

ENFLASYON VE VERGİLENDİRME

Muallâ ÖNCEL

I. GİRİŞ

Enflasyon paranın dolaşım hızının yükselmesiyle birlikte para ve kredi hacminde şişme, maddi değerler lehine, parasal değerler aleyhine olmak üzere ekonomik sistemdeki ilişkilerin düzeninin bozulması olarak tanımlanabilir. İktisat teorisinde çeşitli yönleriyle incelenip tartışılan bu olgunun temelindeki sorun reel akımlarla parasal akımlar arasındaki dengesizliktir. Bununla birlikte teori, kaynağındaki neden ve görünüm şekilleri açısından birbirinden farklı enflasyon türlerinden söz etmektedir¹. Hangi çeşitten olursa olsun hepsi için geçerli olan ortak nitelik enflasyondan üretici, tüketici, yatırımcı, tasarruf sahibi, emekçi, alacaklı, borçlu tüm toplum kesimlerinin etkilenmesi ve bozulan dengelerin onarılması için ekonomik ve mali önlemlerin alınması gereğidir. Bununla birlikte yazında enflasyon konusunda birbirinden farklı değer yargıları bulunmaktadır. Bazıları paranın dolaşım hızında kontrollü bir artışı ekonomik büyüme için etkili bir araç veya tam istihdamın sağlanması için kaçınılmaz bir bedel olarak görürler. Galbraith "Varlıklı Toplum" isimli eserinde enflasyonist etkilerin zengin sanayi ülkelerinin kaçınılmaz görünümü olduğunu, bugünkü tutum ve hedeflerin ekonomiyi, enflasyonun anormal değil, normal telâkki edildiği kapasitede işlemeğe zorladığını, işgücü ve sermayenin tam istihdamını çok önemli kılan nedenlerin enflasyona karşı önlem almayı da engellediğini, bu toplumlarda yapay olarak yükseltelen tüketim ihtiyacının para hacminin genişletilmesiyle, yani para değerinin düşmesiyle finanse edilebileceğini söyler. Enflasyonu, talep yaratma ve onun finansmanı işleminden sonra, varlıklı toplumun çözülme-

1. Bkz. Dieter Völlmin: Grundrechtsschutz bei inflationsverzerrten Steuerrecht, Helbing und Lichtenhahn, Basel und Frankfurt am Main 1988, s.1-18; Sevim Görgün: Maliye Politikası, Çağlayan Basımevi, İstanbul 1973, İ.Ü. Yayın No. 1823, s.81 vd.; İsmail Türk: Maliye Politikası, Gözden geçirilmiş 9. baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 1992, s.83 vd.

miş ikinci problemi olarak görür². Buna karşılık Hayek enflasyonun ilk etkisinin daha fazla insanın daha büyük kazançlar elde etmesi şeklinde belirlediğini, enflasyon ortamında hemen herkesin başarılı olduğunu, fakat enflasyonun geçici bir uyarı sağlayacağını, büyük zararlarının daha sonra kendisini göstereceğini belirterek şöyle söyler: "Kötü etkileri derhal ve şiddetle hissedilen bir uygulamaya karşı önlem almağa fazla gerek yoktur; fakat ânında hoşnutluk veren veya güçlükleri geçici olan, ama büyük zararları ancak sonradan hissedilen bir işe karşı önlem almak gerekir; bu açıdan enflasyon ile uyuşturucu arasında yüzeysel olmanın çok ötesinde bir benzerlik bulunmaktadır"³. Bu düşünce özlü biçimde Keynes tarafından da dile getirilmiştir. Ünlü iktisatçı Versay anlaşmasını eleştirdiği eserinde: "Toplumun mevcut temellerini yıkmak için para sisteminin imhasından daha güvenli, daha ustalıkla bir araç yoktur; bu süreçte iktisat kanunu tüm gizli güçlerini, milyonda bir insanın teşhis edemeyeceği biçimde, tahripten yana işe koyar" demektedir⁴. Birinci dünya savaşından sonra yaşanan dörtlü enflasyonun orta tabakayı silmesinin nasyonal sosyalizmin doğuş nedenlerinden biri olduğunun unutulmaması gerektiğini vurgulayan Alman Anayasa Mahkemesi yargıcı Leibholz'un işaret ettiği gerçek te budur⁵.

Keynes'in zengin ülkelerde talep eksikliği için kullandığı "asırlık duraklama" betimlemesi günümüzde hemen her yerde "asırlık enflasyon"⁶ dönüşmüş, özellikle az gelişmiş ülkelerde iki, üç rakamlı enflasyonlar bu ülkelerin yaşam biçimi haline gelmiştir. Bunların hepsinde sürüp giden ekonomik ve sosyal bunalımlar, bu adaletsiz vergileme biçiminin olumsuz etkilerinin, zengin ülkelerde oynadığı talep yaratıcı rol ile dengelenemeyecek ölçüde büyük olduğunu gösteriyor.

II. ENFLASYONUN EKONOMİK, SOSYAL VE HUKUKİ DÜZENE ETKİLERİ

Enflasyon kamu iktisadı, özel iktisat ve bütünüyle sosyal düzen

2. J. Kenneth Galbraith: *The Affluent Society*, Hamish Hamilton, Londra 1962, 9. baskı, s. 193-194.
3. F.A.Hayek: *The Constitution of Liberty*, Routledge and Kegan Paul, Londra 1960, s.330.
4. J.M.Keynes: *The Economic Consequences of the Peace*, Macmillan and Co. Ltd., Londra 1920, VI ncı Bölüm, s.220-221.
5. Wilhelm Hartz: *Probleme der Geldentwertung und ihre Auswirkungen im Steuerrecht*, Finanz-Rundschau 1972, s.479 dan naklen.
6. Fritz Neumark: *Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik*, J.C.B Mohr (Paul Siebeck), Tübingen 1970, s.86, 184.

üzerinde olumsuz etkiler yaratır⁷. Birkaç örnek gerekirse, sermaye piyasası dalgalanan ve çoğunlukla aşırı yükselen faiz oranları ile belirsizlik içindedir. Faiz paranın semeresi olmak şeklindeki klâsik işlevi yanında durmadan değer yitiren parasal servetteki kaybı telâfi etmek işlevini de yüklenir. Bu gelişimden özellikle tahvil piyasası zarar görür. Enflasyon olgusu ticari işletmelerden ev idarelerine kadar bütün kesimlerin bilincine yerleştiğinde paradan kaçış başlar; tasarruflar düşer. Çoğunluğunu gereksiz harcamaların oluşturduğu mala hücum, kişileri özellikle gayrimenkul alımlarına yönelir. Bunun sonucu arsa ve yapı fiyatlarında yükselmeler oluşur; bu da faizlerde yükselme eğilimini artırır.

Enflasyon istikrarlı ücret politikası ve iş barışı için büyük bir tehlike oluşturur. Ücretleri yükselen fiyatlara uydurabilmek için sendikalar sözleşme sürelerini olabildiğince kısa tutmak isterler; bu, işveren âleminin uzun vadeli plânlarını altüst eder. Kamu kesiminde de ücret artışları paradaki değer kaybını yakalamada rol oynarsa da, hem değer kaybının temposu karşısında dengeleme işleminde yetersiz kalır, hem de fiyat artışlarını çok arkadan izlerler.

Enflasyon özel hukuk alanındaki sözleşmelere değer güvencesi hükümlerinin konulmasını kaçınılmaz hale getirir. Uzun süreli gayrimenkul kiralamalarında, ebeveyne, boşanmış eşe ödenen nafakalarda, ömürboyu gelir karşılığı yapılan gayrimenkul satışlarında, uzun süreli taksitli satışlarda, sigorta ve emeklilik ödemelerinde değer güvencesi hükmüyle para değerindeki gelişmeye ayarlanmak zorunlu olur. Bu tür sözleşmeler uygulamada büyük nizalar yaratarak sosyal düzeni etkilerler.

Enflasyon kamu yönetimlerinin bütçelerini de olumsuz etkiler. Gerçi enflasyon oranına bağlı olarak vergi hasılatında büyük artışlar gerçekleşir. Ancak bir işveren ve tüketicici olarak kamu yönetiminin harcamaları kamu gelirlerindeki artıştan daha hızla yükselir. Enflasyon dönemlerinde hazine dipsiz fıçı gibidir. Deliği kapatmak için yeni gelir kaynakları bulma çabası yönetimi yeni arayışlara iter. Vergileri yükseltme, piyasadan borçlanma, merkez bankasın-

7. Ayrıntılı açıklamalar için bkz. Klaus Bierle: Inflation und Steuer, Erich Schmidt Verlag, Berlin 1974, s.25-37; Dieter Völlmin: age, s.19-31; Wilhelm Hartz: Auswirkungen der Geldentwertung im Steuerrecht und auf die Vermögensbildung-Notwendigkeit und Möglichkeiten eines Ausgleichs, Der Betrieb 1973, s.1520-1521; Probleme... agm. s.475.

dan destek sağlama çabaları kaçınılmaz biçimde daha ileri bir enflasyonun motoru rolünü oynarlar.

Enflasyon vergi sisteminin temellerini de sarsıp, sistemi deforme eder. Ödeme gücüne göre vergilendirme, gerçek gelir üzerinden vergilendirme, vergide eşitlik, vergilendirmede vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin esas olması, sosyal devlet, mülkiyet güvencesi gibi temel haklar ve vergilendirme ilkeleri anlamlarını yitirir. Bu örnekler enflasyonun ekonomik, sosyal ve hukuki düzen için ne ölçüde bir tehdit oluşturduğunu göstermektedir.

III. ENFLASYONUN VERGİLEME ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

A. Enflasyonun Vergi Yüküne Etkisi

Enflasyon ortamında vergilerin çeşidine göre farklılaşmak üzere vergi yasalarının yükümlendirme işlevinde büyük değişimler olur. Spesifik vergiler dışındaki değişime dayalı vergiler para değerindeki dalgalanmalara paralel reaksiyon gösterirler. Ağırlık, uzunluk, hacim gibi fiziki miktarlar üzerinden belli para tutarları olarak miktarı önceden saptanan spesifik vergilerde mal ve hizmet fiyatlarında enflasyonun yarattığı yükselmeye rağmen vergi miktarı sabit kaldığından vergi yükü düşer. Oran esasına dayalı ad valorem vergilerde ise vergi miktarı enflasyonla orantılı olarak yükselir. 100 değerindeki bir maldan % 10 üzerinden on birim tüketim vergisi alınırken, % 100 enflasyon hızı varsayımı altında fiyatı 200 e yükselen aynı malın vergisi de % 100 artarak yirmi birim olur. Bu durumda mutlak vergi yükünde değişme olmamış, alınan vergi miktarındaki artış paranın değerindeki düşme ile dengelenmiştir.

Vergi oranı sabitken vergi konusunun gerçek değeri ile vergi matrahının birbirinden uzaklaşmaları mutlak vergi yükünü değiştirir⁸. Bina ve arazi üzerinden alınan vergilerde matrah tesbitleri üç-dört yıl ya da daha uzun süreler için geçerli olmaktadır. Bu zaman dilimi ne kadar uzun olursa, matrah olarak saptanan değer enflasyondan dolayı düşmesiyle vergi yükü o ölçüde azalır. Almanya'da 1935 yılında belirlenen gayrimenkul değerlerinin uygulanmasına, 1964 yılında yapılan yeni değerlemeye rağmen, 1974 yılına kadar

8. Hugo Wallis: Geldwertaenderung und Steuerrecht, Der Betrieb, 1973, s. 842; Christian Heinze: Auswirkungen der Inflation auf das Steuerrecht? Der Betriebs-Berater, 1975, s.1496.

devam edilmiştir. Düşük hızda da olsa süregiden enflasyonun etkisiyle gayrimenkul fiyatları büyük ölçüde yükselince, servet vergisinde yükümlülerin tepkisine yolaçmıştır. Çünkü gayrimenkullerde 1935 yılında belirlenen değerler matraha esas alınırken, diğer servet unsurlarının cari değerleri üzerinden vergiye tabi tutulması iki yükümlü grubu arasında eşitsizliğe neden olmuştur⁹.

B. Gelir Vergisinde Artan Oranlığın Şiddetlenmesi

Enflasyon artan oranlılığı şiddetlendirerek sürekli reel vergi yükü artışlarına neden olur¹⁰. Gelir vergisi ödeme gücüne dayanan bir vergidir; ödeme gücünün ölçüsü gelirin tutarıdır. Gelirin nominal miktarı ödeme gücünün göstergesi olarak fazla anlam taşımaz. Önemli olan belli bir para ile alınabilen mal ve hizmet tutarı, yani gelirin reel miktarıdır. Fiyat düzeyi sabitken kişinin geliri yükselirse ödeme gücü artar; artan oranlı tarifede daha yüksek gelir dilimine kayacağından kişinin vergi fedakârlığı da artar. Yükselen vergi yükü gerçek, yani reel gelir artışına dayandığı sürece yükümlü tarafından makul karşılanır. Artan ödeme gücüne sahip kişi bunun daha fazla kısmını vergi olarak ödemelidir; artan oranlılığın temelindeki fikir de budur. Ancak modern gelir vergileri istikrarlı para sistemi ilişkilerine göre şekillendirilmiştir. Bu vergilerin enflasyon ortamında uygulanması kişilerin vergi yükünün sadece ödeme gücündeki artışlara bağlı olarak değil, enflasyonun sebep olduğu nominal gelir artışıyla da yükselmesine yolaçar. Mal ve hizmet fiyatları örneğin % 30 oranında yükselirken gelirdeki artış sadece paradaki değer kaybını telâfi ediyorsa kişinin ödeme gücü gerçekte hiç yükselmemiştir. Bu, reel gelirin sabit kaldığını gösterir. Ancak vergilendirmede gelirin parasal tutarı esas alındığından, reel geliri değişmese de kişinin parasal olarak daha yüksek gelir dilimine girmesi ödeyeceği vergi miktarında reel artışa neden olur. Kişinin katlanması gereken vergi fedakârlığı artar; vergi yükündeki artış gelirindeki artış hızının üstündedir. Bunu daha somut şekilde rakamsal bir örnekle açıklayabiliriz. Gelir vergisi tarifesinde gelirin ilk 100 birimine % 10, ikinci 100 birimine % 15 oranı uygulanıyorsa, %

9. Dieter Völlmin: age, s.43-47; Walter Eckhardt: Steuer und Geldwertschwund, Deutsches Steuerrecht, 1973, s.492; Osman Pehlivan: Enflasyonun Vergi Sistemi Üzerindeki Etkisi, Vergi Dünyası, Ocak 1993, S.137, s.54; Wilhelm Hartz: Probleme.. agm, s.476-77.
10. İzzettin Önder: Enflasyon Ortamında Alınabilecek Vergi Önlemlerinden Biri: Surtax, Vergi Sorunları Dergisi, 1979, S.2, s.57-58; Hans Herbert v. Arnim: Steuerrecht bei Geldentwertung, Der Betriebs-Berater, 1973, s.622; Peter Wild: Anpassung des Einkommensteuertariffs an die schleichende Geldentwertung, Der Betrieb, 1972, s.840; Hugo Wallis: agm, s.843.

100 enflasyon varsayımı altında kişinin geliri 100 birimden 200 birime çıkınca, önceleri 10 birim olan vergi borcu 25 birime yükselir. Reel geliri değişmediği için ödeme gücü aynı kalan yükümlünün katlandığı fedakârlığın değişmemesi için vergi yükünün de % 100 artarak 20 birime yükselmesi gerekirdi. Oysa artan oranlı tarifede gelirin artan kısmına (ikinci 100 birim) iki dilimin oran farkı olan % 5 kadar fazla vergi uygulanmış, kişinin vergi yükü $25 - 20 = 5$ birim daha fazla olmuştur; bu nedenle enflasyondan önceki duruma oranla ödeme gücü azalmıştır. Enflasyonun arttırdığı gelir kısmı üzerinden dilimler arası oran farkına bağlı olarak ödenen bu gelir vergisinin bir tür gerçek servet vergisi niteliği taşıdığı kabul edilmektedir¹¹; çünkü reel geliri sabit kalan kişinin sadece vergi yükü artmış, yani olmayan bir gelirden vergi alınmıştır. Alman yazınında sert artan oranlılık (kalte Progression), gizli vergi artışı (heimliche Steuererhöhung)¹² gibi deyimlerle ifade edilen bu vergi yükü artışı ödeme gücü ilkesiyle çelişir. Ücretliler gibi sosyal açıdan zayıf gruplar bu durumdan önemli ölçüde etkilenir.

Artan oranlı tarifede gelir büyüdükçe oranlar da artmaya devam edip bu süreç belli bir gelir sınırında durmasaydı enflasyonun neden olduğu olumsuz etki vergi yükünde doğurduğu gizli artışla sınırlı kalır, kişilerin nisbî yüklerinde farklılaşma doğmazdı. Oysa artan oranlılık belli bir gelir sınırında durur. Bu noktadan sonra oran sabitleşir. Örneğin Gelir Vergisi Kanunu'nda 9 milyar 600 milyon liranın üzerinde kalan gelirlere sabit % 55 oranı uygulanmaktadır (m.103). Tarifenin sabit orana dönüştüğü sınırın üzerinde kalan gelirlere artık gizli vergi yükü artışı olmaz. Örneğin enflasyon fiyat düzeyini % 100 arttırırken kişinin nominal geliri de bu oranda yükselmişse, oranın sabitleştiği sınırın üzerindeki gelirlere, % 55 sabit oran varsayımı altında, 100 birim gelirden 55 vergi alınırken, parasal gelir iki katına çıkınca 110 birim vergi alınır. Görüldüğü gibi artan oranlılığın bittiği bu gelir düzeyinde enflasyonla gizli vergi yükü artışı olmamış, satınalma gücü enflasyondan önceki gibi kalmıştır. Bu durumda oranların sabitleştiği sınırın üzerinde gelir elde edenlerle, geliri bu sınırın altında yani vergi tarifesinin artan oranlı kısmında bulunan kişilerin nisbî vergi yükleri arasında, ikinciler aleyhine olmak üzere, farklılaşma meydana gelir. Çünkü, sabit oran bölgesindeki yüksek gelirli kişilerin mut-

11. İzzettin Önder: agm, s.57.

12. Fritz Neumark: age, s.181; Inflationsprobleme - Alt und Neu, Göttinger Universitätsreden, Van den hoeck und Ruprecht in Göttingen, 1976, s.16-17; Peter Wild: agm, s.840, 843.

lak vergi oranı sabit kalırken nisbî vergi yükleri, artan oranlara tabi kişilere nazaran, hafiflemiş olur; kendi aralarında da gelir arttıkça nisbî yük hafiflemesi oluşur.

Görülüyor ki bir yandan enflasyon kişilerin parasal gelirini değişik boyutlarda azaltıp yükseltmek suretiyle kişilerarası gelir dağılımını bozarken, diğer yandan buna gelir vergisi sistemi vasıtasıyla ikinci bir olumsuz etkileme halkası eklenmektedir. Böylece vergi yükünün adil dağılımını gerçekleştirmek üzere keşfedilmiş olan artan oranlı tarife uygulaması, enflasyon ortamında, tam tersine sonuçlar doğurmaktadır.

Bütün gelirlerin enflasyondan aynı oranda etkilendiği varsayımı altında gelir vergisi tarifesindeki gelir dilimlerini enflasyona göre ayarlamak suretiyle enflasyonun nisbî vergi yüklerini farklılaştırmasının önüne geçilebilir. Bu metod Fransa'da, Lüksemburg'da uygulanmıştır. Fakat enflasyonun bütün gelirleri enflasyon oranında yükselteceği gerçekçi bir varsayım değildir. Bu nedenle teoride artan oranlılığın, tarifenin sabit oran bölgesine giren gelirlerde de devam ettirilmesini sağlayacak bir "ek vergi" (surtax) uygulaması önerilmiştir. Bununla yapılmak istenen şey sedüler gelir vergilerine özgü olan "munzam vergi" yi üniter tip gelir vergisinde oranların sabitleştiği sınırın üzerinde kalan gelirlere uygulamak suretiyle yüksek gelir düzeylerinde nisbî vergi yükünün hafiflemesini önlemek veya azaltmak, böylece artan oranlılığın üst gelir düzeylerinde de devamını sağlamaktır¹³.

Enflasyonun neden olduğu gizli vergi yükü artışı, enflasyonla aşınan muafiyet, istisna ve indirimlerin sabit kalmasından da kaynaklanır. Paranın satınalma gücündeki düşme ile değerini yitiren bu vergi kolaylıklarında enflasyon hızına uygun ayarlamalar yapılmadıkça, vergi dışı kalması gereken meblağlar gelire dahil olarak vergi yükünün artmasına neden olurlar¹⁴. Vergi sistemimiz bunun örnekleri ile doludur.

C. Faizlerde Haksız Vergilendirme

Enflasyonun gelir vergisi uygulamasında yarattığı deformasyon sadece artan oranlı tarifeden kaynaklanmaz. Tek tek gelir ka-

13. Surtax uygulaması hakkında ayrıntılı açıklama için bkz. İzzettin Önder: agm, s.60-62.

14. Wilhelm Hartz: agm, s.476; Hans Herbert v.Arim: agm, s.622.

lemleri bakımından da vergi adaletine ters düşen durumlar doğar. Enflasyon hemen bütün gelir kalemlerinde fiktif (görüntü) kazançlar yaratır ve gelir vergisi bu kazançların tamamına uygulanır. Bu açıdan en büyük haksızlık faizlerin vergilendirilmesinde doğar. Paranın sürekli değer yitirdiği ortamda artık faizin tamamı ödeme gücü ifade eden bir gelir akımı değildir. Bunun birkısmı, enflasyon ölçüsünde, parasal servetteki kaybı karşılamağa yarayan bir dengeleme unsurudur. Faizin paranın getirisi olma işlevi bu ölçüde değişir. Faizin paradaki değer kaybını karşılayan kısmı reel getiri olmayıp, fiktif (görüntü) bir gelir olduğundan bu kısmın vergilendirme dışında bırakılması gerekir. Aksi halde enflasyon ve vergileme bir arada fiktif faizi yoketmekle kalmaz, yok edici güçler semere alanını aşır servetin özüne nüfuz ederler¹⁵. Rakamla ifade etmek gerekirse % 100 oranındaki bir enflasyon hızında, 100 birim parasal servetinden % 60 dan 60 birim faiz alan kişinin, getiri elde etmiş olmak bir yana, servetinin değerinde % 40 oranında kayıp meydana gelmiştir. Aynı kişi % 120 üzerinden 120 birim faiz getirisi elde ediyorsa, fiktif faiz dışındaki vergiye tabi gerçek iradı 20 birim olacaktır.

Vergi yasalarında faizin vergilendirilmesinde enflasyon olgusunu dikkate almayı sağlayacak bir düzenlemenin yer almamasına dayanarak, yazında böyle bir telâfi işlemine karşı çıkanlar olmuştur. Bunlara göre parasal servetteki değer kaybının, faiz vergilendirilirken indirim konusu yapılarak telâfisi yasal düzenlemelere ters düşer. Vergi yasalarının nazarında gelirin doğduğu kaynak değil, kaynaktan doğan gelir önemlidir. Parasal servetin akibeti, ondan kazanılan gelirin vergilendirilmesinde bir önem taşımaz. Parasal servetin değerindeki mutlak artışlar yasa nazarında irad oluşturmadığı gibi, onun değer kaybetmesi veya zaman içinde tükenmesi de iratların vergilendirilmesinde önemli değildir; çünkü enflasyonla değeri kaybolan şey servettir, onun geliri değildir.

Faizin vergi dışında bırakılması önerilen kısmını vergi yasaları çerçevesinde "elde etme gideri" olarak düşünmek de mümkün değildir; çünkü yasalar sadece gelirin kazanılması, güvenceye alınması, devam ettirilmesi ile ilgili harcamaları "elde etme gideri" olarak kabul ederler; "gelirin elde edilmesi" ile ilgili indirim, servetin elde tutulması ile ilgili harcamalar için geçerli olamaz.

15. Bodo Gemper: Geldentwertung, Nominalwertprinzip und Besteuerung, der Betriebs-Berater, 1972, s.763; Klaus Kröger: Sparzinsbesteuerung und Geldentwertung, Neue Juristische Wochenschrift, 1973, s.1018; Hans Herbert v.Armim: agm, s.623.

Nihayet gelir kavramı da, para değerindeki azalmanın gelir vergisinde dikkate alınıp alınmayacağı konusunda bir ip ucu vermez. Zira yasakoyucu teorideki kaynak ve safi artış kuramlarına itibar etmeden geliri pratik ihtiyaçlar doğrultusunda tanımlamıştır¹⁶.

Yasaların düzenlemeleri dikkate alındıkta, bu itirazlar yerinde görülebilir. Ancak yasalarda hüküm olmadığı gerekçesiyle bu haksızlığa göz yummak, tasarruf sahibinin sebep olmadığı bir ekonomik çöküntünün faturasını onun üzerine yüklemek hukuk devleti anlayışı ile bağdaşmaz. Yasalarda bu konuda görülen boşluk vergi yasalarının istikrarlı para sistemi varsayımı altında şekillendirilmesinden kaynaklanmaktadır. Aksi halde, gayrimenkul sermaye iratları da dahil olmak üzere, diğer gelir kalemlerinde gelir kaynağının korunması, devam ettirilmesi için yapılan harcamaların indirimine yer verilmezdi. Nitekim gelir vergisi yasamız gayrimenkullerin bakımı, onarımı, idame ettirilmesi için yapılan harcamaların gerçek miktarlarıyla irattan indirilmesine izin vermektedir (m.74).

Öte yandan parasal servetin faizi kısmen veya tümüyle servetin ikamesi işlevini görürken maddi servetten doğan gelir bütünüyle bir gerçek getiriyi ifade etmektedir. Buna maddi servette enflasyondan kaynaklanan değer yükselmesini de eklemek gerekir. Bu koşullar altında maddi ve parasal servetin iratlarının eşit vergilendirilmesi, ödeme gücündeki nisbî eşitlik vergilemede ölçü alınmadığından, bizatihi vergide eşitlik kuralına (dikey eşitlik) ters düşer¹⁷.

Düşük hızlı enflasyonlarda parasal servetin kaybedilmesi daha çok faiz oranı küçük olan kısa vadeli plasmanlarda görülür. Buna karşılık uzun vadeli tasarruflarda faiz hadleri yüksek tutulduğundan parasal servetin kaybedilmesi nisbeten yüksek enflasyon oranlarında gerçekleşir. Almanya'da 60-lı, 70-li yılların en yükseği % 8'lere ulaşan düşük hızlı enflasyonlarında sürekli olarak faizlerin vergilendirilmesindeki adaletsizliği konu alan davalarla uğraşmak zorunda kalan yüksek mahkeme Bundesfinanzhof, kararlarında bu

16. Günther Weisse: Geldentwertung und Rechtsprechung, Deutsches Steuerrecht, 1965, s. 716-717.

17. Klaus Kröger: Verfassungswidrige Besteuerung von Kapitalzinsen in der Inflation, Neue juristische Wochenschrift, 1974, s.2306; Sparzinsbesteuerung...agm, s.1018. Völlmin fiktif kazancın vergilendirilmesinin çoğu kez yanlış biçimde parasal servetin getirisi ile sınırlandırıldığını, oysa bunun gelir elde etmeye yönelik olarak kişinin kendi kaynakları ile finanse ettiği maddi servet için de geçerli olduğunu belirtiyor: age, s.60, dipnot.59.

hususu gözönünde bulundurarak, kişilerin para yatırımlarını şu veya bu şekilde yönlendirerek gelir vergisinin faizlerin vergilendirilmesine ilişkin hükümlerinden kaçabilecekleri gerekçesiyle hep yükümlüler aleyhine tavır almıştır. Bu kararlarda kişilerin parasal yatırımlarını akılcı biçimde yönlendirerek enflasyonun vergilendirmedeki olumsuz etkilerinden korunabilecekleri, bunu yapamıyorlarsa kabahatin kendilerinde olacağı ima edilir¹⁸. Fakat küçük tasarruf sahiplerinin tasarruflarını bankalarda tutmaları onların akılsızlığından değil, hareket imkânlarının olmayışından kaynaklanır. Çünkü bunların çoğu parasının yatırım yerini seçmekte özgür değildir. Yapı tasarrufu sahipleri ev edinebilmek için biriktirirler; yeni ev kuranlar eşya almak zorundadırlar; zanaat sahibi geleceğini güvenceye almak çabası içinde sigorta primi öder. Bunlar belirledikleri hedefi kolayca terkedemezler; gönüllerince maddi değerlere kayamazlar. Flaemig ekonomik açıdan borçlu kişilerden iki kat daha kötü muamele gören küçük tasarruf sahiplerine "klasik enflasyon malülleri" demektedir¹⁹. Çünkü tasarruf sahibi parasal servetindeki kayba katlanıp, üstelik fiktif faiz kazancından vergi vermek zorunda kalırken, borçlananlar çifte avantaja sahip olmaktadır. Bir kere enflasyon kendilerini etkilememekte, değer kaybına alacaklıları katlanmaktadır; buna karşılık borçlarının ekonomik yükü enflasyona paralel olarak hafiflemektedir. Üstelik ödedikleri kredi faizini enflasyonun şişirdiği nominal miktarı ile gider olarak vergi matrahlarından indirebildiklerinden gelir kaybına da hazine katlanmaktadır²⁰.

Tasarruf ederek, biriktirerek servet edinmenin yerine enflasyon zamanında borçlanmak suretiyle zengin olmanın geçmesi, ekonomik boyutu yanında kuşkusuz sosyal-etik yanı da bulunan bir olgudur. Çünkü, çalışkan, tutumlu tasarruf sahipleri parasından olurken açığöz borçlulara zahmetsizce servet aktarılmaktadır. Kredi veren aldığı faizle parasının değerini bile koruyamayıp, üstelik faiz üzerinden vergi öderken, borç alan kişi üretim malları, bina, arazi alır; gelir, servet elde eder. Alacaklısının parası ile edindiği bu serveti onunla paylaşmak durumunda değildir; bilakis yıllar sonra borcunu 1:1 üzerinden geri öder. Yazında bu nedenle "aldatılan tasarruf sahipleri" betimlemesi yapılmaktadır²¹.

18. Christian Flaemig: Die Berücksichtigung der schleichenden Geldentwertung im Steuerrecht - Ein Versuch, die Folgen der schleichenden Geldentwertung durch steuerliche Massnahmen auszugleichen-, Steuer-Kongress-Report 1969, s.435; Klaus Kröger: Verfassungswidrige.. agm, s.2307.

19. Christian Flaemig: agm, s.435.

20. Wilhelm Hartz: Probleme.. agm, s.477-78; Christian Flaemig: agm, s.438.

21. Wilhelm Hartz: Probleme.. agm, 478.

D. Gelirin Hesaplanmasında Bozucu Etkiler

Artan oranlılığın enflasyonla şiddetlenmesi sadece gelir vergisine tabi kişileri etkiler. Kurumlar vergisi sabit oranlı olduğundan kurumlarda bu etki oluşmaz. Buna karşılık enflasyonun vergiye tabi gelirin hesaplanmasında doğurduğu çarpık sonuçlar kişiler için de, kurumlar için de geçerlidir. Geleneksel muhasebe enflasyondan doğan kazanç ve kayıpları sonuç hesaplarında göstermediğinden, dönem kâr ya da zararları gerçeği yansıtmaz. Klasik maliyet ve değerlendirme anlayışına dayanan uygulamalar, enflasyon zamanlarında işletmelerin varlıkları ve bunların finansman kaynakları üzerindeki olumsuz etkileri yanında fiktif (görüntü) kazançların ağır biçimde vergilendirilmesine yol açar. Geleneksel muhasebe değerlemede tarihi maliyet fiyatını esas alır. Fiyat değişimleri olmadığı sürece bu yöntem sorun yaratmaz. Buna karşılık enflasyon zamanlarında fiyat değişikliklerinin mali tablolar üzerindeki etkileri dikkate alınmazsa fiktif kâr ya da zararların ortaya çıkmasına yol açılmış olur.

Enflasyon bilançoların varlık ve kaynak yapısını etkiler; bu etkileri kısaca inceleyelim²²:

1. İşletmelerin Varlık Yapısına Etkileri

İşletmelerin varlıkları parasal ve parasal olmayan varlıklar görünümündedir. Kasa ve bankalardaki paralar, ödenen depozito ve güvence paraları, posta havaleleri, her çeşit alacaklar, tahviller ve hazine bonoları, gelir tahakkukları girişimcinin parasal varlıklarıdır. Enflasyonda parasal varlıkların nominal değerleri aynı kalırken satınalma güçleri fiyat artışıyla orantılı olarak düşer; bunlar değer güvencesi altına alınmış olmadıkça gerçek kayıplar oluşur. Doğru halde henüz tahsil edilebilir durumda olmayan gelir tahakkuklarında da ödeme anındaki değer, gelirin doğduğu andaki nominal değerden uzaklaşmış olacağından bunların gerçek değerinde de fiyatlardaki artış oranına bağlı kayıplar doğar.

Teşebbüslerin parasal olmayan varlıklarını a) bina, arazi, makina ve teçhizat, demirbaş eşya, taşıtlar gibi maddi varlıklar, b) ilk kuruluş ve örgütlenme giderleri, sermaye arttırma giderleri, tahvil, hisse senedi ihraç giderleri gibi paraya çevrilemeyen, ya da markalar, imtiyazlar, ihtira beratları, alâmeti farikalar, kira hakları gibi

22. Ayrıntılı açıklamalar için bkz. Nalân Akdoğan: Enflasyon Muhasebesi, Kalite Matbaası, Ankara 1980, s.5-28; Klaus Bierle: age, s.38-65.

paraya çevrilebilen gayrimaddi varlıklar, c) stoklar, d) peşin ödenmiş giderler, e) verilen avanslar, f) yabancı paralar oluşturur.

Amortismanına tabi varlıklar bilançoda maliyet değerleri ile yer aldıkları ve amortismanlar da bu düşük değerler üzerinden ayrıldığı için faaliyet dönemi sonunda nominal kâr gerçekte olduğundan fazla görünür. Oluşan fiktif kâr sermayenin bir kısmının kâr olarak dağıtılıp vergilendirilmesine yolaçar. Boş arazi gibi amortismanına tabi olmayan maddi kıymetlerde sadece gizli yedekler oluşur; ancak bunların satılması halinde, maliyet fiyatlarının çok üstünde gerçekleşecek satış fiyatları nedeniyle gene fiktif kâr doğar.

Gayrimaddi varlıklardan paraya çevrilemeyenler enflasyon döneminde olduklarından düşük görünür. Bunların nominal değeri üzerinden ayrılan amortismanlar faaliyet sonuçlarının doğru olarak saptanmasını önler; fiktif kâr dağıtımına neden olur. Paraya çevrilebilen gayrimaddi varlıklardan amortismanına tabi olanlarda da maliyet bedelleri üzerinden ayrılan amortismanlar yetersiz kalacağından fiktif kâr doğar.

Stoklarda, satınalma veya üretme zamanı ile satış arasındaki süre uzadıkça fiktif kâr tutarı o ölçüde büyük olur. Aslında faaliyet kârı olarak görünen miktarın bir kısmı gerçekte firmanın faaliyetlerinden değil, stokların, satış anındaki maliyet fiyatından daha ucuza maledilmesinden doğmuştur. Enflasyon muhasebesinde bunların faaliyet kârından ayrı olarak, sermayenin korunmasına ilişkin yedekler olarak gösterilmesi savunulur²³.

Malın teslimi veya hizmetin ifası ileride yapılmak üzere peşin ödenmiş olan giderlerde de enflasyondan kaynaklanan fiktif kâr doğar. Bugün teslim alınan malın fiyatı geçmişte ödenmiş olduğundan geçmişteki maliyet ile bugünkü maliyet fiyatı arasındaki fark fiktif kârın miktarını verir.

Parasal olmayan varlıklardan, bir mal veya hizmet isteme hakkını temsil eden avanslarda da aynı durum oluşur. Malın teslim tarihindeki satış fiyatı ödenen sipariş avansından daha yüksek olacağından stok maliyetinin eksik gösterilmesi faaliyet sonuçlarının belirlenmesinde fiktif kâra yolaçar.

23. Nalan Akdoğan: age, s.12.

İşletmenin yabancı paralarla belirtilen nakdi fonları ve yabancı firmalardan olan alacakları da parasal olmayan varlık kalemlerindedir. Döviz kuru ve dövizin ait olduğu ülkedeki genel fiyat düzeyi değişmedikçe bunlar değerlerini korur. Dövizin ait olduğu ülkedeki fiyat düzeyi sabit iken dövizin satınalma gücü değişmediği halde, geleneksel muhasebenin döviz kurlarındaki yükselmeyi kâr, düşmeyi de zarar yazması gerçeğe aykırı durumu ifade eder. Dövizin ait olduğu ülkede genel fiyat düzeyi yükselmişse, geleneksel muhasebe kayıtlarında yabancı para fonunun nominal değeri aynı gözükür; oysa gerçek değeri azalmıştır. Bu değişmelerin gözönüne alınmaması bu varlıkların yanlış değerlendirilmesine neden olur; işletme sonuçlarının gerçeği göstermesini engeller.

2. İşletmelerin Kaynak Yapısına Etkileri

Enflasyonun işletmelerin kaynak yapısına etkileri de parasal ve parasal olmayan kaynaklar bakımından ele alınabilir. Parasal kaynaklar üçüncü kişilere nominal değerleri üzerinden ulusal para ile ödenecek yükümlülüklerdir. Bunlar işletmenin borç senetleri, banka kredileri, tahvilleri, çeşitli alacaklılar, personele borçlar, ödenecek giderler, alınan depozito ve güvencelerdir. Enflasyon fiyatları yükseltirken bunların kayıtlı tutarları üzerinden ödenmesi firmanın gerçek borç yükünü azaltarak öz sermayede gerçek artışa yolaçar. Ancak, işletmenin enflasyondan kârlı çıkması net borçlu olmasına, yani parasal pasif kalemlerinin parasal aktif kalemlerinden fazla olmasına bağlıdır. Faizler de nominal değer üzerinden ödeneceğinden fiyatlar yükseldikçe değerleri azalır; borçlu girişimciler bu açıdan da kazanç sağlamış olurlar. Kayıplar gibi geleneksel muhasebede enflasyondan doğan kazançlar da sonuç hesaplarında yer almazlar; bu nedenle kâr ve zarar gerçeği yansıtmaz.

İşletmenin parasal olmayan kaynakları öz sermaye, alınan avanslar, yabancı para birimi ile ödenecek borçlar ve peşin tahsil edilmiş gelirlerdir.

Öz sermaye teşebbüse kuruluşunda konulan sermaye ile yedekler, dağıtılmamış kârlar ve dönem kârından oluşur. Öz sermaye parasal olmayan aktif değerlere yatırılmış ise enflasyonda bunların değeri artar. Geleneksel muhasebede değer artışları gözönüne alınmadığından öz sermaye gerçek değerinden az gözükür. Öz sermaye nakit ve alacak biçiminde tutuluyorsa teşebbüs değer kaybına uğrar; dönem kârı olduğundan fazla gözükür.

Bir mal teslimi veya hizmet ifası için alınan avanslarda alıcının fiyat yükselişlerinden etkilenmeyeceği öngörülmüşse bu avanslar parasal olmayan pasif kalemleri oluşturur. Fiyatlar yükselirken teslim edilecek mal veya hizmetin maliyeti de yükseleceğinden zarar ortaya çıkar. Zararın miktarı, alınan avansın kullanılış biçimine ve aktifteki değerlerin fiyatında meydana gelecek yükselmeye bağlıdır.

Yabancı para birimi ile ödenecek borçların nominal miktarı, döviz kuru değişmediği sürece aynı kalır; fakat ödeme değeri düşmüş para ile yapıldığından borç aldığı fonları kullanış biçimine göre teşebbüs ya durumunu korur veya gerçek kazanç sağlar. Döviz kurları yükselirken ortaya çıkacak zarar da borç alınan fonların kullanılış biçimine göre gerçek veya fiktif zarar olabilir. Döviz kurları fiyatlar oranında yükselmiş olsa bile, alınan borç makina, teçhizat, bina gibi aktif değerlere yatırılmışsa işletme gerçek zarara uğramaz. Geleneksel muhasebede aktif kıymetlerdeki değer artışı dikkate alınmadığından, kur farkının zarar olarak gösterilmesi gerçeği yansıtmaz. Buna karşılık borç alınan fon parasal aktif değerlere yatırılmışsa teşebbüs, geleneksel muhasebede gözükenden miktardan, parasal aktif kalemlerde enflasyondan doğan kayıp kadar daha fazla zarar eder.

Enflasyonun firmaların varlık ve kaynak kalemlerini etkileyerek fiktif kâr ya da zararların oluşmasına yolaçıp vergiye tabi gelirin hesaplanmasında sağlıksız sonuçlar yarattığı görülmektedir. Bununla beraber enflasyonun ağır vergisel sonuçlarından bütün teşebbüslerin aynı şekilde etkilendiği söylenemez. Yüksek konjunktür ve enflasyon mentalitesi fiyat yükselmelerini alıcıya kolayca yansıtmaya olanağı verir. Çoğu teşebbüsler sözleşmelerine değer güvencesi hükümleri koyarlar. Büyük sermayelerle işleyen, sermaye piyasasına başvurup yatırımlarını uzun vadeli kredilerle finanse edebilen büyük teşebbüsler, yukarıda açıkladığımız nedenlerle, enflasyondan avantaj bile sağlarlar. Borç sözleşmeleri ne kadar uzun süreli, borç alınan meblağlar ne kadar büyük ve kararlaştırılan faiz ne kadar küçük olursa sağlanan yarar o ölçüde büyük olur²⁴.

24. Wilhelm Hartz: Auswirkungen., agm, s.1522; Hans Herbert v.Arnim: agm, s.624; Christian Flaemig: agm, s.436-37.

IV. ENFLASYON, ANAYASAL İLKE VE GÜVENCELER VE VERGİLENDİRME

A. Vergilerin Kanuniliği İlkesi

Enflasyon zamanında fiyat artışlarıyla birlikte yükselen kişisel nominal gelirin yükümlüyü artan oranlı vergi tarifesinde yüksek gelir dilimlerine kaydırarak ödeme gücü değişmediği halde reel vergi yükünü arttırdığına işaret ettik. Bu vergi yükü artışı Anayasanın 73 üncü maddesinde ifadesini bulan "kanunsuz vergi olmaz" ilkesi ile ve ödeme gücüne göre vergileendirme ilkesi ile çelişir²⁵. Gelir Vergisi Kanunu'nun "gelirin gerçek olması ilkesine" de aykırıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler kanunla konular, değiştirilir, kaldırılır (m.73/3) diyen hükmüyle Anayasa, mali yüküm koyma yetkisini sadece yasama organına vermektedir. Her ne kadar bu maddenin "Vergi, resim harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilebilir" diyen 4 üncü fıkrası, 3 üncü fıkranın koyduğu kuraldan bir ölçüde geri dönüşü içeriyorsa da Bakanlar Kurulu ancak yasaların koyduğu alt ve üst sınırlar içinde düzenleme yapabileceğinden, yürütmenin mali yüküm koyamayacağı kuralı kaldırılmamakta, sadece yumuşatılmaktadır. Anayasanın bu hükmü karşısında izlenen enflasyonist politikalarla gerçekte olmayan bir gelirden vergi alınması, vergi yükünün yürütme organı tarafından artırılması anlamını taşır. Bu anayasaya aykırı vergileendirme iddiası, vergi yükü artışının enflasyondan kaynaklandığı, yürütme organının herhangi bir hukuki tasarrufundan doğmadığı savı ile karşılanabilir. Böyle bir savı iki nedenle kabule olanak yoktur. Bir kere vergi yasalarının hiçbirinde Bakanlar Kurulu'na böyle bir yöntemle vergi yükünü artırma yetkisi verilmiş, en azından bunun zorunlu olarak katlanması gereken bir durum olduğu ima edilmiş değildir. Kaldı ki vergi hukukuna özgü yorum ilkesi "ekonomik yaklaşım" da bizi bu sonuca ulaştırır. Reel geliri değişmeden vergi yükü artan mükellefin durumunu "vergileendirmede vergiyi doğuran olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır" (VUK, m.3B/1) diyen ekonomik yaklaşımın ışığında değerlendirecek, yürütmenin, bir hukuki tasarrufu bulunmasa da, elindeki alternatifler arasında yaptığı bilinçli seçimle, yürürlükteki yasaların

25. Aynı görüş için bkz. Bora Ocakçıoğlu: Enflasyon Nedeni İle Vergi Yükü Artışı Olayının Hukuki ve İktisadi Sonuçları, İstanbul Sanayi Odası Dergisi, 15 Ağustos 1976, S.126, s.19-20.

koyduğu vergi yükünü bilerek, dolaylı yolla, değiştirdiği sonucuna varırız.

B. Eşitlik İlkesi

Enflasyon ortamında maddi servetten doğan irat gerçek bir değer akımını ifade ederken parasal servetten doğan iradın kısmen veya tamamen bu servetin özünde meydana gelen kaybı telâfi edici işlev görmesi, buna rağmen her iki irat türüne aynı hükümlerin uygulanması eşitlik (dikey) kuralı ile çelişir. Dikey eşitlik, eşit olmayanlara farklılıkları ölçüsünde farklı kuralların uygulanmasını gerektirir. Bunun gibi enflasyondan doğan gerçek kayıp ve kazançlar dikkate alınmadan fiktif kâr ya da zararların aynı hükümlere tabi tutulması da eşitlik ilkesine aykırıdır. Eşitlik kuralı gereği bir yandan fiktif kazançların vergilendirilmesini önleyecek hükümler getirilirken, bir yandan da kredi alanların enflasyondan kaynaklanan yük hafiflemesi dikkate alınmadan²⁶, faiz yüklerine bir indirim oranı uygulanmadan faiz giderlerinin tümüyle matrahtan indirilmesine izin verilmemelidir.

C. Sosyal Devlet İlkesi

Enflasyonunun vergilendirme açısından doğurduğu birkısım sonuçlar sosyal devlet ilkesi ile çelişir. Enflasyon ortamında borçlananların biriktirenlere oranla vergisel açıdan daha avantajlı durum kazanması, artan oranlı tarifelerde düşük gelir sınıflarındaki nisbî yük artışının yüksek gelir sınıflarına nazaran daha fazla olması, değiştirilmeden bırakılan istisna ve indirim hadleri yüzünden vergi dışı kalması gereken meblâğların enflasyonist nominal gelir artışıyla vergi matrahlarına dahil olması sosyal devlet anlayışıyla bağdaşmaz bulunmaktadır²⁷.

D. Mülkiyet Garantisi

Vergilendirmenin kişinin mülkiyet hakkına müdahale oluşturduğu bir gerçektir. Ancak Anayasanın herkesin ödeme gücüne göre vergi vermekle yükümlü olduğunu belirtiyor (m.73) olması, yürütmenin mali yükümler tarhetmek suretiyle mülkiyete müdahalesini meşru kılmaktadır. Böyle olunca anayasa ile güvence altına alınan mülkiyet temel hakkının mali yükümlülüklerin sınırı için bir ana-

26. Bkz. GVK, m.41/8; KVK, m.15/13.

27. Christian Flaemig: agm, s.438-39

yasal ölçü olduğunu kabul etmek gerekir. Bir temel hakka yasakoyucunun izin verdiği her müdahale yine onun tarafından belirlenen açık sınırlara tabidir. Bu sınırlar aşılsa temel hak zedelenmiş olur ve yasal müdahale anayasayla çelişir²⁸. Vergilendirmenin mülkiyet hakkı açısından sınırları şöyle açıklanabilir: Mülkiyetten yararlanmanın tümüyle ya da tüme yakın imkânsızlaştığı, malike ekonomik bakış açısından anlamlı bir mülkiyeti kullanma olanağının bırakılmadığı noktada yasakoyucu vergilendirmenin sınırına ulaşmış olur²⁹. Alman yüksek mahkemesi Bundesfinanzhof enflasyon ortamında faizlerin vergilendirilmesinde bu sınırın geçilmesini paradaki değer kaybıyla faizden alınan vergi toplamının paranın faiz getirisini aşması halinde mümkün görüyor³⁰. Örneğin gelir vergisi oranı % 10, cari faiz haddi % 40, enflasyon hızı % 60 ise, 40 faiz getirisi 70 tutarındaki vergi ve değer kaybı toplamının altında kaldığından, bu koşullar altında faiz gelirinin vergilendirilmesinde vergi servetin özünden ödenmiş, mülkiyete tecavüzün koşulları gerçekleşmiş olacaktır.

V. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE ENFLASYONU DENGELİYİCİ ÖNLEMLER

1950'lerin başında alman vergi mevzuatından yararlanılarak hazırlanan temel vergi yasalarımız kendilerine modellik eden yasalar gibi istikrarlı para sistemi ilişkilerine göre biçimlendirilmişlerdi. Fakat bu varsayım ekonomik yaşamda hiç gerçekleşmemiş, ellili, altmışlı yılların nisbeten istikrarlı Türkiye'si, yetmişli yıllardan itibaren iki, seksenli, özellikle doksanlı yıllarda üç rakamlı enflasyonlarla tanışmıştır. Başlangıçta benimsenen modern vergilendirme prensiplerinin zaman içinde bir bir terkedilmesinin yarattığı olumsuz etkilere ilâve olarak, sürüp giden enflasyon da sistemin bozulmasına katkıda bulunmuş, çok adaletsiz uygulamalara yol açılmıştır. Belki enflasyonun resmen telaffuz edilip müesseseleştirilmesinden çekinildiğinden, belki de seksenler öncesi dönemde vergi yasaları yapmanın ve değiştirmenin güçlüğünden, yasakoyucu başlangıçta durumu görmezlikten gelmekle yetinmiştir. Bu hareketsizlik içinde devlet gelirleri hızla aşındıktan sonradır ki vergi sistemini, deyim yerinde ise, "inflation-proof" (enflasyondan etkilenecek) yapıya kavuşturmak için faaliyete geçilmiştir.

28. Karl Heinrich Friauf: Eigentumsgarantie, Geldentwertung und Steuerrecht, Steuerberater-Jahrbuch 1971-72, s.430.

29. Klaus Kröger: Verfassungswidrige...agm, s.2307.

30. Hans Herbert v.Arnim: agm, s.630.

A. Vergi Yasalarında Hazine Lehine Düzenlemeler

Enflasyonlarla mücadelede başarılı olunamayınca, ya da görünüşte enflasyonla mücadele ediliyor izlenimi verilip, gerçekte enflasyonla savaş yerine, halkı enflasyonla birlikte yaşamağa alıştırmak bir yaşam biçimi olarak resmen benimsenince, enflasyonun kendisiyle değil, sonuçları ile mücadele yeğlenmiş, bu alandaki düzenlemelere yasaların tarife ya da matraha ilişkin maddelerine yetki hükümlerinin eklenmesiyle başlanmıştır. Önceleri Bakanlar Kuruluna oranları, miktar ve hadleri birkaç katına kadar yükseltme yetkisi veren yasa maddeleri giderek, ayrı bir karara gerek olmadan Maliye Bakanlığı'nca yıldan yıla otomatik ayarlamaların yapılmasını mümkün kılan hükümlerle değiştirilmektedir. Örneğin Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu ile Taşıtlar Alım Vergisi Kanunu'nun 10 uncu maddelerine (f.2) göre: "Her takvim yılı başından geçerli olmak üzere önceki yılda uygulanan vergi miktarları o yıl için Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca tesbit ve ilân olunan yenden değerlendirme oranında arttırılır"³¹. Ayrıca Taşıtlar Alım Vergisi Kanunu'nun Geçici 2 nci maddesi de Bakanlar Kurulu'na Ek Taşıtlar Alım Vergisi oranını bir katına kadar arttırma yetkisi vermektedir.

Harçlar Kanunu'nun mükerrer 138 inci maddesinde (f.2) : "Her takvim yılı başından geçerli olmak üzere önceki yıllarda uygulanan maktu harçlar (maktu ve nisbi harçların asgari ve azami miktarlarını belirleyen hadler dahil) o yıl için tesbit ve ilân olunan yenden değerlendirme oranında arttırılır" hükmü yer almaktadır³². Değiştirilmeden önce, 3505 sayılı yasadaki şekli ile bu fıkra Bakanlar Kurulu'na maktu harçları 20 katına kadar arttırma yetkisi veriyordu³³. Aynı hüküm Damga Vergisi Kanunu'nun mükerrer 30 uncu maddesinin 1 inci fıkrasında da yer almaktadır³⁴.

Belediye Gelirleri Kanunu'nun mükerrer 44 üncü maddesi (f.5), ödenecek yıllık çevre temizliği vergisinin, tarifede yer alan miktarların her yıl ilân edilen yenden değerlendirme oranının % 50 si tutarında arttırılması suretiyle bulunacağını öngörmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nda götürü ticari kazançlar için 16 yaşından büyük sanayi işçisinin asgari bürüt ücretinin yıllık tutarı matra-

31. 30.12.1993 gün ve 3946 SK, m.35 ve m.34 ile yapılan değişiklikler.

32. 20.12.1990 gün ve 3689 Sk, m.11 ile yapılan değişiklik.

33. 10.12.1988 gün ve 3505 SK, m.31.

34. 20.12.1990 gün ve 3689 SK, m.9 ile yapılan değişiklik.

ha esas alınarak matrahların her yıl değişmesi sağlanmıştır. Asgari ücretlerde artış yapılmayan yıllarda, ertesi takvim yılının götürü safi kazancı o yılın asgari ücretinin yeniden değerlendirme oranında artırılması suretiyle bulunacaktır (GVK, m. 46)³⁵. Götürü ücretler, götürü serbest meslek kazançlarında da aynı esas geçerli olup, matrahlar yıldan yıla arttırılmaktadır (m.64, 69). Hayat standardı uygulamasında temel gösterge tutarlarının belirlenmesinde de asgari ücretin yıllık bütüt tutarı ölçü alınmıştır. Asgari ücretin değiştirilmediği yıllarda temel gösterge tutarları, önceki yılda uygulanan temel gösterge tutarlarına, faaliyetin yapıldığı yıla ilişkin olarak belirlenen yeniden değerlendirme oranında ilâve yapılmak suretiyle belirlenecektir (Geçici m.35/5). Gelir Vergisi Kanunu'nun vergi tevkifatına ilişkin 94 üncü maddesi Bakanlar Kurulu'na tevkifat oranlarını her bir bentte yer alan ödemeler bakımından ayrı ayrı bir katına kadar arttırma yetkisi vermektedir.

Matrah ve oranların yanında gelir vergisi yasasında yer alan çeşitli had ve tutarlar için de Bakanlar Kurulu'na 10 katına kadar arttırma yetkisi verilmiştir. Bunlar yasada (m.m.123/2) şöyle sayılmaktadır: Yatırım indiriminden yararlanmak için gerekli en az yatırım miktarları (Ek m.2), ticari kazançlarda götürü usule girebilmek için öngörülen hadler (m.47/b.2), zirai kazançlarda götürü gider usulüne girebilmek için öngörülen yıllık hasılat tutarı (m.53), ihtiyari beyan (m.86) ve ihtiyari toplama (m.87) hadleri ile ortalama kâr haddi ve asgari zirai kazanç esaslarına göre (m.111,112) tarhiyat yapabilmek için öngörülen hadlerdir. Bakanlar Kurulu bu yetkisini kullanmadığı takdirde 47, 86, 87 nci maddelerdeki hadler hariç, her takvim yılında uygulanacak maktu had ve tutarlar önceki yılda uygulanan had ve tutarlara bu yıla ilişkin olarak VUK uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artış yapılmak suretiyle tesbit edilecektir (m.123/3). Böylece ihtiyari beyan ve ihtiyari toplama hadleri dışında hemen bütün hadler, yeniden değerlendirme oranı ölçü alınarak, otomatik artışa bağlanmış olmaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun orana ilişkin maddesi (m.28) Bakanlar Kurulu'na yasal oranı dört katına kadar arttırma yetkisi vermiştir. Aynı yasanın 60 ıncı maddesinde (f.6) Bakanlar Kurulu'nun tütün, alkollü içkiler..vs. üzerine konulan Ek Vergi oranlarından her birini ayrı ayrı üç katına kadar arttırmaya yetkili olduğu belirtilmektedir.

35. 30.12.1993 gün ve 3946 SK, m.9 ile yapılan değişiklik.

B. Vergi Yasalarında Yükümlüler Lehine Düzenlemeler

Konuya yükümlüler açısından bakıldıkta, enflasyonun vergisel alandaki olumsuz etkilerini hafifletmek amacıyla seksenli yıllardan itibaren vergi yasalarında cılız düzenlemelere başlanıldığı görülmektedir. Bunların başlıcaları indirim ve istisnalarda arttırmalar, artan oranlı tarife dilimlerinde yapılan ayarlamalar, gayrimenkullerin ve iştirak paylarının satışından doğan kazançların belli koşullar altında vergi dışı bırakılması, yeniden değerlendirme, değer artışı kazançlarında maliyet bedeli arttırılması ve değerlendirme hükümlerinde yeniliklerdir.

1. İndirim ve İstisnalarda Yükseltmeler

Sayılan önlemlerden en sık uygulanmış olanı istisna ve indirimlerde yapılan ayarlamalardır³⁶. Başlangıçta bu düzenlemeler hızlı fiyat artışlarına karşı dengeleme oluşturmaktan çok enflasyon sonucu anlamını yitiren rakamları bir parça güncelleştirmeğe yaramıştır. Örneğin 1.1.1986 dan itibaren gelir vergisi sistemimizde uygulanmasına son verilen enaz geçim indiriminin miktarları 1966 yılında 3 liraya³⁷, 1967 yılında 5 liraya³⁸ yükseltildikten sonra 1981 yılına kadar değiştirilememiştir. 2361 sayılı yasa ile günlük miktar yükümlü için bu yılda 20 liraya³⁹ çıkartılabilmmiştir (yıllık 7.200 TL); oysa o tarihlerde bu paranın satınalma gücü sıfıra yakındı.

İstisna ve indirimlerin ayarlanmasında ciddi bir düzenleme ilk kez Gelir Vergisi Kanunu'nda mükerrer 123 üncü maddede yapılan değişiklikle getirilmiştir⁴⁰. Bu maddenin 2 nci fıkrası küçük çiftçi muaflığı miktarını (m.13), göçmen ve mülteci muaflığını (m.17), konut kirası istisnasını (m.21), serbest meslek kazançlarında götürü gider tutarını (m.68, b.10), değer artışı kazançlarında istisnaları (m.m.80, b.2,3,4), arızı kazançlarda istisnayı (m.82, f.2) ayrı ayrı veya topluca 10 katına kadar arttırmaya Bakanlar Kurulu'nu yetkili kıldıktan sonra, 3 üncü fıkrasında, Bakanlar Kurulu'nun 2 inci fıkrada yazılı yetkilerini kullanmaması halinde, her bir takvim yılında

36. 70-li yıllarda enflasyonun gelir vergisi sistemi üzerindeki olumsuz etkilerini gidermek üzere 20 OECD ülkesinde alınan önlemlerle ilgili bilgiler için bkz. Yavuz Canevi: Enflasyon ve Vergi Sistemi Üzerindeki Etkileri, Maliye Dergisi, S.23, Eylül-Ekim 1976, s.3-18, Tablo. 5 ve 6.

37. 17.2.1966 gün, 724 SK, m.1.

38. 30.12.1967 gün, 980 SK, m.1.

39. 27.12.1980 gün, 2361 SK, m.21.

40. 31.12.1993 gün, 3946 SK, m.26 ile yapılan değişiklik.

uygulanacak istisna ve indirimlerin, önceki yılda uygulanan istisna ve indirimlerde bu yıla ilişkin olarak VUK uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artış yapılmak suretiyle tesbit edileceğini söylemektedir. Böylece 1994 yılından itibaren sayılan istisna ve indirimlerde Bakanlar Kurulu'nca daha yüksek miktarlarda değişiklik yapılmadığı takdirde, yeniden değerlendirme oranında yıllık otomatik artışların yapılması sağlanmış olmaktadır. Böyle bir düzenlemenin ücretlerdeki özel indirime ilişkin miktarlar hakkında da getirilmesi zorunludur.

Gelir vergisindeki paralel bir düzenleme 1994 yılında vareset ve intikal vergisindeki miras payları istisnasında yapılmıştır⁴¹. Fürtüğü ve eşden her birine düşen miras paylarının 1982 yılından beri değiştirilmeden bırakılan istisna miktarı 10 milyondan 400 milyona çıkartılırken (m.4/b), aynı maddenin son fıkrası şu şekilde değiştirilmiştir: "...her bir takvim yılında uygulanacak istisna hadleri, önceki yılda uygulanan istisna hadlerine bu yıla ilişkin olarak VUK hükümleri uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artış yapılmak suretiyle tesbit olunur". Bu hüküm uyarınca 1995 yılı istisna miktarı 830, 1996 yılı miktarı 1 milyar 655 milyona çıkartılmıştır. İzleyen yıllarda da bir yasa değişikliğine gitmeye gerek kalmadan istisna miktarlarının otomatik olarak arttırılması mümkün olacaktır.

2. Artan Oranlı Tarifelerin Dilim ve Oranlarında Ayarlamalar

Vergi sistemimizde yapılan enflasyonu dengeleyici değişikliklerden biri de, artan oranlı iki vergimizde tarife basamaklarının gerçekleşen enflasyon oranına göre yeniden düzenlemesidir. Hızlı fiyat yükselişleri karşısında gelir vergisi tarifesinin dilimleri 1980lerden başlayarak hemen hemen her yıl ayarlanmıştır. Böylece tarifenin 1980 yılında 1 milyon lira olan ilk dilimi 1995 yılında 150 milyona⁴², 96 yılında 300 milyona, sabit oran uygulanan son dilim ise 25 milyonun üzerindeki gelirlerden 9 milyar 600 milyonun üzerindeki gelirlere çıkmıştır⁴³. Gelir Vergisi Kanunu'nun 3946 sayılı

41. 6.7.1994 gün, 4008 SK, m.36.

42. Bkz. GVK Genel Tebliği, Seri No.179, RG.2.1.1995.

43. 1980 yılından bu yana yapılan ayarlamalar için bkz. 27.12.1980 gün, 2361 SK, m.70; 5.1.1982 gün, 2574 SK, m.23; 11.12.1985 gün, 3239 SK, m.66; 87/12467 BKK, m.5, RG.31.12.1987; 88/13642 BKK, m.7, RG.30.12.1988; 89/14913 BKK, m.7, RG.30.12.1989; 20.12.1990 gün, 3689 SK, m.5; 91/2569 BKK, m.10, RG.31.12.1991; 92/3892 BKK, m.11, RG.31.12.1992; 30.12.1993 gün, 3946 SK, m.23; GVK Genel Tebliği, Seri No.179, 95/7593 BKK, RG.30.12.1995.

yasa ile değiştirilen mükerrer 123 üncü maddesinin 4 üncü fıkrasında: "Bu kanunun 103 üncü maddesinde yer alan vergi tarifesi her bir takvim yılında uygulanacak gelir dilimleri, önceki yılda uygulanan gelir dilimi tutarlarına bu yıla ilişkin olarak VUK uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artış yapılmak suretiyle tesbit edilir. Bu gelir dilimlerine karşılık gelen vergi oranlarını her bir dilim için ayrı ayrı veya topluca 10 puana kadar arttırmaya veya indirmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir" denildiğinden 1993 yılında 32 milyon olan ilk dilim 1994 yılı için 75 milyon liraya çıkartılmış⁴⁴, 1995 yılındaki otomatik ayarlama ise genel tebliğ ile 150 milyon lira olarak açıklanmıştır. 1996 yılı için bu rakam 300 milyon liradır. 123 üncü maddenin 4 üncü fıkrası 1995 yılı ortalarında yeniden değiştirilerek⁴⁵ fıkranın başına Bakanlar Kurulu'nun, tarifinin ilk dilimini 10 katına kadar arttırmaya ve diğer dilimleri ilk dilimin katları olarak belirlemeğe yetkili olduğunu belirten bir cümle eklenmiştir. Buna göre dilimler hakkında Bakanlar Kurulu 10 katına kadar artırma yetkisini öncelikle kullanacak; ancak bu yetki kullanılmadığında dilimler yeniden değerlendirme oranında yıllık otomatik artışa tabi olacaktır. Gelir dilimlerinin değiştirilmesi yanında Bakanlar Kurulu'nun dilimlerin karşısındaki oranları da 10 puana kadar artırma, indirme yetkisi devam etmektedir.

Veraset ve intikal vergisi istisnalarında 4008 sayılı yasa ile enflasyon ölçüsünde yıllık otomatik artış sağlanırken, vergi tarifesi dilimlerinde de ayarlama yapılmış⁴⁶, 200.000 lira olan ilk dilim 50 milyon liraya çıkartılarak, diğer dilimler bunun katları biçiminde yükseltilmiştir. Dilim ayarlaması ile birlikte tarife maddesine (m.16) bir fıkra eklenerek Bakanlar Kurulu'na matrah dilimlerini topluca 10 katına kadar artırma yetkisi verilmiştir. Veraset ve intikal vergisi tarifesi dilimlerindeki değişiklik otomatik yıllık artış biçiminde öngörülmediğinden zamanı ve miktarı Bakanlar Kurulu'nun takdirine bağlı bulunmaktadır.

3. Faiz Gelirinin Enflasyondan Korunması

Uygulamada zaman zaman yapılan, miktarı yönetimin takdirine kalmış iyileştirmelerin yerini, son birkaç yıl içinde kişileri ve işletmeleri enflasyonun olumsuz etkilerinden korumağa yönelik, otomatik işleyen yasal düzenlemelerin aldığına yukarıda işaret

44. 26.12.1993 gün, 3946 SK, m.23.

45. 2.6.1995 gün, 4108 SK, m.26.

46. 6.7.1994 gün, 4008 SK, m.37.

etmiştik. Bunlardan biri de menkul sermaye iratlarında vergiye tabi gelirin hesabında enflasyondan kaynaklanan yükselmenin vergi dışında bırakılmasına yönelik "indirim oranı" uygulamasıdır. Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen Geçici 39 uncu madde (f.5) ile düzenlenen bu istisna⁴⁷, 1.1.1997 den itibaren yıllık beyanname ile beyan gereken menkul sermaye iratlarının yasayla belirlenen bir indirim oranı uygulanmak suretiyle bulunacak kısmını 31.12.1999 tarihine kadar gelir vergisinden müstesna tutmaktadır. İndirim oranı VUK hükümlerine göre o yıl içinde tesbit edilmiş olan yeniden değerlendirme oranının son 12 aylık dönemde 1 yıl vadeli devlet tahvili için uygulanan ortalama faiz oranına bölünmesi suretiyle Maliye Bakanlığınca bulunacaktır. İstisna kapsamına giren menkul sermaye iratları Gelir Vergisi Kanunu'nun 75 inci maddesinde sayılan tahvil, alacak ve mevduat faizleri ile faizsiz kredi verenlere ödenen kâr payları ve repo gelirleridir (m.75, f.2, b.5, 6, 7, 12, 14). Bu istisna döviz cinsinden açılan hesaplara ödenen faiz ve kâr payları hakkında geçerli değildir; işletmelere dahil menkul sermaye iratları hakkında da uygulanmaz. İstisnanın tevkif yoluyla kesilen vergiye de şumulü yoktur. Konuyu rakamsal bir örnekle daha somut açıklayabiliriz. Belli bir yılda kişinin sağladığı mevduat faizi tutarı 250 milyon lira, o yıl için ilân edilen yeniden değerlendirme oranı % 40 ve o yıl içinde 1 yıl vadeli devlet tahvilleri için uygulanan ortalama faiz % 80 ise, indirim oranı $IO = \frac{\% 40}{\% 80} = \% 50$ olarak bulunur.

Kişinin faiz gelirin % 50 si olan 125 milyon lira istisnadan yararlanacağı için, beyan edeceği faiz miktarı sadece 125 milyon lira olacaktır.

İlk bakışta menkul sermaye iratlarının enflasyonun parasal servette meydana getirdiği değer kaybını karşılayacak kadar olan miktarını vergi dışı bırakan ilerici bir düzenleme gibi görünen bu hükmün küçük tasarruf sahibi geniş kitleler bakımından bir yarar sağlaması düşünülemez. 1997 yılına kadar devam edecek olan şimdiki uygulamada sözü edilen iratlar her hal ve kârda beyana tabi olmayıp, sabit oranlı vergi tevkifatı ile yetinilmektedir. 1.1.1997 den itibaren bu iratlar da yıllık beyanname ile beyan edilerek artan oranlı tarifeye göre vergilendirilecektir. İhtiyari toplamadan yararlanan yükümlüler kaynakta vergilendirilmiş kazanç ve iratlarını yıllık beyannameye dahil etmeyebileceğinden, getirilen indirimden yararlananlar ihtiyari toplama haddinin (halen 900 milyon) üzerin-

47. 2.6.1995 gün, 4108 SK, m.28.

de kazanca sahip yüksek gelirli kişiler olacaktır. Çünkü yıllık beyanname vermeyen, ya da ihtiyari toplamadan yararlandığı için kaynaktan vergilenen kazanç ve iratlarını beyannamesine dahil etmeyen yükümlüler bu istisnanın kapsamı dışında kalacaktır. Zira istisnanın tevkif yoluyla kesilen vergiye şumulü olmadığından, kişinin yasanın tanıdığı indirimi uygulayabilmesi ancak beyanname verip de ihtiyari toplamadan yararlanamadığı durumlarda mümkün olabilecektir. Aynı irade elde eden yükümlüler arasında küçük tasarruf sahipleri aleyhine yaratılan bu farklılık vergilemede eşitlik ilkesi ile çelişmektedir. Son iki yılın üç rakamlı enflasyonlarına rağmen indirim uygulamasının beyan esaslı ile birlikte 1997 yılından itibaren başlayacak olması da bir başka sorundur.

4. Değer Artışı Kazançlarında Koruyucu Düzenleme

Enflasyondan kaynaklanan fiktif kazançların vergilendirilmesini önlemek üzere 3946 sayılı yasa⁴⁸ ile getirilen bir diğer düzenleme de Gelir Vergisi Kanunu'nun 81 inci maddesine eklenen fıkrada yer almaktadır. Gelir Vergisi Kanunu ivazsız iktisap edilenler hariç olmak üzere birkısım gayrimenkuller ile gayrimenkul hükümündeki hakların iktisap tarihinden başlayarak dört yıl içinde elden çıkartılmasından doğan kazançları değer artışı kazancı olarak tanımlamış ve vergiye tabi tutmuştur (m.m.80, f.1, b.7). Bunlar yasanın 70 inci maddesinde sayılan bina, arazi..., voli mahalleri, dalyanlar, gayrimenkul olarak tescil edilen haklar ile gemi ve gemi payları... dır (m.70, f.1, b.1, 2, 4, 7). Mükerrer 81 inci maddeye eklenen fıkraya göre sayılan mal ve hakların temlikinden doğan değer artışı kazancının hesabında satış bedelinden iktisap bedeli çıkartılırken iktisap bedeli, söz konusu mal ve hakların iktisap edildiği ve elden çıkartıldığı takvim yılları hariç olmak üzere, her takvim yılı için VUK hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında arttırılarak tesbit edilir.

5. Ticari Kazançlarda Enflasyon Dengeleyici Düzenleme

3946 sayılı yasa ile (m.8), değer artışı kazançlarında olduğu gibi Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazançlara ilişkin 38 inci maddesinin sonuna da bir fıkra eklenerek ticari işletmelerde vergisel alanda enflasyondan kaynaklanan sorunlar hafifletilmek istenmiştir. Eklenen fıkra ile gayrimenkullerin ve menkul kıymetlerin alım

48. 26.12.1993 gün, 3946 SK, m.18.

satımı ile sürekli uğraşanlar hariç olmak üzere, bilanço esasına göre defter tutan yükümlülerin iktisap tarihinden itibaren en az iki tam yıl süre ile aktiflerinde yer alan gayrimenkul ve iştirak paylarının elden çıkartılmasında maliyet bedelinin, bunların iktisap edildikleri ve elden çıkartıldıkları yıllar hariç olmak üzere, her takvim yılı için VUK hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak kazancın tesbitinde dikkate alınacağı öngörülmüştür⁴⁹. 1993 yılında getirilen bu ilk şekli ile fıkra hükmü işletmelerdeki amortisman tabi iktisadi kıymetleri kapsamadığı gibi, enflasyondan kaynaklanan maliyet artışına tekabül eden fonun kullanımı hakkında da bir açıklama içermiyordu. Bu fıkra 2.6.1995 de çıkartılan 4108 sayılı yasa ile, değinilen konuları da kapsamak ve 1.1.1995 den itibaren geçerli olmak üzere yeniden ve ayrıntılı biçimde düzenlenmiştir⁵⁰. Yeni hükme göre, işletme hesabı esasına göre defter tutanlar da dahil olmak üzere yükümlülerin iktisap tarihinden itibaren en az iki tam yıl süreyle işletmelerinde kayıtlı tutulan gayrimenkuller, iştirak hisseleri ve amortisman tabi iktisadi kıymetleri elden çıkarmaları halinde bunların maliyet bedeli, iktisap edildikleri ve elden çıkartıldıkları yıllar hariç olmak üzere, her takvim yılı için VUK hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak kazancın tesbitinde nazara alınabilecektir. Bilanço esasına tabi olanlar tarafından artırılan maliyet bedeline tekabül eden kazançlar bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında gösterilecek, bu fon sermayeye ilâve dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde o yılın kazancına dahil edilerek vergiye tabi tutulacaktır.

Son yapılan değişiklikle ilk düzenmedeki boşlukların doldurulması yerinde olmuştur. Gayrimenkuller ve iştirak hisselerinin temlikinde tanınan vergisel avantajın amortisman tabi iktisadi kıymetleri de kapsamaması, değerlemede enflasyonun dikkate alınmasını sağlayacaktır. Aktiflerindeki eskimiş makina ve teçhizatı yenile-

49. 38 inci maddenin sonuna eklenen fıkranın uygulaması hakkında bkz. Hüseyin Erdem: Gayrimenkullerin ve İştirak Hisselerinin Elden Çıkartılmasında Maliyet Bedeli Artırımı Uygulaması, Vergi Sorunları Dergisi, Mayıs 1995, S.80, s.57-68; Sakıp Şeker: İştirak Hisselerinin ve Gayrimenkullerin Satışından Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesinde Son Durum, Vergi Sorunları Dergisi, Mart-Nisan 1994, S.71, s.11-23; S.72, s.32-39; Muzaffer Koyuncu: Bilanço Esasına Tabi Mükelleflerin Gayrimenkul ve İştirak Hisselerinin Satışında Enflasyon Muhasebesi, Vergi Sorunları Dergisi, Mart-Nisan 1994, S.71, s.36-45; Kadri Özen: Gayrimenkullerin Satışında Maliyet Bedelinin Artırılması (Eskalasyon) Esası, Vergi Dünyası, Ekim 1994, S.158, s.14-26.

50. 2.6.1995 gün, 4108 SK, m.18.

mekte enflasyon nedeniyle güçlük çeken işletmelerin bir de bunların satışından ortaya çıkan fiktif kâr nedeniyle vergi ödemek zorunda kalmaları özkaynaklarının erimesine yol açmaktadır; yeni düzenleme ile bunun önüne geçilmiştir. Öte yandan maliyet bedelinin artırılması uygulaması ile enflasyonun iktisadi kıymetlerde meydana getirdiği fiktif değer artışlarını vergi dışı bırakmak, sermayenin vergilendirilmesini, kazanç olarak dağıtımını ve işletmeden çekilmesini önlemek ve işletmelerin mali bünyesini kuvvetlendirmek amacı güdüldüğünden⁵¹ doğan vergisiz kârın sermayeye eklenmesi koşulunun getirilmesi de amaca uygundur. Ancak defterlere sadece sonuçların yansıdığı, ara işlemleri görmenin mümkün olmadığı işletme hesabı esasında, fiktif kazançların vergilendirilmesinin önlenmesi dışında, Genel Tebliğde sayılan diğer amaçların gerçekleşmesinin nasıl sağlanacağını anlamak mümkün değildir. Üstelik bilanço esasadaki yükümlüler maliyet artışını karşılayan kazancı sermayeye eklemeyip başka amaçlarla kullandıkları takdirde vergiye tabi tutulurken, işletme hesabı esasına tabi yükümlülere böyle bir zorunluluk öngörülmemesi, onlar yönünden diledikleri gibi kullanabilecekleri, vergiden müstesna bir kazanç yaratmaktadır. İki yükümlü grubu arasında oluşan bu farklılık vergide eşitlik ilkesi ile çelişmektedir⁵².

Ticari kazançlar açısından kurumlar vergisinde de gelir vergisindeki benzer bir uygulama yapılmaktadır. Yüksek enflasyon kurumlarında da aktifteki sabit varlıkların değerini astronomik şekilde yükselterek, bunların elden çıkartılmasında oluşan fiktif kârları ağır vergi yükü altına koymaktadır. Bu olgu enflasyon ortamında finansman sıkıntısına düşen kurumların özkaynaklarından yararlanmalarını engellemektedir. İşletmelere sabit varlıklarını vergisiz olarak likit kaynaklara dönüştürme olanağı sağlamak amacıyla tüm mükellef kurumların aktiflerinde yer alan gayrimenkullerinin ve iştirak paylarının satışından doğan kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmektedir. İlk uygulama 1984 yılında 2970 sayılı yasayla Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen Geçici 10 uncu madde ile mevzuatımıza girmiştir⁵³. Çeşitli yasalarla yürürlük süresi uzatıldıktan sonra, 3689 sayılı yasa ile⁵⁴ yeniden düzenlenerek Kurumlar

51. KVK Genel Tebliği, Seri No.49, Bölüm 4, RG.10.2.1995

52. İsmail Ögün: İşletme Hesabı Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflerin 4108 Sayılı Yasayla Değişik Gelir Vergisi Kanunu'nun 38. Maddesi Karşısındaki Durumu, Vergi Dünyası, Ekim 1995, S.170, s.88-92.

53. 14.1.1984 gün, 2970 SK, m.6.

54. 15.12.1990 gün, 3689 SK, m.8.

Vergisi Kanunu'na geçici 18.inci madde olarak eklenmiş ve 1992 yılı sonuna kadar uygulanmıştır. Bu geçici hükmü 1.1.1993 den itibaren sürekli istisnaya dönüştürmek üzere 3824 sayılı yasa ile⁵⁵ Kurumlar Vergisi Kanunu'nun istisnaları düzenleyen 8 inci maddesine 18 numaralı bent eklenmiş ve geçici 18 inci madde yürürlükten kaldırılmıştır. Ancak bu sürekli istisna hükmü sadece 1993 yılında uygulamada kalabilmiş, 3946 sayılı yasa⁵⁶ pek çok kurumlar vergisi istisnası ile birlikte 18 inci bent hükmünü de 1.1.1994 den itibaren yürürlükten kaldırmış, buna karşılık Gelir Vergisi Kanunu'nun 38 inci maddesine eklediği son fıkra ile yukarıda açıkladığımız "maliyet bedelini arttırma" hükmünü getirerek var olan uygulamayı belli ölçüde sürdürmek istemiştir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13 üncü maddesi (f.2) uyarınca⁵⁷ kurumlar vergisi yükümlülerinin de yararlanabileceği bu hükümle kurumlar vergisindeki istisnanın kaldırılmasından doğan boşluğun doldurulması amaçlanmıştır. Fakat 38 inci maddenin son fıkrası hükmü kurumlar vergisi yükümlülerine hiç uygulanamamıştır. Çünkü çok kısa bir süre sonra 4108 sayılı yasayla⁵⁸ Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen Geçici 23a maddesi, geçmişe yürür olarak (1.1.1994 den geçerli) eski istisnayı yeniden düzenleyip yürürlüğe koymuştur⁵⁹. Uzun bir düzenlemeyi içeren bu maddeyi şöyle özetleyebiliriz:

1.1.1994 - 31.12.1998 tarihleri arasında uygulanmak üzere, tam yükümlü kurumların iştirak paylarının veya gayrimenkullerinin satışından doğan kazancın, satışın yapıldığı yılda kurum sermayesine eklenen kısmı kurumlar vergisinden müstesnadır. Vadeli satışlar için iki yıllık tahsil süresi tanınmaktadır. Belli koşullar altında teşvik belgeli yatırımlara veya yabancı ortaklı kurumlara katılmak üzere yapılan temlikler de bu istisnadan yararlandırılmaktadır. Vergiden müstesna tutulan bu kazançların sermayeye ilâvesi kâr dağıtımı sayılmamakta, % 20 oranındaki -eski deyimiyile- asgari kurumlar vergisine, gelir vergisi tevkifatına (m.94, f.1, b.6b) tabi tutulmamakta, Türk Ticaret Kanunu'ndaki (m.391) sermaye arttırımı için sermayenin tamamının ödenmiş olması koşulu burada aranmamaktadır. Kurumların iki tam yıl süreyle aktifinde yer almayan

55. 25.6.1992 gün 3824 SK, m.10.

56. 26.12.1993 gün, 3946 SK, m.30.

57. KVK, m.13/2: "Safi kurum kazancının tesbitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır"

58. 2.6.1995 gün, 4108 SK, m.32.

59. Bu madde hakkında ayrıntılı açıklama için bkz. Mehmet Tan: Tam Mükellef Kurumların Gayrimenkullerinin veya İştirak Hisselerinin Satışından Doğan Kazançlara İlişkin İstisna, Vergi Sorunları Dergisi, Temmuz 1995, S.82, s.51-65.

iştirak paylarının ve gayrimenkullerinin satışından elde ettikleri kazançlar ile menkul kıymet veya gayrimenkul ticareti ile uğraşan kurumların ellerindeki değerlerin satışından sağladıkları kazançlar istisna kapsamı dışındadır. Sermayeye eklenen kazançların 5 yıl içinde herhangi bir suretle işletmeden çekilmesi veya bu süre içinde işletmelerin tasfiyesi halinde bu kazançlar o yılın kazancı sayılarak vergiye tabi tutulmaktadır. Bu madde kapsamında yapılacak tescil işlemleri tapu ve kadastro harcından, lehe alınan paralar banka ve sigorta muameleleri vergisinden müstesna tutulmaktadır. Bu hükümden yararlanan kurumların gayrimenkul ve iştirak paylarının satışından doğan kazancın tesbitinde GVK'nun 38 inci maddesinin son fıkrası hükmünün uygulanmayacağı öngörülmektedir. Bununla birlikte gayrimenkuller ve iştirak payları dışında kalan makina ve teçhizat, taşıtlar gibi amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerin elden çıkartılmasında kurumların Gelir Vergisi Kanunu'nun 38 inci maddesinin son fıkrası hükmünden yararlanmaması için herhangi bir neden yoktur.

6. Stok Değerlemesinde Enflasyondan Koruyucu Düzenlemeler

Vergi sistemimizde yer alan enflasyona karşı koruyucu hükümlerden biri de Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ilişkin 274 üncü maddesinde yapılan değişiklikle getirilmiştir. Enflasyonist ortamda fiyatlar sürekli yükselirken ilk giren - ilk çıkar (FIFO) değerlendirme yönteminde satılan malların maliyeti düşük, dönem sonu stokların değeri yüksek görüldüğünden yüksek kâr, dolayısıyla, yüksek vergi oluşmaktadır. Fiyat artışlarının stokların değerinde yarattığı bu yükselme işletmelerin fiktif kazançlar üzerinden vergi ödemelerine neden olmaktadır. Son giren - ilk çıkar (LIFO) değerlendirme yönteminde durum açıklananın tersine gerçekleşir. Satılan malın maliyetinin yüksek oluşu, nominal kârın reel kâra doğru inmesini sağlar; başka deyişle dönem sonu stokların değeri düşük görüldüğünden kâr ve vergi düşük olur. Dönem sonu stoklarının değerlendirilmesinde LIFO yönteminin enflasyondan koruyucu bu niteliği dolayısıyla 4008 sayılı yasa⁶⁰ 1.1.1996 da yürürlüğe girmek üzere stok değerlemesinde LIFO yönteminin uygulanabilmesine olanak tanımıştır. Vergi Usul Kanunu'nun değişik 274 üncü maddesine göre "Satın alınan veya imal edilen emtia maliyet bedeliyle değerlendirilir. Mükellefler satın aldıkları veya imal ettikleri emtianın mali-

60. 24.6.1994 gün, 4008 SK, m.8

yet bedelini, son giren - ilk çıkar yöntemini uygulamak suretiyle de tesbit edebilirler...". LIFO yöntemi uygulamasının vergi matrahlarında meydana getireceği azalmayı önlemek amacıyla, aynı yasayla Gelir Vergisi Kanunu'nun gider kabul edilmeyen ödemelerle ilgili 41 inci maddesine (b.8) ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun aynı nitelikteki 15 inci maddesine (b.13) eklenen hükümlerle yabancı kaynak kullanan işletmelerin faiz, komisyon, kur farkı.. vs. giderlerinin enflasyon oranı kadarlık kısmının, reel faiz giderlerine ulaşmak üzere, dikkate alınmayacağı öngörülmüştür⁶¹.

LIFO yönteminin kabulü enflasyon muhasebesine doğru atılan bir adım olmakla birlikte, bugünkü ekonomik ortamımızda olduğu gibi enflasyon oranlarının günlük değişimler gösterdiği durumlarda enflasyondan korunma yönünden yetersiz bulunmakta, işletme varlık yapılarının gerçek değerleri ile korunmaları ve mali tabloların sağlıklı olması için bu yöntemin yanında, dönem sonu stokların değerlendirilmesinde rayiç bedel esasının kullanılması zorunlu görülmektedir⁶².

7. Yeniden Değerleme

Enflasyonun işletmelerin iktisadi kıymetleri üzerinde yarattığı olumsuz etkileri gidermek üzere çok erken tarihlerde başvurulmuş, ancak 1982 yılına kadar uygulamaya geçirilemeyen bir düzenleme de yeniden değerlemedir. Yeniden değerlendirme 1963 yılında 205 sayılı yasa⁶³ ile VUK'na eklenen Geçici 11 inci madde ile vergi sistemimize girmiştir. 2791 sayılı yasa⁶⁴ ile değiştirilerek yeni bir şekil verilmiştir. İlk uygulama 31.12.1982 tarihli bilançolarda yapılmıştır. 1984 yılında 3094 sayılı yasa⁶⁵ ile Geçici 11 inci madde yeniden değiştirilerek 1984 yılından itibaren uygulamaya süreklilik kazandırılmıştır. 3332 sayılı yasa⁶⁶ ile Geçici 11 inci madde, mükerrer 298 inci madde olarak usul yasasının değerlemeye ilişkin maddelerinin sonuna eklenmiştir.

Yeniden değerlendirme bilançonun belirli kurallar çerçevesinde yeniden düzenlenmesini ifade eder; amacı bilançodaki iktisadi kıy-

61. 4008 SK, m.25, m.27.

62. Ayten Ersoy: Enflasyonist Ortamlarda Stok Değerleme Yönteminin Seçimi, Vergi Sorunları Dergisi, Kasım-Aralık 1994, S.75, s.74-75.

63. 19.2.1963 gün, 205 SK, m.26.

64. 22.1.1983 gün 2791 SK, m.14.

65. 12.12.1984 gün, 3094 SK, m.1.

66. 31.3.1987 gün, 3332 SK, m.16.

metlerin kayıtlı değerleri ile piyasa değerleri arasında enflasyondan kaynaklanan farklılıkların giderilerek amortismanların gerçek değerler üzerinden ayrılmasını sağlamak, böylece düşük değerler üzerinden ayrılan amortismanların kârın yüksek oluşmasına neden olarak fiktif kâr üzerinden vergi ödenmesine yol açmasını önlemek, bu suretle işletme öz sermayesinde aşınmaya engel olmak, aktif kıymetlerin yenilenmesinde kullanılacak fonların oluşumunu sağlamaktır.

Yeniden değerlemenin sağladığı vergisel avantaj yeniden değerlendirme ile ortaya çıkan yüksek değer üzerinden hesaplanan amortismanların kazançtan indirilmesi sonucu enflasyonist kârın vergilendirilmesinin önlenmesidir. Ancak bu vergisel avantajın sürekli olabilmesi için hesaplanan değer artışlarının sermayeye eklenmesi gerekir. Aksi takdirde iktisadi kıymetin satılması halinde, sağlanan vergisel avantaj geri alınmış olur. Çünkü mükerrer 298 inci maddenin 9 uncu bendinde yeniden değerlendirilen iktisadi kıymetlerin satışı halinde, bunlara isabet eden değer artışlarının amortismanlar gibi işleme tabi olacağı, yani satış kârının hesabında dikkate alınacağı öngörülmektedir⁶⁷.

SONUÇ: Yukarıdaki açıklamaların da gösterdiği gibi enflasyonun doğurduğu sorunları hafifletmek üzere seksenli yıllardan itibaren alınan cılız önlemler doksanlı yıllarda daha cesur, otomatik ayarlamalara dönüşmüştür. Kuşkusuz enflasyonun ekonomik ve sosyal yaşamın her alanında yarattığı çöküntü ve bozulmaları tedavi etmenin en rasyonel yolu sağlıklı iktisat ve maliye politikaları ile para sistemindeki çökmeyi durdurmaaktır. "İktisat bilmi içinde enflasyonla mücadelede teorik açıdan çare mevcut bulunmaması söz konusu olamaz. Belirli bir iktisadi ortamda, belirli iktisadi aletlerle müdahale edilirse enflasyona engel olunmaması için bir sebep yoktur"⁶⁸. Ne var ki günümüzde enflasyon konusunda iktisat dışı etkenlerin daha fazla ağırlık taşıdığı, siyasal iktidarların enflasyonla savaşmanın maliyetini göze alamadıkları görülmektedir. Nitekim Friedman enflasyonun sona erdirilmesinde gerçek engellerin siyasi olduğunu, enflasyon sona erdirilince devletin yasaya dayanmadan elde ettiği gelirden yoksun kalacağını, geçici de olsa uzun bir gerileme, yavaşlama ve yüksek bir işsizlik dönemi doğacağını

67. Bkz. VUK Genel Tebliği, Seri No. 151.

68. Enflasyonun Vergi Sistemi Üzerindeki Etkileri, İ.Ü.İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Grup Araştırması, İstanbul 1976 (çoğaltma), s.4.

söylemektedir⁶⁹. O halde para sistemindeki çökmenin durdurulması başarılmıyorsa ya da iktidarlar siyasal seçimi ekonomik seçime yeğliyorsa, vergilendirmenin para değerindeki kayıplara ayarlanması zorunluluk kazanır. Aksi halde, Eckhardt'ın da dediği gibi, mükellefin sebep olmadığı gerçek kayıpların vergilendirilmesi devlet gücünün kötüye kullanılması olur⁷⁰. Bununla birlikte vergi sisteminde yapılan ayarlamalar ne kadar mükemmel olursa olsun sağlıklı iktisat ve maliye politikalarının yanında ikinci en iyi çözüm olarak kalmağa mahkumdur.

69. Milton Friedman: Can Indexation Cut Inflation's Toll? Economic Impact, S.9, s.74 (İ.Ü.İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Grup Araştırması, s.4 den naklen).

70. Walter Eckhardt: a.g.m. s.493.