

# İKTİSAT ve MALİYE

## KALKINAN ÜLKELERDE GELİR VERGİSİ

Doç. Dr. H. Üren ARSAN

Gelir vergisi hem ileri ülkelerde hem de kalkınan ülkelerde uygulanan bir vergidir. Kalkınan ülkelerde başarılı uygulanmasını önleyen bazı şartlar varsa da bu ülkeler de gelir vergisini uygulama çabasındadırlar.

Geçici olarak daha önceleri de zaman zaman alınmasına rağmen gelir vergisinin devamlı uygulanmasının yirminci yüzyılın başlarında olduğu görülmektedir.<sup>1</sup>

Gelir vergisi ödeme iktidarının ölçüsü olan geliri konu alan ve artan oran, şahsılık gibi ilkelerin uygulanabildiği ileri bir vergidir. Vergi ödeyici yönünden vergilemede eşitliği gerçekleştirmekteki üstünlüğü yanında, ekonomide kamu sektörünün gelir kaynağı ve iktisadi politika aracı olarak da faydalı olmaktadır.

Kalkınmakta olan ülkelerde de gelir vergisi hem kalkınmanın finansman kaynağı hem de iktisadi politika aracı olarak önem taşır. Kalkınan ülkelerin iktisadi politikalarının amaçları; Millî Gelir ve fert başına gelir seviyesinin yükseltilmesi, istikrar, adil gelir dağılımıdır. İktisadi politikada bu amaçlara verilen önem ve önceliğe

(1) Gelir vergisinin kısa süreler için geçici olarak uygulanması İngiltere'de 1435 lere kadar gerilere gidiyor. S. Dowell, History of Taxation and Taxes in England, London Longsman, 1888, I, 104-113 316. Kenyon Poole, Public Finance and Economic Welfare, New York 1956, s. 147. İngiltere'de 19 uncu yüzyılda devamlı varsa da 1910 a kadar çok düşük oranlarda uygulanmıştır. A. B. D. de 1913 de, Fransa da 1917 de gelir vergisi devamlı olarak uygulanan bir vergi olarak başlatılmıştır. Türkiye'de de daha önce bir nevi gelir vergisi olan kazanç vergisi alınmışsa da, şahsi, global artan oranlı gelir vergisi 1950 den itibaren uygulanmaktadır.

göre araçlar bu amaçlara yöneltilmektedir. İktisadi kalkınma politikası takip eden ülkelerde bu üç amacın da ihmal edilmemesi gerekir. Kalkınan ülkelerin iktisadi politikalarının kısaca ifade ettiğimiz genel amaçlarına vergi politikası da uygun yürütülmelidir.

Bu ülkelerin iktisadi politikalarına uygun vergi politikasının amaçlarını dört grup altında toplayabiliriz.

1) İktisadi kalkınma faaliyetleri kamu sektörüne büyük işler yükler. Bunun için gelir ihtiyacı fazladır. Kamu harcamalarının finansmanında vergi en önemli gelir kaynağıdır. Bu nedenle kalkınma politikasına uygun vergi politikasının da birinci amacı devlete gelir temin etmektir.

2) Kalkınan ülkelerde hem bir kısım yatırımların uzun sürede hasıla sağlayacak tipte olması hem de gelir artışı sebebiyle artan taleple ekonomide ortaya çıkabilecek enflasyonist baskının azaltılması için vergi toplam talebi azaltacak enflasyonu önleyecek şekilde olmalıdır.

3) Kalkınan ülkelerin vergi politikalarının diğer bir amacı gerekli sermaye birikimini sağlamak için tasarrufları artırmak ve yatırımları kalkınma için faydalı alanlara yöneltmektir. Bunun için de vergi teşvik tedbirlerine başvurulmaktadır.

4) Vergi politikasının sonuncu amacı ise adil gelir dağılımını sağlamaya çalışmaktır. Az gelişmiş ülkelerdeki adaletsiz gelir dağılımı, kalkınma ile, gelir dağıtım politikası takip edilmezse biraz daha artmaktadır.

Vergi sistemi içinde gelir vergisinin de bu amaçlara hizmet etmesi istenir. Burada, bu amaçları gerçekleştirmek için gelir vergisinin ne derecede yardımcı olacağını ve kalkınan ülkelerde uygulama imkânını inceleyeceğiz.

Gerçek kişileri ödeme iktidarlarına göre en adil vergilendiren Millî Gelir artışını takip edebilen artan oranlı şahsi gelir vergisinin iyi uygulanabildiği takdirde bir çok faydalı yönleri vardır. Bunun için ileri ülkelerde olduğu gibi az gelişmiş ülkeler de gelir vergisi uygulamaya çalışmaktadırlar.

## 1 — Devlete gelir temini için gelir vergisi

Kalkınan ülkelerde gelir vergisinin birinci amacı artan kamu giderlerinin finansmanı için devlete gelir teminidir. İleri ülkelerde bir kaç ülke dışında genel olarak devlet gelirlerinin büyük bir kıs-

mı gelir vergisinden elde edildiği halde, az gelişmiş ülkelerde toplam devlet gelirleri içinde oranı küçük kalmaktadır. Bu ülkelerde kamu gelirleri miktarı az olduğu gibi toplanan gelir vergisi de azdır.

Tablo 1 de görüldüğü gibi, şahsi gelir vergisi toplam kamu gelirlerinin A.B.D. de 1954 ve 1966 da yüzde 41,2 sini, gelir vergisi İngiltere'de 1954 de yüzde 40 ını, 1958 de yüzde 38.8 ini, 1965 de 38.3 ünü, Hollanda da şahsi gelir vergisi 1958 de yüzde 41.7 sini 1966 da yüzde 44.1 ini, kurumlar vergisi ile beraber gelir vergisi İsviçre de 1953 de yüzde 22.4 ünü, 1958 de yüzde 29.9 unu 1966 da yüzde 28.9 unu teşkil ediyor. Kurumlar vergisi ile beraber gelir vergisi toplam gelirlerin Avustralya da 1966 da yüzde 57 sini, Yeni Zelanda da yüzde 59.8 ini sağlamıştır. Fransa da ise şahsi gelir vergisi diğer ileri ülkelere nazaran aşağı bir yüzdeyi teşkil eder, 1954 te kamu gelirlerinin yüzde 13.9 unu, 1958 de yüzde 16.1 ini ve 1965 te yüzde 18.7 sini temin etmiştir. Az gelişmiş ülkelerde şahsi gelir vergisi 1958 de Hindistan da kamu gelirlerinin yüzde 9.7 si, Endonezya da yüzde 10 u, Peru da 1958 de yüzde 12.1 i, 1960 da yüzde 16 sı, Pakistan da 1966 da yüzde 11.6 sı gibi çok daha düşük bir oranını sağlar. Gelir vergisi bir kısım kalkınan ülkelerde diğerlerine nazaran biraz daha önemlidir ve daha yüksek oranda gelir sağlar. Kurumlar vergisi ile birlikte gelir vergisi Şili de 1966 da yüzde 35, servet ve gelir vergileri beraber 1960 da Brezilya da yüzde 29.9 unu, 1965 te yüzde 28.4 ünü kurumlar vergisi ile beraber Filipinler de 1966 da yüzde 27.3 ünü Türkiye de kurumlar vergisi ile gelir vergisi 1965 te kamu gelirlerinin yüzde 24.3 ünü teşkil ettiği görülmektedir.

Gelir vergisinin gayrisafi yurt içi hasılaya oranı da ileri ülkelerde yüksek olduğu halde kalkınan ülkelerde daha düşüktür. Tablo 2 de görüldüğü gibi gelir vergisi gayrisafi yurt içi hasılanın az gelişmiş ülkelerde genellikle yüzde 1.5, 2.7 sini teşkil eder. İleri ülkelere İngiltere'de gelir vergisi gayrisafi yurt içi hasılanın 1958 de yüzde 13.5 unu 1965 te yüzde 11.5 ını, Hollanda'da ise 1958 de yüzde 8.9 unu teşkil etmektedir. Yeni Zelanda'da ise 1959 da yüzde 15.1, 1965 de yüzde 14.2 dir. Türkiye kalkınan ülkeler arasında gelir vergisinin gayrisafi yurt içi hasılaya oranı 1965 te yüzde 4.3 ile yukarı olanlarındandır.

Fransa gibi bir kaç istisna dışında, tablo 1 bize gelişmiş ülkelerde devlet gelirleri içinde gelir vergisinin yerinin kalkınan ülkelere nazaran daha önemli olduğunu gösteriyor. Bir çok az gelişmiş ülkelerde gelir vergisi toplam kamu gelirlerinin yüzde 20 sini, hatta daha da aşağısını sağlar. Bu ülkelerde kamu gelirlerinin gayrisafi milli

**TABLO 1**

**Toplam Kamu Gelirleri yüzdesi olarak Gelir Vergisi**

|              | 1953 | 1954 | 1958  | 1959 | 1960 | 1961 | 1964 | 1965 | 1966 |
|--------------|------|------|-------|------|------|------|------|------|------|
| A. B. D.     | —    | 41.2 | —     | —    | —    | —    | 42.1 | —    | 41.2 |
| Kanada       | —    | —    | —     | 27.9 | 29.9 | 30.7 | 30.1 | 29.1 | —    |
| Fransa       | —    | 13.9 | 16.1  | —    | —    | 16.1 | 17.9 | 18.7 | —    |
| Hollanda     | —    | —    | 41.7  | —    | —    | —    | 43.8 | 44.1 | —    |
| İsviçre      | 22.4 | —    | 29.9  | —    | —    | —    | 25.4 | 22.1 | 44.1 |
| İngiltere    | —    | 40   | 38.8  | —    | —    | 38.8 | 37.5 | 38.3 | 28.9 |
| Avustralya   | —    | —    | 53.1  | —    | —    | —    | 54.1 | 56.3 | —    |
| Yeni Zelanda | —    | —    | —     | 59   | 50.8 | —    | 57.1 | 58.9 | 57   |
| Filipinler   | —    | —    | —     | —    | 56.3 | —    | 21.9 | 25.5 | 59.8 |
| Arjantin     | —    | —    | 21.5  | —    | —    | 22   | 10.7 | 14.2 | 27.3 |
| Brezilya     | —    | —    | —     | —    | 16.5 | —    | 26.6 | 28.4 | —    |
| Şili         | 28.8 | —    | 29.6  | —    | 29.9 | —    | 30   | 35.1 | —    |
| Peru         | 8.7  | —    | 12.1  | —    | —    | —    | —    | —    | 35   |
| Hindistan    | —    | —    | 9.7   | —    | 16   | —    | —    | —    | —    |
| Endonezya    | 8.5  | —    | 10.09 | —    | —    | —    | —    | —    | —    |
| Pakistan     | —    | —    | —     | —    | —    | —    | —    | —    | —    |
| Portekiz     | —    | 23.5 | —     | —    | 12.4 | —    | —    | —    | 11.6 |
| Yunanistan   | —    | —    | 25.8  | —    | 24.2 | 23.2 | 22.6 | —    | —    |
| Türkiye      | —    | —    | 18.4  | —    | 16.1 | 16.6 | 15.8 | 14.4 | —    |
|              | —    | —    | —     | 26.7 | —    | 30.5 | 23.6 | 24.3 | —    |

*Kaynak:* U. N. Statistical Yearbook 1966, Public Finance rakamlarına göre hesaplanmıştır. (Avustralya, İsviçre, Arjantin, Şili, Yunanistan Portekiz, Yeni Zelanda Filipinler, İngiltere, Türkiye'ye ait istatistikler kurumlar vergisi ile beraber gelir vergisi miktarları, Brezilya'ya ait istatistik ise gelir ve servet vergileri diye verilen toplam miktar dır. Yalnız başına gelir vergisi istatistiği verilmediği için bunlara göre yüzdesini aldık).

TABLO 2

## Gayrisafi Yurtiçi Hâsılası yüzdesi olarak Gelir Vergisi

|              | 1953 | 1954 | 1958 | 1959 | 1960 | 1964 | 1965 |
|--------------|------|------|------|------|------|------|------|
| Arjantin     | —    | —    | 6.1  | —    | —    | —    | 1.4  |
| Brezilya     | —    | —    | —    | —    | 2.5  | —    | 2.7  |
| Peru         | 1.2  | —    | 1.5  | 1.6  | —    | —    | —    |
| Endonezya    | 1    | —    | 1.1  | —    | —    | —    | —    |
| Hindistan    | —    | —    | 0.6  | —    | —    | —    | —    |
| Pakistan     | —    | —    | —    | —    | 0.7  | —    | —    |
| Yeni Zelanda | —    | —    | —    | 15.1 | —    | —    | 14.2 |
| Yunanistan   | —    | —    | 2.7  | —    | —    | —    | 2.2  |
| Türkiye      | —    | —    | —    | 2.6  | —    | —    | 4.3  |
| Portekiz     | —    | —    | 3    | —    | —    | 3    | —    |
| İngiltere    | —    | —    | 13.5 | —    | —    | —    | 11.5 |
| Fransa       | —    | —    | 3.3  | —    | —    | —    | 4    |
| Hollanda     | —    | —    | 8.9  | —    | —    | —    | —    |
| İsviçre      | 1.8  | —    | 2.7  | —    | —    | —    | —    |

*Kaynak :* U. N. Statistical Yearbook 1966, Public Finance ve National Accounts rakamlarına göre hesaplanmıştır. (Hesapların yapıldığı yıllar ülkeler için gayri safi yurt içi hasıla ve gelir vergisi istatistikleri olan yıllardır).

hasılaya oranı da aşağı olduğu için, miktar olarak da az olan kamu gelirlerinin içinde toplanan gelir vergisi miktarı da azdır. Bunun nedenleri bir taraftan bu ülkelerin gelir seviyelerinin düşüklüğü, diğer taraftan gelir vergisinin uygulama imkânlarıyla ilgili teknik ve idari problemlerdir.

Vergi gelir üzerinden ve artan oranlarla alındığı için Milli gelirdeki artmaları izleyip esnek gelir sağlamak imkânı vardır.

Gelir vergisinin etkin idaresi için iyi yetiştirilmiş bir kadro ve bazı uygun şartlar da gereklidir. Genellikle gelir vergisinin başarılı uygulanabilmesi için aşağıdaki şartlar ileri sürülür.<sup>2</sup>

- 1) Geniş bir parasal ekonominin varlığı.
- 2) Doğru ve güvenilebilir şekilde tutulan muhasebe kayıtlarının bulunması,

(2) Richard Goode, «Reconstruction of Foreign Tax Systems» *Readings on Taxation in Developing Countries*, edited by R. Bird, O. Oldman [The Johns Hopkins Press Baltimore], Maryland, 1964, s. 169-179.  
Richard Goode, «Personal Income Tax in Latin America», *Fiscal Policy For Economic Growth in Latin America*, The Johns Hopkins Press 1965, s. 157-171.

- 3) İyi bir vergi idaresi,
- 4) Vergi ödeyicilerin çoğunluğunun okur yazar olması,
- 5) Vergi ödeyicilerin büyük ölçüde kanuna uymaları,
- 6) Demokratik idare.

Gerçekten bu şartlar kalkınan ülkelerin hiç birinde tam olmadığı için, gelir vergisinin başarılı uygulanması, büyük miktarda gelir sağlaması mümkün olamamaktadır.

Gelir temini verginin matrahına ve oranına dayanır. Az gelişmiş ülkelerde hem gelir seviyesinin düşük olması, hem de bir kısmında en az geçim indiriminin fert başına gelire nazaran yüksek tutulması, istisna ve muafiyetler ve parasal gelirlerin geniş olması sebebiyle matrah geniş değildir. Diğer taraftan vergi oranları da çok yüksek değildir.

Kalkınan ülkelerde gelirlerin büyük ölçüde parasal olmaması tarım sektöründe nesnel gelirlerin gelir vergisi içinde vergilendirme gücü, vergiye tabi gelirin milli gelir içinde küçük kalmasına sebep olmaktadır.<sup>3</sup> İngiltere, A. B. D. gibi nüfusun yüzde 30 - 40 ını kapsamına alan gelir vergisi kalkınan ülkelerde genellikle nüfusun ancak yüzde 2 - 3 ünü vergileyebilmektedir. Vergiye tabi şahsi gelir İngiltere de gayrisafi milli hasılanın yüzde 75 ini teşkil ettiği halde bir kısım kalkınan ülkelerde yüzde 10 - 20 sini (İngiliz Gine'sinde yüzde 12, Jamaica'da yüzde 20) teşkil eder.<sup>4</sup>

Yukarıda sayılan verginin uygulanması ile ilgili diğer sorunlar nüfusun büyük bir kısmının okuryazar olmaması, defter tutma gücü, doğru ve güvenilebilir muhasebe kayıtlarının bulunmamasıdır. Gelir vergisinin başarılı uygulanması vergi kanununa göre ödenmesi gereken verginin ödenmesini sağlayacak iyi bir vergi idaresine ve fertlerin ceza korkusu ile veya vatandaşlık şuuru ile kanunlara uymalarına dayanmaktadır. Mükelleflerin hesaplarının kontrol edilmesi için gerekli dürüst personel ve suratlı bir vergi kazası ile vergi cezalarının uygulanması etkili olacaktır. Aynı zamanda kaçakçılığı önlemek için servet beyanı, vergilerin ilânı gibi usuller de gereklidir ve faydalı olmaktadır. Bir kısım ülkelerde vergi kaçakçılığının diğer ülkelere nazaran daha fazla olması yaka-

(3) İleri ülkelerde dahi nesnel gelirlerin gelir vergisi içinde vergilendirilmesinde güçlüklerle karşılaşmaktadır.

(4) A. R. Prest, Public Finance in Underdeveloped Countries, Frederick P. Praeger, New York 1963, s. 28.

lanma olanaklarının farklı oluşundandır.<sup>5</sup> Şartlar değişince kanuna uymanın da nasıl değiştiğini Şili deki uygulama göstermiştir. 1964 e kadar kaçakçılık çok yüksek olduğu halde, 1964 te vergi kaçakçılığını önlemek için bir daire kurulunca kaçakçılığa karşı çalışmalar ve vergi cezaları ile 1965 te gelir vergisi hasılatı yüzde 55.4 artmıştır.<sup>6</sup>

Gelir vergisi içinde istisna ve muafiyetlerin çokluğu da vergi kaybına sebep olmakta kaçakçılığa yol açmaktadır. Diğer taraftan kalkınan ülkelerde gelirin büyük bir kısmını nüfusun yüzde 5 i. 10 u aldığı için nüfusun yüzde 5 i ile 10 unu vergilemek yüksek gelir vergisi hasılatı getirmeye yetecektir diye iddialar da vardır.<sup>7</sup> Aslında kalkınan ülkelerde yukarıda değinildiği gibi nüfusun çok küçük bir yüzdesi vergiye tabi olmaktadır. Bu yüzde 5 - 10 a çıkarıldığı takdirde daha fazla gelir elde edilecektir. Bu suretle okur - yazar olmayanlar, para ekonomisi dışında olanlar da vergi dışı kalacaklar ve beyanname sayısı azaldıkça, tetkik ve kontrol imkânı da artarak kaçakçılık azalacaktır.

Kalkınan ülkelerin çoğunda kısa sürede kamu sektörüne büyük miktarda gelir sağlayan bir gelir vergisinin uygulanması beklenmemektedir. Yukarıda söylediğimiz şartların yokluğu ölçüsünde gelir vergisi faydalarını kaybedecek ve devlet için önemli miktarda gelir temin edemeyecektir. Aynı zamanda teorik şekline çok az benzerlik taşıyan adaletsiz bir vergi şeklini alacaktır.

Bununla beraber şartların tam olmayışı bu ülkelerin şahsi gelir vergisinden vazgeçmelerini gerektirmez. Alınan tedbirlerle dürüst ve iyi yetişmiş bir idari kadro ve vatandaşların vergi eğitimi ve bir taraftan da kalkınma ile gelir arttıkça gelir vergisi hasılatı artırılabilir.

- 
- (5) A. B. D., Almanya, Fransa da yapılan incelemeler kaçakçılık temayülünün az olmadığını fakat yakalanma korkusu ile kaçakçılığa teşebbüs etmediklerini göstermektedir. J. P. Crockett, «Common Obstacles to Effective Tax Administration in Latin America» Problems of Tax Administration in Latin America, John Hopkins Press, 1962. Sylvain Plasschaert, Taxable Capacity in Developing Countries, (IBRD, Report NEC - 103), s. 23. Jean Duberge, Social Tax Psychology in France Today. (P. H. F., 1961) s. 96.
- (6) Vito Tanzi, Personal Income Taxation in Latin America; Obstacles and Possibilities, National Tax Journal, Vol. XIX, No. 2, June 1966, s. 156 - 163.
- (7) Vito Tanzi, ad. ge. ma., s. 161 - 162.

Az gelişmiş ülkelerde mali örgütün ve vergi usul kanunlarındaki boşlukların düzeltilmesi ile gelir vergisi kanunlarının daha etkin uygulanması devlete daha büyük miktarda gelir sağlayabilecektir.

Son olarak bu amaç bakımından kısaca şunu söyleyebiliriz. Kalkınan ülkelerin gelir vergisi uygulamasında tetkik ve kontrolü artırarak, malî kazayı hızlandırarak bu alanda ciddi çalışmalarla toplanan gelir vergisi miktarını artırmak imkânları vardır.

## 2 — Enflasyona karşı politika aracı olarak artan oranlı gelir vergisi

Vergi politikasının ikinci amacı iktisadî kalkınmanın istikrarlı olması için enflasyonu önlemektir.

Artan oranlı gelir vergisi enflasyon halinde yükselen gelirleri, reel artma olmasa da daha yüksek oranlarda vergilediği için fertlerin elinde daha az gelir bırakarak tüketimi azaltır. Bu artan oranlı gelir vergilerinin iktisadî dalgalanmalar halinde kendiliğinden değişen yapısal uyarlığı (built-in flexibility) ile otomatik istikrarlandırıcılık karakterine dayanır. Bununla beraber gelir vergisinin enflasyona karşı etkili olabilmesi hem vergiye tabi gelirlerin milli gelir içindeki yerine, vergi elastikiyetine ve gelir vergisinin milli gelir içindeki nisbi önemine hem de cari gelirleri vergileyen tipte olmasına dayanır.<sup>8</sup>

Az gelişmiş ülkelerde ise gelir vergisi kanunları artan oranlı olsa dahi geniş istisna ve muafiyetler ve kaçakçılık dolayısıyla vergiye tabi gelirler milli gelirin küçük bir yüzdesini teşkil eder. Bunun sonucu olarak toplanan gelir vergisi hasılatı da birçok az gelişmiş ülkede milli gelirin yüzde 5 nin altında yüzde 3, hatta bir kısmında yüzde 1'in altında gibi önemsiz oranlarda kalmaktadır. Aynı zamanda bu ülkelerde gelir vergisinin en yukarı marjinal oranları ileri ülkelerde olduğu kadar yüksek değildir.

Gelir vergisinin cari gelirleri vergileyen tipte olması için kaynakta tevkif veya tahmin edilen gelir beyanına dayanarak (PAYE) kazandıkça ödeme yoluna gidilmesi gerekir. Bunun diğer bir şekli iş veren tarafından aydan aya veya vergi taksitleri zamanında değil her hafta işçi iş veren müesseseden ücretini aldığı zaman ödemesidir. Maaş ve ücretlerde ve bazı gelirlerde kaynakta kesme uygulanabiliyorsa da kaçakçılığın büyük ölçüde olduğu beyana tabi ge-

(8) Bu konuda fazla bilgi için bakınız; Üren Arsan, «Otomatik İstikrarlandırıcılar», *Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, cilt: XXIII, Sayı 3, s. 29 - 46.



lirlerin kazandıkça vergilenme usulünün, ileri ülkelerde bile tam uygulanamazken, az gelişmiş ülkelerde tatbiki daha zor olacaktır.

Bununla beraber bir çok kalkınan ülke cari gelirleri vergileme, kaynakta kesme sistemini uygulamaktadır. Her ne kadar sistem ileri ülkelerdeki kadar kati işlemezse de bir kısmında örneğin Doğu Karibe adalarında ve Doğu Nijerya da kazandıkça ödeme uygulanınca fark dikkati çekecek şekilde olmuştur.<sup>9</sup>

Sedüler gelir vergisi sisteminin uygulandığı bir kısım Latin Amerika ülkelerinde kaynakta kesme metodu uygulanıyorsa da bu da artan oranların tatbikini zayıflatmaktadır.

Kalkınan ülkelerde gelir vergisinin milli gelir içindeki yeri oranların fazla yüksek olmayışı ve vergilendirme şekli dolayısıyla ileri ülkelerde olduğu kadar enflasyonu önleyici etkisi olmayacaktır. Kalkınan ülkeler gelir yetersizliği içinde oldukları için enflasyonun etkisi ile artan gelir bütçe fazlası verilerek tutulamamakta, harcanmaktadır. Verginin enflasyonu önleyici etkisi de bu yüzden çok kısa süreli olmaktadır. Bunun için gelir vergisi kalkınan ülkelerde enflasyonu önlemek amacına fazla hizmet edemez. Fakat enflasyona karşı kuvvetli olmasa da önleyici bir etkide bulunabileceğini de kabul etmek gerekir.

Gelir vergisinin bu amaca hizmet etmesi devletin gelir ihtiyacını ne derecede fazla karşılarsa o oranda artacaktır. Bu hem gelir vergisi hasılatının milli gelir içindeki önemi artarak, hem de kamu giderlerinin finansmanında enflasyonist yollara başvurulması ihtiyacını önleyerek olur. Fakat yukarda işaret ettiğimiz gibi bu şekilde alınan gelirlerin tüketimi azaltması, kamu sektörü tarafından da harcanmaması durumunda olacaktır. Aksi takdirde enflasyonu azaltıcı etkisi geçici ve kısa bir süre için olur.

İstisna ve muafiyetlerin ve kaçakçılığın çok oluşu ölçüsünde vergi genelliğini kaybedeceğinden yapısal uyarlığı azalır ve otomatik istikrarlandırma özelliğini kaybeder.

### 3 — Tasarrufları arttırmak ve yatırımları kalkınma için faydalı alanlara yöneltmek için teşvik edici araç olarak gelir vergisi

Gelir vergisi ilk plânda vergi ödeyicilerin marjinal tüketim ve

(9) U. K. Hicks, *Development Finance, Planning and Control*, Clarendon Press, Oxford 1965, s. 91. Doğu Nijerya da kaynakta kesme karta pul yapıştırılarak her gün günlük işleri kapsayacak şekilde uygulanmıştır. ad. ge. es. s. 91.

marjinal tasarruf temayüllerine göre kısmen tüketimde kısmen tasarrufta azalmaya sebep olur. Verginin ekonomideki tasarrufları artırması ise kamu sektörünün marjinal tasarruf temayülünün özel sektör marjinal tasarruf temayülünden büyük olması durumunda mümkündür. Ayrıca gelir vergisi sistemlerinde kabul edilen bazı muafiyet ve indirimlerle, lehte vergi hükümleri ile tasarruflar ve muayyen sektörlerle ve bölgelere yatırımlar teşvik edilmeye çalışılır. Yatırımların teşvik edilmesi istenen sahaların vergisi hafifletilir, istenmeyen sahalarınki ağırlaştırılır.

Gelir vergisinde;

Yatırım indirimi,

Yatırımlara ayrılan kazançların farklı bir vergi oranına tabi tutulması,

Hızlandırılmış amortisman,

Vergiden muafiyet ve istisnalar,

Müteşebbislerin zararlarının sonraki yılın kazançlarından indirilmesi,

gibi tedbirlerle yatırımlar ve tasarruflar teşvik edilmeye çalışılır.

Bu tedbirler hiç olmazsa kısa sürede vergi geliri kaybına sebep olur, devlet için görünmeyen bir kamu gideridir. Bunun için gelir elde etme amacı ile teşvik amacı çelişmektedir. Fakat bu hükümler kabul edilirken yatırımlardaki artmanın milli geliri artırmak suretile vergi gelirini de daha çok artıracığı iddia edilir.

Bu şekildeki vergi hafifletmeleri bir kısım fertler için vergileri azaltarak, diğerleri aleyhine adaletsiz vergi yükü dağılımına sebep olur. Bu adil gelir dağılımı amacına da aykırı bir durum sonuçlandırır. Gelir dağıtımını amacı ile de çelişmektedir.

Teşvik tedbirleri tasarrufların artması ve yatırımların istenen alanlara yapılması için vergi hafifletmesinin etkili olacağı varsayımına dayanır. Gerçekten etkili olup olmayacağı ise ülkelerin şartlarına göre incelenmelidir. Etkili olmazsa gelir eşitsizliğini artırıcı kamu gideri şeklini alır.

Bunlardan birincisi olan yatırım indiriminin etkili olması için toplam tasarruf ve yatırımları artırması gerekir. Toplam tasarruf ve yatırımın artması ise özel tasarruf ve yatırım vergi gelirindeki azalmadan fazla artarsa olur. Özel tasarruf ve yatırımdaki artma vergi gelirindeki azalmaya eşitse, bu vergi kamu yatırımına kullanıldığı varsayımı ile kamu yatırımının yerini özel yatırım almış

olur, toplam yatırım artmaz. Özel yatırımdaki artma vergi gelirindeki azalmadan az olursa toplam yatırım azalır ki etkisi menfi olur.

Yatırım indiriminin kesin olarak yatırımları artırması beklenemez. Genellikle yatırım indirimi uygulayan kalkınan ülkelerde yatırımı etkileyen faktörler arasında verginin önemli olmadığı görülmektedir.

Diğer bir teşvik tedbiri hızlandırılmış amortisman da yatırımların amortismanında maliyet değerinin hızlı ödenmesini sağlayarak teşebbüslerin yatırımlarını artırmak amacı ile kabul edilmektedir. En aşırı şekli sermaye malının alındığı yılda bütün maliyetinin gelirden indirilmesidir. O yılın geliri karşılamazsa sonraki yılların kazançlarından indirilir.

Gelir vergisinden istisna ve muafiyet ise kâr ümidi olmayan alanlara teşvik yaratmaz. Ancak gelir vergisi dolayısıyla kârlı olmayan alanlara yatırımı teşvik eder, etkili olur. Yeni teşebbüs kârları devlet tahvilleri faizleri ve tasarruf hesapları faizleri için vergi muafiyeti verilir. Muafiyet, tasarruf ve yatırımın toplam hacmini etkilemekten çok şekilleri üzerinde etkili olur. Kaynakların bazı alanlara naklini sağlar. Örneğin tasarruf hesabı faizine tanınan muafiyetin toplam tasarrufu artırmaktan çok bu hesaplardaki tasarrufun artmasını teşvik etmesi daha muhtemeldir. Zarar nakli ise uzun sürede gelir getiren yatırımları teşvik eder.

Teşvik amacı ile vergi hafifletmeleri, uzun sürede önlenebileceği düşünülse dahi, hükümete gelir kaybını sonuçlandırır. Bu teşvik tedbirlerinden faydalanmayanlar üzerinde yüksek vergilere veya daha az kamu giderlerine sebep olur. Teşvik tedbirlerinin alternatif maliyetleri de gözönünde bulundurulmalıdır. Aksi takdirde bunlar kalkınmaya zararlı olabilir.

Genel olarak bu tedbirler kabul edilirken üretimi teşvik ederek toplanan vergileri artıracığı, gelir kaybına sebep olmayacağı iddia edilir. Fakat bu iddia kabul edilebilir bir iddia değildir. Yatırım indirimi gibi tedbirlerin uygulandığı ülkelerde tasarruf ve yatırımlara etkili olmadığı görülmüştür.<sup>10</sup>

Kalkınma için sermaye birikimi kadar işgücünün bilgi ve yetişmesi de önemlidir. Bunun için tasarruf ve yatırımı teşvik tedbirleri

(10) Nicholas Kaldor, «The Role of Taxation in Economic Development» Fiscal Policy for Economic Growth in Latin America, s. 70-109 E. Cary Brown, «Tax Incentives for Investment» American Economic Review, Papers and Proceedings, May 1962.

yanında eğitim, yetiştirme ve araştırma giderleri için de indirim gereklidir. A. B. D. ve İngiltere gibi ileri ülkelerde uygulanan eğitim giderleri indirimi kalkınan ülkeler için de tavsiye edilebilir. Örneğin, Pakistan da eğitim giderleri için indirim uygulanmaktadır.<sup>11</sup> Fakat bu indirim, yüksek gelirlilerin ödeyecekleri vergiyi azaltmaları için açık bir yol olmak yerine, daha çok aşağı gelirlilerin eğitim için yaptıkları giderlere indirim tanınarak ve eğitimi, eğitim müesseselerine yardımı teşvik edecek şekilde düzenlenmelidir.

Diğer taraftan vergi oranları düşükse, kaçakçılık yaygınrsa vergi muafiyeti veya indirimler kuvvetli bir etken değildir.

Sonuç olarak, teşvik tedbirleri devlet gelirlerinin azalmasına sebep olur ve gelir temini, adil gelir dağıtımını amaçları ile çelişir diyebiliriz.

#### 4 — Gelir dağıtımını amacı için gelir vergisi

Artan oranlı gelir vergisi yüksek gelirlileri daha yüksek oranlarda, az gelirlileri daha aşağı oranlarda vergileyerek veya az gelirlileri vergi dışı bırakarak gelir dağıtım politikasına en iyi hizmet eden vergidir. Bunun için gelir vergisi kalkınan ülkelerdeki adaletsiz gelir dağılımını azaltmak bakımından özellikle önem taşır. Kalkınan ülkelerde adil bir gelir dağıtımını politikası takip edilmezse adaletsiz gelir dağılımını kalkınma ile biraz daha artar. Kalkınan ülkeler vergi yükünün adil dağılımını ve gelir dağıtımını amacını gerçekleştirmek için artan oranlı gelir vergisini kaçakçılığı önleyerek uygulamalıdır.

Adil gelir dağıtımını amacı kalkınma için üretici kapasiteye yardım eden üretici tüketimi önlememek için de gereklidir.<sup>12</sup>

Gelir vergisinin gelir dağılımına etkide bulunabilmesi verginin kapsamına ve artan oranlara dayanır. Çok düşük gelirlerin en az geçim indirimi ile vergi dışı bırakılması, çok yüksek gelirlerin ise yüksek derecede artan oranlarda vergilendirilebilmesi gerekir. Az

(11) Alan Prest, Taxes, Subsidies and Investment Incentives, OECD, Government Finance and Economic Development, Athens 12<sup>th</sup> - 19<sup>th</sup> Dec. 1963, s. 14.

(12) Üretici tüketim için bakınız: Richard Goode, «Taxation of Saving and Consumption», *National Tax Journal*; XIV, Dec. 1961 s. 305-21. Carl Shoup, «Taxes and Economic Development», *Finanzarchiv*, Band 25 Heft 3, Nov. 1966, s. 385-397. A. Marshall da *Principles of Economics* de üretici tüketimin önemini kabul eder. 8<sup>th</sup> edition, London, Macmillan 1938, s. 229.

gelişmiş ülkelerin çoğunda en az geçim indirimi fert başına gelire göre yüksekse de, yüksek gelirlere uygulanan marjinal oranlar genellikle ileri ülkelerdeki kadar yüksek değildir. Aynı zamanda bu amacı gerçekleştirmede gelir vergisi kanunlarının adil gelir dağıtımını sağlayacak hükümleri ihtiva etmesi yalnız başına bir anlam ifade etmez, asıl önemli olan kaçakçılık önlenerek kanunun eşit uygulanmasıdır. Az gelişmiş ülkelerde vergi idaresinin başarısızlığı mükelleflerin iyi denetlenememesi nedeni ile gelir vergisi ödeyicilerinin büyük ölçüde maaş ve ücretliler olması sonucunda, gelir dağıtım amacına bu vergi yeter derecede yardım edememektedir. Fakat çok az da olsa diğer vergilere nazaran gelir dağılımını biraz daha eşitliğe yaklaştıracı etkisi olduğunu kabul etmek gerekir.

Bunun için az gelişmiş ülkelerde gelir dağılımını değiştirmek için gelir vergisi kuvvetli bir araç teşkil etmemektedir. Ancak vergi idaresinin düzeltilmesi gelir temini, toplam talebi azaltarak istikrar, amaçlarına hizmet edeceği gibi daha adil gelir dağılımına da yardım edecektir.

### **Kalkınan ülkelerde gelir vergisinin uygulanmasına karşı olan görüşler**

Bu görüşlere göre artan oranlı gelir vergisinin tasarruf teşebbüs ve çalışma üzerine olumsuz etkileri ve uygulama olanaklarının olmayışı dolayısıyla az gelişmiş ülkelere gelir vergisi uygun değildir. Bu fikri savunurlarken Avrupa ve Kuzey Amerikanın ileri ülkelerinin büyük sermaye biriktirinceye kadar ağır gelir vergisi almak yoluna gitmediklerini örnek gösterirler.

Artan oranlı gelir vergisinin tasarrufları daralttığı iddia edilir. Artan oranlı verginin aynı ve azalan oranlı vergilere nazaran tasarrufu daha fazla azaltacağı iddiası gelir artarken marjinal tasarruf temayülünün de arttığı varsayımına dayanır. Bu varsayım kalkınan ülkelerde istatistiki olarak doğrulanmamaktadır. Az gelişmiş ülkelerdeki zenginlerin büyük bir kısmı lüzumsuz harcamalarda bulunurlar.<sup>13</sup> Diğer taraftan artan oranlı vergilerin tasarruf etmek olanağına sahip olanlardan ve tasarruftan geldiği kabul edilse bile bu toplam tasarrufların azalmasını ifade etmez, kalkınma yatırımlarına kullanılmak suretiyle özel tasarrufun yerini kamu tasarrufu almış olur. Bu tasarruflar özel sektöre bırakıldığı takdirde kalkınmaya yararlı olmayan sahalara yatırılıyorsa, ki bu az ge-

(13) Richard Goode, «Taxation of Saving and Consumption in Underdeveloped ...», s. 158-159.

leşmiş ülkelerde yaygındır, lüks bina inşasına yatırım gibi, Kamu sektörüne nakledilip kalkınma için gerekli yatırımlara kullanılması ekonomi için daha faydalı olacaktır.

Az gelişmiş ülkelerde yüksek gelirlilerin marjinal tasarruf temayülü daha yüksek olduğu doğrulanmadığı gibi Friedman ve Duesenberry nin tüketim fonksiyonları da tüketimi gelirin sabit fonksiyonu sayar. Bu fonksiyonlar kabul edilirse artan oranlı gelir vergisinin tasarrufları daha çok azalttığı sonuçlanmaz. Diğer taraftan bu ülkelerde zengin sınıfın gösteriş için tüketimi artan oranlı vergi ile azaltılabilirse, onların tüketimine bakarak harcamada bulunan daha aşağı gelirli sınıflar da tüketimlerini azaltabilirler. Böylece vergi tüketimi doğrudan doğruya azalttığı gibi, dolaylı yoldan da azaltarak tasarruf artabilir. Bugün artan oranlı vergilerin tasarruflara olumsuz etkisi olacağı eskiden olduğu kadar kabul edilmemektedir.

Gelir vergisine diğer bir tenkid iktisadi kalkınmayı hızlandıracak teşebbüsü önleyeceğidir. Aşırı vergilerle kârları ve ücretleri azaltmak doğru değildir derler. Fakat kârları, ücretleri azaltan tek vergi gelir vergisi değildir. Diğer vergilerin de bu tip etkileri olabilir. Aynı zamanda gelir vergisi kalkınan ülkelerde çok yüksek oranlarda uygulanmamaktadır. Gelir vergisinin teşebbüsü önleyeceği de kabul edilemez.<sup>14</sup>

Üçüncü tenkid artan oranlı gelir vergisinin ikame etkisi ile işgücü arzını azaltması, çalışmayı önlemesidir. Higgins'e göre az gelişmiş ülkelerde gelirlerin düşüklüğü ve işgücü ve sermaye arz eğrilerinin geriye dönük olması nedeni ile artan oranlı vergiler ileri ülkelere daha aşağı gelir vergisi oranlarında çalışmaya olumsuz etkilerde bulunabilir.<sup>15</sup> İleri ülkelerde yapılan ampirik çalışmalar artan oranlı gelir vergisinin işgücü arzını daraltan önemli bir etkisi olmadığını göstermiştir.<sup>16</sup> Az gelişmiş ülkelerde de işgücü arz eğrisinin durumunun tesbiti gerekir ve verginin etkisi üzerinde inceleme yapılmadan bu görüş kabul edilemez. Aynı zamanda verginin

- 
- (14) İsmail Türk, İktisadi Kalkınmanın Finansmanında Vergi Politikası 1961, s. 161.
- (15) Benjamin Higgins, Financing Accelerated Growth, OECD, Government Finance, and Economic Development, Athens 12<sup>th</sup> - 19<sup>th</sup> Dec. 1963 s. 26.
- (16) G. F. Break, «Income Taxes and Incentives to Work» American Economic Review, Vol. XLVII, September, 1957 s. 529-49. R. Davidson, «Income Taxes and Incentives, National Tax Journal, Vol. VI, (Sept. 1953) s. 293-99. Appendix I to the Second Report, Royal Commission on the Taxation of Profits and Income, 1954. J. F. Due, Government Finance (1959 Revised Ed.) s. 201-2.

gelir etkisi de vardır. İkame etkisinin gelir etkisinden fazla olduğu tesbit edilmedikçe bu iddia doğru değildir.

İleri ülkelerin gelir vergisini gelişmeleri sonunda kabul etmiş olmaları, kalkınan ülkelerin de aynı yolu izlemelerini gerektirmez. Bugün kalkınan ülkelerin şartları onlarınkinden farklıdır. Kalkınma politikası ve kamu yatırımları devletin daha fazla gelir kaynaklarına sahip olmasını gerektirir. Gelir vergisi de ileri ülkelerdeki kadar değilse bile kamu sektörüne bir miktar gelir sağlamaktadır.

### Türkiye'de Gelir Vergisi

Türkiye'de daha önce temettu ve kazanç vergileri gibi vergiler uygulanmışsa da modern anlamda gelir vergisi 1950 yılından itibaren başlamıştır. Türk gelir vergisi şahsi, global ve artan oranlı bir vergidir.

İlk uygulama yılı olan 1950 den itibaren gelir vergisinin toplanan miktarları tablo 3 de görölmektedir. 1950 yılında 4.8 milyon lira toplanmışsa da, 1951 de 209.2 milyon liraya, 1965 te 2670 milyon liraya ve en son 1968 de 4413 milyon liraya yükselmiştir. 1951 deki gelir vergisi miktarı 100 kabul edilerek 1968 de endeks 2109 olmuş ve toplanan gelir vergisi 21 misli artmıştır.<sup>17</sup> 1951 fiyatları 100 kabul edilerek, 1951 yılından başlamak üzere gelir vergisinin reel artış endeksi ise 1967 de 573.6 ya yükselmiş ve bu sürede gelir vergisinde reel artış 5.7 misli olmuştur. Gerçek artışın çok daha az olduğu görölmektedir. Gelir vergisinin bir önceki yıla göre yüzde artışları ise aynı tablonun son sütununda görüldüğü gibidir.

$t = 1951 - 1967$  süresi için gelir vergisi trendi şekil 1 de görüldüğü gibi  $Y = 1594 + 297 X$  dir. Bu trende göre 1968 için gelir vergisi 4267 milyon lira tahmin edilmektedir ki, toplanan gelir vergisi bunun daha üstünde 4413 milyon lira olmuştur.

Gelir vergisi Genel Bütçe vergi gelirlerinin 1968 yılında yüzde 27.1 ini sağlamıştır. Tablo 4 de görüldüğü gibi 1954 yılından itibaren vergi gelirlerinin yüzde 25 ten fazlasını gelir vergisi teşkil eder. En yukarı olduğu yıl yüzde 32.6 ile 1960 yılıdır. Gelir vergisi Genel Bütçenin bütün gelirlerinin toplamının da 1968 yılında yüzde 22.1 ini teşkil eder.

Gelir vergisi Milli Gelirin 1951 de yüzde 1.9 u, 1967 de yüzde 4.5 u kadardır. 1954 ten itibaren yüzde 3.5 ile 4.5 arasında değişmektedir.

(17) 1950 yılı ilk uygulama yılı olduğu için endekse 1951 başlangıç alınmıştır.

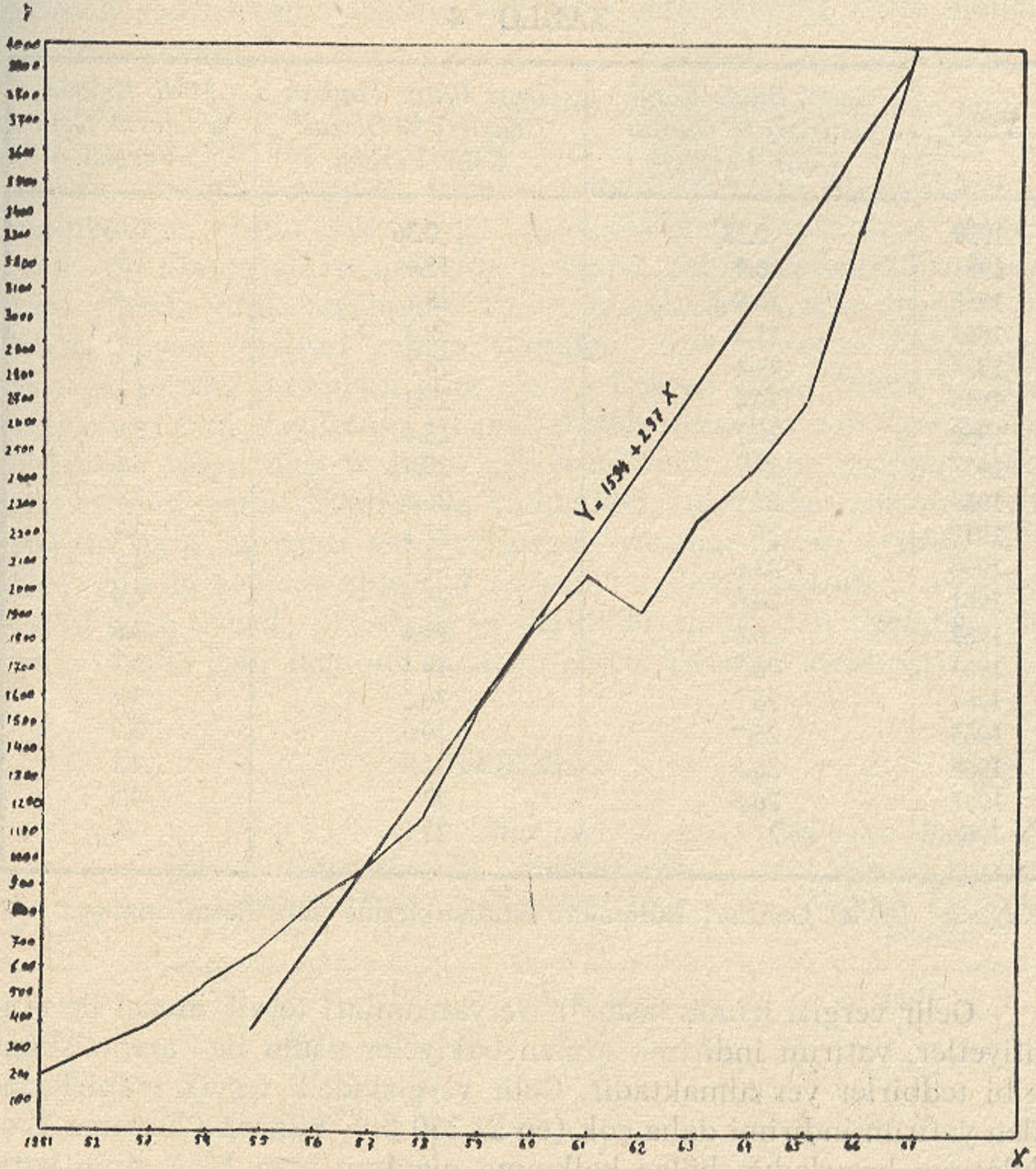
TABLO 3

| Yıllar | Gelir Vergisinin<br>Toplanan Miktarı<br>(Milyon T.L.) | Endeks<br>1951 = 100 | 1951 Toptan Eşya<br>fiatları 100 kabul<br>edilerek Gelir<br>Vergisinin Reel<br>Değerleri | Reel<br>Artış<br>Endeksi | Önceki<br>yıla göre<br>% artış |
|--------|---|----------------------|--|--------------------------|--------------------------------|
| 1950   | 4.8   | —                    | —  | —                        | —                              |
| 1951   | 209.2   | 100                  | 209.2  | 100                      | —                              |
| 1952   | 299.8   | 143                  | 297.1  | 142.1                    | 43                             |
| 1953   | 394   | 188                  | 379.9  | 181.7                    | 31                             |
| 1954   | 532   | 254                  | 462.6  | 221.3                    | 35                             |
| 1955   | 656   | 313                  | 535  | 255.9                    | 23                             |
| 1956   | 840   | 400                  | 497  | 237.7                    | 28                             |
| 1957   | 975   | 464                  | 576.9  | 276                      | 16                             |
| 1958   | 1157  | 549                  | 590  | 282.2                    | 18                             |
| 1959   | 1562  | 743                  | 662.1  | 316.8                    | 35                             |
| 1960   | 1851  | 880                  | 749  | 358.3                    | 18                             |
| 1961   | 2051  | 975                  | 805.2  | 385.2                    | 10.7                           |
| 1962   | 1911  | 907                  | 713.3  | 341.2                    | — 6                            |
| 1963   | 2240  | 1071                 | 799.7  | 382.6                    | 17                             |
| 1964   | 2419  | 1157                 | 869.2  | 415.8                    | 7.5                            |
| 1965   | 2670  | 1277                 | 887  | 424.4                    | 10.3                           |
| 1966   | 3310  | 1584                 | 1044.4   | 499.7                    | 23                             |
| 1967   | 3993  | 1913                 | 1199   | 573.6                    | 20.6                           |
| 1968   | 4414  | 2109                 | —  | —                        | 10.5                           |

*Kaynak:* Devlet Gelirleri Bülteni, 1954, 1967, 1969 yılları, Sayı 3, 17-21 1969 yılı Maliye Bakanlığı Gelirler Gn. Md. İstatistikleri, reel değerleri Konjonktür Dairesi Toptan Eşya Fiyatları endeksine göre hesaplanmıştır.

Gelir vergisi mükellefleri 1956 yılında nüfusun yüzde 6.2 sini, 1961 de 12.1 ini teşkil eder. Daha sonra yüzde 5.6 ya düşmüşse de 1966 da yüzde 8.2 ye 1967 de yüzde 10.8 e yükselmiştir. Mükelleflerin büyük bir kısmını da muhtasar beyannameye giren maaş ve ücretliler teşkil etmektedir. 1956 yılında mükelleflerin yüzde 43.17 sini teşkil eden maaş ve ücretliler gelir vergisinin yüzde 54 ünü ödemişlerdir. Muhtasar beyanname mükellefler 1966 yılında toplam mükelleflerin yüzde 67.88 ine, 1967 de yüzde 76 sına yükselmiştir. Ödedikleri vergi de 1966 da toplam gelir vergisinin yüzde 53.8 i 1967 de 54.3 üdür, ki bu oranlar bize gelir vergisinin büyük ölçüde maaş ve ücretlilerce ödendiğini gösterir.





ŞEKİL 1 — Türkiye'de 1951-1967 Süresi için Gelir Vergisi Trendi

Bu istatistikler Türkiye de gelir vergisinin ileri ülkelerdeki kadar değilse bile kamu gelirleri içinde önemli sayılabilecek miktarda gelir sağladığını ifade etmektedir. Fert başına gelir seviyesi düşük olduğu için nüfusun yüzde 10 unu teşkil eden mükellefler gelirlerini doğru beyan ederlerse ve kanunen ödemeleri gereken vergiyi ödemeleri sağlanırsa gelir vergisi daha başarılı olacak, daha fazla gelir temin edilebilecektir.

Gelir vergisinin milli gelire oranı fazla olmadığı ve hepsi cari gelirleri vergileyen şekilde alınmadığı için enflasyona karşı etkisi zayıf kalmaktadır.

TABLO 4

| Yıllar | Genel Bütçe Vergi Gelirleri % Olarak Gelir Vergisi | Genel Bütçe Toplam Gelirleri % Olarak Gelir Vergisi | Milli Gelirin % Olarak Gelir Vergisi |
|--------|--|---|--------------------------------------|
| 1950   | 0.38   | 0.36  | 0.05                                 |
| 1951   | 16.4   | 15.4  | 1.9                                  |
| 1952   | 18.8   | 18.1  | 2.4                                  |
| 1953   | 21.2   | 20.3  | 2.6                                  |
| 1954   | 25.4   | 24.3  | 3.5                                  |
| 1955   | 26.4   | 25.3  | 3.6                                  |
| 1956   | 29.7   | 28.4  | 3.9                                  |
| 1957   | 27.1   | 25.9  | 3.6                                  |
| 1958   | 27   | 26.6  | 3.4                                  |
| 1959   | 28.2   | 27.1  | 3.7                                  |
| 1960   | 32.6   | 31.1  | 4.1                                  |
| 1961   | 30.6   | 25.4  | 4.4                                  |
| 1962   | 26.8   | 21.4  | 3.6                                  |
| 1963   | 26.5   | 19.4  | 3.7                                  |
| 1964   | 26   | 20.2  | 3.7                                  |
| 1965   | 25.9   | 20.6  | 3.9                                  |
| 1966   | 26.6   | 21.8  | 4.1                                  |
| 1967   | 26.8   | 22  | 4.5                                  |
| 1968   | 27.1   | 22.1  | —                                    |

Kaynak : Devlet Gelirleri Bültenleri İstatistiklerine göre hesaplanmıştır.

Gelir vergisi içinde tasarruf ve yatırımları teşvik amacı ile muafiyetler, yatırım indirimi, azalan bakiyeler usulu ile amortisman gibi tedbirler yer almaktadır. Gelir vergisindeki teşvik tedbirlerinden yatırım indirimi daha çok (en az 250 bin, Yüksek Plânlama Teşkilâtının hazırladığı bölge kalkınma plânının şumulüne giren yatırımlarla, ülke ekonomisi bakımından ayrı bir önemi olduğu Yüksek Plânlama Kurulu tarafından kabul edilen faaliyet kollarında 125 bin, tarım yatırımlarında 50 bin) <sup>18</sup> gibi büyük miktardaki yatırımlara tanınmıştır. Yatırım indirimi gibi tedbirler muayyen miktarda yatırım yapabilenler lehine diğer mükellefler aleyhine olmak üzere vergi yükünün adaletsiz dağılımını sonuçlandırır. Bunun önlenmesi için hiç olmazsa, 250, 125,50 bin gibi sınır olmaması, küçük yatırımların da faydalanmaları daha doğru olacaktır.<sup>19</sup> Türkiye'deki uygulama bu tedbirlerin tasarruf ve yatırımlara etkili olmadığını, bu

(18) Gelir Vergisi Kanunu, 202 S. K. nun 16 ncı maddesi ile eklenen bölüm Ek Madde 2.

nedenle sadece kamu sektörü için biraz gelir kaybına sebep olduğunu göstermiştir.<sup>19</sup>

Gelir vergisinin adil gelir dağılımını sağlamak amacına gelince; Türkiye'de gelir dağılımı istatistikleri ve gelir vergisinin bütün mükelleflerinin gelir grupları itibarıyla ödedikleri vergi istatistikleri olmadığı için, bütün gelir vergisi mükelleflerini kapsayacak şekilde gelir dağılımına etkisi üzerinde hesaplar yapılamamaktadır. Fakat 1967 yılında yıllık beyanname veren mükelleflerin gelir grupları itibarıyla beyan ettikleri gelirin vergiden önce ve sonra dağılımları için yaptığımız hesaplara göre çizilen Lorenz eğrisi (Şekil 2) gelir vergisinin gelir dağılımını bu mükellefler arasında dahi çok az eşit dağılıma doğru değiştirdiğini göstermektedir. Gelir grupları itibarıyla efektif vergi oranları da kanundaki oranlardan çok daha düşüktür. Aynı zamanda gelir vergisinin yarıdan fazlası (yüzde 54.3) 1967 yılında toplam mükellef sayısının dörtte üçünden fazlasını teşkil eden (yüzde 76) maaş ve ücretliler tarafından ödendiği için, gelir vergisi gelir dağılımı amacını gerçekleştirilememektedir.

TABLO 5

| Yıllar | Gelir V. Mükelleflerinin Nüfusa Oranı % | Muhtasar Beyn.li Mükelleflerin Toplam Mü. e % | Muhtasar Beyn. Mü. rin Ödediği Verginin Toplam Vergiye Yüzdesi |
|--------|---|---|--|
| 1956   | 6.2                                     | 43.17   | 54.01  |
| 1957   | 6.2                                     | —   | —  |
| 1958   | 6.1                                     | —   | —  |
| 1959   | 10                                      | —   | —  |
| 1960   | 11.7                                    | —   | —  |
| 1961   | 12.1                                    | —   | —  |
| 1962   | 5.6                                     | —   | —  |
| 1963   | 6.7                                     | —   | —  |
| 1964   | 6.6                                     | —   | —  |
| 1965   | 6.7                                     | —   | —  |
| 1966   | 8.2                                     | 67.88   | 53.8   |
| 1967   | 10.8                                    | 76.01   | 54.30  |

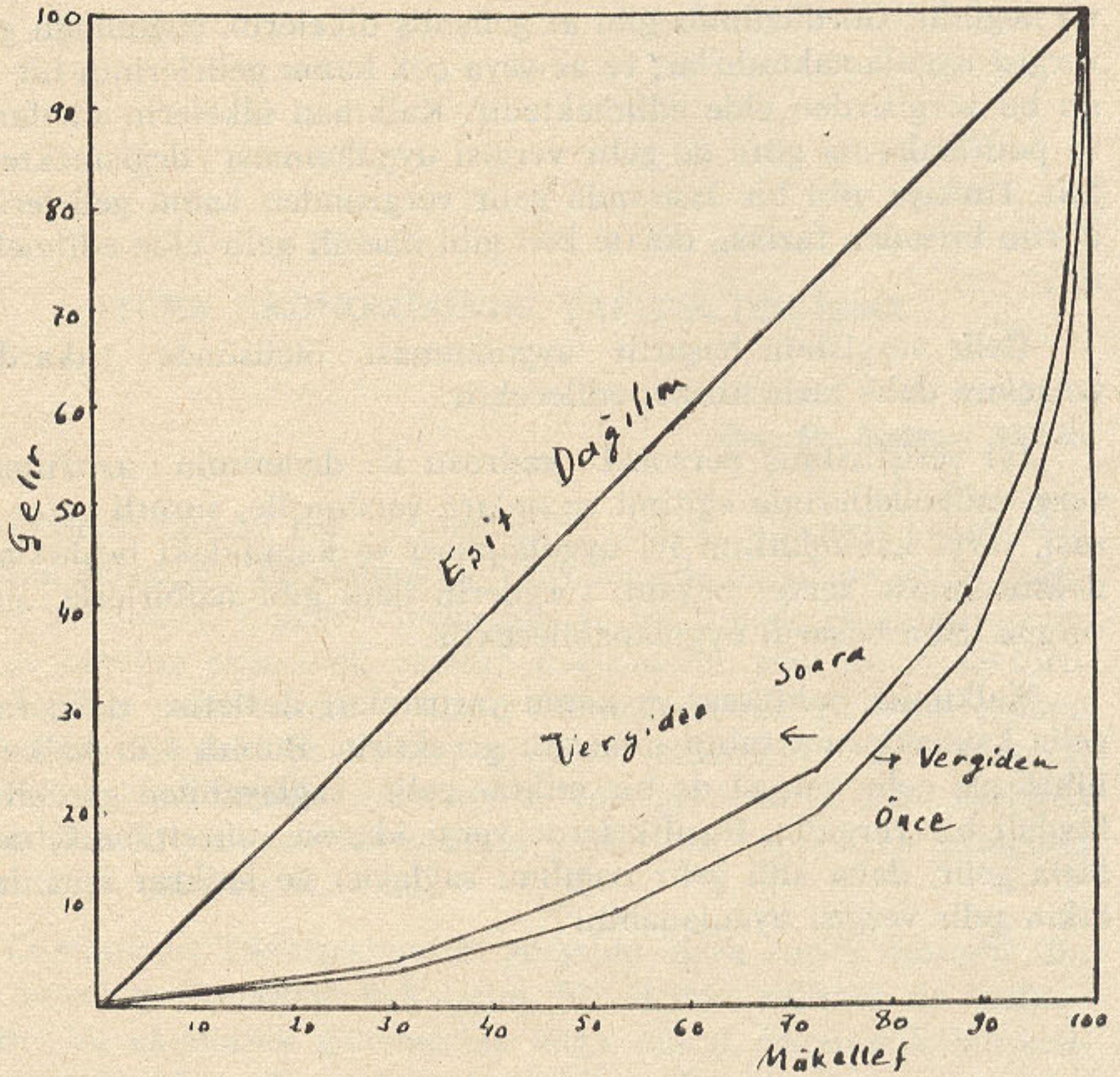
Kaynak : Devlet Gelirleri Bülteni, Maliye Bakanlığı Gelirler Gn. Md. Sayı 19 - 21, rakamlarına dayanılarak hesaplanmıştır.

(19) Hakkı Batuk, Teşvik Edici Vergi Politikası ve Türkiye'deki Tatbikatı, S. B. F. Maliye Enstitüsü Konferansı, 2 Nisan 1969.

**TABLO 6**

| <i>Gelir Grupları</i> | <i>Mükellef Yüzdesi</i> | <i>Beyan Edilen Gelir Yüzdesi</i> | <i>Vergiler Edilen Gelir Yüzdesi</i> | <i>Effektif Vergi Oranları</i> |
|-----------------------|-------------------------|-----------------------------------|--------------------------------------|--------------------------------|
| 1 - 2.500             | 30.5                    | 4.0                               | 4.94                                 | 13.58                          |
| 2.501 - 5.000         | 21.5                    | 5.8                               | 7.14                                 | 10.30                          |
| 5.001 - 10.000        | 20.4                    | 9.6                               | 11.38                                | 14.06                          |
| 10.001 - 25.000       | 15.6                    | 16.3                              | 18.14                                | 10.65                          |
| 25.001 - 55.000       | 6.92                    | 14.5                              | 14.95                                | 25.02                          |
| 55.001 - 115.000      | 2.84                    | 13.2                              | 13.0                                 | 28.09                          |
| 115.001 - 265.000     | 0.99                    | 10.3                              | 9.62                                 | 32.38                          |
| 265.001 - 490.000     | 0.63                    | 7.8                               | 6.12                                 | 41.30                          |
| 490.001 - 715.000     | 0.20                    | 8.3                               | 6.88                                 | 39.80                          |
| 715.001 - 1.000.000   | 0.081                   | 5.2                               | 4.16                                 | 42.14                          |
| 1.000.000 dan fazla   | 0.044                   | 5.0                               | 3.60                                 | 47.77                          |
|                       | 100.000                 | 100.00                            | 100.00                               |                                |

*Kaynak:* Devlet Gelirleri Bülteni, Maliye Bk. Gelirler Gn. Md. Sayı 21, 1969, s. 154 rakam-  
larına dayanarak hesaplanmıştır.



Şekil 2: 1967 yılında Gelir Vergisinin Yıllık Beyannemeli mükelleflerinin gelir gruplarına göre gelirlerinin vergiden önce ve sonra dağılımı. (Tablo 6 ya göre çizilmiştir).

## SONUÇ

Kalkınan ülkelerde gelir vergisi gördüğümüz gibi gelir temini enflasyonu önleme, tasarruf ve yatırımları teşvik ve gelir dağıtımını amaçlarına yardımcı olarak kullanılabilir.

Kalkınan ülkelerde gelir vergisinin olumsuz etkilerde bulunabileceği ve uygulama imkânının olmayışı şeklinde aleyhinde de bazı iddialar varsa da, bugün ileri ülkeler gibi bu ülkeler de gelir vergisi uygulamaya çalışmaktadırlar.

Hernekadar az gelişmiş ülkelerin şartları dolayısıyla gelir vergisi bu ülkelerde ileri ülkelerdeki kadar kamu gelirlerinin önemli bir kısmını sağlayamamakta ise de uygulanması tamamen imkân-

sız değildir. Gördüğümüz gibi az gelişmiş ülkelerin, çoğunluğu gelir vergisi uygulamaktadırlar, ve az veya çok kamu gelirlerinin bir kısmını bu vergilerden elde edilmektedir. Kalkınan ülkelerin şartlarına ve politikalarına göre de gelir vergisi uygulanması değişmektedir. Şili, Türkiye gibi bir kısmında gelir vergisinden kamu gelirlerinin dörtte birinden fazlası, dörtte biri gibi önemli gelir elde edilmektedir.

Gelir vergisinin başarılı uygulanması ölçüsünde yukardaki amaçlara daha fazla hizmet edilecektir.

İyi yetiştirilmiş personel kadrosu ile denetimin artırılması, vergi mükelleflerinin eğitimi ve onlara yardım ile, suratli vergi kazası, vergi kanunlarının iyi uygulanması ve kanundaki boşlukların doldurulması, servet beyanı, vergilerin ilânı gibi tedbirlerle gelir vergisi daha başarılı uygulanabilecektir.

Kalkınma politikası ve kamu yatırımları devletin daha fazla gelir kaynaklarına sahip olmasını gerektirir. Bunun için kalkınan ülkelerde gelir vergisi de bir miktar gelir sağlayabilen gerekli ve faydalı bir vergidir. Bu ülkelerde vergi idaresi düzeltilerek, daha fazla gelir, daha adil gelir dağılımı sağlayıcı ve istikrar için daha etkin gelir vergisi uygulanabilir.