri (c) vergi konulması sonrası bir düşme yaşar. Rekabetçi bir ekonomide süregelen bu durumu aşağıdaki gibi ifade edebiliriz<sup>20</sup>.

$$c = (1-t)i \dots \dots \dots (1)$$

Bu kapsamda vergi tarafsızlığı, nakit vergi akışının yatırımlar üzerinde sadece değer-dönüşüm oranını etkilememesiyle değil, ayrıca vergileme konusu

<sup>16</sup> Schneider, a.g.m., s.455.

<sup>17</sup> Michael Haliassos, "Sustainability of Macroeconomic Policies, Inflation Targeting and Crowding Out", Southern Economic Journal, Vol.57, No.4, (April 1991), ss. 1016-1018; John E. Floyd and J. Allan Hynes, "Deficit Finance and First-Round Crowding Out: A Clarification", The Canadian Journal of Economics, Vol.XI, No.1, (February 1978), s.98; Ben J. Heijdra, Jenny E. Ligthart and Frederick Van Der Ploeg, "Fiscal Policy, Distortionary Taxation and Direct Crowding Out Under Monopolistic Competition", Oxford Economic Papers, Vol.50, No.1, (January 1998), ss.79-87.

<sup>18</sup> Vito Tanzi, "Inflation, Lags in Collection and The Real Value of Tax Revenue", IMF Staff Papers, Vol.XXIV, No.1, (March 1977), ss. 158-164.

<sup>19</sup> John E. Anderson, "Tax Increment Financing: Municipal Adoption and Growth", National Tax Journal, Vol.XLIII, No.2, (June 1990), ss. 156-160.

<sup>20</sup> Schneider, a.g.m., s.456; Jeff Madura, (1989), Financial Markets and Institutions, Newyork: West Publishing Co., s.96.

## BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

olan her bir sermaye oranının vergi sonrası sermaye değerinin azalmamasıyla da ortaya çıkmaktadır<sup>21</sup>. Diğer taraftan hazine kurumunun da nakit vergi akışının yarattığı tasarruflardaki azaltıcı varsayımlardan ötürü her bir yatırım kapsamındaki mali teşviklerle sessiz konjonktürel bir destekleyici olabilmektedir<sup>22</sup>.

Ancak, eğer reel ve mali yatırımlara ilişkin denge (para hariç) nakit vergi ödenmesi sonrası bir sapma yaşıyorsa, daha önce yatırım amaçlı ayrılan değerlerin (L), kurum içi dönüşüm oranı eşitliği ve vergilendirilmesi gereği vergi sonrası konumu ortaya çıkmaktadır. Bu durumda vergi sonrası kurum içi değer dönüşüm oranı  $r(t)$ , şu şekilde ifade edilebilir:

$$r(t) = (1-t).r.....(2)$$

Kısaca kamu geliri olarak hükümete nakit vergi akışının kapasite etkisi, piyasa etkisiyle oluşmuş minimum faiz oranlarıyla yönlenen yatırım fırsatlarındaki bir artışın vergi oranlarıyla niçin artırılmadığına da gerekçe oluşturacak şekilde<sup>23</sup> nakit vergi miktarına karşı güçlü bir dengesizlik oluşturmaktadır<sup>24</sup>.

### 3. MARJİNAL VERGİ ORANLARINA İLİŞKİN VERGİ ÖNCESİ ve SONRASI DENGE

Vergileme süreci içerisinde yatırımcılardan daha yüksek vergi dilimlerindeki yükümlüler vergi muafiyetlerinden daha çok fayda sağlayacaklardır<sup>25</sup>. Değişimin vergi sonrası aşamasını değişime konu olan

<sup>21</sup> Robert C. Radeliffè, (1990), Investment: Concepts, Analysis and Strategy, 3<sup>rd</sup> ed., Newyork: Harber Collins Publishers Co., s.746.

<sup>22</sup> Schneider, a.g.m., ss.464-466.

<sup>23</sup> Jane G. Gravelle and Jack Taylor, "Tax Neutrality and The Tax Treatment of Purchased Intangibles", National Tax Journal, Vol.XLV, No.1, (March 1992), ss.78-82.

<sup>24</sup> Patric H. Handershoff, Eric Toder and Yunhi Won, "Effects of Capital Gains Taxes on Revenue and Economic Efficiency", National Tax Journal, Vol.XVIV, No.1, (March 1991), ss.22-24.

<sup>25</sup> Handershoff, Toder and Won, a.g.m., ss.26-30.

## A.N.ÖZKER/İKTİSADİ FAALİYETLERDE VERGİ TARAFSIZLIĞI OLGUSU...

değerlerin ortak bir konvertibiliteye tabi olduğu varsayımından hareketle tekrar benzer bir şekilde aşağıdaki gibi yazılabilir<sup>26</sup>:

$$Y_{at} = Y_{bt} (1-t) \dots \dots \dots (3)$$

Eşitlik (3)'teki uygulamayı değişik vergi oranları çerçevesinde vergi öncesi ve sonrası konuma ilişkin olarak aşağıdaki tabloda izlemek olanaklıdır.

**Tablo 1**  
**Değişik Vergi Oranlarına İlişkin Vergi Öncesi ve Sonrası Kazançlar**

Vergi Oranı (%)	Vergi Öncesi Kar							
	6%	8%	10%	12%	14%	16%	18%	20%
10	5.40	7.20	9.00	10.80	12.60	14.40	16.20	18.00
15	5.10	6.80	8.50	10.20	11.90	13.60	15.30	17.00
20	4.80	6.40	8.00	9.60	11.20	12.80	14.40	16.00
28	4.32	5.76	7.20	8.64	10.08	11.52	12.96	14.40
34	3.96	5.28	6.60	7.92	9.24	10.56	11.88	13.20

Eşitlik (3)'teki yaklaşım çerçevesinde eğer geçmiş vergi öncesi döneme göre yatırımcı tarafından bir kıyaslama söz konusu ise vergileme süreci öncesi dönemse kazanç:

$$Y_{bt} = \frac{Y_{at}}{1-t} \dots \dots \dots (4)$$

şeklinde de ifade edilebilir. Örneğin %20'lik bir vergi oranında vergi sonrası %8'e düşen kazanç göstergesinin vergi öncesi konumu %10 olarak hem Tablo (1)'den hem de eşitlik (3)'ten hesaplanabilmektedir.

#### **4. EKONOMİK FAALİYETLERDE VERGİ TARAFSIZLIĞI**

Bu tip arz yanlı bir ekonomide vergi yükümlüleri marjinal vergi oranlarıyla vergilendirilebilir gelir arasında vergi oranlarının kısırtıcılığına

Madura, a.g.e., s.96.

ilişkin tercih baskısı hissedecekler, marjinal vergi oranları vergi sonrası bir süreçte artmış trendine girdikçe yasadışı vergi kaçağı teşviki ve oranı artarken kazancın daha düşük limitlerde tutulması isteği de artacaktır<sup>27</sup>. Üretim ve tüketim arasında veya sonrası vergi oranlarının eşit yansıtılması durumundaki sürekli bir denge söz konusu olmayacak ve eğer talep eğrisi arz eğrisine göre daha dik bir açı yaratmışsa, vergilendirilen malların vergi sonrasına ilişkin fiyatları daha yüksek miktarlarla artacak, dolayısıyla da satın alanlar üzerinde daha yüksek bir vergi yükü söz konusu olacaktır<sup>28</sup>. Ters olan durumda da eğer talep eğrisi daha düz bir açığa sahip ve arz eğrisi buna kıyasla daha dik bir açıyla dengede ise **vergi sonrası** piyasa fiyatı küçük miktarlar nispetinde artabilecek ve satıcılar üzerinde daha yüksek bir vergi yükü bölüşümü azalacaktır<sup>29</sup>.

## **5. ÜLKEMİZDE VERGİ TARAFSIZLIĞININ KULLANILABİLİR GELİRE İLİŞKİN YERİ**

Ülkemizde vergi tarafsızlığının kullanılan gelire ilişkin yerinin genellikle vergilerin refah azaltıcı etkisiyle ortaya çıktığı ve bunun vergi yüklenicilerini değişik vergi türleri seçimine teşvik ettiği izlenmektedir<sup>30</sup>. Refah azaltıcı etkileri açısından değişik vergiler arasında yapısal bir fark özellikle gelir vergilerinin belli malların satışı üzerinden alınan tüketim vergilerinden üstün oldukları konuda yoğunlaşmaktadır<sup>31</sup>. Diğer bir ifadeyle farksızlık eğrileri yaklaşımıyla açıklanabilecek bu durum tüketicinin "A" ve "B" gibi iki mal

<sup>27</sup> James M. Henderson and Richard E. Quant, (1986), **Mikro İktisat: Matematiksel Bir Yaklaşım**, Çev.: Erhan Ada ve Diğerleri, Ankara: Teori Yayınları, s.280-281.

<sup>28</sup> Uluatam, a.g.e., s.214; Henderson and Quant, a.g.e., s.281; Gwartney and Stroup, a.g.e., ss.113-114; Madura, a.g.e., ss.97-98; Orhan Şener, (1996), **Kamu Ekonomisi**, 5. Baskı, İstanbul: Beta Yayın-Dağıtım A.Ş., s.239.

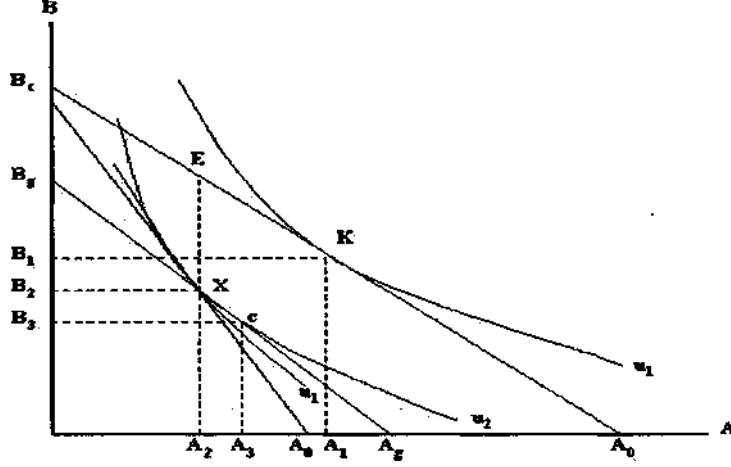
<sup>29</sup> Gwartney and Stroup, a.g.e., ss. 113-114.

<sup>30</sup> İsmail Türk, (1998), **Maliye Politikası**, 12. Baskı, Ankara: Turhan Kitapevi, ss.301-302.

<sup>31</sup> Uluatam, a.g.e., s.216; Beyhan Ataç, (1994), **Maliye Politikası**, 3. Baskı, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi, Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları, ss.123-124.



arasındaki tercih dengesini göstermektedir<sup>32</sup>. Vergi öncesi bir konumda tüketicinin her iki mal arasındaki tercihini nispi fiyat yapısına göre belirlediğini ve bu dengenin aşağıda gösterildiği gibi "A<sub>0</sub>" ve "B<sub>0</sub>" eğilimindeki bütçe doğrusunda gerçekleştiğini varsayalım.



**Şekil 1. Vergi Öncesi ve Sonrası Tüketicinin Tüketim Eğilimi**

Şekil (1)'de tüketicinin kullanılabilir gelirine ilişkin zevk ve alışkanlıklarının belirlendiği en yüksek tatmin düzeyi "U<sub>1</sub>" kayıtsızlık eğrisince belirlenen düzeydir. Kısaca denge tüketimi, "A<sub>1</sub>" ve "B<sub>1</sub>" miktarlarında "A<sub>0</sub>; B<sub>0</sub>" bütçe eğrisine ilişkin kayıtsızlık eğrisi bazında "K" noktasında vergi öncesi bir tüketim eğilimi dengesi sergilemektedir<sup>33</sup>. Bu noktada örneğin "A" malı için konulan bir vergi oranı -örneğin %10-, "A" malı fiyatını diğer mallara göre artırarak "A" malı tercihinde "A<sub>0</sub>B<sub>0</sub>" bütçe dengesi için tüm gelirini harcaması gerekirken vergi sonrası "A" malından tüketilen miktar "A<sub>2</sub>"ye, diğer mal tüketiminin de miktarda "B<sub>2</sub>"ye düşmüş ve tüketicinin kullanılabilir gelirine ilişkin bütçe olanakları doğrusunun yeni biçimi de "X" noktasında dengeye ulaşmıştır. Bu konuda "A" malından satılan miktar "A<sub>2</sub>" olduğuna göre devletçe

<sup>32</sup> Uluatam, a.g.e., ss.215-216; Fred R. Glahe and Dwight R. Lee, (1992), Microeconomics: Theory and Application, 2nd ed., Newyork: Harcourt Brace Jovanovich Inc., ss.342-343.

<sup>33</sup> Uluatam, a.g.e., ss.215-217; Şener, a.g.e., ss.238-239.

toplanan vergi miktarı da "XE" kadar olmaktadır ve tüketicinin geliri vergi nedeniyle azaldığı için refah düzeyine ilişkin kullanılabilen gelir bazında tüketim ve tasarruf, eğilimi nispi değerleri de düşme seyrine girmiştir.

Tüketicinin tüketim vergileri çerçevesinde vergilendirildiği miktarların, devlet tarafından gelir vergisi ile ikame edilerek hedeflendiğini varsaydığımızda, devletin "XE" kadar gelirden vergi alınması, tüketicinin kullanılabilen gelir bazındaki yeni bütçe doğrusunun " $A_g B_g$ " şeklindeki biçimlenmesini gündeme getirecektir. Bu konumda gelir vergilerinin ağırlık kazanmasıyla kayıtsızlık eğrilerinin iç bükey yapısı nedeniyle bütçe doğrusunun daima " $U_2$ "den yüksek, fakat " $U_3$ " gibi bir kayıtsızlık eğrisine teğet olacaktır ki, bu durum başka bir ifadeyle satış vergilerine ilişkin vergi yükü yerine gelir vergisi kapsamına alınan tüketicinin daha yüksek bir refah düzeyinde kalabileceğini de göstermektedir<sup>34</sup>. Gelir vergilerinin bu üstünlüğü, her iki vergi de tüketicinin gelirini aynı oranda düşürmesine rağmen satış vergilerinin tüketici tercihlerine çeşitli mallar açısından çarpıcı bir etki yapmasında ve gelir vergilerinin tüketicilerin kullanılabilir gelirlerini tüketici tercihlerine etki etmesi, yani yalnızca kullanabileceği gelirini azaltmakta etkisini gösterebileceğinden kaynaklanmaktadır<sup>35</sup>.

Tüketici tercihlerinde gelir vergilerinin sağladığı bu seçme özgürlüğü, diğer taraftan satış vergilerinin nispi fiyat yapısını bozan bir aracı gibi ortaya çıkmasıyla da daha ön plana çıkmakta, tüketici üzerinde ek bir yük ve tercih sapması yaratmamakta, vergi esnekliğine ilişkin oluşabilecek minimum bir tercih sapmasının da tolere edilebilir sınırlarını optimize edebilmektedir<sup>36</sup>. Ancak gelir vergileri bir baş vergisi olarak **vergi tarafsızlığı** bazında en uygun vergi türü olarak gözüke de tam anlamıyla tarafsız olduğunu söylemek olanaklı değildir<sup>37</sup>. Bu bağlamda vergi türleri arasında tekil bir vergi tarafsızlığının varlığı, diğer

<sup>34</sup> Gwartney and Stroup, a.g.e., ss.1 16-118; Ataç, a.g.e., ss. 124-126.

<sup>35</sup> Richard F. Dye and Therese J. McGuire, "Growth and Variability of State Individual Income and General Sales Taxes", National Tax **Journal**, Vol.XLIV, No.1, (March 1991), ss.56-61.

<sup>36</sup> Dye and McGuire, a.g.m., ss.57-59.

<sup>37</sup> Gravelle and Taylor, a.g.m., ss.80-83.

## A.N.ÖZKER/İKTİSADİ FAALİYETLERDE VERGİ TARAFSIZLIĞI OLGUSU...

mali etkileşimler çerçevesinde tarafsızlığını önemli ölçüde yitirebilmekte kişi ve kurumların marjinal yatırım-tüketim eğilimlerini etkileyebilmektedir ve bu farklılık kişilerin kullanılabilir toplam gelirinin yanı sıra hanehalkı üyelerinin tasarruf-tüketim eğilimindeki farklılıklara ilişkin gerekçelerden doğmaktadır<sup>38</sup>. Ülkemizde toplam kullanılabilir gelire ilişkin kazanç vergileri bazındaki gelirden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı 1990'da %51,2'den 1998'de %45,8'lik bir paya düşmüş ve yaklaşık %5'lik bir azalma göstermiştir. Ancak kullanılan gelirin etkilenmesi ve tüketim eğiliminin **vergi yapısının değişmesi-yoğunluk kazanmasıyla**<sup>39</sup> kısılmasına ilişkin etkileşim, 1994-1998 yılları

<sup>38</sup> Schneider, a.g.m., ss.451-452; Gravelle and Taylor, a.g.m., ss.81-84.

<sup>39</sup> 1994 yılında vergi politikasına ilişkin yürürlüğe giren mevzuat değişikliklerini kısaca şöyle özetlemek mümkündür:

- 1- Gelir ve Kurumlar Vergilerine İlişkin Değişiklikler
  - a) 30.12.1993 tarih ve 3946 sayılı Kanunla, Gelir Vergisi Kanununun 63. maddesinde bir bent eklenmiş ve bu bent ile ücretlilerin bazı özel giderlerinin vergi matrahından indirilebilmesi,
  - b) 6.7.1994 tarih ve 4008 sayılı Kanunla;
    - Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80'inci maddesinin 7 numaralı bendinde, iktisap şekli ne olursa olsun 70'inci faddenin birinci fıkrasının 1, 2, 4 ve 7 numaralı bentlerinde yazılı mal ve hakların iktisap tarihinden başlayarak "dört yıl" içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar hükmünün 1.1.1993 tarihinden itibaren iktisap edilen mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlara uygulanacağı açıklanmıştır.
    - 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40, 41 ve Kurumlar Vergisi Kanununun 15'inci maddesinde yapılan düzenlemeler ile vergi uygulamasında kötüye kullanıma müsait olan gider kaydı ve amortisman uygulaması yeni esaslara bağlanmış, zati ve ailevi ihtiyaçlar için kullanılan taşıtların giderleri ve amortismanlarının belli bir kısmının masraf yazılmaması esası getirilmiştir. Ayrıca, işletmelerin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayan, işletmeye dahil deniz ve hava taşıtlarının giderleri ile amortismanlarının kazançtan düşülmesi uygulamasına son verilmiştir.
    - Diğer taraftan, Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinin işletmelerinde kullandıkları yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kar payı gibi benzeri giderlerin belli bir kısmının gider yazılmaması öngörülmüştür.
  - c) 7.5. 1994 tarih ve 3986 sayılı Kanunla, bir defaya mahsus olmak üzere Ekonomik Denge Vergisi ve Net Aktif Vergisi ihdas edilmiştir.
- 2- Bakanlar Kurulu Kararı ile Gelir ve Kurumlar Vergileri Uygulamasında Yapılan Düzenlemeler
- 3- Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun Yapılan Düzenlemeler
- 4- Katma Değer Vergisi Kanununda 7.5.1994 Tarih ve 3986 Sayılı Yasayla Yapılan Değişiklikler.
- 5- 7.5.1994 Tarih ve 3986 Yasayla Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununda Yapılan Değişiklikler.

## BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

arasındaki gelir vergisi oranının gelirden alınan vergiler içerisindeki payının artışıyla olmuştur denebilir. Bu artış oranı yaklaşık %7 civarında olmuş; 1994 yılındaki %13,8 olan vergi yükü<sup>40</sup>, 1998 %17,4'e kadar çıkmıştır<sup>41</sup>. Bu açıdan öncelikle kazanç vergilerinin 1990 sonrası dönemsel konumunun aynı döneme ilişkin gerçek ve tüzel kişilerce yaratılan GSYİH bazındaki yeri, vergi tarafsızlığı yönünde dolaylı da olsa bir veri tabanını oluşturduğu için önemlidir. Tablo 2'de kazanç vergilerinin GSYİH bazındaki son dönem esneklikleri ifade edilmiştir.

**Tablo 2**

### Gelir ve Kurumlar Vergilerinin Esnekliği

	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997
Gelir V. (Milyar TL)	4,801	9,871	18,609	33,356	60,056	106,661	181,884	329,795	675,632	1,500,245
Kurumlar V.(Milyar TL)	2,118	3,598	4,637	7,063	10,078	19,132	43,976	103,241	189,338	396,238
GV+KV Yıll. Artışı (%) <sup>(1)</sup>	56,4	94,7	72,6	73,9	73,5	79,4	79,5	91,7	99,7	119,3
GSYİH Yıll. Artışı (%) <sup>(2)</sup>	72,9	75,9	72,9	60,3	73,5	81,3	95,2	100,7	90,3	95,2
Esneklik (1/2)	0,77	1,25	1,00	1,22	1,00	0,98	0,84	0,91	1,10	1,25

**Kaynak:** Maliye Bakanlığı, **Yıllık Ekonomik Rapor 1998**, Ankara. **1998**, s.101.

Vergi tarafsızlığı yaklaşımının aynı döneme ilişkin yaşanan enflasyon olgusu ile olan bağıntısı, enflasyonun en yüksek olarak yaşandığı yıllarda vergi esnekliğinin -Tanzi'nin (1978) yaklaşımıyla<sup>42</sup>- "I"den küçük olması durumunu yansıtmakla vergi tarafsızlığına ilişkin tüketim tercih yapısını daha da sınırlandırarak vergi tarafsızlığının optimumundan daha da uzaklaşılması sonucunu

- 6- **24.6.1994** Tarihli ve **94/5729** Sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla Taahhüt Alım Vergisi Kanununda Yapılan Değişiklikler.
- 7- Damga Vergisi Kanununda **7.5.1994** Tarih ve **3986** Sayılı Yasayla Yapılan Düzenlemeler.
- 8- Yine aynı tarih ve sayılı Harçlar Kanununda Yapılan Değişiklikler.
- 9- **6.7.1994** tarihinden itibaren geçerli olmasına ilişkin **4008** sayılı kanun ile **7338** sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 4. maddesi bentlerinde yer alan düzenlemeler.
- 10- **7.5.1994** tarih ve **3986** sayılı yasanın **8.** maddesi ile **1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 1 ve 12.** maddelerindeki değişiklikler.
- 11- Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanununda 4.5.1994 tarih ve **3986** sayılı yasayla vergi oranlarının artırılmasına ilişkin Bakanlar Kurulu Yetkilerinin genişletilmesi ve vergi hasılatının yeniden dağılımına ilişkin düzenlemeler. Bkz. Maliye Bakanlığı, **1995 Mali Yılı Bütçe Gerekçesi**, ss. 49-55.

<sup>40</sup> **1994** yılına ilişkin bir defalık ek vergiler hariç vergi yüküdür.

<sup>41</sup> Maliye Bakanlığı, **2000 Yılı Bütçe Gerekçesi**, s.69.

<sup>42</sup> Vito Tanzi, "Inflation: Real Tax Revenue, and The Case for Inflationary Finance: Theory with an Application to Argentina", ss. 417-423.

## A.N.ÖZKER/İKTİSADİ FAALİYETLERDE VERGİ TARAFSIZLIĞI OLGUSU...

doğurmaktadır<sup>43</sup>. 1994 yılı örneği bu iki olgunun değerlendirilmesi konusunda çarpıcıdır. Gerçekten de kazanç vergileri esnekliğinin enflasyonun en yüksek olduğu 1994 yılında "I" in altında en düşük düzeyi yaşadığı izlenmektedir<sup>44</sup>. 1994 yılına ilişkin vergi düzenlemeleri öncesi ve sonrası hanehalkının kullanılabilir gelirinin tüketim ve tasarruf eğilimlerine etkisi, şüphesiz bu yıla özgü vergi esnekliğiyle dolaylı da olsa bağıntılıdır. Bu kapsamda ilgili yıldaki hanehalkının vergi düzenlemeleri sonrası tüketim hacmindeki daralma vergi esnekliğindeki "I" den küçük dönemsel en düşük nispi değerlerle de paralellik gösterir. 1994 yılına ilişkin hanehalkı kullanılabilir geliri bazında tasarruf ve tüketim eğilimi nispi değerlerini vergi tarafsızlığına ışık tutması açısından ülkemiz genelinde seçilen 15 il bazında Tablo 3 'te görebiliriz.

**Tablo 3**  
**Hanelerin Kullanılabilir Geliri, Tüketim Harcaması, Tasarrufu ve**  
**Hanehalkı Başına Ortalama Değerler**

İl merkezi Province centers	Hanehalkı sayısı Number of households	Hanehalkı başına ortalama değerler				
		Kullanılabilir gelir Disposable income	Tüketim harcaması Consumption expenditure	Tasarruf Saving	Tüketim eğilimi Propensity to consumption %	Tasarruf eğilimi Propensity to save %
Bursa	237.513	12.103	10.545	1.558	87.13	12.87
Kocaeli	63.265	12.523	10.623	1.900	84.83	15.17
İstanbul	1.768.290	19.740	15.825	3.915	80.17	19.83
İzmir	496.389	13.410	11.540	1.870	86.05	13.95
Adana	226.760	14.760	9.809	4.951	66.46	33.54
İçel	107.202	11.100	8.292	2.808	74.70	25.30
Ankara	654.507	15.685	13.306	2.378	84.83	15.17
Kayseri	98.248	11.094	9.019	2.075	81.30	18.70
Konya	121.495	10.453	8.681	1.773	83.04	16.96
Erzurum	46.074	14.963	11.309	3.653	75.58	24.42
Malatya	62.610	11.340	9.464	1.876	83.46	16.54
Diyarbakır	72.122	8.277	7.380	0.897	89.16	10.84
Gaziantep	132.789	7.611	6.429	1.183	84.46	15.54
Trabzon	31.851	16.721	10.951	5.770	65.49	34.51
Zonguldak	26.660	12.845	9.943	2.902	77.41	22.59

**Kaynak:** Devlet İstatistik Enstitüsü, **Hanehalkı Tüketim Harcamaları Anketi 1994**, Ankara: 1999, s.3.

<sup>43</sup> Uluatam, a.g.e., ss.217-218.

<sup>44</sup> A. Niyazi Özker, (2000). Enflasyonist Finansman Teorisi ve Türkiye, İstanbul: Beta Basım-Yayım A.Ş., ss.247-248.

## BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

Vergi tarafsızlığı açısından tüketim eğiliminin bu yüksekliği, dönemsel tüketim tercihlerinin de artışıyla daha da yükselmiş ve tasarruf eğilimlerini diğer yıllara oranla göreceli olarak düşürmüştür ki, hiç şüphesiz 1994 yılında yapılan - ve dipnot olarak değinilen- düzenlemelerin de bu oranlara **vergi sonrası** etkisi tartışılmayacak düzeydedir. Ancak yine bu yıla ilişkin vergi tarafsızlığı bazında tüketici (veya üreticiler) tarafından yeterince değerlendirilemeyen dış fayda ve enflasyonist maliyetlerin yüksekliği, tüketici tercihlerinin yeni vergiler veya radikal vergi düzeltimleriyle tanzim edilmesine haklı bir gerekçe oluşturmuş, Şekil (1)'de ifade edildiği gibi bütçe doğrusu dengesi açısından iç bükey kayıtsızlık eğrisinin bütçe doğrusunun altında kaldığı fakat "U<sub>3</sub>" kayıtsızlık eğrisinin bütçe doğrusunda teğet bir konumda dengelendiği konjonktürel bir yapı meydana çıkmıştır.

### SONUÇ

Vergi tarafsızlığının vergi öncesi ve sonrası konumu, 1990 sonrası dönemde daha çok kendini köklü vergi değişiklikleri ve düzenlemeleri öncesi ve sonrası şeklinde kendini hissettirmiş, özellikle gelir vergilerinde 1994 yılındaki çarpıcı düzenlemeler sonrası satış vergileri açısından tüketim marjlarına ilişkin -enflasyonun da etkisiyle- gözle görülür bir artış izlenmiştir. Diğer taraftan vergi tarafsızlığı ilkesinin, günümüz devlet anlayışındaki değişmelerin de bir uzantısı olarak giderek uygulanması zor bir olgu haline geldiği ve ülkemizde son dönem bazında tüketici refahı ile üretici karı açısından dış fayda ve maliyetlerin yüksek bir artışı olarak dışsallığa dönüştüğü de görülmektedir. Gelir vergileri gibi dik artan oranlı vergiler açısından son döneme ilişkin vergi tarafsızlığı irdelendiğinde ise, marjinal vergi oranlarının ortalama vergi oranlarından yüksek olduğu durumlarda hanehalkı mükelleflerinin tüketim marjlarını kısımdan **ikame etkisi** çerçevesinde hareket ettiği, tersi durumlarda ise gelir etkisi bazında manipule olarak marjinal tasarruf eğilimlerini artırmaya yönlendiği fark edilmektedir. Hanehalklarının kullanılabilir gelire ilişkin vergi öncesi ve sonrası bu durum düşük gelir dilimlerinde marjinal tüketim eğiliminin yüksek olması ve vergi yükü vurgusunun daha çok hissedilmesiyle sonuçlanmakta, vergi sonrası dönemsel cari faiz oranlarına ilişkin konjonktürel bir düşmenin yaşandığı

## **A.N.ÖZKER/İKTİSADİ FAALİYETLERDE VERGİ TARAFSIZLIĞI OLGUSU..**

sürece girildiğinde ise tasarruf miktarlarının cari değeri düşeceğinden tüketim eğiliminin nispi değerinde belirgin bir artış söz konusu olmaktadır.

Ülkemizde 1990 sonrası yaşanan enflasyonist süreçte yeni vergiler sonrası hanehalkları refahındaki bir azalma reel olarak daha da büyümüş, vergilerin refah azaltıcı bu yükünün en az olabileceği bir vergi ikamesi olgusu yaşanmıştır. Özellikle üreticiler açısından vergi sonrası üretim maliyet ilişkileri değişmiş, üretilen malların faydalarının birbirinden farklılaşmasıyla satış vergilerinin vergi sonrası refah azaltıcı etkileri ön plana çıkarak vergi ikamesi oranını hızlandırmıştır.

### **KAYNAKLAR**

Anderson, John E. "Tax Increment Financing: Municipal Adoption and Growth", **National Tax Journal**, Vol.XLIII, No.2, (June 1990), ss.155-164.

Ataç, Beyhan. (1994), **Maliye Politikası**, 3. Baskı, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi, Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları.

Cremer, Helmuth and Firouz Gahvari. "Uncertainty, Optimal Taxation and The Direct Versus Indirect Tax Controversy", **The Economic Journal**, Vol.105, No:435, (September 1995), ss.1170-1176.

Devlet İstatistik Enstitüsü, **Hanehalkı Tüketim Harcamaları Anketi 1994**, Ankara: 1999.

Dye, Richard F. and Therese J. McGuire, "Growth and Variability of State Individual Income and General Sales Taxes", **National Tax Journal**, Vol.XLIV, No.1, (March 1991), ss.55-66.

Engen, Eric and Jonathan Skinner. "Taxation and Economic Growth", **National Tax Journal**, Vol.XLIX, No.4, (December 1996), ss.617-640.

Floyd, John E. and J. Allan Hynes. "Deficit Finance and First-Round Crowding Out: A Clarification", **The Canadian Journal of Economics**, Vol.XI, No.1, (February 1978), ss.97-105.

Gillingham, Robert and John S. Greenlees, "The Effect of Marginal Tax Rates on Capital Gains Revenue: Another Look at The Evidence", **National Tax Journal**, Vol.XLV, No.2, (June 1992), ss.167-178.

**BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

- Glahe, Fred R. and Dwight R. Lee. (1992), **Microeconomics: Theory and Application**, 2<sup>nd</sup> ed., Newyork: Harcourt Brace Jovanovich Inc.
- Gravelle, Jane G. and Jack Taylor. "Tax Neutrality and The Tax Treatment of Purchased Intangibles", **National Tax Journal**, Vol.XLV, No.1, (March 1992), ss.77-88.
- Gwartney, James and Richard Stroup. (1992), **Economics: Private and Public Choice**, 6<sup>th</sup> ed., Newyork: Harcourt Brace Jovanovich Int.
- Haliassos, Michael. "Sustainability of Macroeconomic Policies, Inflation Targeting and Crowding Out", **Southern Economic Journal**, Vol.57, No.4, (April 1991), ss. 1010-1023.
- Handershoff, Patric H., Eric Toder and Yunhi Won, "Effects of Capital Gains Taxes on Revenue and Economic Efficiency", **National Tax Journal**, Vol.XVIV, No.1, (March 1991), ss.21-40.
- Heijdra, Ben J., Jenny E. Ligthart and Frederick Van Der Ploeg, "Fiscal Policy, Distortionary Taxation and Direct Crowding Out Under Monopolistic Competition", **Oxford Economic Papers**, Vol.50, No.1, (January 1998), ss.79-87.
- Henderson, James M. and Richard E. Quant. (1986), **Mikro İktisat: Matematiksel Bir Yaklaşım**, Çev.: Erhan Ada ve Diğerleri, Ankara: Teori Yayınları.
- Henderson, Yolanda K. "Capital Gains Tax Rates and Stock Market Volume", **National Tax Journal**, Vol.XLIII, No.4, (December 1990), ss.411-426.
- Madura, Jeff. (1989), **Financial Markets and Institutions**, Newyork: West Publishing Co.
- Maliye Bakanlığı, **1995 Mali Yılı Bütçe Gerekçesi**.
- Maliye Bakanlığı, **Yıllık Ekonomik Rapor 1998**, Ankara: 1998.
- Maliye Bakanlığı, **2000 Yılı Bütçe Gerekçesi**.
- Mishkin, Frederic S. (1992), **The Economics of Money, Banking and Financial Markets**, 3<sup>rd</sup> ed., Newyork: Harper Collins Publishers Inc.
- Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan. (1999), **Vergi Hukuku**, 7. Baskı, Ankara: Turhan Kitapevi.



**A.N.ÖZKER/İKTİSADİ FAALİYETLERDE VERGİ TARAFSIZLIĞI OLGUSU...**

- Özker, A. Niyazi. (2000), **Enflasyonist Finansman Teorisi ve Türkiye**, İstanbul: Beta Basım-Yayım A.Ş.
- Radeliffe, Robert C. (1990), **Investment: Concepts, Analysis and Strategy**, 3<sup>rd</sup> ed., Newyork: Harber Collins Publishers Co.
- Schneider, Dieter. "Tax Neutrality in Investment and Finance Versus Tax Reform in Competitive Economy", **Public Finance**, Vol.XXXXV, No.3/1990, ss.449-469.
- Shaw, Edward S. (1973), **Financial Deepening in Economic Development**, Newyork: Oxford University Press.
- Şener, Orhan. (1996), **Kamu Ekonomisi**, 5. Baskı, İstanbul: Beta Yayım-Dağıtım A.Ş.
- Tanzi, Vito. "Inflation, Lags in Collection and The Red Value of Tax Revenue", **IMF Staff Papers**, Vol.XXIV, No.1, (March 1977), ss.154-167.
- Tanzi, Vito. "Inflation, Real Tax Revenue and The Case for Inflationary Finance: Theory with an Application to Argentina", **IMF Staff Papers**, Vol.25, No.3, (September 1978), ss.417-427.
- Turhan, Salih. (1993), **Vergi Teorisi ve Politikası**, 5. Baskı, İstanbul: Filiz Kitapevi.
- Türk, İsmail. (1998), **Maliye Politikası**, 12. Baskı, Ankara: Turhan Kitapevi.