

İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ YAYINLARINDAN  
İKTİSAT FAKÜLTESİ YAYIN  
MALİYE ARAŞTIRMA MERKEZİ YAYIN

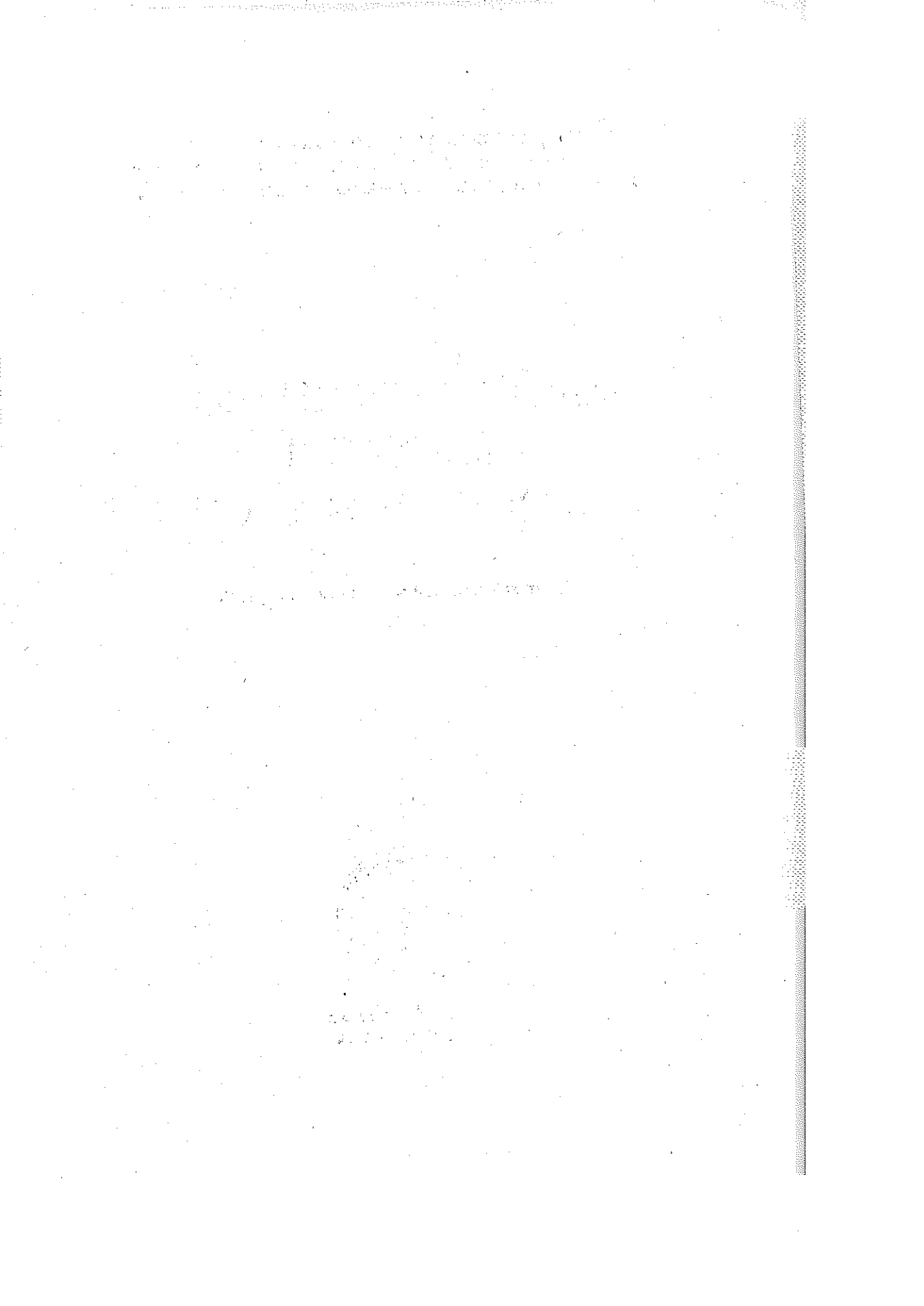
No: 3127  
No: 497  
No: 67

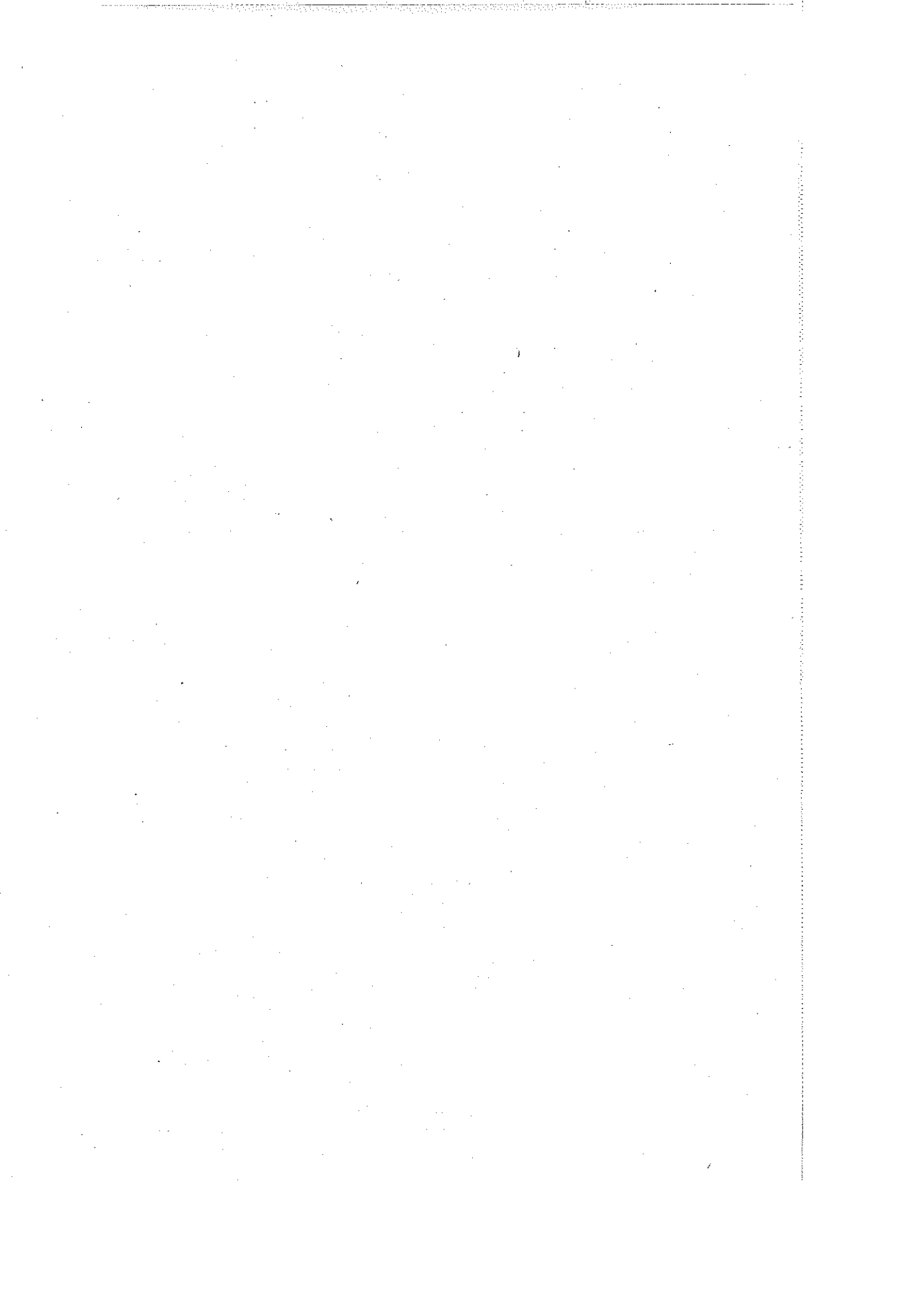
# MALİYE ARAŞTIRMA MERKEZİ KONFERANSLARI

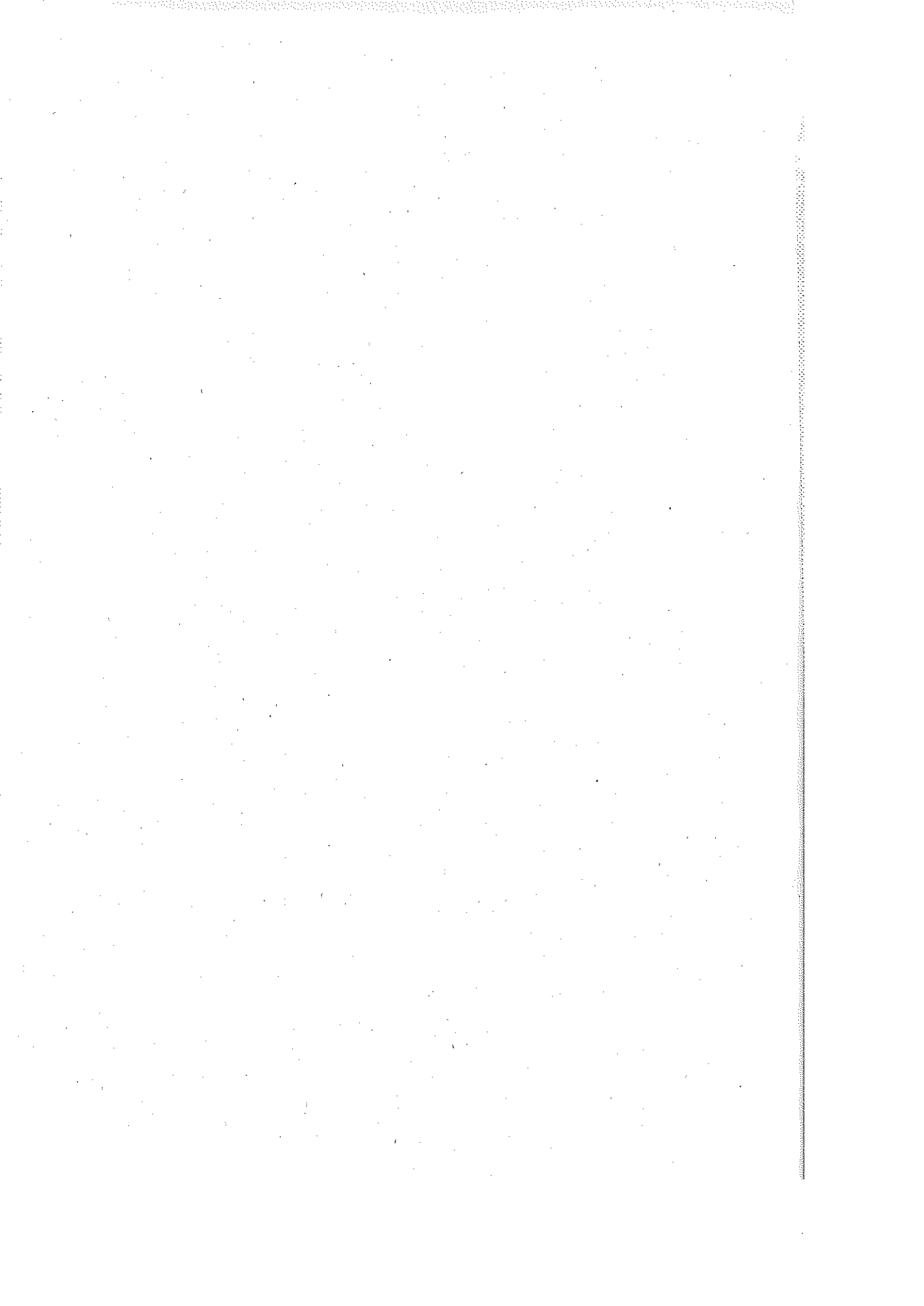
Yirmisekizinci Seri — Sene 1981/1982



GÜR-AY Matbaası  
İstanbul — 1982









## ÖNSÖZ

Maliye Enstitüsü, yeni adı ile Maliye Araştırma Merkezi konferansları serisinin 28. inci cildini yayınlamakla mutluyuz.

Maliye Enstitüsü Müdürlüğü, kurucu müdür olan Prof. Dr. F. Nuemark'tan sonra sırasile Prof. O. Dikmen, Prof. Dr. Bedi N. Feyzioğlu, Prof. Dr. Memduh Yaşa tarafından deruh-te edilmiştir. Y.Ö.K. kanunundan sonra Maliye Araştırma Merkezi ünvanı verilen kuruluşun müdürlüğü de bir süre Prof. Dr. Memduh Yaşa tarafından yürütülmüştür.

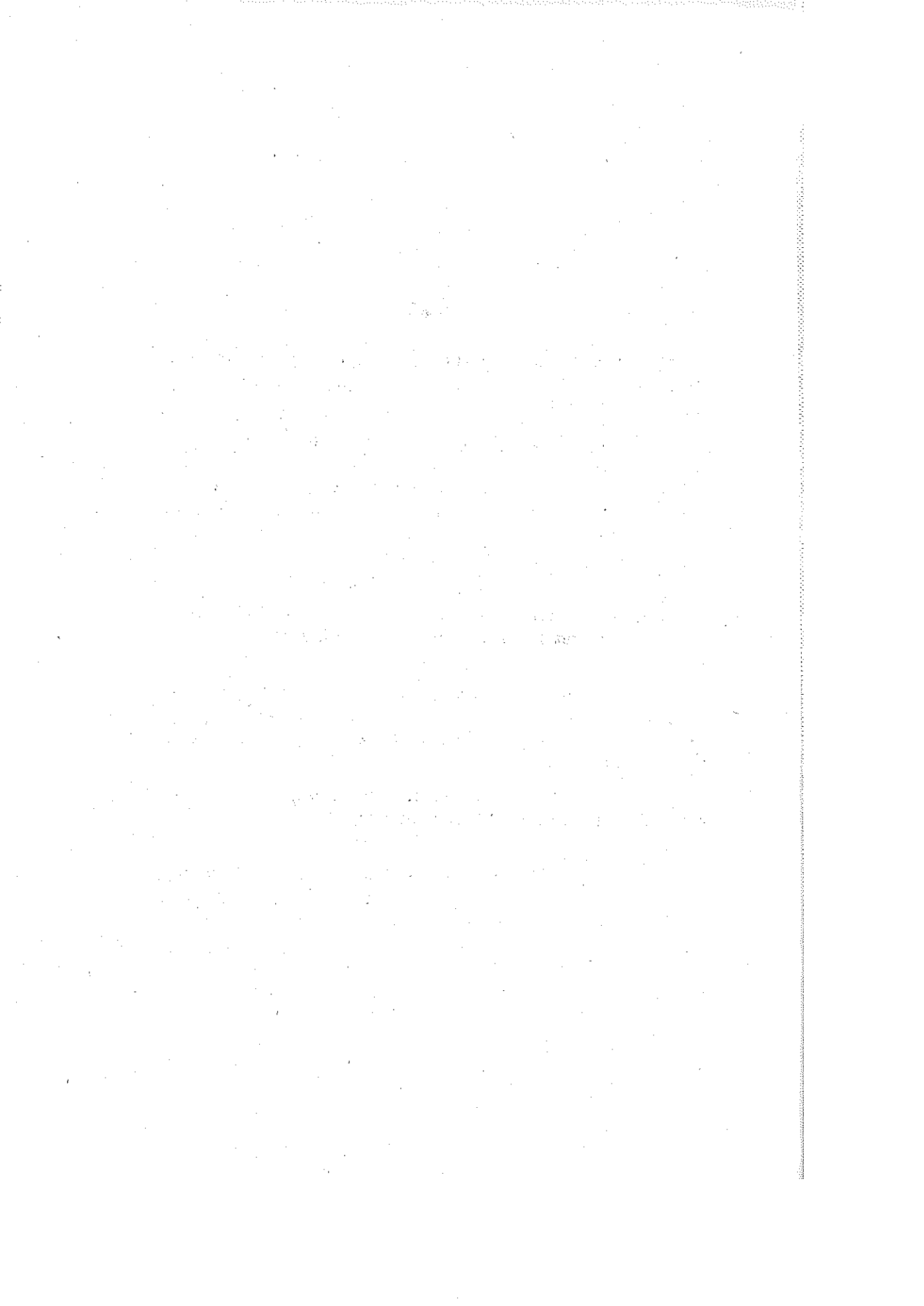
Konferanslar serisi yayımında bu arada, meydana gelen gecikmelerin bundan böyle Maliye Bölümü mensubu arkadaşlarımın da gayret ve yardımları ile telâfi edileceğini ummaktayım.

Yerli ve yabancı meslekdaşların konferanslar serimize gösterdikleri ilgilerin bundan sonraki sayılarında devamını temenni eder, bu sayının da malî konulara ilgi duyanlara yararlı olmasını dilerim.

Yazıları ile bu sayıya katılan arkadaşlara ve baskı işini gerçekleştirenlere teşekkürlerimi sunarım.

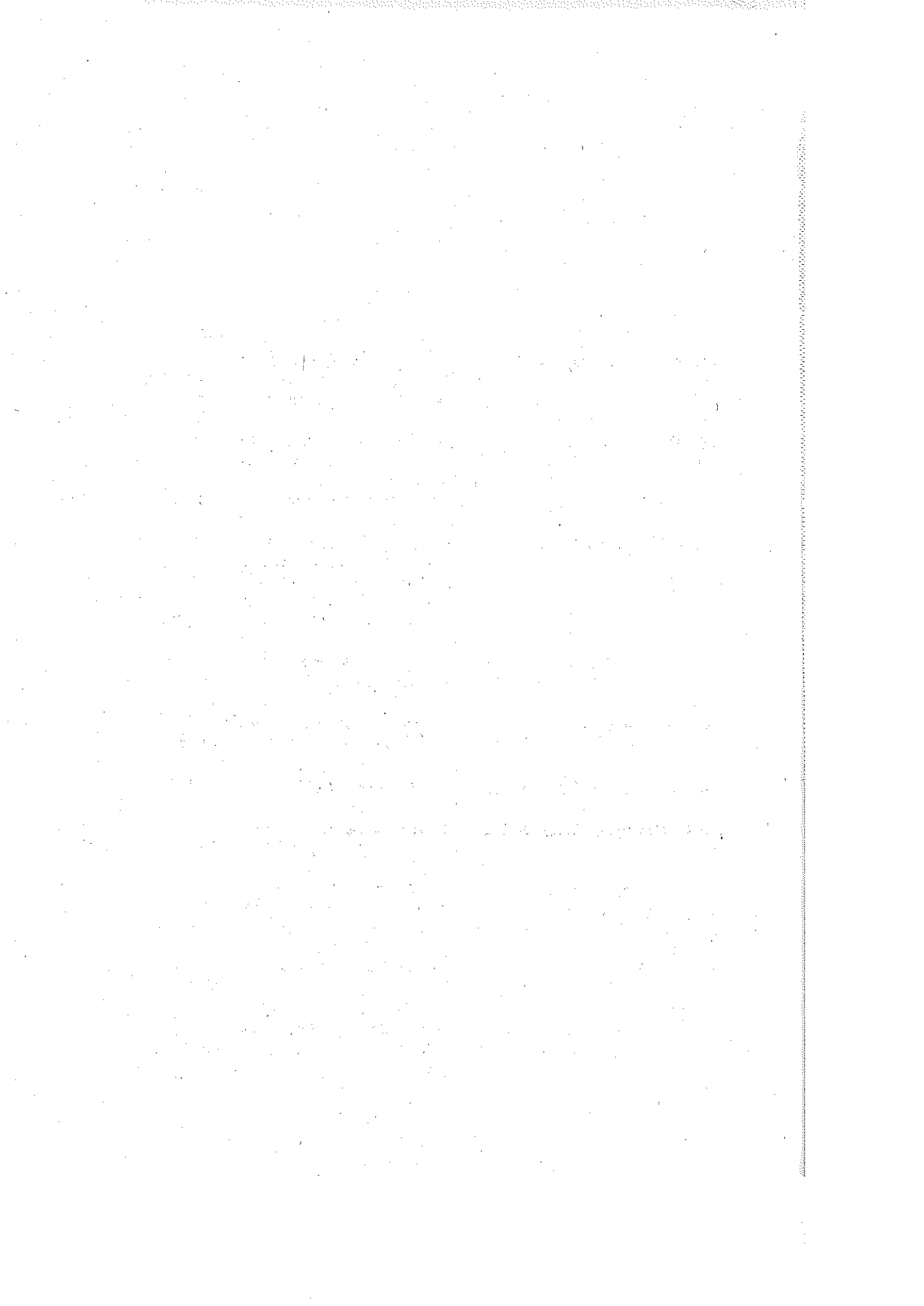
Beyazıt, Ağustos 1983

Prof. Dr. Bedi N. Feyzioğlu  
Maliye Bölümü Başkanı



## İÇİNDEKİLER

	Sahife
Prof. Dr. Türkân Öncel : Gelirin Yeniden Dağılım Politikası Aracı Olarak Negatif Gelir Vergisi	1-14
Prof. Dr. Türkân Öncel : Ekonomik Kalkınmada Dış Ticaret Politikası Alternatifleri ve Türkiye'de İhracatı Teşvik Önlemleri	15-58
Prof. Dr. Şerafettin Aksoy : Vergi Yargısının Bağımsızlığı ve Vergi Yargı Sistemleri Zıral Kazançların Gelir Vergisi İçinde Vergilendirilmesi	74-96
Prof. Dr. İzzettin Önder : Dışsal Maliyetler ve Dolaylı Vergilerde Aşırı Yük	97-102
Prof. Dr. Yenal Öncel : Belediye Hizmetlerinin Finansmanı ve Değişimi	103-125
Prof. Dr. Bedi N. Feyzioğlu : Üniversite Özerkliği	127-132
Adnan Nas Maliye Başmüfettişi : Kurum Vergilemesinde Yöntemler ve Sorunlar	133-195
Marian Krzyzaniak Rice Üniversitesi Houston, Texas İktisat Emeritüs Profesörü	İmkânsızlık Teoremleri ve Devlet Cesametinin Yanıması: Modern Yanşıma Teorisi'nin Yeniden Kurulması İçin Bir Çaba 197-234
Emeritüs Prof. Dr. Marian Krzyzaniak Doç. Dr. Süleyman Özmucur	Altmışlarda Türk Tarımındaki Kısa-Dönem Vergi Yüklü 235-272



**GELİRİN YENİDEN DAĞILIM POLİTİKASI**  
**ARACI OLARAK:**  
**NEGATİF GELİR VERGİSİ**

**Doç. Dr. Türkân ÖNCEL**

**Giriş:**

Hemen hemen tüm ülkelerde, gerek sosyal güvenlik kapsamı içinde gerekse vergi sistemi yoluyla olsun, kişilere asgari gelir sağlamayı amaçlayan değişik malî garantiler bulunur. Bu mali garantiler sistemini devletin genel amaçlarından soyutlamak olanaksızdır. Kalkınma/Ekonomik büyüme, ekonomik dengenin sağlanması, kaynak dağılımı sorunlarının çözümü yanında Sosyal Refah devleti anlayışı içinde gittikçe önemi artan adil gelir bölüşümü de ulaşılması gereken amaçlardan biridir.

Kuşkusuz bu amaçların hepsini, istenilen düzeyde gerçekleştirmek büyük güçlükler taşır. Bu güçlükler devlet gelirlerinin kısıtlı olmasından başlayarak bizzat amaçlardaki çatışmalara kadar uzanır. Ancak hedeflerin düzeyi ve bileşimi konusundaki karar ise sonuçta siyasal boyutlu bir olgudur. Bu nedenle, devletin gelir dağılımına ilişkin görevlerinin konumu da bu kapsam içinde değerlendirilebilir.

Bir ekonomide gelirin bölüşülmesi sorunu; gelir dağılımı ve gelirin yeniden dağılımı olarak iki açıdan ele alınır. İlki, piyasa ekonomisinde belirlenen gelir dağılımıdır (Devletin müdahale etmediği ya da olmadığı varsayımı altında). Üretim faktörü sahiplerinin üretime yaptıkları katkı oranında pay almalarını gerektirir. Bu şekilde dolaysız olarak piyasada üretim ilişkileriyle belirlenen gelir dağılımına **birincil gelir dağılımı** denilmektedir. Milli gelirden üretim faktörü sahiplerinin aldığı pay anlamında; fonksiyonel gelir dağılımı ve gelirin kişiler arasındaki büyüklük dağılımını ifade eden kişisel gelir dağılımı v.b. türleri bulunur. Devlet müdahalesinin olmadığı, piyasa ekonomisine terkedilmiş böyle bir gelir dağılımının ise adil olmadığı konusunda yaygın bir kanı vardır (1). Piyasa ekonomisinde, kişisel gelir dağılımındaki eşitsizliklerin büyük ölçüde; fiziki ve akli yeteneklerdeki ve servet dağılımındaki farklılardan, fırsat eşitliğinin önlenmesi gibi engellerden kaynaklandığı düşünülür.

Böylece, piyasa ekonomisinde oluşan gelir dağılımı şemasının, toplumca adil kabul edilenden farklı olması durumunda gelir dağılımının düzeltilmesi ve Sosyal Refahın maksimize edilmesi kamu ekonomisinin görevleri içine girer. Kamu ekonomisi gelirin yeniden dağılımını düzenlerken de (buna **ikincil dağılım** da denilir) esas itibarıyla fonksiyonel gelir dağılımından çok, kişisel gelir dağılımı üzerinde durur.

Toplumdaki bireylerin şu ya da bu nedenden dolayı gelirleri arasında aşırı farkların bulunması ve bu farkların giderilmesi gereği ortaya çıktığında devlet elindeki çok değişik ve etkili araçlarla müdahale olanağı bulur. Bunların, başlıcaları devletin harcama ve gelir politikası çerçevesinde bütünleştirilebilir.

(1) John F. Due, Maliye, Çevirenler; Dr. Sevim Görgün, İzzettin Öner, İstanbul 1967, s. 8.

Devlet kamu harcamaları yaparken, gelir dağılımında değişikliği plânlamamış dahi olsa, bu değişiklik gerçekleşir. Kaldı ki, devletçe üretilen mal ve hizmetlerin yapısına bağlı olarak yoksullar lehine gelirin yeniden dağılımı değişik derecelerde gerçekleşir. Toplumun tüm üyelerinin eşit bir biçimde yararlandığı kamusal malların üretimiyle olduğu kadar (finansmana katılım farklıdır), piyasa ekonomisinin değişik nedenlerle yeterli düzeyde gerçekleştirmediği yarı kamusal malların üretiminde (sağlık, eğitim vb.) fiyatların düşük tutulup herkesin yararlanabileceği bir uygulama da amaca uygun düşer. Ayrıca, piyasa malı niteliğinde olmasına rağmen kamu iktisadi teşebbüslerinin ürettiği mal ve hizmetlerin gerek kompozisyon ve miktarı gerekse uygulanan fiyat politikası vb. işlemlerle düşük gelirli lehine gelirin yeniden dağılımı değiştirilebilir. İzlenen sosyal politikaya göre ise Devlet, sosyal güvenlik harcamaları yoluyla doğrudan bazı sosyal güvenlik kuruluşlarının finansmanını tamamen üstlenir ya da bu kuruluşların açıklarını devlet bütçesinden karşılayabilir. Bu ve benzeri tüm kamu harcamaları geliri yeniden dağıtıcı nitelik taşır.

Kamu harcamalarıyla olduğu kadar kamusal gelirler yoluyla da gelir yeniden dağıtılabilir. Özellikle vergi politikası bunun en etkili aracıdır. Her ne kadar vergilerin asli işlevinin kamu harcamalarını finanse etmek olduğu ifade edilirse de, günümüzde her verginin ekonomide üretim ve tüketim kalıplarını değiştirici etkileri olduğu bilinmektedir. Böylece, verginin işlevi sadece fiskal ya da mali kaynak sağlayıcı değil, aynı zamanda ekonomik ve sosyal politikayı yönlendirmede etkili bir araç olmasıdır. Vergilerin gelir ve servet dağılımını düzeltmede bir araç olarak kullanılması da bu kapsam içinde yer alır.

Ülkedeki vergi sisteminin kişisel gelir dağılımını etkile-

mesi vergilerin yapısına, vergileme tekniğine, verginin nihai yüküne kimlerin katıldığı gibi durumlarla sıkı ilişki içindedir. Özellikle, en az geçim indirimi, aile yardımları, artan oranlı vergi tarifesi, muafiyet ve istisnalar, ayırma kuramı (emek gelirinin sermaye gelirinden daha hafif vergilenmesi) gibi uygulamalar geliri yeniden dağıtmada önemli araçlardır.

Gerek kamu harcamaları yoluyla, gerekse kamu gelirleri ve özellikle vergi sistemi yoluyla olsun, bir toplumdaki gelir günümüzde adil kabul edilen şekilde yeniden dağıtılırken temeldeki sorun «yoksullukla savaş»dır. A.B.D., İngiltere, Fransa gibi gelişmiş kapitalist ülkelerde kişilere asgari bir gelir düzeyini sağlamak, yoksullukla mücadelede ve aşırı gelir farklarından doğan toplumsal olumsuz sonuçları gidermede bir önlem olarak «Negatif Gelir Vergisi» yönteminin uygulanma imkânları araştırılmaktadır.

### **Negatif Gelir Vergisi**

Liberal iktisatçılar, ülkelerde uygulanmakta olan gerek sosyal güvenlik sistemi içinde gerekse mali sistem içindeki değişik mali garantilerin ortak bir takım sakıncaları olduğunu belirtirler: Maliyetlerinin yüksek pahalı olması, piyasa mekanizmasının işleyişini bozucu nitelikte bulunmaları, kişilere tanınan avantajların ekonomik eşitsizlikten çok, aynı hukuki durumda bulunmaktan dolayı tanındığı için yeniden gelir dağıtıcı nitelikte olmaması ve enflasyonist etkilerinin bulunması gibi.

Bütün bu nedenlerden dolayı, bu malî garantilerden bir kısmını, taransferleri, yardımları kaldırıp bunların yerine daha homojen, daha iyi şahsileşen dolayısıyla geliri yeniden dağıtıcı nitelikte bir malî garantiler sistemini önermekte-



dirler (1). Bu «negatif gelir vergisidir». İlk defa A.B.D.'de 1960-1970 arasında Milton Friedman, Robert Lampman, Robert Theobald ve James Tobin tarafından federal negatif gelir vergisi teklifleri yapılmıştır (2) «Negatif gelir vergisi, toplumsal olarak minimum kabul edilen gelirin altında geliri olan herkese para yardımı yaparak minimum geliri garanti eden bir tekniktir.» (3). Ancak bu tekniğin kendine özgü niteliği, onu genellikle herhangi bir sübvansiyondan ayırmakta, vergi sistemi içinde bütünleştirmektedir.

Çünkü, negatif gelir vergisi, pozitif gelirlere uygulanan müterakki vergi tarifesinin, vergi muafiyetinin başladığı gelir düzeyinin altında devam ederek gelir azaldıkça düzenli bir biçimde tarifinin negatif olarak uygulanması önerisidir (4). Vergi sistemlerinde asgarinin üzerinde geliri olanlardan vergi alınmaktadır. Negatif gelir vergisi ile, belli bir düzeyin altında geliri bulunan kimselerden sadece vergi almama yerine bu kimselere hükümetin ödeme yapmasıdır. Bu ödeme yoksullara doğrudan yapılan malî yardım olmaktan çok (insan onurunu kıran), gelir vergisi içinde bütünleşmiş, müterakki tarifinin negatif alanda uzantısı olarak devam etmesidir.

Negatif gelir vergisine iki hareket noktası seçilebilir.

a) İlki, toplumda minimum geliri olmıyan herkeze herhangi bir derecelendirme yapılmaksızın minimum geliri

(1) Xavier Greffe, La Politique Sociale, P.U.F. 1975, s. 147 - 148.

(2) Bernard P. Herber, Modern Public Finance, The Study of Public Sector Economics, Richard D. Irwing, INC., Illinois, 1975, s. 497.

(3) Xavler Greffe, a.g.e., s. 148.

(4) R.A. Musgrave, P.B. Musgrave, Public Finance in Theory and Practice, Mac Graw - Hill Book Company - New York, 1976, s. 678.

garanti eden % 100 bir negatif gelir vergisinin uygulanmasıdır.

Aynen pozitif gelir vergisinde olduğu gibi vergileme yoluyla gelirin yeniden dağılımı düzeltilirken daha zengin olanlardan nasıl daha fazla vergi alınırsa, yoksullardan da yoksulluk derecesine göre negatif vergi hesaplanarak yardım yapılmasını içerir.

Örnek olarak, O. Eckstein, 1967 yılında A.B.D.'de dört kişilik bir aile için fakirlik standardının 3.400 \$ olduğu kabul edildiğinde, bu ailenin yıllık geliri 2.000 \$ ise, % 100 negatif gelir vergisi planı uygulandığında, aileye 1.400 \$ ödemesi gerekecektir. Ailenin hiç geliri yoksa tamamen, yani 3.400 \$ ödenmelidir.

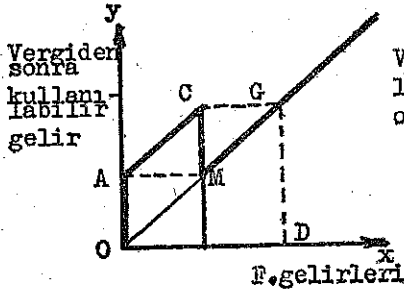
Bu hesaba göre ülkedeki yoksulluk açığının kapatılmasında bu programın finansmanının 10 milyar doları veya pozitif gelir vergisi hasılatının altıda birini bulduğu görülmüştür (1).

Ancak bu yöntemin en önemli sakıncası boş zaman ve çalışma arasında seçim yaparken büyük ölçüde «aylaklığa prim» vermesidir. Aşağıdaki grafiklerde durum daha açıklık kazanmaktadır (2).

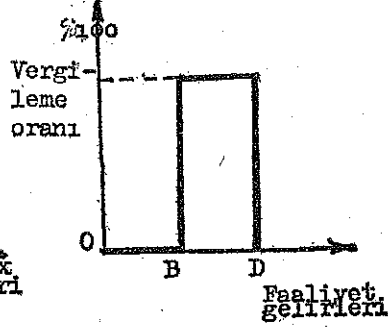
Şekil: 1'de x eksenini kişilerin faaliyet gelirlerini, y eksenini ise vergiden sonraki kullanılabilir geliri göstermektedir. Koordinatların açığı ortayı ise herhangi bir vergilendirmenin olmadığı durumda (negatif veya pozitif) kişilerin faaliyet

(1) Otto Eckstein, second edition, Prentice - Hall, Inc., Englewood Cliffs, New Jersey 1967, s. 73.

(2) Xavier Greffe, a.g.e., s. 150-151.



Şekil: 1



Şekil: 2

gelirleriyle kullanılabilir gelirlerinin bağıntısını gösterir.  $OA$  = minimum kabul edilen gelir düzeyidir (m). Bu düzey, kişinin bekâr, evli, çocuklu ve çocuk sayısına göre değişmektedir. Bu çizgiye «yoksulluk çizgisi» de denilir. Yoksulluk çizgisi ile fiili gelir arasındaki farka da «yoksulluk boşluğu» denilmektedir (1).

Belirtildiği şekilde, yoksulluğu ortadan kaldırmak için minimum bir gelir garanti ediliyorsa, B'nin altında geliri alan herkese bir sübvansiyon verilecektir. Şu halde vergiden sonra kullanılabilir gelir fonksiyonu ise  $OACMG$  olacaktır. Sistemin sakıncası burada ortaya çıkar. Vergiden sonra kullanılabilir geliri, minimumun gelir düzeyine eşit olan  $OD$  faaliyet geliri olan kimseler ile faaliyet geliri  $OB$  ve  $OD$  arasında bulunanların daha fazla çalışmaktan dolayı sağlıyacakları ek bir kazanç yoktur. Dolayısıyla  $OD$  faaliyet gelirini sağlayan kimseler için  $OB$ 'den itibaren % 100 bir vergileme

(1) Ö.F. Batirel, Kamu Maliyesi Teorisine Giriş, İstanbul, 1976, s. 73.

söz konusudur. Ya da diğer bir deyişle bu noktada bulunanlar % 100 bir marjinal vergi oranı ile karşı karşıyadırlar. Bu durum Şekil 2'de görülmektedir. Şekilde x eksenine faaliyet gelirleri ve y eksenine de vergileme oranı konulduğunda B'ye kadar herhangi bir pozitif vergileme yoktur. B'den itibaren ise geliri D'ye kadar olanlar % 100 vergilendirilmiş olmaktadır. D noktasından itibaren kullanılabilir minimum gelir düzeyi aşıldığından pozitif vergileme alanına girilmektedir. Dolayısıyla negatif verginin bu şekilde kullanılması belirtilen aralık içinde bulunan kimselerin çalışma gayretini kırar, daha fazla faaliyet geliri elde etmek onlara ek bir kazanç sağlamaz. Bu da kişiyi tembelliğe yöneltir, ödenen sübvansiyon ise tamamen «aylaklığa prim» «prime à l'oisiveté» verme niteliğine bürünür. Kazançlar OB'nin altında olduğu ölçüde de «aylaklığa prim» yoğunlaşır.

b) Negatif gelir vergisinin çalışma gayretini kırıcı etkisinin hafifletilmesi için sübvansiyona bazı sınırlamalar getirilir. Bunlardan ilki sübvansiyonun derecelendirilmesidir. Bu derecelendirme ya da negatif vergi oranı o şekilde olmalıdır ki gelir arttıkça sübvansiyon ödemeleri azalsın. Diğer üretken gayretlerden elde edilen kazançların hepsi yok edilmemelidir. Dolayısıyla, sübvansiyon o şekilde derecelendirilecek ki, çalışan bir kimsenin kullanılabilir geliri, çalışmayıp sübvansiyon alan kimseninkinden fazla olsun.

Şu halde bunu gerçekleştirmek için negatif gelir vergisinin oranı  $t = \% 100$  olmamalı,  $t < 1$  olmak üzere saptanmalıdır.  $t$ , sabit bir oran olabileceği gibi, değişken orantı da  $t = t(e)$  olabilir. Açıktır ki; verilecek sübvansiyon olmayacaktır.

$$s = m - e$$

Burada;

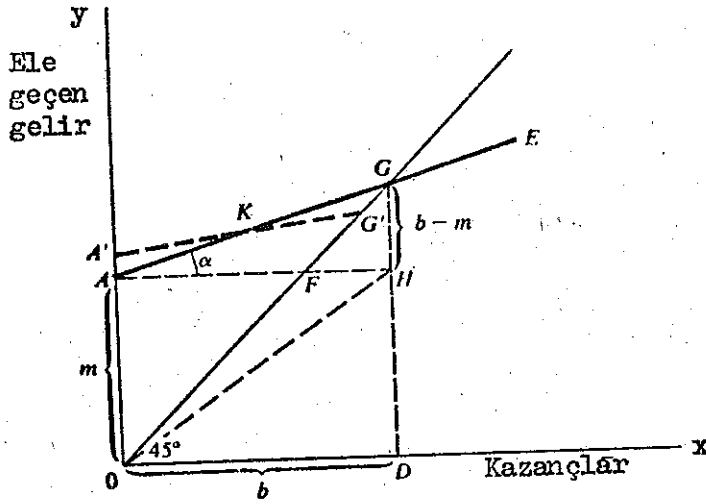
$$s = \text{sübvansiyon miktarı}$$

$m$  = minimum gelir (yoksulluk çizgisini belirler) (1)

$t$  = Negatif vergi oranı

$e$  = ( $t$ ) oranının uygulanacağı geliri gösterir.

Musgrave, fakirlik boşluğunun kapatılmasında negatif gelir vergisinin uygulanma imkânlarını aşağıda gerek grafik gerekse cebirsel olarak göstermektedir (2).



Şekil - 3 -

Şu halde bu yeni durumda sübvansiyon:

$$(1) s = m - t.e$$

(1) Minimum yoksulluk çizgisi, başbaş noktasının faaliyet geliri olan ( $b$ ) ile ( $t$ ) vergi oranının çarpılmasıyla bulunur.

(2) R.A. Musgrave, P.B. Musgrave, a.g.e., s. 678.

şeklinde olmalıdır. Eşitlikten açıkça görüleceği gibi faaliyet gelirleri yükseldikçe yardım da sıfıra yaklaşmaktadır. Bu eğilim başabaş noktası diyebileceğimiz G'ye kadar devam edecek ve bu noktada sıfıra ulaşacaktır. Diğer bir deyişle:

$$e = \frac{m}{t} \text{ olduğunda formül (1)'e yerleştirirsek:}$$

$$s = m - t \left( \frac{m}{t} \right)$$

$$s = 0$$

olur.

Grafikten de izlenebileceği gibi vergiden sonraki gelir eğrisi (AE) düzenli bir biçimde yükselmektedir. Bu eyri kazanılan geliri ve sübvansiyonu içermektedir. Negatif gelir vergisinin bütçeye getireceği toplam maliyetler dikkate alındığında, genel olarak sistem iki eşitlikle tanımlanabilir.

$$(2) \quad t = \frac{m}{b} \quad b = \text{başabaş noktasındaki faaliyet geliri}$$

$$(3) \quad C = \sum_{i=0}^{i=b} S_i = \sum_{i=0}^{i=b} n_i (m - e_i t)$$

Burada;  $S_i$  = i kazancı olan bir kimsenin aldığı sübvansiyon,

$n_i$  = i düzeyinde gelir elde eden kimselerin sayısı,

i = (e) gelirinin düzeyi

C = Negatif gelir vergisi politikasının bütçeye olan global maliyetini gösterir.

Böylece, (e) gelirinin her düzeyinde (b ye kadar) bulunan muhtaç ailelere yapılacak yardımların toplamına ulaşılır. Dolayısıyla her gelir düzeyinde devletçe yapılan yardımlar  $45^\circ$  doğrusu ile toplam gelir çizgisi (AE) arasında kalan uzaklığa eşittir. Şayet her gelir düzeyinde yardım alan kimselerin sayısı (n), eşit varsayılırsa, C, OGA alanı kadar olur. Bu negatif gelir vergisi programının devlet bütçesine olan maliyetini gösterir.

Ayrıca,  $e = \frac{m}{t}$  olması durumunda,  $s = 0$  olduğundan

e, başabaş noktasındaki b (OD) gelirine eşit olur. Bu eşitlikte, üç değişken (b, m, t) zorunlu olarak belli bir ilişki içindedir. Bunun anlamı ise üç ayrı hedefin gerçekleştirilmesidir. m, yoksullukla savaş derecesini gösteren başlangıç sübvansiyon düzeyidir. t, iş arzı yüksek veya zayıf olduğu ölçüde aylıklığı azaltma amacını gösterir. b, faaliyet gelir düzeyidir. Bu düzey yükseldiği ölçüde sistemin mali ağırlığı artacaktır. t vergi oranında herhangi bir değişiklik yapmadan m yükseltirse sistemin finansman yükü çok ağırlaşır.

Grafikte gösterildiği gibi devlet garanti ettiği minimum gelir düzeyini (m), OA' ne yükseltirse, yeni oluşan toplam gelir eğrisi A' G' dür. G' noktasının konumu G'nin altında kalır. Dolayısıyla ek maliyeti ifade eden AÁK üçgeninin alanı, KGG' kadar maliyetteki azalma ile telafi edilebilir. Böylece maliyet artışı olmadan m düzeyinin yükselmesi amaçlandığında toplam gelir eğrisinin eyimi düştüğünden t'nin değeri de düşer (1). Dolayısıyla b gelir düzeyinde de düşüş olur. Bunun anlamı ise yoksullukla savaşta geliri daha alt

$$1) \quad \text{tg } \alpha = \frac{HG}{AH} = (1 - t) \quad \text{veya} \quad \left(1 - \frac{m}{b}\right) \quad \text{dir. ve } \alpha' < \alpha \quad \text{dir.}$$

uçlarda olanlar arasında daha kuvvetli bir gelirin yeniden dağılımıdır. Ancak bu da çalışma gayretini kırıcı etki ile çatıştır.

### Negatif Gelir Vergisi Uygulama Önerileri:

Negatif gelir vergisinin uygulamaya konulması önerileri içinde en ileri çalışmalar A.B.D.'de yapılmıştır. Daha önce değinildiği gibi sistem ilk olarak Milton Freidman tarafından önerilmiştir. Nixon hükümeti zamanında uygulanmak istenmişse de Kongre kabul etmemiştir (1). 1973 yılında, sistemin değişkenleri dikkate alınarak bütçeye olacak maliyeti Musgrave tarafından hesaplanmıştır (2).

#### MALİYETLER

Marjinal Vergi Oranı	25 Milyar \$	50 Milyar \$	75 Milyar \$
0,3	m=2.000 \$ b=6.600 \$	m= 3.000 \$ b=10.000 \$	m= 3.700 \$ b=12.330 \$
0,5	m=2.500 \$ b=5.000 \$	m= 3.500 \$ b= 7.000 \$	m= 4.000 \$ b= 8.000 \$

Yukarıdaki çizelgede farklı vergi oranlarına (% 30, % 50) ve farklı yoksulluk çizgilerine göre bütçeye olabilecek

(1) Buchanan and Flowers, The Public Finances, Richard D. Irving, Inc., Homewood, Illinois, 1975, s. 91.

(2) R. Musgrave and, P. Musgrave, a.g.e., s. 680.



toplam maliyeti 1973 rakamlarıyla sırasıyla; 25 Milyar \$, 50 Milyar \$ ve 75 Milyar \$ olarak hesaplanmıştır.

İngiltere'de de 1972 yılında Heath hükümeti uygulamakta olan bir kısım mali yardımların yerine geçmek üzere negatif gelir vergisi programını incelemeye almıştır.

Fransa'da ise Plân Komisyonu 4 kişilik bir aile için yılda 18.000 Franklık minimum bir gelir garantisi uygulanması halinde, gerçekleşme imkânlarını incelemiş, toplam maliyetin yaklaşık 20-25 milyar frankı bulduğu hesaplanmıştır. Bu miktar ise sosyal bütçenin ancak onda birine ulaşmaktadır. Program içine, yaşlılık, hastalık v.b. bir kısım durumlar için yapılan yardımlar katılmamıştır (1).

**Sonuç olarak:** Gelişmiş ülkelerde bir sosyal politika aracı olarak vergi sisteminden yararlanıp «negatif gelir vergisi» önerileri ve hesaplamaları yapılmışsa da uygulamaya henüz geçilememiştir. Sisteme başlıca şu eleştiriler gelmektedir. Negatif gelir vergisi kişisel gelirlerde artış sağlayacağı ve çalışma isteğini azaltacağı için «aylaklığa prim» verilmiş olacaktır. Oysa bu etkiyi hafifletme yolları denenmektedir. Kaldı ki, fakirlik ile yetersiz eğitim ve sağlık şartlarındaki bozukluklar arasında sıkı bir bağlantı vardır. Negatif gelir vergisi ile bu şartların olumlu yönde değişmesi olanağı ortaya çıkar. Yaşam şartlarındaki düzelme de kişilerin verimliliğini dolayısıyla de ücretleri arttırıcı yönde etkiler. Ailelere yapılan bu tür yardımlar çocukların eğitim ve sağlık harcamalarında kullanıldığı ölçüde de beşeri sermaye yatırımına dönüşmüş olur. Konuya makro ekonomik açıdan bakıldığında, ekonomide arz yetersizliği varsa kısa dönemde tüketim harcamalarında artışlara neden olacağından enflasyonist etki

(1) X. Greffe, a.g.e., s. 155.

oluşturabilirler. Kuşkusuz bu, ekonominin içinde bulunduğu konjonktür durumuna göre farklı da olabilir. Ayrıca, bütçeye getireceği yük önemli bir engel oluşturmaktadır. Aile geliri esas alındığından ailelerin parçalanmasına neden olarak maliyetleri daha da arttırıcı etki oluşturabilir. Diğer bir sakınca ise gerçekte yoksul olmayan fakat geliri düşük olan kimseler de yardım programından yararlanabileceklerdir (1).

Negatif gelir vergisinin bu sakıncalarına rağmen yönetim maliyetinin düşük olması, muhtaç durumda olanları küçültücü niteliğinin bulunmayışı (2) ve sosyal güvenlik sistemini daha adil hale getireceği şeklindeki olumlu yönlerinin bulunduğu belirtilir.

Negatif gelir vergisinin uygulama güçlüklerine rağmen, liberal sosyal politika kavramı içinde stratejik bir rol oynayabilir. Piyasa ekonomisinin egemenliği (ki, gelir dağılımındaki bozukluğun kaynağı olarak gösterilir) ile devlet müdahalesini bağdaştırarak, tüketimin sosyal denetimiyle bir «Optimum Sosyal Politika» yapısını sağlayabilir (3).

Ne varki, gelir dağılımını düzenlemede ve yoksulluğu azaltmada, devletin elinde yeni bir araç olarak görülen Negatif Gelir Vergisini, gelişmiş ülkeler henüz uygulayamazken, konuya Türkiye açısından bakıldığında özellikle bütçeye yükü dikkate alındığında uygulama imkânı şimdilik görünmemektedir.

---

(1) Ömer Faruk Batirel, «Negatif gelir vergisi sorunu» İ.T.İ.A., İstanbul, 1974, sayı 1, s. 23-25.

(2) Güneri Akalın, Kamu Ekonomisi, Ankara, 1981, s. 286.

(3) V.E. Martel, «Une Mystification», Le Monde, 14 Mais 1974., X. Greffe, a.g.e., içinde: s. 155.

# **EKONOMİK KALKINMADA DIŞ TİCARET POLİTİKASI ALTERNATİFLERİ VE TÜRKİYE'DE İHRACATI TEŞVİK ÖNLEMLERİ**

**Doç. Dr. Türkân ÖNCEL**

## **GİRİŞ**

Gelişen ölkelerin bir taraftan ekonomik kalkınmayı sürdürürken diğer taraftan dış ödemeler dengesini sağlayabilmeleri, önemli sorunlarının başında gelmektedir. İktisadi kalkınma çabaları, büyük ölçüde bu ölkelerin dış ödemeler dengesini olumsuz yönde etkilemiŐ, Cari İŞlemler Bilançosundaki mal hareketleri kalemi bakımından ithalat devamlı olarak artarken, ihracat beklenen gelişmeyi gösterememiştir. Bu nedenle görünmeyen işlemler veri kabul edilecek olursa, Cari İŞlemler Bilançosu (CİB) dengesinin sağlanabilmesi için ihracatın artırılması gerekir. Aksi halde giderek büyüyen dış ödeme açığı, kalkınmayı olumsuz yönde etkileyecektir.

Konuyu biraz daha açacak olursak, kalkınmakta olan ölkeler gerekli yatırımları yapabilmeleri ve mevcut üretimlerini sürdürürebilmeleri için kendilerinin üretmedikleri (ya da yeterince sağlayamadıkları) yatırım mallarını tamamlan-

miş veya ara malı olarak ithal etmek zorunda kalmışlardır. Kuşkusuz bu zorunluluk ithal kapasiteleri ile sınırlı olacaktır. Söz konusu sınırı ise içinde ihracat gelirlerinin de yer aldığı dış finansman imkânları belirliyecektir.

Kalkınmakta olan ülkelerin geniş çaplı yatırım programları uygulaması sonucunda ithalat gereksinimleri hızla artarken, ihracat hacimleri aynı gelişmeyi gösterememektedir. Kaldı ki uluslararası iş bölümü, klasik gelişme süreci içinde bazı kalkınmakta olan ülkeleri tarım ürünleri ve hammadde (birincil madde) ihraç edip, yatırım ya da tüketim sanayi ürünleri ithal eden bir yapıya götürmüştür.

Bir taraftan dış ticaretteki klasik gelişme, diğer taraftan sanayileşme programlarının sürdürülmesi çabaları, gelişen ülkelerin ödemeler dengesi açıklarının giderek büyümesine yol açmıştır. Bu durum her iki açıdan da değinilen ülkeleri, uyguladıkları politikalar itibariyle, yeni çözümler aramaya itmıştır. Herşeyden önce tarım ürünleri ve hammadde ihracatı, sanayi ürünleri ithalatına dayanan (dikey tamamlama diye adlandırılan) klâsik dış ticaret seyrinde, ödemeler dengesini olumlu yönde etkileyecek alternatifler aranmıştır. Hernekadar klasik dış ticaret eğiliminde de mukayeseli üstünlük nedeniyle refah artışı olacaksa (1) da bunun ödemeler dengesine yansması kalkınma için yeterli olmayacaktır.

Yatırımlar için gerekli ithalât gereksinimleri karşısında ihracatın artırılmaması ve borçlanma gibi ek dış finansman kaynaklarının yeterli ölçüde sağlanamaması halinde de, kalkınma hızını düşürme pahasına ithalat hacmi-

(1) Raymond BARRE, *Economie Politique*, 2, Presses Universitaires de France, Paris - 1970, s. 813; H. Truchy et M. Byé *Les Relations Economiques Internationales*, Sirey, Paris - 1948, s. 73.

nin azaltılması, bir çözüm olarak düşünülebilir. Bazen de bu azaltma kaçınılmaz bir sonuç olabilir. Konu edilen bu durum gelişen ülkeleri dış ticaret ve kalkınma stratejileri bakımından yeni modeller (alternatifler) aramaya yöneltmiştir. Burada önce söz konusu alternatifler daha sonra da bu alternatifleri gerçekleştireci önlemler ve Türkiye'deki uygulama üzerinde durulacaktır.

### **1. Gelişmekte Olan Ülkelerde Sanayileşme Stratejileri ile Dış Ticaret Politikası Bağntısı ve Alternatifler:**

Başlangıçta gelişmekte olan ülkelerin dış ticaret açısından uluslararası iş bölümündeki yeri dikey bütünleşme şeklinde olmuştur. Tarım ürünleri ve hammadde ihracı yaparak sanayi ürünleri ithal etmişlerdir. 19. Asırda İsveç, Danimarka, İngiltere gibi Avrupa ülkeleri ile Kanada bu malları ihraç ederek önemli gelişme sağlamışlardır. Hammadde ve tarım ürünleri talebinin arttığı bu dönem belirtilen ülkelere «dış ticaret yoluyla büyüme» sağlamıştır (1). Dikey bütünleşme içinde ve dış ticaret yoluyla büyümenin halen mümkün olduğu, ancak bunun gelişmekte olan ülkelere sınırlı imkânlar verdiği günümüzde de tartışma konusudur.

Ancak özellikle İkinci Dünya Savaşından sonra Dış Ticaret politikasında uluslararası işbirliği, dikey bütünleşmeden yatay işbölümüne doğru, bir değişim göstermiştir (2). Bu

---

(1) Necati Mumcu, Pür Dış Ticaret Teorisi ve İktisadi Gelişme, Ofset Matbaacılık Ltd. Şirketi, İstanbul 1969, s. 105-6; Rıdvan Karluk, Türkiye'de İhracata Yönelik Dış Ticaret Politikası ve İhracatın Yapısal Analizi, Eskişehir İkt. ve Tic. İlimler Akademisi yayını, Eskişehir 1981, s. 50 - 54.

(2) L'Incidence des Nouveaux Pays Industriels, OCDE, Rapport du Secrétaire Général, Paris, 1979, s. 20 - 21.

işbölümü çerçevesinde gelişen ülkeler bakımından başlıca iki model üzerinde durulmuş ve denenmiştir. Bunlar endüstri ürünleri ile ilgili ithal ikamesi ve ihracata yönelik sanayileşme politikalarıdır.

Teorik olarak ihracata dönük sanayileşme, ithal ikamesinin karşıtıdır. Her iki politikanın gerektireceği önlemler de buna paralel olarak farklı yönde olacaktır. Ancak her iki politika arasında uygulamada kesin bir ayırım yapmak mümkün değildir. Bir kısım ülkelerde ithal ikamesi ağırlıklı olmak üzere, ihracata yönelme politikasıyla beraber yer alırken diğer bir kısım ülkelerde ithal ikamesinden, hızla ihracat ekonomisine geçilmiştir. Dış ticarete yatay bütünleşmenin öncüleri arasında yer alan Japonya özellikle İkinci Dünya Savaşından sonra batı ile arasındaki teknik farkı kapatılmak amacıyla ithal ikamesi yatırımlara ağırlık vermiştir. 1953-60 döneminde % 9 kalkınma hızına ulaşan Japonya ihracata yönelmiş ve daha önce ithal etmiş olduğu ürünlerin ihracatçısı ve 1961 yılından itibaren de dış ekonomik yardımlar yapan bir ülke haline gelmiştir (1).

Kuşkusuz bütün kalkınan ülkelerde aynı gelişmeyi görmek mümkün değildir. Bazılarında eksik veya hatalı ithal ikamesi politikası uygulanması, kaynaklarının yeterli olmaması, belirli bir gelişme hızının sağlanamaması, ihracat potansiyelinin yetersizliği gibi nedenlerle dış ticaretin büyümeye katkısı düşük düzeyde, hatta olumsuz yönde olmuştur (2). Bütün bunlara rağmen günümüzde gelişmekte olan ülkeler için ithal ikamesi ve ihracat politikalarının kalkınmaya kat-

---

(1) Tayyar Sadıklar, Kalkınma yolunda Japon örneği ve Türkiye, Ayyıldız Matbaası A.Ş. Ankara, 1971, s. 14 - 16.

(2) Jagdish Bhagwati, «La Croissance Appauvrissante: note géométrique», Echange International et Croissance, Economica, Paris. 1972, s. 289.

kısı, üzerinde durulan başlıca konulardan biridir. Kalkınma ve dış ticaret politikası arasındaki bağıntıyı ortaya koyarken; ithal ikamesi ile sanayileşmeye yönelik ihracat politikasının, kurum olarak tanımı, kapsamı, etkinlik şart ve sınırlarının belirtilmesi gerekir. Kuşkusuz dış ticaret politikasına ilişkin olarak alınacak sınırlama, teşvik ve yönlendirme önlemleri ise, ancak konu edilen politikada belirlenen stratejiye göre şekillenmelidir.

### 1.1. İthal ikamesi: Kavramı, sınırları ve gelişme seyri.

İthal ikamesi kavram olarak gerek teorik gerekse uygulamaya yönelik çalışmalarda bazı farklılıklarla kullanılmaktadır. Zaman içinde de ithal ikamesi kavramının kapsamında değişimler olmuştur.

#### 1.1.1. İthal ikamesi kavramı:

İthal ikamesi esas itibariyle daha önce ithal edilmekte olan bir malın ithalatının gümrük vergileri, kotalar gibi önlemlerle sınırlandırılarak (hatta kesilerek), ülke içinde üretilmeye başlanmasıdır. Bu yönüyle ithal ikamesi mukayeseli üstünlükle doğrudan ilgili değildir. Genellikle ithal ikamesine tüketim malları üreten sanayi kolları ile başlanır. Daha sonra ara mallarından sermaye mallarına doğru uzanan üretim konuları uygulama kapsamına alınır (1).

«Nisbi büyüme» yaklaşımı esas alındığında belirli alanda ithalata rakip bir sanayinin ülke içinde kurulması ön plandadır. Buna göre ithal ikamesinin gerçekleşmesi için sağlanan üretimin, ülke içindeki talep artışlarına cevap ve-

(1) Halil Seyidoğlu, Uluslararası İktisat, 3. bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 1980, s. 474.

rebilecek nitelikte olması gerekir. «Dengeli büyüme» yaklaşımına göre ise ithal ikamesi ekonominin bütünü bakımından önem kazanır. Kalkınma açısından ithal ikamesinin önemli katkısı, düşey ve yatay olarak etkilediği yurt içi üretim zincirinin toplam talebinden daha hızlı artan bir üretim artışını gerçekleştirmiş olmasıdır (1). İthal ikamesi ile hammadde, ara malı, nihai mal üretim zinciri, dikey olarak uyarılırken, diğer ilgili sanayilere (veya yan üretim kuruluşlarına) girdi vererek de yatay üretim artışına yol açılabilir. Örneğin; iplikte sağlanan ithal ikamesinin kumaş ve nihayet konfeksiyonda ortaya çıkacak talep artışından daha hızlı bir üretime yol açması gibi.

Özellikle ithal ikamesi yoluyla yurt içinde üretimine başlanmış bulunan ara malların nihai mallarla ilgili sanayinin kurulmasına yardımcı olması, kalkınma stratejisi bakımından önem kazanır. İplik-Kumaş-Konfeksiyon veya demir, çelik - demir ve çelikten mamul maddeler - ağır sanayi zincirleri bunun örneklerini oluşturur. Ara mallarının uyarıldığı bağıntılı endüstrilerde de ithal ikamesi uygulayarak yurt içi piyasa genişlemesi sağlanabilir. Sağlanan üretim artışının yurt içi talep artışından daha hızlı olması halinde, ithal ikamesinin varlığının kabul edilmesi daha gerçekçi görülmektedir (2). Konu bu şekliyle yurt içi piyasa genişlemesi ile beraber ihracat genişlemesini de birlikte içermektedir. Söz konusu ihracat genişlemesi, ithal ikamesi politi-

---

(1) Zafer Tunca, «Türk Sanayiinde İthal İkamesi ve Yapısal İlişkiler», 2. Türkiye İktisat Kongresi, Sanayi Komisyonu Tebliği, İzmir 1981, s. 41-2 de, seçilmiş olan L. Hoffman (dengeli büyüme) modeline göre bu tanım verilmektedir.

(2) Zafer Tunca; a.g.m. s. 42.



kasının ihracata dönüşmesi şeklinde olabileceği gibi ikamenin gerektireceği ithalatı telafi etmek amacına da yönelik olabilir.

### 1.1.2. İthal ikamesinin sınırları:

Yukarda ideal yapı içinde tanımı verilen ithal ikamesinin sınırlarını belirlemek ve herşeyden önce ithal ikamesini makro planda değerlendirmek gerekir. Bu politikanın uygulanması dengeli büyüme modeline dayanır. Konu dar anlamda, sadece bir ürünün ithalatının sınırlandırılarak yurt içinde üretimine başlanması olarak düşünülemez. Aksine kurulan endüstri dalının input ve output'u itibariyle geniş olarak piyasada ve makro düzeyde düşünülmesi gerekir. Özellikle üretilmeye yeni başlanan ara malları sanayi dalına girdi verecek veya ürettiği malları kullanacak yeni alanların kurulması ve geliştirilmesi zorunlu olacaktır. Bu yönüyle ithal ikamesi piyasa genişlemesine neden olacak veya geniş bir piyasayı gerektirecektir.

Yukarda belirtilen şekliyle ithal ikamesinin sadece ödemeler bilançosuna etkisi değil, makro ekonomik etkileri de değerlendirilmelidir. İthal edilen bir malın ithalatının sınırlandırılarak ülke içinde üretilmesiyle mutlak olarak ithalat ihtiyacının azalacağı sonucuna varılamaz. İthalat azalacağına artabilir de. Bu bakımdan ithal ikamesinin, global olarak ithalat gereksinimlerini ne ölçüde azaltacağını değerlemek gerekir (1).

İthal ikamesi ile ilgili diğer bir sınırlama da potansiyel ithalattan çok fiilen var olan ithalâtın ikame edilmesi ge-

(1) Haldun Gülalp, «Türkiye'de İthal İkamesi Bunalımı ve Dışa Açılma» ODTÜ Gelişme Dergisi, cilt: 7, sayı: 1-2, 1980, s. 40.

reğidir. Potansiyel ithalatın ikame edilmeye kalkışılmasıyla, tüketimde meydana gelecek artış ek bir ithalâtı, ortaya çıkarabilir (1).

### **1.1.3. Gelişmekte Olan Ülkelerde İthal İkamesiyle Sanayileşme Tercihini Uyarıcı veya Zorunlu Kılan Nedenler:**

Gelişmekte olan ülkelerin dış ticaret politikasında, ithal ikamesine yönelmelerini uyarıcı çeşitli nedenler vardır. Kuşkusuz bunun başında dış ödeme açıklarının giderek büyümesi gelmektedir. Özellikle İkinci Dünya Savaşı'nı izleyen yıllarda gelişmekte olan ülkelerin Cari İşlemler Bilançosu açıklarının giderek büyümesi, onların gümrük vergilerini artırarak, kota ve benzeri önlemlerle ithalatlarını sınırlandırmalarına yol açmıştır. Böylece gerekli ekonomik imkânlarla ve piyasa genişliğine sahip ülkelerde, ithal ikamesi uygulaması yoğunluk kazanmıştır.

Ayrıca Cari İşlemler Bilançosunun giderek büyüyen açıkları, gelişen ülkelerin dış ekonomik ilişkilerinde tek yönlü bir bağımlılık yaratacağı endişesiyle söz konusu ülkelerin ithal ikamesine başvurmalarına yol açmıştır. Özellikle siyasal bağımsızlıklarına yeni kavuşmuş bulunan Asya ve Afrika ülkelerinde ithal ikamesi ekonomik bağımsızlığın bir gereği olarak kabul görmüş ve uygulanmıştır (2).

---

(1) Veysel Yayan, İhracatı Teşvik Tedbirleri ve Türkiye'de ihracatın Teşviki, DPT yayını, İstanbul 1981, s. 3'de Gülten Kazgan Ödemeler Dengesinde Yapısal Sorunlar Semineri, Türkiye Ticaret Odaları, Sanayi Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği Ankara 1976, s. 82 - 83.

(2) Bahri Yılmaz, İktisat Dergisi, Mayıs 1982 s. 30.

Bunun dışında harpler, 1930 dünya ekonomik buhranı, gelişmekte olan ülkelerin gelir düzeyindeki yükselmeler, bilinçli kalkınma politikası gibi faktörler de ithal ikamesine dayalı sanayileşmeyi uyaran önemli nedenlerdir (1).

#### 1.1.4. İthal İkamesi Uygulamasının Olumsuz Sonuçları:

Bazı ülkelerde ithal ikamesi politikası başarı ile uygulanmış ve bugün bir zamanlar ithal ettikleri malları ihraç eder duruma gelmişlerdir. Ancak 1970 yılına doğru çoğu ülkelerde bu politikaya katı olarak bağlanmanın olumsuz sonuçları görülmüştür. Bunun nedenleri şöyle özetlenebilir:

a) İthal ikamesi politikası, çocuk veya genç sanayiler denen üretim kollarının, uluslararası rekabeti sağlayıncaya kadar (geçici olarak) yüksek gümrük vergileri ve çeşitli miktar sınırlamalarıyla korunmasını gerektirmektedir (2). Ancak pek çok ülkede bu geçici önlemlerin devamlılık kazanarak, ortaya yüksek maliyetli, verimli düşük, sanayi kolları çıkardığı görülmüştür. Büyük ölçekli olanları ise ayrıca tekelleşme eğilimi göstererek kaynak kaybına yol açmıştır. Böylece ithal ikamesi politikası etkin olmayan bir kaynak kullanımına yönelmiştir (3).

b) İthal ikamesi politikası çoğu ülkelerde Cari İşlemler Bilançosundaki açıkları azaltacağına artııcı yönde so-

(1) Necdet Serin, Kalkınma ve Dış Ticaret Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Yayını, Sevinç Matbaası, Ankara 1971, s. 226.

(2) Türkân ÖNCEL (Yazgan), Dış Ticarete Mal Hareketlerinden Alınan Vergiler ve Vergi Benzeri Tedbirler (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İst. Ün. İkt. Fakültesi, İstanbul, 1971, s. 41.

(3) Halil Seyidoğlu, a.g.e., s. 475-6.

nuç vermiştir. İthal edilmekte olan bir malın yurt içinde üretimine başlanması için başlangıçta tesis, teçizat, makina, ara malı ve bir kısım hammaddelerin ithali gerekmektedir. Buna patent vb. hakların sağlanması da dahildir. İthal ikamesinden beklenen, belirli bir dönem sonunda ürünün yurt içi katma değerini artırarak ithal bağımlılığını azaltmak ve en azından gerçekleştirilecek toplam döviz tasarrufunun katlanılan dış ödemeden fazla olmasını sağlamaktır. Buna ek olarak üretilen mala belirli ölçüde ihraç imkânı vererek ithal gereksinmelerinden bir kısmının (veya tamamının) karşılanmasını sağlamaktır.

Ancak bir taraftan ürünlerin yurt içi katma değerlerinin artırılmaması (montaj sanayi şeklinde kalması) diğer taraftan ithal ikamesi bulunan kesimlerin toplam ithalat artışında yüksek bir paya sahip olması (ithal bağımlılığı yüksek olan bu kesimlerin hammadde, ara malı ithal gereksinmelerinin bulunması ve yurt dışı kâr transferini gerektirmesi) nedeniyle, bu politika dış ödemeler dengesinin bozulmasına neden olmuştur. Ayrıca ithal ikamesinin gereği olarak ulusal paranın aşırı değerlendirilmiş olması ve geçkci bir kur politikasının uygulanamaması nedeniyle ithalat prim kazanırken, ihracat engellenmiş olmaktadır.

c) İthal ikamesinde korumanın devamlı hale gelmesi

İthal ikamesi politikasının esasını, geçiciliği teşkil eder. Gümrük vergileri ve ithalat sınırlandırmaları ile korunan alana uluslararası rekabet gücü kazandırılması, hedef olarak kabul edilir. Ancak çoğu ülkelerde gelişmeler aksi yönde olmuş ve devamlı korunmaya ihtiyaç gösteren sanayi dalları ortaya çıkmıştır.

Malın yerli arzı esnekse, yeterli piyasa genişliği mevcut-

sa, ithal fiyatlarına oranla yerli fiyatlar azalacaktır. Böylece, mukayeseli üstünlüğün sağlanmasına doğru bir yöneliş olacak ve dış ticaretle ilgili koruma olumlu sonuçlar verecektir. Bu eğilimin devam etmesi halinde ithal fiyatları ile iç fiyatlar eşitlenecektir (1).

Yerli arz yeterince esnek değilse ve üretimde artan maliyetler söz konusu ise veya piyasa darlığı nedeniyle tam kapasiteyle üretim yapılamadığından ölçek ekonomilerden yararlanılmıyorsa, ithal ikamesi sağlanan alanda koruma, devamlı bir süreç haline gelecektir. Çoğu ülkelerdeki uygulama bu sonuçları vermiştir.

### 1.2. İhracata Yönelik Sanayi Dallarının Geliştirilmesi:

Klasik ithal ikamesi anlayışının yukarıda değinilen sınıklarının ortaya çıkması üzerine, gelişmekte olan ülkelerin sanayileşme çabalarının devamı için iki alternatif daha vardır. Bunlardan birincisi ithal ikamesi politikasının üretimin yeni dallarında devam ettirilmesi ve ikincisi ise ihracata dönük sanayi dallarının geliştirilmesidir (2).

Bu konuda öncü davranış içinde bulunan Japonya ithal ikamesi politikasını başarı ile uygulamış ve özellikle İkinci Dünya Savaşından sonra ihracata hızla yönelmiştir. Daha sonra benzer gelişmeler diğer ülkelerde de olmuştur. Nitekim uzak doğu ülkeleri olan Honkong, Singapur ve Taiwan ile Güney Kore kısa bir ithal ikamesi döneminden son-

(1) Ahmet Aker, «Türkiye'de İthal İkamesi ve Mukayeseli Avantaj» Dış Ticaret ve Ekonomik Gelişme, Ekonomik ve Sosyal Etüdler Konferans Heyeti, İstanbul 1969. s. 149.

(2) Luc De Wulf, «Fiscal Incentives for Industrial in Developing Countries», National Tax Journal, Vol, XXXI No: 1, March 1978, s. 45.

ra özellikle emek yoğun tekniğe dayanan sanayi mallarının üretimine ve ihracına yönelmişlerdir. Kuşkusuz bu ülkelerin ekonomik, sosyal ve siyasal şartlarının bu gelişmede büyük payı olmuştur. İhracata dönük sanayileşme stratejisi ile ilgili benzer değişiklikler bir kısım Güney Amerika ülkeleri ile Hindistan ve Meksika'da yapılmıştır.

### 1.2.1. İthal İkamesi ve İhracata Dönük Sanayileşme:

İthal ikamesi ile ihracata dönük sanayileşme politikalarını birbirinden kesin olarak ayırmak mümkün değildir. Gelişmekte olan ülkeler bakımından bu politikalar birbirinin alternatifini değil tamamlayıcısı olarak kabul edilebilir (1).

İhracata yönelik sanayi dallarının geliştirilmesi gerçekte selektif bir sanayileşme modelidir. Ülke içinde ithalatı yapılan bütün mallarla ilgili değil, sadece üretim teknolojisi, ham ve ara maddeleri, alt yapısı itibarıyla ülke koşullarına en uygun görülen belirli sanayi dallarının geliştirilmesine çalışılır (2). Bu nedenle dengeli büyüme modelinin uygulanmasına imkan veren rasyonel bir ithal ikamesi politikası ile desteklenmeden, belirli ihracat sanayi kollarına ağırlık verilmesi dış pazarlara açılma ve kalkınma açısından önemli güçlükler ortaya koyar.

Bu nedenlerle gelişmekte olan bir ülkede ithal ikamesi politikası uygulanırken, aynı zamanda ihracat sanayine de ağırlık verilebilir. Esasen ithal ikamesi politikasının uygulanması halinde de döviz ihtiyacı azalmamaktadır. Bu nedenle ihracatın artırılması önem kazanır. Kuşkusuz ithalat ikamesi

(1) Bahri Yılmaz, a.g.m. s. 33.

(2) Halil Seyidoğlu, Uluslararası İktisat, Turhan Kitabevi, Ankara, 1980, s. 477.

ve ihracata yönelme politikalarının gerektireceği ekonomik önlemler bakımından çelişen yönleri vardır. Bu nedenle belirli bir gelişme aşamasına ve ithal ikamesi politikası ile ürünlere uluslararası rekabet gücü kazandırılana kadar çeşitli teşvik ve yönlendirme önlemleri ile desteklenen ihracat politikası uygulanır.

### 1.2.2. İhracata Yönelik Sanayileşmede Aşamalar:

Geleneksel mukayeseli üstünlükler teorisine göre dış ticarette her ülkenin daha ucuza ürettiği malda uzmanlaşarak, pahalı üreten ülkeye ihracı önerilmektedir. Söz konusu teorisinin geliştirilmiş şekline göre uzmanlaşma sonucunda her ülke oransal olarak kendisinde daha bol bulunan üretim faktörlerini kullanarak ürettikleri malları ihraç ve daha kıt olan faktörlerden oluşan malları da ithal durumunda kalacaklardır. Böyle bir iş bölümü ise geliştirmekte olan ülkelerin tarım ürünleri ile işlenmiş hammadde ihracatçısı ve sanayi ürünleri ithalatçısı olmalarını gerektirecektir. Bu şekildeki mukayeseli üstünlük teorisi geliştirmekte olan ülkelerin kalkınma stratejilerine uymamaktadır. Geliştirmekte olan ülkeler kalkınmalarını sanayileşerek sağlamak çabası içinde bulunmaktadırlar. Bu nedenle de hammadde, yatırım ve ara malları ithal etmeleri için ihracata yönelik üretime ağırlık vermek zorundadırlar. Genellikle tarıma dayalı ülkelerde, ihracata yönelme çeşitli aşamalardan geçer. Bu aşamalar:

- Tarım ürünleri ve hammadde ihracatı,
- Emek yoğun teknikle üretilen işlenmiş tarım ürünleri ve sanayi ilk maddeleri ihracatı,
- Üretimi standart hale gelmiş bulunan tüketim mad-

deleri (dayanıklı ve dayanıksız tüketim malları) sanayi ve ihracatı (1),

— Sanayi ara malları üretimi ve ihracatı,

— Sermaye yoğun teknikle yapılan yatırım malları üretimi ve ihracatıdır.

### 1.2.3 İhracata Yönelik Sanayileşmede Başlıca Engeller:

Gelişmekte olan ülkelerin ihracata yönelerek sanayileşme çabalarında çeşitli güçlükler söz konusudur. Bunlar başlıklar halinde şöyle özetlenebilir:

— Gelişmekte olan ülkelerin ihraç ürünleri arasında tarım ürünleri (veya işlenmiş tarım ürünleri) ile sanayi hammaddeleri en önemli yeri oluşturur. Bu kesimlerin arz ve ihracat (dış) talep esneklikleri düşüktür. Gerek dünya hammadde gerekse tarım ürünleri piyasalarında büyük bir rekabet söz konusudur. Bunun doğal bir sonucu, tarım ürünleri ile ilk madde dış talebinin gelir esnekliğinin sanayi ürünlerine göre düşük olmasıdır.

— İhracata yönelik olarak kurulan yeni sanayi kollarında maliyetler başlangıçta yüksek olmaktadır. Bu durum ihracata yönelik sanayi dalının belirli bir süre desteklenmesini ve teşvik edilmesini gerektirmektedir.

— Dış ticarete piyasa arama, pazarlama ve bilgi eksiklikleri de gelişmekte olan ülkelerin ihracata yönelik sanayi dalı kurmasını güçleştirir (2).

(1) Bahri Yılmaz, a.g.m., 33.

(2) Necdet Serin, İhracatı Artırma Politikası, 2. Türkiye İktisat Kongresi, Dış Ekonomik İlişkiler Komisyonu Tebliği, İzmir, 1981, s. 43.



— Sanayileşmiş ülkelerin, gelişmekte olanların ihracatına karşı tutumları da önemli bir engel sayılmaktadır. Özellikle gelişmekte olan ülkelerin emek yoğun sanayi mamullerine karşı gelişmiş ülkelerin gerek işçi sendikalarından gerekse üreticilerinden tepkiler gelmekte ve hükümetlerinden koruyucu önlemler alması istenmektedir. Aynı tepki gelişmekte olan ülkenin mukayeseli üstünlük kazanmış olduğu diğer sanayi mallarına karşı da olmaktadır. Bunun sonucunda ilgili ülkeler bu mallar için, gümrük vergileri, kotalar veya ithal yasakları koymaktadırlar. Bir kısım ülkeler ise bu malları sermaye yoğun teknoloji uygulayarak üretme yolunu seçmişlerdir (1). Bu durum da gelişmekte olan ülkelerin ihracatını önemli ölçüde etkilemiştir.

## **2. İhracatın Teşviki Araçları ve Yöntemleri:**

Esas itibariyle ihracatı artırma yanında yönlendirme, sınırlandırma ve selektif ihracat gibi işlemler de ihracatın teşviki konusu içinde yer alır. Bunun için de ihracat politikası hedeflerinin saptanmış olması gerekir.

### **2.1. İhracatı Artırma Politikasının Hedefleri:**

İhracatı artırmada çeşitli hedefler alınabilir. Bunlardan birincisi ihracatı teşvik edilecek ürünlerin seçimidir. Gelişmekte olan ülkeler bakımından, geleneksel tarım ürünlerinin doğal şekliyle ihracından başlayarak, üretimini gerçekleştirebildikleri sanayi ürünlerine kadar, ihraç imkanı araştırılır. Bu ülkelerin toplam ihracat gelirleri içinde geleneksel tarım ürünleri önemli bir yer işgal ettiğinden ve söz konusu malların genellikle dış talep elastikiyetinin esnek olmamasından

(1) Sidney GOLT, «Government Organization and Support for Private Industry:», International Trade and Industrial Policies, London, 1978, s. 60.

dolayı, ihracı teşvik edilecek ürünün seçimi önem kazanmaktadır. Diğer taraftan işlenmiş tarım ürünleri ile sanayi mallarının maliyet yapısı, dış talep ve arz esnekliği, üretiminde ve ihracatında katma değeri gibi konular da önem kazanır. Çok yüksek veya artan maliyetlerle üretim yapan kesimleri teşvik etmek (veya korumak) etkin olmayan kaynak kullanımına (savurganlığına) yol açabilir. Aynı şekilde net döviz kazancına eşit olan ihracatta katma değer de seçilecek ürün bakımından ölçü olabilmektedir. Bir ürünün net döviz kazancı ise f.o.b. ihrac fiyatı ile ticari girdilerin döviz değerleri arasındaki farkla belirlenmektedir (1). Kuşkusuz net döviz kazancı giderek artan ürünlerin desteklenmesi, aleyhte olanların da engellenmesi gerekecektir.

İhracatı artırma hedeflerinden biri de piyasa yaratma ile ilgilidir. Mevcut piyasalar yanında yeni piyasaların da bulunması ihracatı genişletme hedefleri arasında yer almaktadır.

## 2.2.İhracatı Teşvik Yöntemleri:

Devlet piyasa ekonomisi içinde ihracatı teşvik etmek için çeşitli yöntemler kullanır. Bunlardan birincisi ihracat mallarının üretim maliyetlerini düşürmeyi hedef alan yöntemdir. Böylece ihracat olunacak ürünün veya ihracatçının maliyetlerinin azaltılması, bu malların uluslararası rekabetini sağlayacak şekilde nisbi fiyatlarının düşmesine yol açacaktır. İkinci yöntem ihracattan sağlanan gayrisafi geliri artırmaktır. İhracat gelirlerinin artırılması ise doğrudan (ihracatçıya prim verilmesi gibi) veya dolaylı (katlı kur uygulaması gibi) yöntemlerle gerçekleştirilebilir. Üçüncü bir

(1) Rıdvan Karlık, Türkiye'de ihracata yönelik dış ticaret politikası ve ihracatın yapısal analizi, Eskişehir İkt. ve Tic. İlimler Akademisi yayını, İstanbul 1981, s. 119.

yöntem ihracattan sağlanan gelirlerin vergisinin azaltılmasıdır. Dördüncü yöntem ihracata ve ihracatçıya yardımcı olacak şekilde kamu hizmetlerinin yönlendirilmesidir. Beşinci yöntem ihracata veya ihracata yönelik üretime bazı öncelikler (ayrıcılıklar) tanımaktır.

### 2.3. Başlıca İhracatı Teşvik Araçları:

İhracatı teşvik araçları, belirlenen yönetime göre çeşitli gruplar halinde sınıflandırılabilir (1). Bunları üç grup halinde toplamak mümkündür. Bunlar:

- Mali Teşvik Araçları,
- Ekonomik Teşvik Araçları,
- İdari ve teknik Teşvik Araçlarıdır.

#### 2.3.1. Mali Teşvik Araçları

Mali teşvik araçlarını iki grup halinde toplamak mümkündür.

##### A — Kamu harcamaları yoluyla ihracatın teşviki:

Devlet doğrudan ihracatçıya sübvansiyon vererek, ihracata yönelik tesisler kurarak ve alt yapıya ilişkin yatırımlar yaparak, ihracatçıya yardımcı ve girdi maliyetlerini azaltıcı organizasyonlar sağlayarak, kamu harcamaları yoluyla, ihracatı teşvik edici önlemler alabilir.

İç-Dış fiyat düzeyindeki farkın, hızlı enflasyon nede-

(1) Ekrem Pakdemirli, «Kalkınma Politikamız İçinde Teşvik ve Yönlendirme Politikaları», 2. Türkiye İktisat Kongresi, Kalkınma Komisyonu Tebliği, İzmir, 1981, s. 435.

niyle giderek büyümesi ve serbest piyasa kuru ile resmi döviz kuru arasındaki farkın açılması sonucunda, bazı devletler ihracatçıya doğrudan bütçe kaynaklarından karşılıksız yardım yapmışlardır (1). Ancak günümüzde belirtilen şekliyle sübvansiyon daha çok, dolaylı ve diğer ekonomik önlemler çerçevesinde yapılmaktadır.

Devletin ihracatı geliştirmeye yönelik harcamalarında sosyal sabit sermaye tesisine (ihracata alt yapı teşkil edecek şekilde) ve ihracatı destekleyecek yatırımlara ağırlık vermesi, gelişmekte olan ülkeler açısından giderek önem kazanmaktadır.

#### **B — Vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerin düzenlenmesi yoluyla ihracatın teşviki:**

İhracatı teşvik araçları içinde vergilerin önemli bir yeri vardır. Kuşkusuz Devletin diğer bazı gelir kaynakları da teşvik aracı olarak kullanılabilir veya kullanılmaktadır. Bunlardan devlet borçları, genel ekonomik teşvik araçları ve kredi sistemi konusu içinde yer almaktadır.

İhracatı teşvikde, çeşitli vergiler, değişik önlemler alınarak kullanılmaktadır. Bunlardan birincisi ihracattan elde olunan kazançların gelir veya kurumlar vergisinden muaf tutulmasıdır. Böylece ihracattan elde olunan net gelirler artırılmak istenmektedir. Söz konusu uygulama bütün döviz kazandırıcı girişimlere kadar yaygınlaştırılabilir. Gelir ve Kurumlar vergisinden muafiyet tam olarak uygulanabileceği gibi kısmi de olabilmektedir.

---

(1) Memduh Yaşa, İktisadi Meselelerimiz, Nurettin Uycan Matbaası, İstanbul 1966, s. 111-2.

Vergilerle ilgili teşvik önlemlerinin ikincisi ve genellikle en etkili ihracatta vergi iadesidir. İhraç edilen malların maliyetine girmiş bulunan vergi, resim ve harçlar ile benzeri etki yapan yüklerin, ihracatçıya geri verilmesi işlemi, ihracatta vergi iadesi olarak kabul edilir. Uygulanan vergi sistemlerine göre bu vergiler, tam olarak hesaplanabileceği gibi böyle bir imkânın olmaması halinde ise belirli varsayımlara göre tahmin edilebilmektedir. İhracatta vergi iadesinin sübvansiyon olup, olmadığı tartışma konusu olmaktadır (1). Ancak gelişmiş ve gelişmekte olan çoğu ülke tarafından uygulanan bir önlem olarak görülmektedir. Katma Değer Vergisi dışında diğer genel satış vergisi uygulayan ülkelerde, vergilerin toplam ürün maliyetleri içindeki etkisi, pramitleşme olayı nedeniyle fiilen tahsil edilenden yüksek olabilmektedir.

Bu nedenle de söz konusu ülkelerde yapılan vergi iadeleri kaba tahminlere dayanarak ve çoğu kere de ürün maliyetine fiilen giren vergilerle ilişki kurulmadan iade yoluna gidilmektedir (2).

Hazine kaynaklarından karşılandığı için ihracatta vergi iadesi bir sübvansiyon olarak nitelendirilebilir. Ancak uluslararası alanda vergi iadesi uygulamasının yaygın olması ve bu piyasada ihraç mallarına rekabet olanağının sağlanması bakımından, gerekli bir önlem olarak değerlendirilmektedir. Ne var ki, belirli bir sınırdan sonra ve özellikle maliyete giren vergilerden fazlasının geri verilmesi durumunda, vergi iadesi tam bir sübvansiyon niteliği kazanır.

---

(1) Ridvan Karlık, a.g.e., s. 342.

(2) Esfender Korkmaz, «Vergi Teşvik Tedbirleri ve Yatırım İndirimi ile İhracatta Vergi İadesinin Uygulanması», Maliye Enstitüsü Konferansları, 27. seri, İstanbul 1980, s. 65.

Katma değer vergisi uygulayan ülkelerde iade edilecek verginin hesabı kolaylıkla yapılabilir. Diğer yayılı veya toplu muamele vergileri uygulayan ülkelerde ise hesaplama kaba tahminlere dayanır. Bu metodla yapılan hesaplama ve iadeler, zaman zaman uluslararası alanda fazla iade yapıldığı gerekçesiyle, tepkilere neden olmuş veya karşı önlemlere yol açmıştır.

İhracatta vergi iadesinin temel hareket noktası, ihraç mallarına rekabet şartlarının sağlanmasıdır. Bu konu ise önlemin geçici olduğuna işaret eder. Diğer bir ifade ile iade ihraç gücü olan veya sonradan bunu kazanmış olan ürünlere uygulanmayacaktır.

İhraç olunacak ürünlerin vergi ve benzeri mükellefiyetlerden arındırılmasının diğer bir yöntemi de başlangıçtan bu mallar için ödenecek vergilerin, ihracatına bağlı olarak ertelemeye (tecile) tabi tutulmasıdır. Böylece üretimleri sırasında ödenmesi gereken; gümrük, satış, üretim vb. gibi vergiler ile benzeri yükümlülükler (belirli bir teminata dayandırılarak) başlangıçtan alınmamakta ve ihraçla birlikte de vergi yükümlülüğü ortadan kalkmaktadır.

Bunun dışında, ihracatta vergi iadesi kapsamı içinde yer almayan bir kısım vergi ve benzeri yükümlülüklerde de muafiyet ve istisnalar konabilir. Ayrıca ihracat vergisi uygulayan ülkelerde zaman zaman bu vergide indirimlere gidilerek, ihracattaki tıkanmalar giderilmeye çalışılmaktadır.

### **2.3.2. Ekonomik Teşvik Araçları:**

Bu grup içinde yer alan teşvik araçlarından **birincisi** ihracatçının maliyetlerini azaltıcı nitelikte olanlarıdır. Özel-

likle ihracatçıya yatırım ve işletme sermayeleri ile diğer üretim ve satış giderleri için verilen düşük faizli krediler bunun başında gelir. Aynı şekilde ihracatçının girdi maliyetlerini azaltan diğer bir seri önlemler de vardır. Bunlar arasında düşük fiyatla hammadde sağlama, indirimli navlun tarifeleri, enerjide düşük tarife uygulama, personel yardımı gibi konular önemli yer tutar.

Ekonomik teşvik araçlarının ikinci grubunu ihracatçıya tanınan ekonomik ayrıcalıklar teşkil eder. İhracatçıya döviz tahsisinde öncelik verilmesi, bunlardan biridir. Böylece döviz dar boğazı karşısında ihracata yönelik yatırımlara ağırlık verilmiş olmaktadır. Ayrıca gerçekleştirilen ihracat karşılığında sağlanan dövizin bir kısmı ihracatçının yararına kullanılabilir. Bunlar, doğrudan ihracatçının ithal gereksinimleri için öncelikle tahsis edilerek veya bir permi aracı ile ihracatçı tarafından satılmasına imkân verilerek bir ayrıcalık sağlanmış olur.

### 2.3.3. İdari ve Teknik Teşvik Araçları:

Devlet çeşitli idari kolaylıklar sağlayarak ve teknik yardımlarda bulunarak ihracatı teşvik edebilir. İhracatçıya araştırma ve geliştirmeleriyle ilgili yardımlarda, bulunmak, pazarlama kolaylıkları sağlamak; ürünlerinin dış ülkelerde tanıtılması amacıyla içerde fuar ve sergiler açmak, dış ülkelerde de açılanlara ihracatçının katılmasını sağlamak; lisans ve patent alma imkanı vermek; dış pazarlarla, ilgili üretim şartları, talep ve arz özellikleri, ihraç imkânları, yasaları gibi konularda bilgiler derlemek ve dağıtımını sağlamak; ihracatta uzman elemanlar yetiştirmek gibi devlet girişimleri de ihracatı artırmaya yönelik idari ve teknik teşvik araçlarıdır.

Yukarda sözü edilen her üç teşvik aracı da gerek gelişmekte olan ülkeler, gerekse gelişmiş ülkeler tarafından kullanılmaktadır. Ancak bunların uygulanmasında kaynak israfına yol açmamak gerekir. Özellikle gelişmekte olan ülkeler açısından belirtilen önlemler, ihracat imkânı kazandırılabilir ürün ve alanlarda alınmalıdır. Herşeyden önce:

— Potansiyel ihracat imkânı bulunmayan ve ihracatı teşvik dışı nedenlere bağlı olan alanlarda kaynak israfına yol açacak teşvikler sağlamamak,

— İhracatı iç-dış fiyat dengesizliği nedeniyle güçleşen ve maliyetine girmiş bulunan vergilerden arındırıldığı takdirde söz konusu uyumsuzluğun giderilebileceği ürünlerde, uluslararası rekabet olanağının sağlanması bakımından vergi teşvik önlemlerine (özellikle vergi iadesine) başvurulabilir.

— İç-dış fiyat dengesizliği vergi teşvik önlemleri ile giderilemeyecek ürünlerde girdi maliyetlerini azaltıcı ekonomik teşvik araçları önem kazanır. Bu tür ürünlerde uluslararası ekonomik tepki ve davranışlara yol açmayacak şekilde, normal vergi teşvik önlemleri yanında, maliyetlerin düşürülmesi, belirli mallara rekabet olanağı sağlayabilir (1).

— İdari ve teknik teşvik tedbirleri devamlılık arzeden önlemlerdir. İhracat gücü esasen bulunan ürünler bakımından en etkili teşvik aracıdır. Söz konusu ürünler için diğer teşvik önlemlerinin uygulanması kaynak israfına yol açar. Ancak bu ürünler için idari ve teknik teşvik işlemlerine devam etmekte fayda vardır.

(1) Erdoğan Alkin, «Dış Ekonomik İlişkilerimizin bazı özel sorunları» Cumhuriyet Dönemi Türkiye Ekonomisi, 1923-78. Akbank Kültür Yayını, Apa Ofset Basımevi, İstanbul 1980 s. 393.



### 3. Türkiye'de İhracatı Artırma Politikası ve Teşvik Önlemleri:

Burada önce Türkiye'de ithal ikamesi ve ihracatı artırma politikalarının genel olarak uygulama seyrine değinilecek ve daha sonra ihracatı artırma politikası ile araçları konu edilecektir.

#### 3.1. Türkiye'de İthal İkamesi ve İhracatı Artırma Politikaları:

Sanayileşme ile dış ticaret politikası arasında çok yakın bir bağlantı vardır. İthal ikamesi ve ihracata dönük sanayileşme stratejileri, uygulanacak model olarak, gelişmekte olan ülkeler için uzun süre tartışılmıştır. Kuşkusuz birbirinin karşısı olan bu iki modelin gerektireceği önlemler farklı olacaktır.

Ancak yukarda da değinildiği gibi bunlar arasında mutlak ve kesin bir ayırım yapılamaz. İthal ikamesi uygulayan bir ülkenin ihracat politikasına da önem vermesi doğaldır. Gelişen bazı ülkeler ithal ikamesi aşamasını yapılarının da imkân vermesiyle, hızla tamamlayarak ihracata yönelmişlerdir.

Türkiye'de de sanayileşme hareketiyle birlikte ithal ikamesi politikası uygulanmaya başlanmıştır. Birinci kalkınma planında da evvelce fiilen uygulanmaya başlayan ithal ikamesi, ekonomik bir tercih olarak yasallık kazanmıştır. Bu plan döneminde özellikle tüketim malları sanayilerinde yoğun bir ithal ikamesine gidilmiştir (1). İkinci beş yıllık planda da aynı ilke benimsenmiş ve ithal ikamesi gübre, petro-

(1) Halli Seyidoğlu, a.g.e., s. 476.

kimya ürünleri, metalürji ve makina imalat sektöründe olmak üzere özellikle ara mallarına doğru yaygınlaştırılmıştır (1). Üçüncü beş yıllık planda ise ithal ikamesi yatırım mallarına doğru genişletilmiştir.

Her üç planda da ithal ikamesi politikası sonucu ithal gereksinmelerinin giderek azalacağı, belirtilen sanayilerin gelişmesiyle ve teşvik tedbirleriyle ihracatın artacağı vurgulanmıştır. Ancak 1970'li yıllara yaklaşılırken dahi ithal ikamesinden beklenen gelişme tam olarak sağlanamamıştır. Bunda hatalı ve eksik ithal ikamesinin payı olduğu vurgulanmaktadır. Özellikle kuruluş yeri, kapasitesi, yatay ve düşey olarak ekonomik bağları, teknolojisi itibarıyla hatalı ve dolayısıyla ekonomik kayıplara yol açan yatırımlar yapılmıştır (2).

Diğer taraftan yapılan bir araştırmaya göre 1965-75 yılları arasında toplam ithal ikamesinin %'90 ının yaratıldığı 5 kesimin, tüm imalat sanayi ithalat artışındaki payı % 63 gibi yüksek bir orana ulaşmıştır (3). Böylece ithal bağımlılığı yüksek sanayi kolları oluşmuştur. İthal ikamesi politikasının tartışılması bu tebliğin sınırlarını aşacağından burada sadece, eksikliklerine ve hatalarına rağmen uygulanan ithal ikamesi politikasının, Türkiye'nin kalkınmasında önemli bir yeri olmuştur, demekle yetinilecektir.

Bir taraftan ithal ikamesi politikasında yukarda sözü edilen gelişmeler, diğer taraftan 1974 petrol şoku, ödemeler

(1) İkinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, s. 91.

(2) Gülten Kazgan, a.g.m, s. 53.

(3) Zafer Tunca, a.g.m, s. 59. Çalışmada 1965-75 yılları için ithal ikamesinin önemli bir kısmının yapıldığı 5 kesim olarak taşıt araç ve gereçleri, makina, elektrik makineleri, kimya, petrol ve kömür sanayii esas alınmıştır.

dengesini giderek bozmuştur. Ödemeler dengesinde mal hareketleri bakımından denge, ihracat aleyhine giderek bozulurken, görünmeyen işlemlerde beklenen gelişmeler sağlanamayınca Cari İşlemler Bilançosu giderek aleyhe seyretmiştir. Bu gelişme doğal olarak, sermaye hareketleri çerçevesinde proje ve program kredisi olarak dış borçların ve yükünün artmasına yol açmıştır. Böylece CİB'deki açığın iç kaynaklarla kapatılması ihtiyacının giderek artması, daha Birinci Beş Yıllık Plan döneminde öngörülen ve başlanan ihracatı teşvik önlemlerinin çoğaltılmasına neden olmuştur.

### **3.2. Türkiye'de İhracatı Artırma Politikası ve Araçları:**

Birinci Beş Yıllık Planda esas itibariyle ithal ikamesi politikası benimsenmekle beraber, ihracatın da alınacak önlemlerle artırılması öngörülmüştür. Bu nedenle de planlı dönemin daha başlangıcında 261 sayılı yasa ile ihracatta vergi iadesi kabul edilmiştir. Aynı şekilde 1968 yılında ihracatçılara düşük faizli kredi sağlamayı öngören kararname yayınlanmıştır. Aynı kararname çerçevesinde ihracatçılara döviz transfer önceliği gibi bazı ayrıcalıklar da tanınmıştır. 1970 yılında 7/1117 sayılı Kararname ile ihracatçılara tahsis olunan dövizin sınırları genişletilmiş ve ihracatı taaahhüt edilen ürünlerin bünyesine girecek dış kaynaklı girdiler için belirli oranda döviz tahsisi öngörülmüştür. Daha sonra 1979 yılında yeni önlemlerle birlikte ihracatçılara tanınan öncelik ve ayrıcalıklar daha da genişletilmiştir. 24 Ocak kararları çerçevesinde ise ihracatı teşvik önlemlerine yeni bir yön tayin edilmiştir. Bu konudaki uygulama işlemleri, daha önce çeşitli Bakanlıklara bağlı olarak faaliyet gösteren ve belirtilen son karar uyarınca da DPT'ye bağlanan Teşvik ve Uygulama Dairesine bırakılmıştır.

Burada esas itibariyle halen uygulanmakta olan ekonomik ve mali teşvik araçlarının önemli bir kısmı üzerinde durulacaktır. Bunlardan bir kısmı doğrudan ihracatçıların gelirlerini artırıcı nitelikteyken diğer bir kısmı maliyetlerini veya dışa satış fiyatlarını etkileyerek, ürünlere uluslararası rekabet gücü kazandırmayı amaçlamaktadır. Konu bu açıdan değerlendirilerek, belirtilen teşvik önlemleri aşağıdaki gruplar halinde verilmeye çalışılacaktır.

### 3.2.1. Sanayi Ürünleri ile Yaş Meyve, Sebze ve Su Ürünleri İhracatına İlişkin Kurumlar Vergisi İstisnası:

Aralık 1980 tarihinde Kurumlar Vergisinde yapılan değişiklikler çerçevesinde, 2362 sayılı yasa ile, Sanayi ürünleri ve bir kısım tarım ürünlerinin ihracatı ile ilgili bir istisna hükmü getirilmiştir. Bu hüküm, Aralık 1981 tarihinde 2573 sayılı yasa ile, bazı teknik konulara ilişkin olarak değişiklikler geçirmiştir. Bu son şekliyle, ihracatını teşvik amacıyla sanayi ürünleri ile yaş meyve, sebze ve su ürünleri ihraç eden kurumların, ihraç hasılatlarının belirli bir oranı tutarındaki kazançları, kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Buna göre, sanayi ürünü ihraç eden ve yıllık ihracat tutarı 250 bin ABD doları veya eşiti yabancı para karşılığı Türk lirasını aşan imalatçı kurumların bu ihracattan sağladıkları hasılatın % 20'si kurum kazancından indirilir. İhraç ettiği malı imal etmeyen ihracatçı kurumlarda, bu istisna 1/4 oranında uygulanmaktadır.

Aynı şekilde yaş meyve, sebze ve su ürünleri ihracatçılarının bu ihracattan sağladıkları hasılatın % 20'si kurum kazancından indirilmektedir. Burada ihraç edildiğinin bel-

geye bağlanması şartıyla ihracatçılara yapılan satışlar da üretici açısından ihracat sayılmaktadır (1).

Belirtilen kanunla, ihracat dışındaki diğer döviz kazandırıcı faaliyetler için de Kurumlar Vergisinden kısmi istisna hükmü getirilmiştir.

### 3.2.2. İhracatta Vergi İadesi:

İhracatta Vergi İadesi, Türkiye'den ihraç edilen ya da ihraç edilmiş sayılan ürünlerin maliyetine girmiş bulunan (veya girdiği varsayılan) bir kısım vergi, resim ve harçlar ile benzeri etki yapan yüklerin, doğrudan doğruya ya da dolaylı olarak ödenilmiş bulunsun, bu mamullerin ihracatçısına geri verilmesidir.

Türkiye ihracatta vergi iadesi uygulamasına 1963 tarihinde 261 sayılı yasaya dayanarak çıkarılan iki Bakanlar Kurulu kararı ile başlanmıştır. Bu tarihten sonra çıkarılan kararnamelerle ihracatta vergi uygulamasında çeşitli değişiklikler yapılmıştır. Bunları özetleyecek olursak: Her ürün için ayrı ayrı vergi iadesi hesaplanması yerine, aynı oranda iadeden yararlanacak ürünler bir listeye alınarak, tarife sistemi getirilmiştir. Vergi iade oranları değiştirilmiştir. İhracatta vergi iadesinden yararlanacak ürünleri ve ihracatçıları belirleyecek yetkili organ değişmiştir. Ayrıca ihracatta vergi iadesinden yararlanacak ürün sayısı devamlı olarak artırılmıştır.

Bugün uygulanmakta olan ihracatta vergi iadesi esas itibariyle 9.9.1975 tarihli 7/10624 sayılı ihracatta vergi iade-

(1) K.V. Kanunu Md. 8/7.

si kararına dayanmaktadır. Ancak bu kararname de, özellikle vergi iade oranlarında ve iadeye tabi ürün listelerinde olmak üzere, çeşitli tarihlerde çıkan kararnamelerle değişiklikler geçirmiştir (1).

Ulaştığı durum itibariyle ihracatta vergi iadesi uygulamasının genel özelliklerini ve sonuçlarını şu noktalarda toplamak mümkündür:

— Uygulamada sağlanacak vergi iadesine ilişkin bazı ilkeler saptanmaya çalışılmıştır. Buna göre, Vergi yükü kaldırılmadan esasen uluslararası rekabet gücü bulunan ürünler için ihracatta vergi iadesi uygulamamak; Vergi yükünün kısmen kaldırılmasıyla söz konusu rekabet imkânını bulacak ürünlerde, bunu sağlayıcı oranda vergi iadesinde bulunmak; ürünlerin maliyetlerinin düşüşüne veya ihracat fiyatlarının artışına paralel olarak iade tarife listelerini yeterli oran indirme ve yükseltme işlemlerini yapmak gerekir. Bu ilkeler dikkate alınarak ürünlerin listelere alınmasında önce geçici iade listesinden yararlanılır. % 5'lik geçici iade listesine alınan ürünler, daha sonra yukarıda belirtilen kriterler uygulanarak kesin iade listelerine alınır. Vergi iadesi kapsamında yer alan ürünlerin yararlanabileceği vergi iadesi oranları aşağıda gösterilmiştir:

- 
- (1) Bu kararnameler: 18.6.1976 tarih ve 7/12235 karar no  
28.2.1978 tarih ve 7/14776 karar no  
26.8.1978 tarih ve 7/15851 karar no  
11.6.1979 tarih ve 7/17596 karar no  
3.4.1981 tarih ve 8/2625 karar no  
3.3.1982 tarih ve 8/4397 karar no.

Liste No:	İade Oranı (%)
1	20
2	17.5
3	15
4	12.5
5	10
6	7.5
7	5
8	5
9	0

10 listelerde gösterilen oranlar

Ancak bir takvim yılı içerisinde yapılan ihracata aşağıdaki tabloda gösterilen şekilde ek vergi iadesi yapılır: (1)

0 — 2 Milyon Dolar	= 0
2 — 10 »	= % 6
10 — 30 »	= % 12

30 milyon aşılması halinde 0'dan itibaren bütün toplama % 10

— İadesi öngörülen mali yükler listesinden; dahilde alınan gider vergileri, şeker istihlak vergisi, emlak alım vergisi, taşıt alım vergisi, emlak vergisi, motorlu kara taşıtları

(1) 2.4.1982 tarih ve 8.4397 sayılı Karar gereği tarifenin ek iade ile ilgili bu bölümü 1.1. 1983 den geçerli olmak üzere uygulanacaktır.

vergisi, işletme vergisi, ithalde alınan gümrük vergisi, istih-sal vergisi, mali denge vergisi, ücretlerden alınan gelir ver-gisi, çeşitli resimler, harçlar ve belediye payları bulunmak-tadır.

— Vergi iadesi uygulanacak ürünler 10 listede gösteril-miştir. Ayrıca bir de sıfır vergi iadesi uygulanacak liste bulunmaktadır. Yukarda da değinildiği gibi söz konusu lis-telerdeki ürün sayısı giderek artırılmıştır. Toplam ihracat kalemlerinin hemen hemen önemli bir kısmı bu listelere alın-mıştır.

— Diğer taraftan yıllar itibariyle vergi iadesine tabi ihracat ve dolayısıyla yapılan vergi iadeleri hızla artmak-tadır.

Tablo: 1'de bu durum gösterilmektedir:



TABLO: 1

**TOPLAM İHRACAT, VERGİ İADESİNE TABİ İHRACAT, YAPILAN VERGİ İADELERİ**

Yıllar	(1) Vergi İadesine tabi ihracat (Milyon TL)	(2) Toplam ihracat (Milyon TL)	3 (½) Toplam ihracat içinde vergi İadesine tabi ihracatın payı (%)	(4) Yapılan vergi İadesi (Milyon TL)	(5) İade Oranı (%)
1964	103.6	3.696.9	2.8	12.1	11.6
1965	303.4	4.173.6	7.2	29.3	9.6
1966	219.6	4.414.5	4.9	27.5	12.5
1967	250.4	4.701.0	5.3	24.8	9.9
1968	247.8	4.467.7	5.5	57.8	23.3
1969	1.426.5	4.831.5	29.5	208.2	14.6
1970	1.732.9	6.407.7	27.0	290.1	16.7
1971	1.957.1	9.090.0	21.5	413.1	21.1
1972	3.209.7	11.875.8	27.2	718.8	22.4
1973	7.379.8	18.037.4	40.9	1.052.8	14.2
1974	6.479.3	21.197.2	30.5	919.5	14.1
1975	7.402.0	20.075.0	36.8	1.385.5	18.7
1976	14.433.9	30.775.4	46.9	3.117.5	21.6
1977	16.563.0	31.338.5	52.8	3.448.5	20.7
1978	19.727.3	55.357.8	35.6	2.949.2	14.9
1979	24.579.4	75.743.6	32.4	3.290.0	13.0
1980	55.030.9	221.498.1	24.8	4.905.1	8.9

Kaynak: Başbakanlık DPT yayını, Kalkınan Türkiye, Ekim 1981 s. 266 - 7; Türkiye İstatistik Yıllığı 1981, s. 323'deki verilerden 3. ve 5. kolonlar hesaplanmıştır.

Tablo: 1'in incelemesinden görüleceği üzere toplam ihracat içinde vergi iadesinden yararlanan ihracat % 5 dolaylarındayken, 1969 yılından itibaren önemli bir sıçrama göstererek bu oran % 29.5'a ulaşmıştır. 1977 yılında ise vergi iadesinden yararlanan ihracatın toplam ihracat içindeki payı % 52.8'e kadar yükselmiştir.

Bu gelişme vergi iadesi uygulamasının olumlu sonuçlarına bağlanabileceği gibi iadeden yararlandırılan ürünlerin sayısı olarak artırılmasına ve ayrıca iade oranlarının yükseltilmesine de bağlanabilir. Gerçekten 1969 yılından itibaren ihracatta vergi iadesinden yararlanacak maddelere çeşitli kararnamelerle giderek artan sayıda ürün eklendiği gibi bu süre içinde vergi iadesi oranları da artırılmıştır.

Ancak bütün bunlara rağmen özellikle bazı ürünlerin ihracatının artışında vergi iadesinin önemli katkısı olmuştur.

Tablo: 2'de çeşitli yıllarda ihracatta vergi iadesinden yararlandırılmış bulunan sanayi dalları ihracatının oransal dağılımı gösterilmektedir.

Özellikle dokuma ve giyim sanayi ile çimento sanayiinde, ihracatta vergi iadesinin çok önemli etkileri görülmüştür. Her iki sanayi dalında, yapılan vergi iadesi artış hızından daha fazla ihracat artışı gözlenmiştir (1). Diğer taraftan pamuk ipliği gibi ürünlerde de ihracatta vergi iadesi oranlarının artırılması, bu ürünlerin ihracatını olumlu yönde etkilemiştir.

(1) Rıdvan Karluk, Türkiye'de ihracatı artırma politikası, 2. İktisat Kongresi, Dış İlişkiler Komisyonu tebliğleri, İzmir 1981, s. 68. Tablo 2'deki hesaplamalar bu tebliğin 11 nolu tablosundaki rakamlar esas alınarak yapılmıştır.

TABLO: 2

**SANAYİ KOLLARI İTİBARIYLA VERGİ İADESİNDEN  
YARARLANAN İHRACATIN ORANSAL DAĞILIMI (%)**

Yıllar	Dokuma		Madeni			Çimento		Tarım ürünleri sanayi
	giyim sanayi	Dem. başka metal San.	Gıda sanayi	Deri kösele	esya sanayi	Kımya sanayi	sanayi	
1965	11.7	28.0	56.2	3.0	0.1	1.0	—	—
1970	14.2	11.1	15.2	2.6	0.6	10.0	2.5	43.8
1975	35.8	5.7	25.8	16.0	3.6	5.7	4.4	3.0
1979	66.8	5.7	8.8	5.8	0.8	4.2	7.6	—

İhracatta vergi iadesi, müessese olarak amacına uygun kullanılması halinde olumlu sonuçlar vermiştir. İhracatta vergi iadesinden yararlanan ihracat tutarı toplam ihracatın % 50'sini aştığı yıllar olmuştur. Bu durum sistemin selektif özelliğini etkileyebilir. Ancak halen 10 ayrı ürün listesi için % 0'dan % 20'ye kadar değişen farklı vergi iadesi oranları uygulanmakla, sözü edilen selektif nitelik belirli ölçüde korunmaktadır.

Çeşitli uluslararası kuruluşların itirazına rağmen gelişmekte olan ülkelerin çoğunda ve gelişmiş ülkelerde ihracatta vergi iadesi uygulanmaktadır. İhracata olumlu katkısı olduğu da açıktır. Ancak bu önleme taşıdığı vergi yükü kısmen veya tamamen kaldırıldığı takdirde, ürün uluslararası rekabet gücü kazanacaksa başvurulmalıdır (veya devam etmelidir).

Yüksek maliyetli veya talebi esnek olmayan ürünlerin ihracında vergi iadesinden başka faktörler daha çok etkili olacaktır.

### 3.2.3. Vergi Resim ve Harç İstisnası:

İhracat işlemleriyle ilgili olmak kaydıyla bankaların, sigorta şirketlerinin ve diğer kuruluşların açtıkları ihracat kredileri karşılığında aldıkları paralar, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinden muaf tutulmuştur. Ayrıca ihracat kredi işlemleri ve doğrudan ihracatla ilgili işlemler, Damga vergisinden, Harçlar kanunu ve diğer kanunlarda belirtilen vergi resim ve harçlardan ve 80 sayılı yasaya göre alınan hal resminden istisna edilmiştir.

Bu istisna kapsam ve uygulama farklılıklarına rağmen 1968 yılında çıkan 6/10649 sayılı kararnameye da-

yanmaktadır. 1973 yılından 1980'e kadar verilen vergi resim, harç istisnası belgelerinin (1017 adet) (1) % 89.8'i imalat sanayi alanında verilmiştir. Ürünlerin kredi maliyetlerini azaltıcı bir önlemdir.

### **3.2.4. Ham ve Yardımcı Maddelerle Ambalaj Maddelerinde Gümrük Muafiyeti:**

İhracatçıların kendilerinin veya yan sanayicilerinin ihracını taahhüt ettikleri malların yapımında kullanacakları ham ve yardımcı maddelerle, bu malların ihracında kullanacakları ambalaj malzemelerinin ithallerinde, alınması gereken gümrük vergisi ile diğer vergi, harç ve resimlere, teminata bağlanmak ve ihraç edilmek şartıyla, muafiyet uygulanmaktadır. Diğer teşvik önlemleri gibi bu muafiyetten yararlanmak için ihracatı teşvik belgesi almak ve teminata bağlamak gerekmektedir. Gümrük muafiyeti de esas itibarıyla üretim maliyetlerini etkileyen bir önlem olarak kabul edilebilir.

### **3.2.5. İhracatçılara Finansman Kolaylıkları ve Maliyeti Düşürücü Kredi Uygulanması:**

Firmalara, ihraç edecekleri malların üretiminden ihracatına kadar geçen süreç içerisinde, karşılaşacakları finansman güçlüklerini ve ürün maliyetlerini azaltmak amacıyla, düşük faizli kredi sağlama konusu, ilk defa 1968 yılında yayınlanan «ihracatın teşviki ve geliştirilmesi esaslarına dair kararda» yer almıştır.

Bu karar uyarınca önce Merkez Bankası kaynaklı selek-

(1) DPT, Kalkınan Türkiye, a.g.e. s. 256.

tif kredi uygulaması başlamıştır. Buna göre serbest dövizle ihraç etmek koşuluyla ihracatçılara açılacak kredilerde normal faizle düşük faiz arasındaki farkın Merkez Bankası selektif kredi fonundan karşılanacağı hükme bağlanmıştır. Daha sonra 1970 yılında «özel ihracat fonu» kurulmuştur. Bu fondan ihracatçıların hazırlık, üretim, pazarlama dönemlerindeki harcamaları için düşük faizli kredi verilmesi amaçlanmıştır.

Halen ihracatçılara sağlanan krediler iki grupta toplanabilir: Bunlardan birincisi ihracat teşvik fonudur. İthalat rejimi kararı çerçevesinde alınan teminatların % 50 i ile 25 sayılı kararla kurulan Destekleme ve fiyat istikrarı fonundan Para Kredi Kurulunca uygun görülerek yapılan aktarmalar, bu fonun kaynaklarını oluşturmaktadır.

İhracatı teşvik belgesi almış bulunan ihracatçılara, belirli şart ve esaslara göre, bu fondan düşük faizli kredi kullandırılır. Belirtilen krediler, «yağ meyve, sebze, su ürünleri ve Teşvik ve uygulama dairesi tarafından tesbit olunacak ürünler ile ihracatta vergi iadesi listelerinde yer alan bütün malların ihracatının hazırlık ve yapım safhası harcamalarına ve kredili ihracat için gerekli finansmanın sağlanmasında, bankalar aracılığı ile kullandırılır.» (1).

Bu fondan açılacak kredilerde faiz oranı % 11 olup, % 3'ü bankada kalmaktadır. Kredili ihracatta fondan verilecek kredinin vadesi bir yıldır. Şartlar varsa bu süre bir yıl daha uzatılabilmektedir. Komple fabrika, tesis ve yatırım mali ihracında, ihraç süresine uygun olarak krediye bir defada üç yıla kadar vade tanınabilmektedir.

---

(1) İhracatı Teşvik Tebliği, Teb. No: 80/2 Md. 22.

İhracatçılara sağlanan kredilerden ikincisi Merkez Bankası kaynaklı selektif kredidir (reeskont kredisi). Yukarıda da değinildiği gibi uygulaması 1968 yılındaki faiz farkı ödemeleriyle başlamıştır.

İhracatçıların hazırlık ve üretim aşamasında duyacakları kredi gereksinimlerini karşılamak ve kredinin ihracatçıya maliyetini düşürmek amacıyla ihracatla ilgili faiz farkı ödemeleri konusu çeşitli kararnamelerle geliştirilmiştir. Buna göre halen mevcut uygulamaya göre serbest döviz karşılığında sınaî ürün ihraç etmek veya bu ürünleri yurt içinde serbest dövizle satmak isteyen ihracatçılara, hazırlık ve üretim aşamalarında kullanılmak üzere alacakları kredileri için banka ve borçluya «faiz farkı fonundan» (2) faiz farkı ödemesi yapılır. Ancak faiz farkı ödemesinin yapılabilmesi için söz konusu ürünün kati veya geçici vergi iadesi listelerinde yer alması gerekir. Esasen belirtilen listeler arasında yer alan 0 faizli liste, bu tesvikten yararlanacak ürünlerin belirlenmesi amacıyla da tanzim edilmiştir.

Yukarıda sözü edilen kredilerin gerek vadeleri gerekse faiz hadleri dolayısıyla son derece uygun şartlar taşıdığı görülmektedir. İhracatçılara ucuz kredi vermeyi amaçlayan bu önlemin, ihracatın teşviki bakımından bazı şartlarla etkili olacağı açıktır. Bu şartlar:

— Maliyetlerinde sağlanacak düşürme ile uluslararası rekabet gücü kazandırılacak ürünlerin seçiminde etkinlik

— Kredilerin ekonomik ve yasal amaçlarına uygun kullanımını sağlayıcı, izleme ve denetlemede etkinliktir.

---

(2) İhracatı Teşvik Tebliği, Teb. No: 80/2 Md. 12.

### 3.2.6. İhracatçılara Tanınan Döviz Öncelikleri ve Tahsisleri:

İhracatçılara tanınan döviz kolaylıkları ve tahsisi işlemleri, bir teşvik önlemi olarak, 1968'den beri çeşitli değişiklikler geçirerek uygulanmıştır. Halen uygulanmakta olan şekliyle konu iki kısımda ele alınabilir: Bunlardan birincisi döviz tahsisidir. Buna göre gerçekleştirilen veya yapılacak ihracat karşılığı ihracatçılara döviz tahsis edilmektedir. «İmalatçı ihracatçılara kendilerinin ve yan sanayicilerinin;

— İhraç ettikleri ürünlerin yapımında kullandıkları veya ihracını taahhüt ettikleri malların yapımında kullanacakları ithal girdisi ham ve yardımcı maddelerle bu malların ihracında kullanacakları ambalaj malzemelerinin temini için,

— İşletmelerinin ihtiyaç duyduğu mallarla tesislerin genişletilmesi, yenilenmesi veya yeni yatırım ihtiyaçlarının ithal yoluyla karşılanması için.

İhracatı Teşvik ve geliştirme kotasından teşvik belgesine dayanarak döviz tahsisi» yapılmaktadır (1).

Görüldüğü üzere belirtilen döviz tahsisi ihracattan sonra yapılabildiği gibi ihracat taahhütüne dayanarak önceden de yapılabilmektedir. Ancak tahsis edilen döviz, taahhüt ettiği veya fiilen gerçekleştirdiği ihracatın belirli bir oranı ile sınırlandırılmaktadır.

Bu sınırlama, ihracattan evvel, ihracatı taahhüt edilen malların bünyesine giren ham ve yardımcı madde ile bunların ihracında kullanılacak ambalaj malzemesi tutarını ve işletmelerin yenileme, genişletme ve yeni yatırım ihtiyaçları

(1) İhracatı Teşvik Tebliği, 80/2, Md. 13.



içinse taahhüt ettikleri ihracatın FOB bedelinin % 50'sini açmayacak şekilde belirlenmiştir.

Ihracattan sonra ise tahsis edilecek döviz, daha önce ihracatı teşvik belgesi ile tahsis edilen dövizlerin düşülmesinden sonra kalan miktarın % 50'sini geçmeyecektir.

Ihracatçılara tanınan döviz kolaylıklarından ikincisi, Döviz transferinde öncelik, ihracat karşılığı dövizlerden mahsup, gerçekleştirilen ihracat karşılığı transfer hakkı gibi başlıklar halinde toplanmaktadır.

Bunlardan döviz transferinde öncelik hakkına göre, ihracatçılara ihracatı teşvik belgesine dayanarak yapılan ve yapılacak olan ihracat için gerekli döviz tahsislerinin transferinde, Merkez Bankasınca öncelik verilmektedir. Aynı öncelik, ihracatçıların ambalaj gereksinimleri ve transit ticareti çerçevesinde yapılacak döviz tahsisleri için de geçerlidir.

Ihracatçılara tanınan ayrıcalıklardan biri de ihracat karşılığı dövizlerden mahsuptur. Buna göre, teşvik belgesinde belirtilerek taahhüt edilmiş bulunan ihracattan sağlanan dövizlerden bir kısmı, ihracatçının kendi üretim ve dağıtım faaliyetleri ile ilgili gereksinimleri dolayısıyla yapacakları ithalat bedellerinin transferinde kullanılabilir. Bu kullanım doğrudan doğruya ihracatçı kendi ihtiyaçları için olabileceği gibi yan sanayicilerin ithal ihtiyaçları için de olabilir. Buna göre, ihracattan sağlanan dövizler, ihracatçıların kendilerinin veya yan sanayicilerinin ithal ihtiyaçlarının karşılanabilmesi ve, aldıkları dış kredilerin ana para ile faiz, gider ve komisyonları için ortaya çıkacak döviz borçlarına mahsup edilebilecektir.

Yukarda konu edilen döviz ayrıcalıkları ve tahsisler bir

taraftan ihracatçıya kendi üretimi için gerekli döviz ihtiyaçlarının öncelikle karşılanması olanağını verirken diğer taraftan bu hakkın kendisi ya da yan sanayicileri tarafından kullanılabilmesi, sağladığı prim nedeniyle doğrudan kârlılıklarını etkileyecektir.

### 3.2.6 İhracat Sigortası:

İhracat sigortası özellikle ihracatın ticari ve siyasi risk taşıdığı ülkelere doğru genişlemesi halinde gerekli bir önlem olarak görülmektedir (1). Türkiye'de de teşvik önlemleri arasında «ihracat sigortası» öngörülmektedir. Buna göre «ihracat sigortası tesis edilinceye kadar, Destekleme ve İstikrar Fonundan Para-Kredi kurulunca İhracat Teşvik Fonuna aktarılacak meblağla, bu kurulun tesbit edeceği esaslar ve ihracatı teşvik belgesi çerçevesinde, ihracat sigortası işlemleri Teşvik ve Uygulama Dairesince yürütülür.» denilmektedir.

### SONUÇ:

Sanayileşme olgusu içinde dış ticaretin çok önemli bir yeri vardır. Sanayileşme stratejilerine göre uygulanacak dış ticaret politikasında birbirine karşıt iki model vardır: İthal ikamesi ve ihracata yönelik sanayileşme. 1930 dünya ekonomik krizinin ülkelere telkin ettiği kendi kendine yeterlilik düşüncesi ve ekonomik açıdan dışa bağımlılığın azaltılması eğilimleri, ithal ikamesi politikasına ortam hazırlamıştır (2).

---

(1) Veysel Yayan a.g.e., s. 66.

(2) Halil Seyidoğlu, a.g.e., s. 474.

İthal ikamesi az gelişmiş veya gelişmekte olan ülkeler arasında giderek yayılan bir politika haline gelmiştir. Bazı ülkelerde sanayileşme açısından ithal ikamesi politikası başarı ile uygulanmıştır. Japonya ve bazı güney Asya ülkeleri kısa sürede bu aşamayı tamamlayıp ihracata yönelmişlerdir.

Ancak çoğu kalkınma çabası içinde olan ülkelerde ise ithal ikamesinden beklenen sonuçlar alınmamıştır. Gerçekten bu ülkelerde ithal ikamesi uygulaması, yüksek maliyetli, ithal bağımlılığı fazla, dış rekabetten uzak, piyasa darlığı nedeniyle kapasite altı çalışan ve verimli olmayan sanayilerin ortaya çıkmasıyla sonuçlanmıştır. Dış ödeme açıklarının da giderek büyümesi, bu ülkeleri yeni alternatifler aramaya zorlamıştır. Nitekim bazı ülkeler ithal ikamesi politikasını terkederek ihracata ağırlık vermişlerdir.

Türkiye'de de sanayileşmenin başlangıcından itibaren ithal ikamesi uygulanmaya başlanmış ve planlı dönemin başlangıcından itibaren de bu eğilim yasallık kazanmıştır. 1970 yılına doğru bu politika giderek eleştirilmeye başlanmıştır. Gerçekten uygulanan politika sonunda, Türkiye'de de ithal bağımlılığı yüksek, piyasa darlığı nedeniyle kapasite altı çalışan, ihracata dönük olmayan ve ancak dış ödeme güçlükleri karşısında alınan maliyeti yüksek teşviklerle ihracat yapabilen, yüksek gümrük tarifeleri ve miktar kısıtlamaları ile korunmaya gereksinme duyan bir kısım sanayi dalları oluşmuştur.

Ancak hemen belirtmek gereklidir ki Türkiye'de ithal ikamesi politikası eksik ve bazı hatalarla uygulanmıştır. Bu nedenle de ulaşılan sonucu, ithal ikamesi politikasınıninki ile aynı çizgide tutmamak gerekir. Gerçekten Türkiye'de yatırımlarda; seçilen teknoloji, kuruluş yeri, ithal bağımlılığı ve

telafisi, ekonomiye yatay ve düşey bağları, kapasitesi gibi konular itibariyle hatalar yapılmıştır.

Bir taraftan sanayi dallarının ihracata dönük olarak kurulmamış ve ortalama ithal bağımlılıklarının fazla olması diğer taraftan petrol fiyatlarındaki hızlı yükseliş, Türkiye'nin dış ödeme açığını giderek artırmıştır. 1960'lı yılların sonundan itibaren alınmaya başlanan ihracatı teşvik önlemlerinin dozu giderek yükseltilmiştir.

Hata ve eksikliklerine rağmen ithal ikamesi politikasının Türkiye'nin kalkınmasında önemli katkısı olmuştur. Bu nedenle de ithal ikamesinin terkedilerek bütünüyle ihracata yönelik politika haline dönüştürülmesi hatalı sonuçlar verebilir. İthal bağımlılığı düşük, geniş ölçüde yerli girdiye dayanan, uygun teknoloji seçimi yapılmış, verimlilik denetimi sağlanabilen; ihraç potansiyeli bulunan sanayi dallarına ağırlık verilerek devam ettirilecek ithal ikamesi yanında, ihracatın geliştirilmesiyle ilgili önlemler almak yararlı sonuçlar verir. Böylece önceden kurulmuş bulunan endüstri dallarının ithal gereksinimleri sağlanmış olurken mevcut sanayileşme sürecinin devamlılığı sağlanmış olur. Türkiye'de ihracatın artırılması için çeşitli alternatifler vardır. Bunlardan birincisi ihracatı teşvik önlemlerine artan bir şekilde başvurmaktır. Türkiye'de özellikle 1980 yılı başından itibaren geniş bir teşvik politikasına girilmiştir. İhracattan evvel veya sonra ucuz kredi, döviz tahsis edilmesi, vergi muafiyet ve istisnaları ile yüksek dozda vergi ladesi, bunların önemlileri arasındadır.

Ancak vergi teşvik tedbirlerinin sağlayacağı fayda yanında önemli bir maliyeti de vardır. Bu nedenle belirtilen tedbirlerin uygulanmasında selektif bir teşvik esas alın-

mahtır. Ayrıca etkin bir ekonomik ve yasal denetim sağlanmalıdır. Özellikle 1980 yılından sonra gerek döviz gerekse iç kredi olarak yapılan uzun vadeli kullandırmalarda, belirtilen denetimin sağlanıp sağlanamayacağı tartışma konusudur. Bu güçlük ihracattan önceki tahsisler için daha da önem kazanmaktadır.

Kaldı ki bu konudaki güçlüklerden biri de diğer ülkelerin uyguladığımız teşvik önlemlerine tepkisidir. Nitekim belirli bir süreden beri tavizlerinin anlamı giderek azalan AET ülkeleri, ithal ürünlerine gümrük vergisi ve miktar sınırlandırmaları gibi önlemler getirmişlerdir. Böyle durumlarda teşvik önlemleri etkisiz hale gelebilmektedir. Bu nedenle ürünlerin iç-dış fiyat dengesizliği, vergilerde sağlanacak muafiyet ve istisnalarla giderilip rekabet gücü kazandırılabilirse, vergi teşvik önlemlerine başvurulmalıdır ve yapılacak teşvik, ürüne rekabet gücü kazandıracak ölçüde olmalıdır. Sözü edilen dengesizlik vergilerden olmayıp, ürün maliyetlerinden kaynaklanıyorsa, girdi maliyetlerini azaltıcı önlem ve teşviklere ağırlık vermelidir.

İhracatı olumsuz yönde etkileyen bir diğer etken de ihracat mallarındaki kalite düşüklüğü ve standardizasyon sorunudur. Bu nedenle kalite, standardizasyon ve pazarlama yönünden önlemler almak da ihracatı olumlu yönde etkileyecektir.

İhracatı artırma imkânlarından biri de ihracat edilecek ürün çeşidi ve ülke sayısının artırılmasıdır. Türkiye dış ticaretinin (ithalat ve ihracatının) büyük çoğunluğu OECD ülkeleriyledir. Uzun yıllardan beri devam eden bu kompozisyon, Cari İşlemler Bilançosunu olumlu yönde etkileyecek önemli bir gelişme gösterememiştir.

Bundan dolayı özellikle Orta Doğu ülkeleri başta olmak üzere, diğer serbest dövizli anlaşmalı ülkelere ihracat imkânlarının artırılması giderek önem kazanmıştır. Bir taraftan gelişmiş ülkeler içinde sınırlanan dış ticaretin, Cari İşlemler bilançosu açısından gelişmekte olan ülkeler lehine cerayan etmemesi diğer taraftan petrol ve petrol ürünleri ithalatının giderek artması, bu ülkelerle ticari işbirliği yapılması ve ihracatın artırılması olanaklarının araştırılmasını, zorunlu hale getirmiştir. Kuşkusuz ihraç edilebilir ürün ve ülke olarak yeni imkânların araştırılması ihracata önemli katkıda bulunacak tedbirlerden biri olacaktır.

## VERGİ YARGISININ BAĞIMSIZLIĞI KONUSU VE VERGİ YARGI SİSTEMLERİ

Doç. Dr. Şerafettin AKSOY  
İst. Üni. İktisat Fakültesi

### A — Umumi Yargı Sistemi İçinde Vergi Yargısının Yeri:

Umumi Yargı sistemini tarihi seyir içinde tetkik ettiğimizde, önceleri Yargı kollarının ve yargı usullerinin, pek farklılık arzemedikleri görülür. Çünkü, o zamanlar devletin ve kamu iktisadi teşebbüslerinin faaliyetlerinin çok sınırlı olması sebebiyle idare ile fertler arasında, fazla ihtilaf çıkmıyordu. Ancak, XIX. asırda, amme hizmeti anlayışında ve kamu otoritelerinin görevlerinin şumulünün genişletilmesi ve kamu teşebbüslerinin artışı neticesinde, kamu idareleri ile, özel kişiler arasında, daha fazla hukuki ihtilafların çıktığı görülmektedir. Önceleri ortaya çıkan idari ihtilafları, genel hukuk kural ve kaidelerine göre, diğer hukuki ihtilafların çözümlendiği yargı mercilerinde, yani özel kişiler arasındaki ihtilafların halledildiği adalet mahkemelerinde çözümleniyordu.

İdari ihtilafların mahiyetinin, özel kişiler arasındaki ihtilaflardan çok farklı oluşu ve günden güne, idari ihtilafların artması sonunda, bu tür ihtilafların adalet mahkemelerinde çözümlenmesini mahsurlu bulan, bir düşünce akımı doğmuştur. İşte, idari ihtilafların hususiyetleri göz önüne alındığında, bu gibi ihtilafların, adli yargının dışında ayrı bir yargı organında çözümlenmesinin, çok faydalı olacağı görüşünü savunanların ileri sürdüğü düşünceler şu şekilde özetlenebilir:

1 — İdari ihtilafların, adalet mahkemelerinde halledilmesi, kuvvetler ayrılığı prensibine ters düşmektedir. Çünkü, idarenin faaliyetleri neticesinde doğmuş olan bir ihtilafların adalet mahkemelerinde çözümlenmesi icra kuvvetine, yargı kuvvetinin üstünlüğünü sağlar. Bu durum görüldüğü gibi, kuvvetler ayrılığı görüşüne uymamaktadır.

2 — İdari faaliyetlerin kendilerine özgü tarafları vardır. Bu teknik vasıfları dolayısıyla idari ihtilafların adalet mahkemelerinde çözümlenmesi doğru değildir; çünkü, adalet mahkemeleri bu tür ihtilafların yargılanmasında, bu özellikleri bilemezler.

3 — Zamanla, sosyal Hukuk Devleti anlayışının, doğuşu ve gelişmesi, kamu hizmetlerinin hem miktar ve hem de sumûl itibariyle artmasına ve dolayısıyla kamu teşebbüslerinin çoğalmasına neden olmuştur. Böylece, özel kişilerle idare arasındaki ihtilaflar hem miktar ve hem de teknik özellikleri itibariyle, önemli konu haline almıştır. Zaten yükleri bir hayli artmış olan adalet mahkemelerine, idari ihtilafların çözümünün de getirilmesi, bu mahkemelerinin yüklerinin çok ağırlaşmasına neden olacaktır. İşte, bu nedenlerden dolayı, teknik özellikleri olan, idari ihtilafların adalet



mahkemeleri yerine, adli yargı mercilerinden ayrı, idari yargı mercilerinde çözümlenmesi lazımdır.

4 — Adli yargının bağımsızlığı, bu mahkemenin hakimlerinin kanunlardan başka hiçbirşeye tabi olmamaları, taraflar için çok önemli bir güvence olmaktadır. Aynı şekilde bağımsız idari yargı kurmak ve bu mahkemelere tayin olan hakimlerin de kanunlardan başka hiçbirşeye tabi olmamasını sağlamak, pekâlâ mümkündür (1).

Yukarıda belirtilen sebeplerden dolayı, bazı ülkeler, idari ihtilafları çözümlmek için, adli mahkemelerden ayrı, idari yargıyı kurmuştur. Memleketimizde bu ülkeler arasında bulunmaktadır. Diğer taraftan, İngiltere ve Amerika gibi bazı ülkelerde, idari ihtilaflar, hâlâ adli mahkemelerde çözümlenmektedir. Ayrıca, hukuki ihtilafların özelliklerine göre, adli ve idari kazadan mustakil olarak gelişmiş ve kurulmuş olan, askeri kazayı görüyoruz. Aynı zamanda, Teşri Organının kararlarının ve faaliyetlerinin yargısal denetime tabi tutulmasının, İkinci Dünya Savaşından sonra sınırlı bir şekilde de olsa benimsenmeye başladığını ve böylece yeni bir yargı dalı olan, anayasal yargının ortaya çıktığını ve gelişmekte olduğunu görüyoruz.

Yargı kollarının bağımsızlığından bahsedilmek için, yargı organlarının ve hakimlerinin bağımsızlığından başka, bu organların kararlarını tetkik edecek, o kaza koluna ait son bir merci olması ve kararların, ayrı bağımsız bir yüksek mahkeme tarafından, denetlenmemesi icab eder. Aksi halde, o yargı kolunun bağımsızlığından bahsedilemez. Örneğin,

---

(1) Derbil Süheyp: İdare Hukuku, cilt: I, Dördüncü bası Ankara Üniversitesi Hukuk Fak. Yayınlarından, No: 85, Güzel Sanatlar Matbaası, Ankara 1955, s. 151.

bugün ticaret mahkemeleri ve ceza mahkemeleri, hukuk mahkemeleri içinde bulunmaktadır. Hukuk mahkemeleri yanında ticaret ve ceza mahkemelerinin bulunması, bunların ayrı ayrı, bağımsız birer yargı kolu olduğu, manasına gelmez. Çünkü, hukuk mahkemelerinin kararları gibi, gerek ticaret ve gerekse ceza mahkemelerinin kararları da son merci olarak, Yargıtayın denetimine tabidir. Orneğin, ticaret mahkemelerinin vermiş olduğu kararlar, Yargıtay ticaret dairesinin ve hatta bu dairenin kararları da, Yargıtay hukuk umumi heyetinin ve son olarak, bu heyetin kararları da, tevhidî içtihad (içtihad birleştirilmesi) ile Yargıtay Umumi Heyetinin, denetimine tabi tutulabilir. Fakat, Yargıtayın üstünde, onun verdiği kararları denetleyebilecek ve bozabilecek başka bir yargı organı yoktur (2).

İdari yargı için de, aynı şeyler söylenebilir. O halde, dava konularının özellikleri ve hukuki nitelikleri icabı, bir bütün teşkileden işleri, ayrı ayrı, yargı usüllerine tabi tutmak, o yargı kollarının bağımsızlığı demek değildir. Daha önce de ifade etmiş olduğumuz gibi, o yargı konunun kendisine mahsus, son bir tetkik mercinin bulunması lazımdır. Ayrıca, bu kararları kontrol edebilen ve bozabilen başka bir üst merciin de bulunmaması icabeder. Zamanımızda, çeşitli ülkelerin çoğunda, bağımsız yargı kollarının, adli yargı, idari yargı, askeri yargı ve anayasal yargıdan ibaret olduğunu söyleyebiliriz. Ancak, bağımsız «Vergi Yargısı» sistemini, Batı Almanya'da görüyoruz. Bu ülkede, adli ve idari yargıdan ayrı, bağımsız bir yargı kolu olarak, vergi yargısının kurulmasına ve işlemesine rağmen hâlâ bu mevzuu bir tartışma konusu olarak, önemini muhafaza etmektedir.

---

(2) Onar, Sıddık, Sami: İdare Hukukunun Umumi Esasları, İstanbul 1952, İstanbul Marifet Basımevi, s. 1263-1264.

## B — Vergi Yargısının Bağımsızlığı Konusu:

Vergi yargısının bağımsızlığı henüz müellifler arasında tartışmalıdır. Bu konuda, çeşitli görüşler ileri sürülmektedir. Örneğin, idare hukukcuları, vergi yargısının bağımsızlığını kabul etmemekte ve idari yargının, vergi yargısını içine aldığı, bu bakımdan, vergi ihtilaflarının, pekâlâ idari yargı mercilerinde çözümlenebileceğini belirtmektedirler. Diğer bir ifade ile, vergi ihtilaflarının idari yargıya bağlanmasını ve burada çözümlenmesini savunmaktadırlar (3). Özel hukukçular da, vergi yargısının bağımsızlığını kabul etmemekte ve vergi ihtilaflarının adli yargı mercilerinde çözümlenebileceği görüşündedirler. Çoğunluğunu maliyecilerin teşkil ettiği diğer bir grup ise, vergi yargısının adli ve idari yargının yanında, bağımsız bir yargı kolu olarak, kurulabileceğini ve bunun gerektiğini savunmaktadırlar. Yani, vergi ihtilafları özellikleri ve hukuki nitelikleri icabı, bağımsız vergi mahkemelerinde ve bağımsız hakimler tarafından çözümlenecek ve bu mahkemeler tarafından verilen kararlar yüksek vergi mahkemesi tarafından denetlenecek ve bu mahkemenin üstünde, başka hiçbir merci bulunmayacak ve böylece bağımsız vergi yargısı kurulmuş olacaktır (4).

Vergi yargısının bağımsızlığı konusu, çok önemli bir konudur, günümüzde çeşitli müellifler bağımsız vergi yargısının kurulmasının lüzumunu açıklamaktadırlar. Vergi hukuku sahasında, ekonomik ve sosyal değişiklik ve gelişmelere bağlı olarak, çok sayıda kanun çıkarılması ve bu kanunların,

(3) Onar, Sıddık Sami: e.g.e., s. 1266-1267.

(4) Blumenstein Ernst: System des Steuerrechts, Schulthess Polygraphischer Verlag A.G. Zürich. 1971, s. 346.

Wackernagel, Jacob: Die Aufgaben der Steverrechtswissenschaft, von der Steuer in der Demokratie, Polygraphischer Verlag A.G. Zürich 1946, s. 13-14 vd.

sık sık değiştirilmeleri, teknik ve muhasebe yönünde vergi anlaşmazlıklarının özellikleri bulunması sebebiyle, vergi yarısının bağımsızlığında yarar vardır; diğer bir ifade ile vergi ihtilaflarının kendilerine özgü teknik nitelikleri dolayısıyla bağımsız vergi mahkemelerinde çözümlenmesi icab eder (5).

**a) Müstakil Vergi Kazası Görüşü:**

Daha önce de görmüş olduğumuz gibi, XIX. asırda önce, idari ihtilaflar, genel hukuk kaidelerine göre ve adli mahkemelerde çözümleniyordu XIX. asırdan itibaren, idari ihtilafların devlet ve diğer kamu müesseselerinin artması ve bu faaliyetlerin, kendilerine mahsus bir takım özellikleri olması nedeniyle, adli mahkemelerden ayrı ve müstakil idari kaza organlarında halledilmesi tezi ileri sürülmüştür. Fakat, bazı memleketlerde, yakın zamana kadar, tek kaza çok kaza mevzuu münakaşası devam etmiş, nereden ve kimler arasında meydana gelirse gelsin, her türlü ihtilafların, adli mahkemelerin murakabesine tabi olacağı kabul edilmiştir.

Anglo Sakson sistemi diyebileceğimiz, bu sistemde, idarede vazife gören herkes, idari fiil ve tasarruflarından dolayı adli kazanın murakabesine tabidir. Bu gibi memleketlerde, müstakil idari mahkemeler yoktur. Hatta, son zamanlara kadar, idare hukukunun kendine özgü kaidelerinin bulunduğu reddediliyordu.

(5) Blumenstein, Ernst: a.g.e, s. 347vd.

Erginay, Akif: Vergi Hukuku III. Bası, Ankara Hukuk Fakültesi Yayınları No: 337, Sevinç Matbaası, Ankara 1974, s. 96.

Aksoy Şerafettin, Türk Vergi Kaza Sistemi, Doçentlik Tezi, İstanbul 1976, s. 11-14.

Ancak, zamanımızda, idari tasarruflar neticesinde ortaya çıkan uyuşmazlıkların, idari kaza mercilerinde görülmesi ve karara bağlanması tezini, idare hukukçuları savunmuş ve bazı nedenler ileri sürmüşlerdir:

1) İdari ihtilafların, kendilerine mahsus bir takım teknik özellikleri olması ve bu özellikleri iyice kavramak için, o sahada ihtisas yapmış bilgili ve ehil hakimlere ihtiyaç hasıl olması nedeniyle, müstakil idari kaza mercilerinin kurulması icap eder.

2) Sosyal Devlet anlayışının gelişmesi ile birlikte, kamu hizmetlerinin artması, fertlerle idare arasında çıkan ihtilafların sayısının bir hayli kabarmasına sebep olmuştur. Bu tür ihtilafların da, adli mahkemelerde görülmesi, zaten yükü ağır olan bu mahkemelerin, çalışamaz hale gelmesini, intaç edecek ve neticede, adalet duygusu rencide olacaktır. Bu bakımdan, idari ihtilafların, bağımsız idari kaza organlarında halledilmesi icap eder.

Vergi ihtilaflarının da, kendilerine mahsus bir takım teknik özellikleri ve hukuki nitelikleri bulunması nedeniyle ve bu ihtilafları tetkik ederek, karara varacak olan hakimlerin, vergi kanunları ve hukuk bilgisi yanında, işletme, muhasebe ve iktisat bilgisine, sahip olmaları icap eder. Halbuki, adli ve idari kaza mercilerindeki vergi ihtilaflarını, çözümleneyen hakim ve kişilerin bu bilgilere sahip olmasına imkân yoktur. Diğer taraftan, sosyal, iktisadi ve teknolojik hadiselere bağlı olarak, vergi kanunlarının, sık sık değiştirilmesi, konunun önemini bir kat daha artırmaktadır. Şöyleki: Danıştaydaki davaların yarısından fazlasının, vergi ihtilafı davası olduğu ifade edilmektedir (6). O halde, Devletle vergi

(6) Mutluer M. Kamil: Türkiye'de Vergi Yargı Sistemi, Eskişehir İktisadi Ticari İlimler Akademisi Yayınları, No: 141/87. Eskişehir İktisadi Ticari İlimler Akademisi Basımevi, Eskişehir 1975, s. 20.

mükellefleri arasındaki, vergi ihtilaflarının sayısı, bir hayli kabarık bulunmaktadır. Bunun çeşitli nedenlerini, daha ileride etraflı şekilde açıklayacağız. Şimdilik şu kadarını söyleyelim ki, vergi ihtilafları, mahiyetleri icabı ve miktarları bakımından önemli bir konudur. Hatta, daha önce de belirtmiş olduğumuz gibi, bazı idare hukukçularının iddia ettiği şekilde, vergi ihtilaflarının, idari kaza içinde çözümlenmesi mümkündür. Bu tür ihtilafları, idari mahkemeler, bilirkişi müessesesinden faydalanmak suretiyle çözümlenebilir. Onun için, idari kazadan ayrı bir vergi kazası, kurulmasına lüzum yoktur, görüşü kanaatimizce doğru değildir. Çünkü, vergi ihtilaflarının teknik özellikleri ve bu hukuki nitelikleri bilirkişi müessesesinden yararlanarak tesbit edilebilir. Ancak, bu müessesenin olması, bağımsız vergi kazasının kurulmasına mani teşkil etmez: bilakis, her mahkemede olduğu gibi, vergi mahkemelerinde de, bilirkişi raporlarına dayanarak karar verilebilir. Hatta bilirkişi müessesesine, ihtiyaç vardır. Çünkü, bu tür ihtilafları çözümlen hakimlerin, vergi sahasının her dalında, bilgi sahibi olması gerekmez.

Bilirkişi müessesesinin, bir takım aksaklıkları olduğu, bazı müellifler tarafından belirtilmesine rağmen, tamamen kaldırılması da düşünülemez. Fakat, bu müessesenin mahsurlarını asgariye indirmek için, bazı tetbirler alınabilir (7). Örneğin bağımsız vergi kazası kurulursa, vergi mahkemelerinde, vergi kanunları ve hukuk bilgisi yanında, muhasebe, işletme, iktisat ve sosyal bilgiye sahip hakimler, vergi ihtilaflarını çözümlerlerse, bu gerçekleşirse, o zaman, vergi mahkemeleri, mümkün olduğu kadar, az sayıda bilirkişi müessesesine müracaat etmiş olacaktır. Yani, bilgili ve kaliteli

(7) Kızılyalı, Hüsnü: Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Analizi, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, No: 286, Sevinç Matbaası, Ankara 1919, s. 260 - 261.

hakimler, bilirkişiye daha az başvuracak ve bu sayede vergi ihtilaflarının çözümlenmesinde, verilen kararların hak ve adalete uygunluğu sağlanacak ve böylece bilirkişi müessesesinin mahzurları da önlenmiş hiç değilse, asgariye indirilmiş olacaktır.

## 2 — Adli Kazaya Bağlı, Vergi Kazası Görüşü:

Vergi hukukunun, en çok ilişkisi olduğu hukuk dallarından birisi de özel hukuktur.

İtalya yazarı Giannini'nin belirttiği gibi, vergi mükellefiyeti esas itibariyle, özel hukuktaki mükellefiyetlerden farklı değildir. Bu nedenle, özel borçların doğuşu, kısmen veya tamamen değiştirilmesi ve icrası konusundaki prensipler, vergi hukukunun prensip ve kaideleriyle, açıkça veya dolaylı olarak değiştirilmedikçe, vergi konusunda, devletle, kişiler arasında da uygulanabilir (8). Çünkü, neticede bu olay, bir borç münasebetinden başka bir şey değildir. Gerçekten, çok zaman vergi hukuku, bir takım farklılıklar bulunmasına rağmen, vergi borcunun hukuki esasları bakımından, özel hukukun prensiplerinden hareket ederek, meseleleri izaha çalışır. Şöyleki: Vergi genel olarak, mülkiyet, mal edinme kullanma, akit, alım satım, miras, hibe ve bunlara benzer hukuki tasarruflar üzerine konduğu için, özel hukuk sahasına giren bu mefhumlar, vergi hukukunda da, çok zaman aynı manada, bazan da farklı manalarda kullanılırlar. Fransız, özel hukukçusu François Geny, ve diğer özel hukukçuların ifade ettikleri gibi, vergi hukukunun kaideleri, özel hukukun içine girer, her ne kadar, verginin tarh, tahakkuk ve tahsiliyle

(8) Feyzioğlu, Bedi: Vergi Hukuku Ders Notları, İstanbul 1975, s. 18-19.

İlgili hukuki tasarruflar, birer idari muamele ise de, verginin dayandığı ana kavramlar, özel hukuk kavramlarıdır. Bazan, vergi kanunları, özel hukuk kaidelerine uymayan hükümler getirmektedir. Fakat, bunlar istisna teşkil etmektedir: ve çok zaman ise, özel hukuk kaidelerine uygundur.

François Geny, «Vergi hukukunun bağımsızlığı gibi çekiçi fakat yanıtıcı formüllerden kaçınılmalıdır. Çünkü bunlar, bazı gelişme olanaklarını sağlayabilirse de, sınırları iyice belirtilmeyince, gerçekleri bozabilir,» demektedir ve vergi hukukunun konusunun: devletin mali vasıta temini için yaptığı hukuki tasarruflar olması sebebiyle, ona tam bir bağımsızlık tanımasa bile, bu hukuk dalının kendine mahsus bir takım özellikleri olduğunu inkâr etmemektedir (9). Diğer taraftan, Tesora da, Vergi Usul Hukukunun, medeni usul kanununa bağlı olduğunu ve onun bir dalını teşkil ettiğini belirtmektedir. Gerçekten, vergi usul hukuku kaideleri, vergi müessesesinin kendine özgü bazı özelliklerinden doğmuştur. Ancak, aksi kanunda gösterilmedikçe veya durum ve şartlar gerektirmedikçe, vergi ihtilaflarında da, medeni usul hukukunun kurallarını uygulamak icap eder (10).

Yukarıda açıklamış olduğumuz gibi, özel hukukçuların ana fikirlerini özetlemek gerekirse, denilebilir ki: özel hukukçular, özel hukuka bir üstünlük tanımakta, vergi hukukunun ona aykırı olan kaide ve kavramlarını, bir istisnai durum olarak görmekte ve netice olarakta, vergi hukukuna bir bağımsızlık değil, özel hukuk içinde, bazı teknik ve hukuki nitelikleri itibariyle, ayrı bir yer vermektedirler.

---

(9) Erginay, Akif: Vergi Hukuku III, Bası, Ankara Hukuk Fakültesi Yayınları, No: 337, Sevinç Matbaası, Ankara 1974, s. 24.

(10) Feyzioğlu, Bedi: a.g.e., s. 25.

Erginay, Akif: Vergi Hukuku, s. 10, 11, 23 vd.

Erginay, Akif: Vergi Hukukunun Mevzuu ve Muhtariyeti, s. 28-29.



Vergi Hukukunun, özel hukukla olan, bu sıkı münasebeti, vergi ihtilaflarının, adli kaza organlarında çözümlenmesini gerektirir. Adli kaza organlarında, hakimlik yapan kişiler, vergi ihtilaflarına uygulanan kanunları ve hukukun genel ilkelerini ve kurallarını bilirler ve hukuk kültür ve formasyonları buna müsaittir.

Vergi ihtilaflarının, kendilerine mahsus teknik ve hukuki nitelikleri olması, bu ihtilafların halledilmesi için, muhakkak bağımsız vergi kazasının kurulmasını gerektirmez. Çünkü, bu gün adli kaza organlarında çözümlenen, ticaret ve iş kanunlarından çıkan ihtilafların da, kendilerine mahsus bir takım teknik ve hukuki özellikleri vardır ve en az vergi ihtilafları kadar, ihtisas isteyen konulardır. Buna rağmen, adli kaza organları içinde, vergi ihtisas mahkemeleri kurulabileceği gibi, hakimler, diğer mahkemelerde olduğu şekilde, bilirkişiye başvurarakta, pekâlâ vergi ihtilaflarının çözümlenmesini, adli kaza içinde başarıyla yürütebilirler. Çünkü adli kaza içinde vergi mahkemelerinin kurulması ve bu mahkemelerde görev yapacak hakimlerin kendilerini vergicilik sahasında uzman kişi olarak yetiştirmesi ve gerektiğinde bilirkişiye müracaat etmeleri sonucunda, vergi ihtilaflarının çözümü vergi adaletine uygun ve daha süratli olarak sağlanacaktır (11).

### 3 — İdari Kazaya Bağlı, Vergi Kazası Görüşü:

Devletin ve diğer amme hükmü şahıslarının yaptığı, idari muamele ve tasarrufları tanzim eden hukuk kaidelerini, özel hukuk kaidelerinden farklı sayarak, bu kaideleri ic-

(11) Arıkan, Vural: Vergi Mahkemeleri, Yeni Gazete, 13 Eylül 1970.

ra ve tatbik edecek organları, adli kaza organlarından tamamen ayırmak icap edecektir. İşte idari rejim adını alan bu icrai idare sistemini, tam olarak uygulayan ülkelerin başında Fransa gelmektedir (12). Fransa'da, idari rejimde, idari kararlar resen alınır ve tatbik edilir. Yani, bu kararların, gerek alınmasından ve gerekse icrasından evvel bir mahkeme kararına, bazı istisnalar hariç, genel olarak lüzum yoktur. Demekki, idari kararlar, kazai mahiyette olmadığı halde, idare memurları tarafından, sanki kazai kararmış gibi uygulanmaktadır. Hatta bu kararların tatbikinde ortaya çıkan, idari ihtilaflar için ilgili kaza organında dava bile açılmış olsa, mahkemece tehir-i icra kararı verilmiş olmadıkça, idari kararların icrası durdurulamaz. Ancak, idare kendi rızası ile aldığı idari kararlar dolayısıyla, ortaya çıkan ihtilaflar mahkemede çözümleninceye kadar, kararlarının icrasını durdurabilir.

Amme hizmetleri ifa eden idarenin, bu hizmetleri başarıyla yürütebilmesi için, çok zaman derhal karar alarak harekete geçmesi gerekir. Diğer bir ifadeyle, idarenin üzerine aldığı vazifelerin lüzum ve önemi onun üstün selâhiyetlere sahip olmasını gerektirir.

İdari kararların uygulanmasında, ortaya çıkan ihtilafların çözümlenmesinde, idari kanunlar uygulanır. İdari ihtilaflara uygulanan, hukuk kaidelerinin dayandığı esaslar ise, özel hukuk kaidelerinin dayandığı esaslardan farklıdır. Şöyle ki: özel hukuk ve bunun dallarını teşkil eden, medeni hukuk, ticaret hukuku vs. dalları, eşit hak ve menfaat ve idare serbestisi esasına dayandığı halde, yukarıda belirtmiş olduğumuz gibi, kamu hukukunda kamu menfaatlerinin, özel

(12) Onar, Sıddık, Sami: İdare Hukukunun Umumi Esasları, Birinci Cilt, İkinci Tabı, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul 1960, s. 40-41.

menfaatlerden üstünlüğü kabul edilmiş ve idari rejimin, ilk unsuru bu şekilde ortaya çıkmıştır (13).

Vergi ihtilafları, idari ihtilafların bir kısmını teşkil etmektedir. Devlet ve diğer kamu müesseselerinin vergi kanunlarını uygularken yapmış oldukları hukuki muamele ve tasarrufları neticesinde idare ile vergi mükellef ve sorumluları arasında meydana gelen vergi ihtilafları esasında idari ihtilaflardan başka bir şey değildir. Çünkü, vergi idaresinin yapmış olduğu bu tür tasarruflar, devletin hakimiyet hakkına dayanmaktadır. Ve özel kişilerin kendi aralarındaki münasebetlerden ve yapmış oldukları akitlerden farklıdır (14).

Bu nedenle, idari ihtilaflara bakan hakimler ve idari kaza organları vergi ihtilaflarını da çözümleyebilirler.

Daha önce ifade etmiş olduğumuz gibi, adli kaza ile idari kazanın, bağımsız birer kaza organı olmaları, bu kaza mercilerinde çözümlenen hukuki ihtilafların ve bu ihtilaflara uygulanan genel hukuk kaidelerinin, kendine mahsus özelliklerinden dolayıdır. Ana prensipler bakımından, idari ihtilaflarla, vergi ihtilafları arasında, bir fark olmadığına göre, vergi ihtilaflarının, bağımsız vergi kazası organlarında bakılmasına lüzum yoktur. Bu gibi ihtilaflar, idari kaza organlarında çözümlenebilir. Ayrıca, bağımsız kaza organlarının, çoğalması neticesinde, bu gibi kaza organları arasında ihtilafların artmasına ve vergi kazasının bağımsızlığı, aynı zamanda, idare hukukunun bütünlüğünü bozarak, bu kaza ko-

---

(13) Onar, Sıddık Sami: a.g.e., s. 82-83.

(14) Tekeli, Esat: Maliye Enstitüsü Konferansları (İkinci seri, 1956) İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları, No: 98. Sermet Matbaası, İstanbul 1958, s. 129-130.

lunun zayıflamasına ve tatbikattaki hukuki istikrarın bozulmasına da sebep olabilir (15).

Tarihi seyir içinde, idare hukukunun sahasının gittikçe genişlediğini ve birçok teknik konuların, idare hukuku sahasına girdiğini görüyoruz. İdare hukukunun bir kolunu teşkil eden, vergi hukukunun ve vergi kazasını bu hukuk dalından ayırırsak, kendilerine mahsus bir takım teknik ve özellikleri olan, diğer bazı hukuk dallarına da, mesela, imar hukuku, döviz hukuku v.s. gibi, bağımsızlık tanımak lazımdır. Böyle bir ayırım ise, idare hukukunun parçalanmasına ve devletin kaza masraflarının da artmasına sebep olacaktır (16). Aynı zamanda, bağımsız yargı kollarının çoğalması, bu yargı kolları arasında, bir çok ihtilafların çıkmasına sebep olacaktır. Nitekim, 1961 Anayasası, ile bağımsız kaza kollarının artışı, bu kaza kolları arasındaki ihtilafların artması sonucu doğurmuştur. Her ne kadar, bu tür ihtilafların uyumsuzluk mahkemelerinde halledilebileceği ileri sürülmekteyse de, bu husus, teorik bir düşünce olarak kalmakta, tatbikatta ise, uyumsuzluk mahkemelerinin de, bu işi halledemediği görülmektedir. O halde, bağımsız kaza kolları arasında meydana gelen, bu tür anlaşmazlıkların sayısını çoğaltmamamızın, tek çıkar yolu, bağımsız kaza organlarının sayısını mümkün olduğu kadar artırmamaya çalışmaktır (17).

---

(15) Mutluer, M. Kamil: a.g.e., s. 15.

(16) Duran, Lütfi: Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları ile Vergi İhtilaflarının Akibeti, İktisat ve Maliye Dergisi, cilt: XIV, sayı: 2, Sermet Matbaası, İstanbul 1967, s. 54.

(17) Duran, Lütfi: Yüksek Mahkemeler Arasında İçtihat Uyumsuzluğu, Mukayeseli Hukuk Araştırmaları Dergisi, Yeni Seri Yıl: 1 No: 1, Cezaevi Matbaası, İstanbul 1967, s. 9-27.

Vergi Kazasını idari kazaya bağlayan görüşlere göre, vergi ihtilaflarının, kendilerine özgü bir takım teknik ve özellikleri olması, diğer taraftan, sadece, vergi kanunlarını anlamak ve bunların uygulanacağı sahayı teknik özellikleri ile bilmek gayesi, müstakil vergi kazasının kurulmasının nedenleri olamaz. Çünkü, bu gibi hususlar, idari mahkemeler tarafından bilirkişilere tesbit ettirilebilir. Nitekim adli mahkemelerde, bir çok teknik ve özel bilgi isteyen konular, bu yoldan halledilmektedir. Yani, bu iş bir hakim işi olmadığı gibi, bağımsız bir mahkeme işi, hiç değildir. Kamu menfaatlerinin özel menfaatlerden üstünlüğüne dayanan, idare hukuku ve vergi hukuku, bir bütün teşkil eder ve vergi hukuku, idare hukukunun bir dalıdır (18). Bu bakımdan, idari kazadan ayrı bağımsız bir vergi kazası düşünülemez.

---

(18) Erginay, Akif: a.g.e., s. 10.

Aksoy, Şerafettin: Türk Vergi Kaza Sistemi, Doçentlik Tezi, İstanbul 1976 s. 19 - 21.

## ZİRAİ KAZANÇLARIN GELİR VERGİSİ İÇİNDE VERGİLENDİRİLMESİ

Memleketimizde ilk defa gelir vergisi sisteminin tatbik edilmesine karar verildiği zaman, hazırlanmış olan 1946 tarihli Türk gelir vergisi projesi zirai kazançları vergi şumulüne dahil etmiş idi. Bu kanun projesinin gerekçesinde: «vergi mükellef için bir vazifedir, fakat herkesin vergi karşısında müsavi olmasını istemek de mükellefin hakkıdır.» Gelir vergisine dayanan ileri bir vergi sistemi mükellefleri gerçekten vergi ödeme kabiliyetlerine göre vergilendirdiği cihetle, böyle bir vergi sistemi karşısında mükelleflerin büyük bir çoğunluk itibariyle, vergi ödevlerini iyi niyetle yerine getirecekleri, fazla iyimserliğe kapılmadan beklenebilir.» denilmekte ve «herşeyden evvel gerçek kişilerin mali iktidarına dayanan Gelir Vergisinin, bu iktidarı, doğru olarak ölçebilmek için gelir getiren faaliyet sahalarının hiç birinden sarfinazar edemeyeceğinin tabii olduğu (1) ifade edilmekte idi.

Böylece zirai kazançların vergi şumulüne alınması ile vergide adalet ve umumiyet prensipleri gerçekleştirilmek isteniyordu.

1946 Gelir Vergisi Kanunu Projesi'nde, zirai kazançların vergilendirilmesi kabul olmakla beraber, çiftçilerin çoğunun

(1) Feyzioğlu Bedi N. Zirai Kazançların Vergilendirilmesi Me-selesi, İktisat ve Maliye Mecmuası Cilt I, sayı 8, 15 Kasım 1954, s. 6

okuma yazma bilmedikleri için tutmaya muktedir olmadıkları ve zirai kazancı tam ve doğru olarak tesbit etmenin güçlüğü, göz önüne alınarak küçük zirai kazançlar vergiden muaf tutuluyordu. Şöyleki, arazi vergisi kıymetleri 20.000 liradan aşağı olanlar ile arazi vergisi kıymeti bu miktarı aşarlardan, tutucakları hesaba göre bulunacak zirai kazançları 3000 lirayı bulmayanlar vergiye tabi tutulmayacak; 3000 liradan fazla gelir elde edenler ise, ancak 3000 lirayı aşan kısmı itibariyle vergiye tabi tutulacaktır; aynı zamanda bu tarafta ziraat erbabına kolaylık olsun diye hakiki masraf yerine götürü masraf usulü de kabul edilmiş bulunmaktaydı (2).

Bu projeden sonra 24.4.1947 tarihinde T.B.M.M.'ne sunulan ve Gelir Vergisi Kanunumuza esas teşkil eden ikinci gelir vergisi kanunu projesi, zirai kazançları vergiden istisna etmiş ve bu istisnanın, esbabı mucibesi şöyle açıklanmıştır (3).

«Gelir Vergisi tasarısının ikinci bir hususiyeti zirai kazançlar için kabul ettiği istisnadır. İyi bir verginin umumi-lik kaidesini yerine getirmesi şarttır. Gelir vergisinde bu kade ancak geliri teşkil eden unsurların istisnasız olarak mevzu'u içine alınması ile gerçekleşmiş olur. Zirai kazançların bir gelir unsuru olduğu muhakkaktır. Şu kadar ki, yalnız bizde değil dünyanın en ileri memleketlerinde bile, zirai kazançların tesbitinde, büyük güçlüklerle karşılaşılmaktadır. Bunun sebebi, ziraat erbabının kısmı azami itibariyle hesap tutmağa muktedir olmamaları, ziraatin mahiyeti icabı zirai kazancın tam ve doğru olarak tesbitinin adeta imkânsız bu-

(2) Keyder Beysan, Zirai Sektörde Vergilendirme. Maliye Enstitüsü, Konferansları Dördüncü Seri. Sene 1958, İstanbul 1959 s. 63-65.

(3) T.B.M.M. Tutanak Dergisi, cilt 8, sayfa 26, Gelir Vergisi Kanunu Gerekçesi.

lunmasıdır. Bundan dolayı, İngiltere ve Fransa gibi devletler dahi zirai kazancı götürü olarak tayin etmek cihetine gitmişlerdir.»

«Zirai kazançlardan götürü usulle alınacak bir verginin düşük hasılatı, memleketimizde zirai kazançların gerçek miktarı üzerinden vergilendirilmesinde de varılacak bir netice gibi görülmektedir. Filhakika bizde zirai faaliyet küçük köy işletmeleri halinde mükellef itibariyle nazara alınacak olursa çok düşüktür. Nitekim mütehassısların yaptıkları hesaplara göre 1943 senesinde zirai gelirimiz 2.620 milyon liraya baliğ olmakta, bütün Türkiye'de tahminen 2.5 milyon çiftçi ailesi bulunduğu farzedilirse bir çiftçi mükellefin zirai kazancı 1000 lira civarında kalmaktadır. Ziraat erbabının kahır ekseriyetini teşkil eden köylü çiftçilerin elde edeceği bir gelir mevcut değildir. Bu itibarla zirai kazancı verginin mevzu'una alsa bile mükelleflerin büyük bir ekseriyetinin en az geçim indirimi dolayısıyla esasen vergi dışı kalması mukadderdir.» «Bir yandan muhtemel vergi hasılatının azalması diğer yandan zirai kazanç seviyesinin pek düşük bulunması ve nihayet ziraat erbabına az çok mazbut bir hesap tutturmanın halen imkânsız olması sebepleri zirai kazançlar için gelir vergisinde geniş bir istisna kabul etmek cihetine gidilmesini icap ettirmiş ve bu istisna ziraatle aynı mahiyette bulunan balıkçılık ve avcılık işlerine de teşmil edilmiştir.»

«Zirai kazançlar istisnası hakkında şu noktayı bir kere daha arz edelim ki, hedef istisnayı daimileştirmek değildir. Bu vaziyet zirai kazançların vergilendirilmesi davasında ilk merhalededir. Gelir vergisi kabul edilip zamanla yerleştikten sonra köylü muaflığı diyebileceğimiz ikinci bir merhaleye geçmek mümkün olacaktır.»

Bu gerekçede zirai kazançların vergi şumulüne dahil



edilmesinin sebepleri açıklanmakta ve gelir vergisi tatbikatı memlekette iyice yerleştikten sonra zirai kazançların vergiye tabi tutulacağı ifade edilmekte idi (4).

Zirai kazançların gelir vergisi şumulüne alınmaması gelir vergisi sisteminin aleyhinde olanların tenkitlerini artırmıştır. Milli gelirin % 40'dan fazlası ziraat sektöründe yaratıldığı halde, bu sektörde elde edilen kazançların vergi dışı bırakılması, şiddetli tenkitlere sebep olmuştur. 1951 yılından itibaren TBMM'ne milletvekilleri tarafından, zirai kazançların vergilendirilmesi için kanun teklifleri yapılmış ve hükümette zaman zaman bu konuda çalışmalar yapmıştır. Fakat siyasi mülâhazalar ve oy endişeleri yüzünden zirai kazançların gelir vergisi içerisinde vergilendirilmesi gerçekleşmemiştir. 1949 tarih ve 5421 sayılı gelir vergisi kanununun 19. maddesi, zirai kazançların vergiden istisna etmiş bulunuyordu. Aynı kanununun 21. maddesi avcılık ve balıkçılık kazançlarını da vergiden istisna etmiştir.

Halbuki 10.6.1949 tarih ve 5422 sayılı kurumlar vergisi kanunu I. maddesine göre zirai kazançlar kurumlar vergisine tabi tutulmuştur. Fakat bundan sonra kurumlar zirai faaliyette bulunmamışlar ve kurumlar vergisindeki zirai kazançlarla ilgili hüküm sembolik bir mana ifade etmekten ileri gidememiştir (5).

Memleketimizde zirai kazançlar ilk olarak Milli Birlik Komitesi tarafından çıkarılan 31.12.1960 tarih ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile vergi mevzuuna alınmış bulunmak-

---

(4) Feyzioğlu Bedi N., op. cit, s: 6-7.

(56) Tuğcu Cavit, Zirai Kazançların Vergilendirilmesi, İstanbul 1963, s. 7-8.

tadır (6). Müteakiben, zirai kazançların vergilendirilmesi ile ilgili usule ait hükümler 5.1.1961 tarih ve 213 sayılı yeni Vergi Usul Kanunu ile tanzim edilmiştir (7). Fakat, Türkiye ekonomisinin ziraat sektörü, icap ettiği şekilde etüd edilmeden, gelir vergisinin zirai kazançlara tatbik edilmesi ve küçük çiftçilerin dahi zirai kazanç muafiyet ve istisna hadlerinin çok düşük tutulması sebebiyle, mükellef tutulduğu ileri sürülmüştür (8).

Ancak 1961 senesine ait vergi beyannamelerinin 1962 Martında verilmesi icap ettiğinden ve memleketimizde zirai kazançlarla ilgili kanun hükümlerinin tatbiki parlamenter rejimin yeniden siyasi hayatımıza hakim olduğu devreye rasladığından, büyük çiftçi kütesinin duyduğu memnuniyetsizlik siyasi organlar üzerine ağır bir baskı yapmıştır. Neticede 28.2.1962 tarih ve 35 sayılı kanunun birinci maddesinde «193 sayılı gelir vergisi kanununun zirai gelirlerle ilgili hükümlerinin tatbiki bu bapta yeni hükümler tedvin edilinceye kadar tehir edilmiştir.» denilmek suretiyle zirai kazançların gelir vergisi içerisinde vergilendirilmesi bir müddet için tehir edilmiş oluyordu. Kurucu Meclis zamanında ihtilal hükümeti iş başında iken Maliye Bakanlığı İstanbul'da

---

(6) 31.12.1960 tarihli ve 193 sayılı gelir vergisi kanunu, yayın tarihi, 6 Ocak 1961, Resmi gazete, sayı: 10700.

(7) 4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, yayın tarihi: 10, 11, 12 Ocak 1961 Resmi Gazete, sayı: 10703, 10704 ve 10705.

(8) 193 sayılı Kanun, zirai mahsullerin nevine göre muayyen bir büyüklükten yukarı toprak işlemeyenlerde, toprak büyüklüğü ne kadar olursa olsun yıllık satış tutarı 15.000 T.L. aşmayan küçük çiftçi muafliğından istifade ettirilmiştir. Muafiyet hudutları üstünde gelir sağlayan mükelleflerden 10.000 liraya kadar safi kazanç elde edenlere 5.000 liralık bir istisna hakkı da tanınmıştır. Bu istisna umumi geçim indiriminin tatbikine mani teşkil etmez.

vergi reform komisyonu adı altında bir komisyonun tavsiyelerine göre hazırlanmış olan bir kanun projesi meclis komisyonlarında bir takım değişiklikler yapıldıktan sonra 19.2.1963 tarihinde 202 sayılı kanun çıkarılmıştır (9). Bu kanun ile, «193 sayılı kanunun gelir vergisine ziraat sektöründen kattığı 200.000 mükellef 20.000'ne düşmüştür. Bu suretle miktarı 2,5 milyona vardığı tahmin edilen çiftçi ailelerinin ancak % 8'i vergilendirilmiş olmaktadır. Kaldı ki, kanun tatbikine başlandıktan sonra, mükellef adedinin 18.000'den ibaret olduğu tesbit olunmuştur.» (10). Aynı zamanda 19.2.1963 tarih ve 205 sayılı kanunla, 213 sayılı vergi usul kanununun zirai kazançlarla ilgili bazı maddeleri tadil ve ikmal olunmuştur.

Tatbikatteki bazı aksaklıkları gidermek gayesi ile 22.12.1963 tarih ve 365 sayılı kanunla zirai kazançlar istisna haddinde değişiklik yapılmış (11) ve bundan sonra 26.6.1964 tarih ve 484 sayılı kanunla 31.12.1960 tarih ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun bazı madde ve fıkraları da tadil edilmiş

---

(9) 202 sayılı kanunla küçük çiftçi muafiyetinin I. kriteri olan işletme büyüklüğü ziraat çeşitlerine göre 3-4 misli artırılmış 2. inci kriterini teşkil eden yıllık satış tutarı da 15 bin liradan 40 bin liraya yükseltilmiştir. İstisna haddi olarak 5.000 lira aynen muhafaza edilmiştir. Diğer taraftan zirai kazançların tesbitinde götürü usul 100.000 liraya kadar olan kazançlara tatbik edilirken, bu hudut 150.000 liraya çıkarılmıştır.

(10) Yaşa Memduh, Ekonomik ve sosyal Etütler konferans heyetinin III. konferansı, iktisadi kalkınmanın zirai cephesi, 1964 zirai toprak ve gelirinin vergilendirilmesi, İstanbul 1965, s. 204-205.

(11) 31.12.1960 tarih ve 193 sayılı gelir vergisi kanununun 27 Aralık 1963 tarih ve 365 sayılı kanunla 19. maddesinde sayılı istisna haddi 10.000 lirayı aşmayan safi kazançlara uygulamak suretiyle 2.500 liraya indirilmiştir.

tir (12). En son olarak da 29 Haziran 1965 tarih ve 642 sayılı kanunla daha önce daraltılan ölçüler yine genişletilmiş ve 2361,2554 ve 2574 sayılı kanunlarla, zirai kazançların ver-gilendirilmesiyle ilgili hükümlerin tekrar değiştirildiğini gö-rüyoruz (14).

Daha önce belirtmiş olduğumuz gibi, Türk Gelir Vergi-si Kanununda, gelirin unsurları yedi kategoriye ayrılmış olup, bunlardan ikinci kategoriye zirai kazançlar teşkil et-mektedir. Kanun vaznı Gelir Vergisi Kanununun 52'nci mad-desinde tehlikeli olmakla beraber, zirai kazanç, zirai faaliyet, zirai işletme çiftçi ve mahsulün tarifini yapmaya çalışmıştır.

### I. Zirai Kazancın Mahiyeti:

Kanunun 52. maddesinde «Zirai faaliyetten doğan ka-zanç zirai kazançtır.» denildiğini ve ticari faaliyetin aksine, zirai faaliyetin ne olduğunun çok geniş ve etraflı bir şekilde izah edildiğini görmekteyiz (15).

(12) Küçük çiftçi muaflığının I. kriteri olan ve zirai faaliyetin ne'ine göre değişen işletme büyüklükleri 484 sayılı kanunla daral-tılmış ve küçük çiftçi muaflığının 2. kriteri olan yıllık satış tutarı esaslı 40.000 liradan 30.000 liraya indirilmiştir. Aynı zamanda balıkçı-lıkta elde edilen kazançların 202 sayılı kanunla 50.000 liranın altın-daki yıllık satış tutarlarına muafiyet hakkı tanınmış olup 484 sayılı kanunla balıkçılar için yıllık satış tutarı hududu 40.000 lira olarak tesbit edilmiş; yani 40.000 liranın altında gelir elde eden balıkçılar vergiden muaf tutulmuştur.

(13) 19.2.1963 tarih ve 202 sayılı kanun geçici 4. maddesinin değiştirilmesi hakkında kanun, kanun no: 642 yayın tarihi 14.7.1965 resmi gazete, sayı, 12048.

(14) Erginay Akif, a.g.e., s. 162-163.

Bulutoğlu Kenan, a.g.e., s. 79 - 81.

Tuncer Selahattin, a.g.e., s. 59 - 61

(15) Türk Gelir Vergisi Kanunu, madde 52.

1 — Kanun arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiatın istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan balık, ve bunların mahsullerinin istihsalini avlanmasını, avcılarını ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya mahsullerden faydanılmasını zirai faaliyet saymıştır.

2 — Bazı nebat ve hayvan nevelerinde istihsalin doğrudan doğruya arazi üzerinde yapılmaması, zirai faaliyetin mahiyetini değiştirmez. Saksılarda süs nebati ve çiçek yetiştirmek, bu hükme göre zirai faaliyet sayılmaktadır.

3 — Çiftçiye ait her türlü ziraat makinelerini ve aletlerini diğer çiftçilerin zirai istihsal işlerinde kullanmaları da zirai faaliyet sayılmıştır.

4 — Aşı yaptırmak gayesiyle erkek damızlık beslenmesi de zirai faaliyet sayılmaktadır.

5 — Çiftçiler tarafından doğrudan doğruya zirai faaliyetleri ile ilgili alım ve satım işlerini yürütmek suretiyle açılmış olan yazıhaneler faaliyetleri bu mevzuya münhasır kalmak suretiyle dükkân ve mağazaya gelinceye kadar geçirdikleri safhalar zirai faaliyet safhası olarak kabul edilmektedir.

**a) Zirai işletme:**

Kanunda aynı madde hükmüne göre yukarıda belirtmiş olduğumuz zirai faaliyetin yapıldığı yerlere, zirai işletme denilmektedir. Bu hükme göre çiftlik mandıra, hara, dalıyan, ve zirai mahsullerin işlendiği yerler zirai işletme sayılmıştır. Kanun vazısı, zirai işletmelerde birlik esasını kabul etmiş ve 52'nci maddenin son fıkrasında «bir çiftçiye veya ortaklığa ait olup aynı köy sınırları içinde veya birbirine bi-

tişik arazi üzerinde bulunan yahut istihsal şartlarına göre birbirine bağıllık ve beraberlik arz eden işletmeler tek işletme sayılır.» denilmek suretiyle bu husus açıklığa kavuşturulmuş ve bazı muvazaaların önlenmesi bakımından faydah olmuştur. (G.V.K. Mad. 52. son fıkra.)

**b) Çiftçi:**

Kanun zirai işletmeleri işletenlere çiftçi demıştır. Gerçek kişiler (adi şirketler dahil) vergiye tabi olsun veya olmasınlar, çiftçi sayılırlar. Kollektif şirketlerle, adi veya eshamlı komandit şirketler, zirai faaliyette bulunmuş olsalar dahi çiftçi sayılmazlar. Zirai faaliyetle iştiğal eden kollektif şirketlerin ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortaklarının şirket kârından alacakları hisseler şahsi ticari kazanç sayılmaktadır.

**c) Zirai ürün (mahsul):**

Zirai faaliyet sonunda istihsal edilen maddelere, kanun mahsül demektedir. Mahsül mefhumuna zirai mahsüller, orman mahsülleri, hayvan mahsülleri, kara ve deniz avında elde edilen mahsüller ile bunların işlenmesi neticesinde elde edilen, yeni mahsüller de dahildir (16).

Daha önce de ifade etmiş olduğumuz gibi, zirai kazanç zirai faaliyetten elde edilen kazançtır. Zirai kazançlar kategorisine kendi arazisini bizzat ve ortakçılıkla işleten ortakçı veya kiracı durumunda bulunan çiftçilerin elde etmiş oldukları gelirler dahil edilmiş bulunmaktadır. Arazisini ki-

(16) Selahattin Tuncer, Zirai Kazançların Vergilendirilmesi, İktisat ve Maliye Mecmuası Cilt, VIII, sayı: 11, 15 Şubat 1961, s. 595 - 596.

raya vermek suretiyle gelir elde eden kimselerin, elde etmiş oldukları gelirler, zirai kazanç sayılmamaktadır. Çünkü, arazisini kiraya vermek suretiyle gelir elde eden kimseler zirai faaliyette ve bu faaliyetin riskine iştirak etmemektedir. Bu gibi kimselerin gelirleri gayrimenkul sermaye iradı sayılmaktadır. (G.V.K. Mad. 70.)

Gelir Vergisi kanununun 55. maddesine göre, zirai kazanç bir hesap döneminde para şeklinde tahsil edilen veya alacak olarak tahakkuk eden hasılatın ödenen veya borçlanılan giderler çıkarıldıktan sonra kalan müsbet farktır. Buradan anlaşılacağı üzere zirai kazancı tesbit etmek için hesap döneminde elde edilen hasılat ile yapılan giderlerin tesbit edilmesi icap eder. Gelir vergisi kanunumuz zirai kazançlarımızın tesbitinde hasılat ve masrafları teker teker saymak suretiyle vuku'u muhtemel bazı ihtilafları önlemeğe çalışmış bulunmaktadır.

Kanuna göre (madde 56) zirai hasılat şu unsurlardan terekküp etmektedir:

1 — Evvelki yıllardan devredilenler de dahil olmak üzere istihsal olunan, satın alınan veya sair suretlerle elde edilen her türlü zirai mahsüllerin satış bedelleri (primler, risturnlar ve benzerleri dahil);

2 — Ziraat makina ve aletlerinin başka çiftçilerinin zirai istihsal işlerinde çalıştırılması mukabilinde alınan bedeller;

3 — Gider yazılan değerlerin satılması halinde bunların satış bedelleri;

4 — Mahsullerin idrakinden evvel veya sonra hasara uğramalarından dolayı alınan sigorta tazminatları;

5 — Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin (zirai istihsalde kullanılan gayrimenkuller hariç) satılması halinde ver-

gi usul kanununu 328'nci maddesine göre hesaplanan hasılat.

Zirai mahsullerin istihsal vasıtaları ile zat, aile veya işletme ihtiyaçlarında kullanılmak üzere istihlak maddeleriyle değiştirilmesi halinde verilen mahsulün emsal bedeli hasılat sayılır.

Ziraat makina ve âletlerinin başka çiftçilerin zirai işlerinde çalıştırılması karşılığında herhangi bir istihlak maddesi veya istihsal vasıtası alınması halinde alınan madde veya vasıtaların emsal bedeli hasılat sayılır.

İşletmede istihsal edilip te tohum, yem ve sair suretlerle işletmede kullanılan zirai mahsullerin emsal bedeli hasılat sayılır; bu hasılatın sene sonunda bir kalemde yazılması caizdir.

Satılmaksızın müteakip yıla devredilen mahsulün değeri hasılat meyanına ithal edilmez. Bunlar, nev'i ve miktar itibariyle beyannamede gösterilmekle iktifa olunur.

Bir hesap dönemindeki tediye edilen veya borçlanılan meblağları ihtiva eden giderler ise şu unsurlardan meydana gelmektedir: Gelir Vergisi Kanunu, madde 57:

1 — İşletme ile ilgili olarak tohum, gübre, fide, yem ilaç ve benzeri maddelerin tedariki için yapılan giderler;

2 — Satılmak üzere satın alınan hayvanların, zirai mahsullerin ve diğer maddelerin bedelleri;

3 — İşletmelerde çalıştırılanlara ücret, prim ve sair namlarla hizmet mukabili yapılan ödemeler;

4 — İşçilerin iâşe, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri;

5 — Zirai tesisat, makina, âletler ve taşıtların çalıştırılması ve bakımı için yapılan giderler (yakıt, yağ, elektrik, yedek parça vs.) ve tamir giderleri;



6 — Vergi Usul Kanununa göre ayrılan amortismanlar;  
7 — Kira ve ücret mukabili kullanılan istihsal vasıtaları için yapılan ödemeler;

8 — Zirai kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılan genel giderler;

a) İşletme için alınan ve işletme için harcanan borç paraların faizleri;

b) İşletme ile ilgili olmak şartıyla ödenen aynı vergi, resim ve harçlar;

c) İşletme ile ilgili ve yapılan işin önemi ve genişliği ile mütenasip seyahat ve ikamet, giderleri (seyahat maksadının gerektirdiği süreye maksur olmak üzere);

d) İşletme ile ilgili olarak ödenen kira bedelleri,

e) Genel mahiyetteki sair giderler,

9 — İşletme ile ilgili olmak şartıyla mukavelenemeye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar;

10 — Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin (zirai istihsalde kullanılan gayrimenkuller hariç) satılması halinde Vergi Usul Kanununun 328'inci maddesine göre hesaplanan zararlar,

11 — İşletmeye dahil olup sadece işte kullanılan taşıtların amortismanları ile giderlerinin tamamı.

İşletmede istihsal edilip de tohum yem ve sair suretlerle kullanılan zirai mahsullerin emsal bedelleri masraf yazılır. (Bu giderlerin sene sonunda bir kalemde yazılması caizdir.)

Muafiyetten veya götürü gider usulünden gerçek usule geçen çiftçilerin önceki yıllardan deyreden ürünleri Vergi Usul Kanununun 45'inci maddesinde belirtilen ortalama maliyet bedeli esasına göre değerlendirilerek gider yazılır.

Yukarıda belirtilmiş olan giderlerden başka yıllık hası-  
lattan indirilmesine imkân olmayan ödemelerde mevcuttur.  
Gelir vergisi kanununun 41. maddesine göre ticari kazanç-  
ların tesbiti sırasında gider kabul edilmeyen bu ödemeler  
zirai kazançların tesbitinde de hasılattan indirilemeyeceği 58'  
inci maddede hükme bağlanmıştır. Ancak, zirai işletmede  
üretilen mahsullerden teşebbüs sahibi ile eşi ve velayet al-  
tındaki çocukları tarafından istihlak edilenler hariç tutul-  
muştur. Yani, zirai kazanç anlamı içersine çiftçilerin kendi-  
sinin, eşinin ve çocuklarının istihlakları karşılığı olan aynı  
gelirler dahil edilmemişlerdir (17).

Çiftçi ailesinin, üretimlerinin bir kısmını bizzat tüket-  
tikleri zaman, bu kısmın zirai kazançta dahil edilmemesi,  
adaletsizliğe yol açmaktadır. Şöyleki, gelirleri aynı olan iki  
çiftçi mükellef, değişik zirai mahsuller ürettiklerinden deği-  
şik nisbetlerde vergilendirilmiş olacaklardır. Bir de mese-  
lenin masraflar yönünü düşünecek olursak, adaletsizlik da-  
ha da artmaktadır. Çünkü çiftçi ailesinin yaptığı aynı tü-  
ketim, gayri safi hasılaya dahil edilmediği gibi bunu elde  
etmek için yapılan masraflar indirilmemektedir.

Çiftçilerin öz tüketimlerinin, gelir kabul edilmemesi pi-  
yasa ekonomisi yerine, kapalı aile ekonomisinin teşviki ma-  
nasına da gelir. Çiftçiler, işletmelerinde mümkün olduğu ka-  
dar öz tüketimlerinde kullandıkları zirai malları istihsal et-  
meye gayret edeceklerdir. Aynı zamanda, çiftçilerin ve aile-  
lerinin öz tüketimlerinin zirai kazançta dahil edilmemesi, zi-  
rai gelir vergisinin verimini de düşüreceği söylenebilir.

## II. Zirai Kazancın Tesbit Şekilleri:

Zirai kazancın tesbiti, zirai kazançların vergilendirilme-  
sinde önemli bir teknik mesele olarak ortaya çıkmaktadır.

(17) Tuğcu Cavit, a.g.m., s. 21-22.

Gelir Vergisi Kanununumuz bu hususta ticari kazançlarda olduğu gibi iki usul kabul etmiş bulunmaktadır. Bunlar, gerçek ve götürü usullerdir. Gerçek usulde, bilanço ve işletme hesabı esasına göre uygulanmaktadır.

**A) Zirai Kazancın Gerçek Usule Göre Tesbiti:**

Gelir Vergisi Kanunumuz, 53, 55, ve 59. maddesinde gerçek zirai kazanç usulünü hükme bağlamış bulunmaktadır. Yukarıda belirtmiş olduğumuz gibi, gerçek, usulle zirai kazançların tesbitinde çiftçilerin işletme hesabı esasına tabi oldukları veya diledikleri taktirde bu usul yerine, bilanço usulüne tabi olmayı isteyebilecekleri kabul edilmiştir. Böylece, bilanço usulünün seçimlik bir usul haline getirildiğini söyleyebiliriz.

1 — Bilanço ve işletme hesabı esasları, Gelir Vergisi Kanununumuzun 53. maddesine göre, yıllık hasılat tutarı 4.000.000 lira veya daha fazla olan çiftçilerin zirai kazançları, gerçek usule göre tesbit edilecektir. Kanun koyucu zirai kazançların tesbitinde, zirai kazançlardan biraz farklı olarak, bilanço ve işletme hesabı esaslarını tek bir hadde bağlamış ve bu ölçüye girilmiş olması halinde, çiftçilerin işletme hesabı esasına tabi olacaklarını, ancak istedikleri taktirde bilanço usulüne göre vergilendirilebileceklerini kabul etmiş bulunmaktadır. Aynı zamanda aile reisi ile birlikte yaşayan eş ve velâyet altındaki çocuklara ait işletmeler ile ortaklık halindeki işletmelerde yıllık satış hasılatı tutarı toplu olarak nazariyeye alınması icabetmektedir. (G.V.K. Mad. 53, 59.)

İşletme hesabı esasında, mükellef çiftçi, bir hesap dönemi içinde işletmede elde ettiği hasılat ve tahakkuk etmiş alacaklar ile yapmış olduğu çiftlik işletme masraflarını veya borçlarını yani yıl içinde ödenen veya borçlanılan çiftlik giderlerini, işletme defteri tutarak hesaplayacaktır.

Ticari kazançlarda olduğu gibi zirai kazançlarda da iş-

letme esasına göre vergiye tabi çiftçiler, bir işletme defteri ve bir de günlük parakende satış ve hasılat defteri tutmak zorundadırlar. Bu usulde çiftçilerin envanter kayıtları tutmalarına lüzum yoktur.

İşletme hesabı esasına göre zirai kazançların tesbitinde, bir dönem içinde para ile tahsil edilen veya alacak olarak tahakkuk etmiş hasılat ile o dönem için ödenen veya borçlanılan giderler arasındaki müsbet fark safi zirai kazançtır.

Zirai kazancın işletme hesabı esasına göre tesbitinde hesap dönemi başındaki mahsullerin değeri giderlere hesap dönemi sonunda mahsullerin değeri ise hasılatla ilave olunmaktadır. (G.V.K. Mad. 55.)

Bu hükümden anlaşıldığına göre 2454 sayılı kanun II. maddesiyle eklenen bu fıkra ticari kazançlarda olduğu gibi zirai kazançların tesbitinde sene başındaki mal stoku giderlere, sene sonundaki mal mevcudu ise hasılatla yazılacaktır.

Gelir Vergisi Kanununun 59. maddesine göre, yıllık hasılatın tutarı 4.000.000 lira veya daha fazla olan çiftçiler dilerlerse, gelirlerini bilanço esasına göre, tesbit edebilirler.

Zirai kazançlar bilanço esasına göre tesbit edildiği zaman, kanunun 56, 57, ve 58'inci maddeleri hükümleri de göz önünde tutularak, ticari kazancın, bu husustaki hükümleri uygulanmaktadır. Diğer bir ifadeyle, zirai kazançların bilanço esasına göre tesbitinde, ticari kazancın, bu esasa uygun hükümleri kıyasen tatbik olunacaktır. Vergi Usul Kanunu Hükümlerine göre, birinci sınıf tüccarın tutması gereken defterlerin tutulması ve zirai işletmenin kazancının tesbit edilmesi için bilanço çıkarılması lazımdır. Görüldüğü üzere, bilanço usulü son değişikliklerden sonra, seçimlik bir usul haline getirilmiş bulunmaktadır.

**B) Zirai Kazancın Götürü Gider Usulüne Göre Tesbiti:**  
Gerçek zirai kazanç, tam olarak tesbit edilemediği za-

man kanun koyucu, daha basit bir usul olan götürü gider usulünü kabul etmiş bulunmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu 54. maddesinde bu usulü hükme bağlamış bulunmaktadır. Bu usulde götürü giderlerin tesbiti iki şekilde yapılmaktadır.

1 — Buna otomatik usul denilebilir. Bu usulde mükelleflerce beyan edilen hasıllattan, Vergi Usul Kanununa göre zirai kazanç il komisyonlarınca (18) her bölge için tesbit edilmiş olan, götürü gider miktarı indirilmek suretiyle vergi borcu, miktar olarak idarece tesbit olunmaktadır.

2 — Buna, masraf beyanı usulü de denilebilir. Bu usulde, daha önce zirai kazancın mahiyetini incelerken görmüş olduğumuz, 57. maddedeki giderler (yalnız amortismanına tabi iktisadi değerler satıldığı zaman hasıl olan zararlar hariç) toplamak suretiyle mükelleflerin beyan etmiş oldukları hasıllattan indirilince, verginin matrahı tesbit edilmiş olur. Bu usule göre giderin tesbiti, gerçek kazanç usulündeki gider tesbitinden esas itibariyle farklı değildir. Zira, bu usulde çiftçi mükellefler, hasıllatlarını ve gerçek giderlerini maliye-ye bildirmekte ve maliye de giderleri toplayarak beyan edilen hasıllattan tenzil etmek suretiyle verginin matrahını hesap etmektedir.

Götürü gider usulüne tabi çiftçi mükellefler bu iki şekilden herhangi birini seçmekte tamamen serbest olup, han-

(18) Zirai Kazançlar İl Komisyonu, Vergi Usul Kanununun 83. maddesine göre, Valinin başkanlığında, defterdar, gelir müdürü, ziraat müdürü, veteriner müdürü, il merkezindeki Ziraat Bankası şube müdürü ve seçilmiş üç üyeden kurulur. Ormancılığa ilişkin konuların görüşülmesinde komisyona, veteriner müdürü yerine, orman işletme müdürü veya seçeceği bir temsilciden meydana gelir. Bu seçilen üç üyenin biri mahalli çiftçi birlikleri, biri il ziraat odası ve biri de il ticaret odası tarafından mütaka çiftçileri arasından seçilir. (V.U.K. Mad. 84)

gi usulü seçtiklerini de beyannamelerinde belirtirler. Şu kadar ki, yıllık beyannamelerin verilmesinden sonra, çiftçiler o yıl için seçtikleri usulden vaz geçemezler. Yıllık beyannamelerinde götürü gider usulünden hangisini seçtiğini belirtmeyen mükellefler, birinci usulü (yani otomatig usulü) kabul etmiş sayılırlar.

Bu usulde en önemli olan husus, götürü gider emsallerinin zirai kazançlar il komisyonları tarafından, her ilin çeşitli bölge ve çeşitli mahsul nevilerine göre ayrı ayrı tesbit edilmesidir. Yürürlükteki mevzuat, Vergi Usul Kanununun 45. maddesinin 2 numaralı bendi 5.5.1981 gün ve 2455 sayılı kanunla değiştirilmiştir. Bu değişikliğe göre, zirai kazançlarda götürü gider emsali, büyük baş ve küçük baş hayvanlar (kümes hayvanları dahil) ile kara ve su avcılığı için % 80 diğer zirai ürünleri için % 70'tir. Zirai kazançlar il komisyonları tarafından tesbit edilen götürü gider emsali, % 70'den yukarı olamayacaktır. Aynı zamanda, götürü gider emsallerinin tesbitinde takip edilecek esasları zirai kazançlar merkez komisyonu (19) tarafından hazırlanan bir yönetmelikle tesbit edilmiştir. Zirai kazançlar il komisyonları götürü gider emsallerini bu yönetmeliklere göre tesbit etmektedirler. Vergi daireleri de bu tesbit edilen nisbetlere göre, vergiyi miktar olarak hesaplamaktadır. Örneğin bir çiftçinin bir hesap dönemi içinde elde ettiği hasılat 1.000.000 lira ise ve o dönem için % 60 götürü giderler kabul edilmişse, götürü usule tabi bu çiftçinin zirai kazanç matrahı 400.000 lira olacaktır.

(19) Zirai Kazançlar Merkez Komisyonu, Vergi Usul Kanununun 85. maddesine göre, Maliye Bakanlığı, Müsteşarının başkanlığında Gelirler Genel Müdürü, Gelirler Genel Müdürlüğünün iki, Tarım Bakanlığının üç, Çiftçi Birlikleri Federasyonunun bir, Ziraat Odaları Birliğinin iki, ve Devlet Üretme Çiftçilikleri Genel Müdürlüğünün bir temsilcisinden meydana gelir.

Başbakanın mazereti halinde Komisyona, komisyon üyelerinden veya hariçten teşkil edeceği kimse başkanlık eder.

### C) Zirai Kazançlarda Muafiyet ve İstisnalar:

Zirai kazançların vergilendirilmesinde de, ticari kazançlarda olduğu gibi bazı ekonomik ve sosyal sebeplerden dolayı, düşük gelir elde eden çiftçiler muayyen şartlara haiz olduğu takdirde, vergi dışı bırakılmışlardır (20). Götürü gider esası ile, tam olarak vergilendirilemeyen birçok çiftçi, kanunda sayılmış ve hudut ve şumulü belirtilmiş olan muafiyetten yararlanmaktadır.

#### a) Küçük Çiftçi Muaflığı:

Kanuna göre «küçük çiftçi gelir vergisinden muafır.» (G.V.K. Mad. 10). Bir çiftçinin küçük çiftçi olup olmadığı işletme büyüklüğü ve yıllık satış tutarı esaslarına göre tayin olunmaktadır. Bu şartlardan herhangi birini haiz bulunmayanlar, küçük çiftçi muaflığından yararlanamazlar. Yani, bu iki şarta birlikte haiz olan çiftçiler, küçük çiftçi sayılırlar ve bu muafiyetten faydalanırlar.

Aile reisi beyanında, işletme büyüklüğü ve yıllık satış tutarı ölçüleri, aile reisi eş ve küçük çocuklar için toplu olarak nazarı itibare alınmaktadır.

Aynı şekilde, ortaklıklarda da, küçük çiftçi muaflığı ortaklığın işletme büyüklüğü ve yıllık satış tutarı ölçülerine göre tayin edilmektedir. Ortaklığın birden fazla zirai işletmeye taallük etmesi veya işletmelerin ayrı ayrı yerlerde olması durumu değiştirmez. Yarıcılık ta ortaklık sayılmaktadır. (G.V.K. Mad. 10).

Küçük çiftçi muaflığı zirai kazançlara münhasır kalmaktadır. Yani, bu muafılıktan faydalananlar, diğer kazanç ve iratlarından dolayı, bu kanunun hükümlerine göre vergilendirilirler. Ticari ve mesleki kazançları dolayısıyla gerçek usulde Gelir Vergisine tabi olanlardan, zirai faaliyette

(20) Turgay Recep, Türk Vergi Sistemi, Ankara 1967 - 1968, s. 197 - 208.

bulunanlar ile bir biçerdövere veya benzeri mahiyetteki bir motorlu araca veya 25 beygir gücünden fazla, bir yahut toplam güçleri, bu haddi aşan birden fazla traktöre sahip olan kimseler, küçük çiftçi muafliğından yararlanamazlar. (G.V. K. Mad. 11).

Küçük çiftçi muafliğının hududu çizilirken, işletme büyüklüğü ve yıllık satış tutarı şartlarının yanında adeta bir üçüncü şart olarak, çiftçinin sahip olduğu zirai makineler ölçüsü, son değişikliklerle getirilmiş bulunmaktadır. (2361 sayılı kanun Mad. 6.)

1 — İşlet büyüklüğü ölçüsü: Bu ölçü, hem zirai faaliyetin cinsine, hem de bu zirai faaliyetin yapıldığı arazinin yüz ölçümüne bağlı bulunmaktadır. Küçük çiftçi muafliğında nazarı itibare alınacak işletme büyüklükleri şunlardır:

1. grup: Hububat ziraatinde ekili arazinin yüz ölçümü toplam 310 dönüm,

2. grup: Bakliyat, afyon, susam, keten, kendir ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 140 dönüm,

3. grup: Ay çiçeği ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplam 130 dönüm,

4. grup: Pamuk ziraatinde ekili arazinin yüz ölçümü toplamı 50 dönüm,

5. grup: Çeltik ziraatinden ekili arazinin yüzölçümü toplamı 40 dönüm,

6. grup: Pancar ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 50 dönüm,

7. grup: Patates, soğan, sarımsak ziraatinden ekili arazinin yüz ölçümü toplamı 40 dönüm,

8. grup: Çay ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 20 dönüm (mahsul verebilecek hale gelmiyenler hariç),

9. grup: Tütün ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 50 dönüm,

10. grup: Sebze ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 40 dönüm,



11. grup: Sera ziraatinde ekili arazinin yüz ölçümü toplamı 1,5 dönüm,

12. grup: Kavun ve karpuz ziraatinde ekili arazinin yüz ölçümü toplamı 50 dönüm,

13. grup: Meyva verebilecek hale gelmiş fındık ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 60 dönüm,

14. grup: Meyve verebilecek hale gelmiş bağ ve incir ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 80 dönüm,

15. grup: Meyva verebilecek hale gelmiş Antep fıstığında 750 ağaç,

16. grup: Meyva verebilecek hale gelmiş zeytinliklerde 1200 ağaç,

17. grup: Meyva verebilecek hale gelmiş narenciyede 475 ağaç,

18. grup: Meyva verebilecek hale gelmiş elmada 700 ağaç,

19. grup: Muz ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 3 dönüm,

20. grup: Meyva verebilecek hale gelmiş kayısıda 750 ağaç,

21. grup: Meyva verebilecek hale gelmiş armut, kiraz, vişne, şeftalide 700 ağaç,

22. grup: Diğer meyva ve ürün ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 50 dönüm (meyva ve ürün verebilecek hale gelmiyenler ile palamut hariç),

23. grup: Büyükbaş hayvan sayısı 50 adet (iş hayvanları ile iki yaşından küçük büyük baş hayvanlar hariç),

24. grup: Küçük baş hayvan sayısı 250 adet (bir yaşından küçük, küçükbaş hayvanlar ile kümes hayvanları hariç),

Bakanlar Kurulu Zirai Kazançlar Merkez Komisyonunun teklifi üzerine, bu ölçüleri gerekli gördüğü bölgeler için bir yıl uygulanmış olmak kaydıyla arazi ve ürün türlerine

göre % 25 oranını aşmamak üzere artırmak veya azaltmak suretiyle yeniden tesbite yetkilidir. Bu şekilde tesbit olunan ölçüler, resmi gazetede yayınlandığı tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren yürürlüğe girer.

Yukarıda yazılı ziraat gruplarının birkaç tanesinin içine giren zifai faaliyetlerin bir arada yapılması halinde, en fazla iki gruba ait işletme büyüklükleri, bu gruplar için tesbit olunan hadlerin yarısını aşmadığı taktirde muaflik devam eder.

Yukarıda zikredilen, meyveli ve meyvesiz ağaçlarda meyve ve ürün verebilecek hale gelme durumu başlangıcı, Tarım ve Orman Bakanlığı ile Maliye Bakanlığınca müştereken tesbit olunur. (G.V.K. Mad. 12)

## 2 — Yıllık Satış Tutarı Ölçüsü:

Gelir vergisi kanununun 13 maddesine göre, çiftçilerin, küçük çiftçi muafiyetinden istifade edebilmesi için bir takvim yılı içindeki zirai mahsullerin satışından elde etmiş oldukları hasılatın 500.000 lirayı geçmemesi şarttır. Arazi üzerinde yapılmıyan zirai faaliyetler ile kara ve su avcılığında ve 12. maddede işletme büyüklüğü ölçüsü gösterilmeyen zirai faaliyetlerde küçük çiftçi muaflığı yalnız yıllık satış tutarı esasına göre tayin olunmaktadır.

Yürürlükteki Gelir Vergisi Kanunumuza göre, ortaklık ve yarıcılıkta işletme büyüklüğü ve yıllık satış tutarları toplu olarak yalnız bir defa uygulanır. Aynı zamanda küçük çiftçi muaflığının tesbitinde işletme büyüklüğü ölçüleri ile yetinilmemiş, ayrıca yıllık satış tutarı esasına da yer verilmiştir. Yani bir çiftçinin, küçük çiftçi muaflığından istifade edebilmesi için hem işletme büyüklüğü ölçülerinin ve hem de yıllık satış tutarı miktarının altında kalması icap eder; yani her iki şart birlikte aranmaktadır. (G.V.K. Mad. 3.)

**b) Zirai Kazanç İstisnası:**

Gelir Vergisi Kanununun 19. maddesinde zirai kazanç istisnası şöyle tesbit edilmiştir: zirai kazançların 10.000 lirayı aşmayan safi kazançlara uygulanmak suretiyle, 2500 lirası vergiye tabi tutulmamıştır. Bu indirim esas itibariyle maliyenin düşük gelir sahibi çiftçi mükelleflerle uğraşmak istemediği için kabul edilmiş bulunmaktadır (21).

Zirai kazançlar istisnası, aile reisi beyanlarında ve ortaklıklarda gelirleri toplamına yalnız bir defa tatbik edilmekteydi. Ancak, 27.12.1980 tarih ve 2361 sayılı kanunun 13. maddesiyle, zirai kazançlar istisnası tamamen kaldırılmıştır.

Bir çiftçinin küçük çiftçi muaflığından yararlanabilmesi hem yıllık satış tutarının 500.000 lirayı aşmaması hem işletme büyüklüğünün kanunda sayılmış yüzölçümünü geçmemesi gerekir. Örneğin bir çiftçinin zirai mahsullerinin 1 takvim yılı içindeki satışlarının tutarı 500.000 lirayı aşarsa muafiyet kalkar. Bunun aksine 1 takvim yılı içindeki satışları tutarı 500.000 liradan az olduğu halde, örneğin hububatta ekili arazinin yüzölçümü 310 dönümü aştığı takdirde, küçük çiftçi muaflığı gene kalkar (22).

**E) Muafıktan Mükellefliğe ve Mükelleflikten Muafığa Geçiş:**

Gelir Vergisi Kanununun 12'nci ve 13'ncü maddelerinde belirtilmiş olan ölçüleri aşan çiftçiler, bu durumun meydana geldiği takvim yılının başından itibaren küçük çiftçi muaflığını kaybederler.

Bu suretle mükellefiyete giren küçük çiftçiler, muafiyet şartlarının kalktığı tarihten itibaren keyfiyeti vergi da-

(21) Kenan Bulutoğlu, Türk Vergi Sistemi, İstanbul 1967, s. 64.

iresine bildirmeye ve mükellefiyetle ilgili ödevlerini, Vergi Usul Kanunundaki esaslara göre yerine getirmeye mecburdurlar.

Mükellef durumunda iken muaflik şartlarını elde edenler ise, ancak müteakip vergilendirme dönemi başından itibaren, küçük çiftçi muafliğından yararlanırlar (G.V.K. Mad. 14.)

#### F) Zirai Kazançlarda Vergi Tevkifatı:

27.12.1980 tarih ve 2361 sayılı kanunla yapılan son değişikliğe göre zirai kazançların ölçüleri ile ilgili kararnamede, adları bulunan zirai mahsullerin alış bedelleri üzerinden % 5 nisbetinde gelir vergisi stopajının yapılacağı hükme balanmış bulunmaktadır. Ancak, 5.1.1982 tarih ve 2574 sayılı kanun Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin 12 numaralı bendini tekrar değiştirmiştir. Bu değişiklikten sonra zirai kazançların ölçüleri ile ilgili kararnamede adları bulunup bulunmamasına bakılmayacak, sadece mahsulün Gelir Vergisi Kanununun 52. maddesindeki tarife göre «zirai mahsul» sayılması, stopaj için yeterli sayılacaktır (23).

---

(22) Zirai Kazançların Vergilendirilmesi hakkında daha fazla bilgi için bkz: Bulutoğlu Kenan, Türk Vergi Sistemi, dördüncü basılış, Fakülteler Matbaası İstanbul 1971, s. 79 - 106.

Gökalp Mülâyim Ziya, Türkiye'de Zirai Kazançların Vergilendirilmesi meselesi, Ankara 1968.

Savaş Vural Fuat, Zirai Gelir Vergisi, Eskişehir 1961.

Ziraat Mühendisleri Odası Yayınları: Türkiye'de Zirai Vergiler, Ankara 1965.

Tuğcu Cavit, Zirai Kazançların Vergilendirilmesi, İstanbul 1963.

Yuluğ Mustafa, Gelişmiş Ülkelerde Tarımın Vergilendirilmesi, Ankara 1968.

(23) Tuncer Selahattin, a.g.e., s. 71 - 72.

## DIŞSAL MALİYETLER VE DOLAYLI VERGİLERDE AŞIRI YÜK

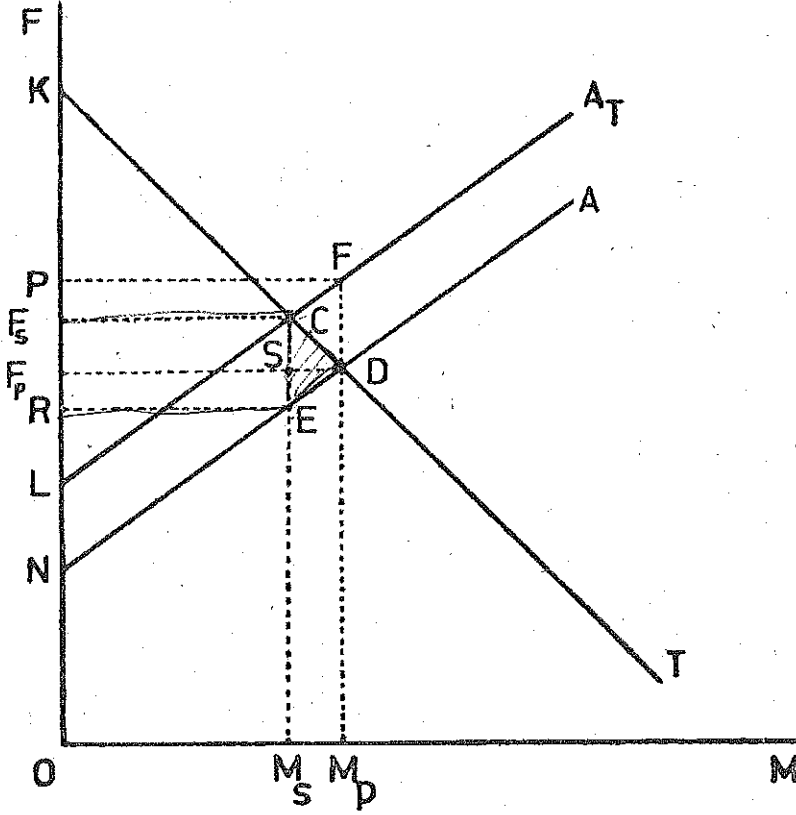
İzzettin ÖNDER  
İ.Ü. İktisat Fak.  
Maliye Bölümü

Dolaylı vergiler, tam rekabet koşullarının geçerli olduğu ekonomilerde aşırı vergi yükünün oluşmasına sebep olurlar. Diğer bir deyişle vergi, marjinal maliyet ile fiyat arasına giren gerçek maliyet dışı bir eleman olduğundan, üretici ve tüketici rantlarında arz ve talep fonksiyonlarının elastikliklerine bağlı olarak, vergileme ile devlete aktarılan miktarın üzerinde bir azalmaya yol açar. Neticede, Üretici ve tüketici rantlarında meydana gelen azalma, vergi olarak devlete aktarılan miktarın üzerinde kalır ve işte, ekonomide yok olan bu rantların toplamı, aşırı vergi yükü kavramını oluşturur.

Aşırı vergi yükü, arz ve talep elastikliklerine bağlı olarak, değişik miktarlarda ortaya çıkar. Arz veya talep fonksiyonlarından birinin elâstikliğinin sıfır olduğu birinci uç halde, belirgin bir aşırı vergi yükü oluşmaz. İkinci uç hal olan, piyasa fonksiyonlarından birinin sonsuz elâstiklik durumunda ise, arzın sonsuz elâstikliği halinde tüketici rantı sahasında, talebin sonsuz elâstikliği halinde ise, üretici rantı sahasında aşırı vergi yükü ortaya çıkar.

Burada, ele almak istediğim konu, dolaylı vergilerde görülen söz konusu aşırı vergi yükü kavramını tartışmak olmadığından, giriş kısmında bu çok genel açıklamalarla yetinip, şimdi dışsal maliyetlerin bulunduğu durumda, aşırı

vergi yükü kavramının ne şekilde ele alındığı meselesine geçmek istiyorum.



ŞEKİL-1

Dolaylı vergilerde görülen aşırı vergi yükü olayı, piyasada açıklanan arz fonksiyonunun ifade ettiği ekonomide oluşan tüm maliyetleri yani herhangi bir dışsal maliyetin bulunmadığı yahut şu veya bu şekilde dışsal maliyetlerin de arz fonksiyonuna yansıtıldığı varsayımına dayanmaktadır (1). Diğer bir ifade ile, piyasa arz fonksiyonunun sosyal arz fonksiyonu ile özdeş olduğu durumda salınan dolaylı vergiler, aşırı vergi yüküne yol açarlar. Oysa, dışsal maliyetle-

rin bulunduğu ve piyasa arz fonksiyonunun sadece özel maliyetleri kapsadığı, sosyal maliyetleri yansıtmadığı durumda ise, Pigou tipi dolaylı vergiler aşırı vergi yükü yaratmayacağı gibi tam ters, piyasa dengesinin sebep olduğu refah kısıcı etkileri ortadan kaldırarak, ekonomide net refah artışına yol açar.

Dışsal maliyetin bulunduğu durumlarda düzeltici alet olarak Pigou-tipi vergilerin kullanılmasına karşı haklı itirazların (2) bulunduğunu ve günümüzde ileri sürülen tek düzeltme yönteminin bu tür bir vergi olmadığı görüşünü belirterek, böyle bir vergi salındığında, ortaya çıkacak refah etkisini şekil-1 yardımı ile şöylece açıklayabiliriz.

Önce dışsallık olmadığı durumda kısaca görmeye çalışalım. Vergi ile, piyasa dengesi (D) noktasından (c) noktasına kayar. Denge noktasındaki bu kayış, üretici rantını (Fp DN) alanından (REN) alanına, tüketici rantını ise (Fp DK) alanından (FsCK) alanına kaydırır. Böylece, üretici rantından (FsCDFp) alanı, tüketici rantından ise, (Fp DER) alanı ortadan kalkmış olur. Ancak, toplam (FsCDER) alanının (FsCER) alanı kamu sektörüne vergi geliri olarak aktarılmış olmaktadır. (CDF) alanı ise, ekonominin özel sektöründe ortadan (üretici ve tüketici rantlarından) kalktığı halde, kamu sektörüne de aktarılmamakta, dolayısıyla kamu ve özel sektörün bir arada ele alındığı tüm ekonomi için net bir kayıp oluşmaktadır. Bu alanla ifade edilen olguya, aşırı vergi yükü denmektedir. Yukarıdaki açıklamalardan ve şekilden de açıkça görüleceği üzere, vergi koşulunda bu aşırı yük alanının büyüklüğü, arz ve talep fonksiyonlarının elâstikliğine bağlıdır. Şekil üzerinde yeni durumu açıklarsak, ortaya çıkan değişiklik şöylece özetlenebilir. Tüketici rantı (FpDK) alanından (FsCK) alanına daralır. Üretici rant ise, (FpDN) alanından (REN) alanına daralır. Dolayısıyla, vergi sonucunda (FsCDER) alanı özel sektörden alınmış olduğundan, ilk anda refah kaybı olarak görülebilir. Ancak bu bölümün (FsCER) bölümü, vergi-harcama politikası çerçevesinde, teorik olarak, dışsallıkların telâfisinde harcanmak

üzere kamu sektörüne aktarılmış olduğundan, tüm ekonomi için net kayıp anlamına gelmez. Vergi-harcama sürecine giren (FsCER) bölümü, vergiden önce oluşan dışsallığın (PHSFp) bölümüne eşittir. Dolayısıyla, dışsallığın bir bölümü vergiye rağmen devam ediyor olmakla beraber, telâfi (veya fiyat) mekanizması içine alınmış olmaktadır.

Vergiden önce oluşmuş dışsallığın telafi mekanizması içine alınmayan (HFDS) bölümü ise, vergi nedeni ile üretim ve tüketim faaliyeti sonucu ortadan kalkmış bulunmaktadır. Böylece, vergiden önce hiçbir telafi mekanizması ile yararlandırılmamış olan üçüncü şahıslar, dışsallığın bir bölümü için telâfi süreci içine alınmakta, bir bölümünden ise tamamiyle kurtulmuş olmaktadır. Ne var ki, vergi sonucunda tamamiyle ortadan kalkan (HFDS) alanı, üçüncü şahıslar için mutlak olarak kazanç olmakla beraber, tüm ekonomi için net kazanç anlamına gelmemekte çünkü, yukarıda izah edilen aşırı vergi yükünün bir bölümü bu net kazancı götürmektedir. Şöyle ki, dışsallığın optimum boyutlara çekilmesi sonucunda üçüncü şahısların refahında meydana gelen artış alanının (SDC) bölümü ile (CHF) bölümü aşırı vergi yükü ile cebrik olarak silindikten sonra, geriye kalan (CFD) bölümü, toplum açısından net refah artışı anlamına gelir.

Salt vergilemenin ortaya koyduğu refah etkisinin bu genel değerlemesinden sonra şimdi de klâsik aşırı yük kavramını gözden geçirelim. Acaba, dışsallık olmadığı durumda aşırı vergi yükü olarak karşımıza çıkacak olan (CED) sahasını, dışsallığın olduğu durumda nasıl yorumlayabiliriz!

Kısmen üretici, kısmen tüketici rantlarından oluşan bu saha, aslında üçüncü şahısların yüklendiği dışsallık alanı içinde kalmış olduğundan, vergi salınması sonucunda ortadan kalkacak ve gerçek anlamda bir kayıp anlamına gelmeyecektir. Daha genel bir ifade ile, bir gurubun kaybettiğini başka bir gurup kazanç olarak elde etmiş olacağından, kayıp gibi görünen bu saha toplum adına kaybolmuş olarak



görülemmez. Aslında, vergi salınmadan önce tüketiciler (SDC sahası) ve üreticiler (SDE sahası) tarafından rant olarak elde edilen toplam (CED) sahası, dışsal maliyeti yüklenen gurup tarafından söz konusu rantları elde eden ve üretim ve tüketim faaliyetinde asli tarafı oluşturan guruplara yapılan karşılıksız bir refah aktarımını ifade etmektedir. Dolayısıyla, vergisiz durumda üreticiler ve tüketiciler tarafından elde edilen bu rantlar gerçekte maliyetlerin bir kısmının piyasaya yansımamış ve piyasa fiyatının gerçek maliyetleri göstermediği durumda, piyasa mekanizmasına yansımayan bu maliyetleri yüklenen gurupların aleyhine kazanılmış bir refah artışını ifade etmektedir. Aşırı vergi yükü gibi görünen bu saha, bu yaklaşım içinde artık bir yük olarak ele alınamaz.

Dışsallık söz konusu olduğunda salınan dolaylı vergi, sadece yukarıdaki açıklamaların ışığı altında aşırı yük olgusu oluşturmadığı gibi, (CFD) sahasını ortadan kaldırmış olacağından, dışsallığı yüklenen üçüncü şahıslar lehine ve dolayısıyla toplum açısından refah artışı yaratmış olarak düşünülebilir. Zira, (CFD) sahası, vergiden önce üçüncü guruplar üzerinde ödenmemiş bir yük olarak kaldığı halde, vergiden sonra (CED) sahası ile birlikte, bu saha da (CFD) ortadan kalkmış olmaktadır.

Vardığımız sonuçları özetlerse, dışsal maliyetlerin olduğu bir piyasada, dışsallıkların ölçümü ve bireylerarası fayda mukayesesi ile ilgili sorunlara girmeden, dolaylı vergileri piyasa bozukluğunu düzeltme aracı olarak kullandığımızda aşırı vergi yükü oluşmamakta, vergiden önce dışsal maliyeti yüklenen gurupların refahında kesin bir artış sağlanmaktadır. Dolayısıyla, salt dışsallıkları yüklenen üçüncü guruplar açısından dolaylı verginin refah etkisi kesinlikle olumludur. Ancak, dışsal maliyeti yüklenen üçüncü kişilerle birlikte, üretim ve tüketim faaliyetinde doğrudan taraf olan guruplar da dikkate alındığında vergiden önce ve vergiden sonraki refah mukayeseleri her zaman aynı yönde, yani verginin kesinlikle etkinlik sağlayacağı sonucuna götürmeye-

bilir (3). Aynı şekilde oldukça kesin olan diğer nokta ise, bu tür bir verginin marjinal dışsallıkları içerdiği halde, marjinal-altı dışsallıkları karşılamakta yetersiz kaldığıdır (4). Son iki nokta bu yazının ana konusunu oluşturmadığından, burada derinliğine ele alınmadı. Bu yazıda açıklamaya çalıştığım nokta ise, dışsallık durumunda salınan dolaylı vergilerin, klâsik anlamda, aşırı vergi yükü yaratmadığıdır.

#### NOTLAR

(1) Turvey, Ralph: «On Divergencies between Social Cost and Private Cost», *Economica* August, 1963, s. 309-13.

(2-3) Coase, Ronald H: «The Problem Of Social Cost», *Journal of Law and Economics*, Oct, 1960 s. 1-44. Buchanan, J. M. and Stubblebine, W. Craig: «Externality», *Economica*, Nov., 1962 s. 371-84.

Davis, Otto A and Whinston, Andrew, B.: «On Externalities, Information and the Government-Assisted Invisible Hand» *Economica*, August 1966, s. 303 - 318.

(4) Buchanan-Stubblebine, 2. 3 not.

## BELEDİYE HİZMETLERİNİN FİNANSMANI VE DEĞİŞİMİ

Yenal ÖNCEL  
İ.Ü. İktisat Fakültesi

Son yıllara kadar Türkiye'de mahalli idarelerin hizmet ve gelir kaynaklarını belirleyen yasalar, merkezi idareninkine oranla çok az ve yavaş değişim göstermiştir. Hizmetleri ile ilgili kanunlar çok eski tarihlere (İl özel idarelerinde 1914'lere) dayanmaktadır. İl özel idarelerinin kanunları ile belirlenmiş görevlerinin çoğu, çeşitli bakanlıklar tarafından fiilen üstlenilmiştir. Gelirlerinde ise önemli bir gelişme olmadığı gibi oransal olarak da azalmıştır. İl özel idarelerinin varlık nedenleri uzun yıllardan beri tartışma konusu olmuş ve yeni bir şekil verilmesi konusunda çeşitli öneriler yapılmıştır (1).

Köy idarelerinin ise görev ve gelirleri ile ilgili yasalar halen Cumhuriyet döneminin ilk yıllarına dayanmaktadır. Ancak köy idareleri doğal birer mahalli idare olmaları nedeniyle gerekliliklerini her zaman hissettirmişlerdir. Bu nedenle özellikle gelirleri yönünden, salma ve imeceye dayanan öz gelir kaynaklarının yapısında değişiklik yapılması ile köy idarelerine genel bütçe vergi gelirlerinden pay verilmesi ve yardım konularına, son yıllarda ağırlık verilmektedir.

Belediye gelirleri ve yapısındaki gelişme ise 1970'li yıl-

(1) Ruşen Keleş - Fehmi Yavuz, Yerel Yönetimler, Turhan Kitabevi, Ankara 1983, s. 81.

lardan sonra diğer iki mahalli idareye oranla daha çok olmuştur. Mahalli idarelerin geleneksel gelir kaynaklarının başında emlak vergileri gelmektedir (1). 1972 yılında söz konusu verginin yönetim ve tahsilini merkezi idare üstlenmiştir. Ancak tahsil edilen emlak vergisinin % 45'i Belediyelere % 35'i de İl Özel İdarelerine tahsis edilmiştir.

1980 yılından itibaren de Belediye gelirlerinin yapısı değiştirilmiş ve 1949'dan beri uygulanan 5237 sayılı kanun yürürlükten kaldırılarak, yerine 26.5.1981 tarih ve 2464 sayılı yeni Belediye Gelirleri Kanunu yürürlüğe konmuştur. Ayrıca bu kanunun kabulünden önce de 2.2.1981 tarih, 2380 sayılı Belediyelere ve İl Özel İdarelerine Genel bütçe vergi gelirlerinden pay verilmesi kanunu yürürlüğe girmiştir. Bu kanunla birlikte mahalli idarelerin ve dolayısıyla belediyelerin emlak vergisi ile doğrudan bir bağıntısı kalmamıştır.

Burada sözü edilen değişimlerden sonra belediye gelirleri yapısının ulaştığı son durum üzerinde durulacak ve daha sonra genel bir değerlemesi yapılmaya çalışılacaktır.

## I — BELEDİYE GELİRLERİ VE YAPISI:

Belediye gelirleri esas itibariyle, genel bütçe vergi gelirlerinden verilen pay, belediye öz gelirleri, yardımlar ve borçlanmalar olmak üzere dört grupta toplanmaktadır. Bunlar dışında kalan diğer gelir kaynakları, ayrı bir başlık altında incelenecektir.

### 1. Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Verilen Belediye Payı

2380 sayılı Kanundan önce de İl Özel İdareleri ile birlikte Belediyelere bir kısım Genel Bütçe Vergi gelirlerinden pay verilmekteydi. Bu vergilerin başlıcaları, Gelir ve Kurumlar

(1) Werner Z. Hirsch, The Economics of State and Local Government, Mc.Graw-Hill Book Company, New York, 1970 s. 96.

Vergisi, Gümrük Vergisi, Akaryakıt İstihsal Vergisi, Motorlu Kara Taşıtları Vergisidir. Bunun dışında tekel maddeleri gelirlerinden ve trafik cezalarından belediyelere çeşitli oranlarda pay verilmekteydi. Ayrıca Emlak Vergisinden de yukarıda belirtildiği gibi belediyeler, tahsil yeri esasına göre, % 45 oranında bir pay almaktaydı.

1981 yılında 2380 sayılı Kanunla, ayrı ayrı vergilerden belediyelere pay verilmesine ilişkin uygulama son bulmuştur. Ayrıca bu kanunla, emlak vergisinden belediyelere pay verilmesi esası yürürlükten kaldırılmıştır. Ancak 5237 Belediye Gelirleri Kanununun 2'nci maddesi gereğince gümrük vergisinin % 15'i oranında alınmakta olan payın tahsiline devam edilecektir (1).

Yürürlükten kaldırılan teker teker vergilerden pay verme sistemi yerine, genel bütçe vergi gelirlerinin toplamı üzerinden belediyelere pay verme esası getirilmiştir. Buna göre, genel bütçe vergi gelirleri tahsilatı toplamı üzerinden belediyelere % 5, İl Özel İdarelerine % 1 oranında pay verilecektir.

Söz konusu payların kısa sürede ve eksiksiz olarak belediyelere ulaşması için bir kısım tedbirler öngörülmüştür.

#### **Dağıtım:**

Bir aya ilişkin olarak tahsil olunan vergi gelirleri saymanlar tarafından tahsili izleyen ayın sonuna kadar İller Bankasına yatırılacaktır. İller Bankası da yatırılmış bulunan bu payların % 80'ini, nüfus esasına göre, izleyen ayın 15'nci günü akşamına kadar ilgili belediyelere, göndermek zorundadır.

**Dağıtımın eksiksiz ve süresinde yapılabilmesi için önlemler:**

Süresi içinde İller Bankasına belediye paylarını yatır-

(1) 2.2.1981 tarih ve 2380 sayılı Kanunun geçici 1 nci md.

mayan gelir saymanlarından, söz konusu paylar, % 10 fazlasıyla tahsil olunacaktır. Aynı şekilde İller Bankasınca, gönderilmesi geciken vergi payları % 10 fazlasıyla ödenecektir.

Özellikle gelir saymanları için ağır bir sorumluluk getiren bu yeni uygulama, geçmişte vergi paylarının eksik ve gecikmeli olarak belediyelere yatırılmasından kaynaklanmaktadır (1).

## 2. Belediyelerin Kendi Öz Gelirleri:

Belediyelerin kendi öz gelirleri; vergiler, vergi benzeri gelirler, belediye işletmelerinden elde olunan gelirler, belediyelere ait menkul veya gayrimenkullerin gelirleri ve para cezalarından oluşmaktadır. Bu kısımda önemleri nedeniyle sadece ilk ikisi ele alınacak ve diğerleri ayrı bir başlık altında konu edilecektir.

### A — Vergiler:

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu ile belediyelere bazı yeni vergiler tahsis edilmiş, eski yasada harç, resim vb. mükellefiyetler şeklinde isimlendirilen bir kısım gelirler, yeni şekliyle belediye gelirleri arasına alınmıştır.

#### a) Meslek Vergisi:

Meslek vergisi, çeşitli ülkelerdeki mahalli idareler tarafından uygulanmış bir vergidir. Fransa'da 18. yüzyılda Patent vergisi olarak uygulanmaya başlanmıştır. Daha sonra 1959 yılında bir kararname ile, arazi, bina, ikamet vergisi ile birlikte ortak matrahı, emlakın kira geliri olan bir meslek vergisi haline dönüştürülmüştür. Ancak tahrir (yazım) işlemlerinin uzaması nedeniyle bugünkü şekliyle uygulanmasına 1976 yılında geçilebilmiştir (2).

(1) Yenal Öncel, Mahalli İdareler Maliyesi, Filiz Kitabevi, İstanbul 1981, s. 144.

(2) Halil Nadaroğlu, Mahalli İdareler, Sermet Matbaası, İstanbul 1978 s. 218-9.

Türkiye'de de 1981 yılından itibaren, meslek vergisi belediye gelirleri arasına girmiştir.

**Konusu:** Belediye sınırları içinde; ticari, sınai ve serbest meslek faaliyetinde bulunulması; motorlu taşıtlarla ticari amaçlı yük ve yolcu taşımacılığı yapılması; meslek vergisine tabi tutulmuştur (1).

**Mükellefi:** Vergi konusuna ilişkin olarak, ilk grubu teşkil edenler için sabit bir iş yerinde bu faaliyetlerde bulunanlar ile ikinci gruptaki faaliyeti yapan gerçek ve tüzel kişilerdir.

#### **Verginin tarifesi:**

Meslek vergisi için 3 tarife söz konusudur. 1 sayılı tarife, 1'nci ve 2'nci sınıf tüccarlarla, gerçek usulde vergilendirilen serbest meslek erbabı içindir. 2 sayılı tarife, 1 sayılı tarife dışında kalan ticari kazanç ve serbest meslek erbabı için saptanmıştır. 3 sayılı tarife ise motorlu taşıt araçları ile ilgilidir.

Her üç tarife için belediyeler 5 gruba ayrılmıştır (2). Buna göre;

Nüfusu 100.000'nin üzerinde olan belediyeler I'nci Grup

Nüfusu 50.000 - 100.000 arasında olan belediyeler II'nci Grup

Nüfusu 20.000 - 50.000 arasında olan belediyeler III'ncü Grup

Nüfusu 5.000 - 20.000 arasında olan belediyeler IV'ncü Grup

Nüfusu 5.000'e kadar olan belediyeler V'nci Grup

Her üç tarife de V'nci gruptaki belediyelerden I'nciye doğru gidildikçe azalan, en az ve en çok olmak üzere sınırları belirlenmiş spesifik bir tarifedir.

(1) B.G.K. Md. 1.

(2) İçişleri Bakanlığı, Belediye Gelirleri Genel Tebliği, 16.9.1981, seri no! 7

Meslek vergisi mükellefleri için iş yerinin bağlı bulunduğu, motorlu taşıt araçlarında ise mükelleflerin faaliyette bulunduğu, yer belediyesince tarh işlemi yapılır.

**b) İlan ve Reklam Vergisi:**

5237 sayılı yasada, söz konusu mükellefiyet, ilan ve reklam resmi olarak yer almaktaydı. Ancak resmin levha resmine ilişkin kısmı, belediyelere tanınmış tarife yapma yetkisinde, resmin üst sınırı kanunda belirtilmemiş olduğundan, Anayasa Mahkemesince iptal edildi. Resmin ikinci kısmını teşkil eden ilan ve reklam resminde de benzer gerekçelerle uygulamada çeşitli yasal sorunlar vardı (1).

İlan ve reklam vergisi, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu ile yeniden düzenlenmiştir. Buna göre;

**Konusu:** Belediye ve mücavir alanları içinde yapılan her türlü reklam ve ilan bu vergiye tabi tutulmuştur. (2) Ancak vergi için geniş bir muafiyet alanı söz konusudur. Bu muafiyetler çıkarıldığında verginin konusu; iş yerlerine asılan levha ve yazılar, motorlu taşıtların dışına konulan, cadde ve sokaklara asılan bez veya diğer benzeri araçlarla yapılan, ışıklı veya projeksiyonlu, ilan ve reklamlar ile bu amaçla dağıtılan takvim, broşür ve benzerleriyle sınırlanmaktadır .

**Tarifesi:** En az ve en çok miktarları kanun ile belirlenmiş spesifik bir tarifedir. Bu sınırlar yukarda sayılan konular için ayrı ayrı belirlenmiştir.

**c) Eğlence Vergisi:**

Eğlence vergisi belediyeler için eski bir gelir kaynağıdır. Daha önce eğlence resmi olarak tahsil ediliyordu.

(1) Kenan Bulutoğlu, Türk Vergi Sistemi, 5. Basılış, s. 599.

(2) B.G.K. md. 12



**Konusu:** Sinama, tiyatro, spor müsabakaları, atyarışları, sirk, çalgılı bahçeler vb. gibi biletle girilen yerler ile biletle girilmesi zorunlu olmayan diğer eğlence işletmelerinin faaliyetleri, eğlence vergisinin konusunu teşkil etmektedir (1). Ayrıca müşterek bahisler de eğlence vergisine tabi bulunmaktadır.

**Verginin mükellefi ve tarifesi:** Mükellefi eğlence yerlerini işleten gerçek ve tüzel kişilerdir. Verginin matrahı, biletle girilen yerler için bilet bedelidir. Bunlarda vergi matrahına eğlence yerinin özelliğine göre % 5 ile % 50 arasında değişen bir tarife uygulanmaktadır. Müşterek bahislerde ise vergi matrahı, bahsi düzenleyen kuruluşun hissesine düşen gayrisafi hasılattır. Vergi oranı % 20 olarak belirlenmiştir. Biletle girilmeyen eğlence yerleri için ise günlük olarak en az ve en çok miktarı belirlenmiş maktu bir vergi alınmaktadır.

**d) Akaryakıt Tüketim Vergisi:**

Bu vergi daha önce akaryakıt resmi olarak tahsil ediliyordu. Ancak elde olunan gelirden sınırlı sayıda belediye yararlanabiliyordu. Çünkü akaryakıt vergisi tahsilatının, sadece akaryakıtın depolardan tüketime gitmek üzere sevk edildiği belediyeler tarafından yapılabileceği şeklinde yorumlanması sonucunda, bu vergi hasılatından diğer belediyelerin yararlanması mümkün olamamıştı (2).

2464 sayılı Kanunla vergi hasılatından bütün belediyeler yararlanmaktadır.

**Konusu:** Rafineri şirketleri ve akaryakıt ithalatı yapan kuruluşlarca yapılan akaryakıt satışları, verginin konusunu teşkil etmektedir.

**Mükellefi:** Kanunda verginin mükellefi, akaryakıt satı-

(1) B.G.K. Md. 17.

(2) Kenan Bulutoğlu, a.g.e. s. 596.

şını yapan rafineri şirketleri ile ithalatını yapan kuruluşlar olarak belirlenmiştir.

**Tarifesi:** Ton başına enaz ve ençok olmak üzere vergi miktarı belirlenmiş (100 TL ile 500 TL arasında değişen) bir tarifedir.

**Verginin dağılımı:** Vergi daireleri tahsili izleyen bir ay içerisinde akaryakıt tüketim vergisini İller Bankasındaki bir hesaba yatırırlar. İller Bankası da her aya ait yatırılmış bulunan vergi tahsilatını, izleyen ayın 15. günü akşamına kadar, nüfus esasına göre, belediyelere dağıtmakla sorumludur.

Belirtilen süre içinde gönderilmeyen veya dağıtılmayan tutarlar için gene ilgili vergi dairesi müdürü ve İller Bankası, söz konusu tutarı % 10 fazlasıyla ödemekle sorumlu tutulmuşlardır. Belirtilen cezai şart özellikle vergi dairesi müdürleri için yeni ve önemli bir şart durumundadır.

**e) Haberleşme Vergisi:**

Daha önce tahsil edilmekte olan telefon abone ve ücretlerinden alınan belediye payı, haberleşme vergisi olarak yeniden düzenlenmiştir.

**Konusu:** Belediye sınırları ve mücavir alanlar içindeki PTT tarafından tahsil edilen telefon, teleks, faksimili ve data ücretleri, Haberleşme Vergisine tabi tutulmuştur (1).

**Mükellefi:** Haberleşme Vergisinin mükellefi, telefon, teleks, faksimili ve data ücretlerini tahsil eden PTT idaresidir.

**Verginin matrahı** tahsil edilen ücret ve oranı ise % 6'dır. PTT idaresi, her aya ilişkin olarak tahsil edilen ücretlere isabet eden haberleşme vergisi ile ilgili tahsilatı, izleyen ayın sonuna kadar belediyeye bir beyanname ile bildirir ve ödemedede bulunur.

(1) B.G.K. Md. 29.

**f) Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisi:**

Önceki yasaya göre elektrik-havagazı resmi olarak spesifik bir vergi alınmaktaydı. 2464 sayılı kanunda Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisi adını alan verginin konusu, belediye sınırları veya mücavir alanlar içinde, elektrik ve havagazı tüketimidir.

Burada verginin mükellefi ve sorumlusu belirlenmiştir. Mükellefi, elektrik ve havagazını tüketenler, sorumlusu ise bunların dağıtımını yapan kuruluşlardır. Matrahı elektrik ve havagazı satış bedelidir. Oranı ise üretim, taşıma, boşaltma, yükleme gibi işlerde, % 1, diğerlerinde ise % 5'dir. Havagazında bu oran % 5 olarak belirlenmiştir.

Elektrik ve havagazı dağıtımını yapan kuruluşlar, satış bedeli ile birlikte tahsil ettikleri vergileri, izleyen ayın 20'nci günü akşamına kadar bir beyanname ile belediyeye ödemek zorundadırlar.

**g) Yangın Sigortası Vergisi:**

5237 sayılı yasada, yangından korunma giderleri için sigorta şirketlerinden iştirak payı alınmaktaydı. Gerçek anlamda iştirak payları, belirli bir belediye hizmeti maliyetinin, hizmetten yararlananlar arasında paylaştırılmasıdır (1). Yangından korunma giderlerine sigorta şirketlerinin iştirak paylarında, verginin matrahı olarak, yangın sigortası için şirketler tarafından alınan prim esas alınmaktaydı. Hasılatı tahsisen yangın söndürme giderlerinde kullanılabilirdi.

2464 sayılı yasada bu mükellefiyet, harcamalara iştirak payından çıkarılarak, yangın sigortası vergisine dönüştürülmüştür. Yangın sigortaları dolayısıyla alınan primler verginin konusunu teşkil etmektedir. Yasada verginin mükelle-

---

(1) Kenan Bulutoğlu, a.g.e. s. 600.

fi olarak sigorta şirketleri gösterilmektedir. Harcamalara iştirak payı olarak alınırken, hasılatının doğrudan yangın söndürme hizmetine tahsis edilmesiyle, tahsilatı yararlanma ilkesine dayandırılmıştır. Yangın koruma hizmetlerinden, mallarını sigorta ettirenler belirli ölçüde yararlanır. Hasılatı, yangın koruma hizmetlerine tahsis edileceğinden, sigortalıya ait malların, yangın karşısındaki güvencesi daha da artmış olacaktır. Ancak yangın koruma hizmetlerinin iyileştirilmesinden esas yararı, sigorta şirketleri sağlayacaktır. Vergilendirmede yararlanma ilkesi uygulandığında, mükellefin sigorta şirketleri olması doğaldır. Nitekim iştirak payı olarak alınırken de vergi mükellefinin sigorta şirketleri olduğu sigorta policelerinde açıkça belirtilmiştir.

2464 sayılı Kanunda verginin mükellefi olarak gene sigorta şirketleri tanımlanmaktadır. Ancak vergi hasılatının tahsisli olarak yangın söndürme harcamalarında kullanılacağı hükmü kanunda yer almamıştır. Dolayısıyla verginin alınışında yararlanma ilkesinden uzaklaşmıştır. Kuşkusuz belediye hizmetleri arasında yangın söndürme bulunduğundan sigorta şirketleri bakımından dolayı ve fakat önemli bir yararlanma söz konusudur. Halen yasada mükellefin sigorta şirketleri olduğu belirtilmesine rağmen, uygulamada vergi, sigorta şirketlerince sigortalıdan primle birlikte tahsil edilmektedir.

**Matrahı,** yapılan yangın sigortası muameleleri dolayısıyla alınan primlerin tutarıdır. Verginin oranı % 10'dur.

Mükellefler, bir aya ilişkin vergiye tabi işlemlerini izleyen ayın 20. günü akşamına kadar bir beyanname ile birlikte belediyeye bildirecekler ve hesapladıkları vergiyi bu süre içinde yatıracaklardır (1).

#### **B — Vergi Benzeri Mükellefiyetler:**

Harç, resim, ruhsatiye, ve katılma payı v.b. adlarda alı-

---

(1) B.G.K. Md. 44.

nan yararlanma vergilerinin, mahalli idare toplam vergi gelirleri içindeki payı oldukça yüksektir. Bu tür zorunlu ödemelerin, merkezi idare gelirleri içindeki önemi giderek azalırken, mahalli idareler için aynı şey söylenemez.

Söz konusu ödentiler mahalli idarelerce çeşitli şekillerde alınmaktadır. Bunların yaptıkları bir onay, verdikleri bir izin (ruhsat), yaptıkları denetleme, bir tahsis ya da hizmet, verginin konusunu teşkil etmektedir. Söz konusu ödentiler, harç, resim veya ruhsatiye adlarıyla, belirli bir kamu hizmeti veya işlemine gereksinme duyan kişilerce ödenmesi zorunludur. Mahalli idarelerin tekeli altında sunulan ve kişilerin yararlanmak zorunda oldukları hizmetler nedeniyle alınan çeşitli adlar altındaki ödentiler esas itibariyle bir vergi niteliğindedir (1).

Belirtilen özellikleri taşıyan harç ve katılma payları 2464 sayılı kanunda yeniden düzenlenmiştir. Çeşitli belediye hizmetleri, onayları, izinleri veya işlemleri sırasında alınan oldukça geniş harç ve katılma payları bulunmaktadır.

**a) Temizletme ve Aydınlatma Harcı:**

Daha önce temizletme ve aydınlatma resmi olarak Belediye Gelirleri arasında yer almaktaydı. 5237 sayılı kanunda resmin matrahı, o tarihlerde uygulanan bina ve arazi vergisinin de matrahı olan, gayrisafi irattı. Emlak Vergisi Kanunu ile birlikte vergi değeri olarak rayiç bedel esasına geçildiğinden, temizletme ve aydınlatma resmi fiilen tahsil edilemez hale geldi. 2464 sayılı Kanunla Temizletme ve Aydınlatma harcı yeniden düzenlenmiştir.

**Konusu:** Emlak vergisi Kanunu konusuna giren ve belediye sınırları içinde bulunan (mücvir alanlar dahil) bina

---

(1) Kenan Bulutoğlu, Kamu Ekonomisine Giriş, Filiz Kitabevi, İstanbul 1981, s. 513.

ve arsalar temizletme ve aydınlatma harcına tabi tutulmaktadır (1).

**Mükellefi:** Emlak vergisi mükellefleridir. Kuşkusuz belediye sınırları içinde olan veya belediye hizmetlerinin götürülebildiği mücavir alanlarda bulunanlar, bu kapsam içinde yer almaktadır.

**Matrahı ve oranı:** Matrahı emlak vergisine esas teşkil eden vergi değeridir. Oranı ise binalarda binde bir, arsalarda binde 0.5'dir. Meskenler için alınacak harç üst tavanı, 18 bin lira olarak belirlenmiştir.

**Dağıtım:** Her aya ilişkin olarak tahsil olunan harç, izleyen ayın sonuna kadar ilgili belediyelere, tahsilatı yapan vergi dairelerince yatırılmak zorundadır. Harcın belirtilen zamanda yatırılmaması halinde vergi dairesi müdürü, harcı % 10 fazlasıyla yatırmak zorundadır.

**b) İşgal Harcı:**

İşgaliye oldukça eskiye dayanan bir mükellefiyettir. 5237 sayılı Kanunda yer alan işgaliye, 1968 yılında tarife üst sınırı belirlenmemiş olması nedeniyle Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmiştir.

Belediye Gelirleri Kanununda yeni düzenlenen şekliyle, belediye sınırları içinde yer alan pazar veya her türlü mal satışı yapılan alanların, diğer amaçlarla yol, meydan vb. yerlerin işgali, işgal harcının konusunu teşkil eder. Ayrıca motorlu araçların park etmeleri için belediyelerce tesis ve tahsis edilen alanların işgali de harcın kapsamı içinde bulunmaktadır. Mükellefi belirtilen alanları işgal edenlerdir. İşgal harcının, satış amaçlı olanlarda işgal edilen alanın metrekaresine, hayvan satışlarında hayvan başına, taşıtlardan da

(1) B.G.K. Md. 45

işgal edilen saate göre alınan spesifik bir tarifesi bulunmaktadır.

**c) Bina İnşaat Harcı:**

1970 yılında Finansman Kanunu ile birlikte Bina İnşaat Vergisi, merkezi idare vergi gelirleri arasına girmiştir. 1982 Ocak ayından itibaren de 2589 sayılı kanun ile bu vergi, merkezi idare gelirleri arasından çıkarılıp, Belediye gelirlerine bina inşaat harcı olarak eklenmiştir.

Belediye sınırları veya mücavir alanlar içindeki her türlü bina inşaatı (ek ve tadiller dahil) bina inşaat harcına tabi tutulmuştur. Harcın doğması için mutlaka inşaatın ruhsatlı olması gerekmez.

Mükellefi, inşaat, ilave veya tadilat için ruhsatlı alanlar ile bu işlere ruhsatsız başlanması halinde ruhsat almak zorunda olanlardır.

Tarifesi, inşaatın, beton, demir, kagir, ahşap, işyeri veya konut oluşuna ve inşaat alanına göre alınacak vergi miktarı farklılaştırılmış iki ayrı tarifesi bulunmaktadır.

**d) Diğer Harçlar:**

Belediye Gelirleri Kanununda denetleme, izin (ruhsat), onay ve hizmet işlemlerine bağlı çeşitli harçlar vardır.

**Tatil Günlerinde Çalışma Ruhsatı Harcı:** Tatil günlerinde belediyece çalışma izni verilen işyerleri bu harca tabi tutulmuştur. Harcın tarifesi Belediye meclislerince tesbit edilecektir. Harç 600 liradan az, 24 bin liradan fazla olamaz.

**Hayvan Kesimi, Muayene ve Denetleme Harcı:** Belediye ve mücavir alanları içinde izne tabi olarak hayvan kesimi yapılan yerlerdeki sağlık muayene ve denetlemesi, harca tabi tutulmaktadır. Küçük ve büyük baş hayvanlara göre

enaz ve ençok vergi miktarı belirlenmiş bir tarifesi bulunmaktadır.

**Ölçü ve Tartı Aletleri Muayene Harcı:** Söz konusu aletlerin yasa gereği belediyelerce damgalanması harca tabidir. Bu harcın alet türüne göre enaz ve ençok vergi tutarları belirlenmiş bir tarifesi vardır.

**Kaynak Suları Harcı:** Özel kaplarla satılan kaynak sularının denetlenerek, ilgili olduğu kaynak suyunu belirtecek işaret konulması, kaynak suları harcına tabidir. Litrelerine göre enaz ve ençok vergi miktarları saptanmış tarifesi bulunmaktadır.

#### **Tellallık Harcı:**

Belediyelerin eski bir gelir kaynağıdır. Belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde belediyelere ait hal, balıkxane, mezat yerleri ve belediye tellalı bulundurulan diğer alanlarda her çeşit taşınır ve taşınmaz mal satışı, tellallık harcına tabi tutulmuştur. Harcın matrahı, satışların gayrisafi tutarındır. Oranı % 2 olmakla birlikte 500 bin lirayı aşan satışlarda, aşan kısım için oran % 1 olarak uygulanmaktadır.

Bunlar dışında Belediyelerden istenecek her türlü kayıt ve harita, plan, kroki gibi taşınmaz mallara ait belgelere ilişkin suretleri Kayıt ve Suret Harcına; parselasyon işlemleri, verilecek ifraz ve tevhit kararları, proje tasdik işlemleri, zemin açma izni verilmesi, yapım ve yıkım artıklarının dökülmesi için yer gösterilmesi çeşitli adlarla belirlenmiş İmar İle İlgili Harçlara; iş yerinin açılması İşyeri Açma İzni Harcına; Kanun gereği zorunlu olan veya istek üzerine yapılan muayeneler, verilen ruhsatlar ve Raporlar, ayrı bir belediye harcına tabi tutulmamışsa Muayene, Ruhsat ve Rapor Harcına; Kanun gereği sağlık belgesi almak zorunda olanlara verilecek belgeler ile bunların yenilenmeleri Sağlık Belgesi Harcına tabi bulunmaktadır.



### e) Harcamalara Katılma Payları:

Bir program içinde veya kişilerin isteği üzerine yapılan yol, kanalizasyon ve su tesisleri gibi işlerde, bu hizmetlerden yararlananlardan Harcamalara Katılma Payı alınmaktadır. Bu tür hizmetler için yapılan giderlerin 1/3'ü, hizmetten fayda sağlayan taşınmaz mal sahipleri arasında, faydalanma şekilleri dikkate alınarak taksim edilir. Ancak katılma payları, bina ve arsalarda, vergi değerinin % 1'ini geçemez.

Belediye Gelirleri Kanununa göre, belediyelerin, yeni yol açılması, genişletilmesi, kaldırım ve parkelerin düzenlenmesi faaliyetleri dolayısıyla **Yol Harcamalarına Katılma Payı**; Kanalizasyon tesisi yapılması veya mevcudun iyileştirilmesi işlemleri nedeniyle **Kanalizasyon Harcamalarına Katılma Payı**; Yeni su şebekesi yapılması veya mevcutların yeniden ele alınması hizmetleri dolayısıyla **Su Tesisleri Harcamalarına Katılma Payı** alınır.

Söz konusu paylar ilan edilir ve yükümlülere tebliğ edilir. Tebliğ edildiği bütçe yılını izleyen 4 yıl içinde 4 eşit taksitle tahsil olunur (1).

### 3. Bağış ve Yardımlar:

Mahalli İdarelere çeşitli nedenlerle bağış ve yardım yapılmaktadır. Bunlardan ilki mahalli idarelerin gelir kaynaklarının giderek yetersiz hale gelmesidir. 5237 sayılı yasanın uygulanması sırasında, mutlak rakkam olarak artan ve fakat nisbi olarak azalan gelir kaynakları karşısında, belediyeler merkezi idare yardımlarına, her geçen yıl daha fazla ihtiyaç hissetmişlerdir.

Bağış ve yardımların bir diğer nedeni mahalli idarelere bırakılan bir kısım hizmetlerin Devletçe planlanan standartların altında kalması veya dengeli kalkınmada önemli olan

(1) B.G.K. Md. 86-94

bazı yerel hizmetlerin görülememesidir (1). Bunların yapılmasını sağlamak amacıyla özellikle şartlı yardımlara başvurulur.

Üçüncü bir yardım nedeni de Mahalli idare faaliyetlerinin dışsallığıdır. Özellikle sağlık, sosyal ve kültürel alanlardaki hizmetlerinin toplumsal sonuçları vardır (2).

Türkiye de diğer mahalli idarelerle birlikte belediyelere çeşitli yardımlar yapılmaktadır. Maliye ve İçişleri Bakanlığı başta olmak üzere çeşitli Bakanlıklar belediyelere yardımda bulunmaktadır. Ancak bunlar bir bütün halinde, dağıtım esasları belirlenmiş olarak, herhangi bir yasada yer almamaktadır (3). Ayrıca bağış ve yardımın dağıtımına esas teşkil edecek bir ölçüde bulunmamıştır. Bu konuda, İçişleri Bakanlığı Ortak Trafik Fonundan belediyelere yol çizgisi, işaret levhaları, kavşak düzenlemesi gibi trafik hizmetleri için yardımda bulunulurken, bazı ölçülerin konulmuş olması, önemli bir adımdır. Nitekim bu fondan belediyelere yardım yapılırken belediyeler bütçe tutarlarına göre 5 gruba ayrılmaktadır. Her grup için bir «başarma gücü» rakkamı saptanmıştır. Başarma gücü rakkamının aşılması halinde, fondan belediyelere belirli oranlarda yardım yapılabilmektedir (4).

Belediyelere Bakanlıklar ve İller Bankasınca yapılan yardımlar parasal olduğu gibi hizmet şeklinde de olabilmektedir. Hizmet şeklinde olan yardımlar arasında; belediyelerin yol, su ve elektrik gibi bazı işlerinin Bakanlıklarca üstlenilmesi, plan, kroki, haritalama vb. faaliyetlerinin ilgili Bakanlıkça görülmesi ve diğer teknik yardımlar, önemli bir yer işgal eder.

(1) Yenal Öncel, a.g.e. s. 77 - 82.

(2) David N. Hyman, The Economics of Governmental Activity, New York, 1973 s. 293-5.

(3) Halil Nadaroğlu, a.g.e. 348.

(4) Ruşen Keleş, Fehmi Yavuz, a.g.e. s. 208.

#### 4. Borçlanmalar:

1580 sayılı Belediye Kanununda belediyelere istimlak ve bazı imar faaliyetleri için tahvil çıkarma yetkisi verilmiştir. Ayrıca belediye meclisi kararı ile para ve sermaye piyasalarından borç alma yetkileri de bulunmaktadır. Ancak mali durumları esasen söz konusu borçlanmalara imkân vermeyen belediyelerin, birinci derecede borçlanma kaynağı, İller Bankasıdır. Borçlanma sınırını, belediye yasasından çok, borç verecek kuruluşların yasaları belirlemektedir.

#### 5. Diğer Gelirleri:

Belediyelere ait olan bazı İktisadi Kamu Kuruluşları vardır. Su, elektrik, havagazı, mezbaha, sinama, banyo, fırın, lokanta, şehiriçi ulaşımı gibi teşebbüslerden belediyeler gelir elde ederler. Bunların dışında belediyelerin taşınır veya taşınmaz mallarından elde ettiği gelirleri bulunmaktadır. Söz konusu malların satışından veya kiralanmasından gelir sağlanabilir. Ayrıca para cezaları vb. gelirler de belediye gelirleri arasında yer almaktadır.

## II — BELEDİYE VERGİLERİNE İLİŞKİN SONUÇLANDIRICI DEĞERLENDİRMELER

Yukarda esas itibariyle 2464 sayılı Kanunla Belediyelerin sahip olduğu gelir yapısı, öncesiyle bağıntı kurularak açıklanmaya çalışıldı. Bu kısımda özellikle belediye gelir yapısının, vergilere ilişkin bölümü üzerinde, sonuçlandırıcı bazı değerlendirmeler yapılmaya çalışılacaktır.

### 1. Mahalli İdare Gelir Yapısından Emlak Vergisinin Çıkışı:

Yazının başlangıç kısmında da belirtildiği gibi, 1972 yılında yönetimini Maliye Bakanlığının üstlenmiş olduğu Em-

lak Vergisi, 1981 yılından itibaren de gerek idaresi gerekse hasılatı yönünden bütünüyle, genel bütçe vergileri arasına alınmıştır.

Belediyelerce, esas itibariyle, idari sınırları içinde yerleşmiş olanlara hizmet sunulmaktadır. Bu şekliyle Belediye hizmetleri, sonuç olarak, büyük ölçüde yerleşim yeri olan konutlar ile üretim ve dağıtım alanı olarak işyerlerine yönelmektedir. Aydınlatma, su, elektrik, yol ve kaldırım düzenleme, çevre hizmetleri, çöp, kanalizasyon, tasfiye tesisleri, dinlenme alanları, yeşil alan sağlama hizmetleri bu cümledendir.

Belirtilen yönüyle belediye hizmetleri, doğrudan veya dolaylı olarak işyeri ve konut olarak, emlakın kapital değerini olumlu yönde etkileyecektir (1). Kuşkusuz bu, emlakın kira gelirine de aynı yönde yansıyacaktır. Bazı yazarlar, belediye hizmetlerinin bütünüyle emlak değerlerine yansıdığını ve dolayısıyla söz konusu hizmetlerden yararlanmada, başka bir ödenti (harç veya bedel gibi) alınmıyorsa, emlak üzerinden alınacak tek bir verginin, bütün bu mükellefiyetlerin yerine geçebileceğini savunmuşlardır (2). Buna göre belirli bir mahalde belediye hizmetleri iyileştirildikçe, oradaki emlakın kapital ve kira değeri doğru orantılı olarak artacaktır. Böylece belediye hizmetlerinden sağlanan toplam fayda, emlak değerlerindeki artışa yansımış olmaktadır.

Kuşkusuz emlak nedeniyle oluşan rantlar sadece mahalli idare hizmetlerinden kaynaklanmaz. Özellikle hızlı gelişme ve şehirleşme olgusunun ağırlıklı olması halinde, emlak üzerinde oluşan rantlarda, diğer faktörler, birinci derecede et-

---

(1) Werner Hirsch, a.g.e. s. 96.

(2) Bunlardan Alman İktisatçı J.V. Miquel ve Hollandalı F.S. Van Nierop için, Bkz. Kenan Bulutoğlu, Kamu Ekonomisine Giriş, a.g.e. s. 180; «Bölgesel İdareler maliyesi» İktisat Fakültesi Mecmuası, 22. cilt 1962, s. 117.

ken olur. Bunların ise belirli bir oranda sadece mahalli idarelere gelir kaynağı olarak tahsis edilmesi eleştirilmektedir (1).

Özellikle belediyelerin 1981 yılına kadar gelir kaynakları arasında yer alan değerlendirme resmi (şerefiye) açısından, bu görüş, çok daha kuvvetle savunulabilir. Gerçekten değerlendirme resmi, belediyelerin yapmış olduğu bazı imar hizmetleri sonucunda, binaların eski ve yeni rayiç bedelleri arasındaki farktan alınmaktaydı. Kuşkusuz bu değer artışı, bütünüyle belediye hizmetlerine bağlanamaz. Hatta özellikle büyük şehirler için konu edilen değer artışının çoğunluğu, yukarıda değinilen şehirleşme ve göç v.b. gibi diğer faktörler nedeniyle ortaya çıkar. Esasen bütün değer artış vergilerinin kaldırılmasına paralel olarak, değerlendirme resmi de yeni belediye gelirleri kanununda yer almamıştır.

Emlak Vergisinin matrahı içinde kuşkusuz diğer şartların oluşturduğu değer yükselmeleri vardır. Ancak emlak vergisi, mahalli idareler açısından, söz konusu rantların vergilendirilmesi olarak değil, mahalli hizmetlerin yöneldiği bir konudan vergi alınması şeklinde değerlendirilmektedir. Belediye hizmetleri, diğer şartlar veri kabul edilecek olursa, çoğunlukla emlak alanına sunulması nedeniyle bunların kapital değerlerini ve kira gelirlerini etkiler. Diğer şartların etkileri ise vergi oranının düşük saptanması ile dengelenebilir. Emlake yapılan diğer hizmetler nedeniyle başka vergilerde alınıyorsa, o nisbette emlak vergisi oranının düşürülmesi doğaldır. Sonuç olarak denilebilir ki mahalli idare hizmetlerinin önemli bir bölümü, konut veya işyeri olarak emlake dönük olduğundan, emlak vergisi mahalli idarelerin geleneksel bir vergisi olmuştur (2).

---

(1) Konu üzerinde yaptığımız görüşmelerde bu fikir, Prof. Dr. İzzettin Önder'in değerli eleştirilerinden kaynaklanmaktadır.

(2) Diğer nedenler konumuz dışında olduğundan ayrıca ele alınmamıştır.

Esasen Türkiye'de emlak vergisinin merkezi idare vergisi haline geçişinde, konunun teorik yönünden çok, idari gereksinimler etken olmuştur. Gerçekten gerek değerlendirme (matrah saptama) gerekse tahsilatı konusunda, mahalli idarelerin vergi üzerindeki idari etkinlikleri, uzun yıllardan beri kaybolmuştu. Bu şekliyle de merkezi idarece verginin üstlenilmesi ve yeniden düzenlenmesi bir ihtiyaç halini almıştı.

## 2. Emlak vergisinin bazı belediye vergilerinin tahsilatında ve sınırlandırılmasında kullanılabilirliği:

Emlak vergisinin merkezi idare vergi gelirleri arasına alınmasına rağmen, belediye gelirleri ile emlak vergisi arasındaki bağıntı çeşitli şekillerde kurulabilir. Bazı belediye vergi ve benzeri mükellefiyetleri, emlak vergisi matrahı esas alınarak, tahsil edilebilir veya sınırlandırılabilir. Nitekim bu bağıntı, Temizletme ve Aydınlatma Harcı ile Harcamalara Katılma Payında kurulmuştur. Birincisinin matrahı (belediye hizmeti götürülenlerde) emlak vergi değeriyken, diğerinin tavanı (üst sınırı), bu değer % 1'i ile sınırlandırılmıştır.

Özellikle meslek vergisi açısından da emlak vergisine ilişkin vergi değeri ile bir bağıntı kurulabilir. Söz konusu vergi, Fransa'da uygulanmış olduğu gibi, işyerleri vergi değerleri esas alınarak, emlak vergisi ile birlikte tahsil edilebilir. Kuşkusuz verginin mükellefi, gene iş yerinde sahibi veya kiracısı sıfatıyla, ticari, sanayi ve mesleki faaliyette bulunan kişi olacaktır.

Bunun gibi emlake dönük yapılan belediye hizmetleri nedeniyle alınan ödentilerde de vergi değerinden yararlanılabilir. Spesifik vergilerin fiyat artışları karşısında etkinliklerini kaybettiği bilinmektedir. Bu nedenle vergi değerine her zaman oransal bir tarife uygulanması mümkündür. Vergi değeri, kural olarak her beş yılda bir yenilediğine göre, sözü edilen spesifik tarifelerin, fiyat artışları karşısında erozyona uğraması sakıncası, bir ölçüde giderilmiş olur.

### 3. Vergilendirme Tekniğine ve Kavramlarına İlişkin Sorunlar

Bu kısımda Belediye Gelirleri Kanunundaki vergilendirme kavramları ve sorumluluklara ilişkin bazı sorunlar üzerinde durulacaktır.

#### A — Sorumluluklar Açısından:

5237 sayılı belediye gelirleri kanununun uygulanması sırasında, eleştirilen konulardan biri de genel bütçede yer alan bazı vergilerden belediyelere verilmesi gereken paylar, süresi içinde ve düzenli olarak gönderilememesiydi. 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununda, söz konusu payların zamanında ve eksiksiz olarak gönderilmesi için bazı düzenlemeler yapılmıştır. Buna göre, belediyelere ilişkin olarak tahsil edilen vergiler ile vergi paylarının süresi içinde gönderilmesinde, cezai şart taşıyan zorunluluk bulunmaktadır. Bunların gönderilmesinin gecikme halinde, gerek İller Bankası gerekse gelir saymanları % 10 fazlasıyla ödemede bulunacaktır. Bu gelir saymanları (vergi dairesi müdürleri) açısından kişisel ve çok önemli bir sorumluluktur.

#### B — Kavramlar Açısından:

Bazı belediye vergilerinde, özellikle eski uygulamadan da kaynaklanan, vergi kavramları sorunu bulunmaktadır. Bunların başında mükellef ve sorumlu kavramları gelmektedir.

Vergi Kanunlarına göre, kendisine vergi borcu düşen (ödemesi öngörülen) kişi ve kurumlar verginin kanuni mükellefidir. Bu şekliyle kanuni mükellef, vergi borcunu yerine getirmeye yani yasal olarak ödemeye zorunlu olan gerçek veya tüzel kişilerdir. Kuşkusuz bunlar, şartları mevcutsa, fiyat mekanizması aracılığı ile ödedikleri vergiyi bir başkasına (sonuçta tüketiciye) yansıtabilirler. Özellikle tüketim vergilerinde kanun koyucu yansımayı kolaylaştırıcı bazı önlemler de alabilir.

Elektrik ve havagazı Tüketim Vergisinde mükellef doğrudan tüketici olarak belirlenmiştir. Ancak elektrik ve havagazı dağıtımını yapan kuruluşlar, verginin tahsilinden ve belediyelere yatırılmasından sorumlu tutulmuşlardır. Burada mükellef ve sorumlu açık olarak belirlenmiştir.

Buna karşılık bazı belediye vergilerinin mükellef ve sorumlusu bakımından uygulamada değişik yorumlama yapılmıştır. Bunlardan biri Haberleşme vergisidir. Önceki yasaya göre telefon abone ve ücretlerinden belediye payı olarak alınırken, verginin mükellefi olarak abone, tahsil edilen payların belediyeye yatırılmasından sorumlu da PTT idaresi belirlenmiştir. 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununa göre, haberleşme vergisinin mükellefi, Posta, Telgraf ve Telefon idaresidir. Başlangıçta idare, eski uygulamanın devamı olarak, Haberleşme Vergisini, tahsil edeceği ücretler ile birlikte abonelere doğrudan fatura etmiştir. 1983 Nisan ayında söz konusu uygulama durdurularak, idare kanuni mükellefi olarak vergiyi kendisi üstlenmiştir. Bu arada abone ücretleri de artırıldığından vergi aslına uygun olarak dolaylı hale gelmiştir.

Diğer taraftan yangın sigortası vergisinde mükellef olarak sigorta şirketleri belirtilmekle beraber, uygulamada «Police şartlarının vergi, harç ve resimlere ilişkin genel şartlarına» dayanarak, yangın sigortası vergisi doğrudan sigortalıdan alınmaktadır. Konuya Ticaret Bakanlığınca sigorta tarifelerinde % 10 indirim yapılarak çözüm getirilmeye çalışılmıştır (1).

Yasaya göre verginin mükellefi sigorta şirketleridir. Mükellefler bir ay içindeki vergiye tabi muamelelerini belediyeye bildirmeye ve hesaplanan vergiyi aynı sürede ödemeye mecburdurlar. Kuşkusuz yasaları çerçevesinde ve şartları mevcutsa sigorta şirketleri, aldıkları yangın sigortası prim-

---

(1) Ticaret Bakanlığı, İçticaret Genel Müdürlüğünün, 1.8.1981 tarih ve 14 (920.0) 21415 nolu sirküleri.

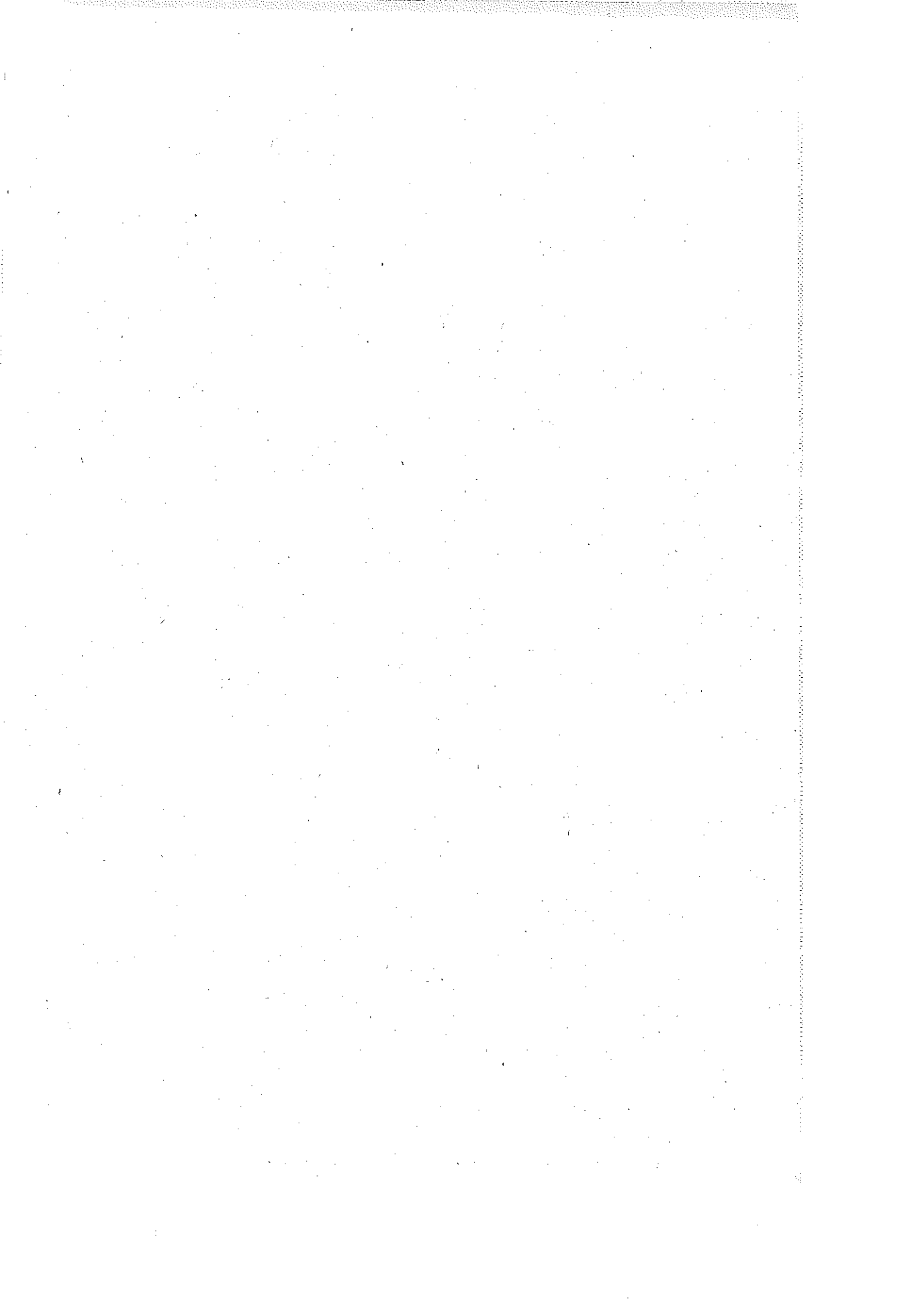


lerini artırarak vergiyi yansıtabilirler. Aynı konu diğer tüketim vergileri için de geçerlidir.

Yukarda sözü edilen uygulamayla ilgili sorunların çoğunluğu, diğer vergilerde olduğu gibi Bakanlıkca tüketim vergilerine ilişkin olarak çıkarılacak yönetmelik veya tebliğlerle düzenlenebilecek niteliktedir.

Sonuç olarak denilebilir ki 5237 sayılı belediye gelirleri kanununda yer alan bir kısım harç vb. mükellefiyetler ya matrahının ortadan kalkması ya da yargı organı tarafından iptal edilmeleri nedeniyle, fiilen tahsil edilemiyordu. Diğer taraftan spesifik vergilerin çoğunluğu da matrah aşımına uğramıştı. Belediyelerin toplam gelirleri içinde öz gelir kaynakları, yıllar itibariyle oransal olarak düşmüş ve gelir yapısı, merkezi idare gelirlerine dayalı hale gelmişti. Uzun yıllardan beri belediye gelirleri ile ilgili çeşitli tasarılar hazırlanmış olmasına rağmen bunlar kanunlaşmamıştır. 2464 sayılı Belediye gelirleri ve 2380 sayılı belediyelere genel bütçe vergi gelirlerinden pay verilmesine ait kanunlar, bir bakıma bu acil ihtiyaçtan kaynaklanmıştır.

Kuşkusuz Türkiye'de günün şartlarına göre mahalli idarelerin yeniden düzenlenmesi ve sorunlarına gerek tahsis edilecek hizmetleri gerekse gelirleri yönünden bir bütün halinde çözüm getirilmesi, amaca daha uygun olacaktır.



## ÜNİVERSİTE ÖZERKLİĞİ

Prof. Dr. Bedi FEYZİOĞLU

*(Bu yazımı, bu uğurda çok çaba harcamış olan, canım kardeşim Prof. Dr. Feyzi Feyzioğlu'nun muazzez ruhuna ithaf ediyorum.)*

Üniversite özerkliği deyince çoğunlukla ilmi ve idari özerklikler anlaşılır. Ashında buna bir de malî özerkliğin eklenmesi gerekir.

Üçüncü sırada zikredilmekle beraber malî özerklik diğeri iki özerkliğe mana ve değerini veren bir güç sağlar. Başka bir deyimle malî özerkliği olmadıkça bir üniversitenin idari, özerkliğini de varsaymak zordur. İlmî özerkliğin gerektirdiği araştırma ve yayınların yapılabilmesi de önemli ölçüde malî özerkliğe bağlıdır.

4936 sayılı kanun üniversitelere ilmi ve idari özerklikle birlikte kısmî bir malî muhtariyet tanımak üzere, «Katma Bütçe» sistemini kabul etmişti. Üniversitelerin, kanunun belirlediği özel malî kaynaklarla donatılmış olarak katma bütçe sistemi içinde, az-çok malî bir özerkliğe de sahip olacağı farzediliyordu.

Üniversitenin kendi özel gelir kaynakları, giderlerinin büyük kısmını karşılayacak miktara ulaşabilse idi, bu görüşün isabeti kabul edilebilirdi. Nevar ki, Üniversite bütçelerinde, özel gelirler başlangıçta % 10 - 15 civarında iken, öğ-

rencilerden alınan harçların azaltılması veya kaldırılması ve asıl özel gelir kaynağını teşkil etmesi gereken bağışlar ve vakıfların bir türlü işletilmemesi nedenleriyle, zamanla bu nisbet % 3-5'e kadar düştü. Giderlerin geri kalan büyük kısmı Hazine yardımları ile karşılanıyordu. Kısaca katma bütçe ile sağlanmak istenen malî muhtariyet şekli kalkmaktan ileriye gidememiştir.

İdarî muhtariyet, Üniversite organlarının Üniversite içinde yapılan seçimlerle oluşmaları dolayısıyla varolmakla beraber, Üniversite öğretim üyelerinin, akademik kariyerde terfilerinin ve kadrolara tayinlerinin müşterek kararname ile yapılması, 4936 nolu kanunun yürürlüğü devresinde dahi bu muhtariyeti son aşamasında engelleyebiliyordu.

İlmî özerkliğe gelince:

Üniversite için esas özerklik, ilmî araştırma ve yayınlarında, ders seminer ve uygulamalarında tam bir serbestiye sahip olmaktır. Bu açıdan 1961 Anayasası ile 1982 Anayasasındaki hükümleri genel çizgileri ile karşılaştıralım;

1961 Anayasasının 120'nci maddesinin ilk şekline göre Üniversitelerle ilgili ilkeleri şöylece sıralamak mümkündür:

- 1 — Üniversiteler ancak Devlet elile ve kanunla kurulur;
- 2 — Üniversiteler, ilmî ve idarî özerkliği olan kamu tüzelkişileridir.
- 3 — Üniversitelerin yönetimi ve denetimi kendileri tarafından seçilen organları elile yapılır;
- 4 — Üniversite organları, öğretim üyeleri ve yardımcıları üniversite dışındaki makamlarca görevlerinden uzaklaştırılmazlar;
- 5 — Üniversite öğretim üyeleri ve yardımcıları özgürce araştırma ve yayın yapabilirler.

1971'de kabul olunan 1488 sayılı kanunla 1961 Anayasasının 120'nci maddesinde yapılan değişikliklerle, Üniversitelerin idari muhtariyeti üzerine önemli kısıtlamalar konulmuştur.

Gerçekten, 120'nci maddenin ilk şeklinde açıkça belirlenen idari özerklik, 1488 sayılı kanunla oldukça daraltılmıştır. Bu kanunla, «Üniversiteler üzerinde Devletin gözetim ve denetim hakkı» ve bu hakkı kullanma usullerinin kanunla düzenleneceği kaydedilmişti. Yine aynı kanunla, 120'nci maddeye eklenen bir bend ile «Üniversitelerde ve onlara bağlı kurum ve kuruluşlarda öğrenim ve öğretim hürriyetlerinin tehlikeye düşmesi ve bu tehlikenin Üniversite organlarınınca giderilmesi halinde «Bakanlar Kurulunun bu kuruluşların idaresine el koyabileceği, hükme bağlanmıştı. Şu kadar ki, Bakanlar Kurulunun bir üniversite kuruluşuna el koyma kararı, derhal B.M. Meclisi Birleşik Toplantısının onamasına sunulacaktı. 1750 sayılı Üniversiteler Kanununu 961 Anayasasının bu değişik 120'nci maddesindeki anlayışa göre tanzim olunmuştu. Ancak, bu kanunun Y.Ö.K.'le ilgili maddeleri henüz pek uygulanma zamanı bulunamadan, Anayasa Mahkemesince iptal edilmişti

1982 Anayasasının Üniversitelerle ilgili hükümleri 130 ve 131'nci maddelerinde tanzim olunmuştur.

130'ncü maddede evvel, (önceki anayasalarda ilgili kanunlara bırakılan) Üniversitelerin tanımı yapılmakta ve nitelikleri açıklanmaktadır. Buna göre, «Kamu Tüzel kişiliğine ve bilimsel özerkliğe sahip üniversiteler Devlet tarafından kanunla kurulacaktır; Üniversiteler, «Çağdaş eğitim ve öğretim esaslarına dayanan bir düzen içinde milletin ve ülkenin ihtiyaçlarına uygun insan gücü yetiştirmek amacı ile, orta öğretime dayalı çeşitli düzeylerde eğitim-öğretim, bilimsel araştırma, yayın ve danışmanlık yapmak, ülkeye ve insanlığa hizmet etmek üzere çeşitli birimlerden oluşacaktır.» 130'uncü maddenin 4'ncü bendine göre de «Üniversiteler ile öğretim üyeleri ve yardımcılarını serbestçe her türlü bilimsel

araştırma ve yayında bulunabilirler. Ancak, bu yetki, Devletin varlığı ve bağımsızlığı ve milletin ve ülkenin bütünlüğü ve bölünmezliği aleyhinde faaliyette bulunma serbestliği vermez»; 5'nci bendinde de «Üniversiteler ve bunlara bağlı birimler Devletin gözetimi ve denetimi altında olup, güvenlik hizmetleri Devletçe sağlanır» denilmektedir.

Yeni Anayasa Üniversitelere idarî özerklik vermediği için, 130'ncu maddenin 6'ncı bendi ile Kanunun belirlediği usul ve esaslara göre Rektörlerin Cumhurbaşkanınca, Dekanların ise Yüksek Öğretim Kurulunca seçilip atanacağı, belirlenmektedir. 7'nci benddeki hükmün mefhumu muhalifinden (karşıt deyiminden) anlaşıldığına göre Yüksek Öğretim Kurulu atamaların yapılmasındaki rolüne ilâveten, Üniversitenin yönetim, denetim organları ile öğretim elemanlarını görevlerinden uzaklaştırabilecektir.

1982 Anayasasının 130'ncu maddesinin 8 ve 9'ncu bendlerine göre Üniversite Bütçeleri ile öğretim elemanlarının atama, yükselme gibi malî ve özlük hakları ile rotasyon ve işleri hep Yüksek Öğretim Kurulunun (Y.Ö.K.) tetkik, tasvip ve tensibine göre yürütülecektir.

Kısaca, 1982 Anayasası idarî özerklik vermediği Üniversitelerin genel sevk ve idaresi ile denetmini Yüksek Öğretim Kuruluna (Y.Ö.K.) tevdi etmiş bulunmaktadır. Yeni Anayasa, bu hususları, (Y.Ö.K.) ün görev ve yetkilerini belirttiği 131'inci maddesinde de tasrih ve teyid etmektedir.

Şöyle ki, bu maddeye göre, Yüksek Öğretim Kurulu «Yüksek Öğretim Kurumlarının öğretimini planlamak, düzenlemek, yönetmek, denetlemek bu hususlardaki eğitim - öğretim ve bilimsel araştırma faaliyetlerini yönlendirmek ve Üniversitelere tahsis edilen kaynakların etkili bir biçimde kullanılmasını sağlamak»la görevlendirilmiştir.

«Yüksek Öğretim Kurulunun teşkilatı, görev, yetki, sorumluluğu ve çalışma esasları kanunla düzenlenir,» denilmektedir.

Bu kanun, Anayasadan bir sene kadar önce yayınlanan 4.11.1981 gün ve 2547 sayılı «Yüksek Öğretim Kanunu»dur.

Yüksek Öğretim Kanununun 2'nci maddesi (d) bendine göre; «Üniversite, bilimsel özerkliğe ve kamu tüzel kişiliğine sahip yüksek düzeyde eğitim-öğretim, bilimsel araştırma ve yayın yapan, Fakülte, Enstitü, Yüksek Okul ve benzeri kuruluş ve birimlerden oluşan bir yüksek öğretim kurumudur.»

İşte, halen Üniversitelerin özerkliği ile ilgili başlıca hükümler bunlardır.

Şimdi mesele Üniversite Özerkliğinin bu mevzuat muvacehesinde ne derecede var olduğunu incelemeye gelmektedir.

Bir görüş ve anlayışa göre, 2547 sayılı Y.Ö.K. Kanunu çıktığından ve bu kanunda öngörülen intibak süresi 6.11.1982 gününde dolduğundan beri Üniversitede özerklik kalmamıştır. Rektörler, Dekanlar Üniversite dışından tayin edilmektedir; Enstitü Müdürlerini Rektörler, Bölüm Başkanlarını Dekanlar tayin etmektedir. Kısaca daha önce, kendi organları tarafından seçimle belirlenen bütün bu makamlardaki yetkililer şimdi adeta hiyerarşik bir tayin mekanizmasına tâbi olmakta ve binaenaleyh, Üniversitelerde özerklik diye birşey bulunmamaktadır.

Bu görüş, idarî özerklik açısından geçerli olsa bile, Üniversitenin asıl haliz olması lâzımgelen «ilmî özerkliğin de yok olduğu anlamına gelmemelidir. Gerçekten, Üniversite için esas olan «ilmî özerkliktir.» Yeni Anayasa ve hatta Y.Ö.K. Kanunu, Üniversitenin «bilimsel Özerkliğini» kabul ve teyid etmiştir. Anayasadan daha evvel yayınlanmış bulunan Y.Ö.K. kanununda veya Y.Ö.K.'ün çıkardığı yönetmelik ve yönergelerde Anayasanın Üniversitelere tanıdığı bilimsel özerkliğe aykırı hükümler var ise, onların değiştirilip düzeltilmesi gerekir.

Şimdilik, önemli olan Devletçe sağlanan sulh ve sükunet içinde Üniversitelerin ve tüm Üniversite öğretim üyelerinin bu bilimsel özerkliğe gerçekten sahip olmasını bilmeleri, içten ve dıştan takdir toplayan bilimsel araştırma ve yayınlarını serbestçe yapabilmeleridir.

Bugünkü mevzuata göre Üniversitelerin öğretim-egitim programlarını, ders ve araştırmaların muhteva ve şumulünü (içeriğini ve kapsamını) özgürce belirlemeleri, bunlarla ilgili yönetmelikleri Fakülte Kurulları ile Senatörlerden özgürce geçirmeleri, mümkündür. Unutulmamalıdır ki, Y.Ö.K.'ün veya diğer bir makamın bu bilimsel özgürlüğe aykırı olarak veya onu engelleyici mahiyette alacağı her karara karşı İdarî yargı yoluna başvurmak ve o hatalı kararı iptal ettirmek mümkündür. Usule ve kanuna aykırı olarak bilimsel özgürlüğe halelveren her muamele için yargı yoluna başvurmak, bir hukuk devletinde, her Üniversite öğretim üyesine ve her Üniversite organına düşen en önemli hak ve görevidir.

Üniversitelerin bilimsel çalışmalarındaki başarıları onların kanunla tanınan kendi gelir kaynaklarını da (özellikle mevcut vakıfları geliştirmek ve yeni vakıflar kurulmasını bağışlar yapılmasını sağlamak suretile.) artırarak evvelâ kısmî malî bir özerkliğe ve zamanla idarî özerkliği de kapsayan tam bir özerkliğe sahip olabilmek için ilk adımları teşkil edecektir.

«Üniversitenin (idarî) özerkliği elden gitti» sloganı altında ezilerek veya bunu bahana ederek, Üniversite içinde, kazara tayin edilmiş bulunduğu bir makamın asıl gaye ve fonksiyonunu anlayamadan, o makama verilen yetkileri isabetle kullanamayarak, Üniversitenin örf ve adetini, yıllardır öğretim üyeleri arasında yerleşmiş karşılıklı sevgi ve saygı kurallarını bir yana iterek o yetkiyi kendisini yetiştiren müessesenin aleyhinde istimal etmek yerine Üniversitede gerçek bir ilmi özerklik, dostluk ve kardeşlik havası içinde verimli çalışmalar yapılmasını sağlamak, bu dönemde idarî görev deruhte etmiş bütün Üniversite mensuplarına düşen en önemli fonksiyondur.

22.I.1983



## I — KURUM VERGİLEMESİNDE YÖNTEMLER VE SORUNLAR

Adnan NAS Maliye Başmüfettişi

### I. 1 *Neden Kurumlar Ayrıca Vergilenir?*

Vergi ile ilgili herhangi bir tartışmada gündeme önce o verginin varlık nedenini getirmek, metodolojik açıdan, herhalde en sağlıklı sayılmak gereken başlangıçtır. Vergi sisteminin iki büyük kategorisinden birini teşkil eden dolaysız vergiler içinde, şahısların gelirlerinden alınan vergiler yanında, ötedenberi, yine şahısların sermayelerini ve emeklerini birleştirerek kurdukları ortaklıkların kazançlarını konu alan ayrı bir vergi yer alır. Bu nedendir?

Soruya, serbest piyasa ekonomisinin en fazla gelişmiş olduğu ABD'de verilen cevap, «şirket statüsünün sağladığı bazı ayrıcalıkların ödenmesi gereğidir; bu meyanda, özellikle sınırlı sorumluluk statüsü sayesinde iflâs halinde ortakların yararlanacağı koruma zikredilir. Oysa şirketleşme-deki avantajların karşılığında bir tür «şirket ruhsat ücreti» de alınabileceği düşünülürse, söz konusu argüman pek güçlü değildir. Esasen üçüncü şahıslar şirketle olan işlemlerinde bu statüden haberdar olacakları için bu durum tek başına vergilendirmenin gerekçesi olamaz. Bu takdirde ikinci bir sorunun daha cevabı verilmelidir: Şirketleşmeye neden gidilir? Büyük firmalar için en önemli neden şirket mülkiyetinin fertler arasında bölünmesinin ve el değiştirmesinin, kontrol ve yönetim kademeleri etkilenmeksizin, hisseler aracılığıyla sağlanmasıdır; yani yönetim kesintiye uğramıyacaktır. Küçük işletmeler için ise iki önemli güdü söz konusudur: İlk olarak, eğer para şirkette tutulup yine işe yatı-

rılırsa, sadece kurumlar vergisi ve gereğinde sermaye kazançları vergisi ödemekle şirket sahipleri daha yüksek orandaki geliş vergisinden kaçınmış olur; ikincisi şirkette oluşturulacak emeklilik fonları konusunda şahsî gelir vergisi mükellefine tanınmamış cömert vergi ayrıcalıklarının varlığıdır. İleri sürülen farklı nitelikteki bir argüman da, şirketlerin ilâve bir vergi yükünü kaldırabilecekleri ve ortaklarından ayrı bir kişiliğe sahip olduklarıdır. Oysa verginin, esas olarak, serbest parayı (yani kullanılabilir geliri) ve tüketimi (tasarruf ta gelecekteki tüketimdir) vergisiz durumdaki düzeylerinin altına düşürme yani refahı etkileme amacına yöneldiği ve şirketin ise sahiplerinden, personelinden ve müşterilerinden bağımsız bir refahı bulunmadığı (1) gözönüne alınırsa bu argümanın da yeterli sayılması mümkün değildir.

Bu durumda verginin yansımalarına, yani Kurumlar Vergisini gerçekte yüklenenin kim olduğuna bakmak gerekir. Bu, şu nedenle de zorunludur: Daha ziyade soyut bir argüman olan «kurumlar vergisinin hakedilmemiş gelirleri cezalandırdığı» bir yana bırakılırsa, geride tek makûl gerekçe olarak «*şirket paydaşları ile diğerleri arasında vergi adaleтини sağlamak*» kalır; öyle ki gelirlerin tek vergilendiriliş yöntemi gelir vergisi olursa şirketlerce dağıtılmamış gelirler vergi dışı kalacaktır. Denebilir ki bu kazançlar, gelecekte, sonradan yapılan dağıtım veya sermaye kazançlarını kapsamına alan bir gelir vergilemesi ile yeniden vergi konusuna girebilecektir. Ancak bu sadece —o da geleceğe ilişkin— bir ihtimal olduğu gibi, yıllık dağıtılmamış kâr —işletme sermayesi değer artışı ilişkisi ile dağıtılan gelir— sermaye kazancı ilişkisi gibi pek belirli olmayan kavram paralellikleri kurulmasını gerektirir (2). Ancak, dağıtılmamış şirket kârlarını vergileyerek paydaşların avantajlarının önleneceğini

(1) J.A. Kay and M.A. King, The British Tax system, 2 nd edition, Oxford University Press, London, 1982, S. 173.

(2) A.R. Prest, and N.A. Barr, Public Finance in Theory and Practice, Sixth edition, Weidenfeld and Nicolson, London, 1979, S. 446

iddia etmek için, bu verginin yükünün paydaşlar üzerinde kaldığını varsaymak zorunludur. Bu varsayım bir yandan «tam rekabet piyasalarında her firmanın kârlarını zaten maksimize ettiği ve kâr üzerine konan ya da konmuş olup arttırılan verginin fiyatlandırma politikasını etkileyemeyeceği» gibi bir başka varsayıma, diğer yandan da para politikaları nedeniyle genel bir fiyat artışının mümkün olamayacağı düşüncesine dayandırılır. Ne varki yakın geçmişte böyle bir kabule pek çok itiraz vaki olmuştur. Özellikle, eğer ekonomi rekabetçi olmaktan çok oligopolistik bir yapıdaysa (ki realitede çokluk öyledir) kazanç vergisinde bir artışın firmaları, fiyatlarda aşağı ya da yukarı bir harekete sebep olmaktan kaçındıkları, durağan noktadan kımıldatacakları ileri sürülür (3). Ayrıca firmalar belli bir kâr düzeyinde satışlarını maksimize etmek istiyorlarsa, bu kârdan alınacak vergi fiyat artışlarına yol açabilir. Para arzı ve paranın dolaşım hızının bütün bu faktörlerin etkisini giderecek ölçüde sert tutulabileceğini öngörmek ise pek gerçekçi olmayacaktır.

Kurumlar vergisinin gerçek mükellefini belirlemek için şirket kârının içinde iki bölümü birbirinden ayırdetmek gerekir. İşletmeyi idame amacıyla kullanılan (yani sabit değer, stok v.s. ahımına tahsis edilen) sermayeden elde edilecek gelir, bu sermayeyi tedarik edenlere (yani ödünç verenlere veya hisse sahiplerine) alternatif yatırımlarda elde edebilecekleri ile uygun bir gelir sağlamalıdır; yani finansman maliyetlerinin düşmeden önceki «brüt kâr» ve ödünç para faizlerin düştükten sonraki «net kâr» kavramlarının ötesinde, hem bu faizleri hem de hisse sahiplerinin umdukları temettüleri yani toplam sermaye maliyetini aşan bir «pür kâr» elde edilmelidir. Kötü yönetilen ya da serüvençi firmalarda negatif te olabilen bu kârın ardında teknoloji, etkili örgüt ya da tekel gibi başka üç kaynak vardır ki tümü birden «girişimcilik gelirleri» diye adlandırılır. Gerçek kâr vergileri

(3) R.A. Musgrave, The Theory of Public Finance, Mc Graw-Hill, Newyork, 1959, S. 278

kısmen bu pür kârlara, kısmen de kullanılan sermayeye yüklenir; nitekim İngiliz Kurumlar Vergisi de bu ikisinin bir bileşimidir. Bu itibarla Kurumlar Vergisini taşımaya aday üç grup vardır: Girişimciliği sağlayanlar (örgütü kuran ve ya icadı yapan ve yaptırılanlar), sermayeyi sağlayanlar, şirketten mal ve hizmet satınalanlar. İlk iki grup birlikte faaliyetin üretici kanadını teşkil etmektedir. Eğer vergi sadece pür kârlara konmuşsa girişimcilik sağlayanlar, bu tür girişimciliğin arzu ödüle esnek olmamak koşuluyla, vergiyi taşır. Aksi durumda yani esneksiz girişimci arzu varsa, girişimcilikten cayılıp rutin çalışmaya dönülür. Bu durumda vergi tüketicilere yüklenir ve daha fazla girişimciliği ikna için tüketiciler, daha fazla fiyat öderler. Kurumlar vergisi böyle pür kârlara yönelen «nötr» bir vergi olabileceği gibi sermayeye de yönelebilir; bunun yansıması firmalar ve sermayedarların tepkisine bağlı kalacaktır. Sermaye sahipleri, yani şirkete yatırım yapanlar başka alanlarda (söz gelişi devlet tahvilinde ve denizaşırı yatırımda) elde edebilecekleri belli bir gelir beklentisi içindelerse vergi onların üzerinde bırakılmaz. Bu durumda firmalar pahalılaştan sermaye yerine diğer üretim faktörlerini ikame etmeye çalışırlar. Maliyetler artar ve ikame başarılı olmazsa firmalar vergiyi, bazılarını için zaten küçük ve hattâ sıfır olan pür kârlarından yapacakları bir fedakârlık ile tüketicilere yükleyecekleri daha yüksek bir fiyat arasında bölüştürürler. Böyle bir halde Kurumlar Vergisi, mallara göre farklı oranlarda alınan genel bir satış vergisine dönüşür; öyle bir satış vergisi ki, bunun fiilî oranı, kârların (veya matrah bu ise dağıtılmamış kârların) iş hacmine oranına bağlı olacaktır (4). Ancak kuşkusuz, eğer bu etkiyi yapacağı kesinse, hiç değilse ayırım yapmayan düz oranlı perakende satış vergisi ya da katma değer vergisi tercih edilmek gerekecektir.

Anlaşılabacağı üzere yansıma olgusu, verginin yapısına karşı oldukça duyarlıdır; bu noktada da verginin nötr olup

---

(4) Kay and king, op. cit. S. 176-177. Prest and Barr, op. cit., S. 448

olmadığı, yani pür kârlara yönelip yönelmediği ağırlıklı önem taşır. O nedenle ki aşağıda alternatif vergileme şekilleri tahlil edilirken bu bakış açısı da gözetilecektir.

Ancak yeri gelmişken Kurumlar Vergisinin kapitalizasyonu üzerinde de bir nebze durmak yararlı olur. Gerçekten vergi pür kârlar üzerinde kaldığı ölçüde hisse fiyatlarında kapitalize olur (5). Şu nedenle ki vergi beklentisi, geçmişte şirketteki hisselerin el değiştirme fiyatına dahil olmuştur. Sonradan verginin kaldırılması hisselerin yeni sahiplerine umulmadık bir gelir sağlamak olacaktır. Bu argümanın gücü, sınırlı bir grup hariç, çoğu şirketin önemli bir vergi ödemeleri olgusuyla zayıflar.

Bir de, vergi yükünü şirket üzerinde bırakmanın bir yolunun, birikmiş girişimciliğin vergilendirilmesi olduğu belirtilmelidir. Yani gelişimini tamamlamış, piyasada tutunmuş ve hisseleri aranır bir şirket üzerine konan yüksek vergi, girişimcilikten caydırıcı işlev taşımaz (6).

## *1. 2. Kurum Vergilemesinde Alternatif Yöntemler ve İngiltere'de Gözlenen Yöntem Değişiklikleri*

I.2.a. — Giriş: Şahsî gelir vergilerinden ayrı olarak bir Kurumlar Vergisi mutlaka isteniyorsa, öncelikle bazı temel kavram ve esaslara açıklık getirilmek gerekir. Ücret gelirleri hariç tüm şahıs geliri türleri şirketler için de sözkonusudur; ancak gelir vergisinde müterakkiyetin esas olmasına karşılık, Kurumlar Vergisi'nin düz oranlı bulunması, nitelikleri itibariyle diğer gelir kategorilerinden elverişli işlem göremiş arzî kazançlar bakımından teorik düzeyde bazı

(5) Sözgelisi ünlü Marks and Spencer'in hisse değeri, Kurumlar Vergisi olmasaydı bugünkü değerinde olmayacaktı.

(6) Aynı örneği sürdürürsek, kârların şimdiki gibi % 52'den vergileneceğini bilseydiler, ne Marks ve Spencer girişimi yapar, ne de şimdiki hisse sahipleri o fiyatı kabul ederlerdi. Şimdi ise artık geçtir.

kaygular uyandırır. Kurumlar Vergisi sistemlerinin bu kazançları diğer gelir türlerinden ayırdetmemesinin temelinde başlıca iki gerekçe vardır: 1) Kazanç, fertler için saiklerden sadece biridir; Şirketler ise yalnızca kazanç saiki üzerine örgütlenmişlerdir. Fonların kârlı kullanımı onlar için esastır. 2) Ferdi kazançların düzensizliği ve yıllara yayılmaları, adalet amacıyla, onların müterakkiyetten korunmasını gerektirir; şirketlerde ise, müterakkiyet olmadığından, bu sakınca da söz konusu değildir (7). Yine de, özellikle dağıtılmamış kârların daha ağır vergilendiği sistemlerde ilke olarak bu gruba girecek olan sermaye kazançlarının haksız bir vergi yüküne uğratıldığı söylenebilecektir. Ancak bundan daha önemli olan nokta, aşağıda etraflıca açıklanacağı üzere kurum vergilemesi ile ilgili tüm sorunlarla şu ya da bu şekilde ilişkili olan «dağıtım» olgusunun tanımlanmasıdır. Çoğu kurum vergileme sistemi kârın hesaplanması ile «kâr payı»nın paydaşlara dağıtımını birbirinden ayırır. Ne var ki paydaşlara dolaylı ya da dolaysız akan bütün kazançlar dağıtım sayılırsa karmaşık sorunlar doğar. Söz gelişi paydaşlara ödenen temettü dağıtımına girerken, ödenen borç faizleri işle ilgili gider itibar edilir. Öte yandan dağıtım sayılan işlemlerin de kendine özgü koşulları vardır. (Ödenecek ikramiyelerin ödeme tarihinde değil de hesap tarihinde dağıtılmış sayılmaları gibi) Bir de dağıtımdan yararlanan paydaşın hukukî statüsü önem taşır; bu bir gerçek kişi ise dağıtım gelir (income), bir başka şirket ise «bağışık yatırım geliri» (Franked investment income) olur.

Hemen her yerde olduğu gibi İngiltere'de de şirketler üzerine vergiler şahsî gelir vergilerinden daha yenidir. ABD'de 1909'da ilk kez ortaya çıkan şirket kazançları vergilemesi Britanya'da 1947'de başlar. Ondan önce kurum kârları, şahsî gelir vergisi içinde vergilenirdi ve kazançlar üzerine özel vergiler sadece savaş zamanlarında ekstra gelir amacıyla konardı. 1947'de ihdas edilen sistem, şahıslar ve adî ortaklıkları kapsam dışı bırakarak ve oranı yükselterek kazanç ver-

(7) J.M. Cope, Business Taxation, Nelson, London, 1972, S. 154

gisini (profits tax) modernleştirdi. Böylece 1947-1958 yıllarında şirketler standart gelir vergisi dışında (ki sterlin başına dokuz şilin olarak saptanmıştı) dağıtılmış ve dağıtılmamış kârlar için farklı oranlarda ayrı bir vergi ödediler. 1958'de bu oran farklılığı kaldırıldı ve kârlar, toplam tutar üzerinden tek bir oranda vergilendi (8). 1965'de ise Kurumlar Vergisine geçildi ve klâsik sistem benimsendi. 1973'te bu sistem de önemli değişikliklere uğradı. Sözü edilen gelişim ile ilgili etraflı bilgi, aşağıda farklı kurum vergilemesi yöntemleri açıklanırken verilecektir.

### 1.2.b — Başlıca Yöntemler:

«Şirket paydaşlarının sadece gelir vergisine ve tahakkuk etmiş sermaye kazançları vergisine tabi olmaları halinde çok az vergi ödemiş olacakları» gibi bir temel argümandan yola çıkıldığında başlıca iki temel seçenek şekillenir: Şirket kârlarının tümü üzerine bir vergi ya da sadece dağıtılmamış kârlar üzerine bir vergi. Uygulamada daha çok görülen sistemlerin bunların hiçbirisiyle tam çakışmaması bu önermeyi değiştirmez; çünkü hepsi aslında iki ekstrem çözüm arasındaki uzlaşmacı usûllerdir. Bütün bu usûller değerlendirilirken şu hususlar gözden uzak tutulmamalıdır: Paydaşları aşırı ya da yetersiz vergilendirme ihtimali, tasarruflara ve sermaye piyasalarının işleyişine nasıl etkiler yapacağı ve genel idarî mülâhazalar. Bir başka unutulmamacak nokta da sadece kurumlar vergisinin değil, fakat onunla birlikte bir saçayağı oluşturan diğer iki verginin yani temettüleri üzerindeki şahsî gelir vergisinin ve ilgili sermaye kazancı vergilemesinin de mutlaka gözönüne alınması gerektiğidir (9).

Önem atfedilen bir diğer ölçüt de firmaların yatırım kararlarıdır. Bir vergi sistemi, firmaları bir yatırım projesinde kararlı kılabacak vergi öncesi yatırım/gelir oranını nasıl et-

(8) Kay and King, op. cit., S. 171.

(9) Prest and Barr, op. cit., S. 449

kileyecektir? Vergi yok iken sermaye maliyeti sadece sermayedarın/istediği gelir oranı, söz gelişi borç faizi oranıdır. Rekabetçi bir ekonomide bu maliyet seçilen özel finansman yöntemlerinden bağımsızdır. Özel menkul değerlerle garanti edilmiş ödünç, diğer sermaye bulma yollarından ucuz da görünse, sonuçta öz sermaye ya da garanti edilmemiş ödünç gibi diğer usûllerin maliyetini ve riskini arttırır; yani kullanılmasına bir sınır vardır. Bu itibarla aralarında pek fazla seçme olanağı bulunmayan söz konusu alternatif yöntemler, vergi sistemlerine karşı çok esnekleşir. Vergi faktörünün katkısıyla hangi kaynak (ki başlıca borç veya dağıtılmamış kâr olmak üzere ikidir) ucuz hale geliyorsa o tercih edilecektir (10).

Ortak kabul gören esasa göre Kurumlar Vergisi sistemlerinin sınıflandırılması, dağıtılmış ve dağıtılmayıp şirket bünyesinde tutulmuş kârları vergileyiş biçimleri ile bağlantılı olmak gerekir. Nitekim İngiltere'de 1965 ile 1973 yıllarında yapılan değişikliklerin arkasında da, temettüler ile dağıtılmayan kârlar üzerindeki oransal vergi yükünü değiştirme amacı vardır.

«Klâsik» ya da «Tek oranlı» diye adlandırılan sisteme göre temel ilke, şirket ile ortaklarının vergi mükellefiyetlerinin tümüyle ayrı olmasıdır. İngiltere'de 1973'e kadar yürürlükte kalan sistem de budur. Bu sistemde şirketin tüm kârları için düz bir oranda Kurumlar Vergisi ödenir; daha sonra hisse sahipleri de temettüleri üzerinden gelir vergisi ve paylarına düşen fakat şirkette tutulan kârlardan doğan kazançlarından da sermaye kazançları vergisi öderler. (Şirketçe paydaşların mükellefiyetlerine atfen önceden yapılan Gelir Vergisi kesintisinin ise şirketin mükellefiyeti ile ilgisi yoktur.)

Sisteme yapılan belli başlı itiraz, temettülerin mükerrer vergilenmesine yol açması, böylece vergi adaletini zedelemesidir. Gerçekten şirkette tutulan kârlar sadece Kurumlar

(10) Kay and King, op., cit., S. 178



Vergisine tabi iken temettüleri ayrıca Gelir Vergisine de tabi olur. Gerçi dağıtılmayan kârlardan doğan kazançlar da sermaye kazançları vergisi kapsamına girebilir; ancak bu sonuncu vergi arızî nitelikli olduğu gibi fiili oranı da gelir vergisi oranının çok aşağısındadır.

İkinci önemli sakınca, bu sistemde, öz kaynak finansmanının cezalandırılması, buna karşılık yabancı kaynak kullanımının özendirilmesidir. Şöyle ki sermaye bulmak isteyen firma temettüleri paydaşlara dağıtmak, buna karşılık yeni hisse ihracı yoluyla bu amacına ulaşmak isterse çok yüksek fiyat ödeyecektir; sözgelisi % 40'lık bir oranda 100 pound tutarında bir dağıtım 167 pound tutarında vergi öncesi kâr gerektirirken, yine 100 pound olan bir borç faizi ödemesi (Faizler vergi uygulaması açısından sermayenin bir maliyet unsuru sayıldığı için) sadece 100 pound kâr gerektirir. Öte yandan, bir yatırım projesinden beklenen gelir, borç para faizi ve teçhizattaki değer düşüklüğünü kapsayan sermaye maliyeti de dahil olmak üzere toplam maliyeti aşarsa proje surplus üretmeye, yani olumlu nitelik kazanmaya başlar (11). Böyle olunca klâsik sistemde Kurumlar Vergisinin sözkonusu olduğu bir ortamda, ödünç ile finanse edilen bir projeye oranla özkaynakla finanse edilen bir projeden beklenen gelir düzeyi oldukça yüksek olacaktır.

Sözü edilen sakıncanın bir yan etkisi de, menkul değerler ile ilgilidir.: Bunların borsa fiyatları, ihraçları ve dolayısıyla işlem görmeleri sınırlı olduğu için, belirsiz olacaktır.

Yatırımın dağıtılmamış kârlardan karşılanması halinde ise finansman maliyetini şirket sahiplerinin şahsî gelir vergisi oranları belirler (bir tür alternatif maliyet); çünkü bu yolla paydaşlar, Kurumlar Vergisi ve Sermaye Kazançları Vergisini yüklenirken, şahsî kazançlarından ödeyecekleri Ge-

(11) Zaten Vergi de, bu surplus'ü ortadan kaldırmadığı takdirde nötr sayılır.

Vir Vergisinden kaçınmış olurlar. Özellikle varlıklı yatırımcılar için bu fiili yükün kendi marjinal Gelir Vergisi oranlarından düşük olma ihtimali çoktur, bu ise dağıtılmamış kârdan beslenen proje yatırımı ile ilgili umulan gelir oranını düşürür.

Düşük dağıtım yapan şirketleri destekleyen bu niteliğiyle sistemin sermaye büyümesine yardımcı işlev taşıdığı söylenebilir. Ancak uzun dönemde başka faktörler de işe yaracaktır. Üstelik kârları dağıtmayan şirketlerin bunları en iyi kullanacak birimler olduğu da iddia edilemez. Sermaye piyasası çok ilkel olmadıkça bu iki kâr bölümü arasında tarafsız kalan, hattâ dağıtımı özendiren vergileme, fonları paydaşlar aracılığıyla en iyi kullanacak şirketlere aktarabileceği için daha yararlı olabilir.

Yukarıda değinilen «temettülerin mükerrer vergilenmesi» tezi (12) karşısında yine evvelce ele alınan «statü imtiyazının bedeli olma» ve «Kurumlar Vergisinin tüketiciye yansıtılması» ile birlikte bir üçüncü argüman daha ileri sürülür. Bu, «Vergi oranı saptanırken, uygulamada çoğu şirketin ancak bir kısım kârını dağıttığı olgusunun hesaba katılması gerektiği ve dağıtılmayan kâr oranının paydaşların şahsi vergi oranları dikkate alınarak belirlendiği»dir. Öyle ki şirket hiç vergilenmezse dahi paydaşın, şahsi gelir vergisi oranının yüksekliğini düşünerek, kâr payının şirkette kalmasını isteyeceği savunulur. Nitekim en fazla bu düşünce İngiliz Kurumlar Vergisinde de bir revizyonun ivedilik kazanmasına etkili olmuştur. Bir de tek oranlı sistemin değişik kâr dağıtma politikası sürdüren şirketler arasında ayırım yapmadığı olgusu vardır. Fazla kâr dağıtan şirketin dağıtılmayan kâr ve dolayısıyla büyüme potansiyeli de törpülenmiş

---

(12) % 50'lik bir Kurumlar Vergisi ve % 60'lık bir marjinal gelir vergisi oranında, şirketteki kâr payından paydaşın ödediği gerçek vergi % 60 değil, % 80 olmaktadır. (% 50 + % 50. % 60)

olur. Bu noktada dağıtılan kısmı dağıtılmayan kısma oranla daha düşük vergileme önerileri güç kazanır (13).

Klâsik sistemin şirket tasarruflarını arttırıcı niteliği belirginse de aynı şey özel tasarruflar toplamı için aynı kesinlikte söylenemez. Özellikle temettü yetersizliğinden ötürü hisse fiyatlarında oluşabilecek düşmeler, yatırımlar açısından negatif etkiler doğurabilecektir. Bu durumda özel tasarrufların özel yatırımları aşmış olması, pek istenmeyen bir şeyi, kamu sektörünün büyümesini ve kamu harcamalarının artışı zorunlu kılabilir. Öte yandan sermaye piyasasının işleyişi ve yatırım kararlarının liberalizasyonu için kuşkusuz bu sistem pek elverişli değildir. Sistemin büyümeyi özendirici işlevi de her zaman doğru değildir; hele sermaye getirisi yüksek olan firmalar için daha fazla dağıtım ve sermaye piyasasından daha fazla borçlanmayı özendiren düzenlemeler tercih edilebilir. Kaldı ki İngiltere'de çok sayıda şirketler topluluğu için yapılan regresyon analizi dağıtılmayan kârlar ile şirketin büyümesi (Vergi öncesi kârlarının artışı) arasında bir neden-sonuç ilişkisi bulunduğunu doğrulamamıştır. Buna karşılık vergi bazı olarak dağıtılmamış kârlar konjonktür politikalarına daha çok uyar; çünkü bunlar, toplam kârlara oranla, patlama dönemlerinde daha çabuk artma, durgunluk dönemlerinde ise daha hızlı düşme eğilimindedir. İşin idarî yönüne gelince kuşkusuz bu açıdan düz oranlı bir toplam kâr vergisi daha az zahmetlidir. Söze konu zahmet, yıllık vergi matrahının belirlenmesinden çok kazançtan fazla dağıtım yapıldığı yıllarda doğan negatif vergi unsurundan ileri gelir. Ancak Kurum Vergilemesi ile şahsî gelir vergilemesi birlikte düşünülme gerektiğinden dağıtılmamış kârlardan alınan bir vergi durumunda ayrıntılı bir sermaye kazançları vergisine ihtiyaç olmayacağı, kaba hatlı bir düzenlemenin yeteceği gözönüne alınmalıdır; bu taktirde düz oranlı toplam kazanç vergisinin idarî avantajlarının sanıldığı kadar fazla olmadığı anlaşılacaktır (14).

(13) Kay and King, op. cit., S. 179-182 Cope, op. cit., s. 155-156

(14) Prest and Barr, op. cit., S. 450-455

Klâsik sistemin sakıncalarını giderecek bir sistem araştırılırken başlıca iki düşünce belirleyici olmaktadır: Bir yandan paydaşın toplam vergi mükellefiyetinin, sadece şahsî gelir vergisi ve sermaye kazançları vergileri bulunması halindekinden büyük olması, diğer yandan diğer vergilerden bağımsız olarak toplam kârlardan alınacak bir Şirketler Vergisine oranla daha büyük dağıtım rasyoları üretebilir nitelikte bulunması istenecektir.

Klâsik sisteme başlıca alternatif genel bir başlık halinde «iki oranlı Sistem» diye adlandırılabilir; çoğu batı ülkesinde uygulanan ve İngiltere'de de 1973 revizyonundan sonra yürürlüğe giren imputation sistemi de bunun bir varyasyonu dır.

İki oranlı sistemde Kurumlar Vergisi, paydaşlara ödenen temettüler açısından düşer. Başka bir deyişle önce bütün kârlar yüksek orandan vergilenir; sonra toplam vergi borcu, dağıtılan kârlar ile ilgili olarak yapılan indirimle azaltılır. Aslında bu indirim ile dağıtımların paydaşlarca alınması sırasında doğan vergi arasında zorunlu bir ilişki yoktur; ancak uygulamada genellikle bir tür kaynaktan vergi tevkifatı yapılır. Bununla şirket kârları üzerindeki vergiyi birbirine karıştırmamak gerekir. Sözgelisi % 50'lik bir vergi oranı ve % 30'luk bir mahsup (alacak) oranıyla sistem şöyle çalışır:

Kâr	100.000	
Vergi (% 50)	50.000	50.000
	<hr/>	
	50.000	
(—) Toplam Temettü	40.000	
	<hr/>	
	10.000	
(+) Mahsup (40.000×0,30)	12.000	12.000
	<hr/>	<hr/>
Dağıtılmamış kâr	22.000	
Net Vergi Yükümlülüğü		38.000

Yani fiilen ödenen vergi 50.000 pound ise de ödenecek vergi sonrası temettü 28.000 pounddur ve paydaşlar fark (12.000 Pound) tutarında bir vergi alacağı alacaklardır. Bu durumda dağıtılmış kârların üzerinde % 20'lik bir yük kalmış olmaktadır. Ancak bu da kesin değildir; şöyle ki % 30' luk mahsup sadece fiili dağıtım üzerinden verilmektedir ve böylece bakiye % 20 dağıtılmamış kârlardan ödenecektir. Bu durumda sözgelisi 100 Pound'da ödenebilecek azami temettü 80 pound değil, 71 pound olacaktır. Yine şematik olarak gösterilirse,

Kâr	100	
(—) Vergi (% 50)	50	50
Temettü	71	
	21	
(—) Mahsup (71×30)	50	21
		<hr/>
Dağıtılmamış kâr	0	
Net vergi yükümlülüğü		29

Görüldüğü gibi bu maksimum dağıtım halinde şirketin dağıtılmış kârlar üzerinden fiilen vergilendiği oran % 20 değil % 29 olmaktadır. Aslında % 21 oranındaki bu ek vergiye, temettüler beyan edilseydi paydaşlardan toplanacak olan bir miktarın bu kârlardan alınması gözüyle bakılabilir.

Sistemin esprisinin iyi algılanabilmesi amacıyla tam alacak veren bir durum düşünelim: Bu durumda ödenen temettüler üzerindeki Kurumlar Vergisi yükü sıfır olacaktır ve böylece Kurum ölçeğinde dağıtılmayan kârlar ve şahıs (paydaş) ölçeğinde dağıtılan kârlar üzerinde olmak üzere iki vergi mevcut bulunacaktır. Bunlardan ilki, bir kül halinde ve muhtemel sermaye kazancı vergilemeleri ihmal edilmekle gözönüne alınacak paydaş zümresinin ağırlıklı marjinal şahsi vergi oranına denk olacak şekilde seçilirse dağıtılmamış kârlarla dağıtılmış kârlar arasında adaletsizlik yaratılmamış olacaktır. Ancak zengin ve fakir paydaşlar arasında adalet, dağıtılmamış kârlara tek bir oran uygulandığı için, halen

sağlanmış olmayacaktır. Geleneksel görüş, aşağı yukarı bütün paydaşların zengin olduğu varsayımıyla bu oranın temel gelir vergisi oranından daha yüksek olması doğrultusundaydı: Ancak günümüzde hayat sigortası şirketleri, emeklilik sandıkları ve vakıflar gibi düşük kazançlı paydaşları temsil eden kuruluşların çoğalması (15) bu görüşü çok tartışmalı hale getirdi.

Kısmî alacak veren bir iki oranlı sistemde (ki yaşayan şekil budur) dağıtılan ve dağıtılmayan bölüm üzerindeki vergi yükü başlangıç oranından şahsî vergi ödeyenler için aynı kalırken (dağıtılmayan kârlar için % 30 şahsî gelir vergisi) ve böylece kâr dağıtılmaması için bir malî özendirici yaratılmazken, paydaşlıktan doğan gelir, diğer kaynaklardan doğan gelirlerden daha yüksek oranlarda vergilenecektir (16). Bu farklı işlemi, alışlagelmiş «yatırım geliri» argümanı açıklamaya yetmez; çünkü bu her türlü yatırım gelirini kapsar. Daha makul bir açıklama, «...geçmişte temettüleri için uygulana gelmiş bu kabil bir vergilemenin hisse fiyatlarında kapitalize olduğu o zamanki hisse sahipleri bu yükün tümünü taşımışken yükün şimdi kaldırılmasının şimdiki paydaşlara taahhüt edilmemiş çıkarlar sağlayacağı» yolundakidir. Diğer bir önerme ise Kurumlar Vergisi'nin kısmen ileriye doğru yansıtılabilmesi dolayısıyla dağıtımlar üzerindeki Kurumlar Vergisi yükünün azalıp ortadan kalkacağı doğrultusundadır ki bu, her özel hal için ayrıntılı araştırma gerektirecek bir durumdur.

İki oranlı sistem de, ilke olarak, özkaynak finansmanından çok kredili finansmanı özendirir; ancak bu özendirme

---

(15) Kraliyet Gelir Bölüşümü ve Refah Komisyonu'na göre 1969-73 yılları itibariyle İngiliz şirketlerine ait hisse senetlerinin sadece % 50'si şahıslara ve yönetim kademesine aittir; sigorta şirketleri % 16.9, emekli sandıkları % 14.6 ve vakıflar % 4.1 oranında hisse sahibidir.

(16) Çünkü temettüden ödenen vergi sadece şahsî gelir vergisi değil aynı zamanda bir kısım Kurumlar Vergisini de içerir.

tek oranlı sisteminkinden biraz daha azdır. Şöyle ki yukarıdaki örnekte gösterilen vergi oranlarında 100 poundluk bir temettü ödemesi 140 poundluk bir vergi öncesi kârı gerektirecektir. (Aynı tutarda faiz ödemesi için ise 100 pound vergi öncesi kâr yeter.)

Dağıtılan kârlar ile ilgili mahsup oranı ile bu gelirlerden yapılacak gelir vergisi indirimi ve şahsî vergi oranı ilişkisinin sıklığı ölçüsünde, şahsî vergi oranındaki bir değişme kurum vergilemesinde de hissedilecektir. Ne olacağını yine bir örnekle görelim. Varsayalım ki yukarıda kullanılan oranlar, a) İndirim oranı % 35 olmak üzere % 50 b) İndirim oranı % 35 olmak üzere % 55 olarak değişsin.

	Eski Oran	(a)	(b)
Kâr	100.000	100.000	100.000
(—) Vergi (% 50)	50.000	50.000	55.000
	50.000	50.000	45.000
(—) Temettü	40.000	40.000	40.000
	10.000	10.000	5.000
(+) Mahsup	12.000	14.000	14.000
Dağılmayan Kâr	22.000	24.000	19.000

(a) da artan şahsî gelir vergisi oranı dağıtılan kârlardaki nominal oranı % 15'e (50 - 35) ve fiilî oranı % 23'e (yukarıda hesap tarzı gösterildiği şekilde) düşürmüştür. (b) de ise şahsî vergi oranıyla birlikte Kurumlar Vergisi oranı da artmıştır ve dağıtılan kârlar üzerindeki nominal oran % 20 de kalırken fiilî oran % 29'dan % 31'e çıkmıştır.

Vergi oranlarındaki değişikliklerin şirketler üzerindeki bu diferansiyel etkileri, rakipler dahil diğer şirketleri de etkiler, öyle ki, rekabet koşulları açısından mutlak değil nisbî oranlar önem taşıdığından bazan başka şirkete ilişkin bir değişiklik şirketin kendi vergi durumundan daha önemli olabilir.

İki oranlı sistem ile ilgili diğer bir önemli sorun, dağıtımlar için yapılacak mahsup dolayısıyla, dağıtımları muhasebe dönemleri ile ilişkilendirmenin zorunlu olmasıdır. Bu hususta mevcut iki alternatiften ilki dağıtımları, kaynaklandıkları dönem kârları ile ilişkilendirmektir. Bu yöntemin bir avantajı da şudur ki temettüler genellikle ilişkili oldukları dönem kârından (muhasebe kârı) düşük olacaktırlar. Ancak dağıtım, sadece temettülerden ibaret değildir. İkinci yöntem, kârları aynı dönem içinde fiilen yapılan dağıtımlarla ilişkilendirmektir. (Yani normal olarak önceki döneme ilişkin bulunan ve aynı dönemdeki geçici temettüleri kapsamayan temettüler) Bu yöntemin ise ilk avantajı, tanımlamada doğurduğu basitliktir; ne var ki önemli bir dezavantaj da dağıtımların ilişkilendirildikleri kârları aşmaları halinin daha sık görülecek olmasıdır. Aslında vergilenebilir kâr muhasebe kârından düşük olduğu takdirde bu sakınca iki sistemde de ortaya çıkabilir. Şükür ki bir çözüm vardır: Mahsubun bir önceki veya sonraki dönem kârlarından yapılması. Gerçekte şirketler temettü ödemelerini ve özellikle zamanlamalarını plânlayarak mahsup için beklemekten kurtulabilirler. Bu olgu, yani temettülerin bir yılda hattâ daha uzun dönemdeki kârları aşabileceği olgusu, dağıtılmış kârlardaki gerçek vergi oranı hakkında varılan yukarıdaki sonucu biraz değiştirmeyi gerektirir. Temettü mahsubunun vergilenebilir kârın tümüne kadar yürütülebileceği gözönüne alınmakla herhangi bir yıldaki vergi yükü aşağıdaki gibi hesaplanabilir:

Kâr	:	10.000
(—) Vergi (% 50)	:	5.000
		5.000
(+) Temettü mahsubu	:	3.000
(10.000×0.30):		
Kullanılabilir kâr	:	8.000

Böyle bir durumda dağıtılan kârlara yüklenecek fiili vergi oranı % 20'lik bir nominal oranı geçmeyecektir. Kuşkusuz bu durum olağan değil istisnai ve geçici bir durumdur.



Yukarıda açıklanan (17) iki oranlı sistemin bir varyantı olan Atıf (imputation) sistemi de, kaba hatlarıyla, aynı etkiyi doğurmaya yönelmiştir: Kârları düz bir oranda vergilemek ve fakat böylece ödenen şirket vergisinin bir bölümünü paydaşın beyan edeceği temettüler ile ilgili bir «vergi alacağı» saymak. Böylece şirketin dağıtılmış kârlar üzerinden ödediği verginin bir bölümü paydaşlara atfedilmiş olur; ve temettüler üzerinden ödeyecekleri gelir vergisine ilişkin bir ön ödeme sayılır. Avrupa Ekonomik Topluluğu'nun da ortak bir kurum vergilemesi yöntemi olarak öngördüğü ve ülkemizde de uygulamasına geçilen bu yöntem ile ilgili ayrıntılar aşağıda (III) sayılı bölümde İngiliz örneği üzerinden açıklanacaktır. Ancak burada sistem ile ilgili bazı temel özellikler üzerinde bir nebze duralım. Yukarıda tanımladığımız genel iki oranlı sistem dağıtımlara kurum düzeyinde mahsup imkânı tanırken, atıf sisteminde vergi alacağı şahsî gelir vergisi borcuna karşı verilir. Dağıtım özendirme ile ilgili genel etki, iki yöntemde de aynıdır; fakat ayrıntılar değişir (18). Yöntemin işleyişini görmek için, ilkinde yaptığımız gibi tam alacak verilmesi ile kısmî alacak verilmesi hallerini ayrı ayrı ele alalım. Tam alacak halinde, paydaşa ödenen temettü şirket bünyesinde ödenen vergiyle birlikte brüt olarak göz-önüne alınır ve daha sonra paydaş bu brüt tutar üzerinden, fakat şirket vergisine denk bir alacak sahibi olarak, şahsî gelir vergisine tabi olur. Başka bir deyişle dağıtım üzerindeki toplam vergi yükü, diğer kaynaklardan doğan aynı tutardaki gelirin yüklendiğinden yüksek değildir; diğer bir bakış açısından şirket, toplam kârı tutarında temettü ödenmesini kararlaştırabilir ve vergisini de, ihtiyatlara başvurmaksızın, ödiyebilir. Kısmî alacak halinde ise uygulama tamamen aynıdır, fakat bu def'a dağıtımın brütleştirilmesi (dolayısıyla şahsî vergiye karşılık verilen alacak) temettü sahiplerinin üzerinden tüm Kurumlar Vergisi yükünü

(17) Sözü edilen açıklamalarla ilgili olarak bkz: Cope, op. cit., S. 157-159. Prest and Barr, op. cit., S. 450-456

(18) Öyle ki, genel yönetime alacak ödenmiş temettü, atıf yöntemine de alacak yazılmış temettü dendiği de olur.

kaldırarak ölçüde değildir. Sözelisi 3/7'lik bir brütleştirme faktörü ve temettü alacağı kabul edilen 1973 İngiliz sisteminde 70'lik bir temettü ödemesi 100'e brütleştirilecek ve 30'luk bir vergi alacağı başlangıç oranındaki şahsi gelir vergisi borcuna karşılık tutulacaktır; ancak % 50'lik bir Kurumlar Vergisi oranında paydaşlar, gerçekte bu yükün sadece bir kısmından kurtulmuş olmaktadır. Yani temettü geliri sahipleri diğer gelir türü sahiplerinden daha yüksek oranda vergilenmiş olurlar; Şirket de toplam kârlarına eşit bir temettü ödemesini, vergisini de ihtiyatlarına başvurmaksızın karşılayarak, yapamaz(19). Şahsi vergi yükümlülüğünün ve Kurumlar Vergisi alacağının brüt temettü ile ilgilendirilmesi esastır; başlangıç oranında daha yüksek (veya alçak) bir orandaki mükellef fark vergiyi ödemek (veya iadesini istemek) durumundadır. Ülke içindeki mükellefler bakımından iki oranlı sistem ile aynı etkileri (dağıtılan kârlardaki vergi yükünü eşitleme) üreten atıf sisteminde ilk hamlede ödenen verginin tümü (yüksek şahsi orandaki mükellefler hariç) Kurumlar Vergisi iken, iki oranlı sistemde bundan farklı olarak kısmen Kurumlar Vergisi kısmen Gelir Vergisidir. Paydaşlar arasında yabancılar da olması halinde ise sistemler arasındaki benzerlik iyiden iyiye azalır. İngiltere'deki sistem ile ilgili aşağıda yer verilecek açıklamalarda ele alınacak olan bu hususta temel nokta, mahsubun kurum düzeyinde verilmesi halinde kim ve nerede olursa olsun tüm pay-

(19) Tam alacak ve kısmi alacak hallerini, rakamlı örneklerle gösterelim. Toplam kâr 200, dağıtılmamış vergi öncesi kâr 60, kurumlar vergisi ve şahsi vergi oranları % 50 olursa, tam alacak veren bir sistemde, vergi sonrası dağıtılmamış kârlar 30, dağıtılmamış kârlar üzerindeki Kurumlar Vergisi 30, brüt temettü 140 (net temettü 70, Kurumlar vergisi 70), şahsi gelir vergisi 0. (yani 70'lik şahsi vergi, aynı tutardaki Kurumlar Vergisi alacağıyla karşılanmaktadır.) Kısmi alacak verilmesi halinde ise, sözgelisi toplam kâr 200, Kurumlar vergisi oranı % 50 ve şahsi vergi oranı % 30 ise maksimum temettü ödemesi 100 olacaktır. 3/7 katsayısından brüt temettü 143, bunun üzerinden % 30 oranında şahsi vergi 43 olacaktır; yani 100 tutarında ödenmiş Kurumlar Vergisinin sadece 43 tutarı şahsi vergiye karşılık tutulabilecektir.

daşların yararlanacak olmaları, oysa şahsî gelir vergisi açısından mahsup verilmesi durumunda yararlanacak olanların da bu açıdan sınırlanabileceğidir.

Önerilen bir diğer yöntem, hattâ bazılarına göre en mantıklı olanı, dağıtılmamış kârları da öz sermayedeki hisse oranlarına göre paydaşlara dağıtmak ve böylece hem fiilî hem de atfedilmiş temettüleri uygun marjinal oranda vergilendirmektir. Bu usûlde şirket bir adi işletme paydaşlarda adi ortaklar gibi kabul edilmektedir. Dağıtılmış ya da dağıtılmamış tüm şirket kârları paydaşların şahsî vergilendirilebilir gelirini oluşturacaktır. Paydaşlar her yıl, şirketten bir önceki yıla ait vergiye tabi kârlarını ve şirketçe adlarına ödenmiş vergilere ilişkin vergi alacaklarını gösterir birer pusula alacak ve bunları şahsî gelirin ekleyecektir. «Birleşik sistem» diye de adlandırılan böyle bir düzenleme bir zümre olarak paydaşlar arasında olduğu kadar onlarla toplumun diğer kesimi arasında da adaleti sağlayacağı gibi, dağıtılmamış kârlara tümüyle ayrı bir vergidense bir tür gelir vergisi uygulanmasının doğru olacağı yolundaki harp öncesi geleneğine ve kapalı şirketler için ötedenberi uygun görülen koşullara da uyacaktır. Sistemin pratik olmadığı tezi pek doğru değildir; şirket temettü dağıtımını nasıl hesaplıyorsa bunu da öyle hesaplıyacaktır. Daha ciddi olan iki tehlike vardır; Varlıklı paydaşların daha yüksek oranlara girmemek için paylarını beyandan kaçınma eğilimlerinin artması ve yine bu kişilerin sürekli olarak az kâr dağıtan ve böylece kendilerini nakit kazançlarından daha fazla vergi faturalarıyla karşı karşıya bırakan şirketleri dağıtımına zorlamaları ya da bu hisseleri satmaları ihtimali. Gerçekte bu iki sakınca da tartışmalıdır: Paydaşlar her sistemde vergi kaçırabilecekleri gibi hisse senedi alırken mutlaka fazla temettü bekleyişi içinde değildirler, aksine bazan yüksek «tutulan kâr» oranını tercih edebilirler. Ne var ki, belki en önemli sakınca olarak, devletin kurum kârlarını şahsî gelirlere farklı vergileme yetkisi elinden alınmış olmaktadır. Bu nedenlerle sözü edilen yöntem tüm ekonomi için olmasa bile, kapalı ve yarı kapalı şirketler için kullanılabilir; ancak bu vergi sistemin-

deki adaletsizlikleri ortadan kaldırmayı ne kadar istediğimize ve farklı sistemleri haklı çıkaran özel koşullar (sözgelimi sermaye piyasasının gelişmiş olmaması nedeniyle fon toplamadaki güçlük) olup olmamasına bağlıdır (20) (21).

12 c. — Bazı Özel Sorunlar ve Uygulamalar:

i) *Kapalı Şirketler:*

Kurum vergilemesi yöntemleri tartışılırken şirket ile ortakları arasındaki ilişkilerin ele alınması da kaçınılmazdır. Hukukî kişilik ayrılığına rağmen «şirketin, sahibi olan kişilerin bir yansıması» olduğu yolundaki görüş özellikle aile şirketleri ve küçük şirketler için genel kabul görmektedir. Bu durumda özel bir uygulamaya gerek duyulur.

Özel uygulama iki farklı şekilde ortaya çıkar: İlki şirketi görmezden gelip işletmeyi adı bir ortaklık gibi vergilemektir. Bunun yararı işletme statüsünün sadece vergi avantajı güdüsüyle seçimini önlemesidir. İkinci yol ise Kurumlar Vergisinde şirketin hukukî yapısında ve vergi sorumluluğundaki yapaylığı ortadan kaldıracak bir sistem değişikliğinden geçer; küçük şirketler için büyüklerinkinden daha zahmetli kurallar konur, buna karşılık belli bir kâr düzeyinin altında daha düşük bir vergi oranı kabul edilebilir. Yöntem ne olursa olsun öncelikli sorun şudur: Özel uygulama görmesi gerekli şirket nasıl tanımlanacaktır? İngiltere'deki mevzuat bu

(20) Prest and Barr, op. cit., S. 457-460. Kay and King, op. cit., S. 180

(21) Teorik düzeyde kalan bir öneride, şahsi vergilemeye ilâve bir kurum vergilemesi gereğini ortadan kaldıracak olan, tahakkuk esasına dayalı bir sermaye kazancı vergilemesidir; bu suretle dağıtılmamış kârlar, sermayede değer artışına dönüştüğü anda vergilenecektir. Ancak bu takdirde dahi, kârların ayırımıyla sermaye kazancının değerlendirilmesi ve açıklanması arasındaki zaman adaletsizlik yaratabilir. Daha önemlisi, sisteme bu esasla ilgili bazı unsurlar katılması neyse ama, genel ve kapsamlı bir tahakkuk esaslı idarî yonden çok büyük güçlükler doğurur.

tanımı «...beş veya daha az paydaşın (veya alacaklının) ya da tümüyle yönetici olmak üzere daha fazla paydaşın kontrolünde bulunan ve Birleşik Krallık'ta mukim olan şirketler...» şeklinde yapmıştır; tanımda geçen *kontrol* kelimesi ise direkt oy gücünden daha ilerisini yani dolaylı ve fiili etkileri de kapsayacak ölçüde geniş tutulmuştur. Öyle ki temsilciler, kontrol edilen diğer şirketler, ortaklar, eş, usûl ve fûrug ve kardeşler ve onların temsilcileri şahsın kendisi sayılacaktır; ayrıca mutad ticârî borçlar ve banka borçları dışında kalıp finansmanın büyük bölümünü karşılayan (tasfiye halinde hak sahiplerine dağıtılabilecek toplam varlıkların yarısından fazlasını alabilecek düzeyde) alacaklılar da şirketi kontrol ediyor sayılacaktır. Bu tanımda yer alan Genel kurala istisna teşkil eden haller de, yine mevzuata göre, 1) yönetimi ve kontrolü Birleşik Krallık dışında bulunan (yani hariçte mukim) şirketler, 2) kendisi kapalı olmayan bir başka şirket tarafından kontrol edilen veya ancak kapalı olmayan bir şirket te beş kişilik limite dahil edildiği takdirde kapalı sayılabilecek şirketler, 3) oy hakkının en az % 35'ine sahip hisseleri kamu sektörünün elinde bulunan ve kabul edilmiş bir borsada kayıtlı şirketler şeklinde belirlenmiştir.

Vergi sonrası gelirinin % 50'sini dağıtmamış olan bir şirketin, işletmenin normal faaliyetine zarar vermeksizin dağıtabileceği tutarlar Gelirler İdaresince paydaşlara bölüştürülebilir; bu tutarlar ve ACT (öndelik kurumlar vergisi) şahıs paydaşların vergilenebilir geliri varsayılır. Şu kadar ki herhangi bir muhasebe dönemi için bir kapalı şirket, gerekçesini belirterek, bu yükümlülükten müstesna tutulmasını isteyebilir. Bu ayrıcalık, ülkenin ödemeler dengesini koruma amacıyla, işletme ihtiyaçlarına bakılmaksızın hariçte mukim bir şirketin paylarının % 90 olduğu şirketlere tanınmaktadır. Dağıtım kavramı da kapalı şirketler için normal içerdiğinden daha geniştir: Yöneticilerden (veya temsilci yahut akrabalarından) alınan borçlarla ilgili olarak ödenen ve borcun ya da daha küçükse şirketin nominal özsermayesinin % 12'sini aşan faizler bir yandan, paydaşlara (temsilci ve akrabalar ve büyük alacaklara) sağlanan kolaylık ve fay-

daların şirkete maliyeti (bu ödemeler daha önceden gelir olarak vergilendirilmemiş olmak ya da muaf bulunmamak koşuluyla) diğer yandan dağıtım addedilecektir. Öte yandan, paydaşlara şirketçe verilen ödünçler (paydaş şahıs veya hariçte mukim bir şirket olmak kaydıyla) Kurumlar Vergisi'ne tabi olacak ve borç geri ödendiğinde ilgili vergi iade edilecektir. Verginin borca oranı ACT oranına eşit bulunacaktır. Borcu alan ise sadece borç iptal edildiği ya da tahsilinden vazgeçildiği takdirde Gelir Vergisi başlangıç oranında brütleştirilerek bir gelir elde etmiş itibar edilecektir. Ayrıntısı III'üncü bölümde anlatılacağı üzere bu şekilde farazî dağıtıma konu olan tutar şirketin plâsman gelirlerini ve onun dışında ticarî ve mülk gelirlerinin en fazla % 50'sini kapsayabilecektir; ayrıca faaliyetin gerektirdiği bazı indirimler de uygulanacaktır (22).

Bu özel düzenlemenin ciddi bir tehlikesi vardır: Bazı şirketler, gerçekte yaygın bir mülkiyete sahip olmalarına rağmen, aile ilişkileri nedeniyle hukukî tanımlamanın içine girebilir. Söz gelimi hisseleri birinci ve ikinci kuşakların iradeleriyle dağıtılmış bir üçüncü kuşak aile şirketinde küçük hisselerin bile el değiştirmesi şirketin statüsünü her an değiştirebilir. Bu noktada bazı güvenceler, örneğin kotasyon zorunlu hale gelir. Bu kabil idarî zahmetler bir yandan, küçük şirketlerin zayıf pozisyonlarının onları vergi yönünden himayeye muhtaç hale getirdiği tezi öbür yandan uygulamaya yeni tartışma boyutları ekler.

Kapalı şirket uygulamasının vergi güvenliği kaygısıyla yöneldiği iki hedef, eşanlı olmaları şaşırtıcı görünen iki ayrı eğilimdir: Şirketten ortaklara para aktarılması ve kârların şirkette tutulması.

Kuşkusuz şirket söz konusu para aktarmasını harcama şeklinde yapmak ister; hele küçük şirketlerde şahıs sayısı

---

(22) Corporation Tax, Issued by the Inland Revenue, London, 1979-81

az olduğundan bunu ayarlamak kolaydır. Ödemeler ücret, kira veya koşullar uygunsu patent royaltileri şeklinde kaydedilebilir. Özel mevzuatta mülk kirası carî rayiç ile sınırlanır, patent hakları gibi maddî olmayan diğerlerin düşülmesine ise hiç cevaz verilmez. Ücretler için ise sınırlama «...tamamen ve münhasıran ticarî amaçlarla harcama yapılması...» şeklindedir; yani ücret, verilen hizmetle orantılı olacaktır. Öte yandan faiz indirimlerinde de koşullar ağırlaştırılmıştır.

Kurum vergileme sistemi tek oranlı ise yasaklanan harcama ile temettü arasında bir fark yoktur; ama sistem iki oranlı ise dağıtımlar mahsup imkânı sağlarken harcamalar için bu söz konusu değildir.

Masraf görüntüsü altında ortaklara para aktarma olanaklarının tükendiği ve artık sadece temettü v.b. dağıtım ile ödeme yapılabilecek bir nokta vardır. Ancak bu ortaklar açısından surtax oranını arttıracaksa başka bir yere yeniden yatırım yapma pahasına parayı şirkette tutma tercih edilir. Kapalı şirket mevzuatı bu nedenle düzgün temettü ödemeyen şirketlerin dağıtım halinde borçlanılacak ek vergiyi de içerecek şekilde daha büyük bir miktar ödemişçesine vergilenebileceğini öngörür. Bu yükümlülük ticarî gelirler için (özellikle küçük işletmeler bakımından) ve «...işin idamesi geliştirilmesi için kaynak ihtiyacı...» gerekçesiyle oldukça hafifletilebilmektedir (23).

#### ii) *Enflasyon Muhasebesi:*

Ekonominin artık neredeyse kanıksanmış bir özelliği haline gelmiş olan enflasyon, kurum vergilemesinde de vergiye tabi kârın belirlenmiş aşamasında tartışma çerçevesine girer. Enflasyon-kâr ilişkisi başlıca üç nokta etrafında yoğunlaşır: Sabit aktiflerin amortismanı, stok değerlemesi ve parasal varlık ve borçlar.

(23) Cope, op. cit., S. 160-163

Sabit aktiflerle ilgili yıpranma ve aşınma karşılıkları hususunda, sürekli enflasyonun söz konusu olmadığı bir konjunktürde dahi, fiyat artışı ve düşüklüğü hallerinde «tarihi maliyet» esasının doğru bir kâr tespitine elvermediği, bu itibarla sermaye yatırımı, kâr dağıtımı, tüketim ve ücret talepleri konusunda gerçekçi olmayan karar ve tahminlere neden olduğu ileri sürülür. Ancak; boom dönemlerinde kârlar kadar vergiler de şişeceği, öte yandan iş adamlarının eski sermayenin getirisiyle yeni ve pahalı sermayenin getirisini birbirinden ayırdedebilecek basirete sahip olduğu ve nihayet çoğu firmanın amortisman dağıtımını plânlayarak temettülerin tutarını etkileyebildiği (durgunluk dönemlerinde de aynı mekanizmaların ters yönde işleyeceği) gözönüne alınırsa bu argüman çok güçlü sayılmaz. Buna karşılık kronik enflasyon durumunda (ki günümüzde çoğu kez tanık olunan hal budur) işletme geliri saptanırken «tarihi maliyet»in yerini «yenileme maliyeti»ne bırakması gereği genellikle kabul edilir. Makro-ekonomik açıdan bunun en önemli gerekçesi dönem başında ve sonunda ulusal sermaye stoğunun aynı kalmayıdır; firma sahipleri açısından bakıldığında ise, a) enflasyon, talep ve mamül fiyat artışı dolayısıyla kullanılan sermaye teçhizatının da fiyatını arttıracak, b) firmalar fiyat artışı dönemlerinde sermayelerini yenilemek için gerekli fonlara sahip olamayacaktır. Hemen belirtilmelidir ki firma bazında ileri sürülen argümanlar eleştiriye açıktır. Öncelikle, mevcut sermaye teçhizatının değerinde oluşan artış firma için bir sermaye kazancı teşkil eder; bu nedenle yenileme maliyeti esasına göre amortisman ayrılması kabul edilirse bu sermaye kazançları tümüyle vergi dışında bırakılmış olacaktır. Tarihi maliyet uygulamasında da bu defa söz konusu kazançların tümü Kurumlar ve Gelir Vergisi yükü altında kalacaktır. Bu durumda muhtemelen en mâkul yol, para değerindeki genel değişmeyi fiyat endekslerine uygun olarak düzelterek sadece geride kalan reel sermaye kazançlarını (yani herhangi bir firma sahiplerince elde edilen kazançlar) vergiye konu kılmaktır. İkinci argüman ile ilgili olarak ise, sürekli bir şekilde sermaye stoğunu arttıran bir firma da amortisman karşılığı fonlarının önemli tutarlara



ulaşacağı, böylece net yatırımdan doğan nakit girişlerinin fiyat artışlarından doğan nakit çıkışlarının hiç değilse bir kısmını karşılayacağı ileri sürülmektedir (24). Üstelik bütün bu tartışmalarda zimnen yapılmış bir varsayımın, «...Sermaye teçhizatının yenilenmesinin mutlaka birikmiş amortisman fonundan yapılacağı» varsayımında doğruluğu tartışılmalıdır. Gerçekten dağıtılmamış kârlar v.b. fonlar da rahatlıkla bu amaca tahsis edilebilir. Yine de kavramsal olarak genel fiyat düzeyindeki değişikliklere dayanan bir yenileme maliyeti sistemin, tarihî maliyet ya da aktif değerleri üzerinden yenileme maliyeti sistemlerine kavramsal yönden üstünlük taşıdığı inkâr edilemez.

Stok değerlemesine gelince, İngiltere'de de yürürlükte olan klâsik FIFO sisteminin herkesçe bilinen sakıncası, yani «...muhasabe dönemi boyunca stokların parasal değerindeki artışları, fizik artış olup olmadığına önem vermeksizin kâra dahil etme» özelliği (aksi durumda yani fiyatlarda düşüş olması halinde de kârı olduğundan düşük gösterme) (25) dolayısıyla öne sürülen alternatiflerden en önemlisi, bilindiği gibi LİFO (son giren ilk çıkar) yöntemidir. Ancak bu yöntemle de stoklardan doğan kârlar üzerindeki vergi yükünü tümüyle ortadan kaldırmayabilir: Eğer dönemin açılış ve kapama tarihleri arasındaki fizik stok mevcudu artmışsa ve bu artışın tümü açılış tarihindeki fiyatlardan satın alınmışsa sorun yoktur, ancak bu başlangıç fiyatlarından alınan stoklar dönem stok artışından az ise LİFO'nun sağlayacağı koruma sadece kısmî olacaktır. Başka bir deyişle LİFO yöntemi, yıllık stok devir hızı, zaman içinde stokların dağılımı, yıllık fiyat artışı ve yıl içinde fiyat artışlarının anlık mı esnek mi olduğu gibi bir dizi faktöre bağlı olarak işlevini yerine getirir. Öte yandan yine LİFO, genel fiyat artışlarından

(24) Prest and Barr, op. cit., S. 426

(25) Uygulamada oldukça ender rastlanabilecek olan bu «fiyatlardaki düşüş» olgusu karşısında FIFO'nun firmalara sağladığı bu avantaj kalıcı olmaz; çünkü izleyen dönemdeki bir fiyat artışı halinde vergiye tabi kârlar daha büyüyecektir.

ileri gelen kârlarla bunun dışında kalan ve vergiye tabi olması gereken kârları da birbirinden ayırdetmez. Kârın genel fiyat artışı ile ilişkili bölümünü ayırdetmenin yolu, belli stok düzeylerine (Sözgelişi dönem başı, ortası ve sonu) genel bir fiyat düzeltmesi uygulamaktır. Bu düzeltmenin çeşitli sebepleri olabilir. 1974'ten beri İngiltere'de yürürlükte bulunan «belli bir vergi öncesi kâr düzeyini aşan stok kazançları ile ilgili vergi indirimi sağlanması» da bu yolda bulunabilecek çözümlerden gelişigüzel bir örnektir (26).

Kârların enflasyondan etkilenmesinin en karmaşık ve tartışma çağırان yüzü, net parasal varlık ve borçların reel değerindeki değişmeler alanıdır. Bunun anlamı kısaca şudur: Varlıkların ve borçların nominal değerleri değişmese dahi, net borçlu firmalar için reel sermaye kazancı, net alacaklı firmalar için de reel sermaye kaybı sözkonusu olacaktır. Nasıl sabit aktifler ve stoklarda bu kabil kazanç ve kayıplar vergi konusu dışına çıkarılmak isteniyorsa aynı ihtiyaç burada da vardır (27).

Enflasyonun şirket hesaplarına etkisi konusu, İngiltere'de hükümet düzeyinde de ele alındı. 1974'te kurulan enflasyon muhasebesi ile ilgili komite (The Sandilands Committee) 1975'te sunduğu ve o günden bu yana tartışılan raporunda, başlangıç noktası olarak şirket kârının şu tanımını aldı: «...Şirketin, yılın sonunda yılbaşındaki zenginlik düzeyinde kalmış olma kaydıyla, yıl içinde dağıtabileceği maksimum değer...» Bu tanımın uygulamaya aktarılması ortaya iki temel soru koymaktadır: Kârlar nasıl ölçülmelidir? Bu ölçü enflasyona göre nasıl ayarlanmalıdır? Daha önce «Muhase-

---

(26) Prest and Barr, op. cit., S. 423 ve 428

(27) Konunun uygulamadaki görünüşü şöyle formüle edilebilir: Borç verilen bir paranın dönem sonunda reel değerini muhafaza etmesi için getiri oranı (faizi)  $r=i(1+dp) + dp$  olmalıdır. (i eski yani dönembaşı faiz, dp ise fiyat artış oranıdır.) Böylece hem enflasyon etkisi karşılanacak, hem de borcun gerçek değeri korunacaktır.

be Standartları Yönetim Kurulu», klâsik tarihî maliyet muhasebesinin enflasyon olmayan yerde kârları doğru ölçtüğünden hareketle sadece ikinci soruyla ilgilenmiş ve bir «carî satınalma gücü» önermişti. Sandilands Komitesi ise bu yaklaşımı reddederek iki soruyu birden ele aldı. Gerçekten de kârların nasıl ölçüleceği belirlendikten sonra bir enflasyon düzeltilmesi uygulamak kolaydır. Komite, esas olarak, yenileme maliyeti muhasebesi (ki komitenin buna verdiği ad Current Cost Accounting = carî maliyet muhasebesidir), yani değer düşüklüğünü carî yenileme maliyetinde ölçmek ve stok değer artışı kârlardan düşmek lehinde tartışmıştır (28); ayrıca bilânço aktiflerinin carî değerleriyle kaydedilmesi gerektiğini belirtmiştir. Söz konusu raporun yayımının ardından çeşitli muhasebe kuruluşlarının tamamlama çalışmaları izlendi: Çok karışık bulunan Morpeth Raporu reddedildi; 1977'de yayınlanan ve çok basit bir geçici öneri olan Hyde Guidelines, «Muhasebe Standartları Komitesi»nin Nisan 1979'da yayınlanan carî maliyet muhasebesine ilişkin raporunda modernleştirildi. Bu rapor, «kâr ve zarar hesabı»na değer düşüklüğü, stok kârları ve yönetim oranı (borçların borç ve özsermaye toplamına oranı) ile ilgili üç enflasyon düzelticini içeren bir bölüm eklenmesi yolundaki Hyde Guidelines önerisine, şirketleri carî maliyet esasları üzerinden malî durum tabloları, yayınlamaları (ki Sandilands raporunda da vardır) ve enflasyonun işletme sermayesi (özellikle ticarî alacaklar) üzerindeki etkilerinin de kâr ve zarar hesabında gözönüne alınması ile ilgili öneriler ekledi. Özellikle net parasal borçlara ilişkin öneri önem taşıyor; Sandilands raporu enflasyonun aktif değerlerdeki etkisini hesaba katmış, borçların değeri üzerindeki etkisine değinmemiştir. Muhasebe Standartları Komitesi raporu da konuyu ilgisiz bir başka konuyla, stok kârları ile ilişkilendirip karıştırmıştır. Neden bu konuda isteksiz davranılmıştır? Bir gerekçe, parasal borçların gerçek değerindeki bir düşüşün

---

(28) Stok sorununun öncelik kazanmasının gerisinde, 1973 - 74 yıllarında petrol fiyatlarında oluşan artışların şirketlerin petrol stoklarından kazancının artmasına sebep olması yatar.

firmaya ve dolayısıyla paydaşlara kazanç sağlamakla birlikte, bunun, diğer kâr bölümlerinden farklı olarak, firma likiditesini arttırmadığıdır (29). Gerçekten olan içinde bulunan zamandaki bir nakit değil fakat gelecekteki bir nakit akımını potansiyel olarak içinde taşıyan bir malvarlığı değeri değişikliğidir. İngiltere'de 1974 yılında, kapsamlı bir enflasyon muhasebesi sisteminin hazırlıkları ve tartışmaları sürerken, likidite sıkıntısı içindeki firmalar için getirilen stok mahsubu esas enflasyon olgusunun resmen tanınması açısından anlamlı fakat nitelik açısından ilkel ve götürü olmuştur. Ancak net sonucun firmaların önemli miktarda vergi yükünden kurtulmaları olduğu hemen belirtilmelidir. Başlangıçta bu mahsup, stokların defter değerinde gayrisafi ticari kârın % 10'unu aşan bir değişme olduğu takdirde farkın kârdan düşülmesi şeklindeydi; 1976'da mahsup, amortisman karşılıkları düşüldükten sonraki kârların % 15'i şeklinde değiştirildi. 1981 Bütçe Kanunu ise sistemi firmalar açısından iyice avantajlı ve yumuşak bir hale getirdi: Buna göre mahsup, Devlet İstatistik Örgütü'nce hazırlanan toplu stok endeksinin dönembaşı stok tutarına uygulanmasıyla (dönembaşı stok içinde 2000 poundluk tutar muaf olmak üzere) bulunacaktır.

### *iii) Vergi Sistemi ile Yatırımlar Arasındaki İlişki:*

Aslında bu hususa çalışmanın daha önceki bölümlerinde muhtelif vesilelerle değinildi. Yine de bazı özellikli noktaları ayrı bir başlık altında vurgulamak yararlı olacaktır.

Aslında pür liberal bir ortamda şirketlerin sermaye yapıları ve yatırımların finansman şekillerinin vergi sisteminde etkilenmemesi daha çok istenir. Ancak piyasa koşullarının idealden uzaklığı ve ekonomik yönlendirmede devletin artan müdahaleciliği, artık «nötr vergi» alternatifini gün-

---

(29) Zaten Kay ve King gibi bazı yazarlar, verginin kârlılık gibi kavramsal değil, nakit akımı gibi fiili esaslara dayanması gerektiğini ileri sürerler.

dem dışına taşımış sayılabilir. Artık vergi, yatırım teşvikinin en etkili yollarından biri mütalaa edilmektedir. Bu teşvik başlıca dört alt başlık altında toplanabilir: 1. — Yıpranma ve aşınma karşılıklarını «yenileme maliyeti» esasına oturtmak; 2. — Amortisman karşılıklarını erkene almaya izin veren «hızlı amortisman» esası; 3. — Amortisman karşılıklarının önceden belli kurallara göre dağıtılması zorunluluğunun kaldırılması; 4. — Özel subvansiyonlarla yatırım teşviki.

*Yenileme maliyeti* esasının uygulanmasının çeşitli yolları bulunabilir: Yıpranma ve aşınma karşılığına hak kazanmış tüm aktiflere, alım tarihinden itibaren oluşan fiyat artışlarına göre aktifin ömrüne dağıtılmak üzere, genel bir fiyat endeksi uygulanabilir; yahut, değişik ana aktif grupları için bir endeks serisi kurulabilir; veya, sadece genel fiyat artış düzeyinden daha yüksek fiyat artışına maruz kalmış özel aktifler için ilâve karşılıklar verilebilir. (Kuşkusuz normalden az fiyat artışlarının sözkonusu olduğu aktifler için de karşılıklar azaltılacaktır); nihayet bir aktifin sadece defter değeri (bakiye değer) açısından fiyat değişmesi için düzeltmeye imkân verilebilir.) (30)

Yenileme maliyeti esasının kabulü uzun ve kısa dönemde çeşitli etkiler yaratacaktır. Genellikle endeksleme usulünün, daha büyük tutarda ve özellikle daha uzun ömürlü (yaşın uzunluğu düzeltmenin müteaddit defa yapılmasını sağladığı için) sermaye teçhizatına sahip firmalara daha fazla avantaj sağlayacağı söylenebilir; ancak yatırımın tutarı aynıysa, kısa ömürlü teçhizatında yararlanacağı yıllık karşılık daha yüksek olacaktır. Öte yandan sermayeleri ve sabit sermayenin toplam sermaye içindeki payı açısından benzer olan iki fir-

(30). Bu sonuncu usul rakamla örneklenirse, sözgelisi başlangıçta 100 sterline mal olan ve fakat defterdeki nihai değeri 20 sterlin olan bir aktif, fiyatlar ikiye katlanırsa sadece bu bakiye değer açısından ayarlanacak ve aktife ömrü boyunca ayrılan karşılıklar; (80 + 40 =) 120 sterlin olacaktır.

ma arasında ise yenileme maliyeti esas, aynı miktarda kârı vergi dışı bırakarak, sermaye getirisi oranı düşük olanı (yani verimsiz olanı) ödüllendirmiş olur; cezalandırılan kârların tekel kârı olması hali hariç bu tercihin onaylanacak yönü yoktur. Sistemden nispeten fazla yararlanacak diğer bir firma türü de, fiyatların hep tırmanageldiği varsayımıyla, sermaye teçhizatı eski olanlardır; oysa bu tür firmaların etkinlik ve dinamizin açısından yeterli bir düzeyde olmaları pek muhtemel değildir. Nihayet aynı yenilenmiş sermaye değerine sahip iki firma arasında da, Sabit Teçhizat/Stok oranı yüksek olan daha fazla yıllık vergi kazancı sağlayacaktır. Endeksleme yöntemi ayrıca elde etme maliyetinin bilinmesi ve uygun fiyat endeksinin seçimi gibi açık güçlükler içermektedir.

Yukarıda belirtilen «...ilâve karşılıklar..» yoluyla yenileme maliyetinin sisteme ithali ise, çeşitli teçhizat türlerindeki fiyat artışlarını ayırdetme ile ilgili güçlük yanında aktifleri en fazla değer artışına uğramış firmaların neden en fazla yatırım teşviklerine müstahak buldukları gibi bir önemli soruyla karşı karşıyadır.

Yenileme maliyetinin bakiye defter değeri üzerinden hesaplanması alternatifine yöneltilen başlıca eleştiri, bu yöntemle yenileme maliyetini karşılamaya yetecek ölçüde fon biriktirilemeyeceğidir. Oysa eğer firmanın makina-teçhizat varlığı büyükse ve aktiflerin amortisman kalıbı (yani yaş dağılımı) aynı anda itfa edilmelerini gerektirmeyecek şekildeyse (yani geometrik olarak bir dikdörtgene yakınsa) yeterli fonlar birikecektir; ancak bu da kuşkusuz oldukça önemli bir kayıtlama sayılır.

Diğer taraftan, artık ekonomik hayatta pek yüzyüze gelinmeyen bir olgu, fiyatlarda düşüş olgusu karşısında yenileme maliyeti sisteminin nasıl işleyeceği de tartışılmalıdır. Tarihi maliyet esasına oranla bu durumda firmalara daha yüklü vergi faturaları kesileceğinden, fiyat artış dönemlerinde özendirici olan bu usûl durgunluk dönemlerinde aksi-

ne yatırımlar yönünden caydırıcı olur (31). Kaldı ki enflasyon dönemlerinde de özendirici niteliği muhakkaksa da bu özendirmenin dağılımının optimal olduğu söylenemez; başka bir deyişle firmalar arasında özendirmeye duydukları ihtiyaç açısından bir ayırım yapılmaz.

*Hızlandırılmış amortisman* usûlü ise çeşitli biçimler alabilir: İngiltere'de savaş sonrasında uygulanan kuruluş indirimleri, makina-teçhizatın ilk tesis yılında amortisman karşılıklarının büyük bir diliminin vergiye tabi kârlardan düşülmesine izin verilmesidir. Hızlandırma amortismanına tabi değerlerin itfa süresini kısaltma yani her yıl için ayrılan karşılığı belli bir oranda arttırma suretiyle de yapılabilir. Biçim ne olursa olsun bu usûlde en açık avantaj, indirilen tutarlar üzerinden bir tür birleşik faiz kazancı elde edilmesidir. Bu nedenledir ki çoğu zaman kuruluş indirimine «geçici ve faizsiz bir Kredi» gözüyle bakılır; oysa geri ödeme olgusu söz konusu olmadığı gibi sermaye teçhizatı zaman içinde sürekli olarak yenilediği takdirde geçicilik te belirsizleşir. Dolayısıyla kuruluş indirimini, eğer onu karşılamaya yetecek ölçüde gelir kazanılırsa bir hibe olarak nitelendirmek daha doğru olur; gelir arttığı ölçüde hibe niteliği pekişir. Öte yandan kuruluş indirimi, firmaya en fazla kaynağa ihtiyaç hissettiği zamanda ek fon sağlar; yenileme maliyeti esastan farklı olarak sabit sermaye stoklarının kâra oranı değil, net yatırımın kâra oranı önem kazanır ve bu nedenle girişimcilik, risk yüklenmeye özendirilir. Buna karşılık genişleme yıllarında vergi matrahını daha fazla azaltacaktır bu usûl. Fakat genel olarak yatırımları özendirme açısından yenileme maliyeti esasına oranla daha etkin sayılabilir; şu nedenle ki kuruluş indirimi firmalara en önemli iki yatırım belirle-

---

(31) Nitekim aynı nedenlerle stok maliyetlerinin hesabında da demode sayılan FIFO usûlü konjonktür politikası aracı olarak daha fazla tercihe şayandır; genişleme dönemlerinde vergilenebilir kâr tutarını arttırırken, durgunluk dönemlerinde vergiyi azaltarak piyasanın canlanmasına yardım eder.

yicisi konusunda yardım sağlar: Firmanın likidite durumu ve risk yüklenme isteği. Diğer taraftan kârlardaki vergi oranının düşürülmesine oranla da daha etkindir; çünkü vergi oranının düşürülmesi, önemli tutardaki makina-teçhizat indirimleri nedeni ile vergi sonrası kâr vergi öncesi düzeyini aşabileceği oysa böylece bu durum ortadan kalkacağı için, firma kârlılığını düşürebilir (32). Kuruluş indirimleri (ki bunlar bir tür vergi amortismanı sayılabilir) % 100'lük ilk yıl indiriminden bölgeler ve endüstriler itibariyle farklılaştırılmış indirimlere kadar çeşitli formlarda uygulamaya aktarılabilir.

Amortisman karşılıklarının dağıtımına ilişkin önceden belirlenmiş kuralların kaldırılması, kısaca tarihi maliyetlerin yokedilmesi tarzı konusundaki kararın firmalara bırakılmasıdır ki bu genellikle «*serbest amortisman*» diye adlandırılır. İngiltere'de de bazı endüstri kollarında bazı özel aktiflerle ilgili olarak farklı zamanlarda uygulanan bu yöntem daha hızlı bir itfa öngördüğü ölçüde kuruluş indirimlerine yaklaşır; bazı hallerde ise itfa süresini kısaltmadan sadece karşılıkların zaman içindeki dağıtımını değiştirir. Serbest amortisman sisteminin çarpıcı üstünlüğü, firmalara bu alanda hareket serbestisi sağlamasıdır. Böylece yüksek kâr sağladıkları dönemlerde firmalar daha fazla tasarruf imkânına kavuşurlar. Üstelik, daha önce kuruluş indirimi bahsinde de belirttiğimiz gibi, bu kabil usûller vergi oranındaki artışları caydırıcı olmaktan çıkarır, özendirici kılar. Bunu bir örnekle açıklayalım: 200 sterlinlik bir yatırım ve bunun yılda 30 sterlin getirisi olsun. İlk aşamada çok uzun yıllara düz oranla serpiştirilmiş amortismanı ihmal edelim. Kurumlar Vergisi % 50 iken vergi öncesi getiri % 15, vergi sonrası getiri % 7.5 tur. Proje finansmanının 50 sterlinlik bölümü % 12 faizli borç olsun; yani yılda 6 sterlin faiz ödenecektir. Faiz ödedikten sonra kalan 24 sterlin getiri 150 sterlinlik özsermayenin karşılığıdır; buna göre vergi öncesi getiri % 16, vergi sonrası getiri % 8 olur. ((ödünç ile finansmanı teşvik)

(32) Prest and Barr, op. cit., S. 436



% 100'lük bir ilk yıl indirimi tercihi yapılan serbest amortisman halinde ise, şirketin diğer faaliyetlerinde yeterli kâr varsa bu kârdan ödenecek vergi ( $200 \times \% 50 =$ ) 100 sterlin düşer. Bu ise paydaşların katkısını, yani gerekli özsermayeyi 50 sterline düşürür. Yatırımın getirisi ve borç faizi aynı kaldığından vergi sonrası net kâr yine 12 sterlindir ki bu yatırımın getiri oranının % 24'e çıkması demektir. Kurumlar Vergisi % 60'a yükseltirse vergi sonrası kâr ( $24 \times \% 40 =$ ) 9.6 sterline düşmekle birlikte, finansman kaynağının bu defa ( $200 \times \% 60 =$ ) 120 sterlinlik bölümü serbest amortismandan ileri gelen vergi kazancı olduğu için özsermaye getirisi yine yükselerek % 32'ye varmış demektir (33). İngiltere'deki uygulamasıyla bugün aktif türleri ve endüstri kolları, hattâ bölgeler itibariyle yapılan ayırım, imalât sanayii yatırımlarını özendirme gibi belli belirsiz bir amaç bir yana, pek açık gerekçelere dayanmamaktadır. Bu tür yöntemlerin en önemli sakıncası da budur. Ayrıca devletin vergi hasılatı ve yatırım kalıbı üzerindeki inisiyatifi elinden alınmaktadır.

Yatırım özendirmesiyle ilişkili son bir kategori, *yatırım indirimi ve yatırımlara yapılan direkt subvansiyonlardır*. Yatırım indirimi, bir zamanlar (1966 öncesinde) İngiltere'de uygulanan şekliyle, tarihi maliyet amortismanı esasıyla yatırım doğrudan bir subvansiyonun bileşimidir. Öyle ki olağan yıpranma ve aşınma karşılıklarına ek olarak yatırımın belli bir oranı da kârlardan düşülmektedir; böylece sistem, güçlü bir kuruluş indirimi etkisi yaratmaktadır. Kuruluş indiriminin (verginin ertelendiği süre uzayacağı için) uzun ömürlü, yatırım indiriminin ise kısa ömürlü teçhizata nispeten fazla yardımcı olacağı kabul edilir. 1966 ile 1970 arasında İngiltere'de genel bir uygulama gören, 1970'de yerini kuruluş indirimine terkeden, 1972'de ise gelişmekte olan yöreler için yeniden yürürlüğe sokulan subvansiyonlar (grants) ise kârlılık ve vergi oranı ile herhangi bir ilişkisi olmaksızın, aynı yatırım harcamasını yapan firmalara eşit şekilde ve-

(33) Kay and King, op. cit., S. 188

rilmektedir. Amortismanına tabi değer subvansiyondan sonraki değer olabileceği (1966-1970) gibi subvansiyonu da içerebilir. (1972 sonrası) Subvansiyon rejiminin yararları açıklığı, indirim ile yatırımın eşanlı oluşu, böylece cari kârı düşük fakat potansiyel kârı büyük firmalara destek sağlayıcıdır. Ancak önemli sakıncalar da sözkonusudur: Vergi ile ilgisiz oluşları yüzünden ek bir yönetim örgütü gerektirebilecekleri gibi, daha önemlisi, kronik olarak zarar eden firmalara böylece arka çıkmış olabilir (34).

Amortisman karşılıklarını doğrudan veya dolaylı olarak arttırmanın bundan başka yolları da bulunabilir: Karşılığın vergi öncesi kârlardan bir indirim olmak yerine vergiye karşı bir alacak olarak verildiği ABD örneği ya da Kurumlar Vergisinin yerine ikâme olunacak bir Katma Değer Vergisi bunlardan ikisidir.

#### *IV i) Grup Şirketler:*

Yukarıda «kapalı şirketler» vesilesiyle değindiğimiz «...Şirket ile ortaklarının ayrılığı» sorunu, şirketlerin birbirinin mülkiyetine sahip olması halinde de aynıdır. Grup statüsünün vergi yönünden sağladığı avantaj temettü ödemeleri nihai olarak gerçek kişilere yapılmaya kadar Gelir Vergisinin geciktirilmesidir. Eğer aktif varlıkların el değiş-tirmesi sözkonusuysa durum daha da karmaşıklaşır; söz-gelişi önce grubun içinde sonra da dışında satılan bir aktif unsuru için bunun grup içi maliyetine oranla sözü edilen ikinci satışta doğan sermaye kazancı, yük diğer ortaklara sıratılmayarak değerın daha önceki sahipleri olan şirketler üzerinde kalacak şekilde, vergilenmelidir. Ancak bu arada önceki satışlar sırasında sermaye kazançları da gözden kaçırılmamalıdır.

Aslında boyutları ne olursa olsun bütün şirketler için

(34) Prest and Barr, op. cit., S. 439

vergi, kârlar üzerine sabit bir oranda konmuş ise grup için özel mevzuat gerekmez. Fakat, 1973'ten sonra İngiltere'de olduğu gibi, küçük şirketler daha düşük bir orandan vergileniyorsa yapay bölünmelerin engellenmesi ihtiyacı ortaya çıkar.

Tali şirketin ana şirkete ödediği temettünün vergi dışı tutulmasının temelinde, amaç bir nakit transferi olsaydı bunun cari hesap veya ödünç şeklinde de yapılabileceği düşüncesi yoktur. Bu meyanda verilecek mahsubun şekli uygulanan vergi sistemine bağlıdır.

İngiltere'de halen cari olan mevzuat, ülke içinde mukim bir grup veya konsorsiyum için grup içi temettüler üzerinden öndelik kurumlar vergisi (ACT) ödemesi ve faiz ve diğer yıllık ödemeler üzerinden vergi tevkifatı yapılmayacağını, ana şirket tarafından ödenmiş ACT'nin tamamen veya kısmen tali şirket tarafından ödenmiş sayılacağını, grup üyelerinden birindeki ticari zararın diğer üyelerin cari kârlarından mahsup edilebileceğini, grup içi değer transferlerinden doğan sermaye kazançlarının sözkonusu değer grup dışına çıkıncaya kadar erteleneceğini öngörmektedir; «grup geliri» sayılan ve Kurumlar Vergisinden muaf tutulan temettü ödemeleri için koşul, temettü ödeyen firmanın % 51'lik bir tali şirket olması, grup içi mahsup ve sermaye kazançlarının ertelenmesinde ise koşul ana ve tali şirket arasındaki sermaye ve kâr ortaklığının % 75 olması şeklinde belirlenmiştir. Aynı olanakların konsorsiyum halinde toplanmış şirketlere tanınması için beş veya daha az dahilde mukim şirketin grup geliri sayılacak temettüler bakımından temettü ödeyen şirketin % 75 sermayesine, grup içi mahsup bakımından da tali şirketin veya onun % 90'ını elinde tutan şirketin tüm sermayesine sahip olması istenmektedir.

## II. — İNGİLİZ ÖRNEĞİ VE BAZI ÖZELLİKLER HUSUSLAR

Yukarıda da gerçi temel kurum vergilemesi sorunlarında

İngiltere'deki uygulama ve gelişme baz alınmış, yeri geldikçe bu ülkedeki yaklaşım ve çözümlere yollamalar yapılmıştır. Ancak halen yürürlükte olan «atıf sistemi»nin işleyişinin ve İngiliz Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan önemli düzenlemelerin burada toplu bir şekilde açıklanması çalışmanın tamlığı açısından zorunlu görülmektedir. Kuşkusuz mevzuat hükümleri I'inci bölümde yer alan kavramsal çerçeveye içine oturtulmak gereklidir.

### II. 1. — Yürürlükteki Atıf Sistemi (*The Imputation System*):

İlk olarak temettülerin mükerrer vergilenmesini önlemek amacıyla yönelen ve şirketçe ödenen vergi için hisse sahiplerini alacaklandırılan bu sistem hakkında genel bir bilgi daha önce (I 2 b) bölümünde verilmiştir. Giderek çoğu ülkede (ve bu arada bizde de) yaygın bir kullanım alanı bulan yaklaşımın burada daha etraflı bir incelemesini yapmağa çalışacağız.

1973'te, sekiz yıldır uygulanmakta olan klâsik sistemin yerine ikame edilen «atıf sistemi»nin işleyişini bir örnek üzerinde görelim: Diyelim ki paydaşa yıllık temettü olarak 100 sterlinlik bir çek verilsin. % 52'lik Kurumlar Vergisi oranında şirket bu temettüyü ödemek için 208 sterlin vergi öncesi kâr elde etmek durumundadır. Ödenen 108 sterlin verginin bir bölümü aslında temettüler üzerinden (temettünün 30/70 oranında) kaynakta kesinti yoluyla yapılan bir ön gelir vergisi ödemesidir. Bu ödeme genellikle şirketlerin dönem kârları üzerinde Kurumlar Vergisi ödemeye çağrıldıkları tarihten önce yer aldığı için Öndelik Kurumlar Vergisi (Advance Corporation Tax ya da kısaca A.C.T.) diye adlandırılır. Kalan bölüm ise esas kurumlar vergisi yükünü oluşturur. (Mainstream Corporation Tax) Temettü çekini alan paydaş, temettü üzerinden Gelir Vergisini daha önce ödemiş sayılacaktır. Ne var ki her paydaş farklı düzeylerde şahsî vergi oranına sahip olduğundan nihaî olarak ödenecek vergi

bundan fazla veya nadirde olsa (35) eksik olabilir. Eğer, söz-geşi, başlangıç oranına eşit olan ACT oranı % 33,3 ise 100 sterlinlik net temettü 150 sterlinlik brütleştirilmiş temettü gerektirecektir; aradaki 50 sterlinlik fark ise paydaşın öde-diği kavramsal vergi olmaktadır. İşte bu kavramsal vergi paydaşın vergi alacağıdır. Şahsi gelir vergisi formunda pay-daş bu alacak da dahil olmak üzere 150 sterlin tutarındaki brüt temettüyü beyan edecektir; önceden ödemiş olduğu varsayılan kavramsal vergi ise Gelir Vergisinden mahsup edilecektir. Paydaşın gelir vergisi oranı başlangıç oranı ise, alacak, vergi borcunu karşılayacaktır; ancak meselâ marji-nal şahsi vergi oranı % 60 olan bir paydaşın 150 sterlin brüt temettü üzerinden borçlanacağı vergi (90-50) 40 sterlin ola-caktır. Bir ekstrem durum olarak paydaş vergiden muaf ise (meselâ emeklilik sandıkları veya hayır kurumları için bu durum sözkonusudur) hazineden 50 sterlin tutarında iade talebine hak kazanır. Yani sonuçta 208 sterlinlik vergi önce-ki kurum kârından, başlangıç oranından gelir vergisi öde-yen bir paydaş % 52'lik bir fiilî oranla 100 sterlin, bir hayır kurum 28 lik bir fiilî oranla 150 sterlin ve % 60'lık vergi oranındaki mükellef te % 71,2'ye ulaşan bir fiilî vergi yü-küyle 60 sterlin elde edeceklerdir.

Vergi alacağının çokluk Gelir Vergisi şahsi oranına denk tutulması öncelikle idarî kolaylık sağlaması yönünden avan-tajlıdır; çoğu paydaşın vergi oranı bu olduğundan daha son-ra ilâve bir vergi tahsili ya da vergi iadesi sözkonusu ol-maz. Ancak idarî neden tek başına önemli sayılamaz. Bu-na karşılık vergi alacağı ile standart şahsi vergi oranı ara-sındaki bu özdeşlikten doğabilecek iki önemli sakınca var-dır. İlk olarak başlangıç gelir vergisi oranında bir artış ile vergi alacağı da aynı oranda artacağı için standart orandan vergi ödeyen kitlenin yükümlülüğünde bir değişme olma-yacak, daha önemlisi emeklilik sandıkları gibi vergiden mu-af kuruluşların hak kazanacakları iade tutarları durduk yer-

(35) Genellikle ACT oranı, Gelir Vergisinin başlangıç dilimin-deki orana (% 30) denk tutulur.

de artacaktır. İkincisi bu sistem temettüleri ile dağıtılmayan kârlar (yani iki farklı finansman yöntemi) arasındaki ayırımı ortadan kaldırmaya yönelmişken bu işlevini sadece belli bir oranda gelir vergisi ödeyenler için yerine getirecektir (36). Bu nötr vergi oranı, şu varki paydaşların marjinal gelir vergisi oranlarının ağırlıklı ortalaması ile çakışmaz; bu ikincisi, standart oranın biraz üstünde kalır. Yine de son zamanlarda vergi ödemeyen ya da az ödeyen kuruluşların elindeki hisse senetlerinin artması dolayısıyla (37) iki oran birbirine yaklaşmaktadır.

Şirketin, yaptığı dağıtımlar üzerinden, böylece Gelirler idaresine ödediği öndelik Kurumlar Vergisi (ACT) aynı dönem için kârları üzerinden hesaplanan Kurumlar Vergisinden düşülecektir. Kurumlar Vergisi ve ACT oranları her yıl Bütçe yasası ile saptanır; halen yürürlükte olanlar Kurumlar Vergisi için % 52, ACT için de nakit temettü ödemesinin 3/7'si ya da 30/70'idir. Ancak bu şekilde temettüleri ile bağlantılı olarak hesaplanan ACT'nin, dönem Kurumlar Vergisinden mahsubunda bir limit vardır: Öyle ki sözü edilen temettü ve ACT birlikte şirketin vergiye tabi gelirini aşamazlar. Bu limit uygulandığında mahsup edilememiş bir ACT bakiyesi varsa şirket iki seçenektan birini kullanabilir: Ya önceki iki dönemin Kurumlar Vergisinden mahsup yapabilir (öncelikle daha yakın dönem vergisi mahsuba tabi tutulmak üzere); veya, zaman sınırlaması olmaksızın, müteakip dönemlere devreder. Ne var ki gelecekte yapılacak mahsuba ilişkin olarak ta diğer bir önemli kayıt konmuştur: Eğer şirketin mülkiyeti el değiştirir ve aynı zamanda yapılan ticaretin veya işin özelliğinde veya yönetiminde büyük değişiklik olursa (38) ya da ticaret veya iş hacmi ihmal edilecek düzeye kadar düşerse, mülkiyetin değişimini izle-

(36) Kay and King, op. cit., S. 185 (Aslında bunlar için bir de sermaye kazançları vergisi vardır, ama ihmal edilebilir.)

(37) Bu olgu için bkz. Dipnot 15.

(38) Sözü edilen değişiklik ticareti yapılan malın türü, sağlanan hizmet ve imkânlar, müşteriler veya piyasa ile ilgili olabilir.

yen dönemlere bu bakiye ACT devredilemez. Hemen belirteyim ki temettüyü alan paydaş açısından anılan limit sözkonusu değildir; yani şirket ACT'nin tümünü dönem vergisinden mahsup edemese dahi paydaş tarafından bütünüyle şahsî vergiden düşülür. Temettüler üzerinden şahsî vergi ödemeyen bir paydaş, sözgelisi bir hayır derneği ise ACT'nin iadesini isteyebilir. Nihayet bir diğer dikkat çekilecek husus, ACT'nin ancak temettü ve diğer uygun dağıtım üzerinden ödenmiş olmak koşuluyla ve sadece gelir (söz geliş sermaye (kazancı değil) üzerinden ödenen Kurumlar Vergisinden mahsup edilebileceğidir. Uygun dağıtım ile kastedilen, «...gelecekte ve belirsiz bir zamanda nakit olarak ödenebilecek olan ve paraya çevrilebilir hisse senetleri ve tahvillere ilişkin bulunan... ikramiyeler» hariç diğer bütün dağıtımlardır; bu çerçeveye temettü ile birlikte aktifin herhangi bir şekilde dağıtımını, şirket kârlarına bağlı olan veya normal ticarî rayiçin üstünde getiri sağlayan tahvil faizleri, özsermayeden primli iadeler gibi çok sayıda kategori girer. Uygulama dışında tutulan dağıtım ise, paydaşın kurum olması halinde vergiye tabi olmaz; paydaş şahıs ise yüksek oranlı gelir vergisiyle birlikte yatırım gelirlerine ilişkin münzam vergiyi de verir, fakat standart orandan tevkifat yapılmaz.

Bu açıklamaları rakamlı örneklerle tamamlayalım:

i) İlk olarak, diyelim ki, hesap döneminde vergilenebilir geliri 50.000 sterlin olan bir şirket 28.000 sterlin temettü dağıtma kararı almıştır:

Ödenecek ACT	:	28.000 × 3/7	=	12.000
Kurumlar Vergisi	:	50.000 × % 52	=	26.000
(—) ACT			=	12.000
Ödenecek Ana Kurumlar Vergisi			=	14.000
Toplam Kurumlar Vergisi				26.000

ii) Aynı kâr düzeyinde dağıtılacak temettünün 42.000 sterlin olduğunu varsayalım.

ACT	: 42.000 × 3/7 =	18.000
Kurumlar Vergisi	: 50.000 × %52 =	26.000
(—) ACT limiti :		15.000
Ana Kurumlar Vergisi		11.000
Toplam Kurumlar Vergisi		29.000
ACT artığı (18.000 - 15.000=)		3.000

Burada ACT'nin limit değeri, bütün kârın dağıtılması halindeki değerdir.  $50.000 \times \% 30 = 15.000$ . Paydaşlar ise 42.000 sterlin temettü ile birlikte 18.000 sterlin vergi alacağına hak kazanmışlardır.

iii) Şahıs paydaşın temettü üzerinden şahsi vergi mükellefiyeti ise şöyle olacaktır:

Nakit temettü	: 42.000
İlgili Vergi Alacağı	: 18.000
Menkul Sermaye Geliri	: 60.000
Gelir Vergisi + Yatırım Geliri	
Oranı: % 70	
(söz gelişi % 55 + % 15)	
Toplam Vergi	: 42.000
(—) Vergi Alacağı (ACT)	: 18.000
Ödenecek Gelir Vergisi	: 24.000

Görüldüğü gibi bu durumda Hazine (Gelir İdaresi) bazı hallerde henüz şirketten tahsil edemediği bir vergiyi paydaşlara iade etmek gibi istemediği bir işlemi yapmak zorunda kalır.

ACT hususunda grup şirketler ve kapalı şirketlerle ilgili bazı hususlara yukarıda değinilmişti. (Bkz. 1-2-c-i ve IV i) Dışarıda elde edilen gelirler ile ilgili çifte vergileme mahsubu ise aşağıda ayrı bir başlık altında ele alınacaktır.



## II. 2. Kurumlar Vergisinin Tarhi ve Tahsili:

### II. 2. a. — Muhasebe Dönemi, Vergi Yılı ve Oranlar:

Kurumların hazırladıkları hesaplar hem verginin hesabına, hem de vergi ödeme zamanlarının tespitine esas olur. Ancak bir şirketten diğerine hesap yılının değişmesi önemli bir güçlük doğurur; üstelik bu, aynı zamanda üretilmiş kârları, salt muhasebe dönemi değiştiği için, farklı oranlarda vergileme gibi adaletsiz bir sonuca yol açar. «...Maddelerin üretildikleri zamandaki oran üzerinden vergilenmeleri» önerisi oranlamanın ve spesifik belirlemenin nasıl yapılacağına ilişkin güçlüklerle karşı karşıya kalacağından geride tek makul alternatif kalır: «Vergiyi muhasebe dönemi üzerinden hesaplayıp bütün şirketler için aynı tarihten itibaren oranları hesaba katmak.» İngiltere'de yapılan da budur.

Şirketin vergiye tabi kârları muhasebe dönemine (ki 12 ayı geçmiyecektir) göre hesaplanır; vergi oranı ise her malî yıl için (ki 1 Nisan'dan 31 Mart'a kadar devam eder) saptanır. Bir yıldan diğerine vergi oranı değişirse, muhasebe dönemi itibariyle hazırlanmış olan kârlar 31 Mart öncesi ve sonrası dönemler arasında basit zaman orantısı esasına göre bölüştürülür (39) (40).

Hesap yılı ilke olarak oniki aydan aşağı olmaz. Ticaretin bırakılması, ikametgâhın İngiltere dışına taşınması ve Kurumlar Vergisi mükellefiyetinin sona ermesi halinde söz konusu ilke uygulanmaz.

---

(39) Ancak şirketçe seçilen muhasebe yılı, Şirketler Sicili'nden müsaade alınmadıkça, beş yıl değiştirilemez; sözü edilen seçim yapılmazsa standart 31 Mart dönemi muhasebe dönemi olur.

(40) Bazı gelir ve harcama kalemleri de bu basit orantının dışında tutulur; ülke dışından gelen royaltiler, banka faizleri ve temettüleri ile sermaye kazançları, amortismanlar ve uzun vadeli borç faizleri gibi yıllık ödemeler doğdukları döneme ait sayılır.

Şirketin vergiye tabi kârları, gelirden ve sermaye kazançlarından oluşur. Kurumlar Vergisi oranı bütün kazanç üzerinden tek oranda alınırsa da sermaye kazançları üzerindeki vergi yükü, uygulanan özel indirim nedeniyle, azalır. Şöyle ki sermaye kazancının 11/26'sı vergi dışı tutulur; böylece % 52'lik Kurumlar Vergisi oranının sadece % 30'u fiilen sermaye kazançlarına yüklenir. Ayrıca, yukarıda da belirtilmiş olduğu gibi, ACT mahsubu da, sermaye kazançları üzerinde kalan vergi diliminden yapılamaz. Nihayet, 2000 sterlinin altındaki maddî menkul aktiflerin elden çıkarılmasından doğan kazançlar vergiye tabi tutulmaz. Buna karşılık, şahıslar için tanınan yıllık 3000 sterlin istisna şirketlere tanınmaz. Öte yandan sermaye kayıpları, sadece aynı dönemin veya sonraki dönemlerin sermaye kazançlarından mahsup edilebilir; önceki dönemlere yürütülemez. Ayrıca bu kayıplar, bağlı şirketlere de devredilemez. Yine, genel bir kural olarak, hakkında amortisman uygulamasına devam edilen bir aktif için sermaye kaybı dermeyan edilemez.

Bir de «küçük şirketler» ile ilgili farklılaştırma üzerinde durulmak gerekir. Son olarak 1982 Bütçe Yasası ile gelirleri 90.000 sterlin ve daha az olan şirketler olarak tanımlanan «küçük şirketler»in gelirleri normal Kurumlar Vergisi oranından daha düşük bir oranda vergilenmektedir; 1980'e kadar % 42 olan bu oran o zamandan beri % 40 olarak tespit edilmiştir. Ortak yönetim altındaki şirket grupları bu uygulamada topluca gözönüne alınır; böylece bu ayrıcalıklı işleminden yararlanmak için gerekli gelir düzeyi o oranda düşer. Grup açısından sözkonusu limit rakamda kâr, gelir ve sermaye kazancı dışında grup dışı şirketlerden elde edilen vergiden müstesna iştirak kazançlarını da içerir. Bunun dışında bir de gelirleri 90.000 sterlinden fazla olmakla birlikte 225.000 sterlini de aşmayan şirketler için fiili Kurumlar Vergisi oranını düşürecek bir «tedricî indirim» öngörülmüştür. Buna göre, normal koşullarda hesaplanacak Kurumlar Vergisinden yapılacak indirim şu formül ile bulunacaktır. (M-P) × I/P × marj. İnd. Oranı. (Bu sonuncusu halihazırda 2/25 olarak tespit edilmiştir.) Formülde M, 225.000 sterlin

tutarındaki tavanı, P şirketin vergiye tabi kârlarını, I ise gelirini göstermektedir.

Yukarıdaki açıklamaları somutlaştırmak üzere, kârları gelir ve sermaye kazancından oluşan ve marjinal indirim oranından yararlanacak bir gelir elde etmiş bulunan bir küçük şirketin Kurumlar Vergisi tarhiyatını gösterelim. Diyelim ki şirketin 100.000 sterlin ticaret geliri, 15.000 sterlin sermaye kazancı vardır:

Ticari Gelir	100.000
Sermaye Kazançları	15.000
İndirim (11/26)	6.346
	8.654
Kurumlar Vergisine Tabi Kâr	108.654
Kurumlar Vergisi (%52)	56.500
Küçük Şirket indirimi	
100.000	2
$(225.000 - 108.654) \times \frac{2}{108.654} \times \frac{25}{100}$	8.566
Ödenecek Kurumlar Vergisi	47.934

Kurumlar Vergisi Kanunu 12 aydan daha az süren muhasebe dönemleri (Kıst dönem) için yukarıda sözü edilen 90.000 ve 225.000 sterlinlik tutarların orantılı olarak düşürüleceğini öngörmektedir; muhasebe dönemi ve vergi yılı ayrı olur ve oran değişirse her vergi yılına düşen kâr ve gelirler ayrı ayrı gözönüne alınır.

## II. 2. b. — Matrahın Belirlenmesi:

İngiltere'de mukim (yerleşik) bir şirketin bütün gelirleri ve sermaye kazançları, nerede elde edilirse edilsin, Kurumlar Vergisine tabidir. Hariçte mukim bir şirket ise, sadece şube veya acenta aracılığıyla İngiltere'de yaptığı ticaretten doğan gelirleri için Kurumlar Vergisi öder. Bu itibarla önce «ikamet» tespitinin nasıl yapıldığı önemlidir. Kanun bu hususta resmî bir kriter koymamıştır; ancak mahkeme

İçtihatları bunu, «...merkezî yönetim ve denetimin yürütüldüğü ve normal olarak yönetim kurulunun önemli politika kararlarını almak üzere toplandığı yer» şeklinde tanımlamıştır. Bu tanımda şirketin kurulduğu ülke önemli olmadığı gibi paydaşların uyrukluk ya da ikamet ülkeleri de önemli değildir. Ancak «İç Gelirler İdaresi»nin 29 Ocak 1981'de yayınlanmış bir istişari raporunda şirketlerin ikametgâhına ilişkin yeni kanunî kurallar hazırlandığından sözedilmektedir; buna göre yöneticilerin toplandığı yerden çok, yönetimin günbegün yürütüldüğü, başlıca idarî fonksiyonların uygulandığı veya iş merkezinin bulunduğu yer ikamet yeri sayılacaktır. Ayrıca İngiltere'de kurulmuş tüm şirketler İngiltere'de mukim addedilecektir (41). Ancak henüz bu doğrultuda bir kanunlaşma vuku bulmamıştır.

Kurumlar Vergisi açısından şirket geliri iş kârları, faiz gelirleri, sermaye kazançları ve diğer gelir kalemlerinden oluşur. Şu var ki İngiltere'de mukim şirketlerden alınan temettüler hariç tutulacaktır. Her gelir türü, tarhiyatın şekli ve muhatabını belirleyen kendi kurallarına tabi olacaktır (42).

Vergi matrahını oluşturan unsurlar başlıca üç başlık altında toplanabilir: Faaliyet dışı gelirler her türlü yatırım gelirini kavrar; genellikle kaynakta kesinti usulünün uygulanmış olduğu bu gelirlerin kalan bölümü D - III numaralı Gelir Vergisi şedülüne göre vergilenir. Fâilen % 30 oranında

---

(41) Guide to UK Corporation Tax, Arthur Andersen Co., London, October 1981, S. 7

(42) İngiliz Gelir Vergisi Kanununa göre, gelirler altı şedülde toplanmıştır: A şedülü Emlâk Kira gelirlerine, B şedülü ticarî amaçla işletilen ağaçlık arazi gelirlerine, C şedülü üzerinden vergi tevkifatı yapılmış faiz gelirlerine, D şedülü altı alt şedüle ayrılmış olup, ticarî ve meslekî kârlara, tevkifata tabi tutulmamış faiz gelirlerine ve sair yıllık ödemeler, dış gelirlere ve diğer şedüllere girmeyen kâr ve kazançlara, E şedülü stopaj yoluyla vergilenen ücret gelirlerine, F şedülü ise şirket temettülerine ve diğer dağıtımlara tahsis edilmiştir.

vergilenen sermaye kazançları ile ilgili özellikler ise II.2.b bölümünde belirtilmişti. Faaliyet gelirleri ise en önemli kategoridir.

Bu gelirlerin belirlenmesinde yapılacak başlıca üç düzeltme bulunmaktadır: 1) D-1 şedülü kapsamındaki ticari gelirin vergiye tabi olmayacak bölümleri (Masraflar tamamen ve münhasıran ticarî amaçlarla yapılmışsa indirilecektir); 2) yine ticarî gelir ile ilgili olarak tanınan amortisman ve stok indirimi gibi özel indirimler; 3) ticarî zararların mahsubu.

Hesapların vergi yönünden hazırlanması esas olarak profesyonel muhasebeciler tarafından yapılır; bu şekilde yetkili biri tarafından denetlenmiş muhasebe işlemleri, aksi ispat edilmedikçe doğru kabul edilir. Yine de İç Gelirler İdaresi'ne bağlı Vergi Müfettişi, ender olmakla birlikte, bir mükellefin defterlerini incelemeye ve itiraz yolu şüphesiz açık olmak üzere beyannamede gösterilen miktarın üstünde tarhiyat yapmaya yetkilidir.

Muhasebe kurallarına uygun olarak hazırlanan gelir hesapları vergi yönünden yeniden gözden geçirilir ve bazı eklemeler ve çıkarmalar yapılır:

i) Önemli değişikliklerden biri değer düşüklüğüne ilişkin defter kayıtlarının ve sabit aktiflerin elden çıkarılmasından doğan sermaye kazancı ya da kayıplarının ilâve edilmesi, bunların yerine amortisman karşılıklarının düşülmesidir.

Özellikle *makina-teçhizat* (plant and machinery) konusunda sağlanan % 100'lük ilk yıl indirimi imkânı, I.2.c. bölümünde de belirtildiği üzere, yatırım sektörüne sağlanan teşviklerin hemen hemen en önemlisidir. Bu kanunî ifade tanımlanmamış olmasına karşılık, bir yüz yıllık yargısal uygulama sırasında çok geniş bir anlam kazanmıştır. Öyle ki gemi ve uçaktan, telefon ve demirbaşaya kadar çoğu kalem bu unsura dahil sayılmaktadır; ancak bir binanın mütem-

mim cüzünü teşkil eden temel elektrik tesisatı v.b. parçalar kapsam dışında kalır. Öte yandan amortismanına tabi aktifin yeni veya kullanılmış olması önem taşımaz. Şirket, ilk yıl karşılığının bir bölümünü sonraki yıllara bırakabilir; bu durumda bakiye değer, yıllık % 25 üzerinden azalan bakiyeler usûlüne göre itfa edilir.

*Sınai binalar (inşaat)* da bu açıdan destek gören bir diğer kategoridir. Verilen başlangıç indirimi 10 Mart 1981' den itibaren % 75'dir. (daha önce zorunlu olmak kaydıyla % 50 idi.) Fakat bu istenirse yıllık % 4 şeklinde kullanılabilir; kalan değer ise, bina kullanıldığı sürece % 4'lük bir düz oranlı yıllık karşılık üzerinden amorti edilecektir. Sınai bina ve tesis tabiri «bir fabrika, imalâthane ve benzeri bir yerde yürütülen bir ticarî faaliyet için kullanılan bina ve tesisleri» kapsar. Dolayısıyla büro, dükkân ve otel gibi ticarî amaçlarla kullanılan ticarî binalar için bu imkân tanınmamıştır; ancak bunlar bir sınai binanın parçasını oluşturuyor ve fakat bu binanın toplam inşaat maliyetinin % 10 unu geçmiyorlarsa amortismanına tabi tutulurlar. Ayrıca «Gelişme Yöreleri»nde (43) bu unsurlara sermaye harcamasının, bölgenin bir «Gelişme Yöresi» olduğunun hükümetçe belirlenmesinden itibaren 10 yıl içinde yapılması gerekir. Öte yandan «küçük sınai binalar» için daha avantajlı bir uygulama vardır: Toplam yüzölçümü 2500 feet kareyi geçmeyen bu binalar için % 100 kuruluş indirimi tanınır; bu indirimin istenirse kullanılmayabilecek olan bölümü müteakip yıllarda % 25 yıllık tutar üzerinden amorti edilir. Oteller için bunun dışında da bir özel düzenleme getirilerek gerekli koşulları taşıyan (44) otellerin inşasına veya geliştirilmesine yapılan harcamaların da sınai bina ayrıcalığından yararlanması, ancak bunlar için kuruluş indiriminin % 20 olması (bakiye için yıllık karşılık oranı yine % 4 olmak üzere) öngörülmüştür.

---

(43) Bu tabirden kasıt, «...işsizlik oranının yüksek olduğu geri kalmış şehirci ve liman bölgeleri...» dir.

Amortismanına tabi değerlerin elden çıkarılması halinde elde edilen bedel, sözkonusu aktifin defter değerinden düşükse aynı muhasebe dönemi için bu fark tutarında bir «eşitleştirici karşılık» daha ayrılabilir; aksi takdirde, yani satış bedelinin defter değerinden fazla olması durumunda ise satan şirket fark tutarında düşük amortisman ayırır. Ne var ki bu fark evvelce ayrılmış olan amortisman toplamını aşmaz. Makina-teçhizat ile ilgili olarak öngörülen uygulama değişiktir: Satış gelirleri, henüz amorti edilmemiş değer tutarından mahsup edilir, böylece gelecekte ayrılacak amortisman azaltılır. Artan gelir, tarihî maliyet tutarını aşmamak kaydıyla amortismanlardan düşülür.

*Otomobillere* yapılan harcamalar ise yıllık % 25'lik bir oran üzerinden azalan bakiyeler usulüne göre otomobil ticarî amaçlarla kullanılmak kaydıyla yokedilir. Ayrıca 1 Haziran 1980'den itibaren otomobiller, amortisman uygulaması açısından, makina-teçhizat dışında tutulmaktadır; böylece makina-teçhizat unsurlarının satışı halinde vukubulabilecek amortisman azalmasını otomobil harcamalarıyla erteleme imkânı ortadan kaldırılmıştır. Ayrıca 8000 sterlinin üstünde maliyeti olan otomobillerin yılda 2000 sterlinden fazla amortismanına tabi tutulması da engellenmiştir.

*Eski (kullanılmış) sınaî binaların* alımında ise amortisman koşulları yine, farklıdır: Ayrılacak amortisman karşılıkları, hiçbir zaman tarihî maliyeti aşamaz; yani inşaat maliyetleri bakiyesinin (tabii buna satıcının satıştan kazandığı kârın amorti edilmemiş değeri aşmayan bölümü de eklenecektir) üzerinde ödenen fiyat için karşılık ayrılamaz. Ayrılacak karşılık belirlenirken sınaî binanın farazî ömrünün 25 yıl olduğu gözönüne alınacak ve toplam tutar bakiye yıl sayısına bölünecektir.

(44) Sözkonusu koşullar Nisan-Ekim aylarında en az dört ay süreyle açık kalmak, kahvaltı-akşam yemeği, oda temizliği gibi hizmetlerle birlikte gecelenebilecek en az on odası bulunmak şeklinde belirlenmiştir.

*Aktifleri kiraya veren* açısından amortisman uygulaması ise, bu yolla kira gelirlerinde doğacak zararın diğer kârlardan mahsup edileceği öngörüsüyle şirketlerin kasden sadece kiralamak üzere makina-teçhizat alabilecekleri düşünülerek, kısıtlanmıştır. Özellikle kiralamanın gerçek bir ticarî faaliyet çerçevesinde cereyan etmesini sağlama kaygısıyla 1980 Bütçe yasası bu durumda ilk yıl indirimlerinin yapılabilmesi için, kiracının İngiltere'de vergiye tabi bir tüccar olmasını, veya sözkonusu aktifin birbirini izleyen 29 günden fazla veya aynı yıl içinde 89 günden fazla aynı kişiye kiralanmamasını, ya da kiracının aktifi kiralamayıp başka bir ticarî amaçla kullanmasını şart koşturmuştur.

Mükellefin ticarî faaliyetiyle ilgili olmak kaydıyla (45) *bilimsel araştırma* harcamaları üzerinden de % 100'lük bir zorunlu ilk yıl indirimine izin verilir. Bilimsel araştırma tabiri, «.. doğal ve uygulamalı bilimlerde bilgiyi genişletmeye yönelik faaliyetler» olarak tanımlanmıştır ve kullanılan malzemenin maliyeti, teçhizatın onarımı, ödenen ücretler gibi unsurları kapsar.

«İmalât ve üretim ile ilgili... çeşitli faaliyetlerde kullanılan teknikler ve bilgiler...» şeklinde tanımlanan sınaî *know-how* da 6 yılda eşit oranlar üzerinden amortismanına tabi tutulur. *Patent hakları*, yine düz oranlı bir şekilde (1/17 veya daha kısa ise hakkın ömrüne) dağıtılarak itfa edilir. *Madencilik* harcamalarında amortisman esası, Kuzey İrlanda'da ve kalkınma yörelerinde % 100 kuruluş indirimi, diğer bölgelerde ise % 40 kuruluş indirimi ve bakiye üzerinden yılda % 5 oran ile azalan bakiyeler usûlü olarak tespit edilmiştir.

ii) Ticarî geliri vergileme ilkelerine uydurmak yani mali geliri tespit etmek için bazı masraflar kabul edilmeyip eklenecektir:

(45) Uğraşı alanıyla ilgili yeni bir iş alanına atılma ya da işçilerin sağlığını koruma amacıyla yapılan bilimsel araştırmalarda bu çerçevede kabul edilir.



İşle ilgili olmayan giderler, vergiler, ihtiyatlar, temettü-  
ler, spesifik kalemlerle ilgili olanlar dışındaki şüpheli ala-  
cak karşılıkları, sabit aktiflerle ilgili amortisman dışı ida-  
me v.b. giderler ,emlak alımındaki kanunî ödemeler veya şe-  
refiye gibi sermaye harcamaları, yabancı müşterilerle şirke-  
tin kendi personeline yapılanlar ve eşantyonlar hariç olmak  
üzere ağırlama ve konuklama giderleri bu kabil unsurların  
başlıcalarıdır.

Kambiyo işlemlerinden doğan kazanç ve kayıplar ticarî  
kalemlerle ilgili oldukları ölçüde (stoklar, alacaklı ve borç-  
lular gelir ve harcama kalemleri gibi) matrahın hesabına  
katılırlar; ancak yabancı para ile ifade edilen uzun vadeli  
borçların ödenmesindeki gibi ticarî sayılmayacak kazanç ya  
da kayıplar gözönüne alınmaz.

Şirketlerin ticarî faaliyete başlamadan bir yıl önce yap-  
tıkları masraflar (bu arada faiz ve diğer yıllık ödemeler) ve  
amortismanına tabi harcamalar, işe başlama tarihinde yapılmış  
sayılır.

Şirketin vergili bir şekilde elde ettiği (46) tahvil faizi ve  
royalti gibi gelirler, tevkifat ile birlikte brüt olarak dikkate  
alınır; bir nevi vergi alacağı olan bu tevkifat şirketin ken-  
disinin yıllık ödemelerden yapacağı Gelir Vergisi kesintisine  
karşı tutulur.

Hayır kurumlarına bağışlar ilke olarak kabul edilme-  
yen masraflardandır. Ancak üç yılı aşan akitler uyarınca  
yapılanlarla mahallî veya iş ile ilgili hayır kurumlarına ya-  
pılanlar, taahhüt edilmiş olmasalar da, düşülebilirler.

Şirket faiz v.b. yıllık ödemelerden standart oranda Ge-

---

(46) Vergisiz elde edilen gelire örnek başka bir kurumdan ge-  
len temettülerdir. Bunların verdiği vergi alacağı (ACT) Şirketin ken-  
di yapacağı dağıtım ile ilgili olarak kesmesi gereken ACT lere kar-  
şılık tutulur. Artan ACT, sınırsız olarak, ileriye devredilir.

lir Vergisi keser (şu anda % 30) ve bunları, Kurumlar Vergisine tabi kârdan ödenmiş ve makûl ölçüde olmak kaydıyla, brüt tutarlarıyla gelirden düşer. (İngiliz bankalarına ve çifte vergileme anlaşması olan bir ülkede mukim birine ödenenlerde vergi tevkifatı yapılmaz.) Ancak bu tür masraflar aynı dönemde kullanılamazlarsa geçmiş dönemler gelirden düşülemezler; sonraki dönemlere devirleri ise ancak ticarî gelir ile ilişkili iseler mümkün olur.

Bazı hallerde şirket sermayesinin % 50'sini doğrudan veya dolaylı ellerinde tutan ortaklar arası satış işlemlerinde carî olan fiyat yerine Gelirler İdaresi piyasa rayicini ikame edebilir. Ayrıca, evvelce de belirtilmiş olduğu gibi, ortaklara yapılan faiz v.b. ödemeler bazı hallerde dağıtım mütalâa edilebilir.

iii) Yukarıda 1.2.c-ii bölümünde, enflasyon muhasebesinin vergi sistemine ithali yönünden kısmen değindiğimiz *stok-değerlemesi* konusunda İngiliz vergi yasalarının açık bir hükmü bulunmamasına karşılık, müteaddit mahkeme kararı aşağıda, vergiye tabi kârların hesabına esas ilkenin «tarihi maliyet muhasebesi» olduğu genel kabul görür (47).

Ancak faaliyetin sona ermesi durumunda bütün stokların satış fiyatı üzerinden değerlendirilmesi öngörülür. Eğer stok satılmaz veya İngiltere'de mükellef olmayan birine satılır ya da onu sabit bir aktif olarak alan birine satılırsa satış fiyatı değil, açık (makul) piyasa fiyatı esas tutulur.

Artan stok fiyatlarının defter kârındaki enflasyonist etkisini kısmende olsa gidermek için 1970'li yıllarda getirilen «*Stok Değerleme İndirimi*» 1981 Bütçe Yasası ile şekil değiştirmiştir. Önceki uygulamaya göre, hammadde, yarı-mamûl ve mamûl stok düzeyindeki dönem için artışlardan amortismanlar sonrası ticarî gelirin % 15'i düşülerek elde edilen

---

(47) Tax and Trade Guide - United Kingdom, Arthur Andersen Co., Third Edition, London, November 1976, S. 122

tutar (stock relief) bir masraf unsuru gibi gelirden düşülecektir. (1973 ve 1974 yılları için öngörülen ilk indirim, amortismandan önceki gelirin % 10'u şeklinde belirlenmiştir.) Başlangıçta geçici bir tedbir ve sadece bir vergi ertelenmesi olarak düşünülen (stoklarda düşme olan dönemlerde evvelce yapılmış indirimler gelirlere eklenmek suretiyle) stok indiriminin, sonradan altı hesap dönemi sonunda kesinleşmesi öngörüldü. Bu dönem içinde geri alınan indirimin hangi yıllarda yapılmış olduğunun tespitinin ise LIFO esasına göre yapılması yani daha yakın geçmiş dönem indiriminin öncelikle sıfırlanması hükme bağlandı.

1981 Bütçe Yasası'nın sisteme getirdiği yenilik indirimin hesap tarzına ilişkindir: 14 Kasım 1980'de ve daha sonra sona eren muhasebe dönemleri için indirim, dönem başı stokların 2.000 sterlini aşan bölümüne, Devlet İstatistik Örgütüne hazırlanan genel stok endeksinde dönem boyunca oluşan değişme yüzdesi uygulanmakla hesaplanacaktır (48). Böylece eskisinden farklı olarak indirimin stok düzeyindeki değişmeler ve dönem kârı ile ilgisi kesilmiş olmaktadır; sözgelimi stoklar azalsa dahi indirim mümkün olacaktır. Üstelik işin sona ermesi veya faaliyet düzeyinde çok büyük düşüş olması gibi istisnai durumlar hariç indirimlerin geri alınması da sözkonusu olmayacaktır.

Eski ve yeni esaslara göre indirim tespitini ayrı bir örnek üzerinde gösterelim: Varsayalım ki dönem kârı 100.000 sterlin, dönembaşı stok 150.000 sterlin ve dönem sonu stok 200.000 sterlindir; endeks ise 170'den 190'a çıkmış olsun,

#### Eski Sistem

Stok Artışı	:	(200.000—150.000=)	50.000
(—) Kâr Kısıtlaması	:	(100.000× % 15 =)	15.000
Stok İndirimi	:		35.000

(48) Corporation Tax, op. cit., 1981 Supplement.

### Yeni Sistem

Stok İndirimi : (Dönembası stok—2000) % (Endeks değişimi)

$$: (150.000—2.000) \times \frac{(190—170)}{170}$$

: 17.412

### II.2. c. — Diğer Mahsup ve Düzeltmeler:

i) Şirketçe maruz kalınan zararın göreceği işlem, zararın kaynaklandığı ve mahsup edileceği gelir kategorilerine göre değişir.

Ticari zarar, zaman sınırı olmaksızın, sonraki dönemlere devredilebilir ve bu dönemlerin ticari kârından düşülebilir. Ancak ACT de olduğu gibi, mülkiyete ve işin özelliğ ve yönetiminde köklü bir değişiklik olması halinde buna cevaz yoktur. Bu zarar, münhasıran iş ile ilgili faiz ve diğer yıllık ödemelerle artırılabilir. Mahsup, öncelikle yakın dönemler gelirinden yapılacaktır.

Alternatif olarak ticari zarar aynı dönemin veya bir önceki dönemin toplam kârlarından mahsup edilebilir. Makina-teçhizat ile ilgili kuruluş giderlerinden doğan zararlar ise üç yıl geriye devredilebilir; mahsup en sonraki yıldan başlayacaktır. Aynı şekilde işin sona ermesinden önceki oniki ay içinde oluşan zarar da, LİFO esasına göre, üç önceki dönemden mahsup edilebilir.

Buna karşılık faaliyet dışı zararlar, sadece aynı kategorideki gelirlerden ve sonraki dönemlerde mahsup edilebilir. (meselâ kira gelirleri) Sermaye kayıpları ise geriye devredilemez ve sadece aynı dönemin veya zaman sınırı olmaksızın sonraki dönemlerin sermaye kazançlarından mahsup edilebilir.

Daha önce de belirtildiği gibi sermaye ve kâr ortaklığının % 75 olması kaydıyla, aynı gruba mahsup iki şirketten

birinin ticarî zararı diğerinin carî kârlarından mahsup edilebilir.

ii) Ülke dışında kazanılmış gelirler ile ilgili «Çifte Vergileme İndirimi», genellikle, bu gelirler ile ilgili olarak dışarıda ödenmiş verginin mahsubu şeklinde çözümlenmiştir. Bazı hallerde bir «dış vergi alacağı» verilir. Ayrıca İngiltere ile yabancı memleketler arasında imzalanan çifte vergileme anlaşmaları indirimin hesap tarzını gösterebilir. (Türkiye ile bu kabil bir anlaşma yoktur.)

Ülke dışında bir temettüye hak kazanılması durumunda ülke içi uygulamada ileri sürülecek vergi alacağı direkt ve endirekt unsurlar içerir: İlki tevkif edilmiş vergiyi, ikincisi temettünün kaynağını oluşturan kârlar üzerinden ödenmiş vergiyi temsil eder. (Ancak endirekt unsurun vergi alacağına dahil olabilmesi için İngiliz şirketinin yabancı şirkette en az % 10'luk oy hakkını elinde bulundurması gerekir.)

Vergi anlaşmaları faiz ve royalti gibi gelirlerde genellikle kaynak ülkenin vergileme hakkından ikamet ülkesi lehine vazgeçmesini öngörür. Diğer gelir türlerinde ise bu olmaz; en azından kaynakta tevkifat, nispeten düşük bir oranda da olsa, yapılır. Bu durumda tahsil ya da tevkif edilen dış vergi için ikamet ülkesi uygun bir vergi alacağı hakkı tanır. Bunun başlıca koşulları, a) vergi alacağını talep eden şirketin İngiltere'de mukim olması, b) alacağın sadece gelirin doğduğu ülkedeki vergilere münhasır bulunması, c) bazı hallerde yabancı bir şirketçe dışarda ödenen gelir vergisinin vergi alacağına esas olması için ödenen verginin İngiliz şirketine verilen temettünün kaynağını oluşturan kârlar ile ilgili olması, d) tanınacak vergi alacağının aynı gelir İngiltere'de elde edilseydi ödenecek vergi tutarı ile sınırlı olmasıdır. Dışarıdan ödenen vergiden, böylece hesaplanacak vergi alacağını aşan bölüm önceki ve sonraki dönem gelirlerinden mahsup edilemeyecektir. Öte yandan dış vergi alacağının mahsup edilebileceği Kurumlar Vergisi, ACT dışındaki tutardır; bu durumda bir İngiliz şirketi için dağıtımlarını (do-

layısıyla ACT mahsubunu) dahili gelirlerinden ya da birden fazla dış gelir varsa nisbeten düşük oranda vergilenenden yapmak ve böylece daha fazla dış vergi mahsubu imkânı elde etmek daha avantajlı olacaktır. Konuyu bir örnekle açıklayalım:

Dönem sonunda İngiliz şirketinin ticarî geliri 50.000 sterlin, dışarda elde ettiği gelir 36.000 sterlin ve ödediği dış vergi 15.000 sterlin ise ve aynı yıl 36.400 sterlin temettü dağıtımına karar vermişse, dağıtım öncelikle iç ticarî gelirden yapılıyorsa:

ACT toplamı	: (36.400 × 3/7 =)	15.600
İç ticarî gelirlerden		
Ödenecek Vergi :	(50.000 × %50 =)	25.000
(K.V. % 50 varsayılırsa)		15.000
(—) ACT limiti	:	10.000
K.V. Borcu		
Dış gelirden ödenecek vergi	: (36.000 × %50 =)	18.000
(—) Bakiye ACT	:	600
Dış gelirden K.V. borcu	:	17.400
Dış vergi alacağı	:	15.000
Nihai dış gelir vergisi	:	2.400

Oysa aynı örnekte, dağıtım öncelikle dış gelirden yapılıyorsa,

Dış gelirden ödenecek vergi	18.000
ACT limiti: (36.000 × %30 =)	10.800
Dış gelirden K.V. Borcu	7.200
Dış vergi alacağı	15.000
Mahsup edilemeyen V. alacağı	7.800 olur.

Öte yandan, kârdan düşülecek masrafların sermaye kazançlarından önce ticarî gelirden indirilmesi ilke olmakla birlikte bir çifte vergileme mahsubu sözkonusu olduğunda,

diğer kategorilere (onların tutarını aşmamak üzere) masraf kaydırılması mümkün kılınmıştır. Ülke içi ticarî gelirleri 30.000, ülke dışı ticarî gelirleri 30.000, sermaye kazançları 7500 sterlin ve dış vergi alacağı da 9000 sterlin olan bir firma örneğini alalım. Eğer 10.000 sterlinlik masrafların tümü iç ticarî gelirden düşülürse,

İç ticarî gelirden		
ödenen vergi	: (30.000—10.000) × %50	= 10.000
(—) ACT limiti	: (20.000 × %30 =)	6.000
K.V. Borcu		4.000
Sermaye kazançlarından		
ödenen vergi	: (7.500 × %50)	= 3.750
Dış ticarî gelirden		
ödenen vergi	: (30.000 × %50 =)	= 15.000
(—) ACT bakiyesi	: (50.000 × %30) - 6000	= 9.000
K.V. borcu		6.000
düşülebilecek dış vergi alacağı		6.000

Oysa masraflar öncelikle sermaye kazançlarından ve bakiyesi iç ticarî gelirlerden düşülürse vergilenecek sermaye kazancı kalmaz; buna karşılık iç ticarî gelir matrahı artar ve:

İç ticarî gelirden		
ödenen vergi: (30.000—2.500) × %50		= 13.750
(—) ACT limiti (27.500 × %30 =)		8.250
K.V. borcu		5.500
Dış ticarî gelirden		
ödenen vergi: (30.000 × %50 =)		15.000
(—) A.C.T. Bakiyesi: (15.000—8.250 =)		6.750
K.V. borcu		8.250
Düşülebilecek dış vergi alacağı		8.250 bulunur.

Yukarıda da belirtildiği gibi dış gelirin temettü olması

durumunda dış vergi alacağı, çifte vergileme anlaşması çerçevesinde, stopaj yoluyla alınan dışında temettü kaynağı kâr üzerinde yabancı şirketçe ödenen Kurumlar Vergisini de kapsayacaktır ki karmaşık olan bu bölümün hesaplanmasını yine bir örnekle açıklamakta yarar vardır. İç ticarî kârları 60.000, yabancı şirketten aldığı temettü 21.000 ve yabancı ülkede stopaj yoluyla ödediği vergi 3150 sterlin olan ve 35.000 sterlin dağıtım yapmayı kararlaştıran bir İngiliz şirketini ele alalım. Dış temettüyü veren yabancı şirketin kârı üzerindeki vergi yükü % 30 olsun, dış temettünün İngilterede yükleneceği vergiyi hesaplamak için, temettünün yabancı ülkedeki gayrisafi tutarını bulmak gerekir; örnekte bu,

100  
 $(21.000 \times \frac{100}{100-30})$  yani 30.000 sterlin olacaktır. Bu durum-

da,

İç gelirden	
ödenecek vergi $(60.000 \times \%50 =)$	30.000
ACT $(35.000 \times 3/7 =)$	15.000
	15.000
K.V. Borcu	15.000
Dış Temettüden	
ödenecek vergi $(30.000 \times \%50 =)$	15.000
Dış vergi alacağı $(9.000 + 3.150 =)$	12.150
	2.850 bulunur.

(49).

Ancak bütün bu imkânların gizliyemediği bir gerçek, bu kısmî vergi alacağı sisteminin dış yatırımlar açısından pek özendirici sayılamıyacağıdır; özellikle dağıtım tutarı arttığı ve dağıtılabilecek (dolayısıyla ACT mahsubuna konu olabilecek) dahilî gelirler fazla ve çeşitli olmadığı takdirde dış vergi alacağı mahsubu güçleşecek, dışarıda elde edilen gelirlerin vergi yükü artacaktır.

(49) Double Taxation Relief, Inland Revenue, London, 1978.



Buna karşılık sistemin ülke içi yatırımlar açısından üstünlüğü açıktır. Dağıtılmış olsun olmasın tüm kurum kârları üzerinden aynı bir oranda alınan Kurumlar Vergisi'nin bir bölümü için vergi alacağı hakkı sadece İngiltere'de mukim yani tam mükellef paydaşlara verilmektedir. Hariçte mukim paydaşlara alacak verilmesi ise ülkenin ancak çifte vergileme anlaşmalarına taraf olduğunda gündeme gelebilecek bir husustur (50).

Bu özelliklerine, klâsik sistemin aksine, dağıtılan kâr üzerindeki (dağıtılmamış bölüme oranla) ağır vergi yükünü ortadan kaldırması eklendiğinde Atıf sisteminin ülke içinde sermaye birikimi lehindeki işleyişi belirginleşmektedir. Ancak aynı şey, milli şirketlerin uluslararası piyasada rekabet gücü kazanmaları açısından sistemin özendirici etkisi konusunda söylenemez.

#### II. 2. d. — Kurumlar Vergisinin Ödenmesi:

Kurumlar Vergisi'nde ödeme tarihleri verginin iki bölümü itibariyle farklıdır. Ana Kurumlar Vergisi, vergi döneminin (1 Nisan - 31 Mart) bitimini izleyen dokuz ay sonunda ya da, bundan daha sonraki bir tarihteysen, tarih pusulasının tebliğini izleyen 30 gün içinde ödenir. Bununla birlikte 1 Nisan 1965'de ticari faaliyette bulunan firmalar için, evvelce tanınmış bulunan 20 aylık süre geçerlidir; ancak şirketin aynı işi sürdürmekte olması gerekir. Tarhiyata itiraz ilke olarak tahsili durdurmaz; ancak verginin kısmen veya tamamen ertelenmesi istenebilir. İtiraz ve erteleme talebi pusulanın tebliğini izleyen 30 gün içinde yapılmalıdır. İtiraz ve red halinde temyiz sonucundan itibaren

(50) Söz konusu kısmi alacak verilmesi, yani ACT'nin kısmen iadesi, anlaşmalarda belirlenir. Meselâ, bir İngiliz şirketinde % 10 pay sahibi bir ABD şirketine yapılan iade, temettü üzerinden hesaplanan ACT'nin yarısından, bu miktarın temettü ile toplamının % 5'i düşülmekle bulunur.

30 gün içinde vergi ödenmesi muaccel hale gelir. Ödeme gününden yani vadeden fiili ödeme tarihine kadar yıllık % 12 gecikme faizi işler ve bu, Kurumlar Vergisinden indirilemez. Hazine'den mükellefe en az 100 sterlin olmak üzere bir iade yapılması durumunda da, normal vade tarihinin 1 yıl sonrasından itibaren yine % 12 yıllık faiz yürütülür; bu faiz, mükellef şirketin vergiye tabi gelirine dahil edilmez.

Öndelik Kurumlar Vergisi (ACT) ise, bir tür kaynaktan kesinti şeklinde, her üç aylık dönemi izleyen 14 gün içinde ödenir. Şirketin muhasebe dönemi ACT dönemleriyle çakışmazsa aradaki zaman da ek bir dönem olarak mütalâa edilir.

### III. — DEĞERLENDİRME VE DÜŞÜNCELER

Yukarıda (I.2) de belirtildiği gibi İngiltere'nin diğer alternatiflerin hemen tümünü denedikten sonra üzerinde karar kıldığı kısmi alacak veren bugünkü «Atıf Sistemi» doğaldır ki, kurum vergilemesinin doğrudan ya da dolaylı olarak çağrıştırdığı her hususta optimal çözümü vermemiştir. Tartışma dışında kalan en önemli husus, sistemin (aslında genel olarak iki oranlı sistemlerin) dağıtımlar üzerindeki vergi yükünü hafiflettiği ve böylece klâsik sistemde kârları dağıtmayıp şirkette tutma gelir vergisinden bütünüyle kaçınmayı sağlarken artık sadece yüksek şahsi vergi oranlarından kaçınabilme imkânını verdiğiidir. Kuşkusuz bu husus sadece farklı mükellef kategorileri arasında adaletin sağlanması açısından değil, uluslararası yatırım fonlarını cezbetme ve daha önemlisi yerli sermayenin vergi yükü daha hafif dış piyasalara kaymasını önleme açısından da avantajlar sağlar. Üstelik genel iki oranlı sistem kalıbından da farklı olarak dağıtımlar üzerinden verilen alacak hakkının ilke olarak yabancı paydaşlara tanınmaması ve bunun çifte vergileme anlaşmaları akdinde ülkenin eline bir koz vermesi söz konusu işlevi güçlendirir. Yine diğer iki oranlı sistem varyantlarından farklı olarak, yüksek marjinal şahsi oranlardan

vergi ödeyen paydaşlar bir yana bırakılırsa, vergi alacağı sisteminde paydaşın yüklendiği verginin tümüyle kurumlar vergisi olması, teoride bu vergiye tanınan yansıma şansının gelir vergisinden yüksek sayılması dolayısıyla, portföy yatırımlarını özendirici bir etki yapabilir. Nihayet sistem kredi finansmanına oranla çok pahalı hale gelmiş özkaynak finansmanını da özendirir; çünkü belli bir temettü ödemesinin gerektirdiği vergi öncesi kâr düzeyi klâsik sisteme oranla düşecektir.

«Atıf Sistemi»nin aleyhinde ileri sürülebilecek pek çok argüman vardır. İngiltere'deki uygulamasıyla, yani ayrıcalıklı amortisman koşulları ve enflasyonu hesaba katan stok kârları hesabı gibi hepsi de yatırım getirisini arttırmaya yönelik bir seri tedbir eşliğinde, vergi öncesi kârlara yüklenen bileşik kurumlar vergisi oranı oldukça düşük düzeylere inmiştir. Öte yandan her yıl Bütçe Yasasında şirketleri ilgilendiren mevzuatın yeniden düzenlenmesi, ortama bir istikrarsızlık unsuru da katmaktadır; nitekim başlangıçta geçici bir erteleme aracı olarak düşünülen stok indirimi giderik süreklilik taşıyan bir kuruma dönüştürülmüştür. Gelirler idaresi yönünden de bu azalan Kurumlar Vergisi hasılatı istenir bir olgu değildir. Neyse ki ACT unsuru hem idarenin kaygısını azaltacak bir peşin hasılat sağlamakta, hem de herhangi bir hesap döneminde kârların % 30'u gibi bir mahsup tavanına tabi olmakla dağıtım tutarına bir sınırlama oluşturmaktadır. Temelde kurum düzeyinde alınan bir şahsî vergi sayılabilecek olan ACT bir yana bırakılırsa, ülkedeki en büyük yirmi şirketin 1976 ilâ 1979 yıllarında ödedikleri Ana Kurumlar Vergisi tutarlarını gösteren aşağıdaki tablo, hasılat açısından kaygıları doğrular niteliktedir: (tabloda şirketlerin kamuya yayınlanan hesaplarındaki kavramsal vergi yükü değil, hızlandırılmış amortisman ve stok indirimi uygulandıktan sonra fiilen ödenen vergiler esas alınmıştır.)

Şirket	1976-77 Dönemi		1978-79 Dönemi	
	Kâr	Ödenen Vergi (milyon sterlin)	Kâr	Ödenen Vergi (milyon sterlin)
Allied Breweries	63	—	77	—
Bass Charrington	69	17	106	21
B.A.T.	374	2	433	—
Bowater	78	—	90	—
British Leyland	71	—	15	—
B.P.	1784	—	2225	37
Courtaulds	46	—	54	—
Distillers	91	7	163	32
Dunlop	—	74	43	—
Esso	69	—	43	—
Ford	122	—	242	72
C.E.C.	207	41	325	92
Grand Metropolitan	57	—	116	29
G.K.N.	70	—	87	—
I.C.I.	540	12	421	43
Imperial Group	130	9	131	—
Marks-Spencer	84	29	118	40
P.P.O.	31	—	18	—
Reed International	37	—	81	22
Rio Tinto-Zinc	279	—	284	—
	4276	117	5072	382

(51)

Aynı olgu, ACT'yi de içeren şahsî vergi kategorileri toplam vergi gelirlerinin % 60'ını oluştururken, ana Kurumlar Vergisinin payının % 5 olmasından da bellidir (52).

Diğer taraftan dağıtımların özendirilmesi, özellikle küçük boyutlu işletmeleri zor durumda bırakır. Sermaye piya-

(51) Kay and King, op. cit., S. 194

(52) Financial Statement and Budget Report, 1979-80 (HMSO; 1979)

şasından fon bulma olanağı kısıtlı olan bu şirketler, kârlarının önemli bir bölümünü şirkette tutmak zorundadır. Nitekim otoriteleri 70'li yıllarda bu şirketler için Kurumlar Vergisini % 40 düzeyine indirmeye yönelten de büyük ölçüde bu gerçeğin farkedilmesi olmuştur (53). Ayrıca amortisman ve stok değerlemesinde tarihî maliyet ve FIFO usulleri yürürlükteyse dağıtımların lehindeki bir vergi yöntemi, stok ve makina-teçhizat yatırımı fazla olan ve fakat enflasyonda kârları fiktif olarak şişen, dolayısıyla kâr dağıtım kapasitesi artmayan şirketlere oranla stok devir hızı yüksek ve makina-teçhizat yatırımı düşük olan şirketleri destekleyecektir; oysa bu ikinci grup şirketler reel değer üretme yönünden birinci gruptakiler kadar desteğe lâyık değildir.

İngiltere'de şirketlerin vergi yükümlülükleri açısından önemli sonuçlar doğuran hızlandırılmış amortisman, kuruluş indirimi ve stok mahsubu gibi kurumların ise sağladıkları vergi kazancına karşılık sermaye yapıları ve yatırım politikaları yönünden ne gibi selektif esaslara dayandığı belli değildir. Görünen odur ki para ve kredi politikalarıyla makro plânda talep kontrol altına alınırken, ekonominin durgunluğa gömülmemesinin en önemli çaresi firma düzeyinde vergi tavizleri verilmesinde aranmaktadır.

Konunun yakın geçmişte kazandığı bir de uluslararası boyut vardır: Esas itibarıyla sermaye hareketlerinin liberalizasyonu, işletmelerin ulusal sınırlar ötesinde birleşmeleri ve üretim maliyetlerinin rekabet koşullarından sapmaması amaçlarından hareket eden Avrupa Ekonomik Topluluğu Komisyonu, henüz direktif (yani topluluğun bağlayıcı mevzuatı) biçimine dönüşmemiş olmakla birlikte, dolaysız vergilerde bir uyumlandırma gereğini 1968'den beri benimsemiştir. Bu husustaki programın iki öncelikli içeriğinden birini, «Kurumlar Vergisi matrah ve oranlarının ve devir ve tasfiyelere uygulanacak kuralların yaklaştırılması» oluştur-

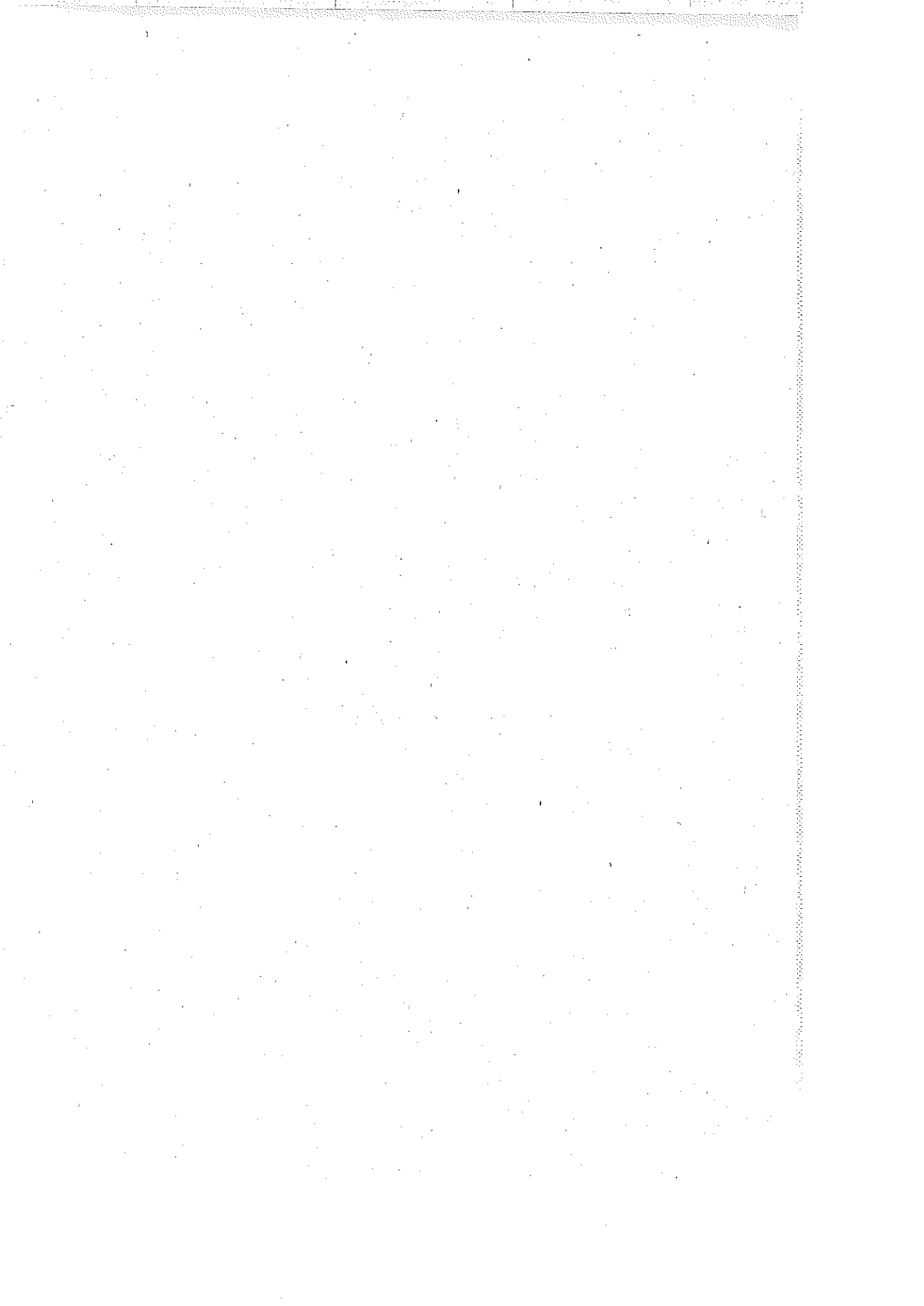
(53) Bu olgu, Türkiye gibi düzenli bir sermaye organizasyonu ve menkul değer akışkanlığı bulunmayan ülkelerde daha kapsamlı bir önem taşır; kolaylaştırılan dağıtımın rasyonel yatırıma ve dolayısıyla büyümeye dönüşeceği pek şüphelidir.

muştur. (Diğeri kaynakta kesinti yöntemleri) 1 Ağustos 1975 de Konsey'e sunulan öneride, Klâsik Sistem'in teknik basitlik ve uluslararası ayırım gözetmeme yönünden taşıdığı üstünlüklere karşılık, «. işletmelerin finansman şekilleri ve hukukî kuruluşları açısından nötralite, malî adalete uygun olma, fiktif şirketler aracılığıyla vergi kaçakçılığını önleme ve orta gelirli tasarruf sahiplerini sermaye piyasasına çekme v.b.» avantajlar taşıdığı görülen «Atıf Sistemi» tercih edilmiştir (54). Ne varki öneriden bu yana geçen zamanda üye ülkelerde oluşan gelişmeler bu doğrultuda olmamıştır: Sözgelisi 1977 yılı başında Batı Almanya temettüler üzerinden hem vergi alacağı verilmesini, hem de gelir vergisi tevkifatı yapılmasını öngören bir sistem kabul etti; Hollanda ise ötedenberi vergi alacağına yer vermeyen klâsik sistemde ısrar etmektedir. AET'nin önerdiği düzenleme, sermaye ithalinin değil, sermaye ihracatının liberalizasyonuna ağırlık verdiğinden temettüler ile ilgili olarak yapılacak iadelerin paydaşın ikamet ettiği ülkece değil, temettüye esas kurum kârlarının vergilendiği ülkece verilmesi yolundadır. Ancak bir yandan henüz topluluk tercihinin kesinleşmemiş olması, diğer yandan bu haliyle öngörülen sistemin kurum vergilemesinin mütemmim cüzleri olan amortisman uygulaması, sermaye kazancı ve şahsî gelir vergilemesini gözardı etmesi bu faktörün ağırlığını azaltmaktadır. Kaldı ki mevcut İngiliz sistemi, ACT uygulaması dışında, öneriye uygunluk göstermektedir. Yine de AET'nin temel tercihi, üye ülkelerde ve bu arada İngiltere'de Kurum vergilemesinin geleceğine bir sınır koymaktadır: Bu itibarla sözgelisi bazı otoritelerin önerdiği ve sermaye harcamaları ile cari harcamalar arasındaki ayırımı ortadan kaldırarak Kurumlar Vergisinin matrahını mal ve hizmet satış gelirleri ile mal ve hizmet harcamaları arasındaki fark olarak belirleyen, dolayısıyla faizlerin düşülmesi, stok mahsubu, vergi alacağı ve amortisman uygulamalarını kaldıran «Nakit Akımı Kurumlar Vergisi» alternatifi söz konusu olamayacaktır.

(54) Nicolas Moussis, Les Politiques De La Communauté Economique Européenne, Dalloz, Paris, 1982, S. 333

## KAYNAKÇA

- (1) J.A. Kay and M.A. King, The British Tax System, 2 and Edition, Oxford University Press, London, 1982
- (2) A.R. Prest and N.A Barr, Public Finance In Theory and Practice, 6 th Edition, Weidenfeld and Nicolson, London, 1979
- (3) R.A. Musgrave, The Theory of Public Finance, McGraw-Hill, Newyork, 1959
- (4) J.M. Cope, Business Taxation, Nelson, London, 1972
- (5) Corporation Tax, Inland Revenue, London, 1979-1981
- (6) Guide To UK Corporation Tax, Arthur Anderson Co., London, October 1981.
- (7) Tax and Trade Guide-United Kingdom, Arthur Andersen Co., Third Edition, London, November 1976.
- (8) Double Taxation Relief, Inland Revenue, London, 1978
- (9) Financial Statements and Budget Reports. (HMSO)
- (10) Nicolas Moussis, Les Politiques De la Communauté Economique Européenne, Dalloz, Paris, 1982.





**İMKANSIZLIK TEOREMLERİ VE DEVLET  
CESAMETİNİN YANSIMASI: MODERN YANSIMA  
TEORİSİNİN YENİDEN KURULMASI İÇİN  
BİR ÇABA (\*)**

**Marian KRZYŻANIAK (\*\*)**  
Rice Üniversitesi

«...En pozitif bilgiyi, ne yapamayacağımızı sorarak türetebiliriz...  
(Edmund Whittaker bunu iktidarsızlık önermesi diye adlandırır)»  
Bronowski (5, s. 41)

**1. Giriş:**

Yansımaya Teorisi (1), diğer bilimlerden farksız olarak, zaman zaman büyük değişiklikler geçirir. Kuhn [24] bunun için yeni örneklerden ve bilimsel devrimlerden bahseder. Lakatos (2) yeni çok yönlü araştırma programlarının uygulanmasına değinir. Geçmişte, Yansımaya Teorisinde «devrimler» olmuştur; inanıyorum ki, zamanımızda da Çağdaş Teori bir devrim daha geçirmektedir. Modern Yansımaya Teorisindeki değişmeye ilişkin ilk ses Shoup'tan yükseldi [36, 37, 38]. O, üçüncü imkânsızlık teoremini (aşağıda aktarıldığı üzere) ortaya çıkarmaya çalışıyor. Yazık ki, sadece birkaç iktisatçı Shoup'un konuya olan merakını paylaşıyor gözükmektedir. Bunların en sonuncusu Bird[3]dür. Devrimci önemleri nedeniyle, modern Kamu Maliyesi lisans ders kitaplarının içeriğinden anlaşıldığı gibi, henüz yeterince değerlendirilmediği görülen üç imkânsızlık teoremini aşağıda sunuyorum.

Bu makale *Public Finance* No. 3, 1981 sayısında basılmıştır. Yazar bu makaleyi, adı geçen periyodikte basılmadan önce, Enstitümüzde konferans olarak sunmuştur.

Kendi katkı bu teoremler üzerine kuruludur. Şu hususa dikkat ettim ki, modern devletler, etkilerini ve yansımaları modelleştirmenin henüz mümkün olmadığı çok karmaşık politika bileşimlerini bağdaştırmaya çalışmaktadır. Buna karşılık, iktisatçılar dolambaçlı, dolaylı bir yaklaşım kullanıyorlar. Fiili politika bileşimlerini, yansımaya ve etkilerini nasıl modelleştirebileceklerini bildikleri alt-gruplara bölüyorlar. Fiili politika bileşimlerinin yansımaya ve etkilerini tekrar elde etmek için, elde edilen sonuçlar bir bütün haline getirilmiş olmalıdır. Dolambaçlı yaklaşım, mamafih, elde edilen sonuçlara bazı sapmaları da sokar. Politika kurallarının sınırlamaları ve karşılıklı-bağımlılıkları kırılmıştır, kuralların yeni sınırlamaları ve bağımlılıkları ile karşılaşılır. Fiili politika bileşiminin yansımaya ve etkilerini elde etmek için, bu tür sapmaları düzeltmeliyiz.

Bu diğer bilim dalları (ulusal ekonomilerin büyük ölçekli ekonometrik modelleri, çevrebilim vs.)nda da bulunan ortak bir metodoloji sorunudur. Yazık ki, modern Yansımaya Teorisi'nin kendisi bu sorun ile ilgilenmemektedir. Sadece yansımaya ilişkin bazı ampirik çalışmalarda, yazarların dolambaçlı yöntemin tuzaklarından haberdar olduklarını gösteren dağınık birkaç yorum buluyoruz. Bu sorunu odak noktası olarak alıyorum fakat, bu tebliğin çapını çok genişleteceği için, sunduğum fikirlerin orijinal kökünü merak etmiyorum.

Bir kere, dolambaçlı metodun sonuçlarının ayrıştırılması ve bir bütün haline getirilmesi sorunu esas alınınca, politika bileşimlerinin yansımaya ve etkileri üzerinde yönetimin rolünün ne olduğunu aramak «tabii»dir. Bu şekilde, buradaki ikinci katkı, devletin cesametinin yansımalarını araştırmaktır.

Şimdiki halde, Yansımaya Teorisi'nin neyi yapmağa yeterli olmadığını belirleyen, yani bu konudaki bilgi genişliğimizi sınırlayan en az üç yansımaya teoremini biliyoruz. Bu bilgi kullanılmalıdır. Yansımaya Teorisi onun etrafında kurulmalıdır.

Bir kere bu yapıldı mı, modern Yansıma Teorisi kökten değiştirilmiş olacaktır.

Bu teoremlerin içeriği nedir?

1. Avrupalı iktisatçılar ekonomik (kıt) mal ve hizmetleri geniş bölümler halinde sınıflandırdılar.: «özel», «kamu» ve bu ikisi arasındakiler. Samuelson «kamu» mal ve hizmetlerini 1950'lerde modern İktisat Teorisine yeniden dahil etti (3). Onunki ve izleyen diğer çalışmalar göstermiştir ki, «kamu» mallarına olan talep piyasada tümüyle açıklanmış olmayacaktır. Talebin politik süreç aracılığıyla açıklanabileceğini göstermek için büyük gayret sarfedilmiştir, fakat özellikle kamu malından yararlanan nüfusun büyük olduğu durumlarda, bu bilginin elde edilmesinin büyük bir maliyeti gerektirmesi bunu engelleyebilir. Bu nedenle, «kamu» mallarının, talebinin bilinmemesi gibi böyle bir esası her zaman varolacaktır.

İktisatçılar, Sosyal Dağılım Fonksiyonu hakkında konuşarak objektif şekilde elde edilebilen bu sorunu örtbas ederler. Bu dürüstlük değildir. Yalnız, eğer böyle bir Fonksiyon belirli bir «kamu» malı için sözkonusu olan özel taleplerle içiçe ise, Refah Teorisine dayalı ifadeler türetebilir ve ekonomik optimizasyondan bahsedebiliriz. Eğer siyasal bir mazeret gösterilirse, iktisadî optimizasyon sözkonusu değildir. Şu kadar ki, iktisadî optimizasyon elde edilemez iken sadece sahte - optimizasyondan bahsedebiliriz.

2. Kamu Maliyesi uzmanları, devletin güdümünde gelirin veya servetin yeniden dağılımını haklı gösterme konusunda benzer zorluklarla karşılaşır. Bireylerin kayıtsızlık paftaları hibe göstergelerini içermelidir, yani karşılıklı bağımlı olmalıdır (bak Hochman [11] ve Hochman ve Rodgers [12]), fakat bu olsa olsa özel hibeleri izah eder. İktisatçılar Sosyal Refah Fonksiyonu kavramını ortaya koyarlar, fakat bir iktisadî anlamı olması için, bu fonksiyon toplumdaki bütün bireylerin hibe göstergeleri ile içiçe bir hale ge-

tırilmelidir. Hibeleri sürekli olarak toplamak olanaksızdır (bak Mishan [28]) Arrow [2] böyle bir içiçeliğin sağlanmasında demokratik oylamanın başarısız olacağını göstermiştir; kötüsü, oylamanın böyle bir sonucunun zaman zaman ortaya çıkmasıdır.

Veri olan bu iki teorem altında Kamu Maliyesi uzmanları modern Yansıma Teorisini iki ana fikir üzerinde geliştirmişlerdir: (a) Yansıma Teorisi, Kuantum Mekanikinin Heisenberg Belirsizlik Prensibi çevresinde geliştirildiği gibi, kendi çevrelerinde kurulmalıdır ve (b) «kamu» malları ve yeniden dağılım için talebin açıklanmasına ilişkin sınır çizgisi mümkün oldukça uzağa itilmelidir, ta ki bireysel faaliyetler alanında bu imkânsızlıklar, mümkün oldukça küçük olacak bir şekilde sınırlanmış olmalıdır. (b) noktası yönünde bazı şeyler yapılmıştır, (bak, örneğin, Varian [39, s. 200 - 203] ve Sen [35]), fakat (a) noktası yönünde çok az şey yapılmıştır. Öyle bir izlenim var ki, birçok Kamu Maliyesi uzmanı bu teoremleri sanki imkânsızlık teoremleri değil de fakat sadece «büyük zorluk» teoremleri olarak ele almaktadırlar. Bunun için herhangi bir haklı neden gösterilmedi. Bu iki teoremin daha geniş çapta tartışması burada ele alınmaktadır.

3. Üçüncü imkânsızlık teoremi Shoup [36 ve 37, Bölüm 1, Kitap Bir]tan kaynaklanır ve, eğer hazine işlemleri gerektirirlerse, tek politikaların yansımalarını ve etkilerini gözlemenin ve/veya yalıtmanın mümkün olmadığını belirtir. Bu gibi durumlarda, devlet geliri ve devlet giderleri arasındaki büyük çapta bir sınırlama, bu imkânsızlık halinden sorumludur. Böylece, herhangi bir fiili politika karışımı ayrıştırıldığında, bu politikaların hazine işlemi gerektirip gerektirmediğine dikkat etmeliyiz. Eğer gerektiriyorsa, ayrıştırılan politikanın asgari alt-ayırımı, en az iki politikadır veya benim dediğim gibi «iki»dir. Eğer gerektirmiyorsa, bu politikalar tek başına modelleştirilir ve modelleştirme için asgari alt-ayırım, bir tek politikadır.

Tek bir verginin veya tek bir devlet giderleri politikasının gözlemlendiği veya yalıtıldığı ders kitaplarında ve makalelerde sıkça rastlanan bu teoremin doğal sonucu olan bütün iddialar tamamen yanlıştır. Kamu Maliyesi ders kitaplarında bu iddialar devamlı olarak kullanılır, ve bu nedenle düzeltilmeleri gerekir.

II. kısımda, fiili politika bileşimlerinin alt-ayırımlarının yansımaları ve etkilerini, ayrıştırmadan ve yeniden birleştirmeden doğan sapmalar ve karşılıklı-bağımlılıklar sorununu tartışıyorum. Ekonomide devletin rolünün derecesinin yansımaları III. kısımda ele alındı. IV. kısımda, analizimin daha üst düzeydeki sonuçlarını tartışıyorum.

### **II. Dolambaçlı Yöntem ve Ayrıştırma Sorunları:**

Çağdaş devlet, çok sayıda politikayı aynı anda izler. Fiili politika bileşiminin karmaşıklığı nedeniyle, sadece fiili politika bileşiminin daha küçük alt ayırımının işlerliği olması varsayımıyla, dünya modelini basitleştirmek anlamlıdır. Geniş ve dar kapsamlı alt-ayırımların ayrı ayrı analiz edilmesinden sonra, fiili politika bileşimlerinin yansımaları ve etkilerini ortaya çıkaran bir yol izledik. Alt-ayırımlar küçük ve bu nedenle daha iyi idare edilebilir durumda iken, analizlerin uygulaması daha kolaydır. Bu yöntem «dolambaçlı» diye isimlendirilebilir.

Maalesef böyle bir ayrıştırma büyük maliyetler içerir. Bazı sapmalar ortaya çıkarır. Bu da sırayla herbir alt-ayırımın yansımalarının ve etkilerinin basit bir ilavesi demektir, ki bu fiili politikanın yansımaları ve etkilerini ortaya koymak değildir. Ayrıştırmanın tahminlerimizde ortaya koyduğu sapmaların düzeltilmesi gerekir, yani alt-ayırımların sonuçlarının bütün karışımının oluşması için yeniden birleştirildiği son aşamada çıkarılması gerekir. **Fiili politika bileşiminin yansımaları ve etkilerini bulmak olan temel amacımızı gözden kaçırmamalıyız.** Keza, ayrıştırılmış dünya gerçek dünya değildir, eğer doğru sentez yapma yeteneğimiz yok ise, ayrış-

tırılan dünyadaki yansıma ve etkiler hakkındaki bilgilerimizin faydası çok azdır.

Ayrıştırılmadan dolayı ortaya çıkan sapmaların birkaç kaynağı vardır. Biri, modern Yansıma Teorisi tarafından çoğunlukla ihmal edilen, düşünme şeklimizden doğar. Bir modelin özelliklerini - araçları seçişimizin sonucu olarak yaklaşımımızın temel özelliği - gerçek dünyanın özellikleri ile karıştırmamalıyız (4). Önceki (yani model-ç.n.) mantıksal bir sonuçtur, gözlem veya deney ile çürütülemez. Sonraki, (yani gerçek dünya-ç.n.) gözlediğimiz belirli zaman ve mekânda dünyamızın özelliklerini yansıtır. Diğer zaman ve mekânlar da dünya farklı niteliklere sahip olabilir, ileri sürdüğümüz iddia bundan dolayı deney ve sınamalarla çürütülebilir. Elbette ki önceki, sonraki ile karıştırılmamalıdır.

Sapmaların muhtemel olan kaynaklarına daha yakından bakalım:

1. Fiili politika bileşimi, karşılıklı şekilde bağlantılı politikalardan oluşabilir. Onun daha küçük alt-ayırımlara ayrışması, aynı alt-ayırımında olmayan herhangi bir politikadan bağımsız olması sonucunu verir.

2. Hazine işlemini içeren politikalar, gelirlerin değerlerinin giderlerin değerlerine eşit olması gereği ile sınırlanmışlardır. Bu genel makro-sınırlamaya ilave olarak, daha az gelir ve daha az gider politikaları arasında daha dar sınırlamalar birarada varolabilir.

3. Ayrıştırma fiili politika bileşiminin daha küçük alt-ayırımlarını ortaya koyarken, genel makro-sınırlama hariçte tutuldu ve her alt-ayırımına enaz bir tane olmak üzere, daha küçük genel makro-sınırlamalar onun yerini aldı. Bu demektir ki, bazı karşılıklı-bağımlılıklar ortadan kaldırılabilir ve fiili politika bileşiminde hiç olmayan yeni karşılıklı-bağımlılıklar ortaya konulabilir.

4. En büyük ayrıştırma için de bir sınır vardır. Hazine işlemlerini gerektiren politikalar için en düşük alt-ayırım en az iki politikadan oluşur: bir gelir ve bir gider. Ben onlara «kililer» diyorum. Onları daha fazla ayrıştırmaya imkân yoktur. Böylesine politikalar, işletmelerde her bir işlemin hem borç hem de alacak olarak gösterilmesi gereken basit çift girişli muhasebe sistemine benzerler.

5. Hazine işlemlerini gerektirmeyen politikaların böyle bir sınırlama sorunu yoktur, tekil politikalara ayrıştırılabilirler, bu nedenle bu politikalar «tekiler» diye isimlendirilebilir. Böyle iken bu politikalar bağımsız olarak varsayılabilirler ve modelleştirme yoluyla yansımalarını ve etkilerini ayırabilir ve saptayabiliriz. Bu açıdan, onlar «kililer» niteliğindeki politikalardan farklıdır. Sonuncunun yansımaları ve etkileri tek bir politika için bulunamaz. Onun yerine, onların sadece bileşik yansımalarını ve etkilerini elde etmekle yetinmeliyiz.

6. Ayrıştırma sürecinin doğurduğu sapmalar nedeniyle, kimse politikaların geniş ve dar kapsamlı yansımalarının ve etkilerinin toplamsal (additive) olmasını bekleyemez. Doğrusal-olmayışların, muhtemel istisna değil, kural olmaları beklenir. Bu doğrusal-olmayışlarda bir düzenlilik var ise, onu bulmalıyız.

Kamu Maliyesi uzmanları, alışıldığı üzere, politikaları malî, parasal ve düzenleyici şeklinde bir ayırma tabi tutarlar. Bu ayırım, hazine işlemi gerektiren ve gerektirmeyen politikalar gibi ayırımlarla doğrudan ilişkili değildir. Her üçünde de idarî maliyetler bazı kamu fonları tarafından karşılanmalıdır. Bu maliyetleri finanse etmek için, mamafih, gruptan bir «kili»yi çıkarmak yoluyla, politika karışımını ayrıştırabiliriz. Sonra burada ortaya konulan politikalar ve kategoriler arasındaki daha açık ilişkiler ortaya konulur.

Artakalan malî politikalar hazine işlemleri ihtiyacını devam ettirir, fakat düzenleyici politikaların buna ihtiyacı yoktur. Parasal politikalarda her ikisi de olabilir. Konjonktür-karşıtı bir para politikası, o zaman düzenlemeyi andırabilir. Devlet uygulamalarını finanse etmek için para basma veya borçlanma, gerçekten maliye politikalarına benzer. Hatta, bazıları bu saptamaları ihlâl edebilir. Böylesine bir yasaklayıcı tarife —ki devlet geliri sağlamaz— düzenlemenin aynıdır.

Bu noktadan sonra, hazine işlemleri gerektiren politikalar üzerinde duracağım. Kusursuz düzenleyici politikaların varolmadığı varsayılacaktır. Bu, her iki devlet politikası ile uğraşan daha başka zor durumlardan faydalanmak için, henüz yeteri kadar gelişmemiş analizleri kolaylaştırır.

Kusursuz malî politikalar, daima doğrusal bir makrosınırlama ile bağlantılıdır; bütün gelirlerin değeri bütün giderlerin değerine eşit olmalıdır. Devlet bütçesinde gerçek bir dengesizlik mümkün değildir. İktisadın diğer dallarında, dengesizlik hakkında sık sık benzer konuşmalar işitiriz. İktisatçılar bazen bir ülkenin Ödemeler Dengesindeki dengesizlikten bahsederler. Gerçekten, veri olan bir ülkenin hesapları dünyanın geriye kalan kısmı ile daima denge durumundadır. Dış görünüşteki dengesizlik, bazı maddelerin gerçekten hesaplamasını yapmamaktan ileri gelir (5).

Yanlış anlamalara yol açmamak için, aşağıdaki Tablo 1'de bir ülkenin geniş kapsamlı hükümet bütçesinin tam bir listesini sunuyorum. Geniş kapsamlıdan kastım, yönetimin bütün düzeylerinin ve bütün unsurlarının içerilmiş olmasıdır.

**Tablo 1. Gelirler ve Giderler**

<b>Gelirler</b>	<b>Giderler</b>
doğrudan vergiler-kişiler üzerinde	kişilere transferler (6)
dolaylı vergiler-faaliyetler üzerinde	faaliyetlere yapılan yardımlar (7)
halktan borçlanma	halka borç verme (8)



hazinenin kullanılmak için para	hazinenin para imhâsı (9)
basması	devlet kaynaklarının serbest
müsadere	kullanımı (10)
kamulaştırma (11)	devletin hediye dağıtım
—	kamunun «özel» mal ve hiz-
—	metleri sunması
—	kamunun «kamu» mal ve
	hizmetleri sunması (12)
	özel kontratların uygulan-
	masının hükümetçe garan-
	tisi (13)
diğer yönetim birimlerinden trans-	diğer yönetim birimlerine
ferler	transferler

Genel makro-sınırlama, bütün gelirlerin değerinin bütün giderlerin değerine eşit olduğunu kabul eder. Varsayılmıştır ki, onların arasında sadece bir dengeleyici makro-sınırlama vardır ve (m) gelir ve (n) gider politikaları vardır ve dahası, bağımsız olarak değişebilecek en çok sadece (m+n-1) politikaları vardır ve sadece bir politika öncesine tam uyar. Ekonometrik bir eserde, bizim ampirik modelimizde en çok (m+n-1) yaklaşık ekzojen değişken olabileceğini söyleyebiliriz (14). Uyarlı değişken ekzojen değil ve atlanabilir. Zaman analizinde aynisi elde tutulur, fakat zaman geçince uyarlı değişkenin her zaman aynı olması gerekmez. Böylece bir politika değişkenini terketmeliyiz ve bu seçiş bir dereceye kadar keyfidir. Yine belirleme sınırlamasına konu olan, kısıtlı politika değişkenlerinin katsayıları, katsayılarla birlikte olan politika elemanlarının yansıma ve etkilerini değil, fakat model dışına çıkarılmış politika elemanını ve politika elemanın birleşik etkisini ve yansımasını açıklar. Eğer yanlışlıkla, bütçe sınırlamasının doğrusal olması nedeniyle hiçbirini atlamadan, bütün (m+n) politika elemanlarını modele tahsis edersek, bizim tahminimiz karşılıklı-doğrusallıktan belki de mahrum kalacaktır (15).

Fiili politika bileşiminin ayrıştırılması işlemi, eğer sa-

dece hazine işlemleri gerektiren politikalar için yapılırsa, bu sadece «ikililer» yönünde yapılmalıdır. O vakit bu «ikililerin» sayısı enaz nedir? Bu sayıyı (k) ifade etmek için hemen belirtmeliyiz ki (k)'nin daha alt ve daha üst sınırları vardır. Varsayalım ki, (m) gelirleri ve (n) giderleri ile başlıyoruz ve ilâveten (m=n) dir. Bu politikalar tamamiyle biraraya getirildiğinde  $k=m=n$  durumuna sahip oluruz.  $m \neq n$  durumunda, bu eşleştirmelerin en düşük sayısı iki sayıdan daha büyük olabilecektir yani  $k=\max(m,n)$ . (k)'nin üzerindeki yukarı sınıra gelince, bunun «ikili»nin oluşturulmasındaki zorlukların en uç durumu  $k=(m+n-1)$  olduğuna işaret ederiz. Böylece (k), aşağıdaki sınırlamayı sağlayan bir tamsayı olmak durumundadır:  $\max(m,n) \leq k \leq (m+n-1)$ .

Modern devletlerde ayrıştırma daha da karmaşıktır. Bazıları birleşik, diğerleri federatif bir idari yapıdadır ve her ikisi de vilayet, federe devlet ve yerel birim olarak, alt idari birimlere imkân tanır. Ülkedeki yönetim biriminin her biri, gelirlerini ve giderlerini dengeye getirmelidir. Böylece, eğer ülkede birbirinden ayrı yönetim birimlerinin toplam sayısı (s) ise, her birime bir tane olmak üzere (s) kadar makro-sınırlama olacaktır. Bu, geniş kapsamlı bütçenin de dengede olacağını garanti eder. Genel olarak, diyelim ki (j) yönetim biriminde gelirlerin sayısı ( $m_j$ ) ve gider politikalarının sayısı ( $n_j$ ) dir, o zaman bu yönetim birimi için sözkonusu makro-sınırlama bunu sadece ( $m_j+n_j-1$ ) dışsal politika elemanları ile sağlar. Bütün yönetim birimleri için bu makro-sınırlamalar  $m = \sum m_j$ ; ve  $n = \sum n_j$ ;  $j = 1, 2, \dots, s$  iken ( $m+n-s$ ) ekzojen politika elemanlarına ilave edilir.

Eğer ele alınan yönetimde bazı gelirler bazı giderlere bağlı halde ise, bu yönetim birimlerinden herhangi biri için birden çok makro-sınırlama mevcut olabilir. Bu tipik olarak bir «bağlı vergi» veya bir «bağlı devlet harcamaları» politikaları halini alabilir (16). Bu durum bütünüyle makro-sınırlamayı nasıl etkiler? Açıktır ki, bir bütün olarak makro-sınırlamalar daima geçerli olmalıdır, sadece çok spesifik makro-sınırlamalar bağımsız değildir. Önceki, sonrakini içerir.

Bağımsız olarak belirlenen makro-sınırlamaları elde etmek için, politika bileşimini «bağlı» türüne ve daima dengede olması gereken bakiyelerine ayrıştırmalıyız. «Bağlı» tür için ekzojen bir politika elemanına ve onunla uyumlu olan bir diğer elemana sahibiz. Politika bileşiminin bakiyesi niteliğinde ve ekzojen olan  $(m_1 + n_1 - 3)$  politikaları ve onunla uyumlu olan bir politika vardır. Birlikte ele alınır, ekzojen nitelikte  $(m_1 + n_1 - 2)$  politikaları vardır, ikisi uyumlu olan ve iki bağımsız makro-sınırlama vardır.

Ayrıştırma, yansımaya ve etkiler hakkındaki tahminlerimizi değiştirirken, bu sapmaların nasıl olduğunu açıklayabiliriz. Aşağıdaki süreç kendi kendini izah eder. Fiili politika bileşimi ile başlarız. Eğer yeteri kadar karmaşık değilse, modelleştirme yoluyla fiili politika bileşiminin etkilerini ve yansımalarını doğrudan bulmayı deneyebiliriz. Sonra politikalar bütünü dar kapsamlı ve ayrıntılı alt-gruplara ayrıştırırız ve aynı şeyi alt-gruplar için de yaparız. Bu alt-grupların etkilerinin ve yansımalarının ilavesi ile, fiili politika bileşimi için saptırılmış bir tahmin elde edilecektir. İlk tahminden bunun çıkarılması ile sapmayı elde ederiz. Açıktır ki, bu süreç sadece basit fiili politika bileşimleri için geçerlidir, yani fiili politika bileşimi düzeyinin yansımaya ve etkileri doğrudan ve dolambaçlı yöntemlerle bulunabilir. Böyle durumlar için, niçin dolambaçlı yöntemle ilgileniyoruz? Bu denemelerden alınacak dersler vardır. Çok karmaşık fiili politika bileşimleri yaptığımız zaman, ne tür sapmaları beklememiz gerektiğini öğreniriz. Çok sayıda böyle durumların ortaya çıkarılması, fiili politika bileşimlerinin ayrıştırılması sürecinin yarattığı sapmaların daha da yakından görülmesini sağlar.

Bunun nasıl yapılabileceğini göstermek ve bu suretle analize yeni biçimler vermek için, III. kısımda devletin rolünün artışına ilişkin çok basit problemi ele alıyorum. Fiili politika bileşiminin sadece bir «kilib»den oluştuğunu, ve sonra bu «kilib»nin ölçeğinin artması ile devletin rolünün arttığını varsayıyorum. Yani devlet, vergi oranını ve *pari passu*

olarak özel tipteki devlet harcamalarını arttırır. Sapmalara ilişkin diğer görüşler gelecekte aynı doğrultuda analiz edilebilir. Örneğin, devlet önce sadece bir «ikili»den oluşan fiili politika bileşimini takip edebilir, sonra faaliyetlerine bir diğer «ikili» ilave ederek rolünü arttırmaya karar verir, ölçüğü de dahil olmak üzere birinci bileşim değişmemiş olarak kaldı.

Okuyucu, fiili politika bileşiminin «ikili»lere ayrıştırılması ile, bir «ikili»nin kendi bileşenlerine ayrıştırılması arasındaki temel farka dikkat etmelidir: bir gelir, bir gider politikaları. Birinci tür sapmalar, yukarıda özetlenen süreçle bulunabilir. İkinci tür sapma, ussal esaslarla bulunamaz. Bu olanaksızlığı gözönüne almayanlar sorunu çözemez, sadece doğrulanmaktan uzak iddialarda bulunurlar.

### **III. Doğrusal Olmayışın Kaynağı Olarak Devletin Cesameti:**

Ham dolambaçlı yöntemle bulunan fiili politika bileşiminin yansıma ve etkileri saptırılmış olabilir, çünkü toplama, bir tahmin elde etmek için kullanılır, fakat doğrusal olmayış konusunda şüpheye düşülebilir. Tahmini, «gerçek» yansıma ve etkiler ile uzlaştırmak için, sonuncusunu doğrudan yöntemle, yani fiili politika bileşimi için sözkonusu aynı modelleme yoluyla bulmalıyız.

Doğrusal-olmamanın birçok kaynağı olabilir. Fiili politika bileşimini daha basit alt-gruplara ayrıştırma ile yapılan basitleştirme, herhangi bir alt-grubun diğer politika alt-gruplarından bağımsız olması etkisini otomatikman doğurur. Esasında, herhangi bir politika bileşiminin alt-grubunun ortakalan alt-gruplar içinde bir temeli vardır ve bu temel ayrıştırma süreci altında ortadan kalkar. Bir bağımlılık şekli, devletin bir bütün olarak cesametidir. Fiili politika bileşiminde bu cesamet önemli olabilir, fakat politika alt-grubu, devletin bir bütün olarak faaliyetinin sadece çok küçük bir bölümünü yansıtan bir politika bileşimini gözönüne

alabilir. Eğer, devletin ekonomimizde büyük bir rol almasını temel olarak alırsak, analizimizin vereceği sonucun farklı olabileceği konusunda kuşku duyulabilir.

En basit değişmeyi gözönüne alarak, devletin cesameti- nin oynadığı rolün analizini basitleştirebiliriz. Düşünün ki, devlet bir fiili politika bileşimi takip ediyor ve sonra aynı faaliyetleri daha geniş ölçüde uygulamaya karar veriyor. Öl- çekteki değişmeden sonraki politika bileşiminin yansıma ve etkileri, devletin kendi rolünü genişletmesinden önceki yan- sıma ve etkilerin birkaç katı olabilecek midir? Bu etkiler ve yansıma, hükümetin ölçęindeki artıştan oransal olarak da- ha az veya fazla artacaktı. Gerçi bu, sorunun çok genel bir formülasyonudur. Bu noktada bu meslek böylesine karmaşık politika bileşimlerini analiz etmekte âcizdir.

Görüş açımızı daha daraltalım ve sadece basit politika bileşimlerini gözönüne alalım. Hepsinin en basiti tabii ki, bir vergi ve bir devlet gideri politikasından oluşan bir «iki- li»dir ve sonucusu hakkında faydanın maksimizasyonunun mümkün olduğunu varsayalım. Sonra «ikili»nin ölçęini yük- seltiriz, yani vergi oranını ve vergi gelirindeki artışı denge- lemek için pari passu devlet giderlerini yükseltiriz.

Çok genel şekilde de olsa, bu tamamen yeni bir soru değildir. Farklı içerikle olmakla birlikte, daha önce de or- taya çıkmıştı. Örneğin:

(a) Haavelmo [9] denk bütçe çarpanını buldu. Bu teoreme göre, büyüyen devlet bütçesi, yani artan vergi geliri ve devlet harcamaları pari passu genişleme yönündedir. Tam istihdamdaki bir ekonomide bu geniş- leme enflasyonist olmalıdır.

(b) Clark [6], milli gelirin yüzdesi olarak opti- mal bir ortalama vergi oranı olduğunu iddia etti. Bu optimumdan daha yüksek bir oranda, enflasyonist bas- kı büyüyecektir (17).

(c) Shoup [37, s. 497-499] bir ücret vergisinin işçilerin daha az çalışmasına yol açacağını belirtmiştir. Aylaklığa çok fazla yüklenilmesi halinde işçiler verginin bir kısmından kaçınabilirler. Başlangıçta oranın artması, çalışma saatlerindeki azalmanın yarattığı dengelemeden daha fazla olacaktır, fakat yeter derecede yüksek bir vergi oranı için vergiden kaçınma temel olacaktır ve vergi geliri düşecektir. Shoup bunun % 90 vergi oranında ortaya çıkacağını belirtir ve eğer bu کافی gelmezse vergi oranı rakkamının % 99 olması gerektiğini telkin eder. Yani ücret vergisi oranında bir sınır vardır.

(d) Krzyzaniak [17, 18] kazanç vergisiyle finanse edilen ve fakirlere yapılan transferlerin, geriye doğru eğimli bir vergi transferi gelişme çizgisi gösterdiğini ortaya koyar (18).

(e) Son olarak Laffer, bir vergi indiriminin ülkede verimliliği hayli sağladığını, bunun nihai vergi gelirini azaltmak yerine yükselteceğini öne sürer.

Bütün bu referanslar, devletin ekonomideki rolünün ölçüsü sorununda, devletin cesametindeki değişimin yansımalarının artık doğrusal olmadığı iddiasını destekler.

Ekonomide devletin rolünün büyüklüğünün yansımaları hakkında birşey söylemek için, böyle bir değişimin ekzojen ve ölçülebilir olduğunun varsayılması gerekir. Bu değişkenin gerçekte ekzojen olduğundan nasıl emin olabilir ve onu nasıl ölçebiliriz? Eğer onu kardinal sayı olarak ölçemiyorsak, etkilerin doğrusal olup olmadığını da söyleyemeyiz. Eğer bu değişken endojen ise, değişkenin ne yansımaları ne de etkileri olacaktır (19).

Bir «ikili» politika bileşimi için cevaplar bulmak nispeten kolaydır. Eğer sadece bir kanunî vergi (gelir) oranı var ise, bu oran devletin cesametini ölçer ve onun (yaklaşık ola-

rak) endojen olduğu iddia edilebilir (20). Eğer birkaç kanuni oran var ise, ya bir temsili vergi (gelir) oranı (21) düzenlememiz veya onun yerine gerçek vergi (gelir) oranı (22) kullanmamız gerekir. Gerçek oranlar bu şekilde işleme tabi tutulmadan önce (yaklaşık) ekzojen olduğu ispatlanmalıdır. Politika bileşimi karmaşık olduğu zaman, temsili oranların teşkil edilmesinde veya gerçek oranların (yaklaşık) ekzojen olduğunun isbatında karşılaşacağımız zorluklar vardır. Onun yerine, devletin cesameti sorununa devlet harcaması (gideri) açısından bakabiliriz. Giderlerin hepsi değerler halindedir, bu nedenle toplanabilir ve sonradan millî hasılanın bir parçası olarak varsayılabilirler. Böylesi gider oranlarının (yaklaşık) ekzojen olması ise ayrı bir sorundur. Bizim bunu araştırmamız gerekir.

Devletin cesameti sorunu ayrı durumlar halinde tartışılacaktır. Devletin cesametindeki değişmelerin yansıma ya da gibi etki yapacağı hakkında çok az bilgi vardır. Benim ele aldığım durumlar o konuda en azından bazı hipotezler kurma-mıza imkân verecektir.

### Durum 1. Özel Tüketim Vergisi

Tek sanayili kısmî Marshallgil modelde, bir özel tüketim vergisinin standart yansıma analizi ile konuya başlıyorum. Burada, verginin devlet harcamasının etkilerinden ayrılmazlığı hakkında bir telkinde bulunmamaktayım. Gerçi tesbit etmemiz mümkün değilse de, verginin yansıma ve etkilerinin tesbitinin mümkün olduğunu varsayıyorum. Fiyatların sabit olduğunun farzedildiği bir durumda (ki bunun böyle olması gerekmez), üreticinin artık ürününü ve tüketicisi açısından vergi yükünü bir kayıp olarak ele alıyorum. Durum 1 analizinin faydası hakkında şüphe duyarım, fakat benim buradaki amacım, halen mevcut haliyle Yansıma Analizinin devletin cesametinin oynadığı rol konusunda geçerli olabileceğini göstermektir. Bu konuya çok az ilgi duyulması şaşırtıcıdır.

Perakende benzin satışları endüstrisi bulunduğunu varsayalım. Analizi basitleştirmek için eksenleri standart hale getiriyorum ve ilişkileri de doğrusal olarak ele alıyorum. Aşağıdaki ilişkiler vardır:

$$\begin{aligned} \text{talep fonksiyonu } p &= (1 - q), \text{ ve} \\ \text{arz fonksiyonu } p &= q \end{aligned}$$

Hükümet sonradan bir özel tüketim vergisi koyuyor, önce (t), sonra (2t), sonra (3t) ve nihayet (kt) oranında. Sorunumuz, vergi oranı artarken, bu modelde aşırı yükün nasıl büyüdüğünü bulmaktır. Şekil 1 ve Tablo 2, bu verginin yansıma ve etkilerinin ayrı ayrı geometrik ve aritmetik çözümlerini gösterir.

Standart Yansıma Teorisine göre verginin aşırı yükü (saptanmış olduğu varsayılan fakat bizim yanlış olduğunu bildiğimiz), şekilde üçgenlerin alanı olarak gösterilmiştir:

$$\begin{aligned} t \text{ vergi oranı için} & \quad (ABC) \text{ üçgeni,} \\ 2t \text{ vergi oranı için} & \quad (ADE) \text{ üçgeni,} \\ 3t \text{ vergi oranı için} & \quad (AFG) \text{ üçgeni} \dots \text{ vb.} \end{aligned}$$

Vergi oranındaki her bir ilave artış için aşırı yüklerin artışları yine (t) oranındadırlar:

$$\begin{aligned} t \text{ vergi oranı için} & \quad (ABC) \text{ üçgeni,} \\ 2t \text{ vergi oranı için} & \quad (BCDE) \text{ yamuğu,} \\ 3t \text{ vergi oranı için} & \quad (DEFG) \text{ yamuğu} \dots \text{ vb.} \end{aligned}$$

Devletin cesametinin rolü hakkındaki iddiam aşağıdaki eşitsizlikle tanımlanmıştır:

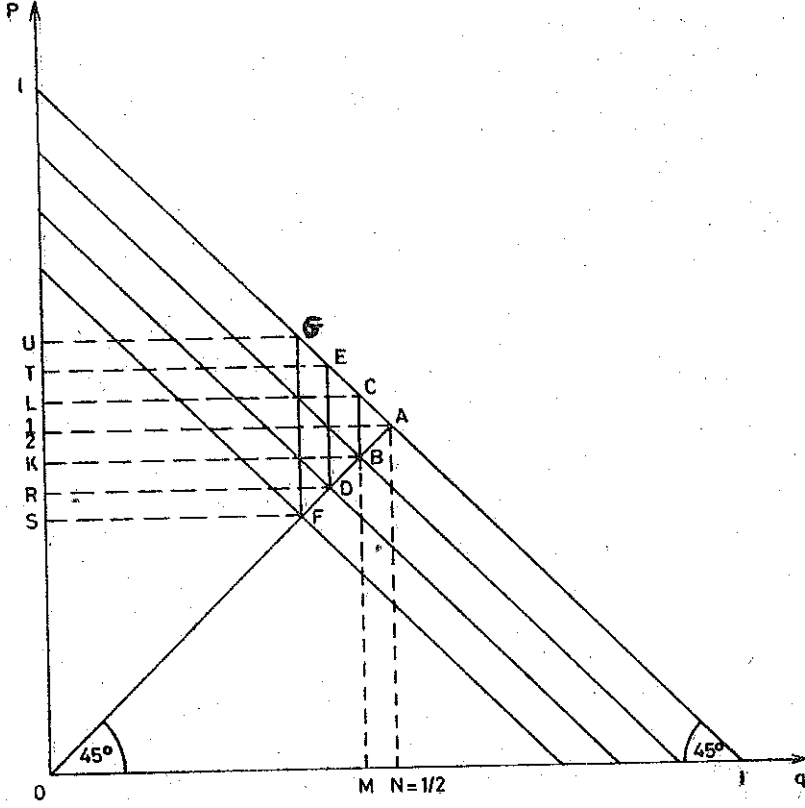
$$(1). \quad (ABC) / (ABC) = 1 < (BCDE) / (ABC) < (DEFG) / (ABC) < \dots \text{ vb}$$

Tablo 2'den (son sütun), bu eşitsizliğin bu durumda çok kuvvetli olduğunu görürüz. Bu verginin aşırı yükü çok fazladır.



ŞEKİL 1

Tam Rekabetçi Sanayide Tüketim Vergisindeki Artışların Yansımaları



TABLO 2

Tam Rekabetçi Sanayide Tüketim Vergisindeki Artışların Yansımaları

Vergi oranı	Aşırı alan	yük değeri	Aşırı Alan	Yükün değeri	Nisbi artış alanların nisbeti	değer
t	(ABC)	$t^2/4$	(ABC)	$t^2/4$	(ABC) / (ABC)	1
2t	(ADE)	$t^2$	(BCDE)	$3t^2/4$	(BCDE) / (ABC)	3
3t	(AFG)	$9t^2/4$	(DEFG)	$5t^2/4$	(DEFG) / (ABC)	5
...	...	...	...	...	...	...
kt	...	$k^2t^2/4$	...	$(2k-1)t^2/4$	...	$(2k-1)$

İlgili alanlar Şekil 1'de belirtilmiştir.

Parametlerin işaretleri değişmeden kalırsa da talep ve arz fonksiyonlarının eğimleri kendi parametrik değerlerini değiştirmesine rağmen, okuyucu yine de eşitsizlik ilişkisinin bulunacağına dikkat etmelidir. Eğimlerin işaretlerinin değişmemesini sağlayan doğrusallığı sona erdiren ilişkiler için de aynı şey sözkonusudur.

Durum 1 için bulunan sonuç hâlâ yanlıştır. Daha önce belirtildiği gibi, Marshallgil analizlerin kısmi oluşu, gerçeği büyük oranda çarpıtır ve aşırı vergi yükünün iddiadan öte bir şekilde tesbiti imkânsızdır. Tüketim vergisi aşırı yükünün (ABC) üçgeni şeklinde tesbiti, inandırıcı delili olmayan iki iddiaya dayandırılır. Özellikle, iddia edilebilir ki, Şekil 1'de (KLBC) dikdörtgeni ile gösterilen devlet geliri, devletin vergi fonları ile halka, dolayısıyla tüketicilere sağladığı kazançlar ile karşılıklı olarak dengelenir. Aynı şekilde (MNAB) yamuğunun kapsadığı alan bu politika bileşiminin yürürlüğe konulması halinde, tam kullanılmayan kaynakların sahiplerinin kayıpları ile kullanılmayan bu kaynakların diğer endüstrilerde istihdamı ile kaynak sahiplerinin elde ettikleri kazançların dengelendiğini temsil eder. Bu iddialara inanmak mümkün değildir.

Bundan sonraki durumlarda, kurulmuş genel denge modeli içinde, «ikilileri» analiz ediyorum. Herne kadar burada, benim en son formel yaklaşımlarım için bazı kaydedeğer değişiklikler yapılmış ise de, bu modeller daha önceki çalışmalarımda zaten incelenmişti.

## Durum 2. Kazanç Vergisi Alınıyor ve Devlet Harcamaları Verimsiz

Daha önceki birkaç çalışmamda bir genel denge, neoklasik büyüme modelinde seçilmiş «ikili» politika bileşiminin yansımaları ele aldım (23). Bu modeller devlet cesaretinin rolü konusundaki bir araştırma için özellikle uygundur. Ekonominin bütünü için genel politika bileşiminin yansımaları tesbit edebildim. Politika etkilerinin ölçümü

için teğet çizgisinden değil, kirislerden yararlandım, çünkü kirisler ölçüm hatasına izin vermez.

Durum 2, Krzyzaniak'ın tebliği [13]ne dayalıdır. Toplam üretim fonksiyonu Cobb-Douglas'tır, kullanılabilir tasarruf yatırımı belirler, marjinal tasarruf meyli sabittir ve devlet, kârları ve gelirin israfı şeklindeki harcamaları vergilendirir.

Önce, bir politika bileşiminin doğuracağı yükler ve kazançlar kavramlarını daha önceki Durum'da olanlarla ilişkilendirmek isterim. Vergi politikasının aşırı yükü, (ABC), (ADE), (AFG) vs. üçgenlerindeki alanlarla temsil edilmişti. (Şekil 1 ve Tablo 2'ye bakınız)

Aşağıdaki terimleri kullanıyorum :

- $B_{x, T}$  politika bileşiminin toplam yükü (kazancı) (24),
- $B_{c, x, T}$  cari dönem politika bileşiminin cari dönem yüküne (veya kazancına) katkısı,
- $O_{x, T}$  politika bileşiminin çıktı etkisi (25),

Aşağıdaki özdeşlikler yukarıdaki terimleri birbirine bağlar :

$$B_{x, T} = O_{x, T} + B_{c, x, T} \text{ ve}$$
$$O_{x, T} = Q_{x, T} - Q_{o, T}$$

Yukarıdaki kayıta, (Q) reel milli hasılayı temsil eder, (x) vergi oranıdır, ekonomi uzun dönem dengesine varmış olduğu zaman (T), ölçümün (T) döneminde yapıldığını ifade eder (konuya dinamik olarak bakıyorsak onun yerine (t) yi kullanmamız gerekir).

İşaretlere de dikkat edin. Yükler negatif değerler, kazançlar pozitif değerlerdir. Krzyzaniak ve Eriş [21] «ikili» bileşimlerin her zaman yükleri olmadığını, kazançlar ile meydana çıkabileceğini ortaya koydular.

Cari dönem vergi yansımalarının devlet harcamalarından ayrılabilirdiği, yani üçüncü imkânsızlık teoreminin yanlış olduğu durumda, sonradan biz yine şunu tesbit edebiliriz :

$$\begin{aligned} R_{x,T} & \text{ cari dönem vergi yükü (nadiren kazancı) (26),} \\ E_{x,T} & \text{ cari dönem harcama politikası kazancı (veya yükü), ve} \\ B_{c,x,T} & = R_{x,T} + E_{x,T} \end{aligned}$$

Krzyzaniak [13] devlet harcamalarının ziyankâr olduğunu ve cari dönem vergisinin, vergi ödeyicilerine yüklediği vergi yükümlülüğü hariç, bir başka yükleri olmadığını varsayar. Üçüncü imkânsızlık teoremi veri iken, ( $R$ ) fiili vergi yükümlülüğü olursa, bu varsayım  $B_{c,x,T} = R_{x,T} < 0$  nin negatif bir değer olduğu anlamına gelir. Bu imkânsızlık teoreminin geçerliğini gözönüne almayan kimseler, benim varsayımımlı daha katı şekilde yorumlamak isterler, yani

$$R_{x,T} = \bar{R}_{x,T} \text{ ve } E_{x,T} = 0 \text{ dır.}$$

Gerçekte sonuncusu bizim asla bilemeyeceğimiz bir durumdur, çünkü ( $R_{x,T}$ ) ve ( $E_{x,T}$ ) birbirinden ayrılamaz ve tayin edilemez.

$B_{c,x,T} < 0$  olduğunu varsaydığımızda, çıktı etkisinin negatif olacağını tahmin ederiz, bundan dolayı yine genel yük negatif olacaktır. Mutlak değerler olarak şunu elde ederiz :

$$|B_{x,T}| = |O_{x,T}| + |\bar{R}_{x,T}|$$

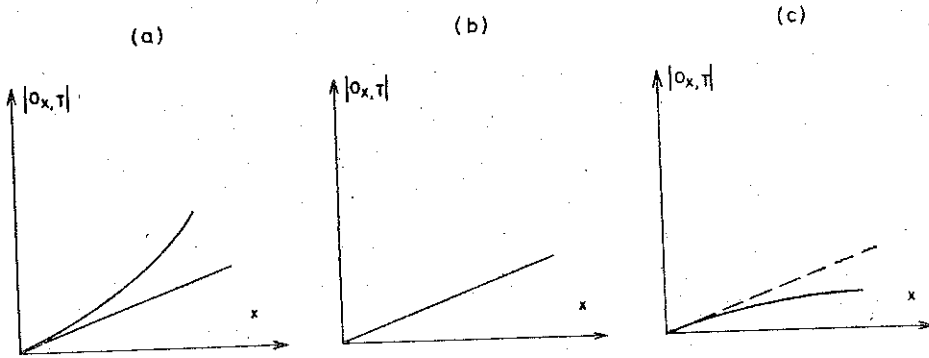
Bu formülü, Durum 1'de ele alınan aşırı yük ile kıyaslayalım.  $|B_{x,T}|$  e benzer terimler (ABLK), (ADRTE) ve (AFSUG) alanlarıdır. (BKLC), (DRTE) ve (FSUG) alanlarında  $|\bar{R}_{x,T}|$  nin eşdeğerleri vardır. Bu sonradan bize, sırasıyla (ABC), (ADE) ve (AFG) üçgenleri şeklinde örnek olarak gösterilen aşırı yük ile çıktı etkisi  $|O_{x,T}|$  ni tesbit etmemize imkân tanır. Bu çok önemlidir. Modern vergi yansıması analizine göre bir verginin aşırı yükü kavramı açısından bu, çıktı etkisini yansıma analizimizin merkezi haline getirir.

Yansımaya sadece nisbi faktör fiyatı değişmelerine bağlamakta ısrar eden iktisatçılar, yansıma sorununun önemli kısmını gözden kaçırmışlar. Onların ölçüleri sadece kısmidir.

Sırasıyla, bu çıktı etkisini, bu durum'da (x) vergi oranı ile ölçüldüğü gibi, devletin cesameti ile ilişkilendirebiliriz. Genellikle, bu ilişki çok karmaşık olabilir, fakat basit modellerde Krzyzaniak'ın bulduğu gibi, eğer politika bileşiminin negatif bir çıktı etkisi var ise, vergi oranındaki bir ilişki ile bu etki artar. Bu artışın vergi oranı ile orantılı, yüksek orantılı veya düşük orantılı olduğu sorulabilir. Bu tür ilişkiler Şekil (2a), (2b) ve (2c) de grafik olarak gösterilmektedir.

## ŞEKİL 2

Çıktı Etkisi ve Devlet Cesameti Arasındaki İlişkiler



(x) ve (T) nin sürekli fonksiyonu olarak  $(O_{x,T})$  için Şekil (2a), (2b) ve (2c) de gösterilen ilişkileri elde etmek için, birinci ve ikinci türevlerin varolmasına ve bunların aşağıdaki ilişkileri yansıtmasına ihtiyacımız vardır :

$$\begin{aligned}
 (2a). \quad & \partial |O_{x,T}| / \partial x > 0 \quad \text{ve} \quad \partial^2 |O_{x,T}| / \partial x^2 > 0, \\
 (2b). \quad & \partial |O_{x,T}| / \partial x > 0 \quad \text{ve} \quad \partial^2 |O_{x,T}| / \partial x^2 = 0, \\
 (2c). \quad & \partial |O_{x,T}| / \partial x > 0 \quad \text{ve} \quad \partial^2 |O_{x,T}| / \partial x^2 < 0,
 \end{aligned}$$

Durum 1'deki eşitsizlik (1), Durum 2'deki (2a) durumuna eşdeğerdir. Eşitsizlik yerine eşitlik (1) bulunacaktır, Durum 2'de onun eşdeğeri (2b) durumudur. Durum 1'de tersine bir eşitsizlik olacaktı, eşitsizlik (1), burada onun eşdeğeri (2c) durumu olmalıydı. Hangi durumun tatmin edici olduğu hususu, ekonominin yapısına ve politika bileşimine, yani yaşamdaki duruma bağlıdır.

Şimdi Durum 2'deki özellikleri gözönüne alalım:

$$Q_{x,T} = Q_{x,T} - Q_{o,T} < 0, \text{ bu nedenle}$$

$$|Q_{x,T}| = Q_{o,T} - Q_{x,T}$$

Aşağıdaki belirtilen ilave işaretleri kullandığımızı varsayalım :

- $s$ : sabit, bireylerin marjinal tasarruf meylli;
- $s_p$  sabit, firmaların marjinal olarak kârlarını tekrar işe yatırma meylli;
- $s_w$  Cobb - Douglas üretim fonksiyonu ile, işçilerin işgücü ücreti dışı ortalama tasarruf meylli, burada sabit;
- $s_\pi$  sermaye dışı gelirden ortalama tasarruf meylli, burada sabit;
- $s_o$  politika bileşiminin yokluğu halinde, toplumun bütün olarak ortalama tasarruf meylli, burada sabit;
- $s_x$  politika bileşiminin olması halinde, toplumun bütün olarak ortalama tasarruf meylli, burada sabit;
- $G_x$  nisbi tasarruf oranında politika bileşiminin uyardığı azalma;
- $a$  sermaye yoğunluğu parametresi, aynı zamanda sermaye payı, ve

**b** emek payı yoğunluğu parametresi, aynı zamanda emek payı.

Şu halde:

$$\begin{aligned} s_w &= s_i, \\ s_\pi &= (s_p + s_i - s_p s_i), \\ s_o &= a s_\pi + b s_w, \\ s_x &= s_o - a x s_\pi, \\ G_x &= s_x / s_o = (1 - a x s_\pi / s_o) \text{ ve} \\ a + b &= 1. \end{aligned}$$

Bu tür modelde çözüm  $Q_{x,T} = Q_{o,T} G_x^{a/b}$  yi gerektirir. Aşağıdaki türevler elverişlidir :

$$\begin{aligned} \partial G_x / \partial x &= (-a s_\pi / s_o), \\ \partial G_x^{a/b} / \partial x &= (-a^2 s_\pi / b s_o) G_x^{(a-b)/b}, \text{ ve} \\ \partial^2 G_x^{a/b} / \partial x^2 &= (a^3 s_\pi^2 / b^2 s_o^2) G_x^{(a-2b)/b} (a-b). \\ |O_{x,T}| &= Q_{o,T} - Q_{x,T} = Q_{o,T} (1 - G_x^{a/b}) \text{ iken,} \end{aligned}$$

böylece ilişkinin şeklini gözönüne alan iki şart aşağıdaki işlemleri gerektirir :

$$(3a) \quad \partial |O_{x,T}| / \partial x = \pi \cdot (Q_{o,T} a^2 s_\pi / b s_o) G_x^{(a-b)/b} > 0,$$

çünkü yuvarlak parantez içindeki terimler pozitif değerlerin bir sonucudur ve  $(G_x)$  terimi pozitiftir.

$$(3b) \quad \partial^2 |O_{x,T}| / \partial x^2 = (Q_{o,T} a^3 s_\pi^2 / b^2 s_o^2) G_x^{(a-2b)/b} (b-a)$$

ve bu durumda bu türevin işaretinden emin değiliz. Farklı işaretler alabilen terim  $(b-a)$  dir.

Özellikle eğer :

$$\begin{aligned} b &> a, \text{ öyleyse türev} > 0 \text{ dir,} \\ b &= a, \text{ öyleyse türev} = 0 \text{ dir, ve} \\ b &< a, \text{ öyleyse türev} < 0 \text{ dir.} \end{aligned}$$

Çıktı etkisi ile vergi oranı arasındaki ilişkinin grafikte izahı Şekil (2a), (2b) ve (2c) de gösteriliyor. Ekonomilerin

çoğunda işgücü payı, sermaye payını aşar. Şekil (2a) bu tür ekonomileri yansıtır. Deneylere dayanarak iddia edebiliriz ki, devletin cesametindeki artış politika bileşiminin aşırı yükü (yahut çıktı etkisi) üzerinde aşırı bir etkiye sahiptir.

### Durum 3. Ücret Gelirleri Vergisi Alınıyor ve Devlet Harcamaları Verimsiz

Bu duruma ilişkin ve benzer model Krzyzaniak [20, Ek B] de çözülmüştür. Kazanç değeri üzerine  $x_\pi = 0$  ve ücret geliri üzerine  $x_w = x$  vergi koymamız gerekiyor ve sonra yine

$$s_x = s_0 - (ax_\pi s_\pi + bx_w s_w) = s_0 - bxs_w \text{ dir,}$$

bu nedenle :

$$G_x = s_x / s_0 = (1 - bxs_w / s_0), \text{ ve}$$

$$\partial G_x / \partial x = (-bs_w / s_0),$$

$$\partial G_x^{a/b} / \partial x = (-as_w / s_0) G_x^{(a-b)/b} \text{ ve}$$

$$\partial^2 G_x^{a/b} / \partial x^2 = (as_w^2 / s_0^2) G_x^{(a-b)/b} (a-b)$$

Çıktı etkisinde doğrusal - olmama konusunda gerekli şartlara gelince, gördük ki :

$$(4a). \quad \partial |O_{x,T}| / \partial x = (Q_{o,T} as_w / s_0) G_x^{(a-b)/b} > 0,$$

çünkü yuvarlak parantez içindeki terim ve  $G_x$  pozitifler.

$$(4b). \quad \partial^2 |O_{x,T}| / \partial x^2 = (Q_{o,T} as_w^2 / s_0^2) G_x^{(a-2b)/b} (b-a)$$

Durum 2'de olduğu gibi, bu türevin işareti  $(b-a)$  nın işaretine bağlıdır. Böylece, bir kere daha, milli hasılda emeğin payının sermayenin payından daha fazla olduğu ekonomilerde, devletin cesametindeki bir artış, çıktı etkisini daha fazla oranda artırır.

### Durum 4. Gelir veya Nihai Ürün Vergisi Alınmıyor ve Devlet Harcamaları Verimsiz

Burada Krzyzaniak [20, Ek B' modelini] kullanırız. Bu kere  $x_\pi = x_w = x$  olarak ele alırız, yani bir nisbi gelir veya nihai ürün vergisi koymamız gerekir. Sonra



$$s_x = s_0 - (axs + bxs_w) = (1-x)s_0, \quad G_x = s_x/s_0 = (1-x),$$

$$\partial G_x / \partial x = -1, \quad \partial G_x^{a/b} / \partial x = (-a/b) G_x^{(a-b)/b} \text{ ve}$$

$$\partial^2 G_x^{a/b} / \partial x^2 = (a/b^2) G_x^{(a-2b)/b} (a-b).$$

$Q_{x,T} = G_x^{a/b} Q_0$  iken çıktı etkisinin türevlerinin işareti bizi ilgilendirir.

$$(5a). \quad \partial | Q_{x,T} / \partial x = (Q_{0,T} a/b) G_x^{(a-b)/b} > 0 \text{ daima ve}$$

$$(5b). \quad \partial^2 | Q_{x,T} / \partial x^2 = (Q_{0,T} a/b^2) G_x^{(a-2b)/b} (b-a),$$

işaret  $(b-a)$  nın işaretine bağlıdır. Şekil (2a),  $b > a$  iken, bu durumu açıklar.

#### Durum 5. Kazanç Vergisi Almıyor ve Elde Edenlere Transferler Yapılıyor

2-4 Durum'ları, aynı tür modelde aynı çeşit devlet harcamalarını fakat farklı vergi türlerini gözönüne alır. Her bir durumda, devletin cesametine göre vergi oranı ve çıktı etkisi arasındaki doğrusal - olmayan ilişki aşırıydı, ve aynı nedenle biliyoruz ki emek payı  $(b)$ , sermaye payı  $(a)$  ndan fazladır. Farklı türdeki devlet harcaması bu doğrusal - olmama durumunu değiştirebilir mi?

Krzyzaniak [17] modelini kullanabilirdim, fakat bu söz konusu soru için bir cevap olmayacaktı. Bu model, şimdiye kadar gözönüne aldığımızdan yapı itibariyle farklıdır, bu nedenle de iddianın dayandığı *ceteris paribus* şartları bozar. Onun yerine, kârların  $(x)$  oranında vergilendiğini ve kazançların ücret sahiplerine transfer edildiğini varsayalım. Dahası  $B_{c,x,T} = 0$  dır. Bunun sonucu olarak, politika bileşimi gelirleri, sonra sermaye kazançlarında  $\pi = aQ$  dan  $(1-x)aQ$  ya ve emek gelirlerinde  $W = bQ$  dan  $(bQ + axQ)$  ya olmak üzere değişir. Bütün olarak Cobb - Douglas üretim fonksiyonu veri iken, toplumun bütünü için ortalama tasarruf oranı şöyle olur :

$$s_x = s_o - ax(s_\pi - s_w), \text{ bu sebeple}$$

$$G_x = s_x/s_o = [1 - ax(s_\pi - s_w)/s_o], \text{ yine}$$

$$\partial G_x / \partial x = [-a(s_\pi - s_w) / s_o].$$

$$\partial G_x^{a/b} / \partial x = [-a^2(s_\pi - s_w) / bs_o] G_x^{(a-b)/b} \text{ ve}$$

$$\partial^2 G_x^{a/b} / \partial x^2 = [a^3 (s_\pi - s_w)^2 / b^2 s_o^2] G_x^{(a-2b)/b} (a-b).$$

Sınırsız ilişki için sözkonusu şartlar (2a) ele alındığında,

$$(6a). \quad \partial |O_{x,T}| / \partial x = [Q_{o,T} a^2 (s_\pi - s_w) / bs_o] G_x^{(a-b)/b} > 0$$

$s_x > s_w$  olduğu sürece,

$$(6b). \quad \partial^2 |O_{x,T}| / \partial x^2 =$$

$$= [Q_{o,T} a^3 (s_\pi - s_w)^2 / b^2 s_o^2] G_x^{(a-2b)/b} (b-a) > 0.$$

$b > a$  olduğu sürece.

Böylece, bu durumda dahi, devletin rolündeki artışın, politika bileşiminin uyardığı etkinsizlik üzerinde büyük bir etkisi olduğu tahmin edilir.

#### Durum 6. Diferensiyel Vergi Yansıması

Durum 2'den 5'e kadar politika bileşiminin olmadığı aynı ekonomi modeli kullanılır. Yine, carî birleştirilmiş vergi ve devlet harcaması yükünün hesap edilebilir olduğu varsayılır.

Durum 2'den Durum 4'e kadar  $B_{c,x,T} = R_{x,T} < 0$  olduğunu öne sürdüm. Durum 5'te bunun bir hiç olduğunu iddia ettim. Fakat pek çok durumda, birinci ve ikinci imkânsızlık teoremleri nedeniyle,  $B_{c,x,T}$  sonsuza kadar bilinmeden kalabilir. «Kamu» mallarının bir miktar arzının ve kısmen yeniden dağılımının yapılması, hiç olmamasından daha iyidir. Ne kadar kamu-malı arz edileceği veya yeniden dağılımın sağlanacağı kararı siyasal sürece bırakılmalıdır. Bununla beraber iktisatçılar, çok kısıtlı fakat hâlâ önemli bir rolü ellerinde bulundurmaktadırlar. Onlardan iki almaşık finansman politikasının bulunduğu bir durumda, bunlardan hangisinin kullanılması gerektiği konusunda yardım talep edilir. Buna iki gelir (vergi) politikasının diferensiyel yansıması denir.

$B_{c, x, T}$  hesap edilebilir durumda iken, iki toplam yükü hesaplayarak diferensiyel yansıma analizlerini uygulayabiliriz; birincisi (x) oranında ilk vergi (gelir) politikası için, ikincisi ise (z) oranında diğer vergi (gelir) türü için. Her iki durumda da devlet harcamaları aynıdır, bundan dolayı vergi oranları, her iki vergi politikasının aynı vergi geliri sağlama-sı nedeniyle birbiri ile ilgilidirler. Cebirsel olarak formüle edilirse :

$$B_{x, T} = O_{x, T} + B_{c, x, T} \text{ ve}$$

$$B_{z, T} = O_{z, T} + B_{c, z, T}$$

İki politika bileşimi arasında sadece vergiler farklı ve devlet harcamalarının seyri aynı iken,  $B_{c, x, T} \cong B_{c, z, T}$  olduğunu gördük. Bu nedenle bir yükten diğerini çıkarırsak, yaklaşık terim değerleri olarak bulunan:  $B_{x, T} \cong \Delta Q_{x, T}$  dir. Aynı şeyin  $B_{c, x, T}$  veya  $B_{c, z, T}$  durumu için ileri sürülüp sürülemeyeceği bilinemez, çünkü devlet harcamasının yansıması hususu (ner ne olabilirse) yaklaşık olarak çıkarılacaktır. Yaklaşık terim değerleri biliniyor olsun veya olmasın, çıktı etkilerini hesaplamak ve onları ayırmak kâfidir.

Bu analizin güçlüğü, eğer iki vergi politikasının diferensiyel çıktısının doğrusal-olmayışı sorununa uygulanırsa, vergi oranları (x) in (z) ile, veya vice versa, ilişkisine dayalı problemde gizlidir. Krzyzaniak [16] ve [20] de gösterildiği gibi, karşılıklı vergi oranları arasındaki ilişkinin kendisi, analitik yolla çözümü güç olabilen karmaşık, doğrusal - olmayan bir fonksiyondur. Yani belki imkânsız bir iş değildir, fakat çok genel olarak, bu tebliğde bunun analizine çok yer ayrılması gerekecektir. Bu nedenle, sadece hesaplamaların kolay olduğu durumu seçtim.

Krzyzaniak [20, Tablo 5] de, tasarrufçunun hedef alındığı durumda gördük ki, tüketim vergisi gelir vergisine kıyasla daha verimlidir. Böyledir, çünkü yine iddia ediyorum ki tüketim vergilerinin emek - aylıklık oranı üzerinde hiçbir

etkisi yoktur. Bu iddia veri durumunda iken, tüketim vergisi politika bileşiminin tüketim etkisi, bütün vergi oranları için her zaman ihmal edilebilir derecededir, gelir vergisinin çıktı etkisi de yine diferensiyel çıktı etkisidir. Durum 4'ten bildiğimiz gibi, gelir vergisi devletin cesameti ile yakından ilişkilidir. Durum 3'den Durum 5'e olduğu gibi yeniden gördük ki daha benzer ilişki Şekil (2a) da gösteriliyor. Bunun için, devletler faaliyetlerini genişletmeyi plânlıyorlarsa çok dikkatli olmalıdırlar. Gelir politikaları, verimlilik yönü gözönüne alınmadan uygulanmamalıdır. Aksi halde, yeni politikalar çok yanlış bir temele oturtulmuş olabilirler.

Bu, tebliğde özel durumların gözönüne alınmasına son verir. Pek çok analizler ise uygulamaya konmayı gerektirir. Toplam üretim fonksiyonunun Cobb-Douglas türünde olmasına gerek yoktur. C.E.S. (Constant Elasticity of Substitution-Sabit İkame Elastikiyeti, çevirenin notu.) türünde olabilir. Cobb-Douglas dışındaki üretim fonksiyonu olan modellerin sorunu, analitik çözümlerin elde edilmesinin güçlüğüdür. Tabii, bir bilgisayarda, bu tür modellerdeki değişkenlerin izlediği yolun bir benzerini yapabiliriz, fakat bu durumda sadece sayısal değerler sözkonusu olabilir. Krzyzaniak [15] Sabit İkame Elastikiği durumu için kendi modelinin bir benzerini yaptı. Süreç boyunca, devletin cesameti ve çıktı etkisi arasındaki sınırsız ilişkinin içyüzünü biraz daha yakından gördüm. Diğer modeller ortaya konulmalıdır. Dahası, vergilerin genel olmadığı varsayılabilir. Kısa-vadede veya Harberger türündeki vadede aşırı yük veya çıktı etkisi bulunduğunu varsayılabilir, vs. Hatta neo-klasik ekonomi modelleri ortaya konulabilir.

Böylesine analizlere büyük ihtiyaç olduğu açıktır. Burada sunulan kanıtlar, insanı, devletin rolünün genişlemesinin ekonomide verimsizlikleri arttırabileceği hakkında şüphelenmeye götürür. Gerçekte tarih, bu hipotezlerin bizim için pek çok ve maalesef «bilimsel-olmayan» testlerini zaten ortaya koyabilmiştir. «Sosyalist» (komünist anlamda) ekonomiler olarak isimlendirilenlerin ne kadar verimsiz olduğunu

biliyoruz. Aynı gözlemler, devlet şekli diktatörlük olan pek çok ülke için zamanla ve tekrar yapılmıştır. Böylece, Clark [16] ve Shoup [37, s. 497-499] çok doğru şekilde, «optimal vergileme oranı» gibi bir şeyin var olduğunu öne sürdüler.

#### 4. Değerleme:

Tebliğ (özellikle II. ve III. bölümler), devlet faaliyetleri hakkında bilgimizin üç imkânsızlık teoreminden dolayı özel sınırları olduğunu kabul eder. İktisadın; devletin ne yaptığı sorusunu ele alan herhangi bir dalı, uygun bir şekilde yeniden formüle edilmiş olmalıdır. Özellikle iki dal böylesine yeniden bir düzenlenmeyi gerektirir: Fayda Maliyet Analizi ve Yansıma Teorisi.

İki dal da gerçekte aynı soru ile ilgilenirler; veri olan bir devlet politikası (veya politikaları) nın yansıma ve etkileri nelerdir? Geçmişte, bu iki dal farklı metodoloji kullandılar. Biri faydalar ve maliyetler konusunu, diğeri kazançlar ve yükler konusunu ele aldı, fakat bu ifadelerin içeriği birbirine yakındı. Onlar temelde, devletin varsayılan faaliyet alanı konusunda ayrılık gösterdiler. Fayda Maliyet Analizi bu politikaların bütçe üzerinde sadece küçük bir etkisi olduğunu farzettii. Mamafih, Yansıma Teorisi, temel olarak «geniş kapsamlı» politikaları, yani bütçeyi önemli şekilde etkileyen politikaları gözönüne aldı. Temel sorunun ortak anlamı şudur ki, her iki politika aynı soruları sormalı ve aynı metodolojileri kullanmalıdır. Bu yön, bu tebliğe kadar gözönüne alınmamıştı.

Özellikle gözledik ki, Yansıma Teorisinde, üç imkânsızlık teoremine en azından bazı yanlış görevler verilmiştir ve en azından var oldukları inkâr edilmemiştir, hatta büyük güçlüğü olan teoremler olarak ele alınmıştı. Fayda Maliyet Analizinde sorun bile meydana çıkarılmamıştır. Bunun tersi sözkonusudur. Uygulanan metodoloji şunu öngörür:

a) Her politika bileşimi, onun, toplumun refahına olan katkısı açısından değerlendirilebilir. Bu, ortak şekilde sunulan «kamu» mallarını ve yeniden dağılımı sağlayan politikaları içerebilir.

b) Her politika bileşimi «tekiler»e ayrıştırılabilir. Bu durumun tabii sonucu olarak, tek vergilerin yansıma ve etkileri veya tek devlet harcama politikaları teşhis edilebilir ve ayrılabilir.

c) Fıllı bir politika bileşiminin yansıması ve etkilerinin elde edilmesinde kullanılan dolambaçlı metod hiç doğrusal-olmayan sonuçlar vermez, yani politika bileşiminin yansıma ve etkileri, bu bileşimin aynı dar ve geniş kapsamlı alt-gruplarının basit toplamı ile elde edilir. Özellikle, devletin cesametinin ekonomideki rolü tarafsızdır, yani doğrusal-olmama halinde bir sonuç vermez.

Şu kadar ki, bu iddialar üç imkânsızlık teoreminin geçerliliğini inkâr eder, Fayda Maliyet Analizcileri tarafından ileri sürülen iddialar ihtiyarî olarak telakkî edilmelidir. Pek çok bilim adamı Fayda Maliyet Analizinin bu zayıflığını kabul eder (27). Bu iddialar altında çalışma yapıldığı sürece, Fayda Maliyet Analizi ile Yansıma Teorisi arasındaki ilişki, ortaçağda Astroloji ile Astronomi arasındaki ilişkiye benzer. Astronomlar, parasal ödüller karşılığı münecimlere astronomik grafikler sağladı; bazen astronomların kendileri münecimlikle uğraştı ve yıldız falına dayalı kehânetlerde bulundular. Onların grafikleri «bilimsel» idi, fakat kehanetleri öyle değildi.

Aslında, daha da eski benzerlikler arayabiliriz. Eski Roma politikacıları, bizinkiler gibi, tanrıların onların tarafında olduğu kanısının oluşmasını yeniden sağlama ihtiyacındaydılar (Bir Hegelciye göre, tarih bir tanrıdır). Bu güveni sağlamak için onlar, Falcılar ve Kâhinler Koleji (28)nin asil üyelerinin hizmetlerini ücretle kiraladılar. Falcılar ve kâhinler cömertçe ödüllendirildiler, çünkü hoyrat ve çöken Roma

politik arenasında politikacılar, başarılarını sağlayan herşeye muhtaçtı. Roma halkının desteğinin kaybolmasının sonuçları, genellikle çok korkunçtu.

Çağdaş Yansım Teorisi yeniden inşa edilmiş olacaktır; fakat bu görev, bu teoremlerin geçerliğinin bazılarımız tarafından bir an evvel tanınması ile daha da kolay olacaktır. Örneğin, birinci ve ikinci imkânsızlık teoremine bağlı bilgi sınırları, iki gelir (vergi) politikasının diferensiyel yansımaya zaten dahil değildir. Üçüncü imkânsızlık teoremi, tek vergi veya tek devlet harcamaları politikasının teşhis edilebilir ve ayrılabilir olduğuna ilişkin bütün iddiaların terkedilmesini zorunlu hale getirecektir. Daha genel olarak, sadece gelirler veya sadece giderlerden oluşmuş politika bileşimlerinin yansım ve etkilerini kimse elde edemez (29). Daha basit politika bileşimi alt-gruplarının yansım ve etkilerinin tahmininde dolambaçlı yöntemin daha fazla kullanımı için, onların birbirine ilave edilmesi iddiası terkedilmelidir. Bu nedenle, doğrusal-olmamanın istisna değil bir kural olduğunu varsaymalıyız. Nihayet, yukarıda üçüncü kısımda gösterildiği gibi, devletin büyüklüğünün bizzat kendisi önemli yansım ve etkilere sahiptir. Bu, devletin optimal büyüklüğü konusundaki çalışmalara olan ilgimizi tazelemelidir. Belki de böylesi çalışmalar, Laffer Eğrisi taraftarlarının ileri sürdüğü iddialara bir bilimsel temel oluşturabilir. Açıkça, «yeni» modern Yansım Teorisi mevcut olandan daha da karmaşık olacaktır. Mamafih, bu teori daha iyi tahminleri doğuracaktır. Modern Yansım Teorisinin geleceği, onunla ilgilenen uzmanlara, onu daha emin temeller üzerinde kurmanın tatmin ve heyecanını vadetmektedir.

## NOTLAR

(\*) Konu ilk haliyle 1979'un ilk yarısında B. Almanya ve Türkiye'de verilen seminer-derslerde sunulmuştur. Nihai şekli, 1980'de Rice Üniversitesi'ndeki Ekonomi Seminerinden önce takdim edilmiştir. Krzyzaniak, yorumları, arkadaşça tavsiye ve fikirlerin yazılı olarak işlenmesi yönündeki teşvikleri için bütün tartışmacılara teşekkür eder. Profesörler Tom McCaleb, Peter Mieszkowski, Gordon Smith'e ve ismi bilinmeyen okuyuculara, ve Sharokh Bastani ve Mario Covo'ya eleştirileri için ve Jim Dyer'e eleştirileri ve makalenin sunulması için gerekli düzeltmeleri yaptığı için ayrıca teşekkürler.

(\*\*) Yazar, Rice Üniversitesi, Houston, Texas İktisat Emeritüs Profesörüdür.

(1) Hükümet politikaları, iktisadi değişkenler üzerinde güçlü etkiler yapar, buna bireylerin ve birey gruplarının refah dağılımı da dahildir. Sonuncusuna yansımaya denir.

(2) Bakınız İmre Lakatos [25, 26]. Lakatos; Kuhn [24] ve Popper [30]ın arasında bir yerdedir. Kuhn'un ve Lakatos'un katkılarının değerlendirilmesi için Blaug [4]'a bakınız.

(3) «Kamu» malları kavramı ilk defa Avrupa'da gelişti ve Amerikan iktisat dünyasına Samuelson [31, 32, 33] tarafından yeniden tanımlandı.

(4) Krzyzaniak ve Musgrave [22] bütün imalat sanayileri kâr oranının, kurumlar vergisi oranı ve devlet harcamaları oranı (GS MH'nın bir bölümü olarak) üzerine geriletılarak A.B.D. Kurum Gelir Vergisini kaydıracağını tahmin ettiler. İki karşılıklı-doğrusal değişken buldular, bu nedenle sonuncu politika aletini eleddiler ve vergi değişkeni katsayısını yeniden hesapladılar. Bununla, iki karşılıklı - doğrusal değişkenlerin birleşik etkisini yansıtmak istediler. İki yorum da makuldür. Gözlemledikleri karşılıklı - doğrusalık hayatta görülen durumdur, ele alınan çalışma süresince değişkenlerin karşılıklı - doğrusal olduğu müşahade edildi. Alternatif olarak, her zaman doğrusal bir sınırlama ile iki değişken arasında bağlantı kurulur. İkinci yorumun doğru olduğuna inanıyorum.

(5) Altın ve dövizler, tabii, hariç tutulur. Bazen kısa-vadeli sermaye hareketleri de gözardı edilir.



(6) Kişilere yapılan nakit transferleri, negatif doğrudan vergilerdir.

(7) Faaliyetlere yapılan parasal yardımlar, negatif doğrudan vergilerdir.

(8) Borç verme, negatif borçlanmadır.

(9) Hazine, nakit imhası yapabiliirdi, maalesef bu pek muhtemel değildir.

(10) Askerlik hizmeti, bir nevi mecburiyettir. Kamu arazisinde otlatma izinleri, ancak özel arazilerde otlatma fiyatı daha yüksek iken, negatif mecburiyeti ifade eder.

(11) Verilen tazminat arazinin değerinden daha az ise, arazinin kamulaştırılması bir müsadere şeklidir.

(12) Bakınız not 3.

(13) Devletler özel kontratların uygulanmasını garanti edebilir. Örneğin, Newyork, Lokheed ve Chrysler bonolarını federal devletin garanti ettiğini farzedelim. Böylesi uygulamalar Federal hükümet için risksiz olmadığı gibi, onların bütçelerde gösterilmesi gerekir. İlave olarak primler, beklenmedik ihtiyaçlar için ayrılan fon-da biriktirilmiş olmalıdır.

(14) Dışsalılık kavramı (yaklaşık olarak) için Ando, Fisher ve Simon [1] a, ve vergi değişkenlerinin yapısı için Krzyzaniak [14] a bakınız.

(15) Bakınız not 4.

(16) Bir «bağlı vergi», fiili politika bileşiminden artakalan ve ondan bağımsız olarak izlenen bir ikili politika bileşimidir. Bu verginin sağladığı gelir, yasayla belirtilmiş olan harcama politikasının gerektirdiği miktarın tamamen aynısı kadar olmak üzere harcanır. «Bağlı devlet harcamaları» da bir bağımsız «ikili»dir, fakat bu önceden belirlenmiş şekliyle bir vergi ve devlet harcamaları yoludur. Vergi oranı sonradan, gereken fonu sağlamak için otomatik olarak değiştirilir. Mamafih, 1857'de İngiliz Parlamentosu'nda Maliye Bakanı Sir George Lewis'in ileri sürdüğü yorumu hatırlamalıyız; vergileme harcamalar tarafından düzenlenmelidir, ters yönde değil. Bakınız: Hanzard 13/11, 1957, Sabine [34] nin aktardığı şekliyle.

(17) Clark [6] bu ortalama vergi oranının, toplumun bütünü için sınırlayıcı bir değeri olduğunu ileri sürdü. Eğer devlet toplumu % 25 oranının üstünde vergilemeye tâbi tutarsa, bu enflasyon durumunda bir sonuç verir, çünkü yukarıdaki oranın değeri nedeniyle halk kendi çalışmasının meyvelerini devlet ile paylaşmaya niyetli değildir. O bununla, teorik değil ampirik bir sonuç sunar.

(18) «Gerçekçi» (yani A.B.D. ekonomisini tanımlayan) parametreler kullanarak (toplam üretim fonksiyonunun Cobb-Douglas türü olduğu varsayımı dahil) Krzyzaniak [17, 18] kalifiye olmayan işçilerin, ki bunlar ülkenin fakir kesimidir, ücretlerinin transferlerle

ençok ve sadece % 17 yükseltilebileceğini gösterir. Kazançlar üzerindeki vergi oranının en yüksek artışı % 50 dir. Bu oranın altında veya üstündeki bir vergi oranında, kalifiye olmayan işçilerin artmış olan ücretleri (ücretler ve transferlerden oluşan) azalır. Sabit İkame Elastikiyeti olan üretim fonksiyonuna doğru bir değişme, vergi transferi gelişme doğrultusunun geriye doğru bükülme özelliğini değişmez bir şekilde bırakacaktır.

(19) Cragg, Harberger ve Mieszkowski [7] vergi oranlarının her zaman ekzojen olmalarının gerekmediğini ileri sürerler. Özellikle şunu öne sürdüler; savaş dönemlerinde vergi oranları endojendir ve hatta büyük savaşlardan önce yeniden silahlanma harcamaları dolayısıyla ekonomiler aşırı bir tempoya girerler ve yasama organları sonradan ekonomiyi sakinleştirmek için vergileri yükseltme yönünde zorlanırlar. Krzyzaniak [14], yasama organlarının, arttırmak için hangi vergileri seçeceğini önceden belirtilmemiş olduğunu, ve bunun böylesi vergi oranlarının (yaklaşık) ekzojen özelliğini yeniden sağlayabildiğini ileri sürer. Endojen vergi oranlarının ne yansıması ne de etkileri vardır. Cragg, Harberger Mieszkowski [7] bu noktayı gözden kaçırdılar. Tebliğlerinde, barış zamanındaki vergi ve harp zamanındaki vergi oranları (sonuncular dışsal olmakla beraber) konusundaki kendi endojen değişkenlerini geri aldılar. Daha doğru yaklaşım, savaş zamanındaki vergi oranlarını tamamen atlamak olacaktır. Bakınız Krzyzaniak ve Musgrave [23].

(20) Krzyzaniak [14] yasal vergi oranlarını (yakın) ekzojen bulur.

(21) Yasal vergi oranlarından bir tanesi eğer diğer yasal vergi oranlarının dayanağını belirten bir temele sahip ise, o temsili olarak uygulanabilir. Bu yolla Krzyzaniak ve Musgrave [22], A.B.D. de en yüksek yasal kurum gelir vergisi oranını temsili olarak ele aldılar. Yasal vergi oranlarından hiçbirinin bir temelini bulunmadığı durumlarda, ki bu mantıklı değeri itibariyle bütün diğerlerine üstün olur, ağırlıklar «tabii» iken yasal vergi oranlarının ağırlıklı ortalaması kullanılabilir, yani vergi politikasından bağımsızdır. Hansen [10], aile büyüklüklerinin dağılımını ağırlıklar olarak kullanarak, temsili ortalama A.B.D. kişisel gelir vergisini hesapladı.

(22) Gerçek vergi oranları, vergi politikasının bulduğu temelleri kullanır, bu nedenle onlardan daima endojenlik olarak şüphelenmelidir. Krzyzaniak ve Musgraw [22] yasal en yüksek kurum gelir vergisi oranını, yararlı değişkenler olarak, ayrı ayrı gerçek oranlarla, birbiriyle değiştirilebilir şekilde kullanabildiklerini gördüler. Hansen [10], hayali analizler kullanarak, efektif A.B.D. Geir Vergisi oranlarının ekzojenliği iddiasının reddedilemeyeceğini göstermiştir. Mamafih, genel olarak, ampirik bir araştırma böyle bir hipotezin reddedilmesine gerek olmadığını göstermedikçe, efektif oranların endojen olabileceği ihtimalini akılda tutmalıdır.

(23) Bakınız Krzyzaniak [13, 14, 15, 16, 17, 18, 20] ve Krzyzaniak ve Eriş [21].

(24) Cari dönemde verginin, vergi ödeyicilerin, tamamen olmasa da, cari vergi yükümlülüklerinden oluşan yükleri uyardığının varsayılması tabiidir. Bu yüke olan diğer ilaveler, cari vergi oranında o anda yapılan ayarlamalardan meydana gelir. Örneğin, vergi işgücü-aylaklık oranını, aynı anda değiştirebilir.

(25) Musgrave [29] çıktı etkisinin, yansımının bir kısmı ve parçası olmasına çok önem verir. Bazı Kamu Maliyesi uzmanları bu durumu gözardı ederler ve yansımının, sadece faktör fiyatlarındaki nisbi değişmelerden kaynaklandığını iddia ederler. Onlar, belki de politika bileşiminin başlıca gelir etkisini gözden kaçırmışlardır.

(26) Modelleştirmede, çoğunlukla verginin bir başka anlık etkileri olmadığını varsayarlar. Bu durumda (Rx, T), vergi yükümlülüğüne (Rx, T) eşit olur. Bu varsayımı delillendirmek mümkün değildir.

(27) Wilson [40] Fayda-Maliyet Analizlerinin tamamen keyfi olduğundan emindir ve iki kanun ortaya koyar: a) eğer analiz, projenin taraftarları veya onu teklif eden politikacılar tarafından yapılıyorsa, Fayda-Maliyet Analizi projeyi destekler ve b) eğer analiz, projenin karşıtları veya onları destekleyen politikacılar tarafından yapılıyorsa, veya eğer analizcilere tam kayıtsız iseler, Fayda - Maliyet Analizi projeye karşı olacaktır.

(28) Liebeschuetz [27], Falcılar ve Kâhinler'in ve yaptıkları çalışmaların, güvenlikleri açısından kötü durumda olan Romalı politikacılar için psikolojik olarak çok faydalı olduğunu iddia eder.

(29) Gelirler her zaman giderlere eşit, yani devlet bütçesi her zaman dengede iken sadece bütçe yansımaları teşhis edilebilir. Bu kavram için Musgrave [29] e bakınız.

## KAYNAKLAR

- [1] Ando, Albert-Franklin F. Fisher ve Herbert Simon, *Essays on the Structure of Social Science Models* (Cambridge, Mass, The M.I.T. Press, 1963).
- [2] Arrow, Kenneth J., *Social Choice and Individual Values*, 2. baskı (New Haven, Cowles Foundation Monograph 12, Yale University Press, 1963).
- [3] Bird, Richard M., «Income Redistribution Through the Fiscal System: The Limits of Knowledge», *American Economic Review*, Vol. 70, No. 2 (May 1980).
- [4] Blaug, Mark, «Kuhn versus Lakatos or Paradigms versus Research Programmes in the History of Economics» Spiro Latsis, ed., *Method and Appraisal in Economics* içinde (Cambridge, Cambridge University Press, 1976).
- [5] Bronowski, J., *Nature and Knowledge* (Eugene, University of Oregon Press, 1969).
- [6] Clark, Colin, «The Danger Point in Taxes,» *Herper's Magazine*, (December 1950), Yeni baskı. Paul A. Samuelson, Robert L. Bishop ve John R. Coleman, eds., *Readings in Economics* içinde. (New York, Mc GrawHill Book Company, 1952).
- [7] Cragg, John G., Arnold C. Harberger ve Peter Mieszkowski, «Empirical Evidence on the Incidence of the Corporation Income Tax,» *The Journal of Political Economy* Vol. 75 (December 1967).
- [8] Friedman, Milton, *Price Theory* (Chicago, Aldine Publishing Company, 1971 baskısı).
- [9] Haavelmo, Trygve, «Multiplier Effects of a Balanced Budget,» *Econometrica* (1945).
- [10] Hansen, John Philip, *Should Tax Rates Be Really Considered Endogenous*. Ph. D. Dissertation, Rice University, Houston, Texas, (May 1973).
- [11] Hochman, Harold M., «Individual Preferences and Distributional Adjustments», *American Economic Review*, Vol. LXII, No. 2 (May 1972).
- [12] Hochman, Harold M. ve James D. Rodgers, «Pareto Optimal

- Distribution,» *American Economic Review*, Vol LIX, No. 4. Part 1, September 1969.
- [13] Krzyzaniak, Marian, «The Long-Run Burden of a General Tax on Profits in a Neoclassical World,» *Public Finance/Finances Publiques*, Vol. XXII, No. 4/1967, pp. 472-95.
- [14] Krzyzaniak, Marian, «Are Tax Rates Endogenous. A Nightmarish Possibility the Analysis of Tax Policies,» Heinz Haller ve Horst Claus Recktenwald, eds, *Finanz-und Geld-Politik im Umbruch* içinde (Meinz, v. Hase and Koetler Verlag, 1969.
- [15] Krzyzaniak, Marian, «Factor Substitution and the General Tax on Profits,» *Public Finance/Finances Publiques*, Vol. XXV, No. 4/1970, pp. 489-516.
- [16] Krzyzaniak, Marian, «The Differential Incidence of Taxes on Profits and on Factor Incomes,» *Finanzarchiv*, Neue Folge, Band 30, Heft 3/1972.
- [17] Krzyzaniak, Marian, «Benefit-Cost and Incidence Study of Transfers, Financed by Taxes on Profits, in a Growing Neoclassical Economy with Two Labor Inputs» *Public Finance/Finances Publiques*, Vol. XXIII, No. 2/1973, pp. 151-77.
- [18] Krzyzaniak, Marian, «Transfers to Unskilled Labor: A Generalized Theoretical Consideration», Victor Halberstadt ve Anthony J. Culyer, eds, *Public Finances and Human Resources* içinde (Paris. Editions CUJAS, 1977).
- [19] Krzyzaniak, Marian, «Linear Resource Use Indices as Real Income (Real Consumption)» Horst Claus Recktenwald, ed., *Secular Trends of the Public Sector* içinde (Paris, Editions CUJAS, 1978).
- [20] Krzyzaniak, Marian, «The Differential Incidence of Cash Flow Consumption Base Versus Comprehensive Income Tax in a Neoclassical World», *Public Finance/Finances Publiques*, Vol. XXXIV, No. 1/1979, pp. 1-30.
- [21] Krzyzaniak, Marian ve İbrahim Eriş, «The Log-Run Incidence of Government Spending on Education,» *Public Finance Quarterly*, Vol 2. No. 3 (July 1974).
- [22] Krzyzaniak, Marian ve Richard A. Musgrave, *The Shifting of the Corporation Income Tax. An Empirical Study of Its Short Run Effects Upon the Rate of Return* (Baltimore, The Johns Hopkins Press, 1963).
- [23] Krzyzaniak, Marian ve Richard A. Musgrave, «Corporation Tax Shifting: A. Response,» *The Journal of Political Economy*, Vol. 78 (July/August 1970).
- [24] Kuhn, Thomas S., *The Structure of Scientific Revolutions*, genişletilmiş 2. baskı (Chicago, III., The University of Chicago Press, 1970).
- [25] Lakatos, Imre, «Falsification and the Methodology of Scientific Research Programmes,» Imre Lakatos ve Alan Musgrave eds.,

- Criticism and the Growth of Knowledge* içinde (Cambridge, University Press, 1970).
- [26] Lakatos, Imre, *The Methodology of Scientific Research Programmes* (London, Cambridge University Press, 1978).
- [27] Liebeschuetz, J.H.W.G., *Continuity and Change in Roman Religion* (Oxford at the Clarendon Press, 1979).
- [28] Mishan, E.J., «The Futility of Pareto Efficient Distributions» *American Economic Review*, Vol LXII, No. 5 (December 1972).
- [29] Musgrave, Richard A., *The Theory of Public Finance, A Study in Public Economy* (New York, Mc Graw-Hill Book Company, Inc., 1959).
- [30] Popper, Karl R., *The Logic of Scientific Discovery* (London, 1965).
- [31] Samuelson, Paul A., «The Pure Theory of Public Expenditures,» *The Review of Economics and Statistics*, Vol. XXXVI, No. 4/1954.
- [32] Samuelson, Paul A., «Diagrammatic Exposition of a Theory of Public Expenditure,» *The Review of Economics and Statistics*, Vol. XXXII (1955).
- [33] Samuelson, Paul A., «Aspects of Public Expenditures Theory» *The Review of Economics and Statistics*, Vol. XXXX (1958).
- [34] Sabine, B.E.V., *A History of Income Tax* (London, George Allen and Unwin Ltd., 1966).
- [35] Sen, Amartya, «Strategies and Revelation: Informational Constraints in Public Decisions», Jean-Jacques Laffont ed. *Aggregation and Revelation of Preferences* içinde (New York, North-Holland Publishing Company, 1979).
- [36] Shoup, Carl S., «The Prospects for a Study of the Economic Effects of Payroll Taxes», Committee of Social Security, Social Science Research Council, Pamphlet Series, No. 9 Washington, D.C., November 1941, chapter II.
- [37] Shoup, Carl S., *Public Finance* (Chicago, Aldine Publishing Company, 1969).
- [38] Shoup, Carl S., «Economic Limits to Taxation,» *Atlantic Economic Journal* (March 1981).
- [39] Varian, Hal R., *Microeconomic Analysis* (New York W. W. Norton Company, Inc., 1978).
- [40] Wilson, James Q., «On Pettigrew and Armor: An Afterword.» *Public Interest*, No. 30 (Winter 1973).

Çeviren: Nihat FALAY

ALTMİŞLARDA TÜRK TARIMINDAKİ  
KISA - DÖNEM VERGİ YÜKÜ (\*)

MARIAN KRZYZANIAK  
(Rice University)

SÜLEYMAN ÖZMUCUR  
(Boğaziçi Üniversitesi)

Çeviren: Tomris SOMAY  
(İstanbul Üniversitesi)

GİRİŞ

Gelir dağılımı ve kısa dönem vergi yükünün Türkiye'deki genel durumuna ilişkin önceki çalışmamızda (19) vergilerin Türk tarımı üstündeki etkisini de ele almış, ancak konuya değinmekten öte gitmemiştik. Türk tarımının aşırı ölçüde az vergilendirildiğini savunan çok sayıda görüşten kuşkuyla söz etmiş ve bu iddiaların yalnızca kanunî yansımaların gözönünde bulundurulmasına dayandırılmış olmaları nedeniyle en iyi ihtimalle bile ispat edilmemiş oldukları uyarısında bulunmuştuk (19). Bu kuşkunun yerinde olduğunu doğrulamak amacıyla burada bu konuyu biraz daha derinlemesine inceleyeceğiz<sup>1</sup>.

(\*) Bu makale daha önce, İngilizce olarak *Public Finance/Finances Publiques*; cilt XXXI, No 1, 1976, sayfa 31-57'de yayınlanmıştır. Yazarlar Türkçe çeviri izni için adı geçen dergiye ve çeviriyi yapan Tomris Somayla teşekkür ederler.

Kısa dönem vergi yüklerine ilişkin tahmin geliştirmenin modern tekniği (6, 7, Bishop, ve 25, U.N.) belirli bir süre (yıl)ye ilişkin çeşitli veriler gerektirir:

- (a) her tür vergi için (dolaysız ve dolaylı olarak iki ana gruba ayrılır) vergi gelirleri verileri,
- (b) yeterince ayrıntılı girdi-çıktı çizelgeleri,
- (c) gelir gruplarına göre nüfus ve gelir dağılımı verileri,
- (d) gelir gruplarına göre dolaysız vergi yükümlülüklerinin dağılımı, ve
- (e) çeşitli alt nüfuslar için tüketici davranış taramaları (gelir gruplarına ve mal ve hizmet türlerine göre yeterince ayrıntılı).  
Bu bilgilerle şu dönüştürümler kolaylıkla yapılabilir.<sup>1</sup> Dolaylı vergi yükümlülüklerinin mal ve hizmetlere dağıtımı (hem ara hem de nihai kullanım için).
- (2) aynı konunun, nihai tüketim mal ve hizmetleri girdi-çıktı matrisinin tersinin yardımıyla tahmini. (Böylece, yükselen fiyatlarla ve bazı mallarda daha çok öne yansıdığı varsayılan dolaylı vergi yüklerinin olası yığılması hesaba katılmış olacaktır)<sup>2</sup>.
- (3) nihai tüketim mal ve hizmetlerindeki dolaylı vergi yüklerinin tüketici davranış taramaları yardımıyla daha geniş mal ve hizmet kategorilerinde toplanması.
- (4) tüketici davranış taramalarından elde edilen bilgilere göre bu yüklerin gelir gruplarına dağıtımı.
- (5) faktör maliyetinde (yani tüm vergi yükleri düşüldükten sonra) gelir gruplarına göre gelir dağılımının tahmini ve son olarak,
- (6) vergi yüklerinin, gayri safi gelirlerin bir oranı olarak (vergi yüklerinin yeniden eklenmesiyle) her gelir grubu için tahmini.



Az gelişmiş ülkelerde bu tür veriler bir ölçüde eksik olabilir. Bazan bu telâfi edilebilir, bazan ise ayrıntılı bir çözümlemeden vazgeçilmesi gerekir. Bu nedenle, daha önceki çalışmamızda (19), bütün Türkiye'ye ilişkin güncelleştirilmiş girdi-çıkıtı çizelgelerinin noksanlığı dolayısıyla vergi yığılması<sup>3</sup> sorununu gözönüne almamıştır. Yine de tahminlerimizi geliştirebilmek için cüretli varsayımlar yapmak zorunda kalmıştık. <sup>4</sup> Türkiye'de, girdi-çıkıtı çözümlemesinin, dolaylı vergi yüklerinin çeşitli mallara dağıtılmasındaki önemli yerini kavramış olan uygulayıcıları vardır, (9, Chakraverti, ve başkaları).

Bu tür veriler tüm ülke çapında eksikse kuşkusuz, ayrıntılı biçimde daha da eksik olacaktır. Bu olgu raporu hazırlarken karşı karşıya bulunduğumuz en büyük sorun olmuştur. İlk olarak, Türk vergi gelirleri verileri her vergiye ilişkin gelirleri ayrı ayrı göstermede yeterli olsa da belirli bir verginin gelirinin hangi bölümünün kırsal alanlardan hangi bölümünün kentlerden geldiğini pek az göstermektedir. İkincisi, Türk girdi-çıkıtı çizelgelerini güncelleştirme çalışmaları, ilerlemiş olmasına karşın hâlâ tamamlanmamıştır. <sup>5</sup> Üçüncüsü, Türkiye'deki gelir dağılımının 1963 ve 1968 yılları için tahmini yapılmış olsa da (8, Bulutay ve başkaları, ve 12, Hamurdan) daha güncelleştirilmiş bilgiler gerekmektedir. <sup>6</sup> Dördüncü, ve en önemlisi Türkiye'deki kırsal alanlara ilişkin ulusal tüketici davranışı çalışmaları çok eksiktir. <sup>7</sup>

Bu tür bir yaklaşımın, kanuni yansıma kavramından daha üstün olduğuna inanarak önemli veri eksikliklerine ve zaman zaman zayıf nitelikli verilerin varlığına karşın, burada kendi tahminlerimizi sunmaktayız. Yaklaşımımızın, verilerimizdeki zayıflıkların neden olduğu gürültüden daha güçlü bir mesaj taşıdığı inancındayız.

Burada, daha önceki Türk tahminlerini inceliyor ve bunların ardındaki tahmin yöntemlerini yetersiz buluyoruz. Sonra, Türk iktisatçılarının vardıkları fikirbirliğini, Türk

tarımının büyük ölçüde az vergilendirilmekte olduğu savını tartışmaktayız. Özgül olarak, dolaylı vergilerde Türk tarımının kent kesimine oranla pek az farkla daha az vergilendirilmiş olduğunu buluyoruz. Dolaysız vergilendirmede ise az vergilendirme iddiası koyu bir neoklasik için geçerli olabilir. Böyle bir kişi için Türk tarımındaki kısa dönemdeki dolaysız vergi yükünün «gerçek» değerinden daha düşük bir tahminini sağlamaktayız. Dolaysız vergiler bizim gibi neoklasik olmayanların olanaklı gördüğü gibi tümüyle ya da kısmen yükselen fiyatlarda ileri yansıtılıyorsa, o zaman Türk tarımı üstündeki vergi yükü Türkiye'nin diğer üretim sektörlerindeki kadar ağır (ya da hafif) olmaktadır.

Aslında, Türk tarımının daha ağır vergilendirilmesini öneren görüşleri anlayışla karşılıyoruz. Türk tarımının büyük mağdurlukları vardır: Toprak dağıtımı çok adaletsizdir, iklim koşulları uygunsuzdur, geçimlik çiftçiler aşırı yoksuldur, okur yazarlık oranı çok düşüktür, devlet bürokrasinin ağır müdahalesi görülür, ve sermaye mallarının maliyeti çok yüksektir. Mevcut dolaylı vergilerin yükü kuşkusuz Türkiye'nin en yoksul nüfusu, geçimlik köylülerinin üstündedir.

Tarımdaki dolaysız vergileri, tarım gelir vergileri kurallarını kentlerde uygulananla aynı düzeye getirerek yükseltme olanakları olabilir. Türk iktisatçıları (39, Yücelik) vergilenebilir kırsal gelirlerin yüzde 80'inin, yalnızca tarımsal gelirlere uygulanabilen özel kurallar nedeniyle vergilendirilmekten uzak kaldığını öne sürmektedirler. Aynı zamanda, kent gelir vergi tahsilâtının, yaygın vergi kaçakçılığı önlenemediği takdirde % 75 kadar yükselebileceğini öne sürenler de vardır (4, Aygün ve Düslüoğlu).

Buradaki bulgularımıza göre, tarımsal gelir vergisi yükümlülüklerini diğer gelir vergisi yükümlülükleri düzeyine yükseltmekle vergi gelirleri bir ölçüde arttırabilir, ancak vergi kaçakçılığını önlemek amacıyla kent gelir vergisi gelirlerini sıkıca kontrol etmek çok daha fazla ek gelir sağlaya-

cak ve bütün Türkiye'deki derin vergi adaletsizliğini yok edecektir.

Bizim görüşümüze göre, tarımsal gelir vergisi reformu Türkiye'deki tüm dolaysız vergilendirme gibi daha geniş bir çerçevede içinde yer alabilecek olsa da tek başına öncelik taşımamalıdır. <sup>8</sup>

## II — ALTMIŞLARDA TÜRK TARIMINDAKİ VERGİLER:

Altmışlarda Türk tarımı sözde az vergilendirilmekteydi, ve bu durum Türk iktisatçısını endişelendiriyordu. Bu konuda geniş bir literatür vardır, önemli olanlar kaynaklarda belirtilmiştir.

Genel olarak, çözümlememiz şu olayları içermek zorundaydı:

- (a) tarım üstündeki dolaylı vergiler,
- (b) tarımsal gelirler üstündeki dolaysız vergiler,
- (c) 1 — ileri doğru tarımsal tüketicilere, ya da  
2 — geriye doğru tarımsal hammadde üreticilerine yansıtıldığı takdirde tarım dışı faaliyet ya da gelirler üstündeki vergiler,
- (d) tarım üstünde yükümlenen, ancak hükümetin vergi gelirlerinde doğrudan bir artışa yol açmayan yarı mali önlemler (yarı vergiler),
- (e) tüm tarımsal faaliyetlere ya da bunların gelirlerine ya da bazı alt gruplarına doğrudan yarar sağlayan hükümet harcamaları.

Kuşkusuz böylesine geniş biçimde tanımlanan bir çalışma, bilimsel bir raporun sınırlarını aşmaktadır. Bu nedenle, hükümet harcamaları olayını tümüyle çalışma dışı bırak-

maktayız, ve yarı mali önlemlere belki de vergilere ilişkin olanlar kadar anlamlı olsa da, ancak değinmekteyiz.

İki tür vergi verileri ayırımı yapılmalıdır: (a) tarımsal faaliyet ya da gelirlerden toplanan ya da açıkca haczedilen yayınlanmış vergi gelirleri verileri, ve (b) en azından bazı tarımsal faaliyet ya da gelirleri içerebilen (ancak içermesi gerekmeyen) daha geniş olarak tanımlanmış gruplardan toplanan ya da haczedilen yayınlanmış vergi gelirleri verileri.

Birinci ayırımında, en azından kanuni yansıma açısından tam bir kesinlik vardır. Türkiye'de bu ayırımı şu gelirler girer: (1) tarımdaki gelir vergisi, (2) arazi vergileri, ve (3) altmışların başlarında iptal edilen ticarî hayvan vergileri.

Geri kalan vergiler ikinci ayırımı girer. Bunlar daha geniş olarak tanımlanmış gruplardan toplanır, ve gelirlerinin ancak bir bölümü tarıma ilişkindir (41, 42, 43). İstatistik kaynakları<sup>9</sup> ancak bu tür toplamlar arzettiklerinden, kayıp bilgiyi ortaya çıkarmak için bir ayrıntılaşma süreci gereklidir.

Böylece, Türk iktisatçıları, vergi gelir kaynaklarını saptamak üzere genellikle sürekli varsayımlar yapmak zorunda kalmışlardır. Özgül olarak, ellilerin sonlarında, Üren Arsan, tarımdaki vergi yükünü hesaplama girişiminde bulunmuş ve bu süreç içerisinde dağıtım faktörlerinin de olması gerektiğini belirlemiştir.

Tablo 1'de 1958 ile 1969 arası süredeki vergi gelir verileri, Türk istatistik kaynaklarındaki en ayrıntılı biçimiyle sunulmuştur.

TABLO I

Cari Türk Lirası Milyonu Olarak Vergi Gelirleri  
(Toplananlar)

Türkiye, 1958 - 1969

Vergi, Resim ya da Tekel Geliri	1958	1959	1960	1961	1962	1963	1964	1965	1966	1967	1968	1969
1. Tarımsal gelirler üstündeki gelir vergisi	1154	1562	1851	2051	1911	2299.6	2406.2	2651.8	3271.9	3932.1	(444) <sup>1</sup>	(5165) <sup>1</sup>
2. Tarımsal gelir vergisi	—	—	—	—	—	20.4	24.8	39.2	43.1	45.9	—	—
3. Kurumlar vergisi	137	214	238	443	359	415	446	521	651	830	940	1266
4. Bina savunma vergisi	15	17	24	38	31	36	92	117	132	158	183	220
5. Veraset ve intikal vergisil	13	7	10	11	13	14	16	19	26	29	39	52
6. Motorlu araç vergisi	—	—	—	—	—	41	51	57	71	72	82	89
7. İthalde alınan üretim vergisil	295	711	681	660	837	883	743	894	1060	1167	1178	1058
8. Petrol üretim vergisi	101	202	171	186	251	300	496	568	680	864	992	889
9. Akaryakıt hazine vergisil	272	159	128	135	180	169	182	83	—	—	—	—
10. Gümrük Vergisi	197	453	436	483	581	628	746	910	1202	1218	1169	1001
11. Akaryakıt gümrük resmi	52	122	116	129	156	168	200	244	210	168	162	135

12. İthalde alınan damga resmi	—	—	—	—	240	214	246	315	611	953	1338
13. Rıhtım resmi	—	—	—	—	—	—	—	—	—	30	27
14. Dahilde alınan üretim ve harcama vergisi	453	506	506	618	683	705	308	1143	1301	1558	1658
15. Petrol ve üretim vergişi	14	18	16	27	58	97	215	328	451	537	677
16. Banka ve sigorta muamele vergisi	159	280	227	229	342	379	431	532	638	739	838
17. Nakliye vergisi	72	76	27	66	64	69	87	96	100	98	90
18. PTT hizmetleri vergisi	16	22	25	25	36	40	46	52	58	62	75
19. Savunma vergisi ve Tekel gelirleri	555	586	634	883	1072	1193	1013	1068	1620	1265	2148
20. Şeker tüketim vergisi	243	212	110	300	366	409	329	507	419	363	729
21. Dış yolculuk masrafları vergisi	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
22. Damga Resmi	181	233	231	241	305	354	438	509	582	662	722
23. Gayrimenkul alım vergişi	74	73	71	69	115	130	160	188	234	289	377
24. İptal edilmiş vergi- lerin gelirleri	51	52	59	90	11	22	13	24	15	30	4
25. Harçlar	88	102	111	128	137	157	174	206	198	254	268
26. Belediye harcamaları vergileri <sup>2</sup>	89	89	109	136	146	168	172.7	184.3	206.9	200.9	228.3

27. Başka belediye vergileri	330	477	281	199	212	248	266	296.9	331.0	359.9	396.7	555.2
Dahilde alınan Hükümet vergileri <sup>3</sup>												
28. Bina vergileri	28.2	34.6	43.3	60.7	73.2	84.9	88.8					
29. Depresyon vergisi	15.3	19.7	22.7	28.2	31.1	38.0	42.0					
30. Arazi vergisi	21.6	23.7	24.8	44.9	67.0	69.8	81.1					
31. Yakıt vergisi	28.9	35.5	32.9	45.6	40.3	54.5	72.0					
32. Cezalar	1.8	5.3	5.6	4.3	16.2	20.1	19.6					
33. Harçlar	5.7	7.4	10.4	16.4	6.6	8.1	7.3					
34. Mülkiyet ve kurumlar vergisi	14.7	13.2	15.5	11.6	11.5	12.5	13.3					
35. Başka vergiler	7.4	7.8	10.2	10.9	11.1	12.7	32.6					

1 Yalnızca 1. ve 2. kalemlerin toplamları mevcuttur ve burada ayrıç içinde verilmiştir.

2 1964'e kadar Türkiye İstatistik Yılığundan, 1964/65, sa. 345, 1964 sonrası ise Türkiye İstatistik Yılığı 1971, s. 374-75'ten alınmıştır. Bu verilerini hepsi eksik olabilir, ancak yalnızca ikinci kaynaktan değişik baskı kullanılmıştır. 1965-98, 1966-129, 1967-48 ve 1968-26'nın nihai hesaplarında, belediyeler dahil edilmemiştir.

3 1964 sonrası verileri mevcut değildir.

Kaynak: a) Gelir vergileri ve belediye vergileri ve dahilde alınan hükümetlerin vergi gelirleri dışındaki merkezi hükümet vergi gelirleri için: Maliye Bakanlığı (41, s. 24-25 ve 161).

b) 1964'e kadar olan gelir vergileri ve belediyelerin vergi gelirleri için: Türkiye İstatistik Yılığı, 1964-65 (42, s. 345 ve 366).

c) 1965 ve sonrası gelir vergileri ve belediyelerin vergi gelirleri için: Türkiye İstatistik Yılığı, 1971 (43, s. 374-75 ve 382).

Maliye Bakanlığı 1949 yılından bu yana, aralıklı olarak vergilerin tarımda ve kentsel nüfus üstündeki kısa dönem yüküne ilişkin tahminler yayınlamaktadır. Elli'lere ve altmışlara ilişkin rakamlar sırasıyla Tablo 2'de sunulmuştur. Bu rakamlar resmî olarak tahmini yapılmış tarımsal faaliyet ya da gelirlerden toplanan vergilerin tahmini yapılmış tarımsal gelirlere bölünmesini ifade eder. Bununla beraber, bu yüzdeli rakamlar, bizim görüşümüzde kısa dönem vergi yükünü temsil etmemekte ancak bu yükün kanunî yansımasını göstermektedir. (Yalnızca tarımdan toplanan, tarımın taşıyacağı yükümüş gibi düşünölmektedir). İlerideki bölümlerde kendi tahminlerimizi sunacak ve bunları savuna-cağız.

### III — TÜRK TARIMININ VERGİLENDİRİLMESİNİN TARİHSEL AÇIDAN GÖRÜNÜŞÜ:

Türk vergi sisteminin, tarihi, politikası, ve iktisadı, tarımın vergilendirilmesi de içerilmek üzere Türkiye'de yaygın bir biçimde tartışılmaktadır (29, Durdağ, ve 39, Yücelik). Yirmilerin başlarında Türkiye'de yeni kurulmuş olan Cumhuriyet rejimi ana hedef olarak, vergi sisteminin çağdaşlaşması gündemde ön sıralarda yer almaktaydı. O zamanlar ülke büyük ölçüde tarıma dayalı idi,<sup>10</sup> ve bu nedenle tarımın, faaliyet ve gelirlerinin yeterli ölçüde vergilendirilmesine özel dikkat göstermek gerekiyordu.

Yirmilerin ortalarında arazi vergisi getirildi. Buna bağlı olarak ticarî hayvan vergisi geldi, ve daha sonra, bunları bazıları yalnızca seçilmiş tarımsal faaliyetlere yönelik başka dolaylı vergiler izledi. Diğer vergiler geniş tabanlı ve seçilmiş tarımdışı faaliyetlere de yönelikti.

Ticarî hayvan vergisiyle birlikte arazi vergisi Türkiye'nin ekonomik gelişmesinde temel tarımsal katkıyı oluşturmaktaydı. Sağlam bir vergi matrahı kuruldu, arazi değerleri hesaplanıp yazılı kayıtlara, kadastroya geçirildi. Bu mat-



rah otuzlarda rolünü yerine getirdi, ancak Türkiye enflasyondan çekmeye başlayınca sabit matrah gerçek anlamda eridi ve verginin gelir kaynağı olarak önemi azaldı. Türkiye yalnızca köylüye dayanarak endüstrileşmedi ve endüstrileşemezdi de. Burada biraz açıklama gerekmektedir.

Tablo 2

Türk Tarımı ve Ekonominin Gerisi Üstündeki  
Kısa Dönem Vergi Yüğü, 1955-1970

Yıl	Tarım	Tarımdışı	
	Tarımsal vergi geliri	Tarımdışı vergi geliri	Oran (1): (2)
	Tarımsal safi gelir	Tarımdışı safi gelir	
1955	6.28	25.76	.2438
1956	7.63	25.36	.3009
1957	5.96	27.10	.2199
1958	5.46	25.77	.2119
1959	5.72	27.36	.2091
1960	5.29	27.37	.1933
1961	6.01	31.21	.1926
1962	6.13	31.23	.1963
1963	6.22	34.72	.1791
1964	6.55	32.80	.1977
1965	7.32	31.20	.2346
1966	7.78	29.63	.2626
1967	7.52	33.59	.2239
1968	8.00	33.09	.2418
1969	8.36	33.10	.2526
1970	8.64	40.01	.2159

Kaynak: Maliye Bakanlığı (33, s. 45, Tablo IV)

Çeşitli bölgelerde ve üretim dallarındaki Türk çiftliklerinin optimal büyüklüğüne ilişkin çalışmalar eksik olsa da, bu üretimin, ulaşım güçlükleri ve toprak sahipliğinin kötü dağılım koşullarında ancak yavaş yavaş arttırılabileceğini düşünmekteyiz. Toprak dağılımına göre (8, Bulutay ve başkaları, 3, Aktan ve 43) Türk çiftliklerinin yüzde ellisinden çoğu bazı Avrupa Standartlarında, 2 ha.lık işlenebilir toprak ile cüce çiftlikler sınıfına girmektedir.<sup>11</sup> Türkiye'deki bu tür çiftçilerin çoğu aslında geçimlik çiftçilerdir. Bu durum birkaç zengin çiftçinin sayılarıyla orantısız bir politik güç ve etkiye sahip olmasına neden olmaktadır. Bu tür güç en şiddetli olarak tümüyle demokratik yönetim zamanlarında, örneğin ellilerde Menderes rejiminde hissedilmiştir.

Güçlü enflasyonist baskıların varlığıyla (ki sonradan genel fiyat düzeyinde yıllık % 10 artışa ulaşmıştır) politik güç kullanımı kolaylaşmıştır. Enflasyon otomatik olarak arazi vergisinin gerçek matrahını eritmiş, ve bu matrahi yükseltme çabaları ancak altmışların başlarında başarıya ulaşmıştır. O sıralarda arazi vergisi devlet gelirlerinin ancak yüzde 3'ünü oluşturmaktaydı.

1960'da başbakan Menderes hükümeti askeri bir darbeyle düşürüldü. Ordu gücünü kırsal oylara borçlu olmadığı için yeni hükümet arazi vergisi matrahını, kadastrodaki arazi değerlerini on katına çıkararak genişletebilmiştir. Türkiye'nin kırsal bölgelerinden gelen itiraz yeni temelin 3 faktörüyle düşürülmesini zorunlu kıldı. 1970'de arazi vergisi Emlâk Vergisi Kanunu ile çağdaşlaştırıldı. Yeni koşullarda, çiftçiler arazi değerlerini bildirmek zorundaydılar, ve vergi artan oranlı idi. 50.000 TL.'sının altındaki alanlar vergiden muafı.

1960'taki askeri el koyma Türk tarımının vergilendirilmesinde bir dönüm noktası olmuştur. Ticarî hayvan vergisi iptal edilmiş ve gelir vergisi kanunu tarımsal gelirlere doğru genişletilmiştir.

Türkiye'de gelir vergisi 1949'da kanunlaşmış,<sup>12</sup> ancak tarımsal gelirler çeşitli nedenlerle bunun dışında tutulmuştu. Muhasebe yöntemlerinin beyanname sisteminin uygulamasına olanak vermeyecek ölçüde az gelişmiş olduğu ve her şeyden öte Türkiye'nin besin üretiminde mümkün olduğu kadar kendine yeterli tutulması gerektiği düşünülüyordu. Gelirlerin vergilendirilmesinin pazarlanabilir tarımsal artıklarda ciddi kesintilere yol açacağından korkuluyordu. Menderes başbakan olduğu sürece, bu verginin kapsamını, tarımsal gelirleri de içerecek biçimde genişletme çabaları sonuçsuz kalmaya mahkûmdu.

1960 askerî darbesi politik atmosferi değiştirdi, ve vergi temelini genişletilmesi olanağı doğdu, ancak vergi pratik güçlükler nedeniyle anında uygulamaya konamadı. Gelir vergisi hazırlıkları geçimlik çiftçiler için ve hattâ daha büyük çiftçiler için aşırı ölçüde karmaşıktı. Bunun nedeni okur yazar olmamaları ve muhasebenin temel bilgilerden yoksun olmalarıydı.

Bu ulusal sıkıntı ve düşünce devresinde yabancı uzmanlar danışman olarak çağrılmıştı. Yayınlanmış kaynaklarda (29, Durdağ) Nicholas Kaldor'un gizli olan «Türk Vergi Sistemi Üzerinde Rapor»unun sözü geçer.<sup>13</sup> Bu kaynaklara göre, Kaldor potansiyel tarımsal üretim üstüne bir vergi konulmasını önermiştir, ancak bu öneri hükümet tarafından benimsenmemiştir.<sup>14</sup> Bunun yerine, gelir vergi kanunları basitleştirilmiş ve kırsal çıkarlar açısından daha makbul hale getirilerek Türk tarım koşullarına özel olarak uyarlanmıştır.

Bununla beraber, böylece yeniden yazılan kuralların hâlâ gelir vergisi adını taşımaya lâyık olup olmadıkları kesin değildir. Kanun tarımsal vergi ödeyicilerini iki gruba ayırır (39, Yücelik), İlk grupta 150.000 TL. ve daha çok geliri olan vergi ödeyicileri vardır. Asıl gelir bildirilmelidir. Bu grup içinde, kanun 500.000 TL. ve daha çok geliri olanları ayırır. Bunların gelirleri bilanço yöntemiyle, yani aktiflerin değ-

rindeki artış artı tüketim ile değeri. 150.000 TL. ile 500.000 TL. arasındaki grup gelir vergisi bildiriminde daha sıkı yöntemlere tabidir. Tek girişli defter tutmaya izin verilir. Yalnızca esas ahımlar gösterilmeli ve sonra esas işletim masrafları artı amortize edilmemiş aktiflerin amortismanı bundan düşürülmelidir.

Gelirleri 150.000 TL.'sının altında olan ikinci grup vergi ödeyiciler gelirlerinin tahminini götürü gider yöntemiyle yapabilirler. Her tür tarımsal faaliyet gelirleri sabit bir oran sonradan götürü gider olarak düşürülmek üzere bildirilmelidir. Bu oran ürün türüne ve bölgeye göre saptanır, ve ürün gelirinin % 70 ile % 90'ı arasında değişir. Bu yüzde düşürümüne ek olarak, vergi ödeyici tarımsal kredi faizleri, vergiler, toprak ve bina kiralaları gibi diğer gerekçeli indirimleri de düşürebilir. Bu durumda, çoğu hallerde, vergilenebilir gelir kalmadığına ve genellikle eksi olduğuna şaşmamak gerekir.

Bir de küçük çiftçi muafiyetleri vardır. Bunlar çiftçi, gayri safi geliri ve işletme büyüklüğü maddelerini geçtiği takdirde uygulanır. Gayri safi gelir maddesi tarımda 30.000 TL.'sından balıkçılıkta ise 40.000 TL.'sından az gelirleri muaf tutar. Ek olarak, çiftçi büyüklük sınırlarını da geçmelidir. Bu sınırlar, ürün türüne göre dönüm cinsinden en çok arazi payını gösterir. Özgül olarak, en azlar:

hububat için	300	dönüm
afyon için	220	dönüm
şeker pancarı için	90	dönüm
tütün için	50	dönüm
bağlar ve incir için	150	dönümdür.

Başka üretim dallarında birim sayısı önemlidir. Sınırlar 1500 zeytin ağacı, 50 büyük baş hayvan ya da 250 küçük baş hayvandır.

Bir de kişisel tahsisatlar vardır:

alle reisi için	1800 TL. kişisel tahsisat
eşi için	1880 TL. kişisel tahsisat
herbir çocuk için	720 TL. kişisel tahsisat

Yüzde 10'dan yüzde 60'a kadar olan artan oranlı vergiler ancak gelir hesaplanıp, düşürüm ve muafiyetler uygulanıp vergilenebilir gelir ortaya çıktıktan sonra uygulanır. Bu kurallar, önemli ölçüde vergi geliri sağlamamıştır. Gelir dağılımının düşük bölümünde, kuşkusuz vergiden meşru yolla kaçınmak kolay olmuştur. Bu atlamayı düzeltmek üzere çiftçi muafiyetlerinden yararlanmayanlara ve vergilenebilir gelir olarak en az gelir vergisine ilişkin olandan daha küçük bir sayı bildirenlere en az gelir vergisi yüklenmiştir. Toplam tarımsal gelir vergisi gelirlerinin yüzde 25'inin en az vergiden gelmesi tarımsal gelir vergisinin adaletli bir vergi olmadığına belirtisidir. Tüm tarımsal gelir vergileri birlikte olsa bile pek zayıf bir gelir oluşturmuştur. Bu vergiler devlet gelirlerinin ortalama % 2'sini oluşturmuşlardır.

Yücelik (38) tarıma ayrıcalıklı muamele edilmesi sonucu vergi gelirlerinin ancak % 20'sinin toplanabildiğine inanmaktadır (tarım normal gelir vergi kanununa tabi olsaydı toplanabilecek olan tutarın). Bununla beraber, ilgili kuralların, çiftçilerin, başka vergi ödeyicilerden farklı olarak gelir vergilerinde yolsuzluk yapma nedenleri bulunamayacağı anlamına gelebileceğini de gözden kaçırmamak gerekir. Aygun ve Döslüoğlu'na göre (4) kaçakçılık yapanlar bildirim zorlandığı takdirde % 75 daha fazla gelir vergisi geliri toplanabilecektir. Bu nedenle, çiftçilere ayrıcalıklı vergi uygulanmasının etkisi Yücelik'in rakamlarında görüldüğü kadar büyük değildir. Üstelik genel gelir vergisi kurallarının tarıma uygulanması sonucunda elde edilecek ek gelir az olacaktır.

Çiftçilerin özel muamele görmesi yansıma öğrencisi için ilginç olabilecek bir başka özelliktir. Muamele ve ya da bildirimdeki kesikli atlamalardan dolayı 500.000 TL.'sının üstünde geliri olan çiftçiler için arazilerini gelir vergisi ama-

ciyla bölmek açısından büyük bir teşvik vardır (böylece aile içinde bölme desteklenir). Bu amaçla bölünen çiftlikler tek girişli bildirimden yararlanırlar. Muameledeki bu kesiklik bir açıdan toprak reformu anlamına gelir, ve onun yerine geçer. Mülâyim (35), aslında büyük çiftliklerin sayısında bir azalma gözlemlemiştir. Bölünme müsevvinin yüksek olduğu başka bir eşik de 150.000 TL.'lık gelirdir. Burada da bölünmek avantajlıdır; çünkü tek tek çiftlik gelirleri bu sayının altına düşecektir. Ancak buradaki nihai sonuç belirsiz olabilir. Bölünmüş paylar kişisel çiftçilik için çok küçükse, pay sahipleri topraklarını (genellikle büyük toprak sahiplerine) satarlar ve kentlere yerleşirler. Böylece daha büyük birimlerde yeniden bir bütünleşme oluşabilir.

Mevcut tarımsal gelir vergisi kanunu koşulları altında tarımsal toprağın alt bölümlere ayrılması, vazgeçilen gelir vergisi gelirleri açısından maliyeti olan bir faaliyettir, ancak, herşey bir yana, bu ağır işleyen bir süreçtir, ve daha zengin toprak sahipleriyle kısıtlıdır; 2 ha'nın altında, cüce ve çoğu geçimlik çiftliklere sahip olan Türk çiftçisinin yaklaşık % 50'sine hiç bir rahatlık getirmez. 1973'te Türk hükümeti Türkiye'deki tarımsal toprak dağılımının en önemli amaç olduğunu kavramış ve parlamentodan (bazı tartışmalardan sonra) geçen esaslı bir tarımsal toprak reformu önermiştir. Büyük çiftliklerin büyüklükleri kısıtlanacak ve artan toprak yeni ve orta büyüklükte çiftliklerin yaratılmasına ve ya da yaşayamayacak kadar küçük olan eski çiftliklerin genişletilmesine ayrılacaktı. Bununla beraber, reform Türkiye için pahalı olacak ve uzun yıllar alacaktı. Kuşkusuz, hükümet aceleye gelmiş ve yetersiz mali kaynaklarla desteklenmiş bir reformun tarımsal üretime ters etki yapacağından ve böylece hızla büyüyen kentlerin besin ihtiyaçlarını tehlikeye sokacağından korkmuştu.

#### IV — BİZİM TAHMİN VE YORUMUMUZ:

Daha önce de değinildiği gibi, bizim verilerimizle ilgili başlıca sorun iyi kırsal tüketim bildirimlerinin noksanlığıdır. Kentler için DİE birkaç bölgesel tarama yapmıştır. (19,

Krzyzaniak and Özmucur), ancak, elimizdeki kırsal alanlara ilişkin bilgi<sup>15</sup> genellikle kaba ve yereldir. (23, Sunman, 15, Kiray, 12, Hamurdan ve 10, Çukurova). Elimizdeki tek bilgi bu olduğuna göre, onu kullanmak zorundayız, ancak, tahminlerimizdeki nitel farklılıkların tam olarak farkındayız. Kırsal tahminler en kötü nitelikte olanlardır. Bu tür veriler, bu arada girdi çıktı çizelgeleri ile birleştirilmiştir. (4, Aygun ve Döslüoğlu) ve burada 1965 yılı için dört gelir grubuyla kentsel-kırsal tüketim kalıplarını hesaplanmış olan Sunman (24)'a teşekkürü borç biliriz.

Tahminlerimizi, Türkiye'nin tümü üstündeki vergi yüküne ilişkin önceki çalışmamıza bağlamak amacıyla, karşılaştırmalı kırsal-kentsel vergi yüklerinin tahminini yalnızca 1968 yılı için yapmayı uygun gördük. Kırsal kesimin görece pozisyonu altmışlarda hemen aynı kalmıştır. Bunu göz önünde bulundurarak Sunman'ın 1965 için geçerli görece tüketim kalıbını 1968 yılı için de geçerli kabul etmekteyiz. Bu varsayıma bağlı herhangi bir hata küçük olacaktır.

Sunman'ın tüketim verileri dört gelir grubuna bölünmüş olarak sunulmuşsa da, biz bu ayrıntılamayı gözönüne almamakta ve ancak toplam, aslında ortalama (yani, kırsal-kentsel gelirin her lirası başına) vergi yükü sunmaktayız. Bunun nedenleri şöyledir: (1) Sunman'ın dört gelir grubunu kentsel ve kırsal kesimlerde karşılaştırma olanağı yoktur. Kapsamları değişiktir; (2) daha da önemlisi en yüksek (dördüncü) grup çok geniştir-böylece, tüketim kalıpları açısından homojen olmamaktadır. Özgül olarak, kırsal alanlarda bu grup yıllık 1747 TL. ve üstündeki gelirleri, kentsel alanlarda ise yıllık 2000 TL. ve üstündeki gelirleri içermektedir.

Türk ekonomisinin niteliğine ilişkin olarak da iki varsayım yapmaktayız. Ekonomi, ya neoklasiktir (varyant A) (burada dolaysız vergiler vergilendirilen unsurlara, ancak dolaylı vergiler daha yüksek fiyatlarla tamamen tüketicilere yüklenir); ya da neoklasik değildir (varyant B) (burada,

vergilendirilen unsurların sahipleri dolaysız vergilere dolaylıymış muamelesi yapabilirler). Belki de gerçek bu ikisinin arasındadır. Bizim saplantımıza göre vergi yükü varyant B hesabına daha yakın olacaktır.

Tahminlerimiz Tablo 3-7'de geliştirilmiştir, ve büyük ölçüde açıktır. Tablo 3'te Sunman'ın kırsal ve veya kentsel kesimler için çeşitli tür mallarla toplanmış olan malların nihai tüketim rakamları görülmektedir. Sırasıyla bu çıktıların kırsal ve kentsel tüketime gittiği şekliyle bölümleri görülmektedir. Burada, Türkiye nüfusunun 2/3'ünü temsil eden kırsal kesimin gelirin yalnızca yaklaşık % 50'sini aldığını belirtebiliriz. Kentsel kesimlerin parasal gelir yoksulluğunun bu ölçüsü kırsal kesimde, aşırı ölçüde dengesiz tarımsal toprak dağılımının oluşturduğu derin gelir adaletsizliği ile daha da kötüleşmektedir.

Bununla beraber esas sorun parasal yoksulluk değil gerçek anlamda yoksulluktur, ve bunun için Engel eğrisindeki kanıtlara bakılmalıdır. Sunman'ın verileri kırsal hane halklarının besin gibi zorunlu ihtiyaçlardan % 60'ı aşkın tükettiklerini ancak endüstriyel nihai tüketim mallarından yaklaşık % 40 tükettiklerini göstermektedir. Benzer olarak, Sunman'ın verileri<sup>16</sup> ortalama kırsal tüketim eğiliminin Sr, çok yüksek olduğunu, aslında kentsel eğilim Su. 902'yken .9738'e eşit olduğunu göstermektedir.

Tablo 4'te 1968'in dolaylı vergilerini 1965 oranlarına göre kırsal ve kentsel kesimlere dağıtmaktayız. Yer yer, yöntem rastgele gibi görünebilirse de, sonuçlar, besinler ve gayri besinler yanlış dağıtılmadıkça bu tür uygulamalara karşı pek duyarlı değildir. Aynı zamanda, yöntemimizde herhangi bir hata olarsa bunun kırsal vergi yükü tahminimizi olduğundan düşük göstermesini yeğ tutarız. Ne de olsa, bizim hipotezimize göre bu yük Türk iktisatçılarınca yapılmış olan geçmiş tahminlerin gösterdiğinden daha büyüktür. Bu durum aynı zamanda bu tahminlere varırken kullandığımız verilerin nitel kötülüğünün bir telâfisi olacaktır.



Tablo 3

Üretici Sektörlere göre Kırsal ve Kentsel Tüketim  
Kalıpları, Türkiye, Bin Cari TL. olarak

Üretici Sektör No.	Kırsal tüketim	Kentsel tüketim	Toplam sektörel tüketim	Toplam sektörel oranı olarak Kırsal tüketim
1. Tarım	7.785.467	2.184.570	9.970.037	.7809
2. Ormancılık	887.256	—	887.256	1.0000
3. Hayvancılık ve balıkçılık	2.466.712	2.710.070	5.176.782	.4764
4. Kömür madenciliği	177.629	234.055	411.684	.4315
5. Demir madenciliği	—	—	—	—
6. Başka madencilik	—	—	—	—
7. Şeker	634.002	445.697	1.079.699	.5872
8. Tütün ve ürünleri	823.513	642.837	1.466.350	.5617
9. Alkollü içkiler	309.976	204.381	514.357	.6026
10. Başka besin ürünleri	2.617.298	3.487.600	6.104.898	.4287
11. Tekstil (ayakkabı hariç)	2.132.550	2.283.444	4.416.994	.4829
12. Odun ürünleri	318.219	565.037	883.256	.3603
(mobilya dahil)	102.171	426.012	528.183	.1944
13. Kağıt matbaa ve kirtasiye	379.399	783.938	1.163.337	.3261
14. Deri ve ürünleri	522.658	134.896	657.554	.7949
15. Lastik, plastik ve ürünleri	633.459	771.636	1.405.095	.4508
16. Kimyasal ürünler ve ilaçlar	—	—	—	—
17. Gübreler	—	299.842	299.842	—
18. Petrol rafinerileri	—	—	—	—
19. Seramik, cam ve metal dışı ürün	—	—	—	—
20. Çimento	—	—	—	—
21. Demir-çelik	—	—	—	—

22. Demirdışı metaller	---	---	---	---
23. Metal ürünleri (ev aletleri dahil)	220.605	306.002	526.607	4.189
24. Tarımsal ve elektrikli olma- yan makina	151.578	276.893	428.471	.3538
25. Elektrikli makina ve aletler	165.496	138.438	301.934	.5481
26. Ulaşım vasıtaları (onarım dahil)	---	---	---	---
27. Elektrik üretim ve dağıtımı	47.750	228.084	275.834	.1731
28. Demiryolu ulaşımı	n.a.	158.123	158.177	n.a.
29. Başka ulaşım	744.721	864.673	1.609.394	.4627
30. Ticaret	---	---	---	---
31. Haberleşme	51.578	159.582	211.160	.2443
32. Bankacılık, sigortacılık ve Koop.	---	---	---	---
33. Meslekler-hizmetler	1.491.132	2.005.051	3.496.883	.4264
34. Bina inşaatı	---	---	---	---
35. Bina dışı inşaatı	---	---	---	---
36. Kamu hizmeti (su havagazi dahil)	---	---	---	---
37. Mesken sahipleri	1.943.965	2.368.877	4.312.842	.4507
Toplam tüketim <sup>1</sup>	---	295.045	295.495	---
Tasarruflar <sup>2</sup>	---	2.368.877	4.312.842	---
Kişisel harcanabilir gelir	---	---	---	---

<sup>1</sup>Böylece hesaplanmış özel tüketim DIE tahmini olan 57.368 milyon cari İL'ından daha eksiktir (bakınız Türkiye Milli Geliri, 1938, 1948-1970, Yayın no. 625, Devlet İstatistik Enstitüsü Matbaası, Ankara, 1972, Tablo 5, s. 18-19). Mutlak rakamlardan çok tüketimin görelî dağılımıyla ilgilendiğimiz için ve görelî olanların bu tutarsızlıktan daha az etkilendiğine inandığımız için Sunman'ın verilerini güvenle kullanılmaktadır.

<sup>2</sup>Kentsel ve kırsal gelir grupları için 7. Tablosunda sunulan gelir ağırlıklarının yardımıyla ortalamaya eğilimlerden hesaplanmıştır (24).

**Kaynak:** Sunman (23, Tablo A-1 ve A-2)

Tablo 5'te dolaysız vergi yükümlülüklerini kırsal-kentsel kesimlere dağıtmaktayız. Buradaki varsayım, bu vergilerin vergilendirilen etmenler üstünde olduğu, yani yansıtılamayacağıdır. Bu tür, bir varsayım, neoklasik iktisatçılarca genellikle yapılır. Bizim kendi alanımızda daha iyi bir varsayım, bu vergilerin vergilendirilen etmeden yükselen fiyatlarla bu faktörlerin ürettiği mal ve hizmetlerin tüketicilerine yansıtacağı olabilirdi. Bu son varsayımı kullanmış olsaydık, dolaysız kırsal vergi yükü daha da artmış olacak; kentsel vergi yükü ise, düşecekti; ve toplam yük daha dengeli bir biçimde dağılmış olacaktı.

Tablo 6'da kırsal-kentsel kısa dönem vergi yüklerinin Tablo 7'de de (varyant A için) gayri safi gelirlerin tahmini-ni yapmaktayız. Aynı işlem Tablo 7'b de varyant B için yapılmıştır.

Sonuçtaki görüntü açıktır. Varyant A'da tarımdaki dolaylı vergi yükü, kentsel kesimdekinden yalnızca pek az daha düşüktür. Daha düşük olmasının başlıca nedeni kırsal nüfusun, kent nüfusundan daha yoksul olarak, gelirin daha büyük bir oranını besin dışı unsurlar kadar ağır vergilendirilmeyen besin maddelerine harcamasıdır. Bununla beraber dolaysız vergi yükü kırsal zengine göre kentsel alan üstüne çok daha fazla ağır olarak binmektedir.

Kırsal gelirler üstündeki kısa dönem dolaysız vergi yükü tahminimiz, ortalama olduğu için, aynı zamanda, gelir eşitsizliği nedeniyle olduğundan düşüktür. Tablo 6'da hesaplandığı şekliyle ortalama dolaysız vergi yükü rakamı, aynı vergi yapısı dahilinde, kırsal ya da kentsel kesimdeki gelir dağılımına göre değişecektir. Bu rakamın dağılımından etkilenmemesi için ortalama vergi yükü oranlarını her iki sektörde de aynı gelir dağılımı temelinde hesaplayarak karşılaştırmak gerekir (örneğin, kentsel ve kırsal gelir dağılımında aynı varsayarsak). Ek araştırma olmadan bunu yapmak güçtür, ancak aşağıda, böylece düzeltildiği takdirde, kırsal alanlardaki yoksulluğun kentsel alanlardakinden daha fazla olması nedeniyle kırsal haddin daha yüksek olması gerektiğini göstermekteyiz.<sup>17</sup>

Tablo : 4

## Dolaylı Vergilerin Kırsal Gelirler Üstündeki Toplam

Kısa Dönem Yüğü, Türkiye Varyant A 1968

Vergi Matrahı Milyon T.L. olarak

İsim Numara Kalemi

Vergilerin İsmi

Gerçek tüketim ağırlığı

V. Geliri Toplam

Tüketime düşen vergi geliri

Vergilerin İsmi	İsim	Numara	Kalemi	V. Geliri Toplam	Gerçek tüketim ağırlığı	Tüketime düşen vergi geliri
1 Akaryakıtın ithalde alınan Vergisi	başka muameleler	29	992.0			
2 Dahilde alınan Petrol Verg.			637.0			
3 Akaryakıt Gümrük Vergisi			162.0			
			59.0			
			<u>1850.0</u>			
4 Yerel Yakıt Vergisi Eksi binalara (ısıtma) uygulamak üzere % 25			462.5	1387.5		
5 Nakliye Vergisi eksisi genel tüketime uygulanan 1/2			1469.5	82.0		
			<u>734.75</u>	<u>734.75</u>	.4627	340.0
6 Binalar üstündeki yerel V.	Bina	37	321.1			
7 Gayrimenkul alım vergisi	mülkiyeti		286.0			
8 Depresyon Vergisi			83.3			
9 Binalardaki savunma vergisi			188.0			
10 Petrol üstündeki verg. % 25'i			462.5			
11 Arazi Vergisinin % 75'i			93.0	1433.9	.4507	648.3
12 Şeker Vergisi	Şeker	7	484.0	484.0	.5872	284.2
13 Arazi Vergisinin % 25'i	çeşitli besinler	1,3,7,8,10	31.0	31.0	.632421,2	19.6

14	Petrol Vergil. diğer yarısı		734.75	
15	Bankacılık ve sig. V. % 50'si		342.5	
16	İthalat damga resmi		953.0	
17	Damga resmi	bésin dışı	660.0	
18	İthalde alınan üretim ver.	12'den başka	1198.0	
19	Dahilde alınan üretim ver.		1614.0	
20	Gümrük resimleri		1169.0	
21	Rahım resmi		30.0	6.701.25
				.4552
				3050.4
22	Savunma vergisi ve tekellerin net geliri	gen. tüketim 1-37	1265.0	
23	Harçların % 95'i		222.3	
24	PTT vergisinin % 50'si		25.0	
25	Belediye harcamaları verg.		238.0	
26	Başka Belediye vergileri		388.8	2139.1
				.5275
				1128.4
27	Dış yolculuk harcamaları V.		200.0	
28	PTT vergisinin % 50'si		25.0	
29	Motorlu araçlar vergisi	Kentsel tüketim	96.0	
30	Harçların % 5'i (sürücü ehli)		11.7	
31	Bankacılık ve sigorta vergisinin % 50'si		342.5	675.2
				—
				12.199.2
				5468.9

Toplam

1. Tablo 3'teki veriler yardımıyla 1.3,7,8 ve 10. sektörler için hesaplanmıştır.
2. Tablo 3'teki veriler yardımıyla 1.3,7,8 ve 10. sektör dışındakiler için hesaplanmıştır.

Kaynak: Sunman (24) ve Krzyzaniak ve Özmucur (19, s. 83-84, Tablo 3A)

Tablo 7'a daki bizim varyant A'daki sonuçları Maliye Bakanlığının 1968 yılı tahminleriyle (Tablo 2) karşılaştırsak, bizim tahminlerimizdeki dolaylı vergi yükünün ve toplam vergi yükünün resmi tahminlerden çok daha yüksek olduğunu görürüz. Bununla beraber tarımın az vergilendirildiğine ilişkin savların bir bölümü halâ geçerlidir; çünkü kırsal kesim dolaysız vergiler biçiminde kentsel kesime göre ortalama olarak çok daha az ödemektedir.

Tablo 5  
Toplam Kırsal ve Kentsel Dolaysız Vergiler,  
Varyant A, Türkiye, 1968

No.	İsim	Milyon TL. olarak toplam vergi	Dağıtım faktörü	Milyon TL. olarak dağıtılmış
<i>Kırsal</i>				
1.	Gelir vergisi	4.668.4	.0115 <sup>1</sup>	53.7
2.	Kurumlar vergisi	999.1 <sup>2</sup>	.07 <sup>3</sup>	69.9
3.	Veraset intikal vergisi	39.0 <sup>2</sup>	.10 <sup>3</sup>	3.9
TOPLAM				127.5
<i>Kentsel</i>				
1.	Gelir vergisi	4.668.4	.9885 <sup>1</sup>	4614.7
2.	Kurumlar vergisi	999.1 <sup>2</sup>	.93 <sup>2</sup>	929.2
3.	Veraset ve intikal vergisi	39.0 <sup>2</sup>	.90 <sup>3</sup>	35.1
TOPLAM				5579.0

<sup>1</sup> 1968 yılı için veriler henüz mevcut değildir. 1967 için tarımsal gelir vergisi getirisi 45.915.000 carî TL. olmuştur, ve bu kaynaktan toplam gelir 3.979.000.000 TL. olmuştur. İki vergi gelirinin birbirine oranı 1968 tarımsal gelir vergisini hesaplama faktörünü temsil eder. Veriler için aynı zamanda bkz. *Türkiye İstatistik Yılığ*, 1971, (43, s. 382, Tablo 357).

<sup>2</sup> Bakınız. Krzyzaniak ve Özmucur (19, Tablo 3B), ancak veraset ve intikal vergisi ayrı gösterilmektedir.

<sup>3</sup> Bu faktör Arsan'da önerilmiştir (26).

*Kaynak:* a) Maliye Bakanlığı (41, s. 24-25);  
b) Krzyzaniak ve Özmucur (19, s. 84, Tablo 3B)

Bununla beraber, Türk ekonomisinin tam anlamıyla neoklasik olduğundan emin değiliz. Eğer ekonomi tam anlamıyla neoklasik değilse, ve vergilendirilen faktörlerin vergi yükümlülüklerini yükselen fiyatlarla tümüyle tüketicilere yükleme gücü varsa, az-vergilendirme konusu hemen hemen ortadan kalkmaktadır. Bu nokta, varyant B için tahminlerimiz gösterilerek Tablo 7'b de ortaya konmuştur.

Tablo 6

Dolaysız ve Dolaylı Vergilerin Kısa Dönem Yükü  
Kırsal ve Kentsel Kesimlere ve Toplamlara göre,  
Varyant A, Türkiye, 1968,

No. İsim	Cari TL. milyonu olarak vergi borcu	Matrahın oranı olarak (gayri safi gelir)
<i>Kırsal</i>		
1. Dolaysız	127.5	.0028
2. Dolaylı	5.468.9	.1217
3. Toplam	5.596.4	.1245
<i>Kentsel</i>		
4. Dolaysız	5.579.0	.1141
5. Dolaylı	6.730.3	.1376
6. Toplam	12.309.3	.2517
<i>Birleştirilmiş</i>		
7. Dolaysız	5.706.5	.0608
8. Dolaylı	12.199.2	.1300
9. Toplam	17.905.7	.1908

Tablo 7 a  
Kentsel ve Kırsal Gelirler, Varyant A,  
Türkiye, 1968.

No.	İsim	Milyon TL.
<i>Kırsal</i>		
1.	Cari TL.'si olarak gayri safi gelir	44.915.3
2.	Dolaysız vergiler	127.5
3.	Kişisel harcanabilir gelir (cari) <sup>2</sup>	44.787.8
4.	Dolaylı vergiler	5.468.9
5.	Faktör maliyetinde kişisel harcanabilir gelir	39.318.9
<i>Kentsel</i>		
6.	Cari Türk L.'si olarak gayri safi gelir	48.886.7
7.	Dolaysız vergiler <sup>1</sup>	5.579.0
8.	Kişisel harcanabilir gelir (cari) <sup>2</sup>	43.307.7
9.	Dolaylı vergiler	6.730.3
10.	Faktör maliyetinde kişisel harcanabilir gelir	36.577.4

1 Bu vergilerin yansıtılmayacağı şeklindeki olağan varsayımına göre hesaplanmış gayri safi gelir (aynı zamanda bakınız, Krzyzaniak ve Özmucur'da varyant A (19, s. 84))

2 Kırsal ve kentsel harcanabilir gelir toplamı 1968 için DİE rakamına eşittir.



Tablo 7 b

Kentsel ve Kırsal Gelirler ve Ortalama Kesimsel  
Vergi Yükleri, Varyant B, Türkiye, 1968,

No. İsim	Milyon TL.	
<i>Kırsal</i>		
1. Kişisel harcanabilir gelir (cari) <sup>1</sup>		44.787.8
2. Tarımdaki idolaysız vergiler <sup>2</sup>		127.5
3. Gayri safi gelir		44.915.3
4. Dolaylı vergilerdeki pay	5.468.9	
5. Dolaysız vergilerdeki pay (faktör. 5084) <sup>3</sup>	2.901.2	8.370.1
6. Faktör maliyetinde kişisel harcanabilir gelir.		36.545.2
7. Ortalama kırsal vergi yükü <sup>4</sup>		.186
<i>Kentsel</i>		
8. Kişisel harcanabilir gelir (cari) <sup>1</sup>		43.307.7
9. Kent gelirleri üstündeki dolaysız vergiler		5.579.0
10. Gayri safi gelir		44.886.7
11. Dolaylı vergilerdeki pay	6.730.3	
12. Dolaysız vergilerdeki pay	2.805.3	9.535.6
13. Faktör maliyetinde kişisel harcanabilir gelir		39.351.1
14. Ortalama kentsel vergi yükü <sup>4</sup>		.195

1 Tablo 7 a ya bakınız.

2 Tablo 6 ya bakınız.

3 Tablo 3 e bakınız. Kentsel kesim için faktör .4916 dir.

4 Vergi yükü kökü gayri safi gelir olarak hesaplanmıştır.

Kırsal ve kentsel vergi yükleri arasındaki fark neredeyse yok olur (birincisi kırsal gayri safi gelir başına .186, ikincisi ise gayri safi kentsel gelir başına .195 TL.). Türkiye'de kırsal alanlarda yoksulluk daha belirgin olduğundan, bu durum geçimlik düzeyin üstündeki hane halkları için yaklaşık eşit vergi yükü anlamına gelir. A ve B varyantları için tahminlerimizin «gerçek» ortalama yüklerin bulunduğu alanı yansıttığına inanmakta ve varyant B tahmininin daha iyi olduğundan korkmaktayız.

Okuyucu, tahminlerimizin, tüm kırsal kesim için toplamlar olduğunu akılda bulundurmalıdır. Ne biz ne de Maliye Bakanlığı, bu toplamı gelir gruplarına göre bölmeye çalışmaktadır. Bazı Türk iktisatçıları, tarımın az vergilendirilmesinden söz ederken büyük toprak sahiplerinin «az vergilendirildiği» savını da dile getirmektedirler. Kuşkusuz bu iktisatçılar artan oranlı bir vergi standardı düşünmektedirler. Birinci konuda yanlış düşündüklerini göstermekteyiz. İkinci konuda haklı olabilirler, ancak veriler bu savı kanıtlamak için çok yetersizdir, ve bize göre bu konu ancak apayrı bir raporla ele alınabilir.

Sonuçlardaki farklılığın başlıca nedeni Türk ekonomisinin niteliğine ilişkin varsayımlardaki farklılıktır. Vergileri yansıtan gücü etkiler bu nitelik. Bakanlık işletme ve tarımsal faaliyetlerin alıcı pazarlarıyla karşı karşıya olduklarına ve dolaylı vergilerle vergilendirildikleri takdirde ürünlerinin fiyatlarını yükseltmeyeceklerine inanmaktadır. Biz burada kendi varsayımlarımızı savunacağız.

Tam rekabet koşulları altında ya da kısıtlanmamış tekel-lerde, fiyat belirlenmesine ilişkin kısmi Marshall analizi bile istem ve sunu eğrileri uygun (birincisi olumsuz ikincisi olumlu) eğilime sahip oldukları takdirde vergilerin fiyatları arttıracığını göstermektedir (vergi oranından daha az olarak). Esnek para sunumu olan bir dünyada, batı iktisatçıları, böylece, dolaylı vergilerin yükselen fiyatlar biçiminde tümüyle tüketiciye yansıyacağını savunmak istemektedirler. Ma-

liye Bakanlığının yaklaşımını kabul etmek için ya istem ve sunu eğrilerinde olağandışı eğilimler varsayılmalı ya da üreticilerin fiyatlar üstünde hiç biri gücü olmadığı eksik rekabet koşulları savunulmalıdır.

Sanayi üreticilerinin dolaysız vergileri ürünlerine yansıtamamaları için hiç bir neden görmemekteyiz. Yüksek gümrük duvarlarıyla korunmuş olarak bu üreticilerin durumları gayet iyi görünmektedir. Kırsal üreticilerin piyasa gücüne sahip olup olmadıkları ancak ayrı bir incelemeyle saptanabilir. Türk köylüsü üretici olarak da satıcı olarak da kuşkusuz daha güçsüz bir durumdadır. Bununla beraber, bu Maliye Bakanlığının yaklaşımına bir gerekçe olarak kabul edilirse kırsal vergi yükü hesapları büyük ölçüde etkilenmeyecektir; çünkü kırsal kesim besin dışı malların % 40'ını tüketmektedir, ki burada vergilerin yansıtıldığı varsayılmalıdır. Kentsel kesim besinlerin % 40'ının tüketiminden yararlanmaktadır ki, burada dolaylı vergilerin (Maliye Bakanlığına göre) tarım tarafından emildiği farzedilmektedir.

Bununla beraber, dolaylı vergilerin kırsal kesimde de yansıtıldığını savunmak için bir nedenimiz vardır. Türk köylüsü ürünün çoğunu hükümet destek politikaları çerçevesinde satar. (11, Forker) Bir çok halde bu fiyatlar, uzun dönem ortalamasının üstünde tutulan açık yardımlardır. Bu tür desteklemeden doğan hükümet zararları parasal genişlemeyle finanse edilir. Bu, kuşkusuz en azından kısmen tükettikleri (böylece, bu fiyat desteğinin yalnızca bir bölümü) Türk tarımına net kazanç yansıttığı takdirde kent ve köy yoksuluna yükselen fiyatlarla yüklenir. Bununla beraber, burada şu soru akla gelmelidir: Tarımdaki dolaylı vergiler arttırılmış olsaydı, hükümet destek alm fiyatlarını yükseltecek miydi? Tarımdaki dolaylı vergilerin yansıtılmış mı yoksa emilmiş mi olduğunu değerlemek için en uygun ölçüt bu olurdu. Bu konuyu resmi görevlilerle konuşmaya çalıştıksa da girişimimiz başarılı olamadı. Cevabı sınamak olanaksız hale geldi. Bu oranlar elliler ve altmışlarda hiç bir zaman büyük ölçüde yükseltilmemiştir (altmışlarda arazi

vergi oranının yükselişine sonra hemen düşüşüne bakınız). Bizim görüşümüze göre, şayet hükümet bu vergileri yükseltmeye niyetli olsaydı, fiyat desteklerini arttırır ve en azından kısmi yansımaya izin verirdi. Aksi takdirde, besin üretimi azalabilirdi<sup>18</sup>; oysa Türkiye'nin besinde kendine yeterliği böyle bir azalmaya izin vermeyecek kadar değerlidir.

#### V — TÜRK TARIMI İÇİN NE TÜR BİR VERGİ REFORMU GEREKLİDİR:

Gizli Kaldor raporundan bu yana, Türk tarımının az vergilendirildiği çeşitli zamanlarda öne sürülmüştür. Bu tür bir iddia ancak, gelir vergisine ya da genel olarak dolaysız vergilere ilişkin olarak bir ölçüde geçerli olabilir. Yücelik (39) Türk tarım gelirlerinin yüzde 80'inin kent gelirlerine oranla tarımsal gelirlere ilişkin vergi kurallarının gevşek olması nedeniyle vergilendirilmediğini öne sürmektedir. Bu iddia kent zenginleri için çok adaletsiz görünse de, acaba Yücelik'in reformu çok ihtiyaç duyulan devlet gelirlerinin çoğunu sağlayabilecek midir? Kırsal gelir vergisinin gelirleri birkaç katına yükseltecek biçimde kentsel gelir vergisi düzeyine yükseltildiğini farzedelim. Ancak, böyle bir süreç kentsel gelir vergisinin sakat yönlerini de beraberinde getirecek ve vergi kaçakçılığı sorunu önem kazanacaktır. Şimdiki halde tarımsal gelir vergisinde pek kaçakçılık beklememekteyiz; çünkü zengin çiftçi meşru yollardan ödeme yükümlülüklerinin çoğundan kaçabilmektedir. Aygun ve Döslüoğlu'na göre kentsel gelir vergisi alacaklarını, vergi kaçırmayı önleyerek kesinleştirmek gelirleri % 75 arttıracaktır. Kuşkusuz, şimdiki halde vergi kaçakçılığı en önemli sorun gibi görünmektedir. Vergi kaçakçılığının yalnızca kentsel kesimde önlenmesi 4.184, 25 milyon TL. ek vergi igeliri sağlayabilirdi (1968 de). Böylece, gelir vergisi gelirleri (tarım dışında) 9.763,25 milyon TL.'sına yükselmiş olurdu.

Tarımsal gelir vergisinde bir reform, bu tür bir reformla birleştirildiği takdirde, gelir vergisi sistemini gerçekten adaletli kılabilirdi (Türk ekonomisi neoklasikse ve artan

oranlı Türk gelir vergisinin durumu dikey adalet koşullarını yansıtırsa). Bununla beraber, Türkiye'deki gelir vergisi kısmen ya da tümüyle ileri yansıtılırsa, ki bu piyasadaki eksik rekabet koşullarının ölçüsüne dayanır o zaman ne şimdiki gelir ve kurumlar vergileri ne de yukarıda önerilen reform iyi birer vergilendirme politikası sayılır. Bu vergilerin Türkiye'deki durumuna ilişkin hiç bir ampirik çalışma görmediğimiz için, yanlış vergi reformu zorlamak tehlikesi mevcuttur.

Maliye Bakanlığının tahminlerinden en önemli ayrılışımız Türk ekonomisinin niteliğine ilişkin olmuştur. Bizim Türk ekonomisinin niteliğini görüşümüzle ve sonuç olarak dolaylı vergilerin ileri yansımalarıyla şimdiki Türk vergi yapısı nihai tüketim malları üstünde değişen ölçülerde vergi yığılması ile sonuçlanmalıdır. Bu açıdan, şimdiki dolaylı vergilerin en kısa zamanda değiştirilmesi gerekmektedir, çünkü dengesiz yığılma tüm ekonominin etkinliğini bozar.

Aslında bizim tahminimiz bile fiyat sapmalarının yol açtığı ek yükleri açıklamamaktadır. Bu açıdan, Türkiye'deki dolaylı vergilerin yükünü olduğundan az tahmin etmiş olmaktayız. Bizim hesabımızın üstündeki ek yük bilinmemektedir; ancak büyüklüğü belirlenebilir, (ve daha da önemlisi) giderilebilir. Özgül olarak bir girdi çıktı matrisi tersi nihai tüketim maddelerinin göreceli fiyat yapısını aynı tutabilmek için hangi vergilerin hangi oranlarda konulması gerektiğini saptarken kullanılabilir. Daha da iyisi, dolaylı vergi sistemini tamamen ortadan kaldırmak, ve yerine tüketim türünden tekdüze bir katma değer vergisi koymak olacaktır. Böyle bir vergi reformu Türk ekonomisinin niteliği ne olursa olsun fiyat bozukluklarını ortadan kaldıracaktır. Ek olarak, Türkiye, G.A.T.T. anlaşması içinde, ihracatı için bazı avantajlar elde edecek ve Avrupa Ortak Pazar ülkelerine daha yakınlaşacaktır.

Dolaylı vergilerdeki ek yük sorunu hükümet politikalarıyla pekiştirilmektedir; şöyle ki, vergi geliri getirmemeleri

ya da pek az getirmelerine karşın Türk tarımında ve kentsel kesimde büyük ek yüklere yol açmaktadırlar. Örneğin gümrükleri ele alalım. Bunlar vergidir, ve bizim tahminlerimizde de böyle kabul edilmiştir. Görelî fiyatları bozabilirler; bu da ek yüklere yol açar. Bu, bizim tahminlerimizde yer almamıştır. Dolayısıyla, bizim tahminimiz tüm olarak bir az tahmindir. Son olarak, gümrükler kısıtlayıcı olabilir; gelir getirmez, ancak yerli olarak üretilmiş benzer malların fiyatlarını arttırır. Bu fiyat artışını, kırsal kesim taşırsa bu bir yük olacaktır. Ekonomik süreçlere hükümet müdahalesi çok benzer yüklere yol açabilir (özellikle, bazı endüstri mallarının üretiminde tekele yakın bir durumla sonuçlanırsa).

Ulusal ürünün büyüklüğünü azaltan bu yarı mali önlemlerin çoğu (yani, pek az gelir getirdiği halde Türk ekonomisindeki bazı kesimlere yük oluşturan hükümet önlemleri) nihai tüketim mallarını etkiler, ve iktisatçılar tarafından ithalat ikamesi politikaları olarak ya da gelişme çağında olan sanayii koruma açısından savunulmaktadır. Bu önlemleri her zaman için yanlış bulmuyoruz, ancak bazılarında karşı çıkma ihtiyacını hissediyoruz. Ekonomik gelişmenin erken bir evresinde sermaye malları, ve bir ölçüde ara malları endüstrileri geliştirilmeli midir? Bunların yüksek maliyetleri sonucunda, bir yüksek maliyet rejimi tüm ekonomi çapına yayılırsa (ulusal ürünü azaltarak ve ihracatı önleyerek) bedelleri çok yüksek sayılabilir.

Son sıralarda Türkiye'deki ulusal üretim maliyetini Batı ülkelerinininkiyle karşılaştırarak ölçme yolunda bazı girişimler olmuştur (2, Aker, 14, Keyder, ve 17, Krueger). Türk mallarının (özellikle sermaye malları) ithalat mallarının pek az gümrükle ya da hiç gümrüksüz olarak ülkeye sokulabilmesi halinde olacaklarından bir kaçkat daha maliyetli oldukları bulunmuştur. Bağımsız olarak (ancak, yalnızca bir örnekleme niteliğinde) belirli bir Türk malı traktörün (yabancı patentli) Türk köylüsüne 70 ton buğdaya mal olduğunu ekleyebiliriz. Fransız köylüsü, aynı Fransız yapımı traktörü aldığıında bu ona yalnızca 27 ton buğdaya mal ol-

maktadır. Bu örnek, Türkiye'nin çağdaşlaşmasını Türk çiftçilerinin erişebileceklerinden uzaklaştıran Türk tarımının üstündeki ağır yükü yansıtmaktadır. Sonuç olarak, bu Türk fakirlerinin besinlerine daha fazla para ödediği, fakir Türk çiftçilerinin ürünleri karşılığında daha az aldıkları ve ek olarak Türk ihracatının önlendiği anlamına gelir.

Tüm ulusal ürün üstündeki kısıtlayıcı etkisinden dolayı sermaye mallarının korunması daha az gerekçeli gibi görünürse, tüketim malları endüstrilerinde gelişmekte olan sanayinin korunması hakkında daha çok şey söylenebilir. Buradaki karşı çıkışımız bu tür sanayilerin talep ettikleri korunma süresine ilişkindir. Bunlar hiç bir zaman büyüdüklerini ve korunmaya ihtiyaçları kalmadığını açıklayacaklardır? Belki de korunma süresi baştan kısıtlanmalıdır. Böyle yapılmamış olan yerlerde, korunma ihtiyacı belirli aralıklarla gözden geçirilmelidir. Korunma süresinin çok uzun olduğu hallerde, yapılacak en iyi şey sosyal kayıpları en aza indirmek ve gelişmemiş olan uluslararası rekabetlerin rüzgarları ile karşı karşıya bırakmaktır.

Bu açıklamada yarı mali önlemlerin yükü sorununa eğildikten sonra, Türkiye'deki kısa dönem vergi yükünün buzdağının ancak ucu, kolayca görülebilir bölümü olduğunu hissetmekteyiz. Bununla beraber esas sorun bu çalışmanın hedefleri dışında kalmaktadır.

## NOTLAR:

Yazarlar sırasıyla Rice Üniversitesinden Henry Fox, Sr., Manchester Üniversitesinden bir lisans üstü öğrencisidir. Yazarlar, Türk arkadaşlarından hem akademisyenlerden hem de devlet memurlarından almış oldukları tavsiye ve yardımlara teşekkürlerini sunarlar. Yazarlar, bu araştırmanın düzenlenmesindeki cömert yardımlarından dolayı iktisat bölümü Başkanı Prof. Dr. Demir Demirgil'e ve Bebek'deki Boğaziçi Üniversitesine özellikle şükranlarını sunarlar. Yazarlar Ankara'daki AID görevine ait Dr. Betty Yaşer'e kendilerine yol gösterdiği, aynı kuruluştan Dr. İhsan Çetin'e yorumlama ve resmi temaslardaki yardımı için ve Ankara'da A.B.D. Konsolosu Tarım Ateşesi William Lovard Davis Jr.a Türk tarımının sorunlarına ilişkin sezgilerini paylaştığı için müteşekkirdirler. Yararlı yorumları için Prof. James W. Land'e ve sunumu geliştiren Mr. John Hill'e özel teşekkürler sunulmaktadır.

1. Bu yöntemin ardındaki vergi yansıma teorisi tartışılabilir. Eksiklikler, örneğin (19. Krzyzaniak ve Özmucur) da ele alınmıştır.

2 Dolaylı vergiler hem nihai (tüketim ve sermaye) mallara hem de ara mallarına konur, ve bunların vergileri tümüyle ileri yansıtılırsa, nihai mallar üzerindeki vergi yükü birikebilir ve sonuç olarak, kanuni vergi hadleri aynı olsa da bu tür yükler değişik hadlere ulaşabilir. Üretim süreçlerinde dolaylı vergilemeye tabi bu ara mallar ne kadar çok kullanılırsa, bu malların fiyatlarındaki vergiye bağlı artış da o kadar yüksek olacaktır. Buna yığılma denir. Dolaylı vergilerin yerine katma değer vergisi koymanın amacı nihai malların değişik hallerde keyfi olarak vergilendirilmesinden kaçınmaktır. Ne yazık ki, Türkiye, ilerde gelişecek Avrupa Ortak Pazar ilişkileri katma değer vergilendirmesini zorunlu kılacak olsa da hala dolaylı vergilere dayanmaktadır. Bir ülke katma değer vergisine dayansa da dayanmasa da, ya da yığılmayı açıklayabilse de, tüm vergi yükünün tahminini yapamayabiliriz. Üretim süreçleri ağır işlediği ve vergilendi-



rilmiş ara girdiler (ya da katma değerleri) önceki devrelerde kullanıldığı sürece bu böyle olacaktır. O zaman bunlara ilişkin vergi ödemeleri nihai malların vergi borçlarının önceden ödenmesi şeklinde düşünülmeli ve faiz eklenerek arttırılmadır.

3. Türkiye'de yığılmanın açıklamasının ihmali eğer bu düzeltme sonradan aşırı toplamaştırma nedeniyle kayboluyorsa son hesapların kalitesini etkilemeyecektir. Örnek olarak, (19) da tarif edilen tüketici davranış taramalarının niteliğini ele alabiliriz. Bu taramalarda tüm mallar 8 ya da 9 sınıfta gruplanmıştır. Kuşkusuz, girdi-çıkıtı matrisinin tersinin yardımıyla hesaplanmış vergi yüklerinde yapılacak herhangi bir geliştirme tüketici taramalarının organizasyonu bizi daha geniş bir toplamaştırmaya zorladığı sürece kaybolacaktır. Bu durum elektronik ses aygıtlarındaki kondensatörlerin işine benzetilebilir. Esas olarak bu aygıtlar gü-rültüyü bastırmak için yapılmıştır; ancak dalga uzunlukları yeterince küçükse bilgiyi de baskı altında tutarlar. Türk tüketici davranış taramalarındaki bu aşırı toplamaştırma nedeniyle yığılmayı hesaba katmamakla fazla bilgi kaybetmiş olduğumuzu sanmıyoruz. Türk tüketici taramalarının niteliği zaten bu bilgiyi kaybetmişti, ve telafi edebileceğimiz pek birşey kalmamıştı.

4. Örneğin, tüketici davranış taramalarının, yalnızca onbir Türk kentinde yapılmış olmasına rağmen kırsal alanları da temsil ettiğini varsaymak zorunda kaldık.

5. Ankara'daki Devlet İstatistik Enstitüsü (DİE) nün girdi çıktı bölümü yaklaşık 40 tür mala ilişkin güncel katsayı toplamış ve çeşitli türde mallara ilişkin ithalat vergi yükümlülüklerinin dağıtımını üzerinde çalışmaya başlamıştır. Kuşkusuz bundan sonraki adım katsayı matrisinin tersinin yardımıyla, (1, Aaron) da önerilen doğrultuda yığılma sorununu çözmek olmalıydı.

6. 1968 gelir dağılımı çalışmasının yazarları bu çalışmayı 1973 için yinelemeye niyetlenmiş, ancak (anladığımız göre) mali destek bulamamışlardır.

7. En iyi halde yereldirler; genellikle sistematik olma-  
diklarından eşanlı olarak kullanılmaları olanaksızdır. Çu-  
kurova (10) ve birkaç başkasının farkındayız (biraz kaba).  
Birkaç yıl içinde bu verilerden bazılarının elde olması muh-  
temeldir. Devlet İstatistik Enstitüsü (DİE) Devlet Planlama  
Teşkilatı (DPT) ile işbirliği yaparak temsili kırsal alanlar-  
da sistematik olarak bir dizi tüketici davranış taraması gi-  
rişiminde bulunmaktadır. Bu girişim gerekli tüketim kalıp-  
larının çoğunu sağlayabilir ve şimdikilere oranla daha üs-  
tün nitelikte olabilir.

8. Krzyzaniak, daha önce (18) Türkiye'de gelir vergisi  
uygulamasının 1949'da başlatıldığını ve hadlerin oldukça ar-  
tan oranlı olduğunu, ancak dolaysız vergilerin ellilerin baş-  
larında olduğu gibi yetmişlerin başlarında da genel vergi ge-  
lirlerinin aynı oranını ürettiğini söylemişti. Gerçekten, gelir  
vergisi hadlerinin artan oranını ürettiğini söylemişti. Ger-  
çekten, gelir vergisi hadlerinin artan oranlılığı dağıtılmalı-  
dır. Bu daha da şaşırtıcıdır; çünkü bu sıralarda Türkiye bü-  
yük ölçüde ekonomik gelişme geçirmiş ve yılda ortalama  
yüzde onbirlik bir fiyat enflasyonu ile karşı karşıya kalmış-  
tır. Aygun ve Döslüoğlu (4) Türkiye'nin büyük ölçüde gelir  
vergisi kaçakçılığına maruz kaldığını öne sürmektedirler.  
Hesaplarına göre bu kaçakçılık toplanan tutarın yaklaşık  
% 75'ine ulaşmaktadır.

9. Bizim amaçlarımız açısından bu kaynaklardan hiçbi-  
ri mükemmel değildir. Bülten deki veriler (41) zaman zaman  
toplamlanmıştır. Örneğin, İstatistik Yıllığı 1964/65 (42) can-  
lı hayvan vergi gelirlerinin 1958'de 32, 1960'da 35 ve 1961'de  
34 milyon Türk Lirası olduğunu göstermektedir. Bülten bu  
bilgiyi sağlamadığı için, bunun kaldırılan vergiler artıkları  
kalemünde saklandığı varsayılmalıdır. DİE ağaç ve ormancılıktan  
üretim vergi gelirlerinin 1966'da 48.3, 1967'de 86.2,  
1968'de 106.5, ve 1969'da 121.3 milyon TL'si olduğunu da  
belirtmektedir. Bu bilgi, açıkça Bültenin dahilde Alınan İstih-  
sal Vergisi kaleminde saklıdır. En kötü bildirim belediye  
düzeylerinde ve yerel düzeylerde olmaktadır, Bültende (bkz.

s: 160-61). Yalnızca 1964'e kadar olan veriler verilmiştir. Bu açıdan İstatistik Yıllıkları daha iyidir. 1964/65 yılı 1964'e kadar ki verileri 1971 verilerini ve 1965 ve sonrası verilerini vermektedir. Ne yazık ki her iki yıllık da verileri değişik biçimde organize etmekte ve böylece uzlaştırma olanağı olmamaktadır.

10. 1970 nüfus sayımına göre, Türkiye nüfusunun yaklaşık 2/3'ü hâlâ geçimini tarımdan sağlamaktadır.

11. Aktan'ın çalışması (3) 1952 Sonbahar Taramasına dayanmakta ve sahiplik statüsüne bakmaksızın işleyen çiftlik birimlerinin dağılımını göstermektedir; İstatistik Yılı (43) Tarımsal Örneğin 1963 nüfus sayımına dayanarak toprak dağılımı verilerini sunar. 1970 nüfus sayımı verileri henüz toplanıp yayınlanmamıştır. Hanehalklarına ve gelir dağılım gruplarına göre tarımsal gelir dağılımı için okuyuculara Boratav (5)'i tavsiye ederiz. Bu çalışma Yusuf Hamurdan ve Tolgay Çavuşoğlu tarafından yapılmış olan daha önceki bir çalışmaya dayandırılmıştır (37); ne yazık ki, sonuncu çalışma gizlidir.

12. Bir gelir vergisine ihtiyaç olduğunun kavrayışı Türk ve Batı Akademisyenlerince yaygınlaştırılmıştır. Burada Neumark (20, 21) ve Durdağ (29) dan söz edilebilir.

13. Rapor henüz deklasifiye edilmemiştir, ancak herhangi bir kanuna karşı geldiğimizi düşünmüyoruz. Rapor parlamentoda açık olarak tartışılmış ve içerikleri Türkiye'deki çeşitli yayınlarda tarif edilmiştir. Bunların içinde (29, Durdağ) da sözü edilen de vardır. Yine de bunu kullanmamak bir elverişsizliktir, ve tarifleri kanunen Amerikan Mahkemelerinde açıklanmış statüsüne sahipmiş gibi ele alınmalıdır.

14. Birçok Türk yazarı (örneğin, 29, Durdağ) Kaldor'ın önerisini kuvvetle desteklemekte ve bu önerinin atıl arazinin

kullanımını teşvik ettiğini düşünmektedirler. Bununla beraber uygulamaya konduğu takdirde bu vergiyi tahsil etmek kolay olmayacaktır. Türkiye'de arazinin sahibinin kim olduğu genellikle pek açık değildir, ve doğru dürüst çalışma yapılmadan herhangi bir parsel arazinin potansiyelinin belirlenmesi devlet bürokrasisi tarafından rastgele gerçekleştirilecek ve mahkeme yoluyla şiddetli karşı çıkışlara hedef olacaktır. Hükümetin bu öneriyi reddederken, verginin tarımsal üretim üstünde özellikle pazarlanabilir besin artıklarının olumsuz etkisi olacağından korkmuş olması muhtemeldir. Bu tür artıklar genellikle geçimlik düzeyin üstündeki çiftçilerden gelir, ve bunlar en fazla etkilenecek olanlardır. Bazı komünist ülkelerin köylüleri kollektif çiftliklere artan vergiler ile zorlamaları bunu doğrulamaktadır. (bkz. örneğin, 16, Korbonski'de sunulduğu şekliyle Polonya vakası). Bu politika, Polonya tarımında düşüşe neden olmuş ve sonuçta kollektivizasyon çabasının tümüyle çöküşüne katkıda bulunmuştur. Kaldor'un önerisinin reddedilmesindeki en önemli faktör belki de, o zamanlarda, kırsal arazi sahiplerinin Türk parlamentosunda aşırı ölçüde temsil edilmesi gerçeği olabilir.

15. Sunman'ın çalışmasının bir bölümü.

a) DPT'den İcen Börtocene başkanlığında bir takım tarafından Konya, Samsun ve Diyarbakır dolaylarında son yıllarda yapılmış olan bir taramaya ve,

b) Hıfzısıhha Enstitüsü ve Hacettepe Üniversitesi'nden Orhan Köksal tarafından Ankara köylerinde çeşitli gelir gruplarında beslenme düzeyini saptamak üzere yapılmış bir taramaya dayanır.

16. Sunman'n tezi gelir yüzdelerini ve tasarruf eğilimlerini gelir gruplarına göre şöyle dağıtır.

No.	TL. olarak gelir grubu	Kırsal tasarruf eğilimi	Gelirin yüzdesi	TL. olarak gelir grubu	Kentsel tasarruf eğilimi	Gelirin yüzdesi
1	0-499	.01	.41	0-500	.30	.06
2	500-934	.02	.32	501-1000	.04	.23
3	935-1747	.05	.19	1001-1999	.06	.34
4	1749'un üstünde	.10	.08	1999'un üstünde	.18	.37

Tasarruf eğilimi ve gelir yüzdesinin iç çarpımları bizim tahminlerimizi verir.

17. Ortalama kırsal gelirin kentsel gelirden daha az olduğu bilinmektedir. Bu da kırsal hanehalklarının daha büyük bir oranının gelir vergisinden muaf gruplar içine düştüğü anlamına gelir. Ortalama vergi yüküne bu durumun etkisi ne olacaktır? Arguman şöyle formüle edilebilir: Ortalama kişisel gelir vergisinin şöyle hesaplandığını düşünelim:

$T / (Y_t + Y_n)$ , burada T toplam vergi yükümlülüğü,  $Y_t$  gelir vergisiyle yükümlü kişilerin toplam gayrisafi geliri, ve  $Y_n$  de düşük gelir nedeniyle vergiden muaf kişilerin toplam gayrisafi geliri olsun. Bir de  $r = Y_n / Y_t$  olarak tanımlanan bir yoksulluk ölçümü olsun. Ek olarak, kırsal ve kentsel kesimde aynı zenginlikte aynı sayıda ve dolayısıyla aynı vergi yükümlülüğüne sahip kişi olduğunu, ancak kırsal yoksulluk ölçüsü ( $r'$ ) nin kentsel ölçüm ( $r''$ ) den daha yüksek olduğunu varsayalım.

O zaman  $T / Y_t (1 + r')$   $T / Y_t (1 + r'')$ , ya da aynı vergi hadleri yapısı ile, ortalama kırsal gelir vergisi yükü kent nüfusununkine oranla daha düşük olacaktır.

18. Zaman zaman Türkiye'deki yerel otoriteler hükümet fiyatlarıyla et fiyatını piyasa fiyatının altında tutmaya çalışmışlardır. O zaman kısıtlıklar ve karaborsa faaliyetleri ortaya çıkmıştır. Kuşkusuz Türkiye'deki besin talebi doyurulabilir niteliktedir, ve arz sabit değildir.

## KAYNAKLAR

### A. Genel:

1. Aaron, Henry, «The Differential Price Effects of a Value-Added Tax», *National Tax Journal*, Vol. 21, No. 2/1968, pp. 162-75.
2. Aker, Ahmet *Türkiye Endüstrüsü ve Ortak Pazar* (Turkish Industry and the Common Market) (İstanbul, Baha Matbaası, 1970).
3. Aktan, Reşat, «Problems of Land Reform in Turkey», paper given at the 1964 Conference on Agricultural Aspects of Economic Development», III Conference, *The Middle East Journal*, Vol. 20, No. 3/1966, pp. 317-34.
4. Aygun, Sadullah, and Döslüoğlu, Zeki, «Extent of Improved Collection Techniques and Increased Total Tax Revenue», *CENTO Symposium on Tax Administration*, Teheran, March, 6-12, 1965.
5. Boratav, Korkut, *Gelir Dağılımı* (Income Distribution) (Ankara, Ankara Üniversitesi, SBF Dergisi, 1966).
6. Bishop, George A., «The Tax Burden by Income Class, 1958», *National Tax Journal*, Vol. 14, No. 1/1961, pp. 41-58.
7. Bishop, George A., *Tax Burdens and Benefits of Government Expenditures by Income Class, 1961 and 1965* (New York, Tax Foundation, 1967).
8. Bulutay, Tuncer, Timur, Serim, and Ersel, Hasan, *Türkiye'de Gelir Dağılımı, 1968* (Income Distribution in Turkey, 1968) (Ankara, Sevinç Matbaası, 1971).
9. Chakraverti, A.K., Çinar, Cemil, and Çanalp, G., *Structural Interdependence of the Turkish Economy* (Ankara, Türk Tarih Kurumu Matbaası, 1963).
10. Çukurova, C., «Consumer Budget Survey, Antalya Lake Region», unpublished report (Ankara, State Institute of Statistics).
11. Forker, Olan D., *Agricultural Price Policy in Turkey*, I and II Discussion Papers no. 2 and 3 (Ankara, USAID, 1972).
12. Hamurdan, Yusuf ve Çavuşoğlu, Tolgay, *Gelir Dağılımı Araştırması, 1963* (Study of 1963 Income Distribution), (Ankara, Devlet Planlama Teşkilatı Yayınları (Gizli), 1966).
13. Hinderink, Jan, and Kiray, Mübeccel B., *Social Stratification as an Obstacle to Development: A study of Four Turkish Villages* (New York, Praeger Publications, 1970).

14. Keyder, Nur, «Türkiye'de Tarımsal Reel Gelir ve Köylünün Refah Seviyesi (1938-1968)» (Turkish Agricultural Real Income and the Welfare of the Village People) (1938-1968), *METU Studies in Development*, Fall 1970 (Ankara, Türk Tarih Kurumu Basımevi, 1971).
  15. Kiray, Mübeccel B., *Ereğli Ağır Sanayiden Önce Bir Sahil Kasesabası* (Ankara, State Planning Organization, 1964).
  16. Korbonski, *Politics of Socialist Agriculture in Poland: 1945-60* (New York, Columbia University Press, 1965).
  17. Krueger, Anne O., «Turkish Domestic-Foreign Price Relationships 1965», mimeographed by the author.
  18. Krzyzaniak, Marian, «Government Expenditures, The Revenue Constraint, and Wagner's Law: Case of Turkey», *Growth and Change*, Vol. 5, No. 2/1974, pp. 13-19.
  19. Krzyzaniak, Marian, and Özmucur, Süleyman, «The Distribution of Income and the Short run Burden of Taxes in Turkey, 1968», *Finanzarchiv*, Neue Folge, Band 32, Heft 1/1973, pp. 69-97. «Türkiye'de Gelir Dağılımı ve Kısa Dönem Vergi Yükü İstatistik, Eylül-Aralık 1974
  20. Neumark, Fritz, «Yeni kazanç Vergisi Projesi Hakkında» (On the New Earnings Tax Projesi) *Türk Ekonomisi*, Vol. II, No. 17-18 (Istanbul 1944).
  21. Neumark, Fritz, «Türkiye'de ve Yabancı Memleketlerde», *Gelir Vergisi* (Teori-Tarihçe Pratik) (Income Taxes) (Theory and Practice) (Istanbul, İsmail Akgün Matbaası, 1946).
  22. Palmer, Edgar Z., ed., *Agriculture in Turkey: Long-Term Projections of Supply and Demand*, (Bebek, Robert College, School of Business Administration, 1966).
  23. Sunman, Tuncay M., «Short-run Effects of Income Variables on Some Macroeconomic Variables: The Case of Turkey», unpublished Ph. D. dissertation, Rice University. Houston, 1974.
  24. Sunman, Tuncay M., «The Short-run Effects of Income Variables on Some Macroeconomic Variables: The Case of Turkey», Discussion Paper no. 46 Program of Development Studies, Rice University (Houston, Texas, Rice University Program of Development Studies, 1973).
  25. United Nations, *Studies in Method and Problems of Input-Output Tables and Analyses*, Series F, No. 14 (New York, United Nations, 1966).
- B. Türk Tarımındaki Kısa Dönem Vergi Yüküne İlişkin**
26. Arsan, Üren, «1956 Yılında Türkiye'de Ziraat Sektör Üzerindeki Vergi Yükü», (The Tax Burden on the Agricultural Sector in 1956), *Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, Cilt XV, Sayı 2-3/1959, pp. 41-56.

27. Arsan, Üren, *Vergi Yüğü Üzerine bir Deneme* (Study of the Tax Burden) (Ankara, Ankara Üniversitesi Matbaası, 1968).
28. Bulutoğlu, Kenan, «Türkiye'de Tarım Kazançlarının Vergilenmesi» (Taxation of Agricultural Incomes in Turkey), in *Tarımsal Vergileme Sorunları Semineri* (Seminer on Problems of Taxation in Agriculture); Milli Produktivite Merkezi Yayınları, 102 (Ankara, 1971), pp. 191-215.
29. Durdağ, Mete, *Some Problems of Development Financing, The Turkish First Five Year Plan, 1963-67* (Dordrecht, D. Reidel Publishing Company, 1973), Ch. 6, «Taxation», pp. 151-207.
30. Hamurdan, Yusuf, *Türkiye'de Tarım Sektöründe İşletme Büyüklükleri ile Verimlilik Arasındaki Bağını ve Toprak Dağılımı, Gelir Dağılımı, ve Vergileme Potansiyeli açısından Anlamı* (Relation between Farm Size and Productivity and Its Meaning for the Distribution of Land, Income, and Tax Potential) (Ankara, Devlet Planlama Teşkilatı Yayınları (Teksir) (Gizli) 1966).
31. Hirsch, Eva, and Hirsch, Abraham, «Tax Reform and the Burden of Direct Taxation in Turkey», *Public Finance/Finances Publiques*. Vol. 21, No. 3/1966, pp. 337-71.
32. Maliye Tetkik, Kurulu, *Türkiye'de Vergi Yüğü* (The Tax Burden in Turkey, 1948), (Ankara, Brosür, 1949).
33. Maliye Bakanlığı, T.C., *Türkiye'de Vergi Yüğü* (The Tax Burden in Turkey) (Ankara, Güneş Matbaacılık T.A.Ş., 1972).
34. Mülâyim Z., Gökalp «Türkiye'de Zıral Kazançların Vergilendirilmesi Meselesi» (Taxation of Agricultural Incomes in Turkey), Ankara Üniversitesi Ziraat Fakültesi Yayınları: 342 (Ankara, Üniversitesi Basımevi, 1968).
35. Mülâyim Z., Gökalp, «Economic Effects of the Taxation of Agricultural Incomes under the Income Tax in Turkey», *Ankara Üniversitesi Yılığı* (Ayıbasım), Tome X (1964).
36. Mülâyim Z., Gökalp, «Gelir Vergisinde Tarımsal Kazancı Tesbit Usulleri (Determination of Taxable Agricultural Income) in *Tarımsal Vergileme Sorunları Semineri*, pp. 53-88.
37. Pekin, Tevfik, «Tarım Sektöründe Devlet Müdahalesi ve Vergiden Feragat Yoluyla Verilen Subvansiyonlar (Government Intervention and Subsidies in Agriculture) in *Tarımsal Vergileme Sorunları Semineri*.
38. Yücelik, Zühtü, «Türkiye Tarımında Vergi Rezervi ve Kalkınmaya Etkisi» (Tax Reserve in Turkish Agriculture and Its Contributions to Development) in *Tarımsal Vergileme Sorunları Semineri*, pp. 21-52.
39. Yücelik, Zühtü, «Turkish Experience in Taxing Agricultural Incomes», *Conference on Fiscal Incentives for Agricultural Development*, Istanbul, November 1968, (mimeographed).



40. Yuluğ, Mustafa, «Türkiye'de Tarım Kesiminde Vergi Yüğü» (The Tax Burden on the Agricultural Sector in Turkey), *Istanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Konferansları*, 14. Seri, Sene (1967).

**C. Devlet İstatistikleri**

41. Ministry of Finance, *Devlet Gelirleri Bülteni* (Budget Revenues Bulletin) Say 25, Bütçe yılı 1969 (İstanbul Damga Matbaası, 1971).

42. State Institute of Statistics, *Türkiye İstatistik Yılığı*, 1964/1965 (Statistical Yearbook of Turkey, 1964/65), Yayın (Publication) No. 510 (Ankara, Devlet İstatistik Enstitüsü, 1964/65).

43. State Institute of Statistics, *Türkiye İstatistik Yılığı*, 1971 (Statistical Yearbook of Turkey, 1971), Yayın (Publication) No. 670 (Ankara, Devlet İstatistik Enstitüsü, 1973).

**Özet: Altmışlarda Türk Tarımında Kısa Dönem Vergi Yüğü:**

Türk iktisatçıları, Türk tarımının Türk gelir vergisi kanunlarında ayrıcalıklı muamele göere az vergilendirildiğini iddia etmektedirler. Türk hükümeti yayınlarında aynı iddia dolaylı vergiler için görülmekte, tarım üstündeki yükün yalnızca tarımsal faaliyetlerin aleyhine işleyen dolaylı vergilere bağlanabileceği savunulmaktadır. Dolaylı vergilerin yüzde yüz oranında yüksek fiyatlara yansıdığı varsayımıyla, yazarlar kırsal alanlarda kazanılan bir liranın kentlerde kazanılan bir lirayla aynı dolaylı vergi yükü taşıdığını bulmuşlardır. Gelir Vergisi nedeniyle az vergilendirme gerçekten çok yüzeysel olabilir. Kırsal alanlarda kentlerdeki kurallar geçerli olsaydı, vergi gelirleri (vergi kaçakçılığı olmaması koşuyla) dört katına yükselecekti, ancak kentlerde vergi kaçakçılığı çoktur. Bazılarına göre toplanabilir vergilerin % 75'i kaçırılmaktadır ve kentlerde bu işin sıkı tutulması vergi gelirlerini tarımdan elde edilecek olanın birkaç katına çıkarabilecektir. Böylece, genel bir gelir vergisi reformu gerekçe bulmakta ve bunun yalnızca kırsal gelir elde edenlere yönelik olmaması gerektiği kanıtlanmaktadır. Türkiye'de dolaysız vergiler, yansıtılmış olsaydı, şimdiden kısa dönemde, kırsal ve gayri kırsal gelirler üstündeki dolaysız vergi yükü, mevcut kanunlar dahilinde, adaletli olarak yorumlanmak zorunda kalacaktı. Yazarlara göre, Türk tarımı vergilerin yanı sıra, yarı mali önlemlerle de yüklenmektedir. Bunlar ya hiç, ya da pek az vergi geliri getirmekte, oysa tarımsal maliyetleri büyük ölçüde çoğaltmaktadırlar. Yazarlar, özellikle tarımsal makineler konusunda ve genel olarak sermaye mallarında gelişmekte olan sanayi koruması ve gümrükler üstünde durmaktadırlar. Bu tür yarı mali önlemlerden doğan yükler şimdiye dek Türkiye'de ihmal edilmiştir.

*Çeviren: Tomris Somay*  
(İstanbul Üniversitesi)