

T. C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİ HUKUK ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

İKTİSADİ KALKINMA AÇISINDAN TEŞVİK EDİCİ VERGİ POLİTİKASININ ÖNEMİ

(TÜRKİYE UYGULAMASI)

72902

Hazırlayan: Yusuf KILDİŞ

Danışman Öğretim Üyesi: Prof.Dr. Mehmet TOSUNER

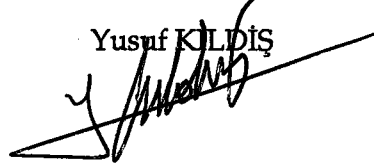
İZMİR - 1998

T.C. YÜKSEKÖĞRETİM BAKANLIĞI
DOKÜMANTASYON BİREZİ

Yüksek lisans tezi olarak sunduğum "İktisadi Kalkınma Açısından Teşvik Edici Vergi Politikasının Önemi (Türkiye Uygulaması)" adlı çalışmanın tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurulmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

29./04/1998

Yusuf KILDIŞ



T U T A N A K

Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü/...../19.... tarih ve sayılı toplantısında oluşturulan jüri, Lisanüstü Öğretim Yönetmeliği'nin maddesine göre Mali Hukuk Anabilim Dalı yüksek lisans öğrencisi Yusuf KILDIŞ' in "İktisadi Kalkınma Açısından Teşvik Edici Vergi Politikasının Önemi (Türkiye Uygulaması)" konulu tezi incelenmiş ve aday 02/06/1998 tarihinde saat 14.00 da jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini savunmasından sonra 30 dakikalık süre içinde gerek tez konusu, gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarından jüri üyelerince sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin başarılı olduğuna oy kullu ile karar verildi.

Prof. Dr. Fevzi DEVRİMİ
BAŞKAN

Prof. Dr. Kamil TÜĞEN

Prof. Dr. Mehmet TOSUNER
ÜYE

Wahit
ÜYE

YÜKSEKÖĞRETİM KURULU DÖKÜMANTASYON MERKEZİ
TEZ VERİ FORMU

Tez No: Konu Kodu : Üniv. Kodu:

* Not : Bu bölüm merkezimiz tarafından doldurulacaktır.

Tezin yazarının

Soyadı : KILDİŞ

Adı : Yusuf

Tezin Türkçe Adı: İktisadi Kalkınma Açısından Teşvik Edici Vergi Politikasının
Önemi (Türkiye Uygulaması)

Tezin Yabancı Dildeki Adı: Tax Incentives For Economic Development
(The Case of Turkey)

Tezin Yapıldığı

Üniversite: Dokuz Eylül

Enstitü: Sosyal Bilimler Yılı: 1998

Diğer Kuruluşlar:

Tezin Türü: 1 -Yüksek Lisans

Dil : Türkçe

Sayfa Sayısı : 210

Referans Sayısı : 180

Tez Danışmanlarının

Ünvanı : Prof.Dr.

Adı : Mehmet


Soyadı: TOSUNER

Türkçe Anahtar Kelimeler

İngilizce Anahtar Kelimeler

- 1 - Vergi
- 2 - Kalkınma
- 3 - Teşvik
- 4 - Planlama
- 5 - Yatırım

- 1 - Tax
- 2 - Development
- 3 - Incentive
- 4 - Planning
- 5 - Investment

Tarih: 29.04.1998
İmza: 

Ö Z E T

Gelişmekte olan ülkelerde iktisat politikası amaçlarının başında iktisadi kalkınmanın sağlanması gelmektedir. İktisadi kalkınmanın sağlanması uzun bir süreci gerektirmektedir. Bu sürecin ilk aşaması başta alt yapının kurulması, daha sonra ise sınai üretime önem verilmesidir. Başka bir deyişle, kalkınmanın sağlanması sanayileşmeyle paralellik arz etmektedir. Bu bağlamda devletin tam kamusal yatırımları gerçekleştirerek, özel sektörün tasarruf imkanlarını artırıcı teşviklere ağırlık vermesi gerekmektedir.

Ülkemizdeki gelişmeler esas alındığında planlı dönemle birlikte teşvik politikalarının önemi daha belirgin bir şekilde ortaya çıkmıştır. Bunlar içinde vergisel teşvikler ağırlıklı olarak uygulama alanı bulmuştur. Özellikle 1980' den sonra ihracata dayalı sanayileşme politikalarının önem kazanmasıyla bu tür teşvik uygulamaları yoğunluk kazanmıştır.

A B S T R A C T

In developing countries, the main objective of the economic policy is to establish an economic development in the country.

Achieving an economic development requires a long period. The first step in this process is to provide infrastructure, then continue with an industrial production. In other words, achieving an economic development is related with industrialization. In this respect, government must improve public investment and provide incentives for private sector in order to increase savings.

In relation with the economic development in our country after the planned period (1963), incentives policies have become more important. Within these incentives, tax incentives have been widely applied to the private sector. Especially after 1980's, the increasing importance of export promotion policies, these types of incentive policies applied widely.

İ Ç İ N D E K İ L E R

Giriş.....	1
------------	---

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ POLİTİKASI - İKTİSADİ KALKINMA İLİŞKİSİ

I - İKTİSADİ BÜYÜME VE KALKINMA.....	3
A - İKTİSADİ BÜYÜMEYE YÖNELİK TEORİK YAKLAŞIMLAR.....	6
B - EKONOMİK BÜYÜME İLE BAĞLANTILI OLAN TEMEL SORUNLAR.....	8
C - KALKINMADA SANAYİLEŞMENİN ÖNEMİ	9
D - DEVLETİN KALKINMADAKİ ROLÜ	10
1 - Vergilemede Müdahale Prensipleri ve Az Gelişmiş Ekonomiler	10
2 - Özel Teşebbüsün Teşvikinde Devlet Yatırımları	13
3 - Devletin Ekonomideki ve Kalkınmadaki Rolü Açısından Klasik Ve Modern Görüşler.....	14
a) Klasik Görüş.....	14
b) Modern Görüş.....	15
E - VERGİLENDİRME YETKİSİ VE KAMU KAYNAKLARININ ETKİN KULLANIMI	17
1 - Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı.....	17
2 - Kamu Kaynaklarının Etkin Kullanımı.....	17
II - İKTİSADİ KALKINMA SÜRECİNDE VERGİ POLİTİKASI.....	19
A - VERGİLERİN İKTİSADİ BÜYÜME VE KALKINMA ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ.....	19
B - İKTİSADİ GELİŞME SÜRECİNDE VERGİ POLİTİKASININ AMAÇLARI	22
1 - Gelişmeyi Hızlandırıcı Maliye Politikasının Amaçları	25

2 - Maliye Politikası Amaçları İle Vergi Politikası - İktisadi Büyüme İlişkisi.....	25
3 - Verimlilik Sağlama Amacı Olarak Vergi.....	27
4 - Gelir Dağılımını Sağlama Amacı Olarak Vergi.....	28
C - İKTİSADİ KALKINMA AÇISINDAN VERGİLEME İLKELERİ.....	29
1 - Vergilemede Eşitlik İlkesi.....	29
2 - Vergilemede Belirlilik (Kesinlik) İlkesi.....	30
3 - Vergilemede Uygunluk İlkesi.....	31
4 - Vergilemede İktisadilik İlkesi.....	32
D - ÇEŞİTLİ VERGİLERİN İKTİSADİ KALKINMA İLE İLİŞKİSİ.....	33
1- Gelirin Vergilendirilmesi.....	33
2- Servetin ve Sermayenin Vergilendirilmesi.....	35
3 - Karşılıksız İktisapların Vergilendirilmesi.....	37
4 - Tüketimin Vergilendirilmesi.....	38
III - VERGİ POLİTİKASI İLE TASARRUF YATIRIM İLİŞKİSİ.....	41
A - TASARRUF.....	41
1 - Gönüllü Tasarruflar.....	43
2 - Zorunlu Tasarruflar.....	43
B - YATIRIM.....	44
C - VERGİ TASARRUF İLİŞKİSİ.....	47
1 - Tüketimi Kısıcı Vergi Politikası ve Zorlukları.....	49
2 - Vergilerin Özel Tasarruflarla İlişkisi ve Kamu Kesimin Payı.....	51
3 - Toplam Tasarrufların Artırılmasında Vergi Politikasının Rolü.....	52
4 - Tasarrufların Optimal Kullanımında Vergi Politikası.....	53
5 - Kalkınma Sürecinde Vergi Yükü ve Tasarruflar.....	54
6 - Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Tasarruflara Etkisi.....	55
a) Dolaysız Vergilerin Tasarruf ve Kalkınma İlişkisi.....	55
b) Dolaylı Vergilerin Tasarruf ve Kalkınma ile İlişkisi.....	56
7 - Gelişmekte Olan Ülkelerde Milli Gelirdeki Artışlar ve Tanzim Edici Vergi Politikası ile Tasarruf Hacminin Artırılması.....	57
D - VERGİ YATIRIM İLİŞKİSİ.....	58

1 - Vergilerin Yatırım Yapma İsteği ve Risk Alma Eğilimi Üzerindeki Etkileri	59
2 - Vergili ve Vergisiz Mallar Açısından Yatırımlar	61
3 - Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin Yatırımlar Üzerindeki Etkisi	61
a) Gelir Vergisindeki Artan Oranlı Sisteminin Yatırımlar Üzerindeki Etkisi.....	62
i) Artan oranlılık hakkında ortaya atılan eleştiriler	63
ii) Vergilemenin gelir ve ikame etkileri.....	64
b) Kurumlar Vergisinin Yatırımlar Üzerindeki Etkisi	69
c) Dolaylı Vergilerin Yatırımlar Üzerindeki Etkisi	72
i) Katma değer vergisinin yatırımlar üzerindeki etkisi	73
ii) Gümrük vergilerinin yatırımlar üzerine etkisi	73
E - YATIRIMLARI ÖZENDİRMEDE VE KALKINMAYI SAĞLAMADA VERGİ İNDİRİMLERİ POLİTİKASI VE ARZ YÖNLÜ İKTİSAT POLİTİKASI	74
1 - İktisadi Kalkınmada Vergi İndirimlerinin Rolü.....	74
a) Vergi İndirimlerinin Tasarruflar Üzerindeki Etkileri.....	77
b) Vergi İndirimlerinin Yatırımlar Üzerindeki Etkisi.....	78
2 - Yatırımları Teşvik Edici Olarak Arz Yönlü İktisat Politikası	79

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE' DE UYGULANAN TEŞVİK POLİTİKALARI VE VERGİSEL TEŞVİKLERİN İKTİSADİ KALKINMA AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

I - CUMHURİYET ÖNCESİ VERGİ SİSTEMİ	82
II - PLÂNLİ DÖNEM ÖNCESİ UYGULANAN VERGİ POLİTİKALARI VE VERGİSEL TEŞVİKLER	87
A - GEÇİŞ DÖNEMİNDE (1923-1932) UYGULANAN VERGİ POLİTİKALARI VE TEŞVİKLERİ.....	88

B - 1933-1950 DÖNEMİ UYGULANAN VERGİ POLİTİKALARI VE TEŞVİKLERİ	95
C - 1950-1960 YILLARI UYGULANAN VERGİ POLİTİKALARI VE TEŞVİKLERİ	99
III- PLANLI DÖNEMDE UYGULANAN VERGİ POLİTİKALARINDA YER ALAN TEŞVİKLER	101
A - BİRİNCİ BEŞ YILLIK KALKINMA PLANI DÖNEMİNDE UYGULANAN VERGİ POLİTİKALARINDA YER ALAN TEŞVİKLER.....	103
B - İKİNCİ BEŞ YILLIK KALKINMA PLANI DÖNEMİNDE UYGULANAN VERGİ POLİTİKALARINDA YER ALAN TEŞVİKLER.....	110
C - ÜÇÜNCÜ BEŞ YILLIK KALKINMA PLANI DÖNEMİNDE UYGULANAN VERGİ POLİTİKALARINDA YER ALAN TEŞVİKLER.....	118
D - DÖRDÜNCÜ BEŞ YILLIK KALKINMA PLANI DÖNEMİNDE UYGULANAN VERGİ POLİTİKALARINDA YER ALAN TEŞVİKLER.....	123
1 - Sanayi Ürünü İhracat İstisnası.....	130
2 - Yaş Meyve, Sebze, Kesme Çiçek, Süs Bitkileri İle Bunların Tohum ve Fideleri İle Su Ürünleri İhracat İstisnası.....	130
3 - Dış Navlun Hasılatı İstisnası	131
4 - Yurtdışı Müteahhitlik kazançları İstisnası.....	131
5 - Dar Mükellef Kurumların Yurtdışı Faaliyetlerinden Elde Ettikleri Kazançlar İstisnası.....	131
E - BEŞİNCİ BEŞ YILLIK KALKINMA PLANI DÖNEMİNDE UYGULANAN VERGİ POLİTİKALARINDA YER ALAN TEŞVİKLER.....	134
1 - Gümrük Muafiyeti	140
2 - Vergi, Resim ve Harç İstisnası.....	141

3 - Bina İnşaat Harcı İstisnası	141
4 - İthalatta Katma Değer Vergisi Ertelemesi.....	141
5 - Yatırım İndirimi.....	141
6 - Finansman Fonu	142
7 - Emlâk Vergisi Muafiyeti.....	142
8 - Hızlandırılmış Amortisman ve Yeniden Değerleme.....	142
9 - Hisse Senedi Emisyon Primleri İstisnası.....	142
10 -Devralınan Kurumların Geçmiş Yıl Zararları İle İlgili İstisna	143
F - ALTINCI BEŞ YILLIK KALKINMA PLANI DÖNEMİNDE UYGULANAN VERGİ POLİTİKALARINDA YER ALAN TEŞVİKLER.....	144
G - YEDİNCİ BEŞ YILLIK KALKINMA PLANI DÖNEMİNDE UYGULANAN VERGİ POLİTİKALARINDA YER ALAN TEŞVİKLER.....	149
H - 1998 YILI PROGRAMININ UYGULAMA DÖNEMİNDE UYGULANACAK VERGİ POLİTİKALARINDA YER ALAN TEŞVİKLER.....	150
IV - KALKINMA POLİTİKAMIZ İÇİNDE VERGİ TEŞVİK VE YÖNLENDİRME POLİTİKALARI	153
A - İKTİSADİ KALKINMADA VERGİSEL TEŞVİKLERİN ÖNEMİ.....	153
B - GENEL OLARAK YATIRIM TEŞVİK TEDBİRLERİ	153
1 - Yatırımlara Teşvik Getirilmesinin Amacı	154
2 - Vergilerin Ekonomik Hayata Etkileri.....	156
a) Teşvik Edici Vergi Politikasının Ekonomideki Yeri ve Önemi	157
b) Teşvik Edici Vergi Politikasının Müteşebbis Davranışları Üzerine Etkisi	157
c) Bölgesel Dengesizlikleri Azaltmada Teşvik Edici Vergi Politikasının Rolü.....	159
d) Teşvik Edici Vergi Politikasının Kaynak Dağılımını Sağlamadaki Rolü	159

C - YÜRÜRLÜKTEKİ VERGİSEL TEŞVİKLER	160
1 - Yatırım İndirimi	161
a) Yatırım İndiriminin Konusu	166
b) Yabancı Sermayeli Müteşebbis ve Ortaklar Yönünden Yatırım İndirimi	166
c) Gümrük Muafiyeti ve Yatırım İndirimi	167
d) Vergi - Resim - Harç İstisnası ve Yatırım İndirimi	167
e) Yatırım Finansman Fonu ve Yatırım İndirimi	167
f) Yatırım İndiriminin Yatırımın Maliyetine Etkisi	168
g) Teşvik Belgesiz Yatırım İndirimi Uygulaması	170
2 - Gümrük Vergisi ve Fon Muafiyeti	171
3 - Bina İnşaat Harcı İstisnası	171
4 - Vergi Resim Harç İstisnası	171
5 - Gelir Vergisi Kanunda Yer Alan Kalkınmayı Sağlayıcı Vergisel Teşvikler	172
a) Esnaf Muafiyeti	172
b) Küçük Çiftçi Muafılığı	173
c) Serbest Meslek Kazançlarında Muafıklar	173
d) Gayrimenkul Sermaye İratlarında İstisna	173
e) Dar Mükelleflerde İhracat İstisnası	174
f) Ücretlerde İndirimler	174
6 - Kurumlar Vergisi Kanunu' nda Yeralan Kalkınmayı Sağlayıcı Vergi Teşvikleri	175
a) İştirak Kazançları İstisnası	177
b) Turizm Hasılatı İstisnası	177
c) Yatırım Fonları ve Yatırım Ortaklarının Portföy İşletmecilik Kazançlarına İlişkin İstisna	178
i) A tipi Menkul Kıymetler Yatırım Fon ve Ortaklıkları Portföy İşletmecilik Kazançları	178
ii) B tipi Menkul Kıymetler Yatırım Fon ve Ortaklıkları Portföy İşletmecilik Kazançları	178
d) Finansman Fonu	179

e) Yeni Yaratılan İstihdam Yardımı	180
f) Geçmiş Yıl Zararları İndirimi	181
g) Bilimsel Araştırma ve Geliştirme Harcamalarında Vergi Ertelemesi	181
7 - Katma Değer Vergisi Kanunu' nda Yeralan Vergi Teşvikleri	181
a) İhracat İstisnası	181
b) Taşımacılık İstisnası	183
c) İthalat İstisnası	183
d) Yerli Makine ve Teçhizat Alımında Katma Değer Vergisi Desteği	183
e) İthalatta Katma Değer Vergisi Ertelemesi	184
f) Sosyal Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar	188
8 - Vergi Usul Kanunu' nda Yeralan Vergi Teşvikleri	186
a) Hızlandırılmış Amortisman sistemi	186
b) Yeniden Değerleme	187
c) Sabit Kıymet Yenileme Fonu	188
SONUÇ VE DEĞERLENDİRME	189
KAYNAKÇA	193

G İ R İ Ő

İkinci Dünya Savaşı' nın bitimiyle birlikte klasik devlet anlayışı yerini müdahaleci devlet anlayışına terk etmiştir. Bunun başlıca sebebi gelişen ve değişen devlet faaliyetlerinin artması ve devletin klasik fonksiyonları dışında ekonomik fonksiyonun da ön plana çıkmasıdır. Bu çerçevede iktisadi kalkınmayı gerçekleştirme yönünde teşvik politikalarının önemli bir rol oynadığı gözlenmektedir. Türkiye' nin yapısal koşulları göz önüne alındığında sermaye birikiminin sağlanmasında tasarrufların artırılması ve bu tasarrufların yatırımlara kanalize edilmesinin zorunluluğu kendiliğinden ortaya çıkmaktadır. Bu da vergi politikalarının etkin kullanımı ve vergisel teşviklerin öncelikli alanlara verilmesi ile mümkün olabilir.

Bu çerçevede tezimiz iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde iktisadi büyüme ve kalkınma ana hatlarıyla ortaya konularak vergi ve kalkınma ilişkisi, vergi politikasının amaçları, iktisadi kalkınmayı sağlayıcı yönde kullanılan vergileme ilkeleri ve çeşitli vergilerin iktisadi kalkınmayı ne yönde gerçekleştirebileceğine yönelik genel teorik bilgilere yer verilmiştir. Ayrıca vergilerin tasarruf ve yatırımlar üzerindeki etkileri de iktisadi kalkınma boyutu ön planda tutularak ele alınıp değerlendirilmiştir.

İkinci ve son bölümde planlı kalkınma döneminde Türkiye' de uygulanan vergisel teşvikler paralelinde planlı dönemde ve günümüzde uygulanan vergi teşvikleri alt dönemler itibariyle ele alınıp incelenmiştir.

Bu bölümde ayrıca ülkemizde uygulanmakta olan vergi teşvik ve yönlendirme politikaları vergi kanunlarımız da dikkate alınarak incelenmiş ve gerekli açıklamalar yapılmıştır.



B İ R İ N C İ B Ö L Ü M

VERGİ POLİTİKASI - İKTİSADİ KALKINMA İLİŞKİSİ

I - İKTİSADİ BÜYÜME VE KALKINMA

İktisat politikalarının ortak amaçlarından birisi de ekonominin istikrarlı büyümesidir. Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin tümünde maliye politikası iktisadi büyüme amacını gerçekleştirmekte kullanılmaktadır¹. Genel olarak ekonomik büyümenin amacı hayat standardını yükselterek halkın refahını yükseltmektir. Bu durumda büyüme sadece toplam milli gelirdeki yükselme değil, aynı zamanda kişi başına düşen gelirin de yükselmesi anlamına gelir².

Modern iktisadi dünyanın XVIII. yüzyılın ikinci yarısında İngiltere'de doğduğu söylenebilir. Bu zamanlara kadar ortaya çıkan ekonomik büyüme hem çok yavaştı hem de aralıklı olarak gelişme gösteriyordu. Sanayi devriminden sonra İngiltere ve daha sonra onu izleyen ülkelerde ekonomik hayatın karakteristik çehresinde hızlı bir büyüme gerçekleşti ve bu durum yeni bir çağa işaret etti³.

İktisadi büyüme kavramı iktisadi kalkınma kavramıyla bir kullanılmakta ise de, iktisadi kalkınma; büyümeden daha geniş bir kavramdır. İktisadi kalkınma için büyüme gerek şarttır fakat yeter şart değildir. Genel olarak iktisadi büyüme; bir ekonomide belli bir dönemde (genellikle bir yılda) üretim faktörlerinin üretimde meydana getirdiği gelir artışıdır. İktisadi büyüme kısaca, milli

¹ Ahmet GÖKDERE , Ömer Faruk ÇOLAK vd; *İktisadın Temelleri*, Alkım Kitapçılık, Ankara 1996, s. 551.

² Richard M. BIRD - Oliver OLDMAN; *Readings On Taxation in Developing Contries*, The Johns Hopkins Universty Press, Baltimore and London 1975, s. 65.

³ Richard T. GILL; *Economic Development Past and Present*, Prestice Hall, Inc, Englewood Cliffs, New Jersey 1967, s.39.

gelirde meydana gelen yıllık artış şeklinde de tanımlanmaktadır. İktisadi kalkınma ise, iktisadi büyümeyi de kapsayacak şekilde ekonomideki kantitatif ve kalitatif bütün değişiklikleri ifade eder. Diğer bir deyişle, iktisadi kalkınma, iktisadi büyümenin ifade ettiği reel milli gelirdeki değişimden başka, bir ekonominin yapısal değişimini de (sosyal, kültürel vb.) kapsar¹. Yukarıda da anlatıldığı şekilde bir ülke veya ekonomide her büyüme bir kalkınma demek değildir. Ancak, kalkınma sırasında belli bir büyüme hızı da gerçekleşmiş olmaktadır. Burada amaç mümkün olduğu kadar yüksek oranda bir büyüme hızı sağlayarak kalkınmayı gerçekleştirmektir².

İktisadi kalkınma bir bakıma, emeğin ve toprağın verimliliğini artıran üretim yöntem ve tekniklerinin keşfedilip kullanılmasıyla ilgilidir. İkel toplumlardan günümüze kadar meydana gelen iktisadi değişimler iktisadi kalkınmanın seyrine bağlı olarak hızlı veya yavaş olmuştur. İktisadi kalkınma, iktisadi yapının değiştirilmesini gerektirmiştir³. Buraya kadar anlatılanlardan çıkarılabileceği gibi, kalkınma karmaşık bir konudur. Kalkınma içsel ve dışsal çok çeşitli nedenlerden etkilenebilmektedir⁴.

Bütün bu açıklamalarımız yanında iktisadi büyüme ve kalkınmadan söz edilebilmesi için üretim hacmindeki artışın devamlı, önemli ve reel (gerçek) olması gerekir. Bunları şu şekilde açıklayabiliriz⁵.

¹ Coşkun Can AKTAN; Kamu Ekonomisinden Piyasa Ekonomisine Özelleştirme, Akli Selim Matbaası, İzmir 1992, s. 43.

² Fevzi DEVRİM; Kamu Maliyesine Giriş, Anadolu Matbaacılık, İzmir 1996, s. 129-130.

³ Arif ERSOY; İktisadi Müesseseleşme Tarihi, İktisadi Kalkınmanın Tarihi Seyri, Akevler Akdeniz Bilimsel Araştırma Merkezi, Tarihi Araştırmalar Serisi, No : 1, İzmir 1986, s. 21.

⁴ Keith MARSHDEN; (Çev. Mehmet AKBAY), " Vergiler ve Büyüme ", Vergi Dünyası Dergisi, Mart 1984, s. 5.

⁵ Aziz KÖKLÜ; Makro İktisat, S Yayınları, Ankara 1984, s. 135-136.

Birinci olarak, üretimdeki artış geçici, yani bir kaç yıl için değil de devamlı olmalıdır. Çünkü ancak bu takdirde söz konusu ekonomide bir iyileşme ve refah artışı olabilir. O halde, bu bakımdan tesadüflere bağlı (Meselâ tarımda bir veya bir kaç yıl iyi ürün alınması gibi) geçici artışlar kalkınma sayılmaz.

İkinci olarak, üretim hacmindeki artış önemli olmalıdır. Böylece, toplum, ihtiyaçlarını eskisine nazaran daha yüksek bir düzeyde karşılama olanağına kavuşmalıdır. Bu açıdan önemsiz, varlığı ile yokluğu belirsiz artışlar kalkınma sayılmaz.

Üçüncü olarak, artış reel olmalıdır. Üretim artışı, satınalma gücü düşmüş bir para ile saptanmış ise, bu gerçek bir artış olmayabilir. Çünkü bu, reel yani mal cinsinden değil de, nominal yani para cinsinden bir artıştır, bunun için de yanıltıcıdır.

Her ne kadar vergi politikası ile büyüme arasında kurulmuş basit bir ilişki olmasa da bu ilişkide bazı temel faktörler açıklanabilir. Ekonomik büyüme; emek, tabiat ve sermayeyi içeren kaynakların, daha çok kullanımıyla başarılabilir¹.

Ekonomik büyüme için Maliye Politikası, uygun kaynak arzıyla beraber tüketimin (özel ve kamu) yatırım seviyesiyle birlikte uyumlu bir şekilde yüksel-

¹ Richard M. BIRD - Oliver OLDMAN; a.g.e., s. 65.

mesine mücadele etmelidir¹. Büyüme oranını belirleyiciler reel faktörlerdir. Bu reel faktörler; nüfus artışı, teknolojik gelişmeler, reel gelirden yatırımlara ayrılan oran ve son olarak da ekonomik teşviklerdir².

Kalkınma politikasında, kaçınma olanağı bulunmayan unsurlar iki grup altında toplanabilir. Bunlardan birisi; büyümeyi önleyen ve nisbeten kıt olan faktörlerin arzının artırılması, ikincisi ise maksimum sosyal net hasılayı koruyan bir " faktör kullanım modeli " nin elde edilmesi yeteneğidir³.

A - İKTİSADİ BÜYÜMEYE YÖNELİK TEORİK YAKLAŞIMLAR

Gelişme teorileri, iktisadi gelişme üzerinde önemli etkiler yaptıkları varsayılan belli başlı üç konuyu incelemektedir⁴.

- 1) Sermaye birikimi (diğer bir deyişle halkın tasarruf arzusu ve kabiliyeti),
- 2) Teknik gelişme,
- 3) Nüfus artışı.

¹ Richard A. MUSGRAVE; " Effects of Tax Policy on Private Capital Formation " **Public Finance - Fiscal Policy Selected Readings** ' Edited by Joseph Scherer James A. Papke 1966 USA Houghton Mifflin Company BOSTON, s. 554.

² Zahide Ayyıldız ONARAN; " Makro Ekonomik İstikrar İçin Büyüme ve Türkiye " **Banka ve Ekonomik Yorumlar**, Temmuz 97, s. 16.

³ Yılmaz BÜYÜKERŞEN; " İkinci Beş Yıllık Kalkınma Plânunun Finansmanı Meselesinde Türk Vergi Sisteminin Bünyesi ", **Eskişehir İ.T.İ.A. Dergisi**, No : 62/30, s. 281.

⁴ Zeyyat HATIPOĞLU; **Kâr ve İktisadi Büyüme**, İktisat Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Yayınları IX, Sermet Matbaası, İstanbul 1965, s. 78.

Burada iki yaklaşımdan bahsedilebilir : Neo Keynesci yaklaşım ve Neo - Klâsik yaklaşım. Keynes modelini dinamikleştirerek birbirine benzer büyüme modelleri kuran Harrod ve Domar, Neo - Keynesci yaklaşımın ilk temsilcileridir. Harrod ve Domar modellerinde, büyüme hızını sermayeleşme oranı tayin eder. Bunun için kamu harcamalarının ve vergi sisteminin sermaye birikimi üzerindeki etkilerini ayarlayarak, uzun dönem büyüme çizgisinde meydana gelen sapmaları gidermek mümkündür.

Neo-Klâsik yaklaşımı kullanan büyüme modellerinde ise önemli etken, hem talep artışını hem de emek arzını tayin eden nüfus artışıdır¹. Neo klâsik yaklaşıma göre büyümeyi etkileyen diğer unsur da teknolojik gelişmelerdir.

Bunların dışında bazı iktisatçılar kalkınmayı şu şekilde tanımlamışlardır : Bruce Herrich ve Charles P. Kindelberg' e göre iktisadi kalkınma, hasılanın artırılmasıyla birlikte, ürün çeşitlerinin fazlalaşmasını, üretim teknik ve yöntemlerinin değişmesini, hasılanın dağıtılmasını sağlayan kanunların farklılaşmasını ifade eder.

Irma Adelman' a göre iktisadi kalkınma, "fert başına düşen geliri çok az olan bir ekonominin, fert başına düşen milli geliri devamlı olarak kendini idame eder bir tarzda artırılabilme sürecidir".

F. Perroux' a göre iktisadi kalkınma, "bir toplumun gerçek üretiminin devamlı kümülatif bir biçimde artmasını sağlayan sosyal ve zihinsel değişmelerin bileşimine" denir².

¹ Sevim GÖRGÜN; Maliye Politikası, Çağlayan Basımevi, İstanbul 1973, s. 116.

² ERSOY; a.g.e., s. 22-23.

Mübeccel B. Kıray' a göre ise; Gelişme, II. Dünya Savaşından sonra ekonomideki büyük değişmelerin, ekonomik anlamdaki zenginliklerin bir tarifidir. Ona göre gelişme kişi başına düşen gelire, toplumda kullanılan elektrik enerjisine ve ulaşım olarak kaç kilometre yolu olduğuna bakılarak anlaşılabilir.

B - EKONOMİK BÜYÜME İLE BAĞLANTILI OLAN TEMEL SORUNLAR

1) Ekonomik büyüme yüksek bir istihdam düzeyini garanti eder. Yüksek bir istihdam düzeyi, toplumu oluşturan bireylerin yaşam düzeylerinin ayrılmaz bir parçasıdır ve toplumsal istikrarın önemli bir koşuludur.

2) Ekonomik büyüme, yapısal değişimi kolaylaştırır. Ekonomik büyüme, ulusal ve uluslararası iş bölümü açısından yapısal uyumun daha kolay gerçekleşmesine katkıda bulunur.

3) Ekonomik büyüme, ulusal ve uluslararası gelir dağılımı farklılıklarından kaynaklanan çatışma ve sorunları, yumuşatır. Bir toplumun yaşam düzeyi ve içsel istikrar, gelir dağılımından kaynaklanan çatışmaları hangi ölçüde barış içinde çözümlendiğine bağlıdır. Hiç kuşkusuz, sosyal hasılda meydana gelen her artış, gelirin yeniden dağıtımını şansını artırmak suretiyle sosyal grupların görece paylarının barış içinde daha kolay değiştirilmesini mümkün kılar.

4) Ekonomik büyüme, iş kaybı riskine yol açmadan çevrenin korunmasını daha fazla mümkün kılar. Çünkü çevre kirliliğinin önlenmesi için gerekli olan yatırımların yapılabilmesi ekonomik büyümeye bağlıdır.

5) Ekonomik büyüme, çalışma ortamının iyileştirilmesi ile kaynak tasarrufuna yol açan yatırımlar için uygun koşulları sağlar. Her iki durumda da sermaye ve teknolojinin yoğun biçimde kullanılması gerekir.

6) Ekonomik büyüme, sosyal güvenlik sisteminin devamını sağlar. Kamusal ve sosyal sektörün talepleri, büyüme sürecinin gerçekleşmesi halinde daha kolay yerine getirilebilir¹.

C - KALKINMADA SANAYİLEŞMENİN ÖNEMİ

Gerek bölgesel gerekse genel sosyo-ekonomik gelişmenin önemli bir alt süreci sanayileşmedir. Sanayileşme sosyo-ekonomik gelişme sürecinden daha dar kapsamlı ve onun yalnızca bir yönünü içermektedir. Fakat ekonominin hızlı büyüyen dinamik bir sektörü olması ve diğer kesimlerde yol açtığı yoğun etkiler yönünden gelişme sürecinde özel bir yere sahiptir. Sanayileşme bir boşlukta değil belli bir sosyo-ekonomik ortamda oluşmaktadır. Fakat aynı zamanda bu sosyo-ekonomik ortamda köklü dönüşüm ve dinamik yapıların oluşmasına neden olmaktadır. Bu nedenle sanayileşme sürecinin ortaya çıkması "sanayi devrimi" olarak adlandırılmıştır. Zira bu sürece giren ülkelerde teknik, ekonomik, sosyal, örgütsel ve kültürel açılardan köklü dönüşümler sonucu yeni yapılar oluşmuştur ve oluşmaktadır². Günümüz devletleri incelendiğinde ise gelişmiş ülkelerin sanayileşme ile bunu başardıklarını görürüz. İlk etapta ve bilhassa sanayi devriminden sonra artan üretim hacmiyle büyüyen gelişmiş ülkeler ve bu ülkeleri bir zaman gecikmesiyle (time lag) izleyen az gelişmiş ülkelerin sanayileşmeyi seçip kalkınmalarından başka çözüm yolu görünmemektedir.

¹ Salih TURHAN; Maliye Politikası, T.C. Anadolu Üniversitesi Açık Öğretim Fakültesi Yayınları, No: 475, Eskişehir 1995, s. 197.

² Hüsnü ERKAN; Sosyo-Ekonomik Bölgesel Gelişme, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınları, İzmir 1987, s. 137-138.

D - DEVLETİN KALKINMADAKİ ROLÜ

1 - Vergilemede Müdahale Prensibi ve Az Gelişmiş Ekonomiler

Az gelişmiş ekonomilerde vergi politikası çeşitli yönlerden önem taşımaktadır. Bir kere bu memleketlerde kişi başına düşen gelir düzeyi düşük olduğu için yurtiçi tasarruflar azdır. Yurtiçi tasarruf yetersizliği iktisaden kalkınabilmek için bu memleketlerin yapmak zorunda oldukları yatırımların yapılmasına kaynak açığı şeklinde engel olur. Bu memleketlerin herşeyden önce ileriye doğru bir sıçrayışı gerçekleştirebilmeleri için, karşılaştıkları kaynak açığını kapamaları ve devletin iktisadi kalkınmada üstlendiği görevleri yerine getirebilmeleri zorunludur. Çünkü, bu memleketlerde altyapı yetersizlikleri vardır, doğal kaynaklar işletilmemiş, temel endüstriler kurulmamış, mali piyasalar gelişmemiştir. Bu piyasaları kurmak ve geliştirmek devletin görevidir¹.

Vergileme, doğası gereği özel sektör kapital oluşumunu ve tüketimini azaltacaktır bu da büyümeyi yavaşlatacaktır². Devlet bu olumsuzluğu giderici önlemler almalıdır.

İktisadi büyüme ve gelişme zaman boyutu olan bir kavramdır, bir süreçtir. Çağdaş anayasalar bu konuda hükümetlere ekonomilerini yeterli bir kalkınma hızına kavuşturma görevini kalkınmanın dengeli ve ahenkli olması hedefini vermişlerdir. Gene bu anayasalara göre devlet iktisadi kalkınmaya yardımcı olacak faaliyette bulunma görevini üstlenmiştir. Onun için devlet sosyal sabit yatırımlarını artırmak, yol, liman, baraj, köprü yapmak, ulaştırma, haberleşme hizmetlerini geliştirmek zorundadır. Gelişen ekonomilerde iktisadi kalkınmaya yardımcı mali kurumların kurulması para ve sermaye piyasalarının kurulup, et-

¹ İsmail TÜRK; Kamu Maliyesi, Adalet Matbaacılık, Ankara-1992, s. 154-155.

² Richard A. MUSGRAVE; a.g.e., s. 550.

kin bir şekilde çalışır hale getirilmesi, geliştirilmesi, ekonomideki teknolojinin modernleştirilmesi ve ekonominin teknoloji üretir hale getirilmesi iktisadi kalkınmada devlete verilen görevler arasındadır. Gelişen ekonomilerde yurtiçi tasarrufların yetersizliği, müteşebbis azlığı, devleti yurtiçi tasarrufları artırmaya, doğal kaynakları işletmeye, temel endüstrileri kurmaya ve işletmeye zorlamaktadır¹.

Ekonomik kalkınmanın kendi haline bırakılması gelişmekte olan ülke ekonomilerinin yapılarında mevcut çeşitli darboğazlar ve kısır döngüler sebebiyle, çok sakıncalı bir yol olarak değerlendirilebilir. Gelişmekte olan ekonomilerde devletin iktisadi kalkınma çabasında doğrudan veya dolaylı yollarla önemli görevler üstlenmesi kaçınılmazdır. Mesela devletin kuracağı iktisadi teşebbüslerle ekonomik kalkınma için öncülük, yol göstericilik ve teşvik edici rol görmesi mümkündür. Bunun yanında iktisadi gayeli mali yardımlarla, vergi tedbirleri ile ve diğer mali araçlarla özel ekonomiyi yönlendirme görevi yerine getirilebilir².

Özellikle kalkınmanın ilk başlarında devlete kalkınma yolunda büyük iş düşmektedir. Devlet bu aşamada özel sektör yatırımlarını teşvik edecek onları canlandıracak yatırımlarda bulunmak zorundadır. Bu yatırımlarda genellikle alt yapı yatırımları şeklinde görülür. Yapılan alt yapı yatırımları özel yatırımların verimliliğini artırır. Özel yatırımların maliyetlerini düşürür. Bazı iktisatçıların savunduğu şekilde özel yatırımları engellemez, rakip olmaz aksine onları tamamlayıcı bir fonksiyon görür. Devlet kalkınmanın ilk başlarında üst yapı yatırımlarına da başvurur açtığı fabrikalarla istihdam olanağı yaratır ve bu da ekonomide talep miktarını artırarak özel yatırımları canlandırır. Bilhassa devletin ara malı üreten yatırım hamlesine girişmesi diğer firmalara da olumlu bir dışsalılık yayar.

¹ TÜRK; a.g.e., s. 64.

² Fevzi DEVRİM; *Maliye Politikası*, Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Yayınları, No: 4, İzmir 1983, s. 132-133.

Devlet, vergi politikasını işgücü potansiyelinin nitelik ve nicelik bakımından artırılması, özel tasarruflar ve yatırımları teşvik ederek sermaye birikiminin hızlandırılması ve nihayet dinamik bir üretim faktörü olan teknolojik gelişimin teşviki yönünde kullanabilir¹.

Gelişmekte olan ülkelerin devletleri çok geniş görevlerle karşı karşıyadırlar. Fabrikalar, mağazalar, ulaşım araçları yaratmayı özel teşebbüse, sermaye sahiplerine ve işletme şeflerine bırakarak kamu hizmetlerinin yürütülmesini sağlamakla, ülkelerin altyapısını tamamlamakla yetinmezler. Bu ülkelerde, tasarruf düşüncesi daha az yaygın olduğundan sermaye sahibi çevrelerinde işletmecilik ruhu çoğu kez yoktur. Devlet girişimci olarak ya da işletmelerin kurulmasını teşvik ederek özel teşebbüsü tamamlamaya çalışmazlık edemez². Az gelişmiş ülkelerde özel birikimlerin ve zorunlu birikimlerin artırılması başlıca sorundur. Bu ülkelerde kalkınmanın finansmanı için devlete büyük görevler düşmektedir.

Esasen günümüzde devletin küçültülmesi ve sınırlı ve sorumlu bir devlet sistemine geçilmesi temel bir arzudur fakat bu az gelişmiş ülkelerde pek de mümkün görülmemektedir. Çünkü az gelişmiş ülkelerde sermaye birikimi yetersizdir. Bilhassa özel sektörde yeterli sermaye yoktur. Bunun temel sebebini de az gelişmişliğin özelliklerinde bulabiliriz. Bu tür ülkelerde tüketim eğiliminin yüksek olması tasarruflara ayrılan payı azaltır. Kalkınmanın temeli de sermaye birikimi ve dolayısıyla tasarruf olduğundan, bunlardaki yetersizlik ülkenin geri kalmışlığına sebep verir. Bunun yanında devletin özel sektörün eksiklerini kapatmak için piyasaya girmesi söz konusu olur. Devlet tasarrufları artırmak ve tüketimi kısmak için vergilere yönelir ve ağır vergi yükü kamusal tasarrufları artırırken özel birikimi azaltır ve bu da yatırım miktarının azalmasına sebep olur.

¹ Salih TURHAN; *Vergi Teorisi ve Politikası*, Filiz Kitabevi, İstanbul 1993, s. 37.

² Gabriel ARDANT; *Histoire De L' Import Livre, I-II* Librairie Artheme fayard, Çev. Zafer Üskül, Eskişehir 1974, s. 2.

Zorunlu tasarruflarla alınan bu fonlar da eğer devlet tarafından verimli yatırımlarda kullanılmazsa ülkenin üretim gücünün artmayacağından bahsedilebilir.

Bir toplumun gerçek üretiminin devamlı ve kümülatif bir biçimde artmasını sağlayan sosyal ve zihinsel değişmelerin bileşkesi¹ şeklinde tanımlanan kalkınma için temel sorun makro bir boyut olan gelirin devamlı artışını sağlamaktır. Bunda da devletin rolü oldukça büyüktür.

Kamu Maliyesinin ülkeden ülkeye farklılık gösterecek katkıları olabilir. Aslında önemli nokta, kamu maliyesinin bu çabalar içinde ne ölçüde doğrudan ya da dolaylı olarak katkıda bulunacağıın anlamlı bir biçimde ve zamanında belirlenmesidir. Bu iyi belirlenemediği ölçüde, uygun araçların seçilmesi zorlaşmaktadır. Böyle bir durumda devlet, bir yandan ekonomik ve sosyal gelişmenin sorumluluğunu taşıırken, diğer yandan da ekonomide sermaye birikimi, teknolojik gelişme ve üretim kararları vb. üzerinde yeterince etkili olamama gibi bazı çelişkili durumlarla karşı karşıya kalabiliriz. Bu da önemli kaynak israfına yol açabilir².

2 - Özel Teşebbüsün Teşvikinde Devlet Yatırımları

Devlet, çeşitli şekillerde yaptığı yatırımlarla özel sektöre yardımcı olur. Bilhassa büyük sermaye gerektiren alt yapı yatırımları devlet tarafından yapılarak özel sektör yatırımlarının verimliliği artırılır. Devlet yaptığı yatırımlarla genellikle özel sektöre rakip değil, onu tamamlayıcı ve etkinliğini artırıcı bir rol oynar. Kalkınmanın ilk yıllarında devlet özel sektördeki yatırım eksikliğini gidermek için altyapı yatırımlarının yanında üstyapı yatırımlarına da girişebilir. Fakat bu sürekli devam etmez. Devlet, özel teşebbüs kendi dinamiğini kazandığında

¹ Hıdır ÖZDEMİR; İktisadi Az Gelişmişlik Sorunu, Bilgehan Basımevi, İzmir 1985, s. 134.

² Hâluk ANIL; Kamu Maliyesi ve Kaynak Kullanımında Etkinlik (Niteliksel bir yaklaşım), Ankara-1982, A.İ.T.İ.A. Yayın No: 205, Maliye Fakültesi Yayın No: 5, s. 20-21.

üst yapı yatırımlarından çekilip sadece alt yapı ve pür kamusal harcamalarda bulunmak durumundadır.

Kamu projeleri değerlendirilirken, hiç kuşkusuz parasal rantlar dikkate alınmamakta, fakat, gerçek yararlar değerlendirilmektedir. Kamusal projelerde, özel yatırım projelerinin aksine, dışsalılık boyutu çok daha ağırlıklıdır¹.

3 - Devletin Ekonomideki Ve Kalkınmadaki Rolü Açısından Klasik Ve Modern Görüşler

a) Klasik Görüş

Eskiden beri kamu ekonomisinin iktisadi büyüme ve gelişme üzerindeki etkileri iktisatçılar arasında tartışılmaktadır. Örneğin klasik iktisatçılar özellikle David Ricardo, kamu harcamalarının ve vergilerin ekonomik büyüme üzerindeki etkilerini incelemişler, kamu harcamalarının ekonomik gelişme hızını azalttığı ve hatta ekonomik durgunluğa neden olduğu sonucuna varmışlardır. Çünkü bunlara göre kamu harcamaları verimli harcamalar değildir; devlet tüketici ve israf eden bir kamu kuruluşudur². Klasik iktisatçılarca devlet zorunlu bir fenadır ve devletin fonksiyonlarının artması sonucu vergiler ve kamu harcamalarının artması ve devletin bu fonları verimli kullanmaması özel teşebbüsün yatırımlarının da azalması sonucunu doğurur. Bu yüzden klasiklere göre devlet üretimden çekilmeli, bunu özel sektöre devretmelidir. Özel sektör kendi kârını maksimize ederken toplumun kârını da maksimize edecektir. Dolayısıyla klasiklere göre ülkeyi kalkındıracak kamunun değil özel sektörün yatırımlarıdır. Daha sonraları ortaya çıkan Monetarist görüş ve bunun öncüsü M. Friedman' a göre de

¹ İzzettin ÖNDER; *Maliye Politikası*, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 887, Açıköğretim Fakültesi Yayınları No: 475, Eskişehir 1995, s.236.

² Şerafettin AKSOY; *Kamu Maliyesi*, Filiz Kitabevi, İstanbul 1991, s. 83.

kamu harcamalarının artışıyla ortaya çıkan faiz oranları yükselişi özel yatırımları azaltacak yani dışlama etkisini (crowding out) ortaya çıkaracaktır ve Friedman, Keynes' e muhalefet olarak bu etkinin büyük olacağını savunur. Özetle klasik iktisatçılar devlete kalkınmada ancak bazı temel harcama ve alt yapı yatırımlarında izin verirler. Bunun dışında devletin işlemlerinin kalkınmayı olumsuz etkileyeceğini belirtirler.

b) Modern Görüş

Bugünkü iktisat literatüründe kamu ekonomisinin iktisadi büyüme ve gelişme üzerine etkisi ve önemi gittikçe artan bir konu olmaktadır. Gelişmekte olan ülkelerin sosyo-ekonomik yapısının değiştirilmesi için ekonomiye dışarıdan bilinçli müdahaleler yapılması gerekmektedir. Onun için kamu ekonomisi değişkenlerinin yani kamu gelir ve giderlerinin, toplam talep ve dolayısıyla iktisadi gelişme üzerindeki etkileri gittikçe önem kazanmaktadır¹.

Klasik ve Modern görüşleri gördükten sonra şunları belirtebiliriz: Gelişme yolunda olan ülkelerde devletin yüklendiği temel ve sosyal fonksiyonlar, bu ülkeleri kalkınma sürecinde giderek ağırlaşan önemli sorunlarla ve darboğazlarla karşı karşıya bırakmıştır. Herşeyden önce bu ülkelerin, kalkınma sürecinde sağlıklı finansman kaynaklarına sahip olmaları ve bu araçları gerek kalkınma ve gerek diğer amaçlar için uyumlu şekilde, ciddi çatışmalara imkan vermeyecek tarzda kullanmaları gerekmektedir².

¹ AKSOY; a.g.e., s. 84.

² DEVRİM; "Türkiye' nin Kalkınma Sürecinde Ekonomik Yapı Vergi Yapısı İlişkilerinde Uyum Sorunu", Egevizyon, Haziran 1996, Yıl. 4, S. 12, s. 27.

Özetleyecek olursak, Türkiye ve benzeri ülkelerde, tüketim eğilimi devamlı bir artış göstermektedir. Bu artış, bu ülkelerin kalkınmalarını güçleştiren başlıca bir faktör olarak karşımıza çıkmaktadır. Çünkü, bilindiği gibi, tüketim eğiliminin artması, tasarruf eğiliminin azalması demektir. Oysa gene bilindiği gibi ekonomik kalkınmanın koşulu milli gelirin mümkün olduğu kadar büyük bir bölümünün tasarruf edilmesi ve yatırılmasıdır. Tüketim eğiliminin devamlı olarak artması gelişme yolunda ülkelerde, tasarrufu artırmak için daha çok cebri (zorlayıcı) tasarruf yollarına yani vergilere başvurmayı zorunlu kılmaktadır¹. Yalnız bu aşamada başka bir sorun daha ortaya çıkmaktadır. Bu da adil gelir dağılımını sağlama amacıdır. Adil gelir dağılımını sağlama amacı denildiği zaman yüksek gelirlilerden alınan kamu gelirlerinin düşük gelirlilere aktarılması ve böylece gelir dağılımının daha adil bir hale getirilmesi anlaşılmaktadır. Adil gelir dağılımının gerçekleşmesi sonucu gelirleri artan düşük gelirlilerin marjinal tüketim meyilleri yüksek olduğu için ekonomide toplam tasarruflarda bir azalma söz konusu olacaktır². Yani kalkınma sürecinde iki çatışma ortaya çıkmaktadır. Bunlardan birisi ; adil gelir dağılımını sağlamak ki kalkınmış sayılabilmek için şart olan bir kavramdır, fakat aynı zamanda adil gelir dağılımını sağlamak yani vergi sistemiyle zenginden alıp fakire vermek yatırımları azaltıcı bir etki doğuracaktır. Bu yüzden marjinal tasarruf eğilimi yüksek ve yatırım yapmaya daha yakın bulunan zengin kesmi vergilendirirken bunun bu kesimin yatırımlarına olan etkisi iyice gözden geçirilmelidir ki ülkenin üretim imkanları azalıp büyüme olumsuz etkilenmesin.

¹ Sadun AREN; *İstihdam Para ve İktisadi Politika*, Baran Ofset, Ankara-1992, s. 45.

² AKSOY; a.g.e., s. 87.

E - VERGİLENDİRME YETKİSİ VE KAMU KAYNAKLARININ ETKİN KULLANIMI

1 - Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı

Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü ifade eder. Bu yetki devletin mali alanda sürdürdüğü egemenliğin içerdiği yetkilerinden (harcama, bütçe yapma, borçlanma vb.) en önemlilerinden biridir. Devlet, kamu hizmetlerinin görülmesi için ihtiyaç duyduğu mali kaynakları, vergilendirme yetkisini kullanarak karşılar. Vergilendirme yetkisinin hukuki niteliği, zaman içinde devlet anlayışına ve biçimine göre değişiklik göstermiştir.

Vergilendirme yetkisi esas olarak devlete aittir. Devlet bu yetkiyi yasama organı tarafından çıkarılan yasalarla kullanmaktadır. Vergilerin ancak kanunla alınacağı anayasalarda yer almaktadır¹.

2 - Kamu Kaynaklarının Etkin Kullanımı

Maliye politikasının amacı sadece amaçlanan büyüme oranlarının gerçekleştirilebilmesi için gerekli olan tasarrufu sağlamak değil; aynı zamanda kaynakların etkin dağılımını da gerçekleştirmektir.

Kaynak kullanımında etkinliği sağlamaya yönelik vergi politikası her şeyden önce faktör piyasasının nispi fiyat yapısını bozmayan ve üretici tercihlerini piyasanın verdiği sinyaller dışında etkilemeyen bir nitelikte olmalıdır. Daha yüksek bir büyüme hızına katkıda bulunacak orta ve uzun dönemli mali politi-

¹ Mehmet TOSUNER; " Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ", İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Aylık Bülteni, Ekim 1991, Yıl:1, S. 6, s. 6.

kalar tasarruf ve yatırım hacimlerini artırırken, yatırımların artan bir şekilde daha verimli olanlara kaydırılmasını sağlamalıdır¹.

Devletin vergilemeye ağırlık vermesi ile birlikte belli kesimlerin vergi yükünün artacağı ve böylelikle vergi sömürsünün yapılacağı kaçınılmaz bir gerçek olarak karşımıza çıkmaktadır. Ayrıca, vergilendirme ile birlikte toplumun satın alma gücü kısılacağı için, bu durum, kamu harcamalarının yönü ve niteliğine göre, toplam talebin düşmesi, yatırımların azalması, işsizliğin artması, ekonomide stagflasyonist eğilimlerinin oluşması gibi sonuçlar doğurabilir. Buna paralel olarak ekonomik büyüme yavaşlaması ve verimlilik sorunu ortaya çıkabilir. Buna karşın devlet, vergilemeden harcamaya yönelir, yani emisyon ve borçlanma yöntemine ağırlık verirse, bu kez de kronik bütçe açıkları ve enflasyon ile karşı karşıya kalacaktır².

Dolayısıyla devlet vergilendireceği alanları iyi tesbit etmelidir, özel sektörün verimli yatırımlara gidecek fonlarına dokunulmamalı, fakat lüks tüketime gidecek fonlar da ağır bir şekilde vergilendirilmelidir. Esasen bu ağır vergilendirme toplam talebi düşürüp yatırımları azaltıcı etki doğurmaz bu tür bir etki yani vergilendirmeye talebin azalıp yatırımların azalması genellikle gelişmiş ülkelere has bir özelliktir. Dolayısıyla lüks mal ithalatına veya yurt içinde üretilen lüks malları vergilendirmekle taleplerini azaltmak ilk durumda bu mallar yurt dışından geldiği için ithalatı kısıcak bu da gelişmekte olan ülkeye bir döviz fazlası sağlayabilecektir. Yurt içindeki lüks mal talebi azalırsa bu durumda da çözüm bunları ihraç etmektir.

¹ Osman PEHLİVAN; "Vergi Politikasının Etkin Kaynak Kullanımı ve İstikrarlı Büyüme Amaçları Üzerindeki Rolü", *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 136, s. 45.

² A. Burçin YERELİ-Metin MERİÇ; "Vergilendirme Yetkisi ve Kamu Kaynaklarının Etkin Kullanımı", *Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi*, Eylül/Ekim 1993, Yıl:30, S. 9/10, s. 53.

İktisadi kalkınma derslerinde anlatıldığı üzere ihrac edebildiğimiz malların yurt içi tüketimini azaltmak ihracatı artırıcı bir tüketim değişmesine sebep olur ki bu da gelişmekte olan ülkelerin döviz rezervlerini artırır. Yani lüks mal tüketimini vergilendirmek ithalatı azalttığı için döviz giderlerini azaltıcı, yerli lüks mal üreticisini de dışa açılmak zorunda bıraktığı içinde döviz gelirlerini artırıcı bir fonksiyon görecektir.

Devletin vergilendirdiği fonlar artık kamu kaynakları haline gelmiştir. Başka bir deyişle, kamu vergi gelirlerinden kamu harcamaları çıkarılınca kamunun tasarrufu ortaya çıkmıştır. İşte devlet bu fonları öyle dağıtmalıdır ki bu fonlar özel sektörde kalsaydı daha iyi dağıtılmasın. Devlet topladığı fonları özel sektörden daha iyi kullandığı sürece o ülkede kaynak dağılımı verimli bir şekilde sağlanmıştır diyebiliriz.

II - İKTİSADİ KALKINMA SÜRECİNDE VERGİ POLİTİKASI

A - VERGİLERİN İKTİSADİ BÜYÜME VE KALKINMA ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

Vergi, mahiyeti itibariyle iktisadi büyüme ve kalkınma üzerinde etkili olur. Çünkü, vergiler neticede tasarruf hacminin küçülmesine sebep olurlar.

Yapılan bir araştırmaya göre vergi/GSYİH oranında yüzde 1' lik bir artış, ekonomik büyüme hızında yüzde 0,36' lık bir azalmaya yol açmaktadır¹.

1 Keith MARSDEN; "Vergiler ve Büyüme", (Çev: Mehmet AKBAY), Vergi Dünyası Dergisi, Mart 1984, S. 29-40, s. 6.

Vergiler esas itibariyle gelirden ödenir. Gelirinde iki fonksiyonu vardır: Tüketim ve tasarruf. Vergi normal olarak tüketime ayrılan fonlardan ödenirse de, oranın yüksek tutulması ya da aynı kaynak üzerinden yeni vergilerin alınması halinde bir kısmının da tasarrufa ayrılan fonlardan ödenmesi zorunlu bir hal olabilir. Tasarruf hacminde meydana gelecek bu azalmanın sermaye birikimi ve yatırımlar üzerindeki olumsuz etkisi, elbette ki iktisadi kalkınma hızının plânda öngörülen hedefe varmasını etkileyecektir. Çünkü bu koşullar altında özel kesim, kendisi için plânda yol gösterici nitelikte belli edilen yatırım hacmini gerçekleştiremeyecektir. Vergi yolu ile özel kesimden kamu kesimine aktarılan fonların bu sonuncu kesimde yatırıma tahsis edilmesi halinde toplam yatırım hacminde bir azalmanın meydana gelmeyeceği ileri sürülebilir. Ancak, uygulamada bu tür fonların tamamen olmasa bile kısmen cari harcamalara tahsis edilmesinin önüne geçilememektedir. Bu durumda vergi oranlarının saptanmasında ve vergi kaynaklarının seçilmesinde toplam tasarruf hacmini en az etkileyecek yöntemlerin kullanılmasına dikkat etmek gerekecektir¹.

İktisadi kalkınmada vergi politikasının en önemli fonksiyonu toplam tasarruf hacmini artırmasıdır. Dolayısıyla kalkınmanın finansmanı için vergilere başvurmadaki amaç, zorunlu tasarrufları artırarak ilave bir finansman kaynağı oluşturmaktır².

Ekonomik kalkınmanın gerçekleştirilmesi, önemli harcamaların yapılmasını gerektirmektedir. söz konusu maliye politikası amacı açısından devletin yüklendiği fonksiyonun boyutuna göre değişmekle birlikte, bu harcamaların yeterli ve sürekli olabilmesi ise, güvenilir finansman kaynaklarının varlığına bağlıdır. Duyulan ihtiyacın tamamını karşılayabilecek büyüklükte olmamakla birlikte, sözü edilen nitelikleri taşıyan en önemli kaynak vergilerdir. Ayrıca devletin

¹ Halil NADAROĞLU; *Kamu Maliyesi Teorisi*, Beta Yayın Dağıtım A.Ş., İstanbul 1996, s. 305.

² Nisfet UZAY; "Vergileme-Tasarruf İlişkisi ve Vergi Reformu Üzerine", *Erciyes Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 1997, s. 12.

vergi politikası, toplam tasarrufu artırıcı ve ekonomik kalkınmada payı bulunabilecek yatırımları teşvik edici nitelikte olmalıdır¹.

Vergilemenin, gelişme ile ilgili başlıca iki maksadı olduğu söylenebilir: Bunlardan birincisi, özel tasarruf ve yatırımları mümkün olduğu kadar daraltmamak; ikincisi de devlet hizmetlerini ve özellikle devlet yatırımlarını mümkün merteye artıracak şekilde bol gelir sağlamaktır. Şu halde, devlet yatırımlarının, özel tasarruf ve yatırımları engellemiyen ve her halde toplam yatırımları artırmak istikametinde müessir olan bir gelir politikası ile finanse edilmesi gerekir. Bu bakımdan, devlet yatırımlarına yöneltilecek munzam fonların, özel tasarruf ve yatırımları daraltacak gelir kategorilerinin vergilenmesinden değil, tasarruf eğilimleri çok düşük olan gelir kategorilerinin vergilemesinden sağlamaya çalışmak yerinde olacaktır².

Vergi sisteminin kalkınmaya ilk etkisi, tasarruf-milli gelir oranı (S/Y) nı değiştirmesinden ileri gelmektedir. Gerçekten vergiler bu oranı düşürmeye eğilimli bulunmaktadır; zira vergiler hiç değilse kısmen tasarrufa ayrılacak fonlarla karşılanır. Vergilerin tasarrufları azaltıcı tesiri, tasarrufları çok büyük olan firma ve şahıslarda en açık şekilde görülmektedir. Vergiler; tasarruf-milli gelir oranı (S/Y) nı mutlaka küçültmektedir; zira, marjinal tasarruf meyli ve vergi borcunun gelire birlikte yükselmesi dolayısıyla, tasarrufla karşılanan vergi oranı, tasarruf edilen gelir oranından yüksek olmaktadır. Kamu harcamalarını veri olarak aldığımız takdirde (gönüllü) tasarruf-milli gelir oranının düşmesi esas itibariyle sermaye birikimi oranında düşmesi neticesini doğurur. Vergi sisteminin bu etkisini ortadan kaldırmak mümkün değildir. Kalkınma politikası bakımından yapılacak şey bir taraftan sistemin -diğer şartlar aynı olduğu tak-

¹ Abdurrahman AKDOĞAN; Kamu Maliyesi, Gazi Üniversitesi Yayın No: 67, İ.İ.B.Fak. Yayın No: 34, Ankara 1985, Ankara Üniversitesi Basımevi, s. 373.

² Orhan DİKMEN; İktisadi Gelişme ve Vergileme, Maliye Enstitüsü Konferansları, İstanbul Üniversitesi Yayınları, No: 1276, İktisat Fakültesi No:210, Maliye Enstitüsü No:30, Sermet Matbaası, İstanbul 1967 (Ondördüncü Seri) s.281.

dirde- tasarrufu menfi yönden etkilemesini asgariye indirmek diğer taraftan kamu harcaması politikası ile bu etkinin neticelerini telafi etmektir. Böyle bir telafi edici politika gelişmiş ve gelişmekte olan ekonomilerde değişik şekiller almaktadır. Gelişmiş ekonomilerde genellikle toplam harcamaların artırılmasına öncelik verilmekte yani vergilerin toplam harcamayı sınırlayıcı etkisi bertaraf edilmektedir. Buna mukabil gelişmekte olan ekonomilerde önceliğin toplam yatırım kapasitesinin azaltılmamasına verilmesi gerekmektedir. Başka bir deyimle, vergi sisteminin tasarruf ve dolayısıyla yatırımı azaltıcı tesiri kamu yatırımları ile telafi edilmelidir¹.

B - İKTİSADİ GELİŞME SÜRECİNDE VERGİ POLİTİKASININ AMAÇLARI

Gelişme süreci içindeki bir ülkede her mali reform, üç temel amaç izlemek zorundadır.

1. Ekonomik ve mali bir dengenin devamını sağlamalıdır.
2. Sermaye oluşumunu ve verimliliğin artışını kolaylaştırmalıdır.
3. Zenginliklerin dağılımında ve hayat düzeylerindeki eşitsizliği önlemelidir.

Vergi sistemi, önce bütçe giderlerinde denge sağlamalıdır. Ama herhangi bir vergi, bu amaçla kullanılmamalıdır.

¹ Memduh YAŞA; *Kamu Maliyesine Giriş*, İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi Yayın No: 1835-18, İstanbul 1973, s.64.

Böylece, örneğin bütünüyle gümrük gelirleriyle bütçeyi dengelemek tehlikelidir. Gelişme süreci içindeki bir çok ülkede mali gelirlerin büyük bir kısmı gümrük vergileri gibi dolaylı vergilerden sağlanmaktadır. Gelişme sağlandıkça yavaş yavaş dolaysız vergiler ön plâna geçmektedir¹.

Vergi politikasıyla, ekonomik denge ve mali dengeyi kurmak çok hassas bir konudur vergi politikası hem aşırı müdahaleci, serbest piyasa sistemini bozucu olmamalı, aynı zamanda devletin giderleri için fon sağlayıp mali dengeyi sağlamalıdır. Bu iki dengeyi sağlamak büyük çaba gerektirir.

Gelişmiş bir ekonomide yüksek gelir düzeyi hemen hemen otomatik şekilde geniş bir birikim ve yatırım dalgası yaratır. Mali politikanın rolü sadece buna eşlik etmektir. Gelişme süreci içindeki bir ülkede, gelir düzeyinin düşüklüğü, birikmiş para yetersizliği, gösteriş etkisi ve üretici yatırım güçlükleri, mali politikanın görevini belirgin bir şekilde artırır. Endüstrileşme konusunda, endüstrileşmeyi kolaylaştırabilecek çeşitli mali tedbirlerden sözedilmiştir. Bunların temel ilkesi yeni doğan endüstrilere mali avantajlar sağlamaktır².

Mali tedbirler o şekilde uygulanmalıdır ki ülkede sermaye birikimi artsın, aynı zamanda verimliliğin artması içinde bazı tedbirler uygulanabilir. Örneğin teknoloji seviyesi yüksek makine ithalatında hiçbir vergi alınmaz veya bazı teşvikler verilebilir vs.

Vergilerin gelişme içindeki en önemli fonksiyonlarından biri de zenginliklerin dağılımında adalet sağlanmasıdır. Bazı rant kazançları ve spekülâtif kazançlar daha ağır vergilendirilmeli, gelir dağılımındaki dengesizlik vergi politikalarıyla gidirilmeye çalışılmalıdır.

¹ J. M ALBERTINI; *Az Gelişmişliğin Mekanizması*, Çev : Muzaffer Sencer-Meral Kum, May Yayınları, İstanbul 1974, s. 270.

² ALBERTINI; a.g.e., s. 271.

Vergilemenin temel amacı özel sektörün harcama gücünün kamu sektörüne transfer edilmesidir.

Az gelişmiş ekonomilerde vergi politikasının amaçları şu şekilde sıralanabilir¹:

- Tüketimi kısmak veya tüketimin artmasına engel olarak iktisadi kaynakların yatırıma gitmesini sağlamak.
- Tasarrufta bulunmayı ve yatırım yapmayı teşvik etmek.
- Kalkınma için zorunlu kamu yatırımlarını artan kamu tasarrufları ile karşılamak.
- Yatırımların terkiibini iktisadi kalkınmaya elverişli yatırımlar lehine çevirmek.
- Bölgeler, sektörler ve kişiler arasında ekonomik dengesizlikleri gidermek.
- Milli gelirin süratle artırılmasını ve dengeli dağılımını sağlamaktır.

Az gelişmiş ülkelerde yeni vergileme prensipleride şu şekilde olmalıdır.

- Vergi verimli yatırımlarda kullanılmayan iktisadi kaynakları vergilendirmelidir.
- Vergi, milli gelirdeki artışların tamamının tüketime gitmesini önleyici olmalıdır.
- Vergi yükü, çeşitli sektörler ve sosyal tabakalar arasında dengeli dağıtılmalıdır.

¹ A. İhsan KARACAN; "Vergi Politikasının İktisadi Kalkınmaya Etkisi", *Maliye Dergisi*, 1976 Temmuz/Ağustos, Sayı 23, s. 86-87.

1 - Gelişmeyi Hızlandırıcı Maliye Politikasının Amaçları

İki ana grupta toplayabiliriz a) Toplam tasarrufu artırmak b) Cari tasarruf hacminin en verimli yatırımlara yönelmesini sağlamak. Her iki amaçta ekonominin bütünüyle ilgilidir; yani hem özel kesimdeki hem de kamu kesimindeki tasarruf ve yatırım söz konusudur. Toplam tasarrufun artışı, aslında tasarruf/milli gelir oranının yükselmesi yani milli gelirden giderek daha büyük bir payın tasarrufa ayrılması anlamını taşır. Yatırımların verimli alanlara yöneltilmesinde de esas olan kârlılık veya özel verimlilik değildir. Yatırımların bütün ekonomi üzerinde yaratacağı etkiler gözönüne alınır. Bu sebeple yatırımın diğer iktisadi faaliyetlere sağlayacağı dış faydalar (dış tasarruflar) da büyük önem taşımaktadır¹.

2 - Maliye Politikası Amaçları İle Vergi Politikası - İktisadi Büyüme İlişkisi

Maliye politikasının amaçlarından en önemlisi bütçe açıklarının kapatılmasıdır. Bütçede meydana gelen açıklar ya harcamaların kısılması ya da vergilerin artırılması ile kapatılır. Kısa dönemli önlemler bütçe açıklarının kapatılması, toplam talebin kısılması sonucunu da doğuracağından bu politikalar enflasyonun önlenmesi ve ödemeler dengesinin sağlanması amaçlarıyla da paralellik gösterecektir. Ancak, bu politikalar büyüme üzerinde olumsuz etki edecektir. Bütçe denkleğinin sağlanması, kamu kesiminin kredi kullanımını azaltmak suretiyle özel kesimin tasarruflarının azalmasını önler. Özel kesimce kullanılabilir kaynaklarda meydana gelen bu artış, bu kesim tarafından yapılacak yatırımların uzun dönemde artmasını sağlayabilir².

¹ YAŞA; a.g.e., s. 137.

² PEHLİVAN; a.g.e., s. 45.

Mali politikanın bir bölümü, ekonomik ve sosyal kalkınmanın bir vasıtası olan vergi politikası, tarihi gelişim, değişen şart ve ihtiyaçlara, siyasal yapı ve tercihlere göre zaman zaman ve ülkeden ülkeye değişmektedir.

Devletler, devamlı artan, genişleyen ve yeni doğan kamu hizmetlerini ifa edebilmek için daha çok gelir sağlayacak tedbirler almakta, yeni vergi politikaları tesbit etmekte ve vergi yasaları koymaktadır. Bunun anlamı vatandaşın omuzlarına her geçen gün daha ağır bir vergi yükünün oturtulmasıdır.

Ekonomik ve sosyal kalkınmanın bir aracı olan vergi politikası, üretim ve tüketimi, tasarruf, sermaye birikimi, ithalat ve ihracatı, yatırımları, kaynakların kullanılmasını, birikmiş serveti, ücret ve çalışmayı doğrudan doğruya etkilemekte ve kişiler, ekonomik faaliyetler ve bölgeler arasındaki gelişmişlik ve gelir dağılımındaki adaletsizlik, takip edilen vergi politikası ile giderilmektedir.

Vergi Politikasının ekonomik, sosyal ve siyasal olmak üzere üç yönlü etkisi söz konusudur¹:

a) Ekonomik etkisi ile üretici ve tüketicinin güç ve kararları değiştirilebilmekte, yatırım, servet edinme, ekonomik faaliyetler teşvik edilmekte, yönlendirilmekte veya önlenmektedir.

b) Sosyal etkisi ile ekonomik gücü ve geliri az olan mükellefler himaye olunabilir, milli gelirin adil olarak dağılması, ülke nimetlerinden her vatandaşın eşit ölçüde yararlanması kişiler, bölgeler arası gelişmişlik farklarının ortadan kaldırılması sağlanabilir.

¹ Sabahattin ALPAT; "Türkiye' de Vergi Politikası", İktisat ve Çalışma Hayatı Tebliğler/Açıklamalar Müzakereler, 18 Ocak 1980, Boğaziçi Yayınları, s. 221.

c). Siyasal etki ile dış ülkelere gümrük vergi ve tarifelerinde uygulanacak oranlar ve özel vergileme yolları ile farklı muamelede bulunulabilir.

3 - Verimliliği Sağlama Amacı Olarak Vergi

Hızlı teknolojik değişimin bir avantajı, yatırımın marjinal verimliliğini artırmasıdır. Artan oranda teknoloji transfer eden ülkelerde bu durum büyümeyi teşvik etmekte ve sermaye/hasıla oranları düşüş göstermektedir¹. Büyümede bu denli önemli olan teknolojik değişmelerin vergi politikalarıyla desteklenmesi şarttır.

Bütün dünyada, vergi yalnızca bir denge işlevine ve yatırım çekiciliği rolüne sahip değildir. Aynı zamanda bir dürtü aracı, insanları daha çok çalışmaya yada daha doğrusu daha iyi çalışmaya ve olanakları genel yarar doğrultusunda daha iyi kullanmaya yöneltme aracıdır². Burada yine dikkat edilmesi gereken bu verginin oranıdır. Vergi oranları çok yüksekse ortaya çıkacak ikame etkisiyle yatırım ve üretimin gerçekleşmeyeceği için ülkedeki verimlilik artmaz. Çünkü verimlilik çıktının girdiye oranlanmasıdır; üretim artmazsa çıktı da artmayacağına göre verimlilikte artış gözlenmez. Bu durumda yapılması gereken ülkeye teknolojik makinelerin girmesini özendirme politikasıdır. Burada dikkat edilmesi gereken başka bir husus makine girişi teşvik edilirken bunun hangi sektörde kullanılacağıdır. Ülke, karşılaştırmalı üstünlüğe sahip olduğu sektörle ilgili makinelerin ithaline izin vermelidir ve makine hemen üretime geçmeli, demode olmadan kullanılmalıdır. Fakat bu ithal olayı da sonsuza kadar gidemez, eğer ülke, belli bir süre sonra kendi teknolojisini geliştirmemezse sonuna kadar gelişmiş ülkelere bağımlı kalır.

¹ Keith GRIFFIN; *Alternative Strategies For Economic Development*, University of California, Riverside St. Martin' s Press, OECD Development Centre 1989, s. 232.

² ARDANT; a.g.e., s. 20.

4 - Gelir Dağılımını Sağlama Amacı Olarak Vergi

Gelişme yolunda olan ülkelerde çok önem verilen amaçlardan biri de gelir dağılımında adaletin sağlanmasıdır.

Gelir dağılımı dikey ve yatay olmak üzere iki açıdan incelenebilir. Dikey dağılım ; üst ve alt gelir grupları arasında, yatay dağılım ise aynı toplum kesimi içerisindeki dağılımı ifade etmektedir¹. Kalkınma yolundaki ülkelerde esas üzerinde durulması gereken dikey dağılımdaki adaletin sağlanmasıdır. Yani kalkınmada amaç, gelişmiş ülkelerde olduğu gibi orta tabakayı artırmaktır. Halbuki az gelişmiş ülkelerde alt tabaka ve üst tabaka arasında büyük açıklar vardır.

Gelir dağılımında adalet sağlamak kalkınmanın temel mantığı gereğidir. Şöyle ki; Bir ülkenin milli gelirinin bir yılda göstereceği artış büyüme iken kalkınmışlık ölçütü olarak bunun nüfusa oranlanması dikkate alınır, yani sadece milli gelirin artması kalkınmaya yetmez, ayrıca artan bu gelirin de adaletli dağıtılması gerekir. Bu da toplumdaki kurumsal, siyasal, sosyal bir çok faktöre bağlıdır. Az gelişmiş bir ülkenin gelir dağılımında adalet sağlanabilmesi için kullanılabileceği temel politika maliye politikasıdır. Bilhassa vergi politikası gelir dağılımında adaleti sağlamada çok önemli bir yere sahiptir. Özellikle artan bir özelliğe sahip gelir vergisinde klasik deyimle çok kazananın çok az kazananın az vergi alıp yeniden dağıtım (redistribution) sağlanabilir. Fakat burada dikkat edilmesi gereken bir durum vardır. Çok kazananın çok vergi almak bazı durumlarda zengini, yani yatırım yapma potansiyeli olan kişiyi yatırım yapmaktan alıkoyabilir. Bu durumda üretim, yatırım azalır ve belli bir dönem sonrada devletin geliri düşeceği için yeniden dağıtım politikası başarısız olur. Öyleyse vergide artan oranlılık ikame etkisinin başgöstereceği zamana kadar gelir dağılımını sağlamada iyi bir politikadır.

¹ AKDOĞAN; a.g.e., s. 373.

Gelir dağılımını sağlamada daha çok servet vergilerine başvurmak gerekir. Bu vergilerden bilhassa veraset ve intikal vergisi ve yatırıma gitmeyecek servetlerin vergilendirilmesi hem kalkınmaya hem de gelir dağılımına olumlu yönde etki yapacağı umulur. Çünkü bu kazançlar genellikle gelir vergisine kıyasla daha az emek karşılığı hatta ivazsız bir şekilde iktisap edilmiş ve ülkenin üretken yapısından uzak yerlerde harcanmışlardır.

Dolaylı vergilerde ise durum biraz farklıdır. Bazı yazarlar dolaylı vergilerin gelir dağılımında eşitsizlik yaratacağını savunurlar. İlk bakışta bu görüş doğrudur fakat burada unutulmaması gereken bir konu vardır. Dolaylı vergiler bilhassa katma değer vergisi kendi içinde lüks, normal, zorunlu olarak bölümlere ve oranlara ayrılmıştır. Dolayısıyla lüks mal tüketmediği sürece kişinin vergi yükü azalacaktır. Esasen dolaysız vergilerde olan ve gelir dağılımını gittikçe bozan istisna ve muafiyetler dolaylı vergilerde yoktur.

C - İKTİSADİ KALKINMA AÇISINDAN VERGİLEME İLKELERİ

Bir çok iktisatçı ve Maliyeci tarafından ele alınan vergileme ilkeleri arasından zamanımızda da geçerliliğini koruyan ünlü İngiliz iktisatçısı Adam Smith'in vergileme ilkeleridir. A. Smith, 5 ciltlik Ulusların Zenginliği Kitabının son cildinde vergileme ile ilgili ilkelere yer vermiş ve yaptığı çalışmalar günümüze kadar gelmiştir. Bu ilkeler bu bölümde iktisadi kalkınma açısından tek tek ele alınacaktır.

1 - Vergilemede Eşitlik İlkesi

Eşitlik ilkesinde; ödenecek verginin gelire ve devletten sağlanan faydaya göre ayarlanması öngörülür¹. Genellikle adalet prensibi diye adlandırılan bu ku-

¹ Vural SAVAŞ; Kalkınma Ekonomisi, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul 1986, s. 75.

ral, gerçekte vergi yükünün dağıtımını anlamında "eşitlik-equity" nin gerçekleşmesini amaçlar. Çünkü, Smith' in ileri sürdüğü bu ilkeye göre fertlerin devlet himayesi altında sağladıkları gelir ile orantılı olarak vergi ödemeleri gerekir¹. İktisadi kalkınma açısından bakıldığında, herkesin ödeme gücüne göre vergi vermesi üreticiye de tüketiciye de kâr ve fayda sağlayacaktır. Şöyle ki üreticiden gücünün üzerinde vergi almamak vergide ikame etkisini yaratmayacak üretimin artmasıyla ilerde devletin vergi gelirleri de artacaktır bunun yanında bir üretici vergisini tam öderken diğer bir üreticisinde vergisini tam ödemediğini görürse vergiden kaçınma ve kaçırma yollarına gitmeyecektir. Tüketiciler açısından da katma değer vergisi oranlarının tüketici güçlerine göre ayarlanması eşitliği sağlamada bir araçtır. Türkiyede de vergilemede eşitliği sağlamada 1961 anayasasıyla 'Vergilemede İktidar İlkesi' benimsenmiştir. Bu ilkeye göre herkes ödeme gücüne göre vergi vermekle yükümlüdür. Ayrıca 1982 anayasasında 73. maddenin 1. fıkrasıyla herkes devlet giderlerini karşılamak için ekonomik gücü oranında vergi ödemekle yükümlüdür. Anayasayla da teminat altına alınmak istenen bu ilke gelişmiş bir ülke olmanın temel kriterlerindedir.

2 - Vergilemede Belirlilik (Kesinlik) İlkesi

Verginin önceden belirtilen esaslara göre alınmasını ifade eder². Bu ilkeye göre herkesin ödeyeceği vergi keyfi değil, kesin, açık ve belirli olmalıdır. Smith'e göre, vergilemede belirlilik (kesinlik) ilkesi, eşitlik prensibinden bile daha önemlidir. Çünkü, söz konusu prensibe uyulmaması, büyük ölçüde bir eşitsizlik (inequality) durumundan bile daha kötü sonuçlara yol açabilir³.

¹ TURHAN; a.g.e., s. 190.

² SAVAS; a.g.e., s. 75.

³ TURHAN; a.g.e., s. 191-192.

Açıklık ilkesi mükellefler açısından son derece önemli bir ilkedir. Şöyle ki; bir ülkede vergi kanunları sürekli değişiyorsa ve mükellefler de bu değişiklikleri zamanında takip edemiyorlarsa, mükellefler geleceğe güvenli bakamayacaklar dolayısıyla yatırım kararlarında tereddütlü davranacaklardır. Çünkü vergi kanunlarının istikrarsız olması yatırımcının ileride vergi yükünün artabileceği düşüncesiyle ülke ekonomisine faydalı uzun vadeli yatırımlar yerine spekülatif (kısa vadeli) yatırımlara gitmesine sebep olacak bu da üretim kapasitesinin artmamasına ve büyüme hızında düşmelere yol açacaktır. Gelişmiş ülkelerde ise az gelişmişlerin aksine vergi kanunları açık ve nettir, sık değişiklikler yapılmaz. Bu durum yatırımcının idareye olan güvenini artırır. Ayrıca vergi kanunları herkesin anlayabileceği açıklıkta ve anlaşılabilirlikte yazılmıştır. Bu da iktisadi büyümeyi teşvik edicidir.

3 - Vergilemede Uygunluk İlkesi

Verginin mükellefe en uygun gelen zamanda ödettirilmesini ifade eder¹. Özellikle devlet ve vatandaşlar arasındaki ilişkilerin kötü, vergi ahlâkının zayıf ve vergi zihniyetinin olumsuz olduğu ülkelerde yardımcı nitelikte olan bu ilkenin mali psikoloji açısından oynadığı rol hiç de küçümsenecek ölçüde değildir.

Bilindiği gibi verginin en ideal tarh ve tahsili, mümkün olduğu kadar vergiyi doğuran olayın meydana geldiği dönem içerisinde veya ona en yakın bir zamanda ödenerek gerçekleştirilebilir. Bu koşullara uygunluk bakımından başta gelen vergi ödeme ya da tahsil yöntemi, "kaynakta tevkif" diğer bir deyişle stopaj denilen usuldür. Ancak, esasen ideal ve pratik açıdan da kolay olan böyle bir vergi ödeme yönteminin uygulama alanı sınırlıdır. Çünkü stopaj usulü sadece belirli gelir unsurlarına (ücret, faiz, temettü vb) uygulanabilir².

¹ SAVAŞ; a.g.e., s.75.

² TURHAN; a.g.e., s. 193-194.

Bu yüzden diğler tür vergilerde de uygunluk ilkesi sağlanmalıdır. Geçmişte ülkemizde bu ilke uyarınca bütçe dönemleri Mayıs; bir dönem de Ekim aylarında başlatılmıştı. Burada amaç hasat dönemiyle ele geçen paradan vergiyi hemen alabilmektir daha sonraları bütçe dönemi Ocak ayında başlatılmış ve zaman bakımından hazine işlemleri uygulanarak denklik sağlanmıştır. Gerçektende bir ülkede vergi politikasının amacı halkı ezmemekse, uygunluk ilkesine uyarak vergi tazyikinin mümkün olduğunca düşürülmesine çalışılmalıdır. Bu da bir nevi mali anesteziyle mükellefi en az ürküterek, uygunluk ilkesine uyularak gerçekleştirilebilir.

4 - Vergilemede İktisadilik İlkesi

Tasarruf ilkesi diye de anılan bu ilkeye göre vergi toplama masraflarının minimize edilmesi gerekir¹. Yazarlar arasında görüş ayrılıklarına yol açan bu ilke başlıca iki şekilde yorumlanmaktadır. Bir kısım yazarlar bu ilkeyi verginin neden olduğu tarh ve tahsil masraflarının mümkün olduğu kadar az olması gerektiği şeklinde dar anlamı ile yorumlanırken; diğler bazı yazarlar, bu anlayışı çok dar bulmakta ve bu ilkeyle aynı zamanda, verginin "etkileri bakımından iktisadi faaliyete mümkün olduğu kadar az zarar vermesi" nin de kastedilmiş olduğunu iddia etmektedirler². Geniş anlamda yorumlanan ikinci tanım iktisadi kalkınma açısından tartışılması gereken tanımdır. Gerçekten de tezimizin esasını oluşturan bu ilkeye göre vergiler iktisadi faaliyetlere en az müdahale eden şekilde düzenlenmelidirler. Teknik ifadeyle, vergiler "crowding out" etkisini ortaya çıkarmamalıdır.

1 SAVAS; a.g.e., s. 75.

2 TURHAN; a.g.e., s. 194.

- D - VERGİLENDİRMEİN İKTİSADİ KALKINMA İLE İLİŞKİSİ

Vergi, genel olarak gelir, servet ve harcama üzerinden alınır. Vergilendirmeye esas teşkil eden bu üç unsur, ekonomik ve sosyal yaşamda vergilendirmenin günümüzdeki uygulamalar açısından son derece önem kazandığını ortaya koymaktadır. Dolayısıyla, pek çok ülke açısından vergi sistemlerinin, ülkelerin ekonomik ve sosyal yapısına bağlı olduğu söylenebilir. Bu kısımda vergilendirmenin iktisadi kalkınma ile ilişkisini ortaya koyması bakımından gelir, tüketim, sermaye ve karşılıksız iktisapların iktisadi kalkınmayı ne yönde etkilediğine ilişkin açıklamalara yer verilecektir.

1 - Gelirin Vergilendirilmesi

Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi, fertlerin ve şirketlerin gelirlerinden alınan vergileri ifade eder. Öne sürülen bir görüşe göre, fertler gelirlerinin ne kadar büyük bir kısmını vergi olarak öderlerse çalışmalarını o ölçüde artırıp, kaybettikleri geliri telafi etmeye çalışacaklardır. Oysa ki iş hayatının güçlüğü ve riski çoğu defa, çalışmanın zahmetini artırır. Dolayısıyla Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi oranları arttıkça yeni yatırımlara girişme arzusu azalır¹.

Az gelişmiş ülkelerde gelir vergisi başarıyla uygulanamamaktadır. Bunun çeşitli sebepleri vardır. Fert başına gelir seviyesinin düşüklüğü en önemli faktörlerden birini teşkil eder. Çoğu faaliyet dallarında gelir seviyesi vergiye konu olabilecek asgari gelirin altındadır. Ülkenin tarımsal yapısı gelir vergisinin uygulanmasını önleyen ikinci önemli faktördür. Tarım kesiminde gelir ve giderlerin tarifi oldukça güçtür. Özellikle öztüketim payının bu kesimde çok önemli oluşu bu güçlüğü yaratan sebeplerdendir. Gelir ve giderlerin gerçeğe yakın bir şekilde

¹ SAVAŞ; a.g.e., s. 78-79.

ölçülmesi ikinci bir güçlük yaratır. Okuma yazma oranının düşüklüğü ve hesap ve defter tutma alışkanlığın yaygın olmayışı vergi borcunun hesaplanmasını güçleştirir.

Gelişmeye olumlu etkide bulunabilmesi için gelir vergisinin tasarrufları artırıcı ve kaynakları verimli alanlara yöneltici rol oynaması gerekir. Halbuki normal şekliyle gelir vergisi tasarrufları özel olarak teşvik edici bir etki yaratmamaktadır. Bütün bunlara karşılık tedbir olarak, desteklenmek istenen faaliyet kollarında çeşitli istisna ve muafıklar tanınabilir ve düşük oranlar uygulanabilir. Diğer yandan cezalandırılmak istenen faaliyetler içinde yüksek oranlar kullanılabilir¹.

Az gelişmiş ülkelerin birçoğunda "şirketleşme" nin bilhassa "anonim şirket" tipi şirketleşmenin, tasarrufları artıracığı ve küçük tasarruflardan büyük fonlar yaratacağı düşünülerek kurumlar vergisinde şirketleşmeyi teşvik edici istisnalar ve indirimler getirilmiştir².

Bir ülkenin kalkınmışlık seviyesine göre dolaysız vergiler (gelir ve kurumlar vergisi) ile dolaylı vergilerin ağırlığı değişmektedir. Ticaret serbestliğine dayanan kapitalist toplumların yükselmesi sırasında, sanayileşmenin ilk aşamalarında alınan vergiler, olgunlaşması aşamasında alınan vergilerden oldukça farklıdır. Sanayileşmenin başlangıcında dolaylı vergilere, bunlar arasında özel satış vergilerine mali tekellere, gümrüklere büyük bir ağırlık verilmektedir. Dolaysız vergilerden daha çok arazi vergisi, götürü usule göre alınan gelir vergisi ve aşar önde gelmektedir. Sanayileşme ilerleyip olgunlaştıkça vergilerin yapısı tekrar değişmektedir. Dolaysız vergiler yeniden ağırlık kazanmakta bunlar arasında da gelir ve kurumlar vergisi en büyük gelir kaynağı olarak gelişmektedir³.

¹ YAŞA; a.g.e., s. 141.

² SAVAS; a.g.e., s. 79.

³ BULUTOĞLU; Kamu Ekonomisine Giriş, İstanbul 1976 (ikinci Baskı), s. 377.

Az gelişmiş ülkelerde kurumlar vergisinin de önemli bir paya sahip olamayacağı açıktır. Çünkü bu ülkelerde henüz kurumlar yaygınlaşmamıştır. Bu verginin özellikle kurum yatırımlarına yapacağı etki önemlidir. Kurum yatırımlarını teşvik etmek için bazı indirim, istisna ve muafıklar tanınması yoluna gidilir. Aynı şekilde kurumlar vergisinin şahıs firmalarına ve adi şirketlere oranla kurumlar aleyhine bir durum yaratmamasına dikkat edilmelidir; çünkü aksi takdirde kurumlaşma engellenmiş olur ki, bu da iktisadi gelişmeye olumsuz bir etki yapar¹. Buradan hareketle bir ülkenin gelişmesi için dolaysız vergiler içindeki Kurumlar Vergisine çok önem verilmelidir. Şöyle ki; bu vergi içerisinde düzenlenen istisna, muafiyet ve indirimler tekrar gözden geçirilmeli ve her kurumda 'vergi harcaması' şeklinde nitelendirilen bu imkândan faydalandırılmamalıdır. Desteklenecek kurumların ülke sanayisine katkıda bulunacak, ülke kaynaklarını israf etmeyecek ve ihracat potansiyelini artıracak kurumlar olmasına dikkat edilmelidir. Yani ülkede öncü sektör olabileceklere bu imkânlar sağlanmalıdır. Genç endüstri tezi (infant industry) ile de anlatılabilecek bu durum teşviğin sağlanacağı kurumların en kısa süre de dışa açılacak duruma gelmesiyle başarıya ulaşılmış olacaktır.

2 - Servetin ve Sermayenin Vergilendirilmesi

Maliye Politikasının çıktı kapasitesi üzerindeki en temel etkisi tasarruf ve sermaye birikimini etkileme yoluyla olmaktadır. Eğer emek üretkense ve geniş bir sermaye stoğuyla birleşmişse, sermaye birikimi üretkenliği artırır. Gelirin ne kadar büyük oranı tasarruf edilir ve yatırımda kullanılırsa ilerdeki gelir seviyesi yükselir².

¹ YAŞA; a.g.e., s. 142.

² Richard A. MUSGRAVE, Peggy B. MUSGRAVE; *Public Finance in Theory And Practice*, MCGRAW - HILL International Editions 1989, s. 303.

Sermayenin vergilendirilmesi bahis konusu olduğu zaman "servet" ile "sermaye" yi birbirinden ayırmak gerekir. Servet, sermaye yanında ve ona ilâveten menkul ve gayrimenkul varlıklarla "dayanıklı tüketim malları" nı kapsar. Servetin vergilendirilmesinden amaç hakedilmemiş gelirlerin tasfiyesi ile gelir dağılımında adaleti sağlamaktır.

Servet üzerinden alınan vergiler daha çok tasarrufun yönünü etkilemektedir. Servet üzerindeki vergilerin düşük olması, tasarrufların arazi, emlak gibi atıl alanlara kaymasına yol açabilir. Ancak, bu yönelişte spekülâtif beklentiler de büyük önem taşımaktadır. Gelişmekte olan ülkelerde özellikle konut ve arazi gibi rant değeri olan gayrimenkullere talep oldukça fazla olmakta ve bu ülkelerin kalkınması için gerekli olan tasarrufların bir kısmı bu alanda israf edilmektedir. Servet vergileri gelişmiş ülkelerde, gelişmekte olan ülkelere oranla yüksektir. Gelir sahipleri tasarruflarını ihtiyaçlarından fazla emlak olarak değil, menkul kıymetlere yönelerek değerlendirmekteler ve ulusal ekonomiye fon sağlamaktadırlar¹.

Eğer sermaye, "yatırıma yönelecek fon" olarak tarif edilirse, hiç şüphe yok ki ya hiç vergilendirilmemeli veya çok düşük oranda vergilendirilmelidir. Birçok az gelişmiş ülkede bu anlamdaki sermayeyi teşvik için meselâ, tahvil ve hisse senedine yatan sermaye vergiden muaf tutulmaktadır. Henüz sermaye piyasası gelişmemiş ülkelerde; banka mevduatı vergiden muaf tutularak halkın tasarrufa ve bankalara alışması teşvik edilmelidir.

Sermayenin vergilendirilmesinde çoğu defa, vergi geliri sağlamak için değil, fakat yatırımların belli sektörlerle veya bölgelere akmasını temin etmek için başvurulmaktadır. Meselâ inşaat yatırımlarına veya gelişmiş bir bölgeye yönelen sermaye vergilendirilirken; demir-çelik sektörüne veya gelişmemiş bir bölgeye

¹ Ahmet Burçin YERELİ; "Tasarruf Politikalarının Oluşumunda Vergi Sisteminin Rolü", Maliye Yazıları Dergisi, Temmuz 1997, s. 85.

yönelen sermaye vergilendirilmez. Sermayeyi vergilendirirken gözden kaçırılmaması gereken bir nokta, tesbit edilecek vergi oranının, sermaye değerini "vergi oranı x yatırım kârlılık oranı" nisbetinde azaltacağıdır. Sermaye vergileri oranının yükselmesi özel sektör yatırımlarını çok şiddetle ve olumsuz yönde etkileyecek güçtedir¹. Servet vergilerinin diğer amacı gelir vergisi ile ulaşılamayan bir vergi iktidarına ulaşarak vergi sisteminin eksikliğini gidermektir. Servet vergisinin sermaye birikimine olumsuz etkide bulunmaması için vergi oranının oldukça düşük olması gerekir².

3 - Karşılıksız İktisapların Vergilendirilmesi

Az gelişmiş ülkelerde gelir dağılımında eşitsizlik yaratan mevcut eşitsizliği devam ettiren ve fırsat eşitliğini büyük ölçüde zedeleyen unsurların başında veraset kurumu gelir. Veraset; sahip olunanların ferdin ölümünden sonra kanuni mirasçılara intikali ve mülkiyet hakkının ayrılmaz bir parçası olarak düşünülebilir. Böyle kabul edilse dahi, hak edilmemiş gelirleri önlemek ve gelir dağılımında adaleti sağlamak amacıyla veraset hakkının sınırlanmasında zorunluluk vardır. Bu amaçla hazırlanan veraset vergisi kanunu, şahsın ölümünden belli bir süre önce, mesela 10 yıl; yapılmış hediye, bağış ve devir gibi muameleleri de kapsamı içine alır.

Veraset vergisi, ayrıca, fert hayattayken tasarrufunu kullanacağı alanları belirleme amacıyla da kullanılabilir. Örneğin geniş toprak mülkiyeti önlenmek isteniyorsa, miras yoluyla intikal edecek topraklara yüksek oranlı veraset vergileri uygulanır. Aynı şekilde; miras yoluyla toprak çok bölünmüş ise toprak intikalleri veraset vergisi dışında bırakılabilir veya çok düşük oranlı bir vergi uygu-

¹ SAVAS; a.g.e., s. 77-78.

² YAŞA; a.g.e., s. 143.

lanabilir. Veraset vergileri, şirketleşmeye de yardımcı olabilir. Varislere intikal edecek hisse senetlerinin vergi dışı bırakılması veya diğer miras çeşitlerine göre az vergilendirilmesi bu amaca ulaşmaya hizmet edebilir.

Yukarıda da anlatıldığı üzere veraset vergisi kısmi servet vergisi niteliğinde bir vergidir. Bizim vergi sistemimizde de veraset ve intikal vergisi çifte artan oranlı bir vergi yapısına sahiptir, yani normal artan oranlılığın yanında bir de akrabalık uzaklaştıkça vergi oranının artması söz konusudur. Bu vergide temel amaç gelir dağılımında adaletin sağlanmasıdır. Çünkü verasette de intikalde de hiç çaba sarfetmeden bir servet edinme söz konusudur. Kalkınmanın en temel göstergelerinden biri de adil gelir dağılımının sağlanmış olduğu düşünülürse veraset ve intikal vergisinin çifte artan oranlı olmasının gerektiği anlaşılır, dolayısıyla bu vergiyle hiç bir çaba harcamadan elde edilen kazançların bir kısmı devlet tarafından alınacak ve sosyal transferler yoluyla düşük gelirli kesime aktarılacaktır.

4 - Tüketimin Vergilendirilmesi

İktisadi kalkınma açısından uyulması gereken genel vergi prensiplerinden biri de "zaruri mal ve hizmetler dışında kalan mal ve hizmet tüketiminin mümkün olduğu kadar çok kısılmasıdır". Bir ekonomide tasarrufun kaynağı gelirin mümkün olduğu kadar az tüketilmesi olduğuna göre; tüketimi kısacak her türlü vergi tedbiri dolaylı yoldan, tasarrufun artırılması anlamına gelir.

Vergileme sonucu harcamalarda meydana gelen azalma, pazar daralmasına yol açacağından yatırımların gelecekteki gelirleri ile ilgili beklentiler de yani, sermayenin marjinal verimliliği de değişmiş olacaktır¹.

¹ Naci Birol MUTER; *İktisadi Gelişme ve Vergileme*, Manisa Maliye Muhasebe Yüksek Okulu Teksir Yayınları, Yayın No: 1985-86/2, Manisa 1986, s. 33.

Tüketimin vergilendirilmesine gidilirken üzerinde düşünülmesi gerekli bazı önemli noktalar vardır. Herşeyden önce tüketim vergileri; gelir dağılımında adaletsizliği artırıcı olmamalıdır. Bunun için de tüketim vergileri; düşük gelirlerin tükettiği zaruri mallar üzerinde konmamalıdır. Ayrıca bu tür vergiler "kıymet esasına" dayandırılmalı (advolorem) ve her fert tükettiği ölçüde vergi ödemelidir¹.

Tüketimi yaygın olan malların vergilendirilmesi, vergi idaresi bakımından önemli bir kolaylık sağlar; bununla birlikte tüketimi yaygın mallar genellikle zaruri tüketim mallarıdır ve bunların talebi elastik değildir; dolayısı ile bunların vergilendirilmesi vergi adaleti ile çatışır.

Esas olarak tüketim vergilerine giren gümrük vergileri az gelişmiş ülkelerde çok önemli bir rol oynar. Ülkeye giriş ve çıkışları kontrol etmek nisbeten kolay olduğu için gümrük vergileri belirli bir etkinlikle uygulanabilir. Gümrük vergilerinin devlete bol ve kolay gelir sağlama dışında, diğer iktisadi etkileri de önem taşır. Bu etkiler ithalatın yapısına, daha açık bir deyişle gümrük vergisine tabi olan malın türüne göre değişir. Lüks tüketim malı ithalinden alınan gümrük vergisi hem tüketimi kısmak, hem de döviz giderini azaltmak gibi olumlu etkilere sahiptir. Yatırım malı ve ara mallar üzerinden alınan gümrük vergileri yurt içinde üretimin maliyetlerini artıracaktır. Eğer ülke içindeki kapasite talebi karşılamaya yeterli olduğu halde ithalat yapılıyorsa, konacak bir gümrük vergisi yurt içi üretimi koruyucu etki yapacaktır². Dolayısıyla, gümrük vergilerinin iki etkisi görülecektir. İlki; devlete gelir sağlaması ikincisi de yerli üretimi korumasıdır. Tüketim vergileri tasarruf edilen miktarı hedef almaz. Dolayısı ile tasarrufları artırarak vergiden kaçınmak mümkündür.

¹ SAVAŞ; a.g.e., s. 80.

² YAŞA; a.g.e., s. 143.

Sonuç olarak bir ülkenin kalkınması sermaye birikimine, sermaye birikimi de tasarruflara bağlı olduğuna göre kalkınmak için tüketimi kısıp, tasarrufları artırmak gerekmektedir. Burada kısılması gereken tüketim zorunlu mal tüketimi değil; lüks mal tüketimidir. Başka bir deyişle, ithalatı kısılacak olan mallar ara ve yarı mamüller değil, lüks ve tamamlanmış mallardır.

Vergilerle ilgili olarak söylenenleri özetlemek gerekirse, az gelişmiş ülkelerde gayrimenkul spekülasyonunu önleyici ve sınai yatırımların marjinal etkinliğini yükseltici, tüketimi kısıcı ve tasarrufları artırıcı vergi tedbirlerine ihtiyaç vardır. Emlâk vergileri ile tüketim vergilerinin belirtilen amaçlara uygun şekilde kullanılmaları dışında bazı özel tedbirlere de başvurulur: Yatırım indirim, hızlandırılmış amortisman, belirli vergilerde istisna ve muafıklar, vergi borcunun ertelenmesi ve taksitlendirilmesi, belirli işlemlerin yapılması (meselâ ihracat) durumunda vergi iadesi, v.s. Bütün bu tedbirlerin alınmasında sermaye birikimi dışında adil gelir ve servet dağılımı, iktisadi istikrar, dışa bağımlılığın azalması, özel kesim ile kamu kesiminin nisbi büyüklükleri hakkındaki görüşler gibi hususların ve politik faktörlerin de önemli bir rol oynadığını belirtmek gerekir¹.

Her ne kadar vergi politikası ile büyüme arasında kurulmuş basit bir ilişki olmasa da bu ilişki bazı temel faktörlere bağlı olarak açıklanabilir. Bunlar Ekonomik büyüme, emek, tabiat ve sermayeyi içeren kaynakların rasyonel kullanımıyla başarılabilir. Bunu gerçekleştirmenin temel yolu vergi politikalarının etkin bir şekilde kullanılmasıdır.

¹ YAŞA; a.g.e., s. 143-144.

III - VERGİ POLİTİKASI İLE TASARRUF YATIRIM İLİŞKİSİ

Vergi sisteminin tasarruf ve tüketime nasıl etki ettiği ötedenberi araştırılmış ve tasarrufların mümkün olduğu kadar daha az daraltılması istenmiştir. Bunun sebebi, tasarrufların, yatırımları artıracığı ve dolayısıyla iktisadi gelişmeyi sağladığına dair görüştür. Vergilerin özel tasarruf seviyesi vasıtasıyla ekonomik gelişme üzerine etkilerini tartışırken yapılan bir varsayım, özel tasarrufların yurt içinde kullanıldığıdır. Özel tasarruflar yurt dışına transfer edildiği ölçüde, vergi sistemi vasıtasıyla özel tasarrufları artırmanın ekonomik gelişme üzerinde olumlu bir etkiden çok olumsuz bir etkisi söz konusu olur¹.

Genel kural olarak tüketimdeki artış, yatırımlardaki azalışla karşılaşacaktır. Yatırımlardaki azalış faiz oranlarını yükseltecektir. Bundan dolayı vergi oranlarındaki düşüş kamu harcamalarındaki artış gibi etki gösterecek, yatırımları artıracaktır².

Kalkınmakta olan bir ülkede kurumsal gelişmenin sağlanmasında tasarruflar önemli bir rol oynamaktadır. Burada ifade edilmek istenen tasarruflar gömülen paralar değil finansal araçlar vasıtasıyla yatırımlara aktarılan tasarruflardır. Dolayısıyla, burada öncelikle tasarrufun tanımını vermemiz gerekmektedir.

A - TASARRUF

Gelirden, tüketim harcamaları için kullanılmayıp arta kalan kısma tasarruf adı verilir³. $S = Y - C$ Keynes'in benimsediği tarife göre tüketim ile tasarruf ters

¹ Hüsnü KIZILYALI; *Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Analizi*, Sevinç Matbaası, Ankara Üni. Siyasal Bilgiler Fak. Yayınları No: 286, Maliye Enstitüsü Yayınları No: 33, Ankara 1969, s. 23.

² N. Gregory MANKIN; *Macro Economics*, Harvard University Worth Publishers, New York 1992, s. 68.

³ Erdoğan ALKİN; *İktisat*, Filiz Kitabevi, İstanbul 1984, s. 163.

yönlü ilişki içindedir. D.H. Robertson' un tanımına göre ise tasarruf; dün kazanılmış fakat bugün kullanılır hale gelmiş gelirden tüketime sarfedilmeyen miktardır¹. İktisattaki temel bir kurala göre; tasarruf gelirin pozitif bir fonksiyonudur. Gelir arttıkça tasarruflar da artar. Bununla birlikte, bireysel açıdan kişiler, gelecekteki gelir artışlarını ne derece fazla tercih ederlerse bugünkü tüketimlerini o kadar fazla kısıacaklar, yani tasarruf oranları o kadar yüksek olacaktır. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde tasarruflar iktisadi kalkınma açısından da büyük önem taşır. Kalkınma veya reel gelir artışları yatırım oranlarına bağlıdır. Yatırımların en sağlam kaynağı ise tasarruflardır. Diğer bir deyişle, ülkede tasarruf oranları ne derece yüksekse yatırımlar o ölçüde artırılır. Bu da kalkınma hızının o kadar yüksek olması anlamına gelir². Gelirin tamamını tüketim amacıyla kullanmayan bir kimse, dönem sonunda daha zengin olacaktır. Çünkü, o dönemde elde ettiği gelirin bir kısmını "tasarruf" edip, evvelce sahip olduğu maddi varlığa bunu eklemiş olacaktır³.

Bir milli ekonomide üretilen mal ve hizmetlerin hepsi tüketilmeyip bir kısmı tasarruf edilir ve bu tasarruf da faydalı yatırımlar haline dönüştürülürse ekonomik kalkınmaya büyük katkıda bulunulmuş olur⁴. Şirket tasarrufu; her yıl ayrılan amortisman ve dağıtılmamış şirket kârlarının yarattığı fonlardan oluşmaktadır. Devlet ise; mal ve hizmet karşılığı cari giderleri ile subvansiyon ve transfer ödemeleri gibi harcamalar toplamından daha fazla gelir (vergi ve diğer gelirleri) yarattığı durumlarda tasarruf sağlamaktadır⁵.

1 Sabri ÜLGENER; *Milli Gelir, İstihdam ve İktisadi Büyüme*, Der Yayınları İstanbul 1991, s. 206.

2 Halil SEYİDOĞLU; *Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlük*, Güzem Yayınları, No:4, Adalet Matbaacılık, Ankara 1992, s. 834.

3 Besim ÜSTÜNEL; *Ekonominin Temelleri*, Mısırlı Matbaacılık, İstanbul 1988, s.42.

4 Tefik PEKİN; *Ekonomiye Giriş*, Bilgehan Matbaası, İzmir 1991, s. 20.

5 Emine KARADUMAN; *Ekonomik Kalkınmada Finansman Kaynakları*, Maliye Bakanlığı Araştırma, Plânlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No: 1993/328, s. 16.

Tasarrufların kişisel ve toplumsal açıdan önemi büyüktür. Tasarruflar, kişisel açıdan, hastalık, kaza, çalışılan işin yitilmesi gibi geleceğin risklerine karşı bir güvence sağlarken, aynı zamanda, ev, araba gibi yüksek değerli varlıkları edinmek için bir temel oluşturur. Ülke ekonomisi açısından tasarruflar, yatırımları besler, üretimin ve ulusal gelirin artışını olanaklı hale getirir¹. Tasarruflar gönüllü ve zorunlu tasarruflar olarak ikiye ayrılır.

1 - Gönüllü Tasarruflar

Kişinin iradesi ile ve isteyerek yaptığı tasarruflardır. Gelir düzeyi düşük olan toplumu tasarrufta bulunmaya ikna etmek zordur.

2 - Zorunlu Tasarruflar

Kişilerin, gönüllü olarak yaptığı tasarrufların yanında, devletin aldığı kararlar sonucu, istemeyerek ve iradelerinin dışında yaptıkları tasarruflardır. Zorunlu tasarruflar çeşitli şekillerde ortaya çıkmaktadır. Bunlar vergi yoluyla, enflasyonla, otoparansmanla, sosyal sigorta fonlarıyla olmaktadır. Kalkınmakta olan ülkelerde ve kalkınmış ülkelerde yüksek gelirli kesimin tasarruf eğilimi (oranı) fazladır. Düşük gelir kesiminin tasarruf oranı ise negatiftir, veya çok düşüktür. Bir çok endüstrileşmekte olan ülkede veya ilkel mallar üreten ülkelerde arazi sahipleri en zengin kişilerdir ve tasarrufu da bu kesim yapar². Fakat, bu zengin kesimde, genellikle az gelişmiş ekonomilerde verimli yatırım yerine spekülasyon amaçlı yatırımda bulunurlar. Dolayısıyla, tasarruflar verimli alanlara kanalize edilemez. Yapılması gereken tasarrufları mümkün olduğunca artırmaktır.

¹ Cahit YERCI; "Kişisel Tasarruflar, Sermaye Gelirleri ve Vergileme" Vergi Sorunları Dergisi, Haziran 1996, sayı 93, s. 16.

² Juanita D. AMATONG; "Taxation of Capital Gains in Developing Countries" Richard M. BIRD, Oliver OLDMAN, Reading On Taxation in Developing Countries, s. 251.

Tasarruflar atılırken, bu zorunlu tüketim mallarından kısma pahasına yapılmamalıdır. Bir nevi zorunlu tüketimi kismadan tasarrufa gidilmelidir.

Eksik sermaye teçhizatını artırabilmek için gerekli yatırımları besleyecek temel kaynak olan tasarruflar, kişi başına gelir seviyesinin düşüklüğü nedeniyle, ciddi boyutlarda yükseltilememektedir. Bir kısım az gelişmiş ülkede kişi başına milli gelir o kadar düşüktür ki; temel fiziki ihtiyaçlarını güçlükle karşılayabilen kitlelerin tüketimlerini azaltmak son derece güç olmaktadır. Gelir seviyeleri nisbi olarak daha yüksek bazı az gelişmiş ülkelerde ise, yirminci yüzyılın haberleşme imkânları, dış dünyanın tüketim kalıplarına kitleleri alabildiğine açtığından, toplumun yüksek marjinal tüketim eğilimini azaltmak güçleşmektedir¹.

B - YATIRIM

Ekonomik anlamda yatırım, üretim araçları toplamını (sermaye stoku) arttırmaya yönelik harcamalardır. Bu da ekonomiye yeni bir sermaye malı kazandırmak ve mevcut üretim kapasitesini artırmak şeklinde olur².

Bir harcamanın yatırım harcaması sayılabilmesi için yeni bir üretim kapasitesi yaratmak amacıyla yapılmış olması şarttır. Yeni üretilmiş "sermaye mallarının" ve "ara malları"nın "emek" faktörü kullanılarak yeni üretim kapasiteleri oluşturulmasına reel "yatırım faaliyeti" adı verilir³.

Yatırımlar kamu kesimi ve özel kesimce gerçekleştirilir. Devlet genellikle alt yapı, özel sektör ise üst yapı yatırımları ile ilgilenir. Elektrik, su, yol gibi alt yapı yatırımları, üst yapı yatırımlarının temel şartıdır. Yani alt yapı yatırımları

1 Özhan ULUATAM; *Makro İktisat*, Savaş Yayınları, Ankara 1995, s. 388.

2 SEYİDOĞLU; a.g.e., s. 970.

3 ÜSTÜNEL; a.g.e., s. 43.

olmadan üst yapı yatırımları gerçekleştirilemez. Fakat altyapı ve üst yapı yatırımları arasında dengenin kurulması şarttır. Eğer alt yapı yatırımları, üstyapı (üretken) yatırımlarını aşarsa, alt yapı yatırımlarına öncelik verildiği için üretken yatırımlar istenilen ölçüde gerçekleştirilemez. Buna "atıl kapasiteli alt yapı ile kalkınma" denir. Öte yandan alt yapı yatırımları yeterli bir düzeye ulaşmadığı takdirde üretken yatırımlar gerektiği gibi artırılamaz. Buna da "yetersiz altyapı ile kalkınma" adı verilir.

Yatırımları gerçekleştiren kişilere müteşebbis adı verilir. Büyük kapitalist toplumların doğmasına müteşebbislerin neden olduğunu belirten J. Schumpeter, geri kalmış ekonomilerin bu sebepten dolayı güçsüz olduğunu vurgulamaktadır. Müteşebbis bir kitlenin belirmesi, yoksul toplumların iktisadi büyümesinin zorunlu koşuludur.

Yenilik kendiliğinden doğmaz. Müteşebbisin bunu istemesi ve gerçekleştirilmesi gerekir. Müteşebbisi harekete geçiren öge kâr motifidir. Yeteri kadar kâr elde etmek ve yenilik yaratmaya karar vermek, "sosyal çevreye" bağlıdır¹. Müteşebbisler, ancak kârlı buldukları takdirde yatırım yapacaklardır. Bir yatırımın kârlılık derecesi de, yeni sermaye malının arz fiyatına (maliyetine), bu yatırımın ömrü süresince kullanılmasından beklenen yıllık hasılat ve piyasa faiz haddine bağlıdır. Yatırım, gelecekteki üretimi artırmak için yapılır. Müteşebbisler gelecek hakkında ne kadar iyimser düşünüyorlarsa, yani yatırımlardan umulan gelir ne kadar büyükse, yatırımlar da o kadar fazla olacaktır². İşte, devlet burada müteşebbislere güven vermelidir yani vergi kanunları sık değiştirilmemeli, vergi oranlarında çok sık değişiklikler yapılmamalı, vergiler geriye yürütülmemelidir. Yatırımda bulunmak isteyen bir mükellef vergi oranlarının artabileceğini umuyorsa kazancının daha büyük kısmını devletle paylaşacağına daha kısa süreli

¹ ÖZDEMİR; a.g.e., s. 108-109.

² Sadık ACAR; Genel İktisat, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, No:48, Ankara 1994, s. 250.

spekülatif, reel olmayan yatırımlara gidebilir: Örneğin altın, döviz gibi değerler satın alabileceği gibi bankaya da yatırabilir veya hazine bonosu ve tahvil alımına gidebilir. Reel yatırım olarak kabul edilmeyen ve mali yatırım adı verilen bu tür yatırım Şekilleri, hem yatırım miktarını azaltır hem de muhtemelen devletin daha büyük bir borę kısır döngüsüne girmesine neden olur. Bu duruma sebep vermemek için istikrarlı bir vergi politikası uygulanması ve makul bir vergi dilim sistemi kabul edilmelidir.

Az gelişmiş ekonomilerde, gelir seviyesinin düŐüklüęüne bağlı olarak, iç tasarruf oranı düşüktür. Dolayısıyla, i tasarrufa dayanan yatırım hacmi de düşük olacaktır. Diğer taraftan ekonominin i dinamizmden yoksun olması dolayısıyla, "i tasarrufların yatırıma dönüŐme" olanakları da sınırlı olmaktadır. Az gelişmiş ekonomilerin i dinamizmden yoksun olmaları, iktisadi unsurlar yanında sosyal ve siyasal unsurlar ile de ilgilidir. Yatırımlar yanında teknolojik gerilik de, belirli bir ölçüde piyasanın sınırlılığı ile ilgilidir. Piyasanın sınırlılığı, R Nurkse' deki, "fakirlik kısır döngüsü" ne de bağlıdır. Bu bağlılık, özellikle gelir seviyesi bakımından söz konusudur¹. Özellikle az-gelişmiş ülkelerde gelir seviyesinin düşüklüğü, tasarruf seviyesini azaltmakta bu da yatırım miktarını düŐürmektedir. Gelir seviyesinin düşüklüğü, işçinin verimliliğini de etkiler. Gıda seviyesi yetersiz olunca verimde düşer ve üretimde azalma görülür. Düşük gelir-Az tasarruf-Az yatırım-Az gelir kısır döngüsünün kırılabilmesi bu çemberdeki herhangi bir aşamayı kırmakla gerçekleştirilebilir. Bunun içinde en çok uygulanan politikalar tüketimi kısıcı, gelirleri kontrol edici ve tasarrufu artırıcı politikalar dır.

¹ Erol MANISALI; *Gelişme Ekonomisi*, Ar Yayın Dağıtım, İstanbul 1982, s. 18.

C - VERGİ-TASARRUF İLİŞKİSİ

Vergiler, tasarruf/milli gelir oranının düşmesine yol açar. Bunun nedeni yüksek gelir tabakasındaki fertlerin vergiyi tüketim harcamalarından çok tasarruflarını kısmak suretiyle ödemeleridir. Bu da özel yatırımları azaltmak, kalkınma hızını düşürmek ve dolayısıyla, fert başına düşen reel gelirin mümkün olan ölçüde artmasını engellemek yönünde etkileri olur. Verginin böyle bir sonuç doğurması kaçınılmazdır¹.

Her vergi tanımı gereği ekonomik ve sosyal hayata bir müdahaledir. Verginin nisbeti artıp miktarı çoğaldıkça bu müdahalenin önemi de artar. Onun için, liberal iktisat politikasının uygulandığı memleketlerde vergi yükünü azaltmak, vergileri mümkün olan en alt düzeye indirmek, sınırlamak eğilimi vardır. Dolaysız vergilerde yüksek vergi nisbetleri girişimcilerin tasarruflarını azaltır, ekonomik ve sosyal faaliyetlerini daraltır; bu durum da verginin tarafsızlığına aykırıdır. Vergi gelirleriyle finanse edilen kamu harcamaları eski yatırımları ve yeni yatırımları finanse ettiği ölçüde tasarruf yaratır.

Keynesgil bir tüketim fonksiyonu çerçevesinde vergilendirmenin etkisi tasarruf eğiliminde bir düşüş olarak kendisini gösterir. Gerçekten vergi etkisiyle kullanılabilir gelir azalır. Bundan da marjinal tasarruf eğiliminde bir düşme meydana gelir. Friedman tarafından açıklanan duruma göre sürekli bir gelirin varlığı, mamelek ve vergilendirme arasında bir ilişki kurmaya olanak vermektedir. Varolan bir vergiye zam yapılmasının ya da yeni bir vergi konulmasının meydana getirdiği gelir azalışı, yükümlü tarafından geçici sayılabilir. Bu durumda tüketimini sürekli gelirin fonksiyonu olarak sürdürecektir².

¹ Arif NEMLİ; *Kamu Maliyesine Giriş, FilizKitabevi, İstanbul 1984, s. 108.*

² HROCHLER, P. LLAU, CH-A. MICHALET; *Maliye Ekonomisi, (Çev: Adnan ERDAŞ), Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Maliye Fakültesi- Maliye-Vergi Hukuku, Ankara İ.T.İ.A.*

Vergilerin, özel tasarrufları azaltıcı bir etki meydana getirmesi mümkündür¹. Çünkü vergi, kişinin geliriyle yakından ilgilidir. İktisadi anlamda da gelir tasarruf ve tüketimden oluştuğu için vergilendirme; vergilendirdiği alana göre tüketimi ya da tasarrufu azaltacaktır. Vergi gelirlerindeki artış yoksul halkın tüketiminin, zengin halkın ise tasarrufunun kısılmasıyla mümkündür. Burada önemli olan konu vergilendirilen alanlardır; devlet, harcama üzerinden alınan vergileri artırır; tüketim miktarında, eğer bu malların talep esneklikleri birden büyükse, azalma görülür. Böylece piyasada talebin düşmesi, üretimi azaltarak ekonomik durgunluğa yol açabilir. Sonuçta, müteşebbislerin elindeki mevcut tasarruflar gelecek hakkında beklentiler olumsuzsa yatırımlara kanalize olmayacaktır.

Vergiler, tasarrufların üretken kullanıldığı alanları değil, daha çok arazi, bina spekülatif kazançlar ve prestij sağlamaya yönelik talepleri kısmaya yönelik olmalıdır².

Eğer vergi motorlu taşıtlar, veraset ve intikal, emlak vergisi üzerine konulursa vergi daha çok kişilerin üzerinde kalmış olacaktır. Bu vergiler çok yüksek olursa, mükellefler bu varlıklarının bir kısmını satıp vergiyi bu yolla vermeye kalkışacaklardır, bu sistem iktisadi kalkınma açısından, olumlu değildir. İkinci şekilde ise mükellef varlığının bir kısmını satmak zorunda kalmaz ve kazancıyla vergisini daha rahat öder.

Ortalama ve marjinal tüketim eğilimleri hem kişisel hem makro planda gelir arttıkça azalır kabul edilmektedir. Yani, bir kişinin geliri arttıkça bu gelirden tüketime ayırdığı oran küçüldüğü gibi toplum içinde de yüksek gelirli kişiler

yayın no: 160, Maliye Fakültesi Yayın No: 2, Maliye ve Vergi Hukuk Enstitüsü Yayın No: 10
Ankara 1981, A.İ.T.A., Gazetecilik ve Halkla İlişkiler Yüksek Okulu Basımevi, s. 338-339.

¹ GÖRGÜN; a.g.e., s. 188.

² R.BIRD-O. OLDMAN; a.g.e., s. 252.

kendilerinden düşük gelir elde eden kişilere kıyasla gelirlerinin daha küçük bir oranını tüketime ayırmaktadırlar. Böyle bir tüketim fonksiyonun geçerliliği halinde genellikle, yüksek gelirliler üzerine düşen vergilerin tasarrufu azaltıcı etkisi, düşük gelirlilere yüklenenden büyük olacaktır¹.

Tek tek vergilerin gönüllü tasarruflar üzerindeki etkileri farklıdır. Özellikle artan oranlı gelir vergisi büyük tasarruf eğilimine sahip orta ve yüksek gelir gruplarını etkiler. Bu nedenle, bu tür vergilerin gönüllü tasarrufları kısıtlayıcı etkisi büyüktür. Buna karşılık, tek oranlı bir gelir vergisi ile muafiyetlere yer veren genel bir muamele vergisinin gönüllü tasarrufları azaltıcı etkisi- yukarıda anılanlara kıyasla- daha azdır.

Tasarrufu kısıtlayıcı etkisi en büyük olan vergiler yukarıda da anıldığı gibi servet vergileri ile veraset ve intikal vergileridir; çünkü söz konusu vergiler -hiç değilse orta ve yüksek gelir grupları ile ilgili olanlar- genellikle tüketimi pek az etkiler².

1 - Tüketimi Kısıtıcı Vergi Politikası ve Zorlukları

Gelişmiş ülkelerde kişi başına düşen milli gelir miktarı yüksek olduğundan, kişilerin marjinal tüketim meyilleri düşük, marjinal tasarruf meyli yüksektir. Ayrıca, bu ülkelerde üretim kapasitesi mevcut olduğundan müteşebbislerin yatırım imkanları da büyük değildir. Dolayısıyla, gelişmiş ülkelerde devlet kişisel gelirlerin önemli bir kısmını, kolayca vergi politikası yoluyla kamu sektörüne aktarma olanağına sahiptir.

1 Özhan ULUATAM; Kamu Maliyesi, Savaş Yayınları, Ankara 1991, s. 244.

2 TURHAN; Vergi Teorisi ve Politikası, s. 336.

Gelişmekte olan ülkelerde ise durum tamamen tersinedir. Kişi başına düşen milli gelir miktarı az olduğundan kişilerin marjinal tüketim meyilleri yüksek, buna karşın pek çok şahısların marjinal tasarruf meyilleri sıfırdır. Bundan dolayı gelişmekte olan ülkelerde kişisel tüketimi daraltmaya yönelik bir vergi politikası geniş halk kitlelerinin tepkisiyle karşılaşır.

Vatandaşları gelecek lehine kemer sıkma davet eden politikacılar, iktisadi kalkınmanın yükünü hangi sınıfa yüklemek gerektiği konusunda kesin sonuca varamamaktadırlar. İktisadi kalkınma programını tetkik etmek isteyen bir idare başarılarını orta sınıfa bağlamıştır. Geleceğin idarecileri, teknisyenleri, bilim adamları, müteşebbisleri hep bu sınıf içinden doğacağından, iktisadi kalkınmanın finansmanını bu sınıfa yüklememek gelecek için bu sınıf üzerinde bu tür yatırımda bulunmak demektir. Bu defa akla zenginler grubunun vergilendirilmesi gelir. Vergi zenginlerin tüketimi üzerinde mi yoksa tasarrufu üzerinde mi etkili olacaktır; genellikle zenginler vergi alındı diye yaşam standartlarını değiştirmeyip tasarruflarını kısıcaklardır. Amaç, kişisel tasarrufları kamu tasarrufları haline getirmek olmadığından, zenginlerin vergilendirilmesi ile de hedef ulaşılamayacaktır. Geriye vergiyi, zenginlerin tasarrufları üzerinde değil, harcamaları üzerinde etkili olacak şekilde almak ihtimali kalmaktadır. Bu defa lüks ve yarı lüks maddelerin ithalinden yüksek vergi almak yoluna başvurulabilir¹.

Devlet, mal ve hizmet karşılığı cari harcamalar ile sübvansiyon ve transfer harcamaları toplamından daha fazla vergi hasılatı sağladığı takdirde tasarrufa gitmiş demektir. Bu tasarruflar da diğerleri ile beraber yatırım kaynağını meydana getirir. Aksi halde, devlet harcamaları vergi hasılatından fazla olduğu takdirde bütçe açığı ile karşılaşılır ki bu da istikraz veya emisyon yollarından biri ile kapatılabilir. Verginin bu konuda mana ve önemi, şahsi gelirin bir kısmını fert ve teşebbüsün iradesi haricinde devletin cari harcamalarına, transfer ödemelerine

¹ Yahya DOĞAN; *Vergi Politikası ve Vergi Psikolojisi*, (Ders Notları) Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F., Resmi Teksir Yayınları No: 120, İzmir 1984, s.48.

ve fazlasını da tasarrufa doğru yönelten bir vasıta olmasında aranabilir. Özel sektörden bu suretle devlet sektörüne nakledilen satın alma kuvveti kısmen yatırım kaynaklarına ilave edilmiş olmaktadır. Vergi aynı zamanda şahsi gelirin büyüklüğüne ve sonuçta gönüllü tasarrufun miktarına da etkili olur¹. Burada önemli olan bir hususta devletin tasarruflarının; yani gelirlerinden giderlerinin çıkarılması sonucu kalan meblağın nasıl kullanıldığıdır, eğer bu miktar yatırımlarda ve bilhassa verimli yatırımlarda kullanılıyorsa bu tasarrufların devletin elinde veya özel sektörün elinde kalması arasında bir fark yoktur.

2 - Vergilerin Özel Tasarruflarla İlişkisi ve Kamu Kesimin Payı

Özel tasarrufların artmasını sağlayacak yolların araştırılması yanında, özellikle gelir vergisi hasılatının artırılması ve/veya vergi kontrolünün düzeltilmesi gerekmektedir. Vergi hasılatının artırılması özel iradi tasarrufları azaltacaktır. Bir taraftan vergilerin artırılması yoluyla özel iradi tasarrufların azaltılması, diğer taraftan devlet harcama ve yatırımlarının artırılması gelişmenin ilk safhalarında ekonomide kamu payının yükselmesi sonucunu doğuracaktır. Ancak, vergilerin artırılması ve bu yüzden özel tasarrufların azalması karşısında, bugün izlenecek olan kredi politikası yoluyla özel yatırımların mutlak seviyesinin düşmesine engel olunabilir. Diğer taraftan, devlet yatırımlarını, özel yatırımlar için dışsal ekonomiler sağlayan ve bunların kârlılığını artıran sosyal sabit sermayeye yöneltmek suretiyle, uzun bir sürede özel yatırımların kösteklenmesi değil, aksine teşvik edilmesi ve artırılması söz konusu olabilecektir. Kamu yatırımlarının, talep azlığı yanında arzda ölçeğe göre artan verim kanununun geçerli olması dolayısıyla tekeli gerektiren sanayi alanları ile talebin çok yüksek olup kamu yatırımlarının varlığının özel teşebbüs satış ve kârlarını azaltmayacağı alanlara yapılması da yine özel yatırım seviyesi üzerinde olumsuz bir etki ya-

¹ ÜLGENER; a.g.e., s. 207-208.

ratmayacaktır¹. Dolayısıyla, makul bir vergi oranı öncelikle özel tasarrufları, özellikle marjinal tüketim eğilimi küçük olan kesimleri olumsuz yönde etkileyerek kamu kesimi payının belli bir oranda artmasına neden olur. Ancak, devlet topladığı vergilerle alt yapı yatırımlarına girer ve yatırımcıları teşvik ederek üst yapı yatırımlarını artırır, özel sektörün payı bir önceki dönem itibariyle kamu kesimine oranla daha fazla artar. Buna göre kamu kesiminin ekonomideki göreceli payı ise küçülür.

3 - Toplam Tasarrufların Artırılmasında Vergi Politikasının Rolü

Tasarruflar yetersiz olduğu için tabii büyüme hızının gerçekleşmediği bir ekonomide, maliye politikasının amacı tasarrufları artırmaktır. Vergi sisteminde, toplam tasarrufları artırıcı nitelikteki ayarlamalar iki yönde olabilir. Bunlardan birincisi, tüketim harcamalarını vergilendirerek gelirin tasarruf ve tüketim arasındaki dağılımını tasarruflar lehine değiştirmek, diğer bir deyişle, tüketimin maliyetini artırarak özel tasarrufları teşvik etmektedir. Diğer ise vergilerle cebri tasarruf yaratmaktadır. Özel tasarrufları artırmak için uygulanacak vergi tedbirlerinden en etkin, harcama vergisidir. Gelir vergisinin yerini alacak olan bu vergi, tasarrufları tamamen vergi dışı bırakır fakat uygulanması çok güçtür. Tasarrufları teşvik edici yönü bakımında harcama vergisine en yakın alması genel bir tüketim vergisidir. Gelir bölüşümü üzerindeki etkileri olumsuz olan fakat özel tasarrufları arttıran diğer bir tedbir de gelir vergileri yükünü tasarruf eğilimi yüksek olan gelir gruplarından tasarruf eğilimi düşük olan dar gelirlilere kaydırmaktır². Bu durumda da dar gelirliler yani marjinal tüketim eğilimi fazla olan kesim ağır vergi yükü altında ezilmektedir.

¹ Mükerrerem HİÇ; *Büyüme ve Gelişme Ekonomisi*, Filiz Kitabevi, İstanbul 1994, s. 218-219.

² GÖRGÜN; a.g.e., s. 123.

Devlet, toplam tasarrufları artırırken, ağır bir vergi yükü kişi ve firmaları yatırım yapmaktan alıkoyacak bu da neticede daha sonraki dönemlerde tasarrufları azaltacaktır. Bilindiği gibi tasarruflar, gelirle oluşur. Gelir elde etmek için de yatırım şarttır. Bu durumda ülkede toplam tasarrufları artırmak için önce yatırımları artırmak gerekir bu da ancak makul bir vergi oranı ile sağlanabilir mukayeseli sosyal fayda teorisi dikkate alınarak para nerede üretken yatırımlara gidecekse orada tutulur. Tabii burada klasik ve keynesgil görüşlere de kısaca değinmemiz gerekir; Klasik iktisatçılar; devlet müdahalesinin en az seviyede kalması gerektiğini savundukları için vergilemeyi sadece devletin temel faaliyetlerini sürdürmesi açısından olumlu görürler, bunun üzerinde toplanan verginin özel sektör yatırımlarını olumsuz yönde etkileyeceğini belirtirler ve bunu da Crowding Out (ayağını kaydırma) etkisi ile dile getirirler. Tabii ki vergileme yoluyla piyasadan çekilen paraların bir diğer etkisi eğer bunlar bir şekilde piyasaya tekrar aktarılmazsa, faiz oranlarını artırıp, yatırımları azaltmasıdır; bilindiği gibi para arzının azalması faiz oranlarını yükseltir. Keynes klasiklerin aksine, devletin müdahaleci politikalarını gerekli gördüğü için vergilemeyle devlet tasarruflarının artmasına olumsuz bakmaz. Çünkü onlara göre devlet topladığı vergileri yatırım yaparak ve toplum için harcayarak özel sektör kadar faydalı olur. Kısaca Keynes' e göre crowding-out etkisi küçük klasikler ve bunların modern şekli monetaristlerde ise crowding-out etkisi büyüktür.

4 - Tasarrufların Optimal Kullanımında Vergi Politikası

Vergi politikasının milli ekonomideki toplam tasarruf hacmini artırıcı yönde işletilmesi ve bu yolla sağlanacak kaynakların verimli yatırımlarda kullanılması gerekir¹.

¹ Aytaç EKER; Kamusal Maliye, Doğu Matbaası, Ankara 1996, s. 33.

Kalkınmakta olan ülkelerde optimal kaynak dağılımı çok önemli bir konudur, şöyle ki milli geliri gelişmiş ülkelerden çok daha fazla düşüklük gösteren bu ülkelerin kaynaklarını optimal şekilde kullanmaları şarttır. Optimal kaynak dağılımında devlete büyük iş düşmektedir. Devlet, vergilendireceği sektörleri ve vergilendirme şekillerini belirleyerek, ülke kalkınmasında öncü sektörleri seçecektir ve bu seçeceği sektörleri 2. bölümde anlatılacağı üzere teşvik edecektir. Burada önemli olan konu kalkınmada dengeli mi yoksa dengesiz bir kalkınma modelinin mi seçileceğidir. Dengeli bir kalkınma hamlesine gidildiyse bu durum az gelişmiş bir ekonomide kaynakları israf edebilecektir, bu durum ithal ikamesi politikasıyla aynı etkileri doğurucudur keza, ithal ikamesi politikasında da ithalat yerine, ithal edilebilir mallar yurt içinde üretilmeye kalkışılır. Sonuçta ikisinde de birden çok sektörde yatırımlara girilir ve kaynaklar birçok sektöre dağıtılır. Bu sektörlerde üretilen mallar yeterince uzmanlaşamadığı için yeterli kalitede olmaz yani bu mallar ihraç edilemez.

Sonuçta döviz tasarrufu sağlansa da, döviz gelirleri artmaz. Halbuki, ekonomide öncü birkaç sektör seçilse ve kaynaklar buralara kanalize edilse uzmanlaşma daha çabuk gerçekleşip ihracatın artışıyla döviz gelirleri artacaktır. Dengesiz kalkınma denilen yukarıda anlatılanlar ilk olarak klasik iktisatçılar tarafından savunulmuş ve Adam Smith' in Mutlak Üstünlükler ve David Ricardo' nun Mukayeseli Üstünlükler teorisiyle şekillenmiştir. Bu durumda, devlet; tasarrufların optimal kullanılmasında vergi politikasını kullanacaktır ve öncü sektör olarak belirlediği alanların vergi yüklerini azaltıp bu sektörlerin tasarruf ve yatırımlarının artmasını sağlayacaktır.

5 - Kalkınma Sürecinde Vergi Yüğü ve Tasarruflar

Ekonomik kalkınmanın başlangıcında, ülkedeki tasarruf boşluğunu doldurarak ilk büyük yatırımları gerçekleştirebilmek için vergi yükü fazla olmakta, oysa kalkınmanın ileri safhalarında, tasarruf müesseselerinin, banka sisteminin yaygınlaşması ile yatırımların finansmanında gönüllü tasarrufların yoğunlaşması nedeniyle, devletler daha az vergiye başvurumaktadırlar. Ancak, az gelişmiş

ülkelerde vergi yükü fazla olmakla beraber, vergilerin milli gelire oranının oldukça düşük olduğu görülmektedir. Bunun başlıca nedenleri, vergi sisteminin gelişmemiş özelliği ve nüfusun büyük bir kısmının gelirlerinin çok düşük olmasıdır¹. Az gelişmiş ülkelerdeki kayıt dışı ekonomi vergilerin, milli gelire oranını küçültür. Yukarıda açıklandığı gibi kalkınmanın ilk aşamalarında fertlerin gelir seviyeleri düşük olduğu için, marjinal tüketim eğilimleri büyük, marjinal tasarruf eğilimleri düşüktür. Dolayısıyla ekonomide yatırım eğilimi de azdır. Kurumlaşma olmadığı için kurumlar vergisi gelirleri de yeterli değildir. Bu durumda devlet dolaylı vergilere yeni tüketim üzerinden alınan vergilere ağırlık vermek zorundadır. Bu da gelir seviyesi zaten düşük olan halkın daha fazla ezilmesine sebep olacaktır.

6 - Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Tasarruflara Etkisi

Tasarruf yapmanın ya da bu tasarrufları yatırıma yönlendirmenin avantajı azaldığı zaman mükellef gelirin daha büyük bir kısmını tüketime ayırma durumunda kalabilir. Diğer yandan tüketimin ya da tasarrufun vergileme dolayısıyla nasıl bir gelişme göstereceği verginin türüne de bağlı olmaktadır.

a) Dolaysız Vergilerin Tasarruf ve Kalkınma İlişkisi

Dolaysız vergilerin tasarrufları daha fazla etkilemesi doğaldır. Örneğin gelir ve kurumlar vergilerinde ve bilhassa şirketler açısından düşünüldüğünde, ağır bir vergi yükü şirketlerin tasarruflarını azaltacak bu da yatırıma gidecek fonların azalmasına sebep olacaktır. Dolaylı vergiler daha çok tüketim üzerinden alındığı için daha çok harcamaları kısacaktır. Harcamalar kısınca tasarrufların artacağı beklenebilir fakat iktisadi kalkınmada önemli olan reel yatırımlara kanalize edilecek tasarrufların artışıdır.

¹ KARADUMAN; a.g.m., s.39.

Dolaysız vergiler, gelir üzerinden alınmaları nedeniyle, hem tüketim hem de tasarrufu azaltıcı bir role sahiptir. Aynı zamanda dolaysız vergiler, gelirin kaynağı ve geliri oluşturan bir faktör olarak tasarrufun iki defa vergilendirilmesine zemin hazırlar. Bu çift vergileme fertleri daha az tasarruf yapmaya sürükler. Öte yandan söz konusu vergilerin müterakki bir yapıya sahip olmaları halinde tasarruf, tüketime göre daha büyük ölçüde olumsuz yönde etkilenir. Oysa, dolaylı vergiler tüketimin önemli miktarda düşmesine neden olurlar¹.

Bir ekonomide yüksek gelir dilimlerine yüksek marjinal oranların uygulandığı artan oranlı bir gelir vergisi, hem kamu sektörüne kaynak aktarımı, hem de gelişmekte olan ülkelerde çok önemli olan gelirin yeniden dağılımı açısından çok arzulan bir araç olmasına karşın, ekonomik etkinlik ilkesi ile çatışma halindedir. Çünkü bu tür bir uygulama ile tasarruf gücü fazla olan yüksek gelirli grubun tasarruf ve yatırım yapma arzusu kısıtlanmış olmaktadır.

Gelişmekte olan ülkelerde toplam vergi hasılatı içinde kurumlar vergisi de önemsiz bir pay almaktadır. Bu vergilerin sınırlı bir gelir kaynağı olmasının temel nedenleri, bu tür ekonomilerde kurumsal faaliyetlerin nisbi olarak az olmasıdır².

b) Dolaylı Vergilerin Tasarruf ve Kalkınma ile İlişkisi

Gelişmekte olan ülkelerde dolaylı vergiler tasarrufları teşvik ederek ve döviz tasarrufu sağlayarak kalkınma açısından önemli bir rol oynayabilirler. Ayrıca, dolaylı vergiler, ekonomide nisbi fiyatları bozarak tüketimin kısılmasına,

¹ Aytaç EKER- Kamil TÜĞEN; *Kamu Maliyesine Giriş*, Akıselim ofset Tesisleri, İzmir 1990, s. 177.

² Beyhan ATAÇ; *Maliye Politikası, (Gelişimi, Amaçları, Araçları ve Uygulama Sorunları)* Anadolu Üniversitesi Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışma Vakfı Yayınları No: 86, 1991, s. 240.

tasarrufun teşvik edilmesine yardımcı olabilir. Gerçekten bir ekonomide tüketim malları üzerine salınan dolaylı bir vergi tüketimin maliyetini artırarak bu tür mallara yapılan harcamaları kısıtlayabilir ve bu kaynakların yatırım harcamaları malları fiyatlarının, örneğin lüks tüketime konu olan mal fiyatlarının, yüksek ithalat vergileri ile artırılması yoluyla hem döviz tasarrufu sağlanabilir hem de yurt içi talep kısalmış olabilir¹.

Dolaylı vergilerin en büyük eksikliği olarak adalet ilkesine uymadığı gösterilir fakat bu durum lüks mallarla zorunlu mallara ayrı oranların uygulanmasıyla giderilebilir. Bu durum aynı zamanda yatırım yapabilme imkanı olup da tüketime gitme durumunda olan kişilerin tüketimlerini kısımlarına, en azından artırmayıp yatırımlara gidebilmelerini sağlayacaktır.

7 - Gelişmekte Olan Ülkelerde Milli Gelirdeki Artışlar ve Tanzim Edici Vergi Politikası ile Tasarruf Hacminin Artırılması

Ekonomiyi dinamik farzettiğimizde; ekonomik kalkınma dönemine girince, gelişmekte olan ülkelerde kişi başına düşen milli gelir artacak ve tüketime kayma eğilimi gösterecektir. Düzenleyici vergi politikası, milli ekonomi yönünden istenen faaliyetleri destekleyip, istenmeyenleri ağır tazyik yaparak etkileme yoluna gitmekle kalmayacak, aynı zamanda milli gelirdeki artışların tasarruf hacmini artırmasına çalışılacak ve ekonomiye yön verirken tasarruf fonksiyonunu da ihmal edilmeyecektir².

¹ ATAÇ; a.g.e., s. 241.

² DOĞAN; a.g.e., s. 49.

İyi bir vergi sisteminde verginin gelir elastikiyeti yüksek olmalıdır yani mükelleflerin ve sonuçta milli gelirin artması durumunda devlet de bu artıştan kendi payına düşen payı almalıdır. Eğer milli gelir artarken vergi gelirleri değişmiyorsa, ortada vergilendirilmeyen kazançlar vardır ki işte bu durumda devlet vergi idaresinde etkinliği sağlayıp gelirdeki artışları iyi takip etmelidir. Bu arada gelirleri bir önceki yıla nazaran çok büyük artış gösteren mükelleflerden, bunu açıklaması istenmelidir. Türkiye' de eskiden uygulanan servet beyanı buna güzel bir örnektir. Sonuçta vergilemenin çok önemli bir amacı gelir seviyesi çok yüksek olan halktan alarak, gelir seviyesi düşük halka dağıtmaktır. Fakat burada gelir seviyesi yüksek yani yatırım yapmaya aday kişi de göz önüne alınmalıdır.

D - VERGİ YATIRIM İLİŞKİSİ

Vergilerin, yatırım kararları üzerinde iki türlü etkisi olabilir: Bunlar ödeme etkisi ve beyan etkisidir. Bu etkilerden birincisinde, vergi borcu olan belirli bir meblağın hazineye ödenmesi neticesinde, mükellefin yatırım için kullanılabilir kaynaklarının azalması yatırım imkânlarını da azaltır. İkincisinde ise, mükellefin yatırım tercihlerinde ve kararlarında, vergi yüzünden iradın azalması sebebi ile husule gelen değişimler söz konusudur¹. Öte yandan vergiler, mal ve faktör arz ve taleplerini, ayrıca toplam talebi etkileyerek, tüketim mallarının fiyatlarını ve yatırımların maliyetini de değiştirirler². Her halükârda, hızlı bir kalkınma içinde, yatırımların gönüllü tasarrufların üzerine çıkarılması şarttır. Böyle bir amacı gerçekleştirmede vergilerin büyük rolü vardır³.

¹ BULUTOĞLU; *Vergi Politikası*, İstanbul Üniversitesi Yayınları No: 956, İktisat Fakültesi N: 130, Maliye Enstitüsü Yayınları N:11, Sermet Matbaası, İstanbul 1962, s. 266.

² Korkut BORATAV; *Kamu Maliyesi ve Gelir Dağılımı Kavramlar ve Metot Meseleleri*, Sevinç Matbaası, Ankara 1965, s. 156.

³ KIZILYALLI; *Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Analizi...*, s. 38.

Vergi politikasının sadece toplam tasarruf arzı üzerindeki etkisi yanında bu politikanın yatırım yapma isteği üzerindeki etkilerini de hesaba katmamız gerekir. Sermaye birikimini sağlayabilmek için vergi yapısında köklü tedbirlere gidilerek yatırım yapma eğilimini artırmak gerekir¹.

1 - Vergilerin Yatırım Yapma İsteği ve Risk Alma Eğilimi Üzerindeki Etkileri

Teşebbüs vergilerinin, özellikle kâr üzerinden alınan vergilerin yatırım faaliyetini daraltıcı yönde etkiledikleri kabul edilmektedir. Teşebbüs vergilerindeki önemli bir artış özellikle riski büyük yatırımları engeller. Ayrıca yüksek artan oranlı bir gelir ve kurumlar vergisi, yatırımların dağılımını, riski ve dolayısıyla hasılası büyük yatırımlar aleyhine etkiler ve bunun sonucunda risk alma arzusu azalır. Böylece, yeni prodüktif faktör bileşimlerinin uygulanmasını gerçekleştirecek olan yatırımlar tehlikeye girmiş olur. Genellikle, gelir ve kurumlar vergisinde "psychological breaking Point" un % 50 oranından itibaren başladığı ve bu noktanın aşılmasından sonra yatırımlar bakımından negatif etkilerin beklenebileceği ileri sürülmektedir².

Risk yüklenmenin marjinal prodüktivitesi azalan bir seyir takip ediyorsa, riskin marjinal külfeti artıyorsa, gelirin marjinal faydası azalıyorsa ve zarar nakli hükümleri kifayetsizse, hasılatın tamamı üzerine konan bir vergi sonucu, müteşebbisler risk yüklenmekten kaçınacaklar ve dolayısıyla riskli olan yatırımlar-ki bunlar en verimli yatırımlardır-azalacaktır. Eğer zarar nakli imkânları kâfi derecede cömertçe tanınmışsa, zarar (risk) ve kâr tahminleri verginin tesiriyle azalacak ve risk yüklenmenin marjinal mükafatı sabit kalacaktır³.

¹ Richard MUSGRAVE; *Affects of Tax Policy on Private Capital Formation...*, s. 553.

² TURHAN; *Vergi Teorisi ve Politikası...*, s. 337.

³ KIZILYALLI, a.g.e., s.308.

Girişimci ne kadar büyük riske girip yatırım yaparsa gelirin artmasıyla beraber bir üst gelir dilimine kayıp daha fazla vergi öder. Bu da girişimciyi risk almaktan yani yatırımda bulunmaktan alıkoymaz, bunun yerine spekülasyon kazançlarına yönelir.

Vergiler, gelirleri vergiye tabi olmayan yatırımları artırır. Devletin ihraç ettiği menkul kıymetlere yapılan yatırımlar bu tür yatırımlardır. Bu yatırımları muhafazakâr yatırımcılar yaparlar. Gelirleri vergiye tabi yatırımlar riskli yatırımlardır. Görülüyor ki, vergiler yatırımların riskli yatırımlarla muhafazakâr yatırımlar arasındaki dağılımını değiştirmektedir¹. Bu durumda iktisadi kalkınma açısından son derece tehlikeli bir durum ortaya çıkacaktır, vergi oranlarında bir artış sonucunda müteşebbislerin yatırım yapma isteği azalacaktır. Yatırımcılar, risksiz yatırımları tercih edeceklerdir. Yani, daha çok devlet tahvil ve hazine bonolarına rağbet edecekler, bu durumda, devlet de topladığı bu paralarla yatırım yapmadığı bilindiğinden toplam yatırım eğilimi azalacak bu da üretim ve gayri safi milli hasılayı artırmayacaktır. Ortaya çıkan diğer sonuç; bu tahvil ve hazine bonosunu genellikle zengin kesimin almasıdır, dolayısıyla dönem sonunda bu kişilere faiz ödeneceği zaman devlet, zorunlu tüketim mallarının fiyatlarını arttıracak ve bu yolla sağladığı kaynakları zengin kesime aktaracaktır. Devlet fakirden alıp zengine verecekken tam tersini gerçekleştirmiş olacaktır. Bu durumda gelir dağılımı iyice bozulacaktır ki bu da kalkınmanın tersine geriye gitmesidir. Devlet vergi oranlarını artırarak hem reel yatırımları azaltacak bu yönüyle kalkınmanın, büyümeyle ilgili yönünü (kantitatif) azaltacak hem de gelir dağılımında bozukluğu artırıp kalitatif yönünü bozacaktır.

¹ TÜRK; a.g.e., s. 236.

2 - Vergili ve Vergisiz Mallar Açısından Yatırımlar

Vergilerin konduğu veya oranlarının artırıldığı mallar eskisine göre daha az üretilirler ve tüketilirler. Burada malların esneklik derecesi göz ardı edilmiştir.

Piyasadaki alıcılar, yeni vergi dolayısıyla fiyatı artan mallardan daha az satın alacak, buna mukabil oradan boşalan talep, vergi konmamış ve bundan dolayı fiyatları değişmemiş mallara kayacaktır. Bunun neticesinde, vergili mallar eskisinden daha az, vergisiz mallar eskisinden daha çok üretilirler¹.

Vergisiz mallar daha çok üretileceği ve vergili mallar da daha az üretileceği için, ülkedeki kaynaklar, vergisiz malların üretimine kayacaktır. Vergili malların üretiminden çekilen kaynaklar bu sektörleri zayıflatacak belki de piyasadan çekilmelerine sebep olacaktır. Üretime son veren bu firmaların ürettiği bu mallar, dışardan ithal yoluna giderek kapatılmak istenecek bu da ülkenin döviz kaybına sebep olacaktır. Bu durumda dış borçlar artış gösterecek ve bu borçların ödemesi için yapılan bazı kısıntılar özel sektörü etkileyebilecektir. Bu anlatılanlardan hareketle vergisel teşviklerin ortaya çıkması gerekecektir. Bu konu ikinci bölümde ele alınacaktır.

3 - Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin Yatırımlar Üzerindeki Etkisi

Gelir üzerinden alınan vergiler iki türdür; gelir vergisi ve kurumlar vergisi. İki vergi türünde de devlet, teşebbüslerin kazançlarından belli bir miktarını hazineye transfer edecektir.

¹ YAŞA; a.g.e., s. 57.

Kişilerin geliri üzerinden alınan vergiler, kişinin nakdi tasarrufunu artırma olanağını sınırlar. Keynesyen görüşe göre toplam harcamalar sadece gelirin bir fonksiyonudur. Harcamalar oransal olarak gelir artarken azalmakta, tasarruf ise yükselmektedir. Gelir vergisi de bilindiği üzere belli bir devre zarfında elde edilen kazanç ve iratların safi tutarı üzerinden alındığından tasarrufların bir kısmı da vergi olarak kamulaştırılacaktır¹.

a) Gelir Vergisindeki Artan Oranlı Sistemin Yatırımlar Üzerindeki Etkisi

Gelir üzerinden alınan vergilerden birincisi olan gelir vergisinde genellikle bir artan oranlılık söz konusudur. Artan oranlılığın iktisadi kalkınma açısından bir olumlu, bir de olumsuz etkisi söz konusudur. Olumlu etkisi gelir dağılımında adaleti sağlama çabasıdır. Yüksek gelir dilimlerinden ziyade düşük gelir dilimlerine doğru vergi yükü azaltılarak sosyal adalet sağlanmaya çalışılır. Bu olumlu etkinin yanında bundan daha önemli fakat olumsuz bir etki de vardır; artan oranlı bir vergi sisteminde kişi geliri artınca bir üst gelir dilimine kayar (bracket creep) ve daha fazla vergi öder. Bu durum belli bir orandan sonra yatırımcının yatırımdan vazgeçip spekülatif yatırımlara kaymasına yol açar. Çünkü yatırımcı, Keynes' i ve Wicksell' in de farklı şekillerde ifade ettikleri gibi yatırım sonucunda elde edeceği gelire, banka faizi ya da tahvil faizlerinden elde edeceği geliri kıyaslayarak hangisi daha avantajlıysa oraya yönelir, vergilerin yüksek olması yatırımcıların gelirini azaltacağı için, bu kişiler üretken yatırım yerine mali yatırımlara yönelebilirler bu da ülkenin büyüme hızını yavaşlatır.

¹ Aykut HEREKMAN; Kamu Maliyesi, Sevinç Matbaası, Ankara 1986, s. 309 ve 312.

i) Artan oranlılık hakkında ortaya atılan eleştiriler

Vergiler; artan düz ve azalan oranlı olabilir. Eğer bir vergi artan oranlı ise yüksek gelirlilerden; düşük gelirlilere oranla daha büyük oranda vergi alınır¹.

Vergi hasılatını artırıcı iki yöntem mevcuttur. Bunlardan ilki, gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi efektif tarifelerinin yükseltilmesidir. Bu yöntem, mevcut mükellefler üzerindeki vergi yükünün artırılması anlamındadır. İkincisi ise, döviz ve düşük oranlı vergi tarifesine geçerken; vergi matrahını yaymak ve mükellef sayısını hızla artırmaktadır.

Siyasal riskinin düşük olması dolayısıyla bugüne kadar hep ilk yöntem izlenmiş; mevcut mükellef sayısını artırmadan, vergi tarifesinin artırılması yoluna gidilmiştir. Bu yöntem de adil olmaması nedeniyle kayıt dışı ekonomiyi teşvik etmektedir².

İlk görüşe göre, artan oranlı vergiler, tasarrufa engel olur. Zira vergiden artan kısmın fazlalığı veya azlığı derecesinde tasarruf (yani gelirin tüketilmeyen kısmı) fazla veya az olur. Tasarruflar genel olarak yatırımda kullanılacakları için, tasarrufun azlığı, yatırımın ve dolayısıyla üretimin azalmasına sebep olacaktır. Böylece artan oranlı vergiler, üretimi baltalayacakları gibi yeni yüksek gelirlerin de meydana gelmesine engel olacaktır. Bundan çıkarılan bir sonuç da, bu vergilerin kendi kendilerini yok etmeleridir. Çünkü yüksek kazançlar olmadıkça, yüksek oranların uygulanacağı alan kalmayacaktır³.

¹ R.J. BARNES; *Fundamentals of Economics*, Butterworth. Co Ltd, London-Butterworth 1962, s. 184.

² Güneri AKALIN; "VII. Beş Yıllık Plân Döneminde Vergi ile İlgili Yapısal Düzenlemeler", *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 166, Haziran 1995, s. 101.

³ Akif ERGINAY; *Kamu Maliyesi*, Savaş Yayınları, Ankara 1990, s. 75.

ii) Vergilemenin gelir ve ikame etkileri

Vergi, yatırımın sağladığı geliri azalttığından onu eski seviyesine çıkartmak isteyen bir müteşebbis daha riskli yatırımlara yönelebilir. Bu gelir etkisidir. Diğer taraftan, aynı müteşebbis vergi, gelirini azalttığı için yatırım yapmamayı riske katlanmaya tercih edebilir. Bu da ikame etkisidir¹.

İkame etkisi, artan oranlı vergi durumunda artmakta ve dolayısıyla boş durma tek oranlı vergiye kıyasla daha büyük olmaktadır. Artan oranlı verginin çalışma şevki üzerinde yaptığı olumsuz etki, artan oranlılık derecesine göre değişmektedir.

Özellikle, kullanılabilir gelirleri asgari geçim haddinin pek üzerinde olmayan büyük gelir grupları için vergi artışlarının gelir etkisi ikâme etkisine kıyasla ağır basmaktadır². Fakat iktisadi kalkınma açısından bakıldığında; kalkınmanın temeli yatırım olduğuna göre ve bunu da gelir seviyesi yüksek müteşebbis kesimler yaptığına göre, vergi artışları üretici kesimde ikame etkisini ortaya çıkaracaktır. Amerikalı arz yönlü iktisatçı Laffer' in de açıkladığı gibi belli bir orandan sonra vergi oranları artışı vergi gelirlerini azaltır, bunun anlamı vergi artışları belli bir noktadan sonra ikame etkisini ortaya çıkarır demektir. Aynı olay, emek arzında da geçerlidir.

Artan oranlılığın çeşitli nedenlerden dolayı aleyhinde bulunan, Hobbes, Mac Culloch, Vauban, Turgot, Paul Leroy Beauliem gibi yazarları gösterebiliriz. Vergi oranının matrahının % 100' e ulaşması halinde bunun bir vergi değil, el koyma olacağı Leroy Beauliem tarafından ifade edilmiştir³.

¹ NEMLİ; a.g.e., s. 132.

² TURHAN; Vergi Teorisi ve Politikası..., s. 332.

³ AKSOY; a.g.e., s. 279-280.

Gelir vergisinde uygulanan oranların artırılması yoluyla sağlanan ilave vergi gelirleri artışları sonuçta özel tüketim ve tasarrufu azaltabilecektir. Azalan özel tüketim harcamaları tüketim mallarından sağlanan vergi gelirlerinin düşmesine yol açacaktır¹. Öte yandan, vergi ile azalan kişi veya firma gelirleri sebebiyle (vergi olarak alınan kısmın kişi veya firmaların gelirlerinden alındığı düşünüldüğünde) piyasa ekonomisinin alanının daralmasına veya bu kesimin ekonomik faaliyetlerinin önemli ölçüde etkilenmesine yol açmıştır².

Özel kesim kendi kârını artırmak için yatırım yapar. Fakat sonuçta ulusal gelirin arttığı da bir gerçektir. Özel işletmelerin çok kâr elde etmeleri büyük bir sorun yaratmayabilir. Çünkü modern vergileme sistemleri ile bu kârların kamuya aktarılma olanağı vardır³. Sorun; kârların bir kısmının kamuya aktarılması değil, fakat kârın ne kadarının aktarılması gerektiğinde ortaya çıkar.

Artan oranlı vergi yapısı vergiden kaçınma ve kaçırmaya sebep olur. Çünkü her ne zaman, bir aktivite diğerlerinden daha fazla vergilendirilirse insanlar daha hafif veya vergilenmemiş aktivitelere yönelirler⁴.

Artan oranlılığa karşı çıkan bir diğer yazar da Neo-Avusturya okulundan Hayek' tir. Hayek; artan oranlı bir vergiye kanun önünde eşitlik ilkesini bozduğu için karşı çıkmakta, bunun yerine düz oranlı bir vergiyi önermektedir⁵. Yine aynı şekilde Buchanan, topluma çok fayda sağlamayan, çok aşırı bir şekilde artan hükümet politikalarını ve giderek artan ve zorla tahsil edilen vergileri insanların

¹ Osman PEHLİVAN; "Vergi Politikasının Etkin Kaynak Kullanımı ve İstikrarlı Büyüme Amaçları Üzerindeki Rolü, *Vergi Dünyası Dergisi*, Aralık 1992, S. 136, s. 47.

² DEVRİM; *Kamu Maliyesine Giriş*..., s.75.

³ Akın İLKİN; *Kalkınma ve Sanayi Ekonomisi*, İstanbul Ün. Yayın No: 3487 İşletme Fakültesi Yayın No: 193, İşletme İktisadi Enstitüsü Yayın No: 92, Yön Ajans, İstanbul 1988, s. 116.

⁴ C. V. BROWN, P. M. JACKSON; *Public Sector Economics*, Martin Robertson Company Ltd, Oxford 1978, s. 279.

⁵ AKTAN; *Gerçek Liberalizm Nedir?*, Mart Matbaacılık, 1994 İstanbul, s. 30.

endişe ile izlediklerini belirtmiştir ve devletin niçin büyüdüğünün anlaşılması için hızlı bir şekilde ve acil olarak ele alınması gerektiğini anlatmıştır¹.

Yüksek oranlı müterakki bir gelir vergisi özellikle meslek erbabında veya fazla mesai alanlarında, parça başına çalışanlarda belirli bir gelir ve servet düzeyinden itibaren fazla çalışma arzusunu azaltabilir veya arzedilen emeği kısmen kısıtlayabilir. Ayrıca kalifiye işgücü sahiplerinin (idareci seviyesindeki kişileri) zamanından önce çalışma hayatından çekilmelerine ve böylece ekonominin değerli üretim güçlerini kaybetmesine yol açabilir. Bütün bu durumlarda artan oranlı vergi, sadece daha fazla çalışma arzusunu değil, aksine mevcut işgücü arzını ve bunun elastikiyetini de zayıflatır. Çalışmayı kısıtlayıcı bu etki, özellikle konjonktürün genişleme safhasında ve iktisadi büyüme süreci bakımından büyük önem kazanmaktadır².

Müterakkiye karşı cephe alan müellifler arasında fikirlerini ilmi açıdan sistematik olarak beyan edenler bulunduğu gibi, bunu gayri ilmi ve popüler şekilde ifade edenler de mevcuttur. Müterakkiliği yerenlerin bazıları bu müessesenin "adi hırsızlık", "yağma", "dereceli hırsızlık", "haramilik" olduğunu ileri sürmüşler bazıları da "saçmalık" olarak vasıflandırmışlardır. Bunlar dışında müterakkilik aleyhinde ileri sürülen bazı fikirler de şu şekilde özetlenebilir³.

- Müterakki vergi tarifesinin bol gelir sağladığı iddiası gerçek değildir. Zira gelir dağılımı piramidinde düşük gelirli tabanı teşkil eder, oranın uygulanacağı yüksek gelirli azınlıkta kalmakta ve tasarlanan gelir tahsil edilememektedir. Ayrıca yüksek gelirli vergilendirilse bile bir dönem sonra tasfiyeler artacak ve vergi gelirleri de doğal olarak azalacaktır.

¹ AKTAN; a.g.e., s. 58.

² TURHAN; Maliye Politikası....., s. 333.

³ Selahattin TUNCER; Kamu Maliyesi, Ders Notları, İstanbul 1966, s. 306-307; TURHAN; a.g.e., s. 203.

- Dik ve sert bir artan oranlılık mükelleflerin vergiden kaçınma ve vergi kaçırma eğilimlerini artıracak bu durum da daha fazla gelir elde etme arzusunda olan devletin vergi gelirlerini düşürecektir.
- Artan oranlılık hem idare hem de mükellef için külfet getiren bir usuldür. Çünkü, verginin hesaplanması zordur. Kontrolüde güçlük arzeder.
- Aşırı artan oranlılık sermaye birikimine olumsuz etkide bulunur. Örneğin Kaldor yüksek artan oranlı vergilerin dolaylı vergilere kıyasla gönüllü tasarruflara daha fazla zarar verdikleri düşüncesinden hareket ederek, genel bir harcama vergisini önermiş ve gelir vergisinin böyle bir vergi ile ikame edilmesi halinde ekonomik büyümenin hızlandırılacağını ümit etmiştir. W. Feliner, ABD' deki gelir vergisi tarifelerinin oranlarını genel olarak indirmeyi ve bu yüzden doğan gelir kaybını tüketim vergilerinden sağlanacak ilave gelirler ile telafi etmeyi önermiştir.

Müterakkilik hakkında H. L. Lutz da; Müterakkiliğin, teşebbüs hevesine ve dolayısıyla ekonomik refahın artmasına engel olacağını izah etmiştir; Özel teşebbüsün, kuvvetli ve tesirli olarak devam edebilmesi için iki şartın gerçekleşmesi lâzımdır. Bunlardan biri, geniş ve daima artan bir sermaye ikmali (bütünlemesi); diğeri de, bu sermayenin az çok yüksek riziko dereceleri arzeden teşebbüslere (işlere) yatırılmasıdır. Bu şartların gerçekleşmesi ise, geniş ölçüde, sermaye yatırılan işlerde başarı kazanıldığı takdirde, girişilen rizikoları karşılayacak derecelerde net kâr elde edebilmesine bağlıdır. Halbuki, müterakki vergileme bu şartların gerçekleşmesini engelleyecek bir seviyeye çıkabilir ve çoğu kez de fiilen çıkarılmaktadır. Belli bir had üstündeki gelirlerin, gittikçe artan büyük bir kısmının, vergileme yolu ile devletçe alınması neticesinde, hem sermaye fonu azalmakta, hem de başarı derecesi şüpheli yeni yatırımların rizikolarına göğüs germek heves ve eğilimi baltalanmış olmaktadır¹.

¹ Orhan DİKMEN; Maliye Dersleri Birinci Kitap (Giriş ve Genel Vergi Teorisi), Fakülteler Matbaası, İstanbul 1969, s. 308-309.

Tarife oranlarındaki artış, döviz kurunun değer kazanmasına yol açabilmektedir¹. Bu durum şu şekilde olur; vergi oranlarındaki artışlar yatırımcıları üretimde bulunmaktan caydırır. Üreticiler, reel yatırımlar yerine spekülâtif yatırımlara yönelebilirler, böylece dövize olan talep artacağından döviz kuru değerlenir. Bu olumsuz durum devam ettiği takdirde ihracatta azalma, ithalatta ise artış ortaya çıkarak ülkenin döviz sıkıntısına sürüklenmesi söz konusu olabilir. İhracattaki azalmanın sebebi o dönemde döviz kurlarının değerlenmesi diğer dönemlerde de azalan yatırım eğilimi sonucu üretimin azalmasıdır.

Artan oranlı bir gelir vergisinin düz oranlı bir vergiye nazaran işgücü arzının azalmasına daha çok sebebiyet vereceği söylenebilir. Böyle bir vergi, gelir dilimleri artıkça yükseldiği için aylıklık talebini artırır². Buna karşılık, düz oranlı bir vergilemede kâr ve zararlar eşit ölçüde azaldığı için, girişimciler öncelikle riski, yani hasılası büyük yatırımlar yaparlar. Bu nedenle Musgrave ve Domar, düz oranlı bir gelir vergisinin risk alma arzusunu artırdığı görüşündedirler³.

H. L. Lutz, Amerika Birleşik Devletleri, Büyük Britanya, Almanya ve Fransa' da kronik bir şekilde ortaya çıkan "mass-unemployment" yani kütleli işsizliğin, vergilemede müterakkiliğin artırıldığı zamanlara rastladığını ifade etmektedir. Kendisine göre, bu vaziyet fasit bir daire mahiyeti taşımaktadır. Şöyle ki: Müterakki vergilemenin tesiriyle teşebbüs heves ve kuvveti zayıflamakta gerekli tutarları elde etmek üzere, yüksek gelir kademelerinin vergi yükü başka bir deyişle müterakkilik artırılmaktadır. Fakat, bu hal, teşebbüs kudretini daha da zayıflattığından, işsizliğin yayılıp çoğalmasına sebep olmakta ve neticede daha fazla yardım yapmak zorunlu bir hale gelmektedir⁴.

¹ Nurdan ASLAN; "Maliye Politikasının Ticaret ve Kalkınma Üzerindeki Etkileri", *Maliye Yazıları Dergisi*, 23 Mart/Nisan 1990, s. 73.

² YAŞA; a.g.e., s.62.

³ TURHAN; *Maliye Politikası*, s. 205.

⁴ DİKMEN; a.g.e., s. 300.

Bu sonuçlar altında ; yapılması gereken vergi oranları artırılmadan vergi tabanının genişletilmesi yolu ile vergi gelirlerinin artırılması yoluna gidilmelidir. Gelir vergisinde ilk gelir dilimine uygulanan oran % 25' den mutlaka % 15 veya % 10' a çekilmelidir¹.

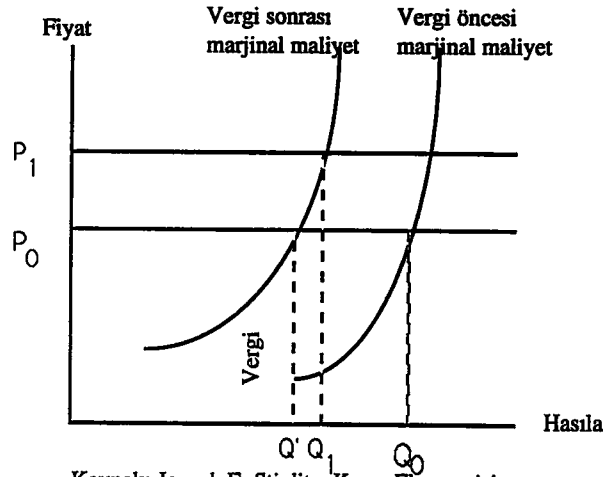
b) Kurumlar Vergisinin Yatırımlar Üzerindeki Etkisi

Müteşebbisin yatırım kararı ve bu kararın verilmesinde başlıca itici kuvvet olan kâr, iktisat ilminin üzerinde en çok tartışılan fakat buna karşılık en az görüş birliğine varılmış bahislerinden biridir. Yatırım kararı, çok karışık, çeşitli ve boyutları değişik meseleleri içine alır. Bir genelleme yapmak gerekirse Keynes' in ifadesine göre yatırıma karar verilebilmesi için sermayenin marjinal etkinliğinin faiz haddinden yüksek, yahut hiç değilse ona eşit olması gerekir². Yatırımda bulunmak isteyen bir kurumda, aynen bir tek müteşebbis gibi ödenecek vergiyi maliyetlerine dahil edip diğer alternatif yatırım çeşitleriyle karşılaştırır ve ona göre karar verir.

¹ Gülten KAZGAN- İzzettin ÖNDER- Hasan KIRMANOĞLU- Nihal TUNCER; *Türkiye' de Gelir Bölüşümü Bozan Etkenler ve İyileştirilmesine İlişkin Politikalar*, Ekonomik ve Sosyal Sorunlar-Çözüm Önerileri Dizisi 3, TOBB, Sevinç Matbaası, Ankara 1992, s. 124.

² BULUTOĞLU; a.g.e., s. 261.

Şekil: 1 - Vergilemenin Firma Hasılatı ve Fiyatına Etkisi



Kaynak: Joseph E. Stiglitz; Kamu Ekonomisi, Çev. Ömer Faruk Batirel, Marmara Üniversitesi Yayın No: 549, İktisadi ve İ.B.F Yayın No: 396, Marmara Ün. Matbaası, İstanbul 1994, s. 516-517.

Bir Verginin Marjinal Maliyet Üzerindeki Etkisi; Rekabetçi bir firma için denge, fiyatın marjinal maliyete eşit olduğu noktada gerçekleşir. Vergi efektif marjinal maliyet eğrisini yukarı kaydırır.

Devlet, firmanın üretimi başına (t) kadar vergi getirmektedir. Bir ekstra birimi üretmenin firmaya maliyeti şimdi $MC' = MC + t$, marjinal üretim artı vergidir. Firma dolayısıyla üretimini Q_1 a indirecektir. Ancak bütün firmalar üretimini düşürürse, fiyatlar artar. Yeni denge, yeni fiyatın marjinal maliyet artı vergi toplamına eşit olduğu P_1 fiyatı ve Q_1 üretiminde sağlanır¹. Şekilde görüldüğü üzere vergiler, firmaların maliyetlerini artırıyor ve üretimlerini azaltmalarına sebep olabiliyor, fakat bütün firmaların üretimlerini azaltmaları fiyatları artırıyor ve fiyat artışı üretimi bir miktar daha artırıyor fakat, sonuçta, ilk baştaki üretim miktarı azalmış oluyor.

¹ Joseph E. STİGLİTZ; Kamu Ekonomisi, Çev: Ömer Faruk BATİREL, Marmara Üniversitesi Yayın No: 549, İktisadi ve İ.B.F Yayın No: 396, Marmara Ün. Matbaası, İstanbul 1994, s. 516-517.

Kurumlar vergisi sermaye şirketi şeklindeki teşebbüslerde sermayenin marjinal verimliliğini azaltacağına göre şirketler bundan böyle daha az yatırım yaparak, hatta mevcut şirketlerin bir kısmını da zaman içinde şahıs şirketleri şekline dönüştürerek ek vergi yükünden kurtulmak isteyeceklerdir¹. Kalkınmada kurumsallaşmanın önemi düşünüldüğünde sermaye şirketlerinin şahıs şirketi haline gelmelerinin olumsuzluğu görülecektir.

Yeni yatırımlar yapmak ve büyümek için gerekli sermayeyi tahvil çıkarmak ve bankalara borçlanmak gibi yollarla sağlama imkânları çok zayıf olan küçük işletmelerde, kurumlar vergisi işletmenin kârlılığını düşürdüğü ölçüde sıkıntılar daha da artma eğilimi gösterecektir. Çünkü, dağıtılan kazançlardan alınan vergilerden sonra, hisse senedi sahiplerinin kazançları, devlet tahvili gelirlerinin veya mevduat faizlerinin altına düşmesi halinde, tasarruf sahipleri hisse senedi bulundurmaktansa tasarruflarını tahvil veya bankalarda değerlendirmeyi tercih edeceklerdir².

Kurumlar vergisi, dağıtılmadan önceki kârı azalttığı için şirketin temettü dağıtımına, ihtiyat fonuna ve yatırımın iç finansmanına ayıracağı meblağları azaltabilir. Bunun ise iç finansman yolu ile beslenen yatırımları azaltacağı şüphesizdir. Fakat konjonktürde alçalma ve duraklama devrelerinde esasen yatırılmayacak olan şirket ihtiyatları vergi yolu ile toplanırsa, bu paraların devlet tarafından harcanması, topluca harcanması, dolayısı ile kullanım seviyesini yükseltir. Böyle dönemlerde kurumlar vergisi devri dalgalanmaları giderici bir etki yapar³. Burada da belirtildiği üzere kurumlar vergisi, fonlarını yatırıma kanalize edecek şirketleri olumsuz yönde etkiler. Çünkü, devlet yatırımlarda değerlendirilecek bu fonlarla özel kesim kadar verimli yerlere harcama yapamaz; özel kesimin aksine verimsiz harcamalarda bulunabilir.

¹ Sabri TEKİR; Vergi Teorisi, Akıselim Ofset, İzmir 1990, s. 153.

² YERELİ; a.g.m., s. 83.

³ BULUTOĞLU; a.g.e., s. 267.

c) Dolaylı Vergilerin Yatırımlar Üzerindeki Etkisi

Özellikle, gelişmekte olan ülkelerin vergi sistemleri içerisinde önemli bir yere sahip olan dolaylı vergiler, nihai tüketim üzerine konulan genel satış vergileri ya da katma değer vergisi gibi, oldukça geniş tabanlı vergilerdir.

Vergilerin çoğunlukla dolaylı yapıda olması halinde vergi yükünü düşük gelirli, dolaysız yapıda olması halinde ise yüksek gelirli toplum kesimlerinin vergi yükünü taşıdıkları konusunda görüş birliği vardır¹.

Dolaylı vergiler mükellefin elindeki kaynakları azaltmaktadır; fakat mükellef, esasen verginin konmasından itibaren fiyatları yükseltmek suretiyle, hazineye ödeyeceği tutarı toplamıştır. Bu bakımdan elverişli bir etkiden bile bahsedilebilir. Mükellef satış neticesinde vergi meblâğını topladıktan sonra, onu mutavassıt (aracı) mükellef sıfatı ile hazineye yatırıma kadar, bir nevi krediden istifade etmektedir. Bu elde bulundurma müddeti ne kadar kısa olursa olsun, vergi devamlı olduğuna göre, mükellefin vergi toplayıcılığı görevi dolayısıyla bir ilave nakit varlık imkanından yararlandığı ve bunları bazı yatırımların finansmanı için kullanılabileceğini düşünmek mümkündür².

Dolaylı vergiler denildiğinde akla tüketim üzerinden alınan vergiler gelmektedir. Yoğun olarak dolaylı vergilerin iki türü vardır; katma değer vergisi ve gümrük vergileri.

¹ Abdurrahman AKDOĞAN; *Kamu Maliyesi*, Gazi Üniversitesi Yayın No: 67, İ.İ. Bilimler Fak. Yayın No: 34, Ankara 1985, s. 376.

² BULUTOĞLU; a.g.e., s. 266.

i) Katma Değer Vergisinin Yatırımlar Üzerindeki Etkisi

Dünyada bir çok ülkede ve ülkemizde de 1985 yılından itibaren uygulanmaya başlanan katma değer vergisi, tüketim üzerinden alınır. Yani tüketicinin harcaması arttığında ödeyeceği katma değer vergisi de artar. Genel olarak katma değer vergisi malın fiyatını artırdığı için talepde bir azalış görülür. Fakat bu durum malın talebinin fiyat esnekliğine göre değişir. Talebi esnek bir mal üzerine konulan vergi talebin azalmasına yol açarak, arzın azalmasına ve stokların artmasına yol açar. Bu aşamada ihraç imkanları bulunamıyorsa bir süre sonra firma arzını kısar, istihdam azalır ve doğal olarak büyüme hızı düşer.

ii) Gümrük Vergilerinin Yatırımlar Üzerine Etkisi

Az gelişmiş ülkelerde dolaylı vergiler içinde önemli bir paya sahip olan diğer bir vergi türü de gümrük vergileridir. Gümrük vergilerinin iki önemli etkisi vardır. 1. Gelir 2. Koruma etkileri. Gelir etkisinde Gümrük vergileri, devlete bir gelir sağlar. Koruma etkisinde ise dışardan alınan mallar üzerine gümrük vergisinin konulması o malın fiyatını yükselterek o malın yurt içindeki yerli mallarla fiyat konusunda rekabet edemez duruma gelmesine neden olur. Yerli mallara talebin kayışıyla bu sektörler korunmuş ve teşvik edilmiş olur. Dolayısıyla, gümrük vergilerinin ülke içindeki sektörleri teşvik ederek yatırımları arttırabilme imkânları çoğalır.

E - YATIRIMLARI ÖZENDİRMEDE VE KALKINMAYI SAĞLAMADA VERGİ İNDİRİMLERİ POLİTİKASI VE ARZ YÖNLÜ İKTİSAT POLİTİKASI

1 - İktisadi Kalkınmada Vergi İndirimlerinin Rolü

Vergi indirimi politikası iktisadi kalkınmada yatırımları artırmada belki de en önemli teşvik aracıdır. Vergi indirimlerinde kastedilen vergi oranlarındaki indirimdir. Bu, gelir vergisi için artan oranlılığın daha düşük seviyeden başlatılması, gelir üzerinden alınan diğer bir vergi türü olan Kurumlar vergisinde ise tek olan oranın düşürülmesiyle sağlanabilir.

Vergi oranları düşük olan ülkelerde büyüme daha hızlı olduğundan ve gönüllü mükellef sayısı giderek arttığından toplam vergi gelirleri daralacağına genişlemiş ve kanuni açıkları kapanmıştır. Diğerlerinde ise yüksek vergiler büyümeyi yavaşlatıp mükellefi bezdirdiğinden vergi hasılatı artacağına azalmış ve kamu açıkları büyümüştür¹.

Vergi oranlarının yüksek olması vergilemenin ikame etkisini ortaya çıkarır; yani üreticiler yatırımda bulunup üretmektense daha çok eğlenmeye dinlenmeye vakit ayırabilir veya spekülatif verimsiz yatırımlara yönelebilirler. İkame etkisinin ortaya çıkışı ilk önce üretimi azaltacaktır. Daha sonra istihdamda düşüşler başlayacak ve mal arzının azalması talebin değişmediği varsayımıyla mal fiyatlarının sürekli bir şekilde yükselmesine sebep olacaktır. Bu bir yandan ihracatın azalmasına diğer yandan ithalatın artmasına sebep olup dış ödemeler bilançosunu da olumsuz etkileyecektir.

¹ Erdoğan ALKIN; "Vergi Üzerine", Milliyet Gazetesi, 14.5.1996, s. 37.

- Maliyeciler arasında vergi oranlarını artırarak vergi hasılatını artırmanın mümkün olmadığı yaygın bir görüş olup ifadesini "kamu maliyesinde iki kere iki her zaman dört etmez" şeklinde bulmuştur. Bu durumun sebebi vergilemede optimal nokta aşıncı verginin yükümlülerin davranışlarını değiştirmesi, gelir değil ikame etkisini göstermeye başlamasıdır. Bazı iktisatçılar vergilemede en ideal oranları tesbite çalışmışlardır. Örneğin Fizyokratlara göre vergi yükümlülerin ferdi gelirlerinin asla % 20' sini aşmamalıdır. Modern iktisatçılardan Colin Clark verginin hududunu milli gelire göre belirlemekte ve bir ekonomide vergi gelirlerinin milli gelirin % 25' ini geçmemelidir, demektedir. Colin Clark' a göre vergiler bu oranı aşarsa, iş adamlarının teşebbüs ruhu zarar görür¹. Laffer ise % 50 ' yi aşan vergi oranlarının vergi hasılatını azaltacağını belirtmiştir.

Laffer, vergi oranlarını düşürmenin, istihdam genişlemesine yol açarak milli geliri yükselteceğini, devlet gelirlerini artıracığını ve böylece bütçe açıklarını azaltacağını ileri sürmektedir. Vergi oranlarının indirilmesiyle çalışma arzusu da teşvik edilmiş olduğundan verim ve üretim de artacaktır. Öte yandan işletmecinin kârı artacağından yeni iş sahaları açılacak, işsizlik azalacak ve daha fazla çalışma ve ilave yatırımlar ile arz artacağından enflasyon kontrol altına alınabilecektir².

Maliye literatüründe, bazan Laffer eğrisi adıyla bilinen bu ilişkinin tek tek vergiler düzeyinde geçerliliği fazla tartışmaya gerek göstermeyecek kadar açıktır. Gelir vergisi oranlarının yüzde yüze doğru yaklaşmasının insanları çalışmaktan bütünüyle alıkoyacağı, belli bir mal üzerine konulan satış vergisi oranının fazla yükseltilmesi halinde talebin diğer mallar üzerine kayarak o vergi hasılatını sıfırlayacağı, veraset ve intikal vergileri oranının fazla yükseltilmesinin insanları ivazsız intikallerle mal edinmekten bütünüyle alıkoyacağı vs. gibi gerçekler bir

¹ İsmail TÜRK; Kamu Maliyesi, Turhan Kitabevi, 1992, s. 233.

² A. Yılmaz GÜNDÜZ; "Gayri Resmî Ekonomiyi Massetmeye Yönelik Vergi Politikası Üzerine Bir Tartışma", Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi, Ağustos 1997, s. 9.

yana, hemen tüm vergilerde oranın aşırı yükseldiği hissini yaygınlaşması vergi mükelleflerini kanun dışı yollarla vergiden kurtulma çareleri bulmaya itecektir¹.

Fransız düşünürü Joseph Barthelemy de kendi özgün uslubuyla "yüksek oranlar vergi hasılatını azaltırlar (öldürürler) Les gros taux tuent les toteaux" şeklinde açıklamıştır².

Vito Tanzi "Vergilerin artırılması ve fiyatlar seviyesi adlı makalesinde aynı duruma temas ederek, vergilerin artırılmasının enflasyona karşı çok etkili bir araç olamayacağı sonucuna varmaktadır³.

ABD, İngiltere ve Fransa ekonomileri ile Uzakdoğu ekonomileri karşılaştırıldığında, Batılı ekonomiler durgunluktan kurtulamazken uzakdoğu ülkeleri hızla büyümektedirler. Bunun ana nedenleri içinde, vergi sisteminin veya modelinin etkin olduğu düşünülmektedir. Çünkü bu model sanayiciyi ve tüccarı yatırıma yönlendirmekte ve yeni kaynaklar sağlamaktadır. Herkes gönülden vergi ödediği için bütçeler fazla verebilmektedir. Gelir vergisi oranı Hong-Kong' ta yüzde 2 ile 20 arası; kurumlar vergisi oranı ise yüzde 15 olarak uygulanmaktadır⁴.

Vergi oranlarının yüksekliği kadar vergi yükünün dağılımı da mükellef davranışlarını etkiler. Belirli kesimler aşırı vergilendirilirken, diğer kesimlerin istisna ve muafiyetlerle desteklenmesi haksız rekabete ve gelir dağılımında dengesizliklere neden olarak mükellefleri vergi kaçırmaya teşvik etmektedir. Bu ne-

1 ULUATAM; Kamu Maliyesi....., s. 249.

2 Şükrü KIZILOĞLU; "Vergi Oranları Nihayet Düşüyor", Sabah Gazetesi, 19.9.1997, Mali Yaklaşım Köşesi.

3 GÜNDÜZ; a.g.e., s. 9.

4 Kerem ALKIN; "Vergide HONG-KONG Modeli", Gözlem Gazetesi, 1 Nisan 1996.

denle marjinal vergi oranlarındaki artışların ılımlı bir düzeyde tesbit edilmesi mükellef psikolojisi üzerindeki olumsuz etkileri büyük ölçüde hafifletecektir¹.

Neticede ekonomik yönden vergilerin artırılması vergi gelirlerinin devlet elinde özel sektörden daha iyi bir şekilde kullanılmasına bağlıdır. Kapitalist bir ekonomide devlet vergileri belirli bir düzeyin üstüne çıkaramaz; çünkü, vergi gelirlerini özel sektörden daha iyi bir şekilde kullanamaz. Çünkü devlet vergi toplamak, vergi gelirlerini daha iyi kullanmak üzere kurulmuş bir kurum değildir².

a) Vergi İndirimlerinin Tasarruflar Üzerindeki Etkileri

Günümüzde gelir vergisine yöneltilen en önemli eleştirilerden birisi bu verginin tasarruf arzı üzerindeki olumsuz etkileri üzerinde yoğunlaşmaktadır. Tasarrufların vergilendirilmesine şiddetle karşı çıkan iktisatçıların başında ünlü klasik iktisatçı J. S. Mill gelmektedir. Mill' e göre tasarrufların istisna edilmediği bir gelir vergisi adil değildir. Tasarrufların vergi dışı bırakılması yönünde gelir vergisi yerine tüketim vergisi öneren İngiliz iktisatçı Nicholas Kaldor ise tasarrufları vergileyen artan oranlı gelir vergisine bütünüyle karşı çıkmıştır. Vergi indirimleri ile tasarruflar arasındaki ilişkiler konusunda arz yönlü vergi politikasını savunanlara göre kâr payı, sermaye kazançları şeklindeki yatırım gelirleri üzerindeki vergi oranlarının indirilmesi halinde kişisel tasarruf ve yatırımlara ayrılacak fonlar artmaktadır³. Buna göre ülkede üretim hacmi ve istihdam düzeyi yükselecektir. Öte yandan ihracattaki artışa paralel olarak döviz gelirleri

¹ Zeynep ARIKAN-Hakan AY; "Vergiye Karşı Başkaldırı Nedenleri ve Çözüm Yolları", Maliye Yazıları, S. 47, Nisan-Haziran 1995, s. 71.

² İsmail TÜRK; a.g.e., s. 233-234.

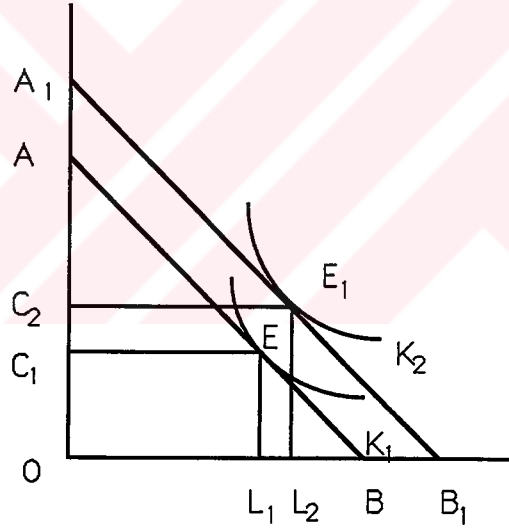
³ Bkz. AKTAN; Politik İktisat, Takav Matbaası, Ankara 1994, s. 106.

artacak ve devletin borçlanma gereğinin azalmasıyla birlikte iç ve dış borç sorunları da çözülebilecektir.

b) Vergi İndirimlerinin Yatırımlar Üzerindeki Etkisi

Gelir vergisinin yatırımlar üzerindeki etkisi aşağıda Şekil: 2 yardımıyla açıklanabilir. Bilindiği gibi mikroekonomik analizlerde firmanın eş ürün eğrisi ile eş maliyet doğrusunun kesiştiği noktada firma dengesinin gerçekleştiği kabul edilir. Eş ürün eğrileri, üretimde kullanılan iki faktörün (emek ve sermaye) çeşitli bileşimlerinde aynı veren ürün eğrileridir. Eş maliyet doğrusu ise firmanın toplam harcama ve yatırım imkanını gösterir.

Şekil: 2 - Vergi İndirimlerinin Yatırımlar Üzerindeki Etkisi



Arz yönlü vergi politikasını savunanlar vergi indirim neticesinde firmanın eş-maliyet eğrisinin sağa doğru kayacağını, başka bir deyişle, firmanın yatırıma yöneltebileceği fonların artacağını savunmaktadır. Şekil üzerinde vergi indirimi neticesinde firmanın eş-maliyet doğrusu AB den $A_1 B_1$ ' e kaymıştır. Firma vergi

indirimleri neticesinde artan marjinal geliriyle BB_1 kadar fazla emek AA_1 kadar fazla sermaye (yatırım için gerekli teçhizat) satın alabilecektir¹.

2 - Yatırımları Teşvik Edici Olarak Arz Yönlü İktisat Politikası

Üretimi artırmak ve kaynak dağılımında etkinliği sağlamayı amaçlayan arz yönlü vergi politikası, gelişmekte olan ülkelerde uygulanırken bazı hususlara dikkat etmek gerekmektedir²:

Birincisi, gelir vergisi oranlarındaki indirimler vergi matrahında yapılacak reformlarla birlikte yapılmalıdır. Yani vergi muafiyet ve istisnalarının mümkün olduğunca kaldırılması gerekir.

İkincisi, vergi oranı indirimleri sürekli olmalı ya da en azından vergi indirimlerinin vergi ödeyicileri tarafından yatırım davranışları ve tasarruflar üzerinde önemli etkilerinin olacağı anlaşılabilir.

Üçüncüsü, arz yönlü etkiler oluşturması amacıyla vergi oranlarının indirilmesi, hükümet harcamalarının azaltılması ile birlikte yapılmalıdır. Aksi takdirde, bütçe açıklarının büyümesi ve enflasyonun yükselmesi muhtemeldir.

Sonuncu öneri ise gelişmekte olan ülkelerde vergi gelirlerinin kullanılmasyla ilgili önerilerdir. Kamu harcamalarının büyük bir oranı beşeri sermaye ve sosyal, ekonomik altyapı yatırımlarında kullanılırsa, arzdeki darboğazlar giderilir gelişme süreci hızlanır.

¹ AKTAN; a.g.e., s. 108-109.

² Ramazan GÖKBUNAR; Talep ve Arz Yönlü Vergi Politikalarına Alternatif Anayasal Vergi Politikası, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, D.E.Ü., Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir 1992, s. 75-76.

Arz yönlü iktisatçılar gelişmekte olan ülkelerde, vergi yapılarının etkinliğinin sağlanması için, mevcut vergi sistemlerinde köklü reformların yapılması gerektiğini öne sürmüşlerdir. Bu reformlar, mevcut vergilerin negatif etkilerini azaltmak için, fazla olan vergi istisna ve vergi muafiyetlerinin kaldırılması ve vergi matrahının genişletilmesidir. Bu strateji sadece kişisel gelir vergisinde değil diğer dolaysız vergilerde hatta dolaylı vergilerde de uygulanmalıdır.

Arz yönlü ekonomistlere göre ekonomik sorunların üstesinden gelmek için en etkin yollardan biri "prodüktivite artışlarını teşvik etmektir. Bunun için üretime konan vergilerin azaltılması, işçinin tasarrufunun ve tüketicinin vergilerinin çalışma ve biriktirme hevesini artıracak biçimde yeniden düzenlenmesi, verimsiz devlet harcamalarının azaltılması, üretimi olumsuz yönde etkileyen bürokratik müdahalelerin ve devlet girişimlerinin ortadan kaldırılması bu önlemler arasında sayılabilir¹.

Arz yönlü iktisatçıların üzerinde durdukları en önemli konular vergi oranlarının indirilmesi ve yine bunu da içine alacak şekilde devletin ekonomiye müdahalesinin azaltılmasıdır. Devletin ekonomiye müdahalesinin azaltılması içinde vergi oranlarının azaltılması gerekmektedir. Çünkü vergi oranları ne kadar yüksekse devletin ekonomiyi müdahalesi o derece artmaktadır. Bu durumda devlet gelirlerinin artacağı düşünülse de, verginin ikame etkisiyle vergi gelirleri azalış gösterecektir.

Hükümet, arz yanlı bir politika izleyerek vergi oranlarını düşürürse, üretim maliyetlerinin azalması nedeniyle arz eğrisi sağa kayacaktır². Üretim maliyetleri içinde önemli bir yeri olan vergi oranlarının azalması firmanın hem maliyetlerini azaltacak hem de yatırıma ayırabileceği tasarruflarını artıracaktır.

1 Besim ÜSTÜNEL; a.g.e., s. 285.

2 İlker PARASIZ; İktisadın ABC' si , Ezgi Kitabevi Yayınları, Bursa 1996, s. 29.

Arz yönlü iktisat 1980 yılların başında esasen artan oranlı gelir vergisinin sakıncaları ve bunun neticesinde ekonomik büyümenin yavaşlayacağı tezi üzerine kurulmuştu. Arz yönlü iktisatçılar, artan oranlı gelir vergisinin tamamen kaldırılarak, bunun yerine düz oranlı gelir vergisinin veya nakit akışı vergisinin ikame edilmesini önermişlerdir. Nakit akışı vergisi tarafsız bir vergidir. Bu vergi, ekonomik birimlerin cari tüketim (tasarruf) arasındaki tercihleri üzerinde olumsuz yönde bir etkiye bulunmaz. Bu sistemde tasarruflar vergi dışı tutulduğundan, kişilerin cari tüketim yerine gelecekte yapacakları tüketimi tercih etmeleri beklenir. Bir başka deyişle, bu sistem altında toplam tasarrufların artacağını söylemek mümkündür¹.

¹ AKTAN; "Artan Oranlı Gelir Vergisine İki Alternatif Düz Oranlı Gelir Vergisi ve Nakit Akışı Vergisi", *Maliye Yazıları Dergisi*, 19-21 Temmuz/Aralık 1989, s. 93.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE' DE UYGULANAN TEŞVİK POLİTİKALARI VE VERGİSEL TEŞVİKLERİN İKTİSADİ KALKINMA AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Gelişmekte olan ülkelerin hükümetleri için en önemli politika yüksek getiri yatırım projelerinin gerçekleşmesine ortam hazırlamaktır. Gelişmekte olan ülkeler gelişmiş ülkeler gibi emek verimliliğinde ve hayat standardında ilerlemek isterler. Fakat, bir çok sebeplerle gelişmekte olan ülkelerde yatırımlarla ilgili hükümet politikaları daha kritik ve daha komplekstir¹. İşte bu politikaların içinde en önemli olanlardan birisi de vergi politikasıdır. Sanayi devrimi ile başlayan süreçte gittikçe önemi artan vergi politikası, günümüzde sadece mali amaçlar için değil, sosyal amaçlar için de kullanılır hale gelmiştir. Bu bölümde Osmanlı Devletinden günümüze kadar uygulanan vergi politikalarının teşvik edici yönü ele alınıp incelenmeye çalışılmıştır.

I - CUMHURİYET ÖNCESİ VERGİ SİSTEMİ

İmparatorluğun XIX.' uncu yüzyılın başına kadar devam edegelen en önemli vergileri tarımdan alınan ve vasıtasız vergiler olan aşar ve ağnam vergileridir.

Osmanlı'da başlıca devlet gelirlerini şu şekilde sayabiliriz: Aşar, Ağnam Resmi, Temettü vergisi, Arazi vergisi, bina vergisi -müsakkafat vergisi, gümrük

¹ Anwar SHAH; *Fiscal Incentives For Investment and Innovation*, Oxford University Press, 1995, s. 137.

vergesi, maden vergisi, Hususi Orman Resmi, Su ve Kara Avı Vergileri, Posta gelirleri, Tuz Tekeli Gelirleri, Barut ve Patlayıcı Maddeler Tekeli, tütün resmi¹.

Gerçekte sanayi ve ticaretin gelişmesi veya yabancıların ellerinde bulunması nedeni ile vasıtalı vergiler istenilen geliri sağlamaktan uzaktırlar. Kapitülasyonlar sebebiyle de gümrük vergileri yeterli olamamıştır.

Avrupa'nın Osmanlı İmparatorluğu'nda giderek genişleyen faaliyetinin simgesi ve taşıyıcı gücü olan Osmanlı Düyun-u Umumiye İdaresi büyük boyutlara ulaşan konsolide Osmanlı borçlarının Avrupalı alacaklara geri ödenmesini denetlemek üzere 1881 yılında kuruldu. Osmanlı hükümetinin bir kuruluşu gibi işlev görmesine rağmen hükümete değil kendi hissedarlarına karşı sorumluydu. Düyun-Umumiye tuz, balıkçılık, pul, ipek, tütün ve alkolden alınan vergiler, damga resmi, bazı bölgelerden alınan harçlar gibi önemli gelir kaynaklarını ve diğer bazı gelirleri doğrudan denetimi altında tutmaktaydı. Asıl olan, bunların en zengin ve en kolay toplanır gelir kaynakları olmasıydı. Düyun-u Umumiye İdaresi'nin kurulması son dönem Osmanlı tarihi içinde bile bir dönüm noktasıdır. Bu idarenin oluşturulması ondokuzuncu yüzyılda Osmanlı egemenlik haklarından verilen en önemli ödünlerden biri olduğu gibi, Avrupalıların ilerde Osmanlıların borçlarını reddetme olasılığından duydukları kuşku da gidermişti².

1840-1911 yılları arasında toplam kamu gelirlerinde vasıtasız vergilerin ortalama olarak % 56, vasıtalı vergilerin % 14, gümrük vergilerinin de % 15 olduğu tespit edilmektedir.

¹ Cihat DURU-Kemal TURAN-Abdurrahman ÖNGEOĞLU; *Atatürk Dönemi Maliye Politikası*, 1. kitap- Mondros'tan Cumhuriyet'e Mali ve Ekonomik Sorunlar, Tisa Matbaacılık, Ankara 1982, s. 37-59).

² Donald QUATAERT; *Osmanlı Devleti'nde Avrupa İktisadi Yayılımı ve Direniş (1881-1908)*, Çev. Sabri TEKAY, Yurt Yayınları, Ankara 1987, s. 20.

Dönem başında % 63 'ü bulan vasıtasız vergiler, dönem sonunda % 45'e kadar düşmüş ve bu azalış Cumhuriyet döneminde de devam etmiştir. Buna mukabil vasıtalı vergiler devamlı olarak önem kazanmışlardır.

Genellikle aynı olarak tahsil edilen arazi vergisi, aşar ile hayvan vergisi Agnam Vali, sipahi, tımar, zeamet sahiplerine bırakılmış ve bunlar aldıkları vergiler karşılığında harplerde merkezi hükümete asker göndermekle görevlendirilmişler idi. Aşarın sadece bir kısmı Havassı Hümayun adı ile merkezi hükümete ödenirdi.

İmparatorluğun ülke, toprak kaybı, gerileme dönemi başlayınca devlet git-tikçe artan gelir sıkıntısına düşmüş, zamanla aşar, agnam, merkezi idareye ödenmeye, böylece mahalli aynı vergi sisteminden nakdi merkezi sisteme geçilmiştir.

Alınan tedbirlere rağmen, gelir ihtiyacı karşılanamamış, esasen ağır bir yük altında olan tarım sektörüne 1858 tarihinde kabul edilen yeni bir arazi vergisi konmuş, daha sonra çıkarılan Temettü vergisi kapitülasyonlar sebebi ile yeterli gelir sağlayamadığından, devlet büyük ölçüde borçlanma yoluna gitmiş ve bu Düyunu Umumiye idaresi ile; vergilerin yabancı alacaklıların eline geçmesi ile sonuçlanmıştır¹.

Osmanlı devletinin muntazam ve devamlı bir vergi sistemine sahip olmadığını söyleyebiliriz. Osmanlı devleti bir vergi devleti olmadığı için, vergi gelirleri ikinci plânda kalıyordu. Osmanlı İmparatorluğu' nda vergiler şer-i vergiler ve örf-i vergiler olmak üzere iki kısımda toplanabilmektedir. Şer-i vergiler zekat, öşür, haraç ve cizyeden meydana geliyordu. Örf-i vergiler ise, Osmanlı vergi

¹ Sabahattin ALPAT; Türkiye' de Vergi Politikası, s. 224-225.

sisteminin ağırlık merkezini teşkil etmiştir. Bunlar "imdadiye-i seferiye", "imdadiye-i hazariye", "iane-i cihadiye" olarak sayılabilir¹.

Türkiye'de yatırımın ve başta ihracat olmak üzere diğer bazı faaliyet alanlarının teşviki, Cumhuriyetin ilk yıllarında hatta Cumhuriyet öncesinden beri çeşitli kanunlar, kararnamelerle sağlanmaya çalışılmıştır. Türkiye' de sanayileşme ihtiyacı çok eskiden hiç değilse II. Meşrutiyet döneminde duyulmuş ve 1913 yılında uygulamaya konulan bir kararname ile sanayi sektörüne belli teşvikler getirilmiştir².

Ticaret ve Ziraat Nezareti, 1913 ve 1915 yıllarına ilişkin olarak, İstanbul vilayeti ile İzmir, Manisa, Bursa, İzmit, Karamürsel, Bandırma, Uşak şehirlerinde bir sanayi sayımı düzenlenmiştir. Bu sayımın sonuçları, 1917 yılında, 1329, 1331 Seneleri Sanayi İstatistiki adı altında yayımlanmıştır. Geniş Osmanlı ülkesine oranla son derece dar bir bölgeyi kapsamakla birlikte, bu sayım Osmanlı sanayii hakkında genel bir fikir verecek niteliktedir. Gerçekten, İstanbul ve İzmir, o tarihlerde, Osmanlı sanayiinin en yoğun olduğu yerlerdir. Sanayi istatistiklerinde de belirtildiği gibi, Adana ve Tarsus' taki dört pamuk ipliği fabrikası ile genellikle şehirlerde görülen un fabrikaları dışında, Anadolu'nun diğer yerlerinde önemli sanayi kurumu bulunmamaktadır³.

XX. yüzyılın başlarında Osmanlı ülkesi batı kapitalizminin bir yarı-sömürgesi haline gelmişti. Bu durumdan kurtulmak için 1913' te sanayii teşvik için az sonra anlatılacak kanun çıkarılmıştı fakat hemen ertesi yıl savaşa girmemiz ve onu takip eden kurtuluş savaşı çabaları dolayısıyla bu kanundan yararlanıla-

¹ TOSUNER; 1980 Sonrası Türk Vergi Sisteminin Yapısı ve Gelişimi, Bayraklı Matbaacılık San. ve Tic. Ltd. Şti., İzmir 1989, s.1.

² Cumhuriyet Dönemi Türkiye Ekonomisi, 1923-1978, Apa Ofset Basımevi, İstanbul 1980, s. 70.

³ Gündüz ÖKÇÜN; Osmanlı Sanayii 1913-1917 Yılları Sanayi İstatistikleri, Ankara Üniversitesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayını No: 299, Sevinç Matbaası, Ankara 1971, s.57.

mamıştır¹. 14/12/1913 tarihinde çıkarılan "Teşvik-i Sanayi Kanun-u Muvakkatı" ile toplam değeri 1.000 lirayı geçen, en az 5 HB motor gücü kullanan sanayi kuruluşlarına, makina ve donatım ile ham ve yardımcı maddelerin dışalımında gümrük vergisi bağışıklığı sağlanmıştır². Ayrıca, sanayi tesisleri için beşbin metre kareye kadar arazi başışı, emlak vergisi, öşür bedeli, ruhsatname harçları, inşaat vergisi muafiyeti ile yatırım ve işletme ihtiyacı malların gümrük muafiyeti ile ithali mümkün kılınmıştır. Bu kanuna rağmen o günkü politik ve ekonomik şartlar altında ciddi yatırım yapmak mümkün olmamıştır³. 17 Şubat - 4 Mart 1923 tarihleri arasında toplanmış bulunan Birinci İktisat Kongresi'nde de Atatürk' ün açılış konuşmasında üzerinde durduğu "Hakimiyeti Milliye, Hâkimiyeti İktidasiye ile tarsin edilmelidir" sözüne uygun kararlar alınırken, bu kararlar arasında : "Teşvik'i Sanayi Kanununun günün ihtiyaçlarını karşılar hale getirilmesi ve beş sene sonra 25 yıl süre ile uzatılması" kararının da yer aldığı görülmektedir.

İzmir İktisat Kongresi zamanın şartlarına ve Türk ekonomisinin gerçeklerine uyan bir model çalışması veya model denemesidir. Model, sade, akılcı ve gerçekçidir. Atatürk' ün milli iktisadi hedefini tayin eden slogan olarak özetlenen ana gaye "çağdaş medeniyet seviyesine ulaşmak" tır. Atatürk, medeniyet seviyesi ile iktisadi gelişmişlik arasındaki iki yönlü bağlantıyı çok iyi gördüğü için, iktisadi kalkınmaya büyük ağırlık vermek zorunluluğu duymuş ve bunu gerçekleştirme yolunda ilk adımları atmıştır⁴.

¹ Sadun AREN; *Ekonomi El Kitabı (Türkiye Ekonomisinden Örneklerle)*, Gerçek Yayınevi, İstanbul 1972, s. 155.

² Oktay GÜVEMLİ; "Türkiye'de Sanayii Özendirme ve Yönlendirme Önlemleri", 2. Türkiye İktisat Kongresi, I. Kalkınma Politikası Komisyonu Tebliğleri, TC Başbakanlık Devlet Plânlama Teşkilatı, Yayın No: 1783, İzmir 1981, s. 451.

³ Ekrem PAKDEMİRLİ; *Kalkınma Politikamız İçinde Teşvik ve Yönlendirme Politikaları*, 2. Türkiye İktisat Kongresi, DPT Yayın No: 1783, İzmir 1981, s. 437.

⁴ Ahmet KILIÇBAY; *Türk Ekonomisi*, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, Ofset Repromat Matbaası, Ankara 1992, s. 62-63.

Cumhuriyet öncesi, Osmanlı Devleti'nde merkezileşmiş bir vergi sisteminin kurulması ihtiyacı, imparatorluğun çöküş yıllarında, özellikle XIX. yüzyılda kuvvetle hissedilmeye başladı. Gerçekten tanzimat, devlet maliyesinde toprak üzerinde zilliyetlik imtiyazı veren "aynı bölgeci" sistemden "merkeziyetçi ve nakti" ödeme sistemine geçme yolunda reformlara girişmişti. Ancak bunun yapılması, merkezi otoritenin gittikçe artan vergi gelirlerine dayanmasını gerektiriyordu. Sosyo-ekonomik sebeplerden dolayı bunları gerçekleştirmek hiç bir zaman mümkün olmadı. Ayrıca Enderundan veya ülemadan ülkenin en zengini kabul edilen bir adam, herhangi bir başarısızlığından dolayı, mallarına devlet tarafından el konulduğu için, imparatorluğun en fakirlerinden biri haline gelebilmekteydi. Osmanlı üretim tarzının en önemli özelliklerinden biri olan bu durum, asırlar boyunca Osmanlı toplumunda sermaye birikimini olumsuz yönde etkilemiş, ayrıca elit bir sermaye sınıfının doğmasını önleyici bir faktör olmuştur¹. Bu dönemde çok teşvik tedbiri olmamakla beraber müsakkafat vergisinde; vergi oranı ilk olarak % 12 dir. Ancak, fabrika, değirmen ve ahşap binalarda matrahın % 25' i indirildikten sonra vergi alınıyordu. Yani bu binalarda vergi oranı gayrisafi irat üzerinden % 9'du². Bu durum bilhassa fabrika ve değirmen gibi üretim tesislerine verilmiş bir teşviktir.

II - PLÂNLİ DÖNEM ÖNCESİ UYGULANAN VERGİ POLİTİKALARI VE VERGİSEL TEŞVİKLER

Türkiye' de uygulanan teşvik politikaları, Cumhuriyet öncesi dönemde de uygulanmakla beraber, esas olarak Cumhuriyet sonrası dönemde uygulama alanı bulmuştur. Bu kısımda Cumhuriyet döneminden plânlı döneme kadar uygulama alanı bulan vergisel teşvik politikaları incelenecektir.

¹ Necdet EKİNCİ; *İmparatorluktan Cumhuriyete, Türk Mali Politikasına Bakış*, Atatürk Dil ve Tarih Yüksek Kurumu, Cilt IV, Türk Tarih Kurumu Basımevi, Ankara 1991, s. 763-765.

² DURU-TURAN-ÖNGEOĞLU; a.g.e., s. 37-59.

A - GEÇİŞ DÖNEMİNDE (1923-1932) UYGULANAN VERGİ POLİTİKALARI VE TEŞVİKLERİ

Kalkınmanın ve sanayileşmenin, özel kesimden beklendiği bir dönemdir. Ancak, bu dönemde sanayileşme, beklenen düzeyde olmamış ve uygulanan özendirme önlemlerine karşın, sanayileşme sağlanamamıştır. Bu dönemde uygulanan vergi politikasına ait sayısal göstergeler şöyledir:

**Tablo: 1 - Türkiye' de 1923-1932 Döneminde Vergi Gelirlerinin
GSMH İçindeki Payı**

Yıllar	Vergi Gelirleri (Milyon TL)	GSMH (Milyon TL)	% Oranı
1923	95.3	952.6	10.0
1924	115.2	1.203.8	9.5
1925	138.3	1.525.6	9.0
1926	149.4	1.650.5	9.0
1927	163.4	1.471.2	11.1
1928	180.1	1.632.5	11.0
1929	182.5	2.073.1	8.8
1930	164.6	1.580.5	10.4
1931	141.4	1.171.2	18.2
1932	214.3	1.171.2	18.2

Kaynak: Bütçe Gelirleri Yıllığı 1976, Maliye Bakanlığı Yayını

Tablodan görüldüğü gibi, bu dönemde milli gelirden vergiler yoluyla çok az oranlı bir pay alınarak, özel girişimlerde sermaye birikimine ve yatırıma olanak sağlanmak istenmiştir. Dolayısıyla, sanayileşmenin özel kesimden beklendiği bir dönemde tutarlı bir vergi alma politikası uygulandığı kanısına ulaşılmaktadır.

Diğer yandan vergi gelirlerinin dolaylı-dolaysız vergiler dağılımı, bu dönemde aşağıdaki gibidir:

Tablo: 2 - 1923-1932 Döneminde Dolaylı Dolaysız Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı

Yıllar	Dolaysız Vergiler	Dolaylı Vergiler
1923	48	52
1924	47	53
1925	32	68
1926	28	72
1927	26	74
1928	23	77
1929	25	75
1930	26	74
1931	30	70
1932	36	64

Kaynak: Bütçe Gelirleri Yılığ 1976, Maliye Bakanlığı Yayını.

Bu tablodan gözlenen husus şudur: Bu dönemde, vergileme dolaylı vergilerer kaydırılarak daha az dolaysız vergi almak yoluyla sermaye birikimine yol açılmak istenmiştir. Dolayısıyla bu dönemde vergisel yapıda, özel kesimi sanayileşmeye yöneltecek biçimde işletilmiş olmaktadır. Bu tutarlı bir vergi politikası olmaktadır¹.

Sanayileşme konusunda özel kesimin öncülük yapmasının istendiği 1923 Türkiye İktisat Kongresi' nde, sanayi grubunun aldığı kararlar; sanayinin korunması, sanayinin özendirilmesi ve sanayinin finansmanı olmak üzere üç ana başlıkta toplanmıştır. Bunlar içinde konumuzla ilgili olan, sanayinin özendirilmesi başlığı altında alınan kararlarda; hükümet alımlarında yurt içi ürünlerin % 20 pahalı da olsa yabancı ürünlere tercihi, sanayi kuruluşlarının kurulması ve genişletilmesi için beş dönüme kadar arazinin bedelsiz verilmesi, Teşvik'i sanayi kanunundan yalnızca Türk uyrukluların, Türk sanayi şirketlerindende şirket sermayesinin en az % 75'i Türk'lerin elinde bulunanların yararlandırılması, gibi kararlar alınmıştır. Bu kararların sonucu olarak, 1927 yılında 1055 sayılı Teşvik'i

¹ Uçar DEMİRKAN; Türkiye' de Uygulanan Maliye Siyasaları ve Sanayileşme, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayın No: 1979-212, Onkam Matbaacılık. Ankara 1979, s. 24.

sanayi kanunu çıkarıldı. 1913 yılındaki kanunun kapsamına çok küçük işletmeler bile girdiğinden, işletmelerin büyümesini teşvik etmekteki yetersizliği görülerek, 1927 tarihli Teşvik-i Sanayi Kanunu'nda işletmeler çeşitli gruplara ayrılmıştır. Kanunda belirtilen ölçülere göre büyük işletmeler sağlanan teşvik tedbirleriyle, çeşitli sanayi müesseseleri, arazi vergisinden, musakkafat vergisinden, kazanç vergisinden, bu vergilerin özel idare ve belediyelere ait eklerinden, ruhsat ve damga vergisinden muaf tutulmuşlardır¹.

Vergi sistemimizin tarihi yönden geniş kapsamlı bir incelemesi Osmanlı İmparatorluğundan günümüze kadar olan gelişmelerin ele alınmasını gerektirir. Ancak, diğer alanlardaki ilerlemelere paralel olarak Türk Vergi Sisteminin de ilkelikten kurutulmuş çağdaş vergi anlayışına geçişi Cumhuriyetten sonraki döneme rastlamaktadır. Bu özelliği göz önünde bulundurarak Türk Vergi Sisteminin, Cumhuriyet sonrası dönemdeki gelişmelerini ana hatlarıyla ele almakta yarar vardır². Bu dönem, Osmanlı Devletinden devralınan vergilerin uygulanmasına devam olunan dönemdir. Ancak bir yandan eski vergiler uygulanırken, öte yandan mevcut vergilerin ıslahatına gidilmiş yeni gelir sağlamak üzere kazanç, bina ve arazi, veraset ve intikal vergileri getirilerek, eski vergilerin tasfiyesine başlanmıştır. Bunlar arasında önemli bir husus, 1925 yılında Aşar vergisinin kaldırılmasıdır³.

Aşarın kaldırılması bu dönemin en önemli vergisel teşvik tedbirlerinden biridir. Şöyle ki; ondokuzuncu yüzyılda aşarın oranı % 12.5'a yükselmişti; Cumhuriyetin ilk yıllarında da bu oranda alınmaktaydı. Ancak 1923'ten sonra bu oranı azaltma girişimleri gündeme geldi. Büyük toprak sahipleri aşarın tamamen

¹ Nezih VARGAN; Türkiye'de Vergi Politikalarının Oluşumu (Cumhuriyet Dönemi), T.C. Anadolu Ün. Yayınları N: 208, İ.İ.B.F. Yayınları No: 43, Anadolu Üniversitesi Basımevi, Eskişehir 1987, s. 37.)

² Haluk ANIL; Türkiye'de Vergi Yüğü (1950-1970) (Gayrisafi Toplumsal Vergi Yüğü Hesabı Üzerine Bir Deneme), Emel Matbaacılık, Ankara 1973, s. 51.

³ ALPAT; a.g.e., s. 225.

kaldırılması için birçok kez başvurular. Sonunda, 1925'te "köylünün üzerinde pek ağır bir vergi olan ve ağırlığı yüzünden çiftçiye çalışmak için hiç bir şevk ve heves bırakmayan" bu vergi kaldırıldı. İmparatorluğun son yıllarında aşarın başlıca toplama yolu iltizamdı. Merkezi otoriteye önceden nakit olarak ödeme yapan mültezimler, verginin alınma zamanı ve değerlendirme tarzını işlerine geldiği gibi ayarlama olanağına sahip olduklarından sonuçta köylü öngörülen % 12.5'tan daha fazla bir oranı vergi olarak ödemek durumunda kalıyordu. Aşarın kaldırılması, mutlak artışı bir miktar çoğaltmıştı; ama daha da önemlisi çiftçilerin bir kısmını geçimlik üretimden pazar için artık üretme düzeyine getirdi. Ürünün sekizde birlik kısmı vergiye gitmeyip köylüye kaldığından, daha önce marjinal bir konumda olan ve ancak kendi ihtiyaçlarını karşılayan köylü tabakası pazarla dolaysız ilişkiye girdi. Önceden bu tabakanın pazar ekonomisiyle ilişkisi, bir ticari sermayedar olan mültezime ödemekle yükümlü olduğu vergi yoluyla gerçekleşiyordu. Bu nedenle de, üretim düzeyinde üretimin örgütlenmesi geleneksel biçimde sürdürülüyordu. Ancak aşar kalkınca elinde pazara götüreceği artık olduğundan, bu tabaka da dolaysız olarak para ekonomisine girmeye başladı¹. Aşarın kaldırılmasıyla doğan gelir açığını telafi etmek amacıyla 1926 yılında bir takım vergiler getirilmiştir. Umumi İstihlak Vergisi, Hususi İstihlak Vergisi ve Eğlence Vergisi ile servet transferinin vergilendirilmesiyle ilgili olarak da Veraset ve İntikal Vergisi bu vergiler arasındadır. Bu arada, Lozan Antlaşmasının sağladığı haklardan yararlanmak için 1927 yılında bir Gümrük Tarifesi kabul edilmiş ve uygulamaya konmuştur. Zira, ülkelerin sanayileşmelerinde gümrük vergilerinin özel bir yeri vardır. Her ülke sanayileşmenin ilk aşamalarında koruyucu gümrük vergilerinden yararlanma ihtiyacı duymaktadır².

¹ Çağlar KEYDER; *Dünya Ekonomisi İçinde Türkiye (1923-1929)*, Olgaç Matbaası, Ankara 1982, s. 52-53.

² TOSUNER; a.g.e., s. 3-4.

1927 yılında çıkartılan 1055 sayılı "Teşvik-i Sanayi Kanunu"nda özel kesime o zamanın koşullarına göre geniş ve önemli sayılabilecek aşağıda başlıcaları belirtilen, önlemler tanınıyordu¹.

- Devlet arazisinden 10 hektara kadar bedelsiz arazi verilmesi,
- Özel şahıstan kamulaştırma yoluyla devletin aldığı arazi ve binanın kredi ile sanayici girişimciye verilmesi,
- Alt yapı yatırımlarında devletin öncelikle hizmet vermesi,
- Sınai işletmelerin kuruluş döneminde alınması gereken vergi, resim ve harçlardan indirim yapılması ve bağışıklık sağlanması,
- Makine, tesis, hammadde ve yardımcı madde alımlarında gümrük bağışıklığı,
- Ulaştırma (Demiryolu) ücret ve tarifelerinde indirim yapılması,
- Devletçe sağlanan ham ve yardımcı maddelerin fiyatlarında indirim yapılması.

Teşvik edilen teşebbüsler tarafından üretilen malların değeri üzerinden - Bakanlar kurulu kararı ile- prim verilmesi ve kamu kuruluşlarının bu teşebbüslerce üretilen malları kullanma zorunluluğunun olması diğer teşvik tedbirlerindedir².

"Teşvik-i Sanayi Kanununu" ile 1928 yılından itibaren ülkemizde kurulan sanayi tesislerinin birçok ayrıcalıklardan yararlandığını söyleyebiliriz. Örneğin; endüstriyel kuruluşların bina, arazi ve kazanç vergilerinden muaf tutulmaları, bu kuruluşlara ait makine, araç ve gereçlerin yurt içinde demiryolu ve denizyolu ile yapılacak taşımalarında % 30 indirim uygulanması, Bakanlar Kurulu kararı ile

¹ GÜVEMLİ; a.g.m., s. 451-452.

² Kemal KILIÇDAROĞLU; "Türkiye'de 1923-1950 Dönemi Vergi Politikası", Maliye Dergisi, 19-24, Yıl: 1976, s. 46.

endüstriyel kuruluşlara yıllık imalat değerinin % 10'u kadar prim verilmesi, bu cümleden sayılabilir. Ayrıca 1932 yılına kadar devam eden bu dönemde devlete bazı ekonomik işleri yapma olanağının da tanındığını görüyoruz. Bu arada "Teşvik-i Sanayi Kanunu"ndan yararlanan girişimciler, bazı endüstriyel kuruluşlar kurmuşlardır¹. Burada, her ne kadar küçük işyerlerinin bazı ayrıcalıklardan yararlanması olanaklıysa da bürokratik işlemlerin çokluğu yalnızca büyük firmaların teşvik belgesi almak için başvurmasını getiriyordu. 1930 sanayi kongresinde sanayicilerin ortak şikayeti başvuru yapıp bu belgeyi elde etmenin son derecede güç olduğu ve sadece büyük firmaların teşvik kanunundan yararlanabildiği idi. Herşeye rağmen, 1923'ten önce kanunundan yararlanan işyerlerinin sayısı 341 iken, 1926 yılında listeye 299 yeni firma girdi ve 1927-1929 yılları içinde 435 firma teşvik belgesi aldı².

1923 ve 1927'den 1933'e kadar süren dönem boyunca liberal olarak nitelendirilen bu ekonomik rejim altında belirli bir sanayileşme vuku bulmuştur. Nitekim, madencilik, imalat sanayii, elektrik, gaz ve su dahil, toplam sanayide kamu ve özel sektör bir arada, üretim 1923'den 1933'e 3 misline yakın bir seviyeye yükselmiştir. Özellikle çimento, şeker ve yünlü dokuma sanayi kollarında daha da büyük ilerlemeler kaydedilmiştir. Tarımda ki üretim artışları ise mahdut seviyede kalmıştır³.

Genç Cumhuriyetin kalkınma isteğinin bu yasa ile yerine getirildiğini söylemek güçtür. Bunun çok çeşitli nedenleri olmuştur. Önce o tarihlerde Türkiye'nin gümrük bağımsızlığının bulunmadığını belirtmek gerekmektedir. Gümrük bağımsızlığının sağlandığı 1929 yılında da dünya iktisat bunalımı ile

¹ Koray BAŞOL; *Türkiye Ekonomisi*, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 876 Açıköğretim Fakültesi Yayınları No: 464, Eskişehir 1996, s. 43-44.

² KEYDER; a.g.e., s. 86.

³ Mükerrer HİÇ; *Atatürk'ün İktisadi Alandaki Görüş ve Politikaları, Atatürk ve Cumhuriyet Dönemi Türkiye'si, Türkiye Ticaret Odaları, Sanayi Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği Ongun Kardeşler Matbaacılık, Ankara 1981, s. 130-131.*

karşılaştı. Bu bunalım 1929 yılından itibaren değişik bir iktisat politikasının izlenmesini gerekli kılıyordu. Ayrıca bunalım, özel girişimci için geleceğe dönük belirsiz ve ürkütücü bir ortam yaratmakta idi. Öte yandan, o zamanın Türkiye'sinde özendirme önlemlerinden yararlanacak sosyal yapının olduğunu söylemek güçtür. Kaldı ki, sanayide sermaye birikimi de yeterli düzeyde değildi. Bu arada, 1925 yılında yapılan vergi reformu ile aşarın kaldırılması sonucunda vergi yükünün tarımdan sanayi kesimine kaydırılmış olmasının da sanayileşmeyi kısmen de olsa olumsuz olarak etkilemiş bulunmasını belirtmek uygun olacaktır.

Liberal dönem olarak adlandırılan 1923-1929 dönemindeki devlet politikaları, özel teşebbüsün gücüne inanmışlığın bir sonucu değil böyle bir milli teşebbüs sınıfının yeterince bulunmayışının, bu sınıfın oluşturulmak isteğinin ve devletin ekonomik kaynaklarının bazı işleri fiilen üstlenmeye yetmemesinin sonucudur. Bu dönemde devlet doğrudan imalat sanayii yatırımlarına girişmek yerine, Sanayi ve Maadin Bankası kurmak (1925) ve Teşvik-i Sanayi Kanunu çıkarmak biçiminde teşvik, iştirak yöntemlerini yeğlemiştir. 1924'te kurulan İş Bankası da günümüze dek özel kesim yaratma mekanizmasının etkin bir aracı ve ilerde Kadro hareketine karşı tepkilerde de somutlaşacak fikir akımlarının yönlendiricisi olmuştur. Bankanın görevi, gelişme güçlüğü çeken özel girişimleri destekliyerek ana para birikimlerini sağlamaya yardımcı olmak şeklinde özetlenebilir. Özel sermayenin katılımı ve karma ortaklık sistemi de özendirilmiştir¹.

Özetleyecek olursak 1923-1932 yılları arasında, ülkemizde özel teşebbüse dayalı bir ekonomi politikası uygulanmıştır. 1930'ların başlangıcında hızla gelişmek ihtiyaç ve kararında olan Türk toplumunda, süratli kalkınmanın gerektirdiği tasarrufların yetersiz oluşu ve bu tasarrufları verimli yatırımlara yönlentecek olan müteşebbis grubunun mevcut olmayışı devletin ekonomik hayata sadece

¹ Uğur KORUM; "1923-1929 Döneminde Türkiye'de İmalat ve Sanayi Politikaları", Atatürk Dönemi Ekonomi Politikası ve Türkiye'nin Gelişmesi, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları: 513, Ankara 1982, s. 66-67.

düzenleyici olarak değil, fakat üretime yönelik yatırımları gerçekleştirerek doğrudan müdahalesini zorunlu hale getirmiştir. Bu şekilde madencilik ve metalurji gibi temel sanayiler ile halkın gıda ve giyimi ile ilgili zaruri ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik ilk büyük tesisler, devlet eliyle kurulmuştur. Bu nedenle uygulanmasına 1930'ların ilk yıllarında başlanan karma ekonomi düzeni zamanla gelişmiş ve Türk ekonomisi ve toplumun temel bir niteliği haline almıştır. Bu yeni ve zorunlu anlayış, teşvik tedbirleri mekanizmasına da tesir etmiştir¹.

B - 1933-1950 DÖNEMİ UYGULANAN VERGİ POLİTİKALARI VE TEŞVİKLERİ

1923-1933 arası, birikmiş sermayenin yetersizliği, teknik bilgi, teknoloji ve iş tecrübesi yanında girişim yeteneği ve kalifiye eleman yokluğu gibi nedenlerle özel teşebbüs bir gelişme gösterememiştir. 1930'lardan sonra devletçiliğe, müdahaleciliğe dönülmüştür².

1930' dan itibaren düşmeye başlayan ihracat ve buna bağlı olarak daralan ithalat sınai üretimi ciddi şekilde aksatmıştır. Ayrıca, genç Türkiye Cumhuriyeti ilk yıllarında sosyal, politik ve hukuki ve kültürel alanlardaki inkilâpların gerçekleştirilmesine ağırlık vermiş, ekonomik kalkınma ve sanayileşme, bu ilk yıllarda, haliyle daha geri planda kalmıştır. Bu arada, milli savunma ve stratejik etkenlere de büyük ağırlık verilmiş, bu hususta, sanayileşme hızını ve sınai üretim artışını azaltan başka bir etken olmuştur. Nitekim, milli savunma harcamaları toplam devlet bütçesi içinde çok yüksek oranlara ulaşmıştır³.

¹ DPT; Yatırımların ve İhracatın Teşviki, V. Beş Yıllık Kalkınma Planı Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Yayın No: DPT 1872, Özel İhtisas Komisyonu 293, Ankara 1982, s. 17.

² Osman KORKMAZ; Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergilerin Ekonomik Kalkınması ve Büyüme Aracı Olarak Kullanılması, Türkiye Örneği, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir 1987, s. 123.

³ HİÇ; a.g.e., s. 131.

Ekonomik bunalımın etkilerinin bu yıllar içerisinde ağırlık kazanması yeni vergilerin getirilmesini ve mevcut vergilerde de yeni zamların yapılmasını zorunlu kılmış, bu durum ücretli kesimin vergi yükünün artmasına neden olmuştur. 1934 tarihli kazanç vergisi kanunu; patent vergisi, taahüt vergisi, gerçek kazanç vergisi ve ücret vergisi olmak üzere dört ayrı vergiyi içermekteydi. Kazanç vergisinin getiriliş amacı, kısmen gelir yetersizliğini telafi etmek kısmen de modern vergileme amaçlarını getirmek olmuştur.

Dönem içinde Ekonomik Buhran, Müvazene ve Hava Kuvvetlerine Yardım Vergilerinin uygulanmasına başlanmıştır¹.

Teşvik-i Sanayi Yasasının yürürlüğe girdiği yıllarda varlığını hissettiren, devletçi iktisat politikası görüşünün iktisadi bunalım döneminde etkisini artırdığı görülmekte ve İkinci Dünya Harbinin de etkisiyle bu politikanın 1950'lere kadar uzandığı bilinmektedir. Sümerbank, Etibank, Makina Kimya Endüstrisi, Maden Tetkik Arama Kurumu gibi Türkiye sanayiinde ağırlığı bulunan ve bir çoğu Türk Sanayiine ara ve ana malı üretmekte olan kuruluşlar böyle bir devletçilik politikasının ürünleri olmuşlardır. Bu devletçilik politikası, özel kesim için kuşkusuz özendirici bir ortamın yaratılmasını engelleyici etkide bulunmuştur. Bu ortam içinde 1942 yılında yürürlüğü son bulan Teşvik-i Sanayi Kanunu'nun yerini yeni bir yasa almayınca, mevzuat ve uygulayıcı kuruluşlar dağınıklığa terk edilmişlerdir². Teşvik-i Sanayi Kanunu'nun yürürlükten kalktığı 1942 yılından siyasi iktidarın serbest biçimde el değiştirdiği 1950 yılına kadar, yatırımları teşvik edici herhangi bir tedbir uygulanmamıştır. Aksine, 1946' ya kadar uygulanan harp ekonomisi 1947 yılına kadar şiddeti aratarak devam eden devletçilik politikası yatırımlar için caydırıcı etki yapmıştır. Siyasi iktidar 1947'den itibaren ekonomi politikasında nispi bir liberalleşme başlatmıştır³.

1 TOSUNER; a.g.e., s. 5.

2 GÜVEMLİ; a.g.m., s.452.

3 Cumhuriyet Dönemi Türkiye Ekonomisi; s. 70.

İkinci Dünya Savaşını izleyen dönemde, yatırımlar, tüketim, istihdam ve ücretler durmaksızın artmıştır. Vergi sistemleri, kazançları firma yapısı içinde tutmaya ve yeni yatırımlarda oto finansman yöntemlerini uygulamaya sevk etmiştir. Artan tasarruf, yatırım piyasasını beslemiştir. Yabancı sermayenin de, yatırım faaliyetine önemli katkısı olmuştur¹.

1933-1950 döneminin en önemli özelliklerinden biride 1933-1938 döneminde uygulanan birinci beş yıllık sanayileşme planıdır. Bu planda kamu kesiminin sanayideki payını genişleten bir devletçilik uygulaması söz konusudur. Ne var ki, özel sektörü ortadan kaldırmaya yönelik bir politika söz konusu değildir. Aksine özel yatırımların geliştirilmesi için de çaba gösterilmiştir. Etibank ve Sümerbank'ın kuruluş kanunlarında, özel yatırımların da teşvik görmesi ve geliştirilmesi ilkesi benimsenmiştir. 1948 yılında İstanbul'da yapılan Sanayi Kongresi'nde, devletçilik aleyhinde olan ve özel sektörün önderliğini benimseyen görüşler hakim oldu².

1938-1950 dönemi sanayileşme politikası açısından şu özellikleri taşımaktadır:

- Devletin sanayileşme konusunda öncülük etmesi görüşünden uzaklaşmış özel sektörün daha çok teşviki fikrini benimsemiştir. Bunun sonucu olarak kamu yatırımlarında bir genişleme söz konusu değildir.
- İç ve dış koşullar da sınai yatırımların genişlemesini engellemiştir.
- Marshall Yardım Planı'nın Türk Sanayileşme politikasının değişmesinde etkili olduğu görüldü.

Açık finansman dışında istikraza da geniş olarak başvuru bu dönemin ilk yıllarında vergilerin toplam kamu gelirleri içindeki payının önemli bir düşüş

¹ Feridun ERGİN; *Para Politikası, Filiz Kitabevi, İstanbul- 1983, s. 155.*

² MANİSALI; *Gelişme Ekonomisi, s. 224.*

göstermiştir. Daha önceki dönemlerle karşılaştırıldığında bu dönemde vergilerin payının büyük bir düşme gösterdiği görülür. Ancak 1942 yılında getirilen yeni vergiler söz konusu oranda önemli bir yükselme yaratmıştır. Servet vergilerinde 1942 yılında ortaya çıkan büyük sıçrama varlık vergisinin bir sonucudur. Bu dönemde Toprak Mahsülleri Vergisi ile Varlık vergisi uygulamaya geçmiştir. 1941 yılında kabul edilen Toprak Mahsülleri Vergisi, ordunun beslenme ihtiyacını karşılamayı, Varlık Vergisi ise savaş ortamının yarattığı kıtlıklardan yararlanarak ve karaborsadan zengin olan kesmi vergilendirmeyi amaçlıyordu.

Onaltı ay yürürlükte kalan Varlık Vergisi Kanunu dışı dönük İstanbul tüccarını ve özellikle azınlık grupları vergilendirme yoluna gitmiştir. Tahakkuku yapılan varlık vergisi uygulamasına son verildikten bir yıl sonra, çiftçilere yönelik, toprak mahsulleri vergisi getirilmiştir. Büyük ve küçük çiftçi arasında fark gözetmeyen bir vergi niteliği taşıyan bu vergi, savaş sonrasında genel olarak çiftçi kesiminin iktidara cephe almasına yol açan ara etkenlerden biri olmuştur¹

Türk Vergi Sistemi 1940'ların sonunda çok önemli değişiklikler geçirmiştir. Bu dönemin değişiklikleri esas olarak gelirin vergilendirilmesi ile ilgilidir. Cumhuriyetin ilk yıllarında uygulamaya giren kazanç vergisi çeşitli değişikliklerden geçmiş olmasına rağmen etkin ve verimli yapıya kavuşmamıştı. 1949 yılında yapılan reformla kazanç vergisinin yerine Gelir, Kurumlar ve Esnaf Vergileri kabul edildi. Ayrıca vergileme ile ilgili işlemleri düzenleyen Vergi Usul Kanunu uygulamaya girdi². Bu dönemde özellikle ikinci dünya harbi sebebiyle savunma harcamalarını finanse etmek için vergi oranlarının artırılması ve yeni vergilerin konulması geleceğin güvenli olmaması yatırımcıyı yatırım yapmaktan alıkoymuştur.

¹ Gülten DEMİR; *Devlet-Ekonomi İlişkisinde Dönüşüm*, Beta Basım Yayım, İstanbul 1994, s. 59.

² *Cumhuriyet Dönemi Türkiye Ekonomisi*, s. 610-611.

Bu dönemde vergi gayreti düşüktür. Bunun sebepleri vergi sisteminin kapsamının dar ve gelir artışları karşısında duyarlılığının az olmasıdır. Aşar kaldırıldıktan sonra yerine başka bir vergi konmadığından tarımsal gelirler vergi dışı kalmıştır. Arazi vergisi ilk zamanlar bu açığı kısmen telafi edecek nitelikte iken, vergi matrahı gayrimenkul değerindeki artışa göre ayarlanmadığından, bu verginin devlet gelirleri içindeki önemi devamlı olarak azalmıştır. 1948'de uygulanmasına başlanan gelir vergisi gelir esnekliği yüksek olması gerektiği halde yapısında ve uygulanmasında mevcut aksaklıklardan dolayı gelir artışlarını yakından takip edememiştir. Esnaf vergisinin kaldırılması sonucu bu verginin kapsamı daha da daralmış, beyannameli mükellef durumunda olan yüksek gelirli ise büyük ölçüde vergi kaçırmıştır¹.

C - 1950-1960 DÖNEMİ UYGULANAN VERGİ POLİTİKALARI VE TEŞVİKLERİ

1950'de siyasal iktidar, liberal bir iktisat politikası izleyen Demokrat Partiye geçmiştir. Bu iktidarın özel kesimin yatırım yapmasına uygun bir ortam oluşturduğu görülmektedir. Kredi olanaklarının artırılması, dış yardım Hazine olanakları ile birleştirilerek ekonomiye aktarılması, devletleştirilen dış ticarete girişimciyi yatırım yapmaya özendirici bir politika izlenmesi, altyapı yapımına büyük hız verilmesi, tarımsal üretimi özendirici destekleme fiyat politikasının uygulanması bu ortamın doğuşuna etkide bulunmuşlardır. Bu dönemde özendirme önlemleri mevzuatı fazla gelişme göstermemiş olmasına rağmen, sözü edilen elverişli ortam, özel kesimin sanayi yatırımları için özendirme önlemleri niteliğinde olmuş ve özel kesimin sınai yatırımlara yönelmesi sağlanmıştır².

¹ GÖRGÜN; a.g.e., s. 200

² GÜVEMLİ; a.g.m., s. 452.

Bu dönem 1937'de başlatılan, ancak harp nedeni ile ertelenen reform çalışmalarının devam ettirildiği ve gerçekleştirilmeye çalışıldığı dönemdir. Gerçekten büyük vergi reformuna gidilmiş, çağdaş batı ülkelerinden esinlenerek Gelir, Kurumlar, Esnaf, Gider, Otomobil, Veraset ve İntikal, Harçlar, Trafik, Maden, Petrol, Kamu alacaklılarının tahsili, Vergi Usul Kanunu ile yeni vergiler, birer modern vergi olarak sistemimiz girmişlerdir. Diğer taraftan dönem başından itibaren Hür Demokratik Sisteme geçişte, toplum yapısında önemli değişiklikler başlamış bir takım siyasi baskı grupları ortaya çıkmıştır. Özel sektör teşebbüslerinin yatırımı için teşviklere önem verilmiş, büyük bir alt yapı yatırımına gidilmiştir¹.

1950-1960 döneminin, büyük karma ekonomik düzenin ve dolayısıyla bugünkü özendirme politikalarının hazırlayıcısı olduğu ileri sürülebilir. Bu dönemde uygulayıcı kuruluşlar olarak Ekonomi ve Ticaret Vekaleti ile 1957 yılında kurulan Sanayi Bakanlığı'nın etkin olduğu görülmektedir. Ayrıca özel kesim sanayi girişimlerinin gereksinme duydukları orta süreklili yatırım kredisi gereksiniminin de, bu dönemde kurulan T. Sınai Kalkınma Bankası'nda devletin çeşitli desteğiyle sağlanmaya başlandığını belirtmek gerekmektedir².

1954 yılında, yabancıların petrol aramalarını kolaylaştırmak maksadıyla 6224 sayılı kanun kabul edilmiştir.

Bu dönemde yatırımlar için sistem halinde bir teşvik tedbirleri paketi uygulanmamış olmasına rağmen yatırımların 1950-1953 yılları arasında GSMH'ya oranının bir önceki (1946-1949) dönemin % 10.29' olduğu halde yaklaşık olarak % 15'e çıkması ancak bu elverişli ortamla açıklanabilir. Nitekim ortamı oluşturan şartlar olumsuz yönde değişmeye başlayınca yatırım oranı da düşmüş ve 1954-1958 döneminde GSMH'nın % 13.89'lara inmiştir³.

¹ ALPAT; a.g.e., s. 227.

² GÜVEMLİ; a.g.m., s. 453.

³ ALPAT; a.g.e., s. 71.

Özetle, vergi sisteminin 1923-60 yılları arasında özel ayırıcı vergi tedbirleri ile kişi tercihlerini ve piyasa göstergelerini düzeltmeğe yönelmediğini daha evvel belirtmiştik. Bununla beraber bu dönemde uygulanan vergilerin özel tasarruflar ve yatırımlar üzerinde olumsuz bir etki yaptığı söylenemez. Yüksek gelir gruplarının vergi yükünün düşük olması, özel tasarruflar ve yatırım kararları üzerinde vergilerin sebep olabileceği herhangi bir olumsuz etkiyi engellemiştir. Buna tek istisna Varlık Vergisi alabilir¹.

III - PLÂNLİ DÖNEMDE UYGULANAN VERGİ POLİTİKALARINDA YERALAN TEŞVİKLER

Türkiye'de özendirme ve yönlendirme önlemleri gerçek anlamı ile plânlı dönemde uygulanmaya başlanmış ve sanayi ihracatını özendirme önlemlerinden de ilk kez bu dönemde yararlanmak olanağı bulunmuştur. Kalkınma plânlarının özel kesim için yol gösterici olması ve uygulama zorunluluğu getirmemesi, bu önlemlerin ayrı mevzuatla ortaya konulmasını zorunlu kılmıştır.

27 Mayıs 1960 Devrimi, aynı zamanda, plânlı döneme geçişi sağlayan bir olaydır. Nitekim 1961'de Devlet Plânlama Teşkilatı kurulmuş, 1962' de ilk yıllık program hazırlanmıştır².

Devlet, özel teşebbüslerin milli ekonominin gereklerine ve sosyal amaçlara uygun yürümesini, güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayacak tedbirleri alır. Kuşkusuz bu tedbirlerden en önemlisi, emredici değil, fakat yön verici bir plân dahilinde özel teşebbüslerin milli ekonominin gereklerine uygun olarak çalışmasını ve gelişmesini sağlamaktır. Bu amaçla Devlet, "ekonomik, sosyal ve kültürel kalkınmayı, özellikle tarım ve sanayinin yurt düzeyinde dengeli ve

¹ GÖRGÜN; a.g.e., s. 200.

² GÜVEMLİ; a.g.m., s. 206.

uyumlu biçimde hızla gelişmesini, ülke kaynaklarının döküm ve değerlendirilmesini yaparak verimli şekilde kullanılmasını plânlamak, bu amaçla gerekli teşkilâtı kurmak" ödevi ile yükümlüdür. Hazırlanan plânlarda, "milli tasarrufu ve üretimi artırıcı, fiyatlarda istikrar ve dış ödemelerde dengeyi sağlayıcı, yatırımı ve istihdamı geliştirici tedbirler" öngörülebcektir. Nihayet "yatırımlarda, toplum yararları ve gerekleri ile kaynakların verimli şekilde kullanılması" amaçlanacak, kalkınma teşebbüsleri, "bu plâna göre" gerçekleştirilecektir¹.

1960' lardan önce vergi kanunlarında yapılan değişiklikler hiçbir araştırmaya ve danışmaya dayanmadan büyük bir acele ile hazırlanmıştı. Nitekim 1961 yılında İstanbul'da, devrin maliye bakanı vergi sistemini bütünüyle ve önerilerde bulunmakla yükümlü bir Vergi Reform Komisyonu'nun çalışmalarına başlamasını uygun görmüştür. Üyeleri, Maliye Bakanlığı ve özel sektör temsilcileriyle ilim adamlarından oluşan komisyonun çalışmalarına zaman zaman çeşitli mesleki kuruluşların ve ilgili diğer çevrelerin temsilcileri de katılmıştır. Vergi Reform Komisyonu'nun vergi meselelerine yaptığı temel yaklaşım :

1- Vergiden optimal hâsılayı sağlamak,

2- Türk Vergi Sistemi'ni sosyal ve ekonomik fonksiyonlarını gereği gibi yerine getirecek şekilde düzenlemek,

3- Vergi kanunlarını hem yükümlüler hem de uygulayıcılar için kolay anlaşılır, rasyonel, açık ve basit bir hâle getirmek,

4- Vergi hukukunu demokratik prensiplere göre geliştirmek ve yükümlü haklarını koruyacak bir biçimde yeniden düzenlemek yönünde olmuştur. Türkiye'nin iktisadi kalkınmasının karma ekonomi düzeni ile gerçekleştirilece-

¹ Fevzi DEMİR-Şükrü KARATEPE; *Anayasa Hukukuna Giriş*, Evrim Basım-Yayımlı-Dağıtım, İstanbul 1989, s. 206.

ğini gözönünde tutan Vergi Reform Komisyonu, önerilerinde daima yükümlülerin tasarruflarını ve yatırımlarını vergi yolu ile teşvik etmeyi önemle gözönünde bulundurmuştur. Sözü geçen amaca ulaşabilmek için Komisyon ayrıca, kısa dönemde vergi hasılatında azalmaya sebep olabilecek bazı vergi indirim tedbirlerini önermekten de çekinmemiştir. Bunların en önemlileri; yatırım indirimi, yeniden değerlendirme, azalan bakiyeler üzerinden hesaplanan (degrassif) amortisman usulü, zarar nakli, zirai kazançların vergilendirilmesi, servet beyanı, vergi uzlaşmasıdır¹.

Plânlı kalkınmanın, özel kesim için yol gösterici (yönlendirici) olması, plânın hedeflerine varması için teşvik tedbirleri uygulanmasını zorunlu kılar. Gerçekten bu tedbirler sayesinde özel kesim yatırımları planda kabul edilmiş bulunan seviye ve önceliklere uygun olarak gerçekleşebilir. Bu itibarla ülkemizde teşvik tedbirlerinin planlı dönemde yeniden ortaya çıkması ve giderek genişlemesi tesadüfi değildir².

A - BİRİNCİ BEŞ YILLIK KALKINMA PLÂNI DÖNEMİNDE UYGULANAN VERGİ POLİTİKALARINDA YERALAN TEŞVİKLER

Gelişen bir ekonomide devlete düşen görevleri geleneksel bir görüşle sınırlandırmaya imkân yoktur. İktisadi kalkınma, yurdun sosyal ve ekonomik düzeyinde değişmeleri gerektiren sosyal bir olaydır. Bunun gerçekleşmesi, huzur ve istikrarın sağlanması adil bir gelir dağılımı ve dengeli bir üretim bünyesi gibi ancak devlet otoritesinin müdahalesiyle gerçekleşecek bazı şartlara bağlıdır. Özel sektörün iktisadi kalkınmanın bütün şartlarını yalnız başına gerçekleştirmesi mümkün değildir. İktisadi kalkınmanın gerçekleşmesi için yatırımların hızlan-

¹ NADAROĞLU; a.g.e., s. 403-404.

² Cumhuriyet Dönemi Türkiye Ekonomisi, s. 71.

dırılması, üretimin yapısında ve metodlarında bazı temel değişikliklerin meydana getirilmesi gerekir. Faaliyetlerini piyasa şartlarına göre ayarlayan müteşebbisin bunları gerçekleştirmesi mümkün değildir. Az gelişmiş ve durgun bir iktisadi düzenden ileri ve dinamik bir bünyeye geçiş için merkezi otoritenin sistematik ve rasyonel tedbirler alması gerekmektedir¹.

Bu plânda yıllık kalkınma hızı % 7 olarak belirlenmiş, tarımda % 25.6, madencilikte % 52.8, imalat sanayiinde % 72.8, enerjide % 83.3, ulaşıtırmada % 58.1 oranlarında üretim artışı amaçlanmıştır. Planda, karma ekonomi ilkeleri gözetilerek, sanayinin teşviki yoluna gidileceği dile getirilmektedir. Teşvikler uygulanırken bölgeler arası dengeli bir kalkınmanın sağlanması gözönünde bulundurulmaktadır². Hedeflerin gerçekleşme düzeyine bakıldığında öngörülen kalkınma hızına ulaşabilmek için GSMH'nun % 16' sının yatırımlara ayrılabilirdiği ve % 6.7' lik bir kalkınmanın gerçekleştirildiği görülmektedir. Bu dönemde % 12.3 oranında büyümesi beklenen endüstride % 9.7' lik bir gelişme sağlanmıştır³.

Plânın finansman ihtiyacının karşılanabilmesi için plân dönemi sonuna kadar, vergi gelirlerinin gayrisafi milli hasılaya oranının yüzde 17.3' e kadar yükselmesi gerekmektedir. Vergi gelirlerinde gerekli olan bu yükselme; ekonomik hayattaki gelişme ve vergi sisteminde yapılacak reformlar ile sağlanacaktır⁴.

¹ DPT; Birinci Beş Yıllık (1963-1967) Kalkınma Plânı, Ankara 1963, Türkiye Ticaret Odaları, Sanayi Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği, s. 59-60.

² Adil KORKMAZ - Cihangir Korhan GERÇEK - Orhan PAZARCIK; Ülkemizde Uygulanan Teşvik Sisteminin Ekonomi Üzerindeki Etkileri ve Verimlilik Temeline Dayandırma İmkanları, Milli Prodüktivite Merkezi Yayınları : 381, Yeniçağ Basın-Yayın Sanayi Tic. Ltd. Şti, Ankara 1989, s. 21.

³ Muzaffer SENCER; "Türkiye'de Kalkınma Stratejileri ve Planlama Süreci", Amme İdaresi Dergisi, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü, Cilt : 24, Sayı 4, Aralık 1991, s. 37.

⁴ DPT; a.g.e., s. 127.

B.B.Y.K.P.' da vergi yükü ve bu yükün dağılımının kişilerin çalışma inisiyatifi ve toplam tasarrufları artırıcı yönde olması öngörülmüş. Vergi sistemimizin düzeltilmesine temel olacak bu ilkeler aşağıda özet olarak açıklanmıştır¹.

(1) Vergi sistemimiz, kalkınma hamlemizin başarılması için gerekli vergi gelirleri artışını sağlayabilecek bir esnekliğe sahip olmalı ve bu bakımdan noksanları tamamlanmalıdır.

Kalkınma hamlemizin başarılması için alınacak tedbirlerde şimdiye kadar vergi dışı kalmış ve yeterli derecede vergilenmemiş kaynakların, ekonomimizin kendi bünyelerinde gerçeklerine uygun surette ve usulleri içinde vergilendirilmeleri hedef alınacaktır.

(2) Vergi sistemimizin genel iktisadi ve sosyal etkileri sektörler ve kişiler arasında, kamu hizmetlerinin maliyetine katılma bakımından ayrımlar yaratmayacak ve plânın hedeflerine ulaşmasını destekleyecektir.

(3) Gelir vergisinde gelir kaynakları itibariyle tanınan istisna muafiyet ve indirimler ve denetleme yetersizlikleri emek geliri elde edenlerin aleyhinde durumlar yaratmaktadır. Sistemin bu aksaklıklarının da önlenmesi yoluyla gerekli tedbirler üzerinde durulacaktır.

(4) Vergi sistemimiz genel tasarruf hacmini ve çalışma inisiyatifi artırıcı olacaktır.

¹ DPT; a.g.e., s. 483.

Artan kamu tasarruflarının, özel tasarruf ve yatırımlara etkisini azaltmak ve halkın çalışma gücünü maksimum düzeye çıkartmak için aşağıdaki tedbirler alınacaktır¹.

(a) Gelir vergisinde azalan amortisman usulü kabul edilecektir.

(b) Tasarrufları teşvik edecek ve yatırımları belirli alanlara yöneltecek şekilde bir yatırım indirimi uygulanacaktır.

Geri kalmış bazı bölgelerde belli kollarda yapılacak yatırımlar için daha elverişli şartlar tanınacaktır.

(c) Lüks tüketim maddelerine istihlâk vergileri konması yoluyla halkın lüks istihlâk eğilimi, tasarruf eğilimine yöneltilecektir.

(d) Uygulaması ertelenen tarım gelirleri vergisine ait yeni esaslar tarımda verimliliği ve çiftçinin çalışma şevkini artırıcı yönde olacaktır.

(e) Sanayimizin gelişmesi ve ihracata yönelebilmesi için ihraç edilen sanayi mamulleri üzerindeki istihsal vergisi ve benzeri zorlukların iadesi kabul edilecek ve ithalat rejimi amaca ulaşacak hale getirilecektir.

Bu arada lüks inşaatın önlenmesi, bu gibi inşaata giden kaynakların daha fazla nüfusun barınmasını mümkün kılacak sosyal konutlara, turizmi geliştirecek otel inşaatına kaymasını teşvik, plânın amaçları arasındadır. Bunun temini için bugün bütün yeni yapılara tanınan bina vergisi muafiyeti sadece sosyal adalet ve turizmi teşvik maksadına hasredilecektir². Bunun yanında planda lüks ko-

¹ DPT; a.g.e., s. 484.

² DPT; a.g.e., s. 485.

nut yapımına hiçbir türlü konut kredisi verilmeyecek, ayrıca ek vergiler konacaktır¹.

Bu tedbirler dışında, geri kalmış bölgelere yapılacak yatırımlara vergi indirimleri tanınacak, gelişme imkânları olup ta bu imkânları kullanamamış bölgelere yatırımların akması teşvik edilecek ve böyle imkânların bol miktarda toplandığı merkezlerde sanayi bölgeleri kurulması yoluna gidilecektir. Devlet bu bölgelerde gerekli alt yapı yatırımlarına öncelik verecektir².

Diğer taraftan yeni doğan sanayiler, selektif bir gümrük koruma kapsamında olup, dinamik bir karakter taşıyacak olan bu koruma kademeli olarak kaldırılacaktır. İhracatı teşvik, ihraç mallarından alınan üretim vergisi ve benzerlerinin geri verilmesi ve eğer bu mallarda kullanılan hammaddeler ithal ediliyorsa bunların geçici ithalinin kolaylaştırılması yollarına gidilecektir³. Özellikle ihraç mallarının maliyetine giren bütün dolaylı vergilerin gümrük kapısında ihracatçıya geri verilmesini sağlayacak pratik bir vergi düzenine ihtiyaç vardır⁴.

Birinci Beş Yıllık Plânda vergi politikası için açıklanan genel hedefler, vergi gelirlerini kamu yatırım ve cari harcamalarında plânın öngördüğü artışı karşılayacak seviyeye yükseltmek ve vergilerde özel tasarrufları yatırımları ve çalışma gayretini artırıcı ayarlamaları yapmaktır. Vergi sisteminin verimliliğini artırmak için vergilerin gelir esnekliğinin artırılması, yeterince vergilendirilmeyen vergi kaynaklarının vergi kapsamı içine alınması, vergi yükü dağılımında sektörler ve kişiler arası haksız ayırımların giderilmesi, gelir vergisinin uygulanmasındaki aksaklıklar sonucu emek gelirleri aleyhine olan durumun düzeltilmesi teklif edilmiştir. Özel tasarrufları, yatırımları ve çalışmayı teşvik için öngörülen tedbir-

¹ DPT; a.g.e., s. 433.

² DPT; a.g.e., s. 494.

³ DPT; a.g.e., s. 494.

⁴ DPT; a.g.e., s. 523.

ler ise; gelir vergisinde hızlandırılmış amortisman usulünün ve tasarrufları teşvik edecek, yatırımları belirli alanlara yöneltecek bir yatırım indiriminin kabulü, lüks tüketimin vergilendirilmesi, tarımda verimliliği artıracak bir vergi uygulaması ve ihracatı teşvik için istihsal vergisi ve benzer vergilerin iadesidir¹.

19 Şubat 1963 tarih ve 202 sayılı Yasa ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa bir bölüm eklenmek suretiyle, yurdumuzda ilk defa olarak yatırım indirimi uygulaması başlatılmıştır. Yatırım indirimi, kısa bir tanımlama ile, Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerine tanınmış bir vergi istisnasıdır. Kalkınma plânlarına uygun ve kanunda belirtilen diğer koşullara haiz yatırımların özkaynaktan karşılanan kısımlarının kanunda açıklanan belli bir yüzdesi kadar gelir; Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi matrahından indirilerek vergi dışı kalmakta, böylece kaynaklar kalkınma plânlarına uygun yatırımlara kanalize edilmekteydi. 202 sayılı kanuna göre yatırımın özkaynaktan karşılanan kısmına uygulanacak yatırım indirimi nisbeti genel olarak %30, tarımsal yatırımlarda %40, az gelişmiş bölgelerdeki yatırımlarda %50' dir. Böylece kanunda bir taraftan kaynakların plân hedeflerine uygun yatırımlara yöneltilmesi, diğer taraftan bu yatırımların gelişmemiş bölgelere kaydırılması amacı güdülmüştür².

Türkiye' de, ürünlere ihraç gücü kazandırmak ve müteahhitlik hizmetlerini özendirmek amacıyla 27.6.1963 tarihinde çıkarılan ihracatı geliştirmek amacı ile vergilerle ilgili olarak Hükümetçe alınacak önlemlere dair 261 sayılı Kanun, ihracatın teşviki ile ilgilidir. Adı geçen yasa, ihracat kamu ürünlerin vergi, resim, harç gibi yükümlülüklerden istisna edilmesi, yurt dışı müteahhitlik hizmetlerindeki vergi yükünün azaltılması ve vergi iadesinden yararlandırılması konusunda hükümete yetki vermektedir. Diğer yasa, 25.5.1964 tarih ve 474 sayılı 5383

¹ GÖRGÜN; a.g.e., s. 201.

² EKER; Avrupa Birliği'nde ve Türkiye'de Teşvik Sistemleri ve Teşvik Politikaları, Doğu Matbaacılık, Ankara 1995, s. 149.

sayılı Gümrük Kanunu' na Bağlı Gümrük Giriş Tarife Cetvelinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun' dur. Bu yasa ile, Bakanlar Kurulu' na gümrük vergileri ile ithalde alınan diğer vergi ve resim oranlarını değiştirme yetkisi tanınmıştır¹

1963' de kurulan Sınai Yatırım ve Kredi Bankası' nın orta süreli işletme ve yatırım kredileriyle, daha önce kurulan T. Sınai Kalkınma Bankası ile birlikte, sanayileşmenin hızlanmasına katkıda bulunmağa bu dönemde başladığını belirtmek gerekmektedir².

14 Mayıs 1964 tarih ve 474 sayılı Kanun ile Bakanlar Kurulu' na yatırım malı sayılan ve ithali uzun vadeli plân hedeflerine uygun görülecek eşyanın ithalde alınan vergi resimlerini (Damga vergisi hariç) en çok 5 yıllık bir devre içinde, çeşitli taksitler halinde, tahsiline müsaade etme ve gümrük giriş tarife cetvelinde gösterilen vergi oranlarında gerekli değişiklik yapma yetkisi tanınmıştır³.

Söz konusu hedeflerden hareketle, Birinci Beş Yıllık Kalkınma Plânı toplumun refahını artırma amacını gütmektedir. Bunu yaparken 1961 Anayasasındaki "Sosyal Devlet" ilkesine uygun olarak yeni bir karma Ekonomi Sistemi anlayışı getirmekte ve içerdiği sosyal adalet önlemlerinin yoğunluğuyla göze çarpmaktadır.

Birinci plân döneminde milli gelirin her yıl ortalama %7 oranında bir artışı hedef alınmıştır. Tam istihdamın ve dış ödemeler dengesinin sağlanması benimsenmiştir. Her yıl milli gelirin %7 artışını sağlayabilmek için, gayri safi milli hası-

¹ Rıdvan KARLUK; Türkiye Ekonomisi, Tarihsel Gelişim Yapısal ve Sosyal Değişim, Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş., İstanbul 1997, s. 432.

² GÜVEMLİ; a.g.m., s. 454.

³ DPT; Yatırımların ve İhracatın Teşviki, V. Beş Yıllık Kalkınma Plânı Özel İhtisas Komisyonu Raporu, s. 18.

lanun %18.3' ünün yatırımlara ayrılması, bunun da %3.5' luk kısmının dış kaynaklardan, geriye kalan bölümünün de iç kaynaklardan karşılanması plânlanmıştır. Plânda beş yıllık hedeflerin ve uzun dönemde dikkate alınan onbeş yıllık hedeflerin çoğunun iyimser ve yüksek tahmin edildiği, fiili gerçekleştirmelerin bu hedeflerin altına düştüğü görülmektedir. Dış tasarruf ve yardım oranı, istihdam, işsizlik, sosyal güvenlik ve sağlıkla ilgili hedeflerde gerçekleştirme düşük kalmıştır. Buna karşılık %7' lik büyüme oranı az bir farkla gerçekleştirilmiştir¹.

Birinci Plân döneminde yukarıdaki açıklamaların da ortaya koyduğu üzere, daha çok kapasite yaratıcı, sanayileşmeyi yaygınlaştırıcı ve hızlandırıcı önlemler üzerinde durulmuş ve bunların gerçekleştirilmesine çalışılmıştır. Denilebilir ki, plânda yer alan sanayileşme ile ilgili tüm tahminler için gerçekçi ve etkili atılımlar yapılmıştır. Türkiye' de, tahmin edilen önlemlerin bu denli başarılı olarak gerçekleştirildiği bir başka plân dönemi olmamıştır.

B - İKİNCİ BEŞ YILLIK KALKINMA PLÂNI DÖNEMİNDE UYGULANAN VERGİ POLİTİKALARINDA YERALAN TEŞVİKLER

Birinci plân döneminde sinai gelişmeyi hızlandırmak ve yatırımları teşvik etmek amacıyla mevcut tedbirler uygulanmış ve yeni bazı araçlar geliştirilmiştir. Bu konuda plân döneminde cari olan tedbirlerin önemli olanları aşağıda topluca belirtilmiştir².

(1) Yatırımlarda yerli mamüller kullanma yönetmeliği.

(2) Montaj sanayi talimatı.

¹ BAŞOL; a.g.e., s. 65.

² DPT; İkinci Beş Yıllık Kalkınma Plânı (1968-1972), Başbakanlık Devlet Matbaası, Ankara 1967, s. 366.

- (3) Yatırım indirim.
- (4) Gümrük vergi ve resimlerinin değiştirilmesi.
- (5) Yatırım mallarının gümrük vergi ve resimlerinin taksitlendirilmesi.
- (6) Dahilde üretilen ve yatırım malı niteliğinde olan malların istihsal vergilerinin taksitlendirilmesi.
- (7) Kota sistemi ve ithal yasaklamaları.
- (8) İhracatta vergi iadesi sistemi.
- (9) Merkez Bankası reeskont kredilerinin öngörülen sanayi dallarına selektif olarak uygulanması.
- (10) İhracatçılara ihraç edilen sınai mamüllerin bünyesine giren ithal malı ham ve yardımcı maddeler için ek döviz tahsisi.
- (11) Azalan bakiyeler usulü ile amortisman.

Bu tedbirler paketinin sınai gelişmede ve sınai mamuller ihracında payı önemli olmuştur. Ancak tedbirlerin çeşitli organlar tarafından vadedilmesinde ortak politika ilkelerine göre hareket edilemediğinden tedbirlerin uygulaması, tedbirlerden bekleneni tam sağlamamıştır. Bazı tedbirler için gerekli formalitelere gidilmiş, bazılarında da uygulama imkânı bulunamamıştır.

Yatırım indirimi, gümrük taksitlemesi ve gümrüklerin değiştirilmesi konusunda getirilen tedbirlerin amaçları birbirine yakın olduğu halde uygulamada herbiri için ayrı sorumlu kuruluşlar tanımlanması, ayrı müracaat ve inceleme usulleri getirilmesi zaman israfına ve tutarsızlıklara yol açmıştır.

Yatırımlarda yerli mamüller kullanma yönetmeliği, söz konusu malların iç üretimini zorlamışsa da bir çok yatırımlarda gecikmeler doğurmuştur.

Sınai mamuller ihracatını geliştirmek için öngörülmüş tedbirlerin bir kısmı etkisiz kalmıştır. Bu konuda geliştirilmiş en önemli tedbir olan ihracatta vergi

iadesi sistemi, sınıai mallarda bir gruplamaya gidilememesi ve iade oranlarında devamlılık sağlanamaması yüzünden beklenen faydayı getirememiştir.

Sınıai tesislerin kuruluşuna ait cari mevzuat çok eski ve değişik tarihlerde hazırlanmış ve bir sınıai tesise çalışma izni almak için en az iki buçuk ay bekle-nilmesi gerekmekte ve bu süre genellikle dört ilâ beş ayı bulmaktadır.

İkinci Beş Yıllık Kalkınma Plânında Vergisel teşvikler hakkında aşağıdaki konular göze çarpmaktadır.

- Vergi Politikası zorunlu mallar üzerinde düşük fakat lüks tüketim mallarına özelliklerine göre derece derece artan vergi oranı uygulanacak şekilde izlenerek zorunlu olmayan tüketimin kısılması sağlanacaktır. Mevcut vergi sistemi bu amaca uygun olarak gözden geçirilecektir¹.
- En verimli sahalara yönelik müteşebbislere teşvik edici selektif vergi politikası uygulanacaktır².
- Yapılacak düzenlemede mali bakımdan gözönünde tutulacak ilke, vergi sistemine sık sık kanun değişikliklere başvurulmasını önleyecek bir gelir esnekliğinin kazandırılması olacaktır³.
- Vergi gelirlerinin artırılma amacı toplam tasarruf gayrisafi milli hasıla oranının yükseltilmesidir. Bu sebeple vergilemede özel tasarruf ve yatırım eğiliminin gözönünde tutulacak ve alınacak yeni tedbirler yanında, daha çok mevcut özendirici tedbirlerden etkin olarak yararlanılması sağlanacaktır. Ancak, bu tedbirler geliştirilirken, gelirin kişiler arasındaki dağılımının bozulmaması toplam tasarruf hacminin azalmaması ve kaynakların etkin dağılımının bozulmamasına dikkat edilecektir. Öte yandan bu amaçlara uygun olarak alınacak teşvik edici tedbirlerle daha verimli alanlara yönelmeyen kaynaklar vergilendirilecektir⁴.

¹ DPT; a.g.e., s. 103.

² DPT; a.g.e., s. 104.

³ DPT; a.g.e., s. 105.

⁴ DPT; a.g.e., s. 106.

- Kabul edilmiş bulunan yılda ortalama yüzde 7 gelişme hedefi tasarruf ve yatırımların öngörülen seviyelere çıkarılması yanında, yatırımların üretim faaliyetleri arasında tesbit edilen şekilde dağılmasını da gerektirmektedir. Plân, özel sektör yatırımları için emredici nitelikte olmadığından, izlenecek vergi politikası, uygulanacak diğer teşvik tedbirleri yanında üretim faaliyetlerinin kârlılık derecesini etkilemek suretiyle öngörülen yatırım dağılımının sağlanmasında yardımcı bir araç olarak kullanılacaktır. Bununla ilgili olarak, mevcut vergi sistemi öncelikle yatırılabılır fonların ekonomik gelişme için en verimli alanlara yönlendirilmesine imkân verecek bir yapıya kavuşturulacaktır. Yatırımların, özellikle ihracata ve yurt içinde üretimi ekonomik sınırlar içinde mümkün ithal mallarını ikame edici sektörlerle kaymasını kolaylaştırıcı bir vergi politikası izlenecektir¹.

Vergilemede üretimin fiziki bünyesi ile tasarruf-yatırım politikası arasında tutarlılığı sağlamak esas olacaktır. Yüksek gelir gruplarının talebine cevap veren ve genellikle gösteriş amacıyla yapılan lüks tüketim mal ve hizmetlerin daha yüksek oranda vergilendirilmesi ile kısıllacaktır. Ancak bu amaçla uygulanmakta olan yüksek Gümrük Vergileri ve ithaldeki miktar kısıtlamaları bu mal ve hizmetlerin yurt içi fiyatlarının yükselmesine ve böylece bu tip üretimin cazip bir yatırım sahası haline gelmesine yol açmaktadır. Uzun vadede kıt yatırılabılır kaynakların lüks tüketim malı üretimine yönelmesi daha sakıncalıdır. Bu nedenle bu tip mal ve hizmetlerin yurt içinde üretimi de yüksek oranlarda vergiye tabi tutulacaktır².

- Bölgelerarası dengeli gelişmenin sağlanması amacıyla ekonomik bakımdan kesin zorunluk bulunmayan hallerde özel yatırımların belirli bölgelerde aşırı şekilde yoğunlaşmıyarak, gelişme potansiyeli yüksek az gelişmiş çevrelere yönelmesi vergi kolaylıkları ile teşvik edilecektir³.

¹ DPT; a.g.e., s. 107.

² DPT; a.g.e., s. 107.

³ DPT; a.g.e., s. 107.

Planın finansmanını sağlamada başvurulacak yeni vergi kaynaklarının özellikle vasıtasız vergiler alanında olmasına dikkat edilecektir¹.

- Gdlecek vergi politikası ile vergi sisteminin etkin bir kaynak dağılımı için gerekli nitelikleri taşıması; kaynakların tüketim yerine yatırıma, istenmiyen yatırım yerine planın teşvik ettiği alanlardaki yatırımlara yöneltilmesi sağlanacaktır. Bu amaçla;
- Gümrük Vergisi ile istihsal vergileri gözden geçirilerek sınaı mamulle- rin maliyetine olumsuz etkide bulunan yönleri düzeltilecektir.
- Yatırımların ihracata dönük, maliyet yapısı ile dış pazarlarda rekabet gücü kazanabilecek olan sanayi dallarına yönelmesi için sistem içinde mevcut vergi teşvik tedbirleri gözden geçirilecektir.

Özel teşebbüsün teşviki politikası olarak²;

- Özel sektörün yatırımları kalkınma plnunun ekonomik ve sosyal ilkeleri çerçevesinde teşvik olunacaktır.
- Özel sektörün teşviki ve yönlendirilmesi amacıyla geliştirilmiş bulunan tedbirler dağınlıktan kurtarılacak, formaliteler basitleştirilecek ve uygulamada hızlı işleyen açık bir mekanizma kurulacaktır.
- Yatırım indirimi, ihracatta vergi iadesi, hızlandırılmış amortisman sis- temleri ile gümrük tarifelerini ayarlamak ve bazı vergi ve resimleri taksite bağlamak usulü, vergi hukukumuzda ithal edilerek, Birinci Beş Yıllık Plân döneminde özel kesimin Plân hedeflerine uygun faaliyetle- rini teşvik yönünden uygulamaya başlanmıştır. İhracatçılar için ihraç ürünlerinin girdilerinin ithalinde öncelikli olarak ithal girdilerinin gümrük vergisinden muafiyet, 16.9.1969 tarih ve 6/10649 sayılı ve 7.8.1970 tarih 7/1117 sayılı İhracatın Teşviki ve Geliştirilmesine Dair Karar çerçevesinde uygulanmıřtır³. İhracatı teşvik amacıyla, ihracatın ve döviz kazandırıcı faaliyetlerin finansmanında kullanılmak şartıyla,

¹ DPT; a.g.e., s. 109.

² DPT; a.g.e., s. 372.

³ KARLUK; a.g.e., s. 430.

bankaların kullandığı krediler, banka ve sigorta muameleleri vergisi, damga vergisi, hal rusumu ve harçlardan 1968 yılından itibaren adı geçen kararlar istisna edilmiştir. 7.8.1970 tarihli 7/1117 sayılı kararlar bu istisna yeniden düzenlenmiştir.

Bu teşvik tedbirlerinden yatırım indirimi, gümrük vergi ve resimlerinin taksitlendirilmesi ve ihracatta vergi iadesi daha yoğun uygulama alanı bulmuştur. Nitekim 1966 yılı sonuna kadar müteşebbisin öz kaynaklarından karşılanan 1 milyar 66 milyon lira çevresinde yatırım; yatırım indirimi tedbirlerinden faydalanmış ve 182 milyon lira çevresinde ithalata bağlı vergi ve resim taksite bağlanmıştır. Ayrıca sanayi ürünleri ihracatını teşvik amacıyla uygulanmakta olan ihracatta vergi iadesi tedbiri dolayısıyla 1964-1966 dönemi içinde yaklaşık olarak 115 milyon lira vergi iadesi yapılmıştır.

Yatırımları teşvik politikası tedbirleri olarak¹.

Yatırımlara başlamadan önce teşvik tedbirlerinden yararlanma hususunun süratle tesbiti ve gerekli işlemlerin basitleştirilmesi gerekmektedir. Teşvik tedbirlerinden yararlanması söz konusu olan projeler tek bir merci tarafından değerlendirilecek, proje karakteristiklerinin plan ilke ve hedeflerine uygun olması sağlandıktan sonra, bu merci teşvik tedbirlerinin hangi ölçülerde uygulanacağını tesbit edecektir. Bu amaçla mevcut kanunlarda gerekli değişiklikler yapılacaktır.

- Plânda imalât sanayi üretiminde öngörülen gelişmeler ve üretim tekniklerinde meydana gelen hızlı değişimler dikkate alınarak amortisman oranları sanayi dallarına göre yeniden ayarlanacaktır.

¹ DPT; a.g.e., s. 372.

İhracatı teşvik edici olarak¹;

- Mevcut vergi iade sistemi basitleştirilecek, benzer mamuller gruplaştırılacak ve gruplara göre iade yüzdeleri tespit edilecek ve uzun süre değişmemesi sağlanacaktır.

Dış ticaretle ilgili olarak²;

- Yurt içinde gemi inşa ettiren hakiki ve hükmi şahıslara, bu gemilerle yapılacak taşımalarda teşvik edici vergi hükümleri uygulaması imkânları araştırılacaktır.

Bunun dışında³;

- Sanayi yatırımlarının, özellikle Kalkınma Planında öncelik verilen ve üretimin ihracata yönelmiş sahalara, yapılmasını sağlamak için yukarıda söz konusu edilen politikalara ek olarak vergi politikası selektif bir şekilde kullanılacaktır.

202 sayılı kanunla uygulama imkânı getirilen yatırım indirimindeki %30, 40 ve 50 oranları 933 sayılı kanunla azami %80'e çıkarılmıştır⁴.

Bu plân döneminde mevzuat yönünden en önemli gelişme, Birinci Plân döneminin sonunda 1967 yılında kabul olunan, uygulanmasına İkinci Plân döneminde başlanılan yukarıda zikredilen 933 sayılı "Kalkınma Plânlarının Uygulanması Esaslarına Dair" kanun olmuştur. O zamana kadar yürürlüğe konulmuş ve geçerli olan tüm özendirme önlemlerine bu yasa ile bir araya getirilmiştir. Ya-

¹ DPT; a.g.e., s. 373.

² DPT; a.g.e., s. 534.

³ DPT; a.g.e., s. 637.

⁴ DPT; Yatırımların ve İhracatın Teşviki, V. Beş Yıllık Kalkınma Planı Özel İhtisas Komisyon Raporu; s. 18.

sada, yatırım indiriminin %80' e kadar çıkartılmasının yanısıra, gümrük vergilerinde bağışıklık, dış satımda vergi iadesi, sanayi bölgeleri kurulması için arazi istimlâki gibi önlemler yer alıyordu.

Türkiye' de sanayinin özendirilmesinde önemli bir aşamayı oluşturan bu yasa bütünüyle 25/10/1969' a kadar geçerli olmuş ve önlemlerin uygulanmasındaki dağınıklık giderilmiş, dış satımda vergi iadesi sistemi getirilmiş, yürütme tek elde toplanabilmiş, uygulama belgeleri kısmen basitleştirilmiş ve en önemlisi "teşvik belgesi" uygulamasına geçilmiştir. Ayrıca bu plân döneminde sanayi bölgelerinin kurulmaya başlamasının da önemli bir gelişme olarak ortaya çıktığı görülmektedir¹.

Teşvik tedbirleri arasında en etkilisine; çeşitli şekillerde vergi indirimlerinin teşkil ettiği görülmektedir. Yapılan bazı hesaplamalar, 1968-1973 arasında 56 milyonluk yatırımın CIF değeri 23.5 milyon olan ithal mallarının 17 milyona varan kısmı ithal vergilerinden kısmen veya tamamen muaf tutulmuştur².

Özetle İkinci Beş Yıllık Plânda öngörülen vergi politikası da birinci ile aynı esaslara dayanır. Amaçları devlet gelirlerini artırmak ve özel kesimde kaynakları daha verimli sahalara kaydırmaktadır. Vergi sisteminin verimliliğini artırmak için açıklanan tedbirler, vergi idaresinin düzeltilmesi, lüks tüketim vergileri ve istihsal vergisi kapsamının tekrar gözden geçirilmesidir. Vergi sisteminin piyasada meydana gelen kaynak dağılımını gelişme statejisine uygun yönde değiştirilmesi için ileri sürülen teklifler ise gümrük ve istihsal vergilerinin gözden geçirilerek sinai ürünlerinin maliyetlerine olumsuz etkide bulunan yönlerin giderilmesi, mevcut vergilerde yatırımların ihracata dönük ve maliyet yapısı bakımından dış pazarlarda rekabet edebilecek sanayi dallarına kaymasını sağlayacak

¹ GÜVEMLİ; a.g.m., s. 456

² Cumhuriyet Dönemi Türkiye Ekonomisi; s. 72.

ayarlamaların yapılması, yatırımların öncelik verilen bölgelere kaymasını mümkün kılacak yeni değişik tedbirlerinin alınmasıdır¹.

Bu plan döneminde hedefin %21.3 olmasına karşılık GSMH' nin %16.1' inin sabit sermaye yatırımlarına ayrıldığı bu dönemde yine yıllık ortalama %7' lik bir kalkınma hızı öngörüldürken gerçekleşme %6,9 oranında olmuştur. Öte yandan, yatırımların önemli bir bölümü ile yöneldiği endüstride, beklenen %12.0' lik gelişme %9.7 olarak gerçekleşmiştir².

C - ÜÇÜNCÜ BEŞ YILLIK KALKINMA PLÂNI DÖNEMİNDE UYGULANAN VERGİ POLİTİKALARINDA YERALAN TEŞVİKLER

Birinci plân döneminde yatırımların sektörler arası dağılımında hizmetler %37.8, sanayi %31.3, ulaştırma %15.6, Tarım %15.3 düzeyinde kalmıştır. İkinci plân döneminde sanayi %37.7, hizmetler %34.1, ulaştırma %16.4 ve tarım %11.1 seviyesine ulaşmıştır³.

Bu rakamlardanda görüleceği üzere sanayinin payı giderek artmıştır, üçüncü plân döneminde de sanayinin toplam yatırımlar içindeki payı %45.4 düzeyinde olmuştur. Bu durum, ülkenin sanayileşmeye dayanan bir kalkınma hamlesi içine girdiğinin bir göstergesidir.

Bu plânın "Uzun Dönemde Hedefler ve Amaçlar" başlığını taşıyan ikinci kesiminin "sanayileşme" adını taşıyan alt kesiminde şöyle denmektedir:

1 GÖRGÜN; a.g.e., s. 202.

2 SENCER; a.g.m., s. 37.

3 DPT; Üçüncü Beş Yıllık Kalkınma Plânı (1973-1977), DPT Yayın No: 1272, s. 206.

"Türk toplumunun yaşama düzeyini hızla yükseltecek bir ekonomik büyüme, sanayinin milli gelire artan oranda katkıda bulunmasını gerektirmektedir. Yaşama düzeyinin yükselmesi ile ilgili doğacak sınai ürün taleplerinin karşılanması, dış ticaretle ilgili sorunları çözümlenecek ölçüde ihracat ve ithal ikamesi yapılabilmesi, istihdam imkanlarının kararlı ve sürekli olarak artırılması, tarımda modernleşmenin hızlandırılması, kırsal-kent arasında gelir bölüşümünün iyileştirilmesi, toplumun bütün kesimlerinin verimliliğinin artırılması, kısaca kalkınma, ancak sanayileşme ile gerçekleşebilir"¹.

Üçüncü Beş Yıllık kalkınma Plânında göze çarpan teşvikler şöyle sayılabilir²:

- Büyüme imkanı ve yeteneği bulunan veya büyümekte olan küçük sanayi işletmelerinin kısa sürede ekonomik büyüklüğe erişecek şekilde gelişmeleri teşvik edilecektir.
- Üretim konuları itibariyle büyük sanayi ile yan sözleşmeler yaparak çalışma olanağı bulunan küçük sanayi kuruluşlarının büyük sanayi dalları ile işbirliği yapmaları teşvik edilecektir.
- Hammadde veya diğer şekilde kaynak kaybına yol açan ve büyüyerek gelişmesi mümkün olmayan küçük sanayide çalışanların başka üretim konularına geçmeleri teşvik edilecektir.
- Makine üretimi alanına da giren üretim dallarındaki küçük sanat girişimlerinin üretim, konu ve tiplerinin iç ve dış pazara dönük hatıra ve hediyelik eşya üretimine çevrilmesi teşvik edilecektir. Özellikle küçük el dokuma tezgahlarında bu amaca dönük özel bir programın uygulanması sağlanacaktır.
- Geleneksel, tarihi veya yöresel desen, renk ve şekilleri işleyen özellikle çinicilik, lületaş işleciliği, kilim ve halıcılık gibi küçük sanatların

¹ KORKMAZ-GERÇEK-PAZARCIK; a.g.e., s. 23-24.

² DPT; a.g.e., s. 563-564.

kalite, desen, renk ve şekil yönünden belli standartların üzerinde sürdürülmesi teşvik edilecek, hammadde tedarikleri düzenlenecektir.

- Kamu yatırımları, bazı örnek tesisler dışında, genellikle altyapı ve tamamlayıcı yatırımlara yönelmiştir. Özellikle birinci plân döneminde devlet tarafından yapımına başlanılan büyük kapasiteli otel ve tatil köyleri yatırımları tamamlanmış ve işletmeye açılmıştır. İkinci plân döneminde konaklama tesisleri yapımı daha çok özel kesim tarafından ele alınmış ve bu girişim teşvik tedbirleri ile desteklenmiştir.
- İkinci plân döneminde turizm politikasının ilkesi kitle turizminin geliştirilmesi olmuştur. Üçüncü plân döneminde özellikle fiziksel plânları tamamlanmış alanlarda kitle turizmi amaçlarına uygun tesislerin kurulması için teşvik tedbirleri getirilmiştir.
- İkinci plân döneminde gerek asgari geçim indirimini gerek götürü gider indirimini genişleten uygulamalar alt gelir grupları açısından olumlu sonuçlar meydana getirmiştir. Ancak, gelir vergisinde fiyat yükselişlerinin etkisiyle artan parasal gelirlerin daha üst gelir dilimlerinde vergilendirilmeleri aynı grupların vergi yükünü ağırlaştırmıştır. Vergi tarifesinin ilk gelir kademelerinde müterakkilik oranının yüksekliliği bu adaletsizliği daha da artmıştır. Vergilerin ekonomik yapılabilmesine imkan veren bir yapıya kavuşturulmasına ihtiyaç vardır.
- Gönüllü tasarrufların ve ihracatın artırılmasında, yatırımların plân hedeflerine göre yöneltmesinde vergiler teşvik edici ve caydırıcı olarak kullanılacaktır.
- Gelir vergisi tarifesinde alt ve orta gelir dilimlerinde görülen aşırı ve hızlı müterakkilik yumuşatılacaktır. Bu sebeple doğacak vergi kaybı gelir vergisi sistemi içinde yapılacak değişikliklerle karşılanacaktır.
- İhracatta vergi iadesi devam edecektir.
- Teşvik uygulamasında teşebbüslere doğrudan doğruya fon tahsisi öngörülmemiştir.
- Üçüncü plân döneminde GSYİH' da 88 milyar TL.'lık artış sağlanacaktır. Üretim, tarım sektöründe yüzde 11.5-12.5 hızlarıyla artırılacaktır. Böylece, GSMH' daki artışın yaklaşık olarak yüzde 12' si tarım yüzde 36' sı sanayi sektöründen, yüzde 52' si de hizmet sektörünün hasılasındaki artışlardan sağlanmış olacaktır.

Plândaki bazı öngörüler de şunlardır¹:

- İleri teknoloji gerektiren ara ve yatırım malı sanayilerinin dış alıma karşı korunmasına devam olunması,
- Tesislerin ekonomik kapasitede kurulmalarının sağlanmaya çalışılması,
- Sanayinin temel mal ve hizmetlerin uluslararası fiyatlara uygun seviyede sağlanmasına çaba gösterilmesi.

Mevzuat açısından yapılan kimi çalışmaları aşağıdaki şekilde sıralamak olanağı vardır².

- Orta ve sürekli kredilerle ilgili önemli önlemlerden ilki, 1973' de dış satım garantili yatırım kredilerine tanınan vergi, resim, harç bağışıklığı,
- Dış satımda vergi iadeleri 1975' de günün koşullarına uygun olarak yeniden düzenlenmiştir.
- Maliye Bakanlığı' nca 1973' de yatırım indirimi uygulaması ile ilgili esaslar yeniden belirlenmiştir.

Görüleceği üzere, bu plân döneminde, sanayinin özendirilmesine yeni önlem türü getirilmemiş, ancak mevcut önlemlerde zamanın koşullarına uygun değişiklikler yapılabilmektedir.

Öte yandan, ikinci plân döneminde ortaya çıkan ve üçüncü plân döneminde devam eden mevzuat tıkanıklığının, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı' nca 13.08.1978 tarihinde yayınlanan 78/2-32 sayılı tebliğ ile giderilmeye çalışıldığını belirtmek gerekmektedir. Nitekim sanayi yatırımları ile ilgili tüm önlemler bu tebliğ ile derlenerek uygulayıcıların yararına sunulmuştur. Aynı tebliğ ile gümrük vergilerinin taksitlendirilmesi öngörülmüştür.

¹ GÜVEMLİ; a.g.m., s. 456.

² GÜVEMLİ; a.g.m., . 457.

Bu plânda, yatırımlarla ilgili politika ilkeleri şöylece özetlenebilir¹.

- Özellikle ileri teknoloji gerektiren ara ve yatırım malı sanayilerinin belirli bir gelişme süresince rakip ithalata karşı korunması ve teşvik edilmesi esastır.
- Yeni yatırımlara karar verilirken tesislerin ekonomik kapasitede olmaları gereği gözönüne alınacaktır.

Bu iki ilkeden birincisinde ithal ikamesi ithalata karşı korunmakta, böylece ithal ikameci sanayileşme politikasının benimsendiği belirtilmektedir. İkinci ilkede ise küçük kapasiteli yatırımların verimsizliği getirdiği vurgulanmakta ve bu nedenle de verimliliği sağlamak için büyük kapasiteli yatırımların gerekli olduğu görüşü dile getirilmektedir.

Bu plânda yatırımlarda verimlilik konusunda daha büyük bir titizlik gösterildiği gözlenmektedir. Ne var ki, proje seçiminde ne tür bir verimlilik ölçütünün uygulanacağı konusunda herhangi bir görüş söz konusu olmamıştır.

Bu dönemde %7.4 olarak saptanmış bulunan kalkınma hızı, gerçekleştirilmiştir. %11.4 oranında gelişmesi beklenen endüstride gerçekleşen büyüme hızıysa %9.9 olmuştur².

Bu plân döneminde ayrıca ilk kez kalkınmada öncelikli yöreler kavramı yer almış ve bu bağlamda DPT bünyesinde yeni bir "Kalkınmada Öncelikli Yöreler Başkanlığı" kurulmuştur³.

¹ KORKMAZ-GERÇEK-PAZARCIK; a.g.e. , s. 24-25.

² SENCER; a.g.m., s. 38.

³ Meral TECER; "Kalkınmada Öncelikli Yörelere Sanayileşme ve İşletmecilik", *Amme İdaresi Dergisi*, TODAİE Yayını, Cilt. 24, S. 4, 1991, s. 58.

D - DÖRDÜNCÜ BEŞ YILLIK KALKINMA PLÂNI DÖNEMİNDE UYGULANAN VERGİ POLİTİKALARINDA YERALAN TEŞVİKLER

III. Plân dönemi için %7.4 olarak öngörülen büyüme oranı %6.5 olarak gerçekleşmiştir. Yine aynı dönemde gayrisafi yurtiçi hasılanın (GSYİH) büyüme oranı yılda ortalama %7.6 olarak hedef alınmış, gerçekleşme %6.9 olmuştur. Öngörülen hedefe ulaşamamasında, üçüncü plân döneminde uluslararası düzeyde ortaya çıkan petrol bunalımı ve Türkiye' nin ilişkilerinin yoğunlaştığı Batı ekonomilerinde petrol bunalımının başlattığı gelişmeler aynı zamanda enerji ve dışalma bağı hammadde arzında zaman zaman ortaya çıkan tıkanıklıklar nedeniyle sınai üretimde ve plân döneminin ilk ve son yıllarında tarımsal üretimde hedeften geri kalmalar, ayrıca plânda öngörülen önlemlerin alınmaması etkili olmuştur¹.

III. Plân döneminde GSMH' daki artış ile birlikte ekonomide belirli bir yapısal değişikliğinde gerçekleşmesi amaçlanmıştır. Bu yapısal değişim ile sanayinin öteki sektörlerle göre daha hızlı büyümesi ve GSYİH içindeki payının artması öngörülmüştür. 1972-1977 döneminde sanayinin GSYİH içindeki payı belli ölçüde artmış, ancak bu artış III. plânın öngördüğü yapısal değişikliği gerçekleştirememiştir. Tarım sektörü bu dönemde GSYİH içindeki payını koruyarak GSYİH' nin yaklaşık yüzde 29' unu oluşturmuştur. Hizmetler sektörünün payı ise III. plân döneminde hedef alınan düzeyde tutulamamıştır².

1968 yılından 1977 yılı sonuna kadar 4356 proje için teşvik belgesi verilmiştir. Bu projeler için öngörülen yatırım tutarı 471.2 milyar liradır³.

¹ DPT; Dördüncü Beş Yıllık Kalkınma Plânı (1979-1983), T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, s.7.

² DPT; a.g.e., s.8.

³ DPT; a.g.e., s.44.

Teşvik belgesi almış 4.356 adet projeden, tutarı 42,4 milyar lira olan 603 adet projenin teşvik belgesi iptal edilmiştir. İptal nedenleri; yatırım projesinin zamanla değişen koşullar nedeniyle gerek konu, gerek maliyet yönünden rantabilitesini yitirmiş olması sonucu yerine yeni bir belge alınması, yatırımcının konu, zaman ve maliyet açısından uygulanabilirliğini yitirmiş projeden vazgeçmesi; projenin öngörülen süre içinde uygulamaya başlanmamasıdır¹.

IV. plân döneminde Katma Değer Vergisine geçiş çalışmalarının ilk aşamasını gider vergileri sistemi tabanının geliştirilmesi ve vergi denetiminin etkinleştirilmesi oluşturmuştur. Yürürlükteki gider vergileri sisteminin sınıaleşme hedeflerine erişmeyi güçleştiren, görelî fiyat yapısını çarpıtan yanlarının giderilmesi öncelikle gözetilecektir².

Dış alım vergileri mali ve koruyucu niteliklerine uygun olarak sınıaleşmeyi hızlandıracak, dışa bağımlılığı azaltacak, dış pazarlara daha kolay ve güçlü çıkabilmeyi sağlayacak yönde yeniden gözden geçirilecektir³.

Mal ve Hizmetlerden alınan vergiler daha çok lüks tüketimi kapsayacak, maliyet enflasyonuna yol açmayacak ve ihracatı özendirerek biçimde yeniden düzenlenecektir⁴.

Vergi istisna ve bağışıklıkları yeniden gözden geçirilecek, ekonomik mali geçerliliği kalmamış olanların yürürlükten kaldırılması sağlanacaktır⁵.

1 DPT; a.g.e., s.44.

2 DPT; a.g.e., s.263.

3 DPT; a.g.e., s.263.

4 DPT; a.g.e., s.263.

5 DPT;a.g.e., s.263.

İhraç ürünlerinde, fiyatların dış pazarlarda rekabet edebilir nitelikte bulunmasına özen gösterilecek; rekabetin yeterli olmadığı alanlarda ya da dönemlerde devlet desteği ve özendirme önlemleri alınacaktır. Selektif biçimde kullanılacak bu destekler, dışarıda vergi iadesi, ucuz girdi, uzun vadeli ve düşük faizli kredi, geçici dışalım kolaylıkları vb. biçimlerinde oluşturulacaktır¹.

Yatırım malları üreten sanayilerde sağlanacak gelişmeler büyük öncelik taşımaktadır. Plân döneminde ekonomide yapısal değişiklik sağlamak, yüksek bir gelir ve üretim düzeyine erişmek amacıyla yatırım malları üreten sanayilerin kurulması ve geliştirilmesi esas olacaktır².

Turizm yatırım işletmeciliğinde kanunun etkinliği artırılacak; özel kesim, yabancı sermaye ve küçük tasarrufların yatırımlara dönüştürülmesi özendirilecektir. Bu yolla özellikle konaklama kapasitesinin artırılmasına çalışılacaktır.

Dördüncü plân dönemindeki uygulamalara bakacak olursak ;

- 8/181 sayılı karar ile ithalde alınacak damga resmi oranları GATT ülkelerinden yapılacak ithalatta %25' den %1' e indirilmiştir³.
- 8/175 sayılı kararname ile ihraç ürünlerinin üretiminde kullanılan ithal mallarında gümrük bağımsızlığının kapsamı genişletilmiş 80/1 sayılı tebliğ ile bu önlemin uygulanması kolaylaştırılmıştır. Ayrıca 80/2 sayılı tebliğ ile tüm ihracatı özendirme önlemleri uygulamadaki dağınıklığı önlemek amacıyla bir araya getirilmiştir⁴.

1 DPT; a.g.e., s.267.

2 DPT; a.g.e., s. 273.

3 GÜVEMLİ; a.g.m., s. 459.

4 GÜVEMLİ; a.g.m., s. 459.

Dördüncü plân döneminde, sınai yatırımların özendirilmesine dönük mevzuat, ihracatın özendirilmesi mevzuatına göre, fazla bir gelişme göstermemiştir. O kadar ki, 14/6/1980 tarihinde yayımlanan 80/5 sayılı "yatırımların teşviki ve yönlendirilmesi" tebliği ile yatırımları özendirme önlemlerinden yararlanma koşullarına açıklık getirilmiştir¹.

Plânlı dönemde kalkınma plânları ile ortaya konulan teşvik politika ve ilkeleri, görülen eksikliklere rağmen zaman içinde gerekli gelişmeyi göstermiştir. Ancak, ilke ve politikaların uygulamaya tam anlamıyla yansımaması ve gerekli tedbirlerin bütünü ile alınamaması, başarılı bir sonuca ulaşmayı engellemiştir.

IV. Beş yıllık kalkınma plânında teşvik politikaları ve ilkeleri; gelişen ekonomimizin ve dış ödemeler dengemizin durumu ile bu plânın diğer bölümlerinde yer alacak politika ve ilkelere uygun bir şekilde, yeniden ve daha tutarlı olmak üzere tespit edilmeye çalışılmıştır.

Gelişmiş ülkelerde sanayinin yapısına bakıldığında; yatırım malları üreten ekonomik faaliyet kesimlerinin en büyük paya sahip olduğu, bunu sırasıyla genellikle ara malları ve tüketim malları üreten sanayilerin takip ettiği görülmektedir. Ekonomimizde sağlıklı bir sanayi yapısının kazandırılmasının gereği gözönünde tutularak; iktisadi faaliyet kesimlerinin, aşağıdaki gruplaşma ve öncelik sırasına göre, teşvikinde fayda görülmektedir.

I. Grupta Yer Alacak Faaliyet Kesimleri

- Yatırım malları sanayileri.
- Madencilik yatırımları.

¹ GÜVEMLİ; a.g.m., s. 459.

- Enerji yatırımları.

- Ulaştırma yatırımları.

- Tarım.

II. Grupta Yer Alacak Faaliyet Kesimleri

- Ara malları sanayileri.

- Turizm.

III. Grupta Yer Alacak Faaliyet Kesimleri

- Tüketim malları sanayileri.

- Bölgeler Arası Gelişmişlik Farklarının Azaltılması Politikası.

Türkiye' nin geri kalmış bölgelerinin iki veya üç ayrı derece içinde toplanması öngörülmüştür. Teşviklerin de bu derecelere göre seçiminin sağlanmasına özen gösterilmiştir.

Alt yapının hazırlanmasının gerçekte en büyük teşvik olduğu; geri kalmış bölgelerin ise, en fazla ihtiyacının alt yapı olduğu bir gerçektir. Alt yapı yatırımları devletçe yapılmadığı müddetçe, teşviklerin seçimi ve geri kalmış bölgeler lehine verilecek ağırlığı ne kadar fazla olursa olsun; başarılı olma ihtimali düşüktür. IV. Beş yıllık kalkınma plânı döneminde yatırımları teşvik araçları uygulamasında teşviklerden yararlandırılacak yatırım teşebbüslerinin ekonomik ölçekteki yatırım büyüklüklerinde olmasına özel bir önem verilmesi gereklidir¹.

¹ DPT; V. Beş Yıllık Kalkınma Plânı Özel İhtisas Komisyonu Raporu; s. 30.

Büyük sanayilere girdi sağlayacak yan sanayilerin en kısa zamanda kurulup gelişmesi, seçilen merkezlerin alt-yapılarını tamamlayarak organize sanayi bölgeleri ve sanayi sitelerinin kurulması suretiyle yatırımlara tahsis edilmesi önemli bir teşvik olacaktır¹.

Türkiye' de 1980 yılına kadar ithal ikamesi stratejisi uygulanmıştır. Bu stratejiyle ülkenin ihracat gücü zayıf kalmış dış pazarlarla rekabet edebilecek mallar üretilmemiştir. 1980' den sonra geçilen ihracata dayalı büyüme stratejisi ile teşvik tedbirlerinin önemi daha da artmış ve dış pazarlarda satılabilecek kaliteli mallar üretilmeye başlanmıştır.

Bütün bunların yanında 24 Ocak 1980' de serbest teşebbüs esas unsur kabul edilmiş, devlet müdahalesi azaltılmış, özel sektörün ekonomik faaliyet alanı genişletilmiş, piyasa ekonomisinin kendi kurallarına göre işletilmesi hedeflenmiş ve çeşitli kesimlerde teşvik önlemleri uygulamaları genişletilmiştir².

24 Ocak kararları diye adlandırdığımız yeni ekonomik dönem ile birlikte; dört kuruluşa dağıtılmış bulunan uygulayıcı üniteler, Devlet Plânlama Teşkilatı Teşvik ve Uygulama Dairesi Başkanlığı bünyesinde toplanmış bulunmaktadır³.

12 Eylül 1980 sonrasında vergi kanunlarında yapılan değişikliklerle ulaşılmak istenilen başlıca amaçlar şunlardı⁴:

- 1) Vergi yükünün dağılışı çok adaletsiz hale gelmişti ve bunu düzeltmek gerekiyordu.

1 DPT; a.g.e., s. 34.

2 BAŞOL; a.g.e., s. 51.

3 DPT; a.g.e., s. 37.

4 NADAROĞLU; a.g.e., s.405.

- 2) Piyasa ekonomisi iktisat politikasının esasını oluşturacağına göre vergi kanunlarında tasarrufu artırıcı ve bunları yatırımlara yönettici tedbirlere yer verilmesi öngörülüyordu.
- 3) Döviz darboğazını aşabilmek için vergi kanunlarında mal ve hizmet ihracını teşvik edici düzenlemeler yapılması amaçlanıyordu.
- 4) Enflasyonla mücadelede vergi politikasından da yararlanılmasına ve vergi kanunlarında vergi hasılatını artıracak düzenlemeler yapılması gerekiyordu.

1980 yılı Aralık ayında gelir ve kurumlar vergileri ile vergi usul kanunu büyük ölçüde yeniden yazıldı. Tüm istisna ve muafıklar ve götürü yöntemle ilişkin tutarlar yükseltildi¹. Kurumlar Vergisinde yapılan değişikliklerle bu vergiden muaf olan kurumlar artırıldı, istisnalar genişletildi. Sanayi ürünü veya yaş meyve, sebze ve su ürünleri dışsatımı yaparak sağlanan gelirin, döviz olarak elde edilen navlun gelirinin ve "turizm müessesesi" gelirinin ilk yıl %20' sinin, izleyen yıllarda %15' inin, yıldan yıla doğan artışın ise %30' unun kurum kazancından indirilmesi kabul edildi.

Aynı değişikliklerle finansman fonu kurumu getirildi. Yatırım indiriminden yararlanması uygun bulunmuş yatırımlar için yatırımın tutarını ve kurumlar vergisi matrahının %25' ini geçmemek üzere finansman fonu ayrılması ve kurum kazancından indirilmesi kabul edildi. Bu tutarın TC. Merkez Bankası' nda açılacak, her an paraya çevrilebilir devlet tahvili hesabına yatırılması zorunlu tutuldu².

1980 Sonrası dönemde getirilen yeni bazı vergisel teşvikleri şu şekilde açıklamak mümkündür:

¹ Burhan ŞENATALAR-İzzettin ÖNDER-Oğuz OYAN-Veysi SEVİG; *Türkiye'de 1980 Sonrası Vergi Politikası*, Türkiye Sosyal Ekonomik Siyasal Araştırmalar Vakfı, İstanbul 1990, s. 18-19.

² ŞENATALAR vd; a.g.e., s. 19.

1 - Sanayi Ürünü İhracat İstisnası

İhracatın artırılması için yapılacak düzenlemeler 24 Ocak 1980 istikrar tedbirlerinin önemli bir bölümünü oluşturuyordu. Sanayi ürünü ihracat istisnası da bu amaca yönelik olarak 24.12.1980 tarih ve 2362 sayılı kanun ile kurumlar vergisi mevzuatına dahil edilmiştir. Bu istisnanın temel amacı sanayi üretimini ve ihracatını özendirmek suretiyle yurda döviz girişini hızlandırmaktır.

Bu istisnanın konusu genel olarak belirli hadleri aşan sanayi ürünü ihracat tutarının kanunda belirlenmiş oranda kurum kazancından indirilmesidir. Sanayi ürünü ihraç eden ve yıllık ihracat tutarı 250.000 \$' ı veya denge yabancı para karşılığı Türk Lirasını aşan imalatçı kurumların bu ihracattan sağladıkları hasılatın 1990 yılı öncesi için %20' si, 1990 yılı için %18' i, 1991 yılı için %12' si, 1992 yılı için %8' i ve 1993 yılı için %5'i kurum kazancından indirilmektedir. İhraç ettiği malı imal etmeyen ihracatçı kurumlarda bu oranların 1/4' ü uygulanmıştır.

2 - Yaş Meyve, Sebze, Kesme Çiçek, Süs Bitkileri İle Bunların Tohum ve Fideleri İle Su Ürünleri İhracat İstisnası

Bazı tarım ve su ürünlerinin üretim ve ihracatını teşvik etmek amacıyla, 24.12.1980 tarih ve 2362 sayılı kanun ile yürürlüğe konulmuştur. Belli bir dönemde yapılan yaş meyve, sebze, çiçek, süs bitkileri ve su ürünleri ihracatından sağlanan hasılatın, 1990 yılı öncesi için %20' si, 1990 yılı için %18' i, 1991 yılı için %12' si, 1992 yılı için %8' i ve 1993 yılı için %5' i kurum kazancından indirilmektedir. İhraç edildiğinin belgelendirilmesi şartı ile, üreticiler de ihracatçılara yaptıkları satışlar dolayısıyla bu istisnadan yararlanabilmektedirler.

3 - Dış Navlun Hasılatı İstisnası

Uluslararası taşımacılık sektörünü teşvik etmek suretiyle döviz gelirlerini artırabilmek amacıyla, dış navlun hasılat istisnası 1981 yılında vergi sistemimizdeki yerini almıştır. Kambiyo mevzuatı gereğince, Türkiye'ye döviz olarak getirildiğinin belgelendirilmesi kaydıyla, dış navlun hasılatının 1990 yılı öncesi için %12' si, 1992 yılı için %8' i ve 1993 yılı için de %5' i kurum kazancından indirilmektedir.

4 - Yurtdışı Müteahhitlik Kazançları İstisnası

Türk müteahhit firmalarının yurtdışı faaliyetlerini teşvik etmek ve bu suretle döviz gelirlerini artırmak amacıyla 1981 yılından itibaren uygulanan bu istisna yurtdışında yapılan inşaat, onarım ve montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançlara ilişkindir. Diğer bir deyişle, kurumların sözü edilen işlerden yurtdışında elde ettikleri kazançlar, Türkiye'ye getirildiğinin belgelendirilmesi şartıyla kurumlar vergisine tabi tutulmamaktadır.

5 - Dar Mükellef Kurumların Yurtdışı Faaliyetlerinden Elde Ettikleri Kazançlar İstisnası

Türkiye'ye döviz olarak getirildiğinin belgelendirilmesi kaydıyla, Türkiye'de işyeri olan veya daimi temsilci bulunduran dar mükellef kurumların yurtdışı faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisinden 1986 yılından itibaren istisna tutulmuştur.

Bu istisna, esas itibariyle dar mükellef kurumların teşviki suretiyle, döviz girdilerinin artırılmasına yöneliktir. Ayrıca bu tür kazançlar üzerinden gelir vergisi kesintisi de yapılmamaktadır¹.

1980 yılında 571 adet teşvik belgesinin 241 adedi Marmara Bölgesine verilmiştir. Toplam yatırım tutarının yaklaşık 3/5 ' i aynı bölgede bulunmaktadır. Diğer teşvik belgelerinin 82 ' si İç Anadolu, 66 ' sı Ege, 70 ' i Akdeniz, 68 ' i Karadeniz, 24 ' ü Doğu Anadolu Bölgesi, 19 ' u Güney Doğu Anadolu Bölgesi' ne verilmiştir².

Dördüncü Beş Yıllık Kalkınma Plânı dönemi 12 Eylül 1980 Askeri Darbesi ile birlikte tamamen askıya alınmıştır. Zaten 1970' li yılların sonlarına doğru tüm ekonomik hedeflerden uzaklaşılması ve siyasi istikrarsızlıklar sonucunda plânlı ekonominin gereklerinden tamamen uzaklaşmıştır. Politik ve ekonomik yozlaşmaların ardından gelen darbe dönemi ve sonrasında teşvik politikalarında fazla bir değişiklik görülmemiştir. 24 Ocak 1980' de alınan ekonomik istikrar tedbirlerinin ardından başlayan yeni ekonomik dönem ile birlikte; dağınık durumda bulunan uygulayıcı üniteler, Devlet Planlama Teşkilatı teşvik ve Uygulama Dairesi Başkanlığı bünyesinde toplanmıştır³.

Bu arada mevzuat hükümleri gittikçe basitleştirilmeye çalışılmış ve gerek yatırımlar ve gerekse ihracatın teşviki; 8/182, 8/882, 8/1172, 8/1173, 9/2024 sayılı kararname kapsamında toplanmıştır.

¹ Ercan TÜRKAN; Türkiye' de Kurumlar Vergisi Uygulamasının Firma Davranışları Üzerindeki Etkileri, DPT - Uzmanlık Tezi, Yayın No: DPT: 2329 - İPGM: 435, Ankara, 1993, s.27.

² Mehmet CAVLI; Yatırım Teşviklerinin Tarihi Seyri ve Son On Yılın İstatistikleri, DPT Teşvik ve Uygulama Başkanlığı, Şubat 1991, s.15.

³ EKER; a.g.e., s. 164.

24 Ocak Ekonomik İstikrar Tedbirleri ile birlikte, dönem başında uygulanmaya başlanan teşvik tedbirleri ve yasal dayanaklarını şu şekilde sıralayabiliriz¹.

- Gümrük Muafiyeti (474 sayılı kanunun 2. maddesi uyarınca)
- Gümrük Vergi ve Resimlerinin taksitlendirilmesi (474 sayılı kanunun 3. maddesi uyarınca)
- Yatırım indirimi (193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile bu kanunlara 202 ve 199 sayılı kanunlarla eklenen hükümleri ile bu kanunlarda değişiklik yapılmasına ilişkin 24.12.1980 tarih ve 2361 ve 2362 sayılı kanun hükümleri uyarınca)
- Yatırım Finansman Fonundan Faydalanma (5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun bazı maddelerini değiştiren 2362 sayılı kanun hükümleri uyarınca)
- Bina İnşaat Harcı İstisnası (1318 sayılı Finansman Kanununun Bina İnşaat Harcına İlişkin Maddelerinde değişiklik yapılmasına dair 8.12.1980 tarih ve 2351 sayılı kanunun 2. maddesi gereği)
- Vergi, resim, harç istisnası (10.2.1973 tarih ve 7/5821 sayılı Bakanlar Kararı Uyarınca)
- Gümrük Giriş Tarife Cetvelinde yer alan eşyanın vergi nisbet ve hadlerinde ve tarife oranlarında değişiklik yapılması (474 Sayılı Kanunun 2. maddesi uyarınca).
- Türkiye' de üretilen yatırım mallarının maliyetine giren vasıtalı vergilerin 5 yıla kadar taksitlendirilmesi (474 sayılı kanunun 3. maddesi uyarınca).

1980 yılını izleyerek vergi politikası kökten bir anlayış değişikliği geçirmiştir. Bunun bir bölümü, 1984 ve sonrası dönemde vergi gelirlerinin GSMH' daki payının azaltılarak iç borçlanmanın bunu ikâme etmesidir². Vergi gelirlerinin

¹ EKER; a.g.e., s. 164-165.

² Gülten KAZGAN; Türkiye' de Gelir Bölüşümü: Dün ve Bugün, Friedrich Ebert Vakfı, İstanbul 1990, s. 11.

GSMH' daki payının azaltılması vergi yükünü azaltıp teşvik edici bir görev üstlendiği şeklinde değerlendirilebilir. Keza bu dönemde vergi kanunlarında bilhassa ihracatı geliştirmek amacıyla bir çok istisna ve muafiyetler üretimi ve ihracatı teşvik edici etkilere sahip olmuştur. Bu açıdan iktisadi kalkınmaya etkisi olumludur. Ancak vergi gelirlerinin azalan payını devlet borçlanmayla karşıladığından dolayı tahvilleri alanlar genellikle gelir düzeyi yüksek kesimler olduğu için gelir dağılımını olumsuz yönde etkilemiştir.

1981 Mayıs ayında tarım kesiminin vergi yükü düşürüldü. Küçük çiftçi muafılığı ile ilgili işletme büyüklüğü ölçüleri yeniden düzenlendi ve önemli ölçüde yükseltildi. (Örneğin tahıl tarımında 160 dönümden 310 dönüme, pamukta 25 dönümden 50 dönüme...). 1981 Aralık ayında yapılan değişiklikle götürü yönetime tabi olmanın genel ve özel koşulları ile ilgili tutarlar yeniden belirlendi ve yükseltildi. Aynı biçimde ihtiyari toplama ve beyanla ilgili sınır 2 milyon TL dan 3 milyon TL' ye çıkartıldı. Zarar mahsubu ile ilgili süre 3 yıldan 5 yıla çıkartıldı¹.

E - BEŞİNCİ BEŞ YILLIK KALKINMA PLÂNI DÖNEMİNDE UYGULANAN VERGİ POLİTİKALARINDA YERALAN TEŞVİKLER

Plânda Makro Ekonomik hedef ve dengeler başlığı altında bazı kararlar alınmıştır.

- Plân dönemi içinde esnaf ve sanatkâr kesimin üretim gücü artırılabilecek; küçük sanayinin, orta ve büyük sanayinin yan hizmetleri görmede daha etkili bir hale gelmesi için gerekli teşvik politikaları uygulamaya konacaktır².

¹ ŞENATALAR vd; a.g.e., s. 21.

² DPT; Beşinci Beş Yıllık Kalkınma Plânı (1985-1989), DPT Yayın No: 1974, s.3.

- V. Plân döneminde hedef olarak verilen yatırımların gerçekleştirilebilmesi için iç tasarrufların yılda ortalama yüzde 9.9 civarında artması gerekmektedir¹.

Yabancı sermaye politikası olarak:

- Dünyadaki gelişmelere paralel olarak, ticari ve sınai faaliyetleri Türkiye dışında bulunan şirketlerin, kuruluşuna imkan verecek tedbir ve teşvikler geliştirilecektir².
- Yüksek finansman ve ileri teknoloji gerektiren kritik projelerin uygun yabancı sermaye yatırımlarıyla gerçekleştirilmesi teşvik edilecektir³.

Teşvik Politikası başlığında⁴;

- Teşvik politikasının amacı, müteşebbislerin tercihlerini plân hedefleri doğrultusunda yönlendirmektir.
- İhracatı teşvik etmenin başlıca amacı, ihracat hacminin artırılması; artışın süreklilik kazanması, ihraç ürünlerinin çeşitlenmesi ve toplam ihracat içinde özellikle sınai ürünlerin payının artırılmasıdır. 85/9353 sayılı kararla ihracatta vergi, resim ve harç istisnası belli sistematığe kavuşturulmuştur. Daha sonra bu istisnaya bazı eklemeler ve değişiklikler yapılmıştır. İhracatın ve döviz kazandırıcı diğer faaliyetlerinin finansmanında kullanılmak kaydıyla Merkez Bankası ve bankaların kullandıraçağı krediler (prefinansman ve döviz kredileri dahil), bu faaliyetlerle ilgili olarak bankaların (Merkez Bankası dahil), sigorta şirketlerinin ve diğer kuruluşların yaptıkları tüm hizmet ve işlemler dolayısıyla aldıkları paralar, ihracatı teşvik belgesine göre yapılacak ithalat, ihracat karşılığı ödenecek vergi iadeleri ile ihracatla ilgili bütün işlemler de; banka

¹ DPT; a.g.e., s. 6.

² DPT; a.g.e., s. 32.

³ DPT; a.g.e., s. 32.

⁴ DPT; a.g.e., s. 32-33.

ve sigorta muameleleri vergisi, damga resmi, hal rusumu ve harçlardan istisna edilmiştir¹.

- Teşvik ve yönlendirme araçları, yatırımın konusuna, kapasitesine, teknolojisine, istihdam ve ödemeler dengesine katkısı ile yer seçimine göre etkili ölçülerde farklılaştırılmış olarak ve selektif biçimde kullanılacaktır. Bu çerçevede yatırımların yurt düzeyinde dengeli dağılımını yönlendirmek amacı ile, teşvik tedbirlerinin yörelere göre uygulanmasında farklılaştırmaya devam edilecek; yurt dışında çalışan vatandaşlarımızın yapacakları yatırımlar ile kalkınmada öncelikli yörelerde ve organize sanayi bölgelerinde yapılacak yatırımlara ve ihracata dönük yatırımlara ilave teşvikler sağlanacaktır.
- Teşvik mevzuatı tek yasada toplanarak, birbirini tamamlayan ve değişen iç ve dış piyasa şartlarına uyum sağlayabilecek esneklikte bir yatırım ve ihracatı teşvik sistemi geliştirilecektir.
- İstihdam probleminin çözülmesinde emek yoğun yatırım projelerinin teşvikine ağırlık verilecektir.
- Yatırımların finansmanında öz kaynak kullanımı teşvik edilecektir.
- Yurt dışı müteahhitlik ve mühendislik hizmetleri ve taşımacılık yoluyla sağlanan döviz gelirlerini artırmak için mevcut teşvik araçlarının uygulanmasına devam edilecektir. Özellikle döviz taşımacılığı ve gemi inşa sanayii, enerji ve tarıma dayalı entegre yatırımlar ve toplu konut yatırımları için ilave teşvik tedbirleri uygulanacaktır.
- Özellikle dayanıklı tüketim ve yatırım mallarının dışarıda pazarlanmasında satış sonrası bakım hizmetlerinin devamlılığını temin etmek üzere depolama, büro acentalık, bayilik ve temsilcilik kurulması yolunda devletçe gerekli her türlü destek sağlanacaktır.

Maliye Politikası başlığında;

¹ KARLUK; a.g.e., s. 439.

- Vergiler, kurumlaşmayı, tasarrufu ve yatırımları teşvik edecek bir araç olarak kullanılacaktır¹.

Tarımsal Sektörde Gelişme Hedefleri başlığında²;

- Yurt içi beyaz et ve yumurta talebini karşılamak ve sektörün ihracata yönelmesine imkân hazırlamak amacıyla et ve yumurta tavukçuluğunda ekonomik büyüklükte entegre tesislerin kurulmaları teşvik edilecektir.
- Halen düşük kapasitelerde kurulmuş bulunan tesislerde gerek ürün gerekse yarı ürün imalatında entegrasyon sağlanması, üretimin ekonomik kapasitelerde uygun özelliklerde ve kaliteli olarak yapılması ve kurulu ya da kurulacak kapasitelerin ihracata yönelmesi teşvik edilecektir.

İstihdam başlığı altında;

- Özellikle genç işsizliği azaltmak amacıyla, gençlere istihdam sağlayan işverenlerin vergi ve diğer yollarla teşvik edilmesi, gençlerin istihdam edilebilir hale getirilmesini mümkün kılacak nitelikte beceri eğitimiyle donatılmasına yardımcı olan işverenlere vergi iadesi uygulaması başlatılacaktır³.

13/6/1984 tarihli 42 numaralı V. Beş Yıllık Kalkınma Plânı' nın Temel Hedefleri ve Stratejisi hakkındaki Yüksek plânlama Kurulu raporunda teşvikle ilgili kararlar aşağıdakilerden oluşmaktadır⁴:

- Teşvik ve yönlendirme araçları, yatırımın konusuna, kapasitesine, teknolojisine, istihdam ve ödemeler dengesine katkısı ile yer seçimine göre etkili ölçülerde farklılaştırılmış olarak ve selektif biçimde kullanılacaktır.

¹ DPT; a.g.e., s. 35.

² DPT; a.g.e., s. 40-41.

³ DPT; a.g.e., s. 133.

⁴ DPT; a.g.e., s. 192.

- Özel teşebbüsün sanayi yatırımlarına ve hedef alınan ihracat yapısına yönelmesi teşvik edilecek, ihracat ve ihracatı teşvik mevzuatı iç ve dış piyasa şartlarına uyum sağlayacak şekilde yenilenecektir.

- Yurt dışı ve yurt içi tasarrufların yatırımlara yönelmesi için yurt dışında çalışan işçilerimizin yapacağı yatırımlara sağlanan ilave teşviklere devam edilecek, organize sanayi bölgelerinde yapılacak yatırımlar bu tip teşvikler sağlanacaktır.

- Yurt dışı müteahhitlik ve mühendislik hizmetleri ve taşımacılık yoluyla sağlanan döviz gelirlerini artırmak için mevcut teşvik araçlarının uygulanmasına devam edilecektir.

- İstihdam probleminin çözülmesinde emek-yoğun yatırım projelerinin teşvikine ağırlık verilecektir.

- Küçük sanayi siteleri kredilerine ve yapımına hız verilecektir. Ayrıca esnaf-sanatkâr-küçük sanayiciye sağlanan krediler artırılabilecektir.

1985 yılında, önemli teşvik araçlarından biri olarak kabul edilen Kaynak Kullanımı Destekleme Primi (KKDP) yürürlüğe konmuştur. KKDP uygulamasına 1991 yılında son verilmiş yerine ilk başta Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu Kaynaklı Kredi, daha sonra ise Fon Kaynaklı Kredi uygulaması ihdas edilmiştir. Yatırımlara ait yerli makine teçhizata uygulanan teşvik primi, 1989 yılında yürürlükten kalktığı halde 1992 yılında tekrar uygulamaya konmuştur.

Türkiye' de 1980 yılından itibaren büyük ekonomik ve sosyal değişiklikler gerçekleşmiştir. 1980-1990 dönemi dolayısıyla ülkenin kalkınmasında dönüm noktası olmaktadır. Dolayısıyla bu dönem üzerinde daha fazla durulması gerekmektedir.

1980-1990 döneminde Gayri Safi Milli Hasıla ortalama %5 dolayında artmış, reel bir büyüme sağlanmıştır.

Milli gelirden reel bir büyüme sağlanırken, milli gelir içinde sektörlerin paylarında sanayi kesimi lehine değişim ortaya çıkmıştır.. 1980' li yılların başında sanayinin milli gelirden aldığı pay %23 dolayında iken, 1980' li yılların sonunda %28 dolayına yükseldi¹.

Yatırımlarda uygulanan teşvik tedbirleri gerek "yatırım" döneminde, gerekse "işletme" döneminde yatırımcılara ileri ölçülerde sayılabilecek katkılar sağladı. Teşvikler yatırım maliyetini düşürerek yatırımcının finansman ihtiyacını hafifleterek kârlılığın artırılmasını hedef aldı. Bu dönemde uygulanan yatırım teşvikleri aşağıdakilerden oluşmaktadır².

- Gümrük muafiyeti (yatırım malları ithalinde)
- Düşük faizli iç ve dış yatırım kredisi
- Çeşitli vergi, resim ve harçlarda istisna
- Kaynak kullanımını destekleme primi
- Dahilden tedarik edilen yatırım malları üzerinden imalatçılara teşvik primi
- Bina, inşaat harcı istisnası
- İthalatta katma değer vergisi erteleme
- Finansal kiralama (leasing)
- Diğer teşvikler
- Yatırım indirimi istisnası
- Dar mükelleflerde ihracat istisnası

¹ T. Güngör URAS; *Ekonomide Özal'lı Yıllar, 1980-1990*, AFA Yayınları, İstanbul 1993, s. 71.

² URAS; a.g.e., s. 79-80.

- Finansman fonu uygulaması
- Düşük faizli kredi
- Emlak vergisi muafiyeti
- Hızlandırılmış amortisman ve yeniden değerlendirme
- Kullanılmış tesis ithali
- İhracat taahhütlü orta ve uzun vadeli kredilerde vergi, resim ve harç istisnası
- Devletçe arazi tahsisi ve altyapı yatırımlarının üstlenilmesi (Turizm yatırımları).
- Özel önem taşıyan sektörler ile kalkınmada öncelikli yörelerde çalışanların ücretlerinin vergilendirilmesinde indirim.
- Konut inşaatı ile kalkınmada öncelikli yörelerde yapılacak yatırımlarda vergi, resim ve harç istisnası muafılığı.
- Ayni ve nakdi dış kredi kullanma imkanı.
- Turizm, ziraat ile ilgili yatırımlarda devlete ait fonlardan (Turizm Geliştirme Fonu) veya ihtisas bankasından düşük faizli kredi.

Beşinci Beş Yıllık Kalkınma Planında yer alan teşviklerden vergisel yönü olanları şu şekilde özetleyebiliriz;

1 - Gümrük Muafiyeti

Rekabet gücünü artıracak yani teknoloji getirecek, plân ve programlara uygun yatırımlarda ithal edilmesi gereken makine ve teçhizatın gümrükten muaf olarak ithali imkanı sağlandı. Ödenmeyen gümrük vergiler tutarı ölçüsünde hem yatırım maliyeti azaldı, hem de yatırımcının temin etmesi gereken finansman imkânı düşürülmüş oldu. Bunların sonucu olarak yatırımların karlılığı da yükseldi.

2 - Vergi, Resim ve Harç İstisnası

Devlet, belirli miktarlarda ihracat yapılmasının garanti edildiği yatırımlarda kullanılması öngörülen krediler için yatırımcılara vergi, resim ve harç istisnası tanıdı.

3 - Bina İnşaat Harcı İstisnası

Her türlü fabrika, değirmen, sınai nitelikteki imalathaneler ve tersaneler ile organize sanayi bölgelerinde yapılan her türlü bina inşaatı Kültür ve Turizm Bakanlığı ile Devlet Planlama Teşkilatının kararı ile teşvik edilmesi uygun bulunan otel, motel ve benzeri turistik tesisler bina inşaat harcı istisnasından yararlandı.

4 - İthalatta Katma Değer Vergisi Ertelemesi

Yatırım mallarının ithalinde tahakkuk eden Katma Değer Vergisi (KDV), verginin fiilen indirilmesinin mümkün olduğu tarihe kadar ertelendi.

5 - Yatırım İndirimi

Teşvik belgesi almış bulunan yatırım projeleri için "Yatırım İndirimi" uygulandı.

Yatırım İndirimi, gerçekleşen yatırım tutarının genellikle %30 ile %60 arasındaki kısmının belli durumlarda %100'e kadar olan bölümünün, Kurumlar Vergisi istisnasından yararlanmasını mümkün kıldı. Açık anlatımıyla yatırımcı, yatırım indirimi oranında Kurumlar Vergisi ödemedi. Bu miktar kendisine vergi bağışıklığı yoluyla iade edildi.

6 - Finansman Fonu

Yatırımların, mevcut ve kurulu bir şirket bünyesinde gerçekleştirilmesi halinde kurulu şirket gelirlerinin bir kısmının "finansman fonu" olarak bir yıl süreyle yatırımın finansmanında kullanılabilmesi ve Kurumlar Vergisi ödemesinin bir yıl ertelenebilmesi sağlandı.

7 - Emlâk Vergisi Muafiyeti

Teşvik edilen yatırımlarda emlâk vergisine tabi bina gibi sabit kıymetler için belirli bir süre emlâk vergisi alınmadı.

8 - Hızlandırılmış Amortisman ve Yeniden Değerleme

Yatırımlarda sarfedilen sermayenin kısa zamanda geriye dönüşümü sağlamak ve ilk yıllarda düşük amortismanlar dolayısıyla vergi matrahını yükseltmemek ve yüksek oranlı amortismanların karşılığını işletmelerde bırakmak suretiyle normal amortismanlardan daha yüksek amortisman oranları kabul edildi. Normal amortisman oranlarının iki katına kadar amortisman nisbetlerinin uygulanabilmesi mümkün kılındı.

9 - Hisse Senedi Emisyon Primleri İstisnası

Anonim şirketlerin gerek kuruluşlarında, gerek sermayelerini arttırdıkları sırada çıkardıkları hisse senetlerinin itibari değerlerinin üzerinde elden çıkarılmasından, dağıılmamak ve borsada kayıtlı olmak şartıyla elde ettikleri kazançlar, 11.12.1985 tarih ve 3239 sayılı kanun ile kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

10 - Devralınan Kurumların Geçmiş Yıl Zararları ile İlgili İstisna

Zor durumda kalan kurumların tekrar ekonomiye kaandırılmasını teşvik etmek amacıyla, 3239 sayılı kanun gereği 1.1.1986 tarihinden itibaren devralınan kurumların devir bilançosunda görülen zararları, devralan kurumca beyan edilen kurum kazancından beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla indirilebilmektedir.

Teşvik tedbirlerinin müteşebbise sağladığı imkanlar toplu olarak aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

Tablo: 3 - Teşvik Tedbirlerinin Gelişmiş ve Kalkınmada Öncelikli Yörelerde Yatırıma Etkisi

Teşvik Tedbirleri	Teşviklerin Toplam Yatırıma Etkisi (%)	
	Gelişmiş Bölgelerde	Kalkınmada Öncelikli Bölgelerde
Yatırım Aşamasında		
Gümrük Muafiyeti	% 13	% 13
Düşük Faizli Yatırım Kredileri	% 42	% 61
Vergi, Resim ve Harç İstisnası	% 2	% 2.9
Kaynak kullanımını Destekleme Primi	% 4.9	% 14
Teşvik Primi(yerli makine ve teçh.)	% 0.7	% 0.7
Diğer Teşvikler	% 5	% 5
Toplam	%67.6	%96.6

Kaynak: Güngör URAS, Ekonomide Ozal' lı Yıllar, 1980-1990, Afa Yayınları, İstanbul 1993, s. 87.

Yatırımcının %67.6 veya %96.6 oranında teşvik alması, 100 liralık yatırımını bu oranlarda eksik yapması yani 100 lira yerine 12..4 veya 3.4 lira harcıyarak yatırımı gerçekleştirme demektir.

Bu rakamlar teşvkin önemini ortaya koyan rakamlardır.

1980 yılı sonrasında alınan teşvik tedbirleri üretken yatırımları istenilenölçüde uyarmaktan uzak kalmış, yatırımlar hedeflenen çizgiye ulaşamamıştır. Bunun en önemli nedeni ise, yatırıma ayrılan fonların ulaştırma, enerji ve inşaat gibi hizmet alanlarına ağırlık verilmesi sonucu yeterli düzeye ulaşamaması ve de

devletin yoğun iç borçlanmaya gitmesi sonucunda (yükselen faizlere bağlı olarak) özel tasarrufların yatırımlar yerine daha kolay ve risksiz alanlara kaymasıdır¹.

F - ALTINCI BEŞ YILLIK KALKINMA PLÂNI DÖNEMİNDE UYGULANAN VERGİ POLİTİKALARINDA YERALAN TEŞVİKLER

1989 yılında başlayan VI. Beş Yıllık Kalkınma Plânı döneminde, kurumlaşmanın teşvikine yönelik bir vergi politikası izlenmeye başlanmıştır. Bu dönemde kurumlara tanınan muafiyet ve istisnaların kapsamı genişletilirken, gelir vergisi mükelleflerinin önceden faydalanmakta olduğu, başta "yatırım indirimi" gibi önemli bazı istisna ve muafiyetler gerçek kişiler için uygulamadan kaldırılmıştır².

Bu plânda Makro Ekonomik hedef ve dengeler başlığında büyümenin serbest rekabet ortamında ve özel kesimin dinamizminden azami ölçüde yararlanarak gerçekleştirilmesi, iktisadi faaliyetlerde kamunun yönlendirici ve teşvik edici olması, uluslararası entegrasyona imkan verecek bir ekonomik yapının oluşturulması esastır³ ilkesi yer almaktadır.

¹ Ahmet YETİM; *Avrupa Birliği, Türkiye ve Ege Bölgesi'nde Yatırım Teşvikleri*, İzmir Ticaret Odası Yayın No:25, İzmir 1996, s. 39.

² TOSUNER; "Türkiye'de 1994 Mali Bunalımı ve Vergi Reform İhtiyacı", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 80, Mayıs 1995, s. 81.

³ DPT; *Altıncı Beş Yıllık Kalkınma Plânı (1990-1994)*, DPT yayın no : 2174, s. 1.

İhracat politikası başlığı altında;

- İhracatı teşvik sisteminde doğrudan teşvikler yerine, dolaylı teşviklere ağırlık verilecektir¹. Bu ilkeyle esasen Avrupa ülkelerinde uygulanan teşvik sistemine yakınlaşılmalı istenmiştir.

Teşvik Politikası başlığı altında da;

- Teşvik politikası çerçevesinde, araştırma ve geliştirme, yüksek teknoloji, çevre kirliliğini önleme, enerji tasarrufu, doğal kaynakları harekete geçirme gibi konular üzerinde önemle durulacaktır².

Maliye Politikası başlığı altında³,

- Ekonomide etkinliği artırmak amacıyla vergi ve teşvik alanında alınacak tedbirlerin kamu finansmanına etkileri dikkate alınarak bu alanda makro dengeleri gözetilen bir yaklaşımla orta vadeli programlara ağırlık verilecektir.
- Vergilerin; kurumlaşmayı, tasarrufu, yatırımları ve ihracatı teşvik edici özelliklerinden yararlanırken kaynak yaratma fonksiyonları da ihmal edilmeyecektir.

Hazine Müsteşarlığı verilerine göre 1986-1992 yılları arasında yatırımcılara 14.6 trilyon liralık teşvik alınmıştır. Bunun 9.1 trilyon lirası gümrük muafiyeti, 5.4 trilyon lirası da yatırım indirimi olarak uygulanmıştır.

¹ DPT; a.g.e., s. 27.

² DPT; a.g.e., s. 31.

³ DPT; a.g.e., s. 33.

İhracatçıya ise aynı dönemde toplam 5 trilyon 760 milyar liralık kurumlar vergisi istisnası tanınmıştır. Bunun 5.1 trilyon lirası sanayi ürünleri ihracat istisnası, 202 milyar lirası tarım ürünleri ihracat istisnası, 155.2 milyar lirası dış navlun istisnası, 298.8 milyar lirası da turizm istisnasından oluşmaktadır.

Örneğin 1982-1992 yılları arasındaki 10 yıllık dönemde de vergi iadesi, destekleme ve fiyat istikrar fonu ile kaynak kullanımı destekleme yoluyla ihracatçıya 1982' de 534 milyon, 1983'de 665 milyon, 1984'de 902 milyon, 1985'de 642 milyon ,1986'da 651 milyon, 1987'de 772 milyon, 1988'de, 715 milyon, 1989'da 532 milyon, 1990'da 494 milyon, 1991'de 452 milyon ve 1992'de 398 milyon dolar kaynak aktarılmıştır¹.

VI. Beş Yıllık Kalkınma Planı'nda değinilmesi gereken önemli bir husus da yatırım indirimiyle ilgilidir. Bu plan döneminde yatırım indiriminden sadece kurumlar vergisi mükellefleri faydalandırılmış, gelir vergisi mükelleflerine yatırım indiriminden faydalanma imkanı verilmemiştir. Vergi kanunlarına aykırı bu durum küçük ve orta ölçekli gelir vergisi mükelleflerini büyük sermaye şirketleri karşısında güçsüz bırakmıştır.

Yasal değişiklikler yapılırken vergi yasalarının zaman zaman geçmişe yürütüldüğü de görülmektedir. Örneğin sanayi ürünü ihracat istisnasında yapılan düzenlemeyle sanayi ürünü ihracat istisna oranı 1991 yılı için % 16 olarak belirlenmişken 12.8.1991 tarih ve 91/2073 sayılı kararla oran % 12' ye indirilmiş ve bu kararın yürürlük tarihi ise geriye dönük olarak 1.1.1991 şeklinde kabul edilmiştir. Aynı nitelikteki istisna oranları 1992 yılı için önce % 14 olarak belirlenmişken aynı Bakanlar Kurulu kararıyla % 8' e indirilmiştir. Olay, Danıştay 4. Dairesi' nde dava konusu olmuş ve 1991 yılı için verilen bu Bakanlar Kurulu kararı iptal

¹ Mehmet TOSUNER -A.Burçin YERELİ -Zeynep ARIKAN; Türkiye'de Yatırımların ve İhracatın Teşviki (Sorunlar-Öneriler), İzmir Ticaret Odası, İzmir 1993, s. 32.

edilmiştir. Fakat 1991 yılı içinde % 12' ye göre yapılan hesaplardan zarara uğrayanlar ile ilgili herhangi bir işlem yapılmamıştır.¹

1994 ekonomik krizinin ardından 13 Ocak 1995 tarihinde Yatırımlarda Devlet Yatırımları Hakkındaki Karar Resmi Gazete' de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Söz konusu Bakanlar Kurulu Kararı ile 1995 yılından itibaren uygulanacak yatırım teşvik sistemi düzenlenmiştir.

Tablo: 4 - 1995 Yılı Teşvik Rejimiyle Getirilen Vergisel Desteklerin Kalkınmada Öncelikli Yörelere, Sanayi Kuşakları ve Gelişmiş Yörelere İtibariyle Dağılımı

Vergisel Destekler	Kalkınmada Öncelikli Yörelere	Sanayi Kuşakları	Gelişmiş Yörelere
Yatırım İndirimi	% 70	% 70	% 70
Gümrük Muafiyeti	%100	%100	%100
%5 Fon Muafiyeti	var	var	var
İthalatta KDV Ertelemesi	var	var	var
Teşvik Primi	KDV+10	KDV+10	KDV+10
Arsa Desteği	Arsa Ofisi arac.ile	Arsa Ofisi arac.ile	yok
Enerji Teşviği	var	var	yok

Kaynak: Aytaç EKER; Avrupa Birliği ve Türkiye' de Teşvik Sistemleri ve Teşvik Politikaları, Doğu Matbaacılık, Ankara 1995, s. 171.

1995 yılında teşvik belgesine bağlanan yatırımlar, 2.101 trilyon liraya yükselmiştir. Yatırım teşviklerinde bu yüksek oranlı artışta, Gümrük Birliğine uyum çerçevesinde, kapasite artırımı ve teknolojik yenilenmeye yönelik yatırım talebindeki yükselme önemli ölçüde etkili olmuştur. Ayrıca 1995 yılı içinde yapılan düzenlemelerle yatırım indirimi uygulaması kapsamının genişletilmesi yatırım indirimi oranlarının yükseltilmesi ve Sanayi Kuşağı kapsamına giren illerde yapılan yatırımlara sağlanan çeşitli kolaylıklar da yatırım talebindeki canlanmaya katkıda bulunmuştur.

¹ Mehmet TOSUNER, Zeynep ARIKAN, Ahmet Burçin YERELİ; Türk Vergi Sistemindeki Sorunlar ve Çözüm Önerileri, EGIAD Ekonomik Raporlar No: 7, İzmir 1992, s. 18.

İhracatı teşvik önlemleri konusunda Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı'nın hazırlamış olduğu 95/7 sayılı İhracatı Teşvik Tebliği (R.G.: 17.7.1995) ile ihracatı teşvik önlemleri yedi kalemde toplanmıştır. Tebliğe göre bu teşvikler aşağıda sayılmıştır.

- Vergi, resim ve harç istisnası,
- Gümrük vergisi ve fon muafiyeti,
- Enerji teşviki,
- 1615 sayılı Gümrük Kanunu' nun 118. maddesi gereğince geçici kabul yolu ile yapılacak ithalatta gümrük vergisi ve fon muafiyeti,
- İhracat sayılan satış ve teslimler ile hizmet ve faaliyetlerde tanınan gümrük muafiyeti,ithalat ve vergi, resim harç istisnası,
- Konut fonu muafiyeti,
- İhracat dövizlerinden mahsuptur.

1994 yılında teşvik belgesine bağlanan yatırımlar içinde tarım sektörü yüzde 1.0, madencilik sektörü yüzde 2.0 imalat sektörü yüzde 60.1, enerji sektörü yüzde 4.9, hizmetler sektörü ise yüzde 32.0 oranında paya sahiptir. 1995 yılında imalat sektörünün payında gözlenen hızlı artış ile birlikte diğer sektörlerin payları önemli ölçüde azalmıştır. 1995 yılında imalat sektörünün toplam içindeki payı yüzde 86.9' a yükselirken hizmetler sektörünün payı yüzde 9.6' ya, enerji sektörünün payı ise yüzde 2.5' e gerilemiştir. Yatırım teşvik belgesine bağlanan imalat sanayii yatırımlarında gözlenen bu artışta dokuma-giyim, elektrikli makineler, demir dışı metaller, kağıt, lastik, cam, seramik alt sektörleri önemli ölçüde etkili olmuştur. 1995 yılında kalkınmada öncelikli yörelerdeki teşvik belgeli yatırımların toplam yatırımlar içindeki payı, 1994 yılına göre önemli bir değişme göstermemiş ve yüzde 14.5 oranında gerçekleşmiştir. 1995 yılında kalkınmada öncelikli yörelerde teşvik belgesine bağlanan yatırımlar içinde imalat sanayiinin payı artarken diğer sektörlerin payları azalmıştır. 1994 yılında imalat sanayiinin

toplam içindeki payı yüzde 90.2 iken bu pay 1995 yılında yüzde 96.9' a yükselmiştir.

1994 yılında teşvik belgesine bağlanan yatırımların bölgesel dağılımı içinde en yüksek payı yüzde 46.2 ile Marmara Bölgesi alırken, Marmara Bölgesini yüzde 11.9 ile Ege Bölgesi ve yüzde 9.8 ile İç Anadolu Bölgesi izlemiştir. 1995 yılında da Marmara Bölgesi yüzde 41.3 oranı ile toplam içinde en yüksek payı alırken, Akdeniz Bölgesi yüzde 15.9 oranı ile ikinci sıraya yükselmiş, üçüncü sırayı ise yüzde 13.2 ile Güney Doğu Anadolu Bölgesi almıştır.

1994 yılında teşvik belgesine bağlanan yatırımlar içinde komple yeni yatırımlar yüzde 75.1, tevsii yatırımlar ise yüzde 13.1 ile en yüksek payları alırken, 1995 yılında komple yeni yatırımların payı yüzde 82.5' e yükselmiş, tevsii yatırımların payı ise yüzde 13.5 oranında gerçekleşmiştir¹.

G - YEDİNCİ BEŞ YILLIK KALKINMA PLÂNI DÖNEMİNDE UYGULANAN VERGİ POLİTİKALARINDA YERALAN TEŞVİKLER

Ekonomide Etkinliğin Artırılmasına Yönelik Yapısal Değişim Projeleri başlığı altında vergi ile ilgili yapısal düzenlemeler yer almaktadır². Buna göre ;

Vergi düzenlenmesindeki amaç kayıt dışı ekonominin vergi kapsamına alınması, yatırımların özendirilmesi ve sosyal adaletin yaygınlaştırılmasıdır.

Vergi alanında temel strateji, AB vergi politikası ve vergi yapısını dikkate alarak tüm ekonomik faaliyetleri kapsayan, üretim faktörleri üzerindeki vergi

¹ DPT; 1996 Yılı Programı, DPT Yayını, 1995, s. 132-133.

² DPT; VII. Beş Yıllık Kalkınma Plâni Stratejisi, 1996-2000, DPT Yayını, s. 42-43.

yükünü azaltan, tüketim vergilerine ağırlık veren, gayrimenkul rantlarını vergileyen bir sistem oluşturmaktadır.

Vergi sisteminin, çalışan kesim üzerindeki vergi yükünü azaltan ve değişen şartlarda ekonominin rekabet gücünü dikkate alan bir yapıya kavuşması sağlanacaktır. Bu kapsamda, alt gelir gruplarının vergi yükleri indirilecektir.

VII' inci plân döneminde öncelikle vergi idaresi ve denetiminin daha etkin hale getirilmesi ve idarenin yeniden yapılandırılması sağlanarak vergi kayıp ve kaçığı asgari seviyeye indirilecektir. Bu kapsamda herkese bir vergi numarası verilecek, vergi idaresinin otomasyonu gerçekleştirilecek, belge düzeni yerleştirilecek, vergi denetim birimleri tek çatı altında toplanacak, yeminli ve serbest mali müşavirlik sistemlerinden etkin bir şekilde yararlanılacak, vergi kanunları daha açık ve anlaşılır hale getirilecektir.

Vergi istisna ve muafiyetlerinin yeniden gözden geçirilerek asgari seviyeye indirilmesi, götürü vergilemenin yöre ve sektör bazında daraltılması, üniter vergi sistemine geçişin tamamlanması, vergi tabanının genişletilmesi, iktisadi etkinliği dikkate alacak herkesin ödeme gücüne göre vergilendirilmesi sağlanacaktır.

H - 1998 YILI PROGRAMININ UYGULAMA DÖNEMİNDE UYGULANACAK VERGİ POLİTİKALARINDA YERALAN TEŞVİKLER

1998 yılı programının temel amaçları ve makro ekonomik hedefleri başlığı altında toplanan teşvik uygulamaları aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

- Teşvik politikaları, yeni istihdam imkanlarını geliştirecek, küçük ve orta boy işletmeleri (KOBİ) destekleyecek, kalkınmada öncelikli yörelerin gelişmesine ve teknolojik ilerlemeye katkıda bulunacak ve Gümrük

Birliği' nin gerektirdiği rekabete uyumu sağlayacak şekilde uygulanacaktır¹.

İmalat Sanayi başlığı altında ;

- Yürürlükteki "Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar" ile, mal ve hizmet üretimine, araştırma-geliştirme, çevre koruma, kalite ve standart geliştirme, yöresel el sanatlarının geliştirilmesine yönelik yatırımlarla küçük ve orta boy işletmelere destek sağlanarak, mevzuatımızın uluslararası yükümlülüklerimize uyumlu hale getirilmesi çalışmalarına devam edilmiştir. 1997 yılında, söz konusu Karar' da yapılan değişikliklerle uygulanmakta olan sektörel teşvikler yerine bölgesel teşvikler ön plâna çıkarılırken, özel önem taşıyan sektörlerin kapsamı genişletilmiştir. Ayrıca 96/8905 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile, Doğu ve Güney Doğu Anadolu Bölgelerinde bulunan yarım kalmış veya işletme sermayesi yetersizliği nedeniyle üretime hiç geçememiş veya kısmen geçmiş yatırımların ekonomiye kazandırılması için düşük faizli kredi uygulaması öngörülmüřtür².

1996 yılında teşvik belgesine bağlanan yatırımlar içinde en yüksek payı yüzde 49.2 ile Marmara Bölgesi alırken, Akdeniz Bölgesi yüzde 11.7, İç Anadolu Bölgesi yüzde 11.5, Ege Bölgesi ise yüzde 10.0 oranında pay almıştır. 1997 yılının Ocak-Eylül döneminde ise Marmara Bölgesi yüzde 45.7 oranı ile en yüksek olan payını korurken Ege Bölgesi yüzde 13.7, İç Anadolu Bölgesi yüzde 13.5, Akdeniz Bölgesi ise yüzde 11.6 oranında paya sahip olmuştur.

En son olarak 25 .3.1998 tarihinde 23297 sayılı Resmi Gazete'de Yatırımlarda Devlet Yardımları ve Yatırımları Teşvik Fonu esasları hakkında Bakanlar Kurulu kararı yayınlanmıştır. Bu kararlar; Kalkınma planları ve yıllık programlarda öngörülen hedeflere uygun olarak, bölgeler arası dengesizlikleri gidermek, ser-

¹ DPT; 1998 Yılı Programı, DPT Yayını, 1997, s. 11.

² DPT; a.g.e., s. 59.

mayeyi tabana yaymak, istihdam yaratmak, katma değeri yüksek ileri ve uygun teknolojileri kullanmak ve uluslararası rekabet gücünü sağlamak için yatırımların desteklenmesi amaçlanmıştır.

Kararda sayılan destek unsurları şunlardır;

- Gümrük vergisi istisnası,
- Yatırım indirimi,
- Makine ve teçhizat alımında katma değer vergisi desteği,
- Vergi, resim ve harç istisnası,
- Enerji desteği ,
- Arsa desteği,
- Fon'dan kredi tahsisi,

Sayılan destek unsurlarından yararlanabilmek için esas ve usulleri Hazine Müsteşarlığı'nca belirlenecek yatırım teşvik belgesinin temin edilmesi zorunludur. Yatırımın, teşvik belgesine bağlanabilmesi için asgari yatırım tutarının, kalkınmada öncelikli yörelerde 25 milyar T.L., diğer yörelerde ise 50 milyar T.L. olması gerekmektedir.

Gelişmiş yörelerde destek unsurlarından yararlanabilecek yatırımlar sınırlandırılmış, sadece alt yapı, yap-işlet-devret, Ar-Ge, Elektronik, Gemi Yat İnşa, tersane yatırımları gibi maliyeti yüksek yatırımlara teşvik belgesi verilmesi öngörülmüştür.

IV - KALKINMA POLİTİKAMIZ İÇİNDE VERGİ TEŞVİK VE YÖNLENDİRME POLİTİKALARININ YERİ

A - İKTİSADİ KALKINMADA VERGİSEL TEŞVİKLERİN ÖNEMİ

Bir ekonomide kalkınma sorunu, somut olarak bir üretim, yatırım ve mali tasarruf hareketi olarak değerlendirildiğinde, bu amaca ulaşmak için mevcut mali araçlardan yararlanılması gerekmektedir. Bunun için de üretimi, yatırımı ve tasarrufları teşvik edici bir maliye politikası uygulanmalıdır. Bu amaca yönelen maliye politikaları aynı zamanda kalkınmanın finansmanına da yönelmiş olmaktadır. Çünkü maliye politikası sahip olduğu mali araçlarla salt ekonomik, mali hayata değil sosyal yapı ve düzen üzerinde de önemli etkilere sahiptir. Maliye politikası, kamu yatırım harcamaları, cari harcamaları ile kalkınmanın gerçekleştirilmesine yardımcı olurken, diğer yandan uygulayacağı vergi politikası ile ekonominin ihtiyacı olan tasarruf hacmini etkileyebilmektedir. Bu amaç için vergilerin kullanılması "teşvik edici vergileme" veya kalkınmanın finansmanında vergi politikası gibi isimlendirirken özellikle gelişmekte olan ülkelerde tasarruf ve yatırımların oluşumunda vergi teşvik politikalarına sıklıkla başvurulmaktadır. Çünkü teşvik edici vergi politikaları ile piyasadaki fonların özel yatırımlara yönlendirilmesi mümkün olacaktır¹.

B - GENEL OLARAK YATIRIM TEŞVİK TEDBİRLERİ

Bir devre içinde (bir yıl) üretilen mallardan tüketilmeyen kısmının gelecek devreye (yıla) aktarılan kısmına yatırım denir. Bir devredeki üretimi, dolayısıyla tüketilmeyen kısmı artırarak gelecek devreye aktarılan payın artmasını sağlamak için uygulanan tedbirlere yatırım teşvik tedbirleri denilmektedir. Bunlar yatırımların maliyetini düşüren ve kârlılığını artıran tedbirlerdir. Başlıca iki temel fonksi-

¹ Aytaç EKER; Kamusal Maliye, s. 285-286.

yonu vardır. Birincisi, vergi yükünü azaltarak yatırımlara ayrılacak fonların artırılması, ikincisi de yatırımların arzulan alanlara yönelmesini sağlamaktır.

1 - Yatırımlara Teşvik Getirilmesinin Amacı

Dünyadaki ekonomik ve siyasi gelişmelerin olağanüstü hız kazandığı bir dönemde, Türkiye'nin uluslararası yeri ve rekabet olanakları, uygulanacak kalkınma stratejilerinin belirlenmesini gündeme getirmektedir. Gelişmekte olan ülkeler açısından, ekonomik kalkınmanın temel koşulu, yatırım hacmini artırmak ve yatırımlardan azami sosyal faydayı sağlamaktır. Günümüzde toplam yatırımların yüzde 20'si kamu, yüzde 80'i de özel sektör tarafından yapılmaktadır. Bu ise devletin yatırımcılara destek olmasını zorunlu kılmaktadır¹.

Modern maliyecilerin verginin tanımına getirdikleri yeniliklerden biri verginin sadece mali amaçlarla alınmadığını ortaya koymaktadır. Vergi sadece kamu harcamalarını karşılamak üzere alınmaz gerektiğinde ekonomik ve sosyal hayata müdahalede bulunmak, ekonomik faaliyetlerin tabii seyrinin yönünü değiştirmek için alınır. Vergi belirli ekonomik faaliyetleri teşvik ederek genişletilir, belirli ekonomik faaliyetleri gücendirerek daraltabilir².

Az gelişmiş ekonomilerde, sosyal, siyasal, tarihi ve ekonomik sebeplerden ötürü özel sektör gelişmemiştir. Girişimci ruha sahip müteşebbislerin sayıları son derece sınırlıdır. Onun için bu memleketlerde, etkin çalışan, iktisat politikası tedbirlerine karşı duyarlı, bir pazar ekonomisi yoktur. Piyasa kuvvetleri arzulan biçimde çalışmaz. Bu sebepten ötürü bu memleketlerde esasen kıt olan ekonomik kaynakların kullanımı rasyonel değildir. Ekonomideki bu bozukluk ve yetersizlikler uygulanacak vergi politikasının müdahaleci bir vergi politikası ol-

¹ Şükrü KIZILOĞLU; "Yürürlükteki Yatırım Teşvikleri", Yaklaşım Dergisi, Sayı 54, Haziran 1997, s. 68.

² İsmail TÜRK; Kamu Maliyesi, s. 135.

masını zorunlu hale getirmektedir. Müdahaleci bir vergi politikası ile iktisadi kalkınmaya elverişli faaliyetler teşvik edilecek, desteklenecek, iktisadi kalkınmaya elverişli olmayan faaliyetler caydırılacaktır. Buna, teşvik edici vergi politikası adı verilir. Teşvik edici vergi politikası tedbirleri yatırımların maliyetini düşüren, kârlılığını artıran tedbirlerdir. Vergilerdeki geçici muafıklar ve istisnalar, yatırım indirimleri, hızlandırılmış amortismanlar, geçici gümrük vergisi istisnaları ve muafıkları, gümrük vergisi taksitlendirmeleri ve farklılaştırmaları, vergi alacakları, bir verginin diğer bir vergiden mahsubu, firmaların maruz kaldıkları zararların diğer yılların kârından belirli bir süre için mahsup edilebilmesi teşvik edici vergi politikası içine yerleşmiş belli başlı teşvik kurumlarıdır. Bu araçların temel gayesi girişimcilerin yatırım kararlarını değiştirmek, davranışlarını rasyonelleştirmek ve yatırımların kalkınma plânlarındaki amaçlara uygun ve ahenkli hale getirmektir. Bütün bu hususları gerçekleştirmek müdahaleci bir vergileme politikası ile mümkün olur¹.

Kapitalist ekonomilerde, piyasa kendiliğinden kaynakların rasyonel dağılımını sağlamakta yetersiz kalır. Bunun içinde devlet kaynak dağılımına müdahale eder. Kaynak dağılımında müdahaleden amaç, gelişmiş ülkelerde büyüme ve istikrarı, gelişmekte olan ülkelerde ise, iktisadi ve sosyal gelişmeyi sağlamaktır. Vergiler de sözünü ettiğimiz müdahale araçlarından biridir. Devlet vergilerle nihai mal ve hizmetlerin nisbi fiyatlarını veya bazı sektör ve faaliyet kollarının nisbi kârlılığını değiştirerek, kaynakların belirlenen alanlara akmasını sağlamaya çalışır. Mal ve hizmetler üzerindeki nihai vergi yükü azaltılarak, nisbi fiyatları düşürülür ve talep elastikliği ölçüsünde vergisiz mallara kayar. Yine bazı yatırım alanlarının vergi yükü azaltılıp veya bu alanlar tamamen vergi dışı bırakılırsa, nisbi kârlılığı artar ve kaynaklar bu alanlara akar. Ancak, bu durumda da üretim faktörlerinin akıcılığı diğer bir belirleyici faktördür. İşte faaliyet kollarının ve yatırım projelerinin nisbi kârlılığını değiştirmeye yönelik bu vergileme tedbir-

¹ TÜRK; a.g.e., s. 155.

leri ile, ihracatı artırmaya yönelik vergi tedbirlerine vergi teşvik tedbirleri denmektedir¹. Teşvikleri esasen bir tür "negatif vergi" olarak görmek mümkündür.

Devlet, belirli kesimleri vergiden muaf tutabilmekte, belirli kesimlere ise toplanan vergilerin bir kısmını bir karşılık mukabilinde veya karşılıksız olarak transfer edebilmektedir. Teşvikler bir tür "iktisadi gayeli transfer harcaması" dır².

2 - Vergilerin Ekonomi Üzerindeki Etkisi

Vergiciliğin ekonomik mahiyetteki tedbirleri, diğer bir deyimle vergi avantajı ve imtiyazları ile; özel yatırımlar üzerinde, daha doğrusu yatırım hakkında karar verecek durumunda olan teşebbüs sahip ve idarecilerinin davranışları üzerinde, kuvvetli tesirde bulunmak mümkündür. Bu tesirleri şu noktalarda toplayabiliriz³:

- Yatırım hacminin artırılması,
- Yatırımların istenilen alanlara kanalize edilmesi,
- Prodüktif olmayan faaliyet kollarında ve spekülatif özellikte olan yatırımların güçleştirilmesi,
- Sanayi ve diğer üretim alanlarında prodüktivitenin artırılması.

¹ Mehmet ARSLAN; "Vergilerin Yatırımları ve İhracatı Teşvik Tedbirleri I", *Maliye Postası Dergisi*, Haziran 1992, Yıl 13, Sayı 283, s. 55.

² Coşkun Can AKTAN; "Teşvik Kollamacılık 1", *Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi*, Kasım 1994, s. 7.

³ Bülend ÇAYCIK; "Modern Verginin Fonksiyonları ve Teşvik Edici Yönü" *Maliye Bülteni*, Sayı 569-664, 1970, s. 45.

a) Teşvik Edici Vergi Politikasının Ekonomideki Yeri ve Önemi

Teşvik edici bir vergi politikası ne teşekkül etmiş sanayiın korunmasını, ne de kurulmuş üretim kapasitesinin faal vaziyette tutulmasını amaç edinmektedir. Bu politika memleketin muayyen bir kalkınma hızına kavuşabilmesi için lüzumlu yatırımlardan ne kadarının fertler tarafından yapılabileceğini belilemeye,, mümkün olan yatırımların azamisini gerçekleştirmeye çalışmaktadır. Burada şu hususu da belirtmek gerekir ki özel teşebbüsü geliştirmek maksadiyle yürütülen teşvik edici vergi politikası ekonominin kamu ve özel sektörler arasında dağılışı üzerinde de etkili olacak, bu politika başarı gösterdikçe ekonominin özel sektörü gelişecek, başarısızlığa uğradıkça kamu sektörü genişleyecektir¹.

b) Teşvik Edici Vergi Politikasının Müteşebbis Davranışları Üzerine Etkisi

Teşvik edici vergi politikasıyla iktisadi kalkınmanın başlangıcında bazı büyük teşebbüslere hem monopolcü duruma gelmeleri sağlanabilir, hem de vergi kolaylıkları gösterilebilir. Az gelişmiş memleketler böyle bir politika takibederlerken özellikle iki hedefe ulaşmak isterler.

Bu hedeflerden birincisi büyük teşebbüslerin üretim tekniğinde yenilikler yapmalarını mümkün kılmak, ikincisi büyük teşebbüslerin içsel ekonomilerden yararlanmasını sağlamaktır. Az gelişmiş memleketler iki sebeple böyle bir politika takip etmeğe eğilimlidirler; ilk önce bu memleketlerin ana davalarından birisi müteşebbis bakımından fakir olmalarıdır. Bu ülkelerde müteşebbislere olan ihtiyaç fazla, müteşebbis miktarı ise sınırlıdır. İkinci sebep bu memleketlerdeki yatırımların karakterinden ileri gelir. Az gelişmiş memleketlerde yatırım yapan müteşebbisler, gelişmiş ülkelerde yatırım yapan müteşebbislere nazaran daha

¹ İsmail TÜRK; İktisadi Kalkınmanın Finansmanında Vergi Politikası, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Sayı 125, Sevinç Matbaası, Ankara 1961, s. 82.

büyük risk altına girerler. Onun için, büyük teşebbüslere tanınan nimetler bir bakıma hem nedret rantı, hem de katlanılan riskin mükâfatıdır. Bu avantajlara rağmen büyük teşebbüslere elverişli şartlar yaratılırken yeni küçük teşebbüslerin iktisadi hayata katılmalarına mani olunmamalıdır. Çünkü, o zaman iktisadi kalkınmaya mani olunacaktır. Zira monopollerin faydaları, zararlarıyla mukayese edildiğinde, zararlar faydalara ağır basmaktadır

Az gelişmiş memleketlerde teşvik edici vergi politikası başka bir yönden de ehemmiyet kazanır. Bu memleketlerde, genellikle tasarruf ve yatırımları yapanlar aynı kimselerdir ve çoğunlukla tasarruf erbabı yatırımlar arasında tercihini kullanırken rasyonel hareket etmemektedir. Teşvik edici vergi politikası bu sebeple irrasyonel yatırımları rasyonelleştirmeğe, müteşebbisleri kısır yatırım çeşitlerinden verimli yatırımlara doğru tercihlerini kullanmağa sevkeder. Halbuki, gelişmiş memleketlerde sermaye piyasaları mevcut olduğu için bu mekânizma kendiliğinden işlemekte, teşebbüslerin ihraç ettikleri tahvil ve hisse senetlerini uygun bulan tasarruf erbabı bunları satın almak suretiyle iktisadi bakımdan uygun ve yerinde olan yatırımların gerçekleştirilmesini kolaylaştırmaktadır¹.

Teşvik edici vergi politikasıyla toplam arzın toplam talep düzeyine hemen yükseleceğini zannetmek yanlıştır. Gerçekten, teşvik edici vergi politikasının başarıyla uygulanabilmesi bazı önşartların mevcudiyetine bağlıdır. Teşvik edici vergi politikası herşeyden önce özel sektörü geniş, girişimcileri hudutsuz kâr peşinde koşan para şuurunu kazanmış, piyasa ekonomisinin teşvik tedbirlerine karşı hassas olduğu ekonomilerde başarı gösterir. Ayrıca bu ekonomilerde kamu hizmetlerinin yaygın müteşebbislerin dürüst olmaları adı geçen politikanın başarıya ulaşmasını sağlar².

1 TÜRK; a.g.e., s. 91.

2 TÜRK; Maliye Politikası, s. 122.

c) Bölgesel Dengesizlikleri Azaltmada Teşvik Edici Vergi Politikasının Rolü

Bir ülke içindeki bölgesel ekonomik gelişme farklılıklarının ve yatırımların eşitsiz dağılımının giderilmesinde de vergi politikaları etkin bir araç olarak kullanılabilir. Bu amaçla gelişmeyi uyarabilmek ve arzulanan hedeflere ulaşabilmek için müteşebbisler lehine söz konusu bölgelere yapacakları yatırımlara da vergi istisna ve muafiyetleri getirilebilir. Ülkemizde doğu batı arasında ekonomik gelişme yönünden bariz farklılıkların olduğu göze çarpmaktadır. Bölgeler arasında mevcut ekonomik dengesizlikler sosyal ve siyasal hoşnutsuzlukları da peşinden getirir. Bu bakımdan vergi politikasıyla (diğer politika araçlarının da desteğiyle) söz konusu dengesizliklerin asgari seviyeye indirilmesine çalışılır¹.

d) Teşvik Edici Vergi Politikasının Kaynak Dağılımını Sağlamadaki Rolü

Az gelişmiş ülkelerde kaynak dağılımının, kalkınma yönünden optimum olmadığı bilinen bir gerçektir. Bu nedenle vergiler yoluyla, ekonomik kalkınmayı uyaracak girişimleri destekleyici ya da tersine kalkınmayı yavaşlatan ya da engelleyen girişimleri önleyici etkiler yaratarak kaynak dağılımını ekonomik gelişme stratejisine uygun yönde geliştirmek olanağı vardır. Çünkü her verginin ekonomide oluşan kaynak dağılımı üzerinde önemli sayılabilecek etkileri vardır. Genel bir deyişle vergilerin bu etkilerini:

- i - Ekonomik kalkınmayı uyarıcı ve destekleyici etkiler,
- ii- Ekonomideki kalkınmayı yavaşlatan ya da engelleyen özellikleri giderici etkiler.

¹ EKER; a.g.e., s., 104-105.

olmak üzere iki grupta toplayabiliriz.

Vergi özendirme önlemleri kârlılığı etkileme ve değiştirme amacıyla belirli sektörlere ve bölgelere öncelik sağlamaya çalışır.

Bu önlemler, yatırımların büyüklüğü, teknoloji ve kullanılan ham maddeler...vb kistaslarla vergi özendirilmesi sağlayarak kaynak dağılımını etkilemeye yönelik uygulamalardır.

Kalkınmaya ters düşen uygulama ve girişimlerin önlenmesi de teşvik edici vergi politikasının diğer bir yönüdür. Örneğin az gelişmiş ülkelerde sermaye birikiminin büyük ölçüde sanayi alt yapı yatırımlarına akması gerekirken lüks konutlar, yazlık evler inşaatına ya da arsa spekülasyonu amaçları için kullanıldığı görülür. Vergiler yoluyla bu tür harcamalar önlenerek örneğin toplu konutl yapımının ve sanayi kuruluşlarının finansmanının desteklenmesi için ortam yaratılabilir. Lüks tüketim niteliğindeki harcamalar, konulan vergiler yoluyla önlenmeye çalışılarak sermaye birikiminin daha verimli alanlarda kullanılması sağlanmaya çalışılır.

C - YÜRÜRLÜKTEKİ VERGİSEL TEŞVİKLER

Kısaca "teşvikler" olarak bilinen ve günümüzdeki adı ile "Yatırımlarda Devlet Yardımı", olarak ifade edilen bu teşvikler, zaman zaman yayınlanan kararnamele ve tebliğlerle belirlenmektedir. En son teşvik kararnamesi 25 mart 1998 tarihli resmi gazetede yayımlanmıştır. Yatırımlarda Devlet yardımının amacı, kararnamede şu şekilde açıklanmıştır: "Bu karar; kalkınma plânu ve yıllık programlara uygun, istihdamı artırıcı, bölgeler arası dengesizlikleri giderici özelliklere sahip, döviz kazandırıcı faaliyetlere dönük, ileri ve uygun teknoloji getiren, uluslararası rekabet gücü sağlayan yatırımların; desteklenmesi amacını taşır.

Günümüzde, sanayileşmiş ülkeler dahil, her ülke yatırımları, üretimi ve ihracatı teşvik etmektedir. Bazı yabancı ülkelerde, gayri safi milli hasılanın yüzde 10'una ulaşabilen yatırım teşvikleri, Türkiye'de GSMH'nun yüzde 1'i dolayındadır¹.

Teşvik belgesi olanlara, Hazine'nin ya da bir başka kamu kurumunun karşılıksız yani hibe şeklinde bir para ödemesi söz konusu değildir. Bu nedenle, yatırım yapacak olanların, kendi parasal imkânlarına ve kredi bulabilme güçlerine göre yatırım olayına girmeleri gerekmektedir. Burada bahsi geçen teşvik belgesi yatırımın karakteristik değerini kapsayan, kalkınma planına uygun ve ülke ekonomisi için genel anlamda faydalı olduğu kabul edilen yatırımcılara verilen bir belge olmaktadır².

Hükümetler her yıl bir kararname yayınlayarak, "yatırımlara ve ihracata uygulanacak teşvik tedbirleri"nin neler olduğunu açıklarlar. Daha sonra yayınladığı tebliğlerle de uygulama esaslarının nasıl olacağını belirtirler. Bu kararname ve tebliğleri inceleyen ve yatırım yapma düşüncesinde olanlar, yapacakları yatırımlarla ilgili bilgileri kapsayan bir dosya ile Hazine Müsteşarlığı Teşvik ve Uygulama Genel Müdürlüğü'ne başvururlar. Yabancı sermayeli ortaklarla yatırımlara girecek olanlar ise, aynı müsteşarlığın Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü'ne başvururlar.

1 - Yatırım İndirimi

Keynes'in "istihdam teorisi"ne göre, gelir artmadıkça harcamaların artmasına imkân bulunmadığından, gelir seviyesini yükseltmek, tam istihdam seviyesine ulaşmak için, önce yatırım harcamalarının artması gerekmektedir. Yatırım-

¹ Şükrü KIZILOĞLU; "Yürürlükteki Yatırım Teşvikleri", s. 69.

² Kâmil TÜĞEN; "Vergi Teşvikleri ve Turizm Sektöründeki Gelişmeler", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 77, Şubat 1995, s. 66.

ların artması, yatırım çoğaltarı vasıtası ile geliri ve dolayısıyla harcamaları da istenen seviyeye çıkarır. Dolayısıyla yatırım, iktisadi kalkınmanın çekirdeğidir, bu bağlamda yatırım indirimi politikası önem kazanmaktadır.

Yatırım İndirimi yatırımların teşvikiyle ekonomik kalkınmanın sağlanmasına, bölgelerarası ekonomik ve sosyal dengesizlikleri ortadan kaldırmaya yönelik bir vergi teşvik önlemidir. İlgili müessese ile sağlanan vergi avantajları yoluyla özel sektör yatırımlarının belli alanlara kanalize edilmesi amaçlanır. İşletmeler için bir maliyet unsuru olarak görülen verginin bu etkisinin ortadan kaldırılmasının meydana getireceği cazibe yatırım indiriminin etkinliğini doğrudan etkileyen faktörlerin başında gelir¹.

Yatırım indirimi, bir yandan kaynak dağılımını etkilerken, diğer yandan yatırımın net maliyetini düşürmesi veya yatırımın net kârlılığını artırmak suretiyle, müteşebbislere vergi tasarrufu sağlayarak eldeki yatırılabılır fonların arzını artırmaktadır. Yatırımlar için yapılan harcamaların belirli oranının vergi matrahından indirilebilmesi, yatırımın maliyetini azaltır ve indirimden yararlanan iş kollarına doğru bir sermaye akımı başlar. Bu yatırım indirimin ikame etkisidir. Öte yandan vergi yükündeki azalma sebebi ile net gelir artar. Bu da yatırım indiriminin gelir etkisidir.

1963 yılında 202 sayılı kanunla vergi sistemimize girmiş bulunan yatırım indirimi; ticari ve zirai kazançlarla ilgili bir vergi istisna rejimini ifade eder. Yatırım harcamalarının belli oranlarda vergiye tabi gelirden düşülerek vergi dışı bırakılması suretiyle yatırımların artması ve bu yolla kalkınmanın hızlanmasının teşviki öngörülmektedir. Uygulaması belli şartlarla sınırlandırılmıştır. İlk plânda yatırımların genel kalkınma plânu ve yıllık programlarda yer alan sektör ve alanlara yapılması gerekmektedir. Bunun değerlemesi de proje bazında yapılmakta ve genelinde teşvik belgesine (yatırım teşvik belgesine) bağlanmaktadır. Kurum-

¹ Doğan ŞENYÜZ; Türk Vergi Sistemi, Ezgi Kitabevi, Bursa 1996, s. 94.

lar vergisi mükellefleri ile ticari (ve zirai) faaliyet çerçevesinde gelir vergisi mükelleflerince yapılacak yatırımlar için geçerli olmakla beraber esas itibariyle sınai yatırımlarda işlerlik taşır¹.

1980 yılından itibaren ilk kez Kalkınmada Öncelikli Yörelere (KÖY) ayırımı yapılarak, özendirme önlemleri içinde bu yörelere bazı ayrıcalıklar tanınmıştır. Ayrıca Gelişmiş Yörelere ve Normal Yörelere ayırımı da bu dönemde ortaya çıkmıştır. 1981 yılından itibaren KÖY'lerde yapılan yatırımlara diğer yörelere göre daha yüksek oranda yatırım indirimi uygulanmaya başlanmıştır. Böylece yatırım indirimi KÖY'lerdeki yatırımların özendirilmesinde etkili önlemlerden biri haline gelmiştir².

3239 sayılı Kanun 1986 başında yürürlüğe girinceye kadar, yatırım indiriminden yararlanabilmek için "tam yükümlü olmak koşulu aranıyordu. Söz konusu kanun bu koşulu kaldırarak yabancı sermayeyi Teşvik Kanunu ile paralellik kurmuştur. Böylece tam ya da dar yükümlü olsun, koşullar varsa, yatırım indirimi uygulanmaktadır³.

Gelir Vergisi Kanununun Ek 1'nci maddesinde istisnanın diğer şartlarını da taşımaları halinde dar mükellefiyete tabi olanlar dahil ticari ve zirai kazançları üzerinden vergiye tabi mükelleflerin yaptıkları yatırımların indirimden yararlanacağı hüküm altına alınmıştır. Aynı maddenin parantez içi hükmünde, adi şir-

¹ Yılmaz ÖZBALCI; *Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Feryal Matbaacılık, Ankara 1997, s. 249.

² Nurgül Reçber CHAMBERS; "Yatırımları Özendirme Önlemlerindeki Gelişmeler", *Diyalog Dergisi*, Süryay Yayınları, Sayı 1996/4-5, s. 63.

³ Mualla ÖNCEL vd; s. 286.

ketler, kolektif şirketler ve adi komandit şirketlerin de yatırım indiriminden yararlanacağı belirtilmiştir¹.

Yapılan yatırım, ticari ve sınai yatırımlar için 1998 yılı için en az 30.000.000.000 lira, zirai yatırımlar için ise en az 5.000.000.000 lira olmalıdır. (GVK Ekm. 2/3). Uygulamada bu limitlerin getirilmesinin amacı yatırımların belli büyüklükte olmasının, maliyetlerdeki rasyonelleşme ve ölçek ekonomisinin getireceği verimlilik sebebiyle, dış rekabete imkan hazırlayacağı noktalarının dikkate alınmış olmasıdır.

Bu düşünce haklı olmakla birlikte konuya başka açılardan bakıldığında büyük kapasitelere ulaşmak çoğu defa küçük kapasitelerin geliştirilmesiyle mümkündür. Dolayısıyla, orta ve küçük sanayiinin kurulmasına, müteşebbislerimizin teşebbüs gücüne her kademedeki destek verilmesine şans ve imkan tanınmalıdır. Aksi halde, ülkede yatırım şevki azalabilir, bu da ülkenin büyüme hızını azaltır. İşte bu gerçekten hareket edilerek 23 Ocak 1998' de Yüksek Planlama Kurulu toplantısında alınan kararla yeni teşvikler üç bölümden oluşmaktadır. Enerji, KOBİ ve genel teşvikler. Bu bağlamda Devlet İstatistik Enstitüsü Başkanlığınca belirlenen fert başına düşen milli geliri 1500 dolar ve daha az ve Devlet Planlama Teşkilatı tarafından belirlenen sosyoekonomik gelişmişlik düzeyi -0,5 ve daha düşük olan iller ve 2000 yılına kadar Olağanüstü Hal Bölgesi kapsamında sayılan illerde yeni işe başlayan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin bu illerdeki işyerlerinde fiilen ve sürekli olarak 10 ve daha fazla işçi çalıştırmaları koşuluyla, 5 yıl süreyle gelir ve kurumlar vergisinden muaf olmaları uygulaması getirilmektedir. Yine aynı şekilde bu bölgelerde işe başlayan çalışanlardan kesilen vergiler ertelenecek, arsa tedariki ile kredi verilmesi işlemlerinde vergi, re-

¹ Birgül ÖĞÜLMÜŞ - Faruk MUTLU; "Yatırım İndiriminden Yararlanacak Mükellefler ve Yatırım İndiriminin Uygulanacağı Kazançlar", *Vergi Raporu Dergisi*, Yıl : 2, Sayı: 8, Aralık-Ocak 1994, Şafak Matbaacılık, Ankara, s. 70.

sim, harç istisnası uygulanacaktır. 31 Aralık 2000 tarihine kadar bu bölgelerde yeni faaliyete geçecek işletmelerde işveren payları Hazinece karşılanacaktır.

Yatırım indiriminin nispeti, yatırım miktarının % 30'udur. Bakanlar Kurulu bu oranı, kalkınmada öncelikli yöreler ile kalkınma plânı ve yıllık programlarda özel önem taşıdığı belirtilen sektörlerde yapılan yatırımlar için %100 oranına kadar artırmaya veya kanuni orandan az olmamak üzere yeniden tespit etmeye yetkilidir.

Yatırımlar, kalkınma plânları ve yıllık programlarda belirtilenlerden Maliye Bakanlığı ile Hazine Müsteşarlığı tarafından müştereken seçilen sektörler veya konularda yapılmalıdır. Buradan da anlaşıldığı üzere yatırım indirimi müessesesi kalkınma plânları ve yıllık programlarla son derece bağlantı bir durum arz etmektedir. Yani; yatırım indiriminden her sektör faydalanamamaktadır. Ancak kalkınma plânlarında ve yıllık programlarda seçilen sektörlerle vergi kolaylığı sağlanmaktadır. Böylece bu müessese ile kalkınma plânları ve yıllık programlar paralellik arz etmektedir. Yatırım indiriminden her sektörün faydalanmaması bu müessesenin gerçek bir teşvik aracı olduğunun da bir göstergesi olmaktadır.

Yatırım indirimi müessesesinin iktisadi kalkınmada oynadığı diğer bir rol de yatırım indiriminden yararlanmada getirilen asgari yatırım miktarlarıdır. Bu miktarlarla ifade edilmek istenen kanun koyucunun ancak belli bir miktarı aşan yatırımları teşvik edeceğidir. Bu uygulamanın doğru olduğu söylenebilir. Çünkü bu miktarların altında kalan yatırımların verimli yatırımlar olma imkanı azdır. 1980 sonrası ihracata yönelik kalkınma politikasını da düşünerek ifade etmeye kalkışırsak Devlet, ancak verimli yatırımları desteklemelidir, başka bir deyişle ihraç edilebilecek malı üretecek yatırımlara teşvik verilmelidir. Yatırım indiriminde, asgari yatırım tutarlarının altında kalacak yatırımların ihraç potansiyeli mallar üretmesi pek düşünülemez. Kalkınmışlık kriteri olarak dolar bazında hesaplanan fert başına düşen milli gelir rakamlarına bakıldığını gözönüne alırsak

verilecek teşviklerin ihracata yönelik mal üretmesi ve ülkeye döviz geliri getirmesi gerekliliği daha iyi anlaşılır.

a) Yatırım İndiriminin Konusu

Yatırım indirimine, kaynağı ne olursa olsun EK 2. maddede yazılı şartları haiz bulunan yatırımlarla ilgili harcamalardan, bina makina, tesisat, araç (sadece işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olanlar) ve benzeri amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin yeni olanlarının maliyet bedelleri esas teşkil eder. Aktif değerlerin yeni olmasından maksat bunların yurt içinde veya dışında daha önce hiçbir şekilde kullanılmamış bulunmasıdır. Yurt dışında kullanılmış olsa dahi Hazine Müsteşarlığı'nca uygun görülen makina ve tesislerin ithali halinde, bu aktif kıymetler yatırım indirimi uygulaması bakımından yeni addolunur. Esasen, yurt dışında kullanılmış makinelerin yeni addolunması, iktisadi kalkınmada istenilmeyen bir durumu ortaya çıkarmaktadır; bu da teknolojik yeniliklerin ülkeye gelişinin gecikmesidir yani eski makinelerin ülkeye gelmesi, sürekli demode olmuş teçizatın kullanılmasına sebep olacak, dolayısıyla gelişmiş ülkeleri her zaman geriden takip edilmesi daha baştan kabul edilmiş olacaktır.

Bilindiği gibi icat ve yenilik kavramları farklıdır. Yukarda anlatılan olay, yenilik kavramı ile açıklanabilir, fakat kalkınabilmek için ve gelişmiş ülkeler seviyesine ulaşabilmek için yatırımlar ile ilgili makine, teçizatın ülke içinde üretilmesi gerekir buna da icat adı verilir.

b) Yabancı Sermayeli Müteşebbis ve Ortaklar Yönünden Yatırım İndirimi

6224 sayılı Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanunu, yerli yatırımlarla yabancı sermayeli yatırımlar arasında tam bir rekabet eşitliği sağlamayı amaçlamış, 10. maddesinde yerli işletmelere sağlanan bütün avantajlardan yabancı yatırımların da yararlanacağını öngörmüştür.

"Yerli sermaye ve teşebbüslere tanınan bütün haklar, muafiyetler ve kolaylıklardan aynı sahalarda çalışan yabancı sermaye ve teşebbüsler de aynı şartlar dahilinde istifade ederler".

c) Gümrük Muafiyeti ve Yatırım İndirimi

Yatırım kararında Gümrük Muafiyeti yatırım indiriminden daha önemli rol oynamaktadır. Zira, gümrük muafiyeti daha yatırım safhasında gümrük vergi ve resimlerini ödememe hakkını müteşebbise vermektedir. Yatırım indiriminin özellikle başka işletmesi bulunmayan ve yapılan yatırım kâra geçinceye kadar uygulama imkânı olmayan müteşebbisler için, yatırım kararında fazla etkisinin olduğu söylenemez.

d) Vergi - Resim - Harç İstisnası ve Yatırım İndirimi

Vergi-Resim ve Harç İstisnası yatırım safhasında finansman ihtiyacına katkıda bulunduğu için, müteşebbisin bu kanaldan sağlayacağı gelir yatırım indiriminden az da olsa, yatırım kararında yatırım indiriminden etkili olmaktadır.

e) Yatırım Finansman Fonu ve Yatırım İndirimi

Finansman fonu sermaye şirketleri ve kooperatifler tarafından olan, yatırım indirimi belgesinde (Teşvik belgesinde) yatırım indiriminden faydalanması kabul edilmiş yatırımların finansmanında kullanmak ve Belge'de bu yatırım için öngörölmüş süre ile kayıtlı kalmak şartıyla teşkil edebilir. Dayanak Kurumlar Vergisi Kanununun mükerrer 8'inci maddesidir.

Finansman fonu bir vergi erteleme rejimidir. Kesin bir istisna ve muafiyet değildir.

Yatırım indirimi; yatırımdan sonraki yeni yatırımlar için fon oluşturabilir. Finansman fonu ise yapılacak yatırım için geciktirilmiş vergi niteliğindedir ve fon sayılır. Kârlı ve yatırımcı kuruluşlar için faydalı olabilmektedir.

f) Yatırım İndiriminin Yatırımın Maliyetine Etkisi

$$KV = VÖK \times KVO$$

KV : Kurumlar Vergisi

VÖK : Vergi Öncesi Kâr

KVO : Kurumlar Vergisi Oranı

Örnek : Vergiden önceki kâr 100 milyar TL Kurumlar Vergisi oranı %25 ise ödenecek kurumlar vergisi,

$$KV = 100 \times 0.25 = 25 \text{ milyar TL.}$$

Yatırım indiriminin kurumlar vergisi matrahına (vergiden önceki kâra) etkisi, yatırım indiriminden, yatırımın bittiği yıl yararlanıyor ve vergiden önceki kârın, yatırım indiriminden yararlanmaya yetecek kadar olduğu varsayımı ile yatırım tutarı ile yatırım indirim oranı çarpımı kadardır.

$$\text{Yani, } KV = [VÖK - (Y \times YİO)] \times KVO$$

Y : Yatırım Tutarı

YİO : Yatırım İndirimi Oranı

Örnek : Vergiden önceki kâr 100 milyar, Kurumlar Vergisi oranı % 25 yatırım tutarı 50 milyar yatırım indirim oranı % 70 ise ödenecek kurumlar vergisi

$$KV = [100 - (50 \times 0,70)] \times 0,25$$

$$KV = 16.250.000.000 \text{ TL.}$$

Yatırım indiriminin yatırımın maliyetine etkisi; yatırım indiriminden yararlanılmadan önce ödenmesi gereken vergiler ile yatırım indiriminden yararlandıktan sonra ödenen vergiler arasındaki farkın yatırım miktarını oranıdır¹.

$$Y_{yi} = \frac{(VÖK \times KVO) - [VÖK - (Y \times YI)] \times KVO}{Y}$$

Y_{yi} = Yatırım indirimi dolayısıyla sağlanan teşviğin yatırım maliyetine etkisi

$$Y_{yi} = \frac{(100 \times 0.25) - [100 - (50 \times 0.70)] \times 0.25}{50}$$

$$Y_{yi} = \%17,5$$

Çeşitli yatırım indirimi oranlarının vergi oranlarıyla eşleştirilerek yatırım maliyetlerini ne oranda azalttığı aşağıdaki tabloda özetlenmiştir;

Tablo: 5 - Yatırım İndiriminin Çeşitli Vergi Oranlarında Yatırım Maliyetlerinde Meydana Getirdiği Azalış

Yatırım İndirimi Oranları	Vergi Oranları						
	0.25	0.30	0.35	0.40	0.45	0.50	0.55
0.30	7.5	9	10.5	12	13.5	15	33
0.40	10	12	14	16	18	20	22
0.60	15	18	21	24	27	30	33
1.00	25	30	35	40	45	50	55

Tablodan da görüleceği üzere yatırım indirimi oranı arttıkça yatırımın maliyeti de düşmektedir. Dolayısıyla ülkemizde geri kalmış bölgelere yüksek oranlı yatırım indirimi uygulaması olumlu bir uygulamadır. Yine tablodan görüleceği-

¹ Ali ZEHİR; Yatırım Tedbirlerinin Yatırım Maliyetine Etkileri , Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Ankara 1990, s.90.

üzere yüksek vergi oranlarında uygulanan yatırım indiriminin maliyetleri düşürücü etkisi de fazla olmaktadır.

Türkiye' de sermaye piyasasının gelişmemiş olması kredi bulmadaki güçlükler, dış ticarete ortaya çıkan tıkanıklıklar, iç üretimin yetersizliğinden doğan yatırım mali kıtlığı, alt yapının yeterli olmaması yatırımları olumsuz etkilemektedir. Bu faktörlerin yatırımlar üzerindeki olumsuz etkilerini kaldırmak zor olsa da bu etkileri kısmen telafi etmek için yüksek dozda yatırım indirimi halen uygulanmaktadır¹.

g) Teşvik Belgesiz Yatırım İndirimi Uygulaması

Yatırım indiriminin şartları başlıklı Ek madde 2'nin 4. bendinde, 2-6-1995 tarihinde yayımlanan 4108 sayılı Kanun'un 17. maddesiyle yapılan değişiklikle ilk defa, yatırım teşvik belgesi alınmaksızın yatırım indiriminden yararlanma imkanı getirilmiştir. Bu uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirleme konusunda Maliye Bakanlığı ile Hazine Müsteşarlığı yetkili kılınmıştır.

Maddede yapılan düzenleme ile teşvik belgesi olmaksızın yatırım indiriminden yararlanabilmek için yapılacak yatırım tutarlarının üst sınırı teşvik belgesi almak suretiyle yatırım indiriminden yararlanılacak tutarı, alt sınırı ise bu tutarın yarısını aşmaması gerektiği hükme bağlanmıştır.

195 Seri No'lu Genel Tebliğ'de teşvik belgesiz yatırım indiriminden imalat sektörü ile hayvancılık alt sektörüne ilişkin olarak yapılan yatırımlar yararlanabilecektir. İmalat sektöründe sadece ana üretimle ilgili makine ve teçhizata ilişkin harcamalar, hayvancılık alt sektöründe ise büyük ve küçük baş hayvan barı-

¹ Sezai UÇARMAK; Gelişmekte Olan Ülkelerde Uygulanan Kalkınma Politikaları (III), Gümrük Dergisi, Yıl 1, S. 3, Aralık 1992, s. 34.

naklarının inşası ile hayvansal ürünlerin değerlendirilmesinde kullanılacak makine ve teçizata ilişkin harcamaların yararlanabileceği belirtilmiştir.

Teşvik belgesi yatırım indiriminden yararlanmak için imalat sektöründe yapılacak yatırımların, kalkınmada öncelikli yörelerde ve diğer yörelerin küçük sanayi siteleri ile organize sanayi bölgelerinde yapılması gerekmektedir. Hayvancılıkta yapılacak yatırımlarda ise bu sınırlama sözkonusu değildir.

2 - Gümrük Vergisi ve Fon Muafiyeti

Yatırımcılardan, Gümrük Giriş Tarife Cetvelinde yer alan mallardan Teşvik Belgesi kapsamında ithal edilecek yatırım malı, hammadde, aramalı ve işletme malzemeleri ithalinde gümrük vergisi ve fon alınmamaktadır. Ancak Gümrük Birliği'nden sonra gümrükler indirilince, bu teşviğin önemi de azalmıştır.

3 - Bina İnşaat Harcı İstisnası

Hastane, sanatoryum, dispanser ve benzeri sağlık kuruluşları, her türlü fabrika, değirmen, sınai nitelikteki imalathaneler ve tersaneler ile organize sanayi bölgeleri, küçük sanat sitelerinde yapılan her türlü bina inşaatı ve Turizm Bakanlığı ile Hazine Müsteşarlığınca desteklenmesi karara bağlanmış otel, motel ve benzeri turistik tesisler, bina inşaat harcından istisna tutulmuştur. Ayrıca belediye ve mücavir alan sınırları içinde veya dışında inşa edilecek ahır, samanlık, kümes ve hayvan barınakları gibi tesisler de bina inşaat harcından istisna tutulmuştur.

4 - Vergi Resim Harç İstisnası

Teşvik belgesi alan yatırımcılar, yatırımın tamamlanmasından itibaren 5 yıl süreyle 50 bin ile 300 bin ABD doları arasında ihracat taahhüdünde bulunurlarsa, bu istisnadan yararlanabilirler. Daha açık bir anlatımla, yatırımın başlangıcında

faaliyete geçtiği tarihten itibaren 5 yıl içinde, sözgelimi 300 bin ABD doları karşılığı mal veya hizmet ihracı yapacağını taahhüt eden yatırımcılara vergi, resim ve harç istisnası tanınmaktadır. Örneğin sermaye artırımında damga vergisini, kredi sözleşmesinden doğan damga vergisini tapu tescilindeki alım-satım harçlarını ödemezler¹.

Bu istisnanın çıkarıldığı yıllarda ihracat seferberliğine büyük önem veriliyordu. Aynı yıllarda Türk Parası konvertibil değildi ve serbest döviz piyasası mevcut değildi. Karaborsadaki döviz devlet elinde toplama amacı güden o dönemdeki anlayışın bir gereği olarak getirilen ihracat taahhüdü uygulaması bugün dünya pazarına entegre olma aşamasında olan ülkemizde yatırımcıya ek bir külfet getirmiştir.²

5 - Gelir Vergisi Kanununda Yeralan Kalkınmayı Sağlayıcı Vergisel Teşvikler

a) Esnaf Muafiyeti

Gelir Vergisi Kanununun 9. maddesiyle düzenlenen bu müessese ile bir işyeri açmaksızın gezici olarak ve doğrudan doğruya tüketiciye iş yapan hallaç, kalaycı, lehimci, musluk tamircisi, çilingir, ayakkabı tamircisi, kundura boyacısı, berber, nalbant, fotoğrafçı, odun ve kömür kırıcısı, çamaşır yıkayıcısı ve hammallar gibi küçük sanat erbablarından sattıkları malların değeri belli bir miktarı geçmeyenler bu muafiyetten yararlanırlar. Bu muafiyetin amacı gelir seviyeleri zaten düşük olan ve iktisatta "marjinal kesim" olarak nitelenen bu kişilerin vergi

¹ KIZILOĞLU; a.g.e., s. 72.

² TOSUNER vd ; Türkiye'de Yatırımların ve İhracatın Teşviki , İ.T.O.,1993 ,s.21.

ile daha fazla ezilmemeleri ve iktisat politikasının en önemli amaçlarından ve kalkınmışlık göstergesi olan adil gelir dağılımının sağlanmaya çalışılmasıdır.

b) Küçük Çiftçi Muafılığı

Gelir Vergisi Kanununun 10. maddesinde düzenlenen bu müessese ile işletme büyüklüğü ve yıllık satış tutarı ölçüsü belli limitlerin altında kalan çiftçilerin zirai kazançları gelir vergisi dışında tutulur. Bu muafiyetin getiriliş amacı en az geçim seviyesine yakın bir düzeyde yaşayan kişilerin vergi dışında tutulmasıdır. Ayrıca bu kesimin vergilendirilmesi hem sosyal ve iktisadi huzursuzlukların artmasına hem de zirai hasılların azalmasına sebep verecektir.

c) Serbest Meslek Kazançlarında Muafıklar

Serbest meslek kazançlarında Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesiyle düzenlenen kalkınmayla ilgili önemli bir madde bulunmaktadır; müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, röportaj, kari-katür, fotoğraf, film, video, band, radyo, televizyon ve videoda yayınlanmak veya kitap, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut hakları devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat ,gelir vergisinden müstesnadır.

d) Gayrimenkul Sermaye İratlarında İstisna

Gelir Vergisi Kanununun 21. maddesinde binalarını mesken olarak kiraya veren, ticari, zirai ve mesleki kazancı olmayanların kira gelirlerinin belli bir kısmı vergi dışı tutulur. Esasen bu uygulama konut yapımını teşvik açısından getirilmiş olumlu bir uygulamadır.

e) Dar Mükelleflerde İhracat İstisnası

Dar mükellefiyette gelirin Türkiye' de elde edilmesi her bir kazanç ve irat çeşiti bakımından Gelir Vergisi Kanunu' nun 7. maddesinde ayrı ayrı hükme bağlanmıştır.

Ticari kazançlarda, kazanç sahibinin Türkiye' de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler aracılığı ile sağlanması gerekmektedir. Bu koşulları gerçekleştirse dahi iş merkezi Türkiye' de bulunmayanlardan, ihraç edilmek üzere Türkiye' de satın aldıkları veya imal ettikleri malları Türkiye' de satmaksızın yabancı ülkelere gönderenlerin bu işlerden doğan kazançları Türkiye' de elde edilmiş sayılmamaktadır¹.

Böylece dar mükellefiyete tabi gerçek kişiler, ihraç edilmek üzere Türkiye' de satın aldıkları veya imal ettikleri malları Türkiye' de satmaksızın ihraç etmek koşuluyla, bu işlerinden doğan kazançlarından dolayı «ihracat istisnası»ndan yararlanırlar.

f) Ücretlerde İndirimler

Özel indirim: Ücretlilerin, ücretlerinin belli bir kısmı vergi dışı tutulur. 1998'de aylık 9.450.000 TL olan bu tutar her yıl değişmektedir. Yine ücretlerde derecesine göre sakatlık indirimi vardır. 1. derece sakatlar özel indirimden 8 kat olarak 2. derece sakatlar 4 kat ve 3. derece sakatlar 2 kat olarak faydalanırlar, daha açık bir ifadeyle bulunan bu değerler vergilendirilerek ücretin dışında tutulur. Vergi teorisindeki ayırma kuramına göre geliştirilen bu uygulamanın vergilemenin gelir etkisini ortaya çıkaracağı düşüncesi hakimdir.

¹ Mehmet TOSUNER-Zeynep ARIKAN-Ahmet Burçin YERELİ; *Türk Vergi Sistemi*, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 3. Bası, İzmir 1998, s. 30-31.

6 - Kurumlar Vergisi Kanunu' nda Yeralan Kalkınmayı Sağlayıcı Vergi Teşvikleri

Kurumlaşma, en geniş anlamıyla işletmelerin tasarruf ve sermayelerinin birleştirilerek ortaklık şeklinde kurulmasıdır. Kurumlaşma, optimal seviyede üretim ve istihdamın sağlanmasında ferdi işletmelerden daha etkin rol oynayabilir. Kalkınma sürecine olan bu katkısı kurumlaşmanın teşvik edilmesinin nedenlerinden birisidir.¹

5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunumuzda ikinci bölümde muafıklar ve istisnalar düzenlenmiştir. Madde 7'de muafıklar ele alınmıştır, burada genel olarak kamuya ait müesseselere muafiyet getirilmiştir.

İktisadi kalkınmayı ilgilendiren vergi kolaylıkları ise esasen aynı kanunun 8. maddesinde İSTİSNALAR başlığında düzenlenmiştir.

Kurumlar vergisi istisnasından yararlanacak kazanç unsurları ile ilgili düzenleme, Kurumlar Vergisi Kanununun 8'nci maddesinde yapılmıştır. Ayrıca, yatırım indirimine tekabül eden kazanç kısmı Gelir Vergisi Kanununun yatırım indirimi hakkındaki hükümleri; serbest bölgelerden elde edilen kazançlar ise 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun 6'ncı maddesi gereğince vergi istisnasından yararlanır. Bunun dışında çifte vergilendirmenin önlenmesi anlaşmaları çerçevesinde istisnadan yararlanacak kazançlar vardır.

Ancak, bir kazanç unsurunun kurumlar vergisinden istisna edilmesi bütünüyle vergileme dışında kalması imkânı vermemektedir. 3946 sayılı Kanunla Kurumlar ve Gelir Vergisi Kanunlarında yapılan düzenlemelere göre Kurum kazançları üzerinden ilk plânda %25 kurumlar vergisi alınmakta, bundan sonra

¹ Burhanettin YAVUZ; Kurumlar Vergisinin Müteşebbis Tercihleri Üzerine Etkisi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir 1996, s.51.

kalan kazanç üzerinden kurumlar vergisi istisnasından yararlınsın yararlanmasın, Gelir Vergisi Kanununun 94'ncü maddesi uyarınca stopaj yapılmaktadır. 100 birimlik kazanç itibariyle belirtmek gerekirse, tamamının genel rejime tabi olması durumunda, 25 birim kurumlar vergisinden sonra kalan 75 birim üzerinden %20 oranı üzerinden 15 lira stopaj kesilecektir. Toplam olarak %40 lık bir vergi yükü doğacaktır¹.

Kazanç unsurunun kurumlar vergisi istisnasından yararlanması stopaja tabi tutulmasını önlemez. Ayrıca, duruma göre, asgari kurumlar vergisine tabi tutulması da söz konusu olabilir. Asgari kurumlar vergisinin oranı %20 dir. Buna göre, kurum kazancının yüzde yüzü itibariyle Kurumlar Vergisi istisnasından yararlandığı durumda, %20 oranında asgari kurumlar vergisi ve bundan sonra kalan tutar üzerinden genelde, %20 stopaj vergisi alınacak, toplam vergi yükü, %36 olarak belirecektir. Başka bir ifadeyle asgari kurumlar vergisinin tam olarak devreye girdiği hallerde, kurumlar vergisi istisnasının sağladığı vergi avantajı 4 puandan ibaret kalma durumundadır.

Bu esas içinde, gerçek bir istisnadan söz edebilmek için %25'lik kurumlar vergisi yanında, %20'lik asgari kurumlar vergisi ve stopaj mükellefiyetinin de bertaraf edilmiş olması gerekmektedir. Oysa getirilmiş olan düzenlemede, bu kapsamdaki bir istisna iştirak kazançları dışındaki kazanç unsurlarından hiç biri için öngörülmüş değildir. Halen stopaj oranı sıfırlanmış bulunduğu için (A) tipi menkul kıymetler Yatırım Fonlarının portföy işletmecilik kazançları da, bu gruba dahil edilebilir. Bunlar dışındaki kazanç unsurları ise kurumlar vergisi, asgari kurumlar vergisi veya stopaj mükellefiyetlerinden birisine mutlaka tabi olmakta, belli bir vergi yüküne katlanmaktadır².

¹ Yılmaz ÖZBALCI; Kurumlar Vergisi Kanunu ve Açıklamaları, Seçkin Yayınları, Ankara 1997, s. 132.

² ÖZBALCI; a.g.e., s. 132.

Kurumlar vergisinin yardımıyla etkin bir teşvik sistemi oluşturulabilmesi için, kurumların ofofinasman imkanlarını, riske katlanmak istek ve eğilimlerini azaltmadan, vergi oranının nisbeten düşük seviyede tutulması yanında, hızlandırılmış amortisman, yatırım indirimi, zarar mahsubu gibi selektif nitelikteki vergi teşvik araçlarına başvurulması gerekmektedir.

a) İştirak Kazançları İstisnası

Kurumların, tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine iştiraklerinden elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır.

Bir kurumun başka bir kurumdaki elde ettiği kâr payı ikinci kurumda vergi matrahının dışında bırakılır. Bu anlamda iştirak kazançları istisnası, bilinen anlamıyla bir istisna olmaktan çok, vergi mükerrerliğinin önlenmesi amacını taşır. İştirak kazançları istisnası kanunda düzenlenmemiş olsaydı bir kazanç üzerinden iki defa vergi alınmış olacak bu durumda mükelleflerin vergi yükünü artıracığı için kurumların birbirlerine iştirakleri azalacak bu da kurumlar arası kopukluğa ve bazı durumlarda da yatırım eğilimlerinin düşmesine sebep olacaktır.

b) Turizm Hasılatı İstisnası

Turizmi Teşvik Kanunu hükümleri dairesinde "Turizm İşletme Belgesi" veya 1618 sayılı Seyahat Acentaları Birliği Kanunu gereğince "Seyahat Acentası İşletmesi Belgesi" almış olan kurumların münhasıran bu belge konusu faaliyetlerinden döviz olarak elde ettikleri hasılatın %20 si yetkili bankalar ve yetkili müesseselerde bozdurulduğunun tevsiki şartıyla, işletmenin ilk defa faaliyete geçtiği tarihten itibaren 10 yıl süre ile kurum kazancından indirilir.

Bu istisna, Turizmi geliştirmek amacıyla getirilmiştir. Ülkemizin turizm faaliyetlerinin artması açısından kurum kazancının 10 yıl süre ile %20 sinden vergi alınmaması turizm yatırımlarını artıracığı ve bu yolla dolar bazında gelirimizin

artacağı ve buradan da fert başına düşen milli gelirin olumlu etkileneceği düşünülür.

c) Yatırım Fonları ve Yatırım Ortaklarının Portföy İşletmecilik Kazançlarına İlişkin İstisna

Sermaye piyasasını teşvik etmek amacıyla, sermaye piyasasının aracı kuruluşları olan menkul kıymetler yatırım ortaklıkları ile menkul kıymetler yatırım fonlarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları 1982 yılından itibaren kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

i) A tipi Menkul Kıymetler Yatırım Fon ve Ortaklıkları Portföy İşletmecilik Kazançları

A tipi menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıkları portföyünün en az yüzde yirmibeşi hisse senetlerinden oluşan fon ve ortaklıklardır. Bu kazançlar asgari kurumlar vergisine de tabi değildir. Stopaj mükellefiyetleri bakımından Gelir Vergisi Kanununun 94 ncü maddesinin 6 no lu bendinde ayrı bir pozisyona alınmışlardır. Halen geçerli stopaj oranı sıfır olduğu için stopaj olarak herhangi bir vergi ödememektedirler.

ii) B tipi Menkul Kıymetler Yatırım Fon ve Ortaklıkları Portföy İşletmecilik Kazançları

B tipi menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının portföyündeki hisse senedi yüzde yirmibeşten azdır. Ancak bunların da portföy işletmecilik kazançları kurumlar vergisinden müstesnadır. Asgari kurumlar vergisi mükellefiyetine de girmezler. Fakat, halen geçerli oranlara göre Gelir Vergisi Kanununun 94/6-a/ii pozisyonu uyarınca %10 stopaj mükellefiyetine tabidirler.

Bilindiği gibi hisse senedi (pay senedi) ortaklık hakkı veren bir sermaye piyasası aracıdır ve niteliği itibariyle uzun vadeli bir menkul kıymettir. Dolayısıyla hisse senedi piyasasının yaygınlaşması şirketleşmenin yaygınlaşması demektir, bu yolla kurumsallaşmanın artması kalkınmaya olumlu etkiler, şöyle ki; hisse senetleri yaygınlaşır ve tasarruflar da bu alana kayarsa yatırımların ve üretimlerin artacağı beklenebilir, bu iki yönden kalkınmaya etki yapar birincisi arz açısından ikincisi de talep açısından. Arz açısından; tasarrufların hisse senetlerine yönelmesi işletmelere fon sağlar ve yatırım eğilimleri artar ve hisse senetleri uzun vadeli oldukları için reel yatırımların yapılmasına izin verir, bu kağıtlar halk arasında el değiştirip mali yatırım şekline dönüşse de makro ekonomi açısından reel yatırımlara imkan sağlar. Talep cephesine ise bakıldığında, Tasarrufların artması tüketim eğilimini azaltır bu da talep enflasyonunu geriletir. Bu yolla -bilhassa talep enflasyonunun, maliyet enflasyonunu aştığı ülkemizde- enflasyonist baskılar azaltılabilir. Halkın tüketim yerine bu tür yatırım fon ve ortaklıklarına müracaat tüketimi azaltıp tasarruf ve yatırımları artırıcı etki görür.

d) Finansman Fonu

Finansman fonu vergi istisnası değildir. Kurumlar Vergisi Kanununa 2362 sayılı kanunla eklenmiş mükerrer 8 nci madde hükmü ile düzenlenmiş bir vergi erteleme müessesedir. Kurum kazancından ayrılarak matrahtan indirilir ve ilgili hükümde belirtilen şartlara uyduğu sürece ayrıldığı yıl kurumlar vergisine tabi tutulmaz. Fakat ertesi yılın kurum kazancına ilave edilir¹.

Sermaye şirketleri ile kooperatifler, yatırım indiriminden yararlanması kabul edilmiş bulunan yatırımların finansmanında kullanılmak üzere, yatırım indirim belgesinde yatırım için öngörülmüş süre ile sınırlı olmak koşuluyla bir finansman fonu ayrılarak kurum kazancından indirebilirler. Ayrılacak finansman

¹ ÖZBALCI; a.g.e., s. 208.

fonu, kurumlar vergisi matrahının %25 ini ve yapılacak yatırım tutarını geçemez. Bu fonun T.C Merkez Bankasında açılacak her an paraya çevrilebilir devlet tahvili hesabına yatırılması zorunluluğu vardır. Bu hesaptan çekişler, Devlet Plân-lama Teşkilatı tarafından düzenlenecek çekiş belgelerine dayanılarak yapılır; çekilecek tutar, her yıl içinde fiilen yapılan yatırım tutarını aşamaz¹. Finansman fonu uygulamasının ekonomik etkilerine bakacak olursak, herşeyden önce, finansman fonu müessesesi tasarruf eğilimini artırır. Çünkü ayrılan finansman fonuyla devlet tahvili alınmakta bir dönem sonrada faiziyle bu para geri alınmaktadır. Bu şekilde şirketlerin tasarruf eğilimi artırılmış olmaktadır.

e) Yeni Yaratılan İstihdam Yardımı

Doğrudan devlet yardımı olmamakla birlikte, aynı amaca yönelik olarak bir teşvik aracı mevcuttur (ilave istihdam teşviki) : Teşvik belgeli yatırımlar kapsamında asgari 10 işçi çalıştıran işletmelerin, ilave edecekleri işçiler için ilk yıl ödemeleri gereken konut edindirme yardımı, tasarrufu teşvik kesintisi işveren hissesinin tamamı Teşvik Fonundan iade edilmektedir².

İktisadi kalkınmışlığın bir göstergesi de ülkedeki istihdamın yapısıdır. İşsizliğin azalması ve bunun yanında Colin Clarck' in üç sektör teorisine de uygun olarak 2.. sektör ve 3.. sektörde yani imalat ve hizmetler sektöründe çalışanların oranlarının artması ki bu bir anlamda sanayileşme yani kalkınma anlamına gelmesi sebebiyle asgari 10 işçi çalıştıranlara verilen bu teşvik gayet olumludur. İstihdam seviyesinin artması hem endüstrilerarası girdi alışverişini hızlandırarak olumlu dışsal ekonomiler yaratacaktır. Aynı zamanda bazı yatırım malları yurtiçinde üretilerek döviz tasarrufu sağlanacaktır.

¹ ÖNCEL; a.g.e., s. 360.

² YETİM; a.g.e., s. 73.

f) Geçmiş Yıl Zararları İndirimi

Kurumlar vergisi kanunu'nun, indirilecek giderleri düzenleyen 14. maddesinin 7 no'lu bendinde, beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla, geçmiş yılların mali bilançolarına göre meydana gelen zararların, bilançolarda her yılın zararının ayrı ayrı gösterilmesi kaydıyla kurum kazancının tesbitinde hasılatın indirilebileceği hükme bağlanmıştır. Ayrıca aynı maddede tam mükellefiyette yurt dışı faaliyetlerinden doğan zararlar, faaliyette bulunulan ülkenin vergi kanunlarına göre beyan edilen vergi matrahlarının (zarar dahil) her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisi verilen kuruluşlarca rapora bağlanması halinde gider olarak indirilebilecektir.

g) Bilimsel Araştırma ve Geliştirme Harcamalarında Vergi Ertelemesi

Kurumlar vergisi kanununun 14/6. maddesi gereğince kurumlar vergisi mükellefleri yıl içinde yaptıkları AR-GE harcamalarını geçmemek üzere ilgili dönemde ödemeleri gereken yıllık kurumlar vergisinin %20' sinin kanuni süresinde tahsilinden vazgeçilerek, bu orana isabet eden vergi üç yıl süreyle faizsiz olarak ertelenebilir. Bu suretle bilimsel AR-GE faaliyetleri teşvik edilmek istenmektedir.

7 - Katma Değer Vergisi Kanunu' nda Yeralan Vergi Teşvikleri

a) İhracat İstisnası

Katma değer vergisi ve benzeri dolaylı vergiler farklı ülkelerde farklı adlarda, mal ve hizmet farklılaştırmasına da gidilerek farklı oranlarda uygulanmakta ya da hiç uygulanmamaktadır. Bu nedenle, mal ve hizmet tesliminde katma değer vergisi ve benzeri dolaylı vergileri uygulayan ülkeler prensip olarak dahilde vergilemeyi benimsemişlerdir. Bu prensibe uygun olarak ülkemizde 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11. maddesi hükmü ile ihracat teslimlerini katma değer vergisinden müstesna tutmuş ve 32. madde hükmü ile ih-

racat teslimi nedeniyle işlemin yapıldığı dönem itibariyle yüklenilen katma değer vergisinin ihracatçıya iade edilmek suretiyle ihracatçının katma değer vergisi yükünden tamamen arındırılması sağlanarak bu istisnaya tam istisna niteliği kazandırılmıştır¹.

İhracat istisnası dolaylı vergilerdeki "Varış ülkesinde vergilendirme" prensibinin gereği konulmuştur. İhracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler vergiden müstesnadır. Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak Türkiye dışına götürdükleri malların katma değer vergisi malın çıkışı anında, fatura veya belgelerin ibrazı halinde, iade olunur. İmalatçılar, ihraç edilmek üzere ihracatçılara teslim ettikleri malların fiyatı üzerine katma değer vergisi koymazlar; ilgili dönem beyannamelerinde sadece miktarını beyan ederler; bu miktar üzerinden vergi dairesince verginin tarh ve tahakkuku yapılarak tecil edilir. Malın ihracatçıya tesliminden itibaren üç ay içinde ihraç edilmesi halinde tecil edilen vergi terkin olunur. Malın bünyesine giren vergi ise imalatçıya iade edilir². Katma değer vergisi iadesi esas olarak, mal ve hizmet ihracatında vergiden arındırma işlemidir. İhracatçılar ve ihraç kaydıyla mal satan imalatçılar, yükledikleri Katma Değer Vergisi'nin kaldırılması suretiyle teşvik edilmiş olmaktadır³.

İhracatta en çok uygulama alanı bulan; imalatçıların ihraç edilmek kaydıyla, ihracatçılara yaptıkları teslimler, ihracatın gelişmesinde oldukça büyük öneme sahiptirler, bu ihracat tekniğinde, ihracat yapmak isteyen imalatçılar, ihracat ile ilgili hiç bir işleme girişmeden, bu konuda uzman şeklinde faaliyet gös-

¹ Eren VESKE; "KDV İadesinde İndirimli Teminat Uygulaması", *Vergi Sorunları*, Ağustos 1997, s. 88.

² Mualla ÖNCEL-Ahmet KUMRULU-Nami ÇAĞAN; *Vergi Hukuku*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 522, Döner Sermaye Yayınları No:37, Adalet Matbaacılık, Ankara 1997, s. 426-427.

³ Mehmet TOSUNER; *İhracatta Katma Değer Vergi İade ve Mahsup Uygulaması*, Anadolu Matbaacılık, İzmir 1995, s.1.

teren ihracatçı firmalar ve ihracatçı dış ticaret firmaları aracılığı ile malını kolaylıkla ihraç edebilmektedirler. İmalatçılar ihraç edilmek kaydıyla ihracatçılara teslim ettikleri her nevi mallar için düzenledikleri faturalarda, mal gruplarına göre uygulanan nisbette, katma değer vergisini hesaplayıp ayrıca gösterecekler, faturada gösterilen Katma Değer Vergisi ihracatçıdan tahsil edilmeyecektir¹.

b) Taşımacılık İstisnası

Transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işlerinde Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek taşıma işleri vergiden müstesnadır.

Bu istisna, ikametgahı, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan mükelleflere, ilgili ülkeler itibariyle karşılıklı olmak şartıyla tanınır.

c) İthalat İstisnası

Katma Değer Vergisi Kanununa göre teslimleri vergiden istisna edilen mal ve hizmetlerin ithali, Gümrük Kanunu'na göre gümrük vergisinden muaf ve istisna edilen bir kısım eşyanın ithali ile transit, aktarma, gümrük antrepo, geçici depo, gümrük sahası, serbest bölge rejimlerinin uygulandıkları mal ve hizmetler vergiden müstesna tutulmuştur².

d) Yerli Makine ve Teçhizat Alımında Katma Değer Vergisi Desteği

Önceleri yerli olarak kullanılan makine ve teçhizatın imalatçı firma fatura bedeli üzerinden nakliye, montaj ve ambalaj giderleri tutarına katma değer ver-

¹ TOSUNER; a.g.e., s. 29.

² ÖNCEL vd; a.g.e., s. 427.

gisi veya bu orana %10 eklenmek suretiyle uygulanan ve teşvik primi olarak adlandırılan bu sistem bugünkü şekli itibariyle yatırım malı olarak kullanılan yerli yapım makine ve teçhizata uygulanan bir tür katma değer vergisi iadesidir¹.

Yatırımcıların, yatırım konusu yerli makina ve teçhizatı almaları halinde, ödedikleri katma değer vergisi, daha sonra kendilerine T.C. Merkez Bankası'nca iade edilmektedir. Kalkınmada öncelikli yörelerde bu uygulama KDV+10 puan şeklindedir. Ancak, bu iade, makina ve teçhizat alındıktan 1-1,5 yıl sonra yapılabilmektedir. Kuşkusuz, yaşanan yüksek enflasyon nedeniyle, reel anlamda ödenen katma değer vergisinin yarısı geri alınabilmektedir².

Yerli makine ve teçhizat alımında katma değer vergisi desteği yatırımcılar bakımından oldukça önem arz etmektedir. Şöyleki; sağlanan bu destekle üreticiler yerli makine teçhizat alımına yönelecek bu yolla da yerli sanayi gelişme imkanı bulacaktır. Fakat bu oranın yükseltilmesi yerli makine teçhizata talebi artıracak, bu durumda yerli makina teçhizat üreticileri dış rekabetten uzak kaldıkları için iliri teknolojiye geçmekte gecikeceklerdir. Bunun sonucunda da kalitesiz mallar üretilebilecektir. Dolayısıyla, %15 oranında uygulanacak bir destek yatırımcıların maliyetini azaltacak ve üretimi teşvik edici bir rol oynayacaktır.

e) İthalatta Katma Değer Vergisi Ertelemesi

Hazine müsteşarlığı tarafından verilen Teşvik Belgelerinde gösterilen yatırım mallarının ithalinde ödenmesi gereken katma değer vergisi, 4 Nisan 1995 tarihli ve 22248 sayılı adı geçen tebliğe göre bu verginin fiilen indirilmesinin mümkün olacağı tarihe kadar ertelenir. Bu ertelemede 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un süre ve tecil faizi ile ilgili hükümleri-

¹ TOSUNER vd; Türkiye'de Yatırımların ve İhracatın Teşviki, s.19.

² KIZILOTT; a.g.m., s. 73.

uygulanmaz. Yatırım Teşvik Belgesinde öngörüldüğü şekilde gerçekleşmemesi halinde ertelenen vergi, tahakkuk ettiği andan itibaren 6183 sayılı Kanun'un 48. maddesine göre tespit olunan ilgili yıllar için geçerli, tecil faizleri %50 zamlı uygulanmak suretiyle tahsil edilir. Erteleme süresince zaman aşımı işlemez.

Bu bağlamda katma değer vergisinde saydığımız istisnalardan ilki olan ihracat istisnası içlerindeki en önemli istisnalardan biridir. Bunun sebebini kalkınma kavramında bulabiliriz. Daha önce açıklandığı gibi bir ülkenin kalkınmışlık ölçüsü fert başına düşen milli gelirle ölçülür burada kullanılan para birimi de dolar gibi konvertibl bir paradır. Dolayısıyla ihracata tanınan vergi kolaylıkları ülkenin döviz gelirlerini artıracaktır, bu sayede ithalat imkanları artacaktır, bilhassa yatırım malları ithalatına kayacak bu fonlar ülkenin üretim gücünü artıracaktır. Aynı zamanda yerli sanayi, yabancı sanayi ile rekabet imkanını artıracaktır. Aynı şekilde ihracatçılara ihraç kaydıyla mal satan imalatçılara daha önceki dönemler için ödedikleri katma değer vergisi iade edilecek bu da imalatçılara nakdi bir teşvik sağlayacaktır. İmalat sektörünün bu yolla desteklenmesi küçük ve ortaboy işletmelere büyük destek verecektir. Aynı şekilde katma değer vergisi erteleme, yatırım aşamasında fon çıkışını engellediği için, yatırımdan sonra fayda sağlayacak yatırım indirimine nazaran daha cazip olmaktadır.

Katma değer vergisinde sayılan diğer bir teşvik unsuru ise taşımacılık istisnası ile anlatılmıştır. Bu istisna ile getirilmek istenen hem yabancı ülkelerle ilişkilerin geliştirilmesi aynı zamanda transit taşımacılık sırasında ülke içindeki ekonomik hayatın bir ölçüde canlandırılmak istenmesidir.

İthalat istisnası ile getirilmek istenen hususu şu şekilde açıklayabiliriz. Bazı mallarda ithalat istisnalarının getirilmesi yoluyla ki bu mallar genelde ara malları ve yatırım mallarıdır; ülkenin üretim kapasitesinin artırılması hedeflenir.

8 - Vergi Usul Kanunu' nda Yeralan Vergi Teşvikleri

a) Hızlandırılmış Amortisman Sistemi

Azalan bakiyeler usulünde amortisman, vergi sistemimize 1963 yılında 205 sayılı kanunla girmiştir. Bir teşvik uygulaması niteliğindedir. Yeni kıymet iktisap eden mükelleflerin, ilk yıllarda daha fazla amortisman ayırmak suretiyle, başlangıçta ödeyecekleri verginin bir kısmının daha sonra alınması ve bu suretle mali yönden belirli bir imkanın sağlanması öngörülmüştür.

Azalan bakiyeler usulünde amortisman, yalnız, bilanço esasında defter tutanlar tarafından uygulanabilir. Azalan bakiyeler usulünde, amortisman nisbeti, normal nisbetin iki katıdır¹.

Her yıl, üzerinden amortisman hesaplanacak değer, önceden ayrılmış olan amortismanlar toplamının indirilmesi suretiyle belirlenir².

Amortismanlar, giderler gibi kazançtan indirildiğinden vergiye tabi kazanç azalacaktır. Azalan bakiyelerin oranı normal amortisman oranının iki katı olduğundan yatırımın ilk yıllarında mükellefin vergiye tabi kazancı dolayısıyla ödeyeceği vergi azalacak dolayısıyla mükellefin vergi yükü hafiflemiş olacaktır. Hızlandırılmış amortisman, yatırımı kısa sürede itfa ederek yatırımın maliyetini azaltması ve riski en aza indirmesi, işletmelerin nakit durumunu olumlu yönde etkilemesi nedeniyle yatırım kararları üzerinde etkili olmaktadır.

¹ Yılmaz ÖZBALCI; *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Ankara 1995, s. 636.

² Mehmet TOSUNER-Ahmet Burçin YERELİ; *Türk Vergi Hukuku*, Anadolu Matbaacılık, İzmir 1997, s. 250.

b) Yeniden Değerleme

Vergi Usul Kanununa 1963 yılında 205 sayılı kanunla eklenmiş olan, fakat 1982 yılına kadar işlerlik kazanmamış bulunan geçici 11 nci madde hükmü, önce 1.1.1983 yılında yürürlüğe giren 2791 sayılı Kanun, 1984 yılında ise 3094 sayılı Kanunla değiştirilerek işlerlik taşıyacak yeni esaslara bağlanmıştır.

Daha sonra 3332 sayılı Kanunla yapılan düzenlemede ise, geçici 11 nci maddenin numarası mükerrer 298 olarak değiştirilmiştir. Böylece yeniden değerlendirme geçici madde kapsamında düzenleme olmaktan çıkarılmıştır. 1984 yılından itibaren uygulamaya esas alınacak 3094 sayılı Kanunla sürekli yeniden değerlendirme esasları getirilmiştir.

Yeniden değerlendirme, iktisadi işletmeler bünyesinde geçmiş yıllarda iktisap edilmiş sabit kıymetlerin değerlerinin, para değerindeki düşüşe paralel olarak, günün rayiç değerlerine çıkarılmasını öngören bir operasyonu ifade etmektedir¹

Yeniden değerlendirme müessesinin amacı işletmelerin bilançolarında bulunan bina, arazi, makina, taşıma araçları, demirbaşlar gibi iktisadi değerlerin gerçek ve kaydi değerler arasındaki farkın giderilerek amortismanların gerçek değerler üzerinden ayrılmasını sağlamaktır. Böylece yüksek fiktif karlar oluşmadığı ve dolayısıyla vergi yükü aşırı olmadığı için işletme bünyesinde kaynak birikimi sağlanmaktadır²

Yeniden değerlemede azalan bakiyeler usulü gibi teşvik edici bir yöne sahiptir. Şöyle ki; amortismanlar kazançlardan düşürülebilir olduğu için, yeniden değerlendirmeyle amortismanlara tabi kıymetlerin değerleri yükselir, bu durumda bu kıymetler için ayrılacak amortismanlarda artar ve amortismanların artması ver-

¹ ÖZBALCI; a.g.e.,s. 925.

² YAVUZ; a.g.t.,s78

giye tabi kazancı azaltarak mükellefin vergi yükünü düşürür ve bu yolla mükellef yatırımlara gidebilecek bir fona sahip olur.

c) Sabit Kıymet Yenileme Fonu

Sabit kıymet yenileme fonu, vergi usul kanununun 328 ve 329. maddelerinde düzenlenmiştir. Bu düzenlemelerle, sabit kıymetlerin yenilenmesi, üç yıl süreyle kurum kazancının ertelenmesi suretiyle teşvik edilmiş olmaktadır.

Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satışından sağlanan kar 328. madde gereği ve afet sonucu alınan sigorta tazminatının hasara uğrayan kıymetin değerini aşan kısmı 329. madde gereği kar-zarar hesabına intikal ettirilmektedir. Ancak, aynı maddeler gereğince satılan veya hasara uğrayan kıymetlerin yenilenmeleri gerekli ise yenileme giderlerini karşılamak amacıyla sözkonusu kazançlar azami üç yıl süre ile yenileme fonu hesabında tutulabilmektedir. Her ne sebeple olursa olsun bu süre içerisinde kullanılmamış olan karlar üçüncü yılın vergi matrahına eklenerek vergilendirilmektedir.¹

¹ YAVUZ; a.g.t ,s.81.

S O N U Ç V E D E Ğ E R L E N D İ R M E

Osmanlı Devletinin son dönemlerinde uygulanmaya başlanan vergisel teşvikler, 1913 yılında çıkarılan Teşvik Kanunu ile yasal bir tabana oturtulmaya çalışılmış, fakat 1914 yılında Osmanlı Devleti' nin de katıldığı I. Dünya Savaşının başlaması sonucunda bu teşvik rejimi etkisiz kalmıştır. Cumhuriyet döneminde 1927 yılında çıkarılan Teşvik-i Sanayi Kanunu, 1913 yılındakine nazaran daha kapsamlı olmuşsa da 1929 yılında başlayan dünya ekonomik krizi bu teşvik paketinin de uygulamasını geciktirmiştir. Bu yıllarda müdahaleci devlet görüşü bütün dünyada yaygınlaşmış ve devletin ekonomideki rolünün artmasıyla beraber teşvik politikaları daha yoğun uygulanmıştır.. Bu tarihlerden önce geçerli sistem olan klasik iktisadi yaklaşımda, devletin ekonomiye mümkün olduğunca az müdahale etmesi öngörülmüş ve dolayısıyla teşvik politikalarına pek sıcak bakılmamıştır.

Kalkınma planları ve sanayileşme stratejisi ile uyumlu bir teşvik politikasının uygulamaya konulması, planlı dönemle birlikte başlamıştır. Uygulamanın başarısının yanısıra, başarısızlıklarının da olduğu hakkında çeşitli görüşler mevcuttur. Bu genel kanaat, herşeyin teşvik edildiği, teşviklerde selektiviteye önem verilmediği ve uygulamada etkin bir denetimin olmadığı, dolayısıyla teşviklerin bir rant oluşturmaktan öteye gitmediği gibi düşüncelerin sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Ayrıca teşvik mevzuatının karmaşık, dağınık ve anlaşılmaz oluşu, özellikle uzman çalıştırmayan küçük ve orta boy sanayi işletmeleri için, teşvik tedbirlerinden yararlanmayı sınırlandırmaktadır. Buna göre teşvik sisteminin genel sanayileşme stratejisinin bir aracı olarak ele alınmasıyla birlikte kısa ve uzun dönemli hedeflere sahip olması gereği de vardır.

Teşviklerin, uygulamadaki sonuçlarını tesbit etmede ortaya çıkan bir sorun, yatırımların olgunlaşma süresi ile ilgilidir. Daha açık bir ifadeyle verilen vergisel teşvikler etkilerini hangi yılda ortaya çıkarırlar? Bunu tesbit etmek oldukça güçtür. Ayrıca verilen teşviklerin hepsi üretim kapasitesini artırıyor mu,

bu kapasitelerin ne kadarı verilen teşviklere bağlı, bu teşvikler verilmeseydi üretici yatırıma gitmeyecek miydi veya ne ölçekte bir işletme ile üretime yönelecekti gibi soruların cevabını vermek oldukça zordur. Zaten iktisadi kalkınmaya etki edecek bağımsız değişkenler de oldukça fazladır. Bu bağlamda gerek teşvik tedbirlerinin maliyetini tahmin etmek, gerekse vergisel teşviklerin ülke ekonomisine ve iktisadi kalkınmaya katkılarını sayısal olarak ölçmek, ülkemizdeki veri yetersizliği de gözönünde bulundurulduğunda son derece güçtür.

Bu değerlendirmeler ışığında vergisel teşviklerin kalkınmaya olumlu etkide bulunabilmesi için şunları önerebiliriz;

1-Cari mevzuattaki gelir ve kurumlar vergisi oranlarının yüksek olması itibariyle yatırımları teşvik edici yönünün bulunmamasından dolayı vergi oranları aşağı çekilmelidir.Örneğin, vergi tarifesi gelir vergisinde %15' den başlatılmalı, kurumlar vergisinde ise vergi oranı %25 olarak kalmalı ancak gelir vergisi stopajı ile asgari kurumlar vergisi uygulamaları kaldırılmalıdır.

2-Vergi kanunlarında yer alan teşvikler açık ve özlü bir biçimde mükellefe sunulmalı, ayrıca teşvikler konusunda yeterli bilgiye sahip olmadığı için bu müesseseden yararlanamayan mükelleflere gerekli bilgiler verilmelidir. Teşvikler işleri zorlaştırıcı değil, kolaylaştırıcı olmalıdır. Teşvikler; bürokrasiyi, uzun ve karmaşık idari işlemleri içermemeli ve teşvikten yararlanmak isteyen kişilere zaman kaybettirmemelidir.

3 -Teşvik mevzuatında yer alan teşvik türleri piyasa ekonomisinin gelişmesini sağlayabilecek şekilde belirlenmeli, kaliteli ve ihracata yönelik mallar üreten sektörler teşvik edilmeli, teşvik türleri az sayıda fakat etkinliği yüksek olmalıdır.

4-Sınai yatırımların çok yoğun teşvik edilmesi, tarımsal yatırımların gözardı edilmesine neden olabilir Tarımsal ürün potansiyeli fazla olan ülkemizde bu durum tarımsal ürün ihracatının azalmasına, bunun yanında yurt

dışından alım yoluna gidilmesine bu da döviz kaybına sebep olur. Dolayısıyla, sınai yatırımlar yanında tarımsal yatırımlar da desteklenmelidir. Avrupa Ülkeleri' nin tarımsal faaliyetlere verdikleri yoğun sübvansiyonlar hesaba katılırsa, bu ülkelerle rekabet edebilmemiz ancak tarımsal faaliyetlerin desteklenmesiyle mümkün olabilir.

5 - Türk vergi sistemi içinde yer alan muafiyet ve istisnalar gözden geçirilmeli, gereksiz olanlar mevzuattan çıkarılmalıdır. Türk Vergi Sistemi ile Türk Teşvik Sistemi arasında bütünlük sağlanmalıdır.

6 - Gelişmiş yörelerde, serbest bölge ve organize sanayi bölgeleri hariç yatırım teşvikleri azaltılmalı, sadece yoğun teknoloji içeren yatırımlar teşvik edilmelidir.

7- Faydalanılan bazı teşvik araçları üzerindeki mükellefiyetler kaldırılmaktadır. Örneğin; yatırım indiriminden yararlanan bir mükellef indirdiği tutarın % 15' ini gelir vergisi stopajı olarak ödemek zorundadır. Yine vergi, resim, harç istisnasından yararlanmak isteyen bir mükellef muhakkak ihraç taahhüdünde bulunmak zorundadır. Bu mükellefiyetlerin kaldırılması teşviklerin daha gerçekçi bir hal almasına sebep olacaktır.

8 - Yatırım teşvik belgesi alabilmek için Merkez Bankası nezdindeki "Yatırımları Teşvik Fonu" na yatırılması gereken fon tutarları, kalkınmada öncelikli yörelerde 50 milyon TL., diğer yörelerdeki yatırımlarda 100 milyon TL.' dir. Kalkınmada öncelikli yörelerde yatırımların canlandırılması açısından bu uygulama kaldırılmalıdır. Diğer yörelerde ise bu uygulama devam ettirilebilir.

9 - Yatırım indirimi uygulamasında arsa veya arazi tedariki, yedek parça temini, esas proje dışındaki münferit tesisat, makine ve araç alımı için yapılan ayrıca - kalkınmada öncelikli yörelerde yapılanlar hariç - personel lojmanları inşası ve tefrişi için yapılan harcamalar yatırım indiriminden yararlanamamakta-

dır. Konut sorununun yaşandığı ülkemizde bu tür lojman inşasına %100 yatırım indirimi uygulaması getirilmelidir.

10- Hentüz kazanç elde etmeyen işletmeler hayat standardı üzerinden vergi ödemeye başlamaktadırlar. Bunun yanında bir işletme yıl sonunda kurulsadaahi ertesi yıl geçici vergi ödemeye başlamaktadır. Bu tür haksız ve heves kırıcı uygulamalar kaldırılmalıdır.



F A Y D A L A N I L A N K A Y N A K L A R

- ACAR, Sadık; Genel İktisat, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, No:48, Ankara 1994.
- AKALIN, Güneri; "VII. Beş Yıllık Plân Döneminde Vergi ile İlgili Yapısal Düzenlemeler", Vergi Dünyası Dergisi, S. 166, Haziran 1995.
- AKBAY, Ercan - EGEMEN, Ali; Yatırım İndirimi Uygulamaları İlke ve Esaslar, T.C. Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu, Ankara 1996.
- AKDOĞAN, Abdurrahman; Kamu Maliyesi, Gazi Üniversitesi Yayın No: 67, İ.İ.B.F. Yayın No: 34, Ankara 1985.
- AKSOY, Şerafettin; Kamu Maliyesi, Filiz Kitabevi, İstanbul 1991.
- AKTAN, Coşkun Can; Kamu Ekonomisinden Piyasa Ekonomisine Özelleştirme, Aklı Selim Matbaası, İzmir 1992.
- AKTAN, Coşkun Can; "Teşvik Kollamacılık 1", Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi, Kasım 1994.
- AKTAN, Coşkun Can; "Artan Oranlı Gelir Vergisine İki Alternatif Düz Oranlı Gelir Vergisi ve Nakit Akışı vergisi", Maliye Yazıları Dergisi, 19 - 21 Temmuz/Aralık 1989.
- AKTAN, Coşkun Can; Gerçek Liberalizm Nedir?, Mart Matbaacılık, İstanbul, 1994 .
- AKTAN, Coşkun Can; Politik İktisat, Takav Matbaası, Ankara 1994.
- ARIKAN, Zeynep - AY, Hakan; "Vergiye Karşı Başkaldırı Nedenleri ve Çözüm Yolları", Maliye yazıları dergisi, sayı 47 Nisan - Haziran 1995.
- ALBERTINI, J. M.; Az Gelişmişliğin Mekanizması, Çev : Muzaffer Sencer - Meral Kum, May Yayınları, İstanbul 1974.
- ALKİN, Erdoğan; "Vergi Üzerine", Milliyet Gazetesi, 14.5.1996.
- ALKİN, Erdoğan; İktisat, Filiz Kitabevi, İstanbul 1984.
- ALKIN, Kerem; "Vergide HONG - KONG Modeli", Gözlem Gazetesi, 1 Nisan 1996.
- ALPAT, Sabahattin; "Türkiye' de Vergi Politikası", İktisat ve Çalışma Hayatı Tebliğler/Açıklamalar Müzakereler, 18 Ocak 1980, Boğaziçi Yayınları.
- AMATONG, Juanita D.; "Taxation of Capital Gains in Developing Countries" Richard M. BIRD, - Oliver OLDMAN, Reading On Taxation in Developing Countries.

- ANIL, Haluk; Türkiye'de Vergi Yüğü (1950 - 1970) (Gayrisafi Toplumsal Vergi Yüğü Hesabı Üzerine Bir Deneme), Emel Matbaacılık, Ankara 1973.
- ANIL, Hâluk; Kamu Maliyesi ve Kaynak Kullanımında Etkinlik (Niteliksel bir yaklaşım), Ankara - 1982, A.İ.T.İ.A. Yayın No: 205, Maliye Fakültesi Yayın No: 5.
- ARDANT, Gabriel; Histoire De L' Import Livre, I - II Librairie Artheme fayard, Çev. Zafer Üskül, Eskişehir 1974.
- AREN, Sadun; Ekonomi El Kitabı (Türkiye Ekonomisinden Örneklerle), Gerçek Yayınevi, İstanbul 1972.
- AREN, Sadun; İstihdam Para ve İktisadi Politika, Baran Ofset, Ankara - 1992.
- ARIOĞLU, Osman; "Teşvik Belgesiz Yatırım İndirimi Uygulaması", Yaklaşım Dergisi, Sayı 58, Ekim 1997.
- ARSLAN, Mehmet; "Vergilerin Yatırımları ve İhracatı Teşvik Tedbirleri I", Maliye Postası Dergisi, Haziran 1992, Yıl 13, Sayı 283.
- ASLAN, Nurdan; "Maliye Politikasının Ticaret ve Kalkınma Üzerindeki Etkileri", Maliye Yazıları Dergisi, 23 Mart/Nisan 1990.
- ATAÇ, Beyhan; Maliye Politikası, (Gelişimi, Amaçları, Araçları ve Uygulama Sorunları) Anadolu Üniversitesi Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışma Vakfı Yayınları No: 86, 1991.
- BARNES, R.J.; Fundamentals of Economics, Butterworth. Co Ltd, London - Butterworth 1962.
- BAŞOL, Koray; Türkiye Ekonomisi, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 876, Açıköğretim Fakültesi Yayınları No: 464, Eskişehir 1996.
- BIRD, Richard M. - OLDMAN, Oliver; Readings On Taxation in Developing Countries, The Johns Hopkins Universty Press, Baltimore and London 1975.
- BORATAV, Korkut; Kamu Maliyesi ve Gelir Dağılımı Kavramlar ve Metot Meseleleri, Sevinç Matbaası, Ankara 1965.
- BROWN, C. V. - JACKSON, P. M.; Public Sector Economics, Martin Robertson Company Ltd, Oxford 1978.
- BULUTOĞLU; Kamu Ekonomisine Giriş, İstanbul 1976 (ikinci Baskı).
- BULUTOĞLU; Vergi Politikası, İstanbul Üniversitesi Yayınları No: 956, İktisat Fakültesi N: 130, Maliye Enstitüsü Yayınları N:11, Sermet Matbaası, İstanbul 1962.

- BÜYÜKERŞEN, Yılmaz; " İkinci Beş Yıllık Kalkınma Plânının Finansmanı Meselesinde Türk Vergi Sisteminin Bünyesi ", Eskişehir İ.T.İ.A. Dergisi, No : 62/30.
- CAVLI, Mehmet; Yatırım Teşviklerinin Tarihi Seyri ve Son On Yılın İstatistikleri, Devlet Planlama Teşkilatı Teşvik ve Uygulama Başkanlığı, Şubat 1991.
- CHAMBERS, Nurgül Reçber; "Yatırımları Özendirme Önlemlerindeki Gelişmeler", Diyalog Dergisi, Süryay Yayınları, Sayı 1996/4 - 5.
- Cumhuriyet Dönemi Türkiye Ekonomisi, 1923 - 1978, Apa Ofset Basımevi, İstanbul 1980.
- ÇAYCIK, Bülent; "Modern Verginin Fonksiyonları ve Teşvik Edici Yönü" Maliye Bülteni, Sayı 569 - 664, 1970.
- CHENERY, Hollis - BRANDOW, George - Cohn Edwin; Turkish Investment and Development, USA Foreign Operations Administration Special Mission to Turkey Ankara 1953
- DEMİR, Fevzi - KARATEPE, Şükrü; Anayasa Hukukuna Giriş, Evrim Basım - Yayımları - Dağıtım, İstanbul 1989.
- DEMİR, Gülten; Devlet - Ekonomi İlişkisinde Dönüşüm, Beta Basım Yayınları, İstanbul 1994.
- DEMİRKAN, Uçar; Türkiye' de Uygulanan Maliye Siyasetleri ve Sanayileşme, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayın No: 1979 - 212, Onkam Matbaacılık. Ankara 1979.
- DEVRİM, Fevzi; Maliye Politikası, Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Yayınları, No: 4, İzmir 1983.
- DEVRİM, Fevzi; Kamu Maliyesine Giriş, Anadolu Matbaacılık, İzmir 1996, s. 129 - 130.
- DEVRİM, Fevzi; "Türkiye' nin Kalkınma Sürecinde Ekonomik Yapı Vergi Yapısı İlişkilerinde Uyum Sorunu", Egevizyon, Haziran 1996, Yıl. 4, S.12.
- DİKMEN, Orhan; İktisadi Gelişme ve Vergileme, Maliye Enstitüsü Konferansları, İstanbul Üniversitesi Yayınları, No: 1276, İktisat Fakültesi No:210, Maliye Enstitüsü No:30, Sermet Matbaası, İstanbul 1967 (Ondördüncü Seri).
- DİKMEN, Orhan; Maliye Dersleri Birinci Kitap (Giriş ve Genel Vergi Teorisi), Fakülteler Matbaası, İstanbul 1969.
- DOĞAN, Yahya; Vergi Politikası ve Vergi Psikolojisi, (Ders Notları) Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F., Resmi Teksir Yayınları No: 120, İzmir 1984.

- Devlet Planlama Teşkilatı; 1996 yılı programı, Devlet Planlama Teşkilatı Yayını, 1995.
- Devlet Planlama Teşkilatı; 1998 Yılı Programı, Devlet Planlama Teşkilatı Yayını, 1997.
- Devlet Planlama Teşkilatı; Altıncı Beş Yıllık Kalkınma Plânı (1990 - 1994), Devlet Planlama Teşkilatı yayın no : 2174.
- Devlet Planlama Teşkilatı; Beşinci Beş Yıllık Kalkınma Plânı (1985 - 1989), Devlet Planlama Teşkilatı Yayın No: 1974.
- Devlet Planlama Teşkilatı; Birinci Beş Yıllık (1963 - 1967) Kalkınma Plânı, Ankara 1963, Türkiye Ticaret Odaları, Sanayi Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği.
- Devlet Planlama Teşkilatı; Dördüncü Beş Yıllık Kalkınma Plânı (1979 - 1983), T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı.
- Devlet Planlama Teşkilatı; İkinci Beş Yıllık Kalkınma Plânı (1968 - 1972), Başbakanlık Devlet Matbaası, Ankara 1967.
- Devlet Planlama Teşkilatı; Üçüncü Beş Yıllık Kalkınma Plânı (1973 - 1977), Devlet Planlama Teşkilatı Yayın No: 1272.
- Devlet Planlama Teşkilatı; V. Beş Yıllık Kalkınma Plânı Özel İhtisas Komisyonu Raporu.
- Devlet Planlama Teşkilatı; VII. Beş Yıllık Kalkınma Plânı Stratejisi, 1996 - 2000, Devlet Planlama Teşkilatı Yayını, Ankara 1994.
- Devlet Planlama Teşkilatı; Yatırımların ve İhracatın Teşviki, V. Beş Yıllık Kalkınma Planı Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Yayın No: Devlet Planlama Teşkilatı 1872, Özel İhtisas Komisyonu 293, Ankara 1982.
- Devlet Planlama Teşkilatı; Yatırımların ve İhracatın Teşviki, V. Beş Yıllık Kalkınma Planı Özel İhtisas Komisyon Raporu.
- Devlet Planlama Teşkilatı; Yatırımların ve İhracatın Teşviki, V. Beş Yıllık Kalkınma Plânı Özel İhtisas Komisyonu Raporu.
- DURU, Cihat - TURAN, Kemal - ÖNGEOĞLU, Abdurrahman; Atatürk Dönemi Maliye Politikası, 1. kitap - Mondros'tan Cumhuriyet'e Mali ve Ekonomik Sorunlar, Tisa Matbaacılık, Ankara 1982.
- EKER, Aytaç; Kamusal Maliye, Doğu Matbaası, Ankara 1996.
- EKER; Avrupa Birliği'nde ve Türkiye'de Teşvik Sistemleri ve Teşvik Politikaları, Doğu Matbaacılık, Ankara 1995.

- EKER, Aytaç - TÜĞEN, kamil; Kamu Maliyesine Giriş, Akıselim ofset Tesisleri, İzmir 1990.
- EKİNCİ, Necdet; İmparatorluktan Cumhuriyete, Türk Mali Politikasına Bakış, Atatürk Dil ve Tarih Yüksek Kurumu, Cilt IV, Türk Tarih Kurumu Basımevi, Ankara 1991.
- ERGİN, Feridun; Para Politikası, Filiz Kitabevi, İstanbul 1983.
- ERGİNAY, Akif; Kamu Maliyesi, Savaş Yayınları, Ankara 1990.
- ERKAN, Hüsnü; Sosyo - Ekonomik Bölgesel Gelişme, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınları, İzmir 1987.
- ERSOY, Arif; İktisadi Müesseseseleşme Tarihi, İktisadi Kalkınmanın Tarihi Seyri, Akevler Akdeniz Bilimsel Araştırma Merkezi, Tarihi Araştırmalar Serisi, No : 1, İzmir 1986.
- GILL, Richard T.; Economic Development Past and Present, Prestice Hall, Inc, Englewood Cliffs, New Jersey 1967.
- GÖKBUNAR, Ramazan; Talep ve Arz Yönlü Vergi Politikalarına Alternatif Anayasal Vergi Politikası; Yüksek Lisans Tezi, İzmir 1992, s. 75 - 76.
- GÖKDERE, Ahmet - ÇOLAK, Ömer Faruk vd; İktisadın Temelleri, Alkım Kitapçılık, Ankara 1996.
- GÖRGÜN, Sevim; "İktisadi Gelişme ve Türk Vergi Sistemi", Türkiye'nin İktisadi Gelişme Meseleleri Cilt - I, Sermet Matbaası, İstanbul 1971.
- GÖRGÜN, Sevim; Maliye Politikası, Çağlayan Basımevi, İstanbul 1973.
- GRIFFİN, Keith; Alternative Strategies For Economic Development, Universty of California, Riverside St. Martin' s Press, OECD Development Centre 1989.
- GÜNDÜZ, A. Yılmaz; "Gayri Resmî Ekonomiyi Massetmeye Yönelik Vergi Politikası Üzerine Bir Tartışma", Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi, Ağustos 1997.
- GÜVEMLİ, Oktay; "Türkiye'de Sanayii Özendirme ve Yönlendirme Önlemleri", 2. Türkiye İktisat Kongresi, I. Kalkınma Politikası Komisyonu Tebliğleri, TC Başbakanlık Devlet Plânlama Teşkilatı, Yayın No: 1783, İzmir 1981.
- HATIPOĞLU, Zeyyat; Kâr ve İktisadi Büyüme, İktisat Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Yayınları IX, Sermet Matbaası, İstanbul 1965.
- HEREKMAN, Aykut; Kamu Maliyesi, Sevinç Matbaası, Ankara 1986.

- HİÇ, Mükerrerem; Atatürk'ün İktisadi Alandaki Görüş ve Politikaları, Atatürk ve Cumhuriyet Dönemi Türkiye'si, Türkiye Ticaret Odaları, Sanayi Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği Ogun Kardeşler Matbaacılık, Ankara 1981.
- HİÇ, Mükerrerem; Büyüme ve Gelişme Ekonomisi, Filiz Kitabevi, İstanbul 1994.
- İLKİN, Akın; Kalkınma ve Sanayi Ekonomisi, İstanbul Ün. Yayın No: 3487 İşletme Fakültesi Yayın No: 193, İşletme İktisadi Enstitüsü Yayın No: 92, Yön Ajans, İstanbul 1988.
- KARACAN, A. İhsan; "Vergi Politikasının İktisadi Kalkınmaya Etkisi", Maliye Dergisi, 1976 Temmuz/Ağustos, Sayı 23.
- KARADUMAN, Emine; Ekonomik Kalkınmada Finansman Kaynakları, Maliye Bakanlığı Araştırma, Plânlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No: 1993/328.
- KARLUK, Rıdvan; Türkiye Ekonomisi, Tarihsel Gelişim Yapısal ve Sosyal Değişim, Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş., İstanbul 1997.
- KAZGAN, Gülten - ÖNDER, İzzettin - KIRMANOĞLU, Hasan - TUNCER, Nihal; Türkiye' de Gelir Bölüşümü Bozan Etkenler ve İyileştirilmesine İlişkin Politikalar, Ekonomik ve Sosyal Sorunlar - Çözüm Önerileri Dizisi 3, TOBB, Sevinç Matbaası, Ankara 1992.
- KAZGAN, Gülten; Türkiye' de Gelir Bölüşümü: Dün ve Bugün, Friedrich Ebert Vakfı, İstanbul 1990.
- KEYDER, Çağlar; Dünya Ekonomisi İçinde Türkiye (1923 - 1929), Olgaç Matbaası, Ankara 1982.
- KILIÇBAY, Ahmet; Türk Ekonomisi, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, Ofset Repromat Matbaası, Ankara 1992.
- KILIÇDAROĞLU, Kemal; "Türkiye'de 1923 - 1950 Dönemi Vergi Politikası", Maliye Dergisi, S. 19 - 24, Yıl: 1976.
- KIRAY, Mübeccel B.; Mübeccel B. Kıray' la Söyleşi, İktisat Dergisi, Nisan - Mayıs, 1997.
- KIZILOT; Yürürlükteki Yatırım Teşvikleri, Yaklaşım Dergisi, Sayı 54, Haziran 1997.
- KIZILOT, Şükrü; "Vergi Oranları Nihayet Düşüyor", Sabah Gazetesi, 19.9.1997, Mali Yaklaşım Köşesi.
- KIZILYALI, Hüsnü; Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Analizi, Sevinç Matbaası, Ankara Üni. Siyasal Bilgiler Fak. Yayınları No: 286, Maliye Enstitüsü Yayınları No: 33, Ankara 1969.

- KORKMAZ, Adil - GERÇEK, Cihangir Korhan - PAZARCIK, Orhan; Ülkemizde Uygulanan Teşvik Sisteminin Ekonomi Üzerindeki Etkileri ve Verimlilik Temeline Dayandırma İmkanları, Milli Prodüktivite Merkezi Yayınları : 381, Yeniçağ Basın - Yayın Sanayi Tic. Ltd. Şti, Ankara 1989.
- KORKMAZ, Osman; Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergilerin Ekonomik Kalkınması ve Büyüme Aracı Olarak Kullanılması, Türkiye Örneği, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir 1987.
- KORUM, Uğur; "1923 - 1929 Döneminde Türkiye'de İmalat ve Sanayi Politikaları", Atatürk Dönemi Ekonomi Politikası ve Türkiye'nin Gelişmesi, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları: 513, Ankara 1982.
- KÖKLÜ, Aziz; Makro İktisat, S Yayınları, Ankara 1984.
- LLAU, P. Hroucher - MICHALET, A.; Maliye Ekonomisi, (Çev: Adnan ERDAŞ), Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Maliye Fakültesi - Maliye - Vergi Hukuku, Ankara İ.T.İ.A. Yayın no: 160, Maliye Fakültesi Yayın No: 2, Maliye ve Vergi Hukuk Enstitüsü yayın no: 10 Ankara 1981, A.İ.T.İ.A., Gazetecilik ve Halkla İlişkiler Yüksek Okulu Basımevi.
- Maliye Bakanlığı; Beyanname Düzenleme Kılavuzu; Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Acar Matbaacılık, İstanbul 1997.
- MANİSALI, Erol; Gelişme Ekonomisi, Ar Yayın Dağıtım, İstanbul 1982.
- MANKIN, N. Gregory; Macro Economics, Harvard University Worth Publishers, New York 1992.
- MARSDEN, Keith; "Vergiler ve Büyüme", (Çev: Mehmet AKBAY), Vergi Dünyası Dergisi, Mart 1984, S. 29 - 40.
- MARSHDEN, Keith; " Vergiler ve Büyüme ", (Çev. Mehmet AKBAY), Vergi Dünyası Dergisi, Mart 1984.
- MUSGRAVE, Richard A. - MUSGRAVE, Peggy B.; Public Finance in Theory And Practice, MCGRAW - HILL International Editions 1989.
- MUSGRAVE, Richard A.; " Effects of Tax Policy on Private Capital Formation " Public Finance - Fiscal Policy Selected Readings ' Edited by Joseph Scherer James A. Papke, USA Houghton Mifflin Company Boston 1966.
- NADAROĞLU, Halil; Kamu Maliyesi Teorisi, Beta Yayın Dağıtım A.Ş., İstanbul 1996.
- NEMLİ, Arif; Kamu Maliyesine Giriş, FilizKitabevi, İstanbul 1984.

- ONARAN, Zahide Ayyıldız; " Makro Ekonomik İstikrar İçin Büyüme ve Türkiye " Banka ve Ekonomik Yorumlar, Temmuz 1997.
- ORHANER, Emine; Maliye, Tutibay Yayınları, Ankara 1994.
- ÖGÜLMÜŞ, Birgül - MUTLU, Faruk; "Yatırım İndiriminden Yararlanacak Mükellefler ve Yatırım İndiriminin Uygulanacağı Kazançlar", Vergi Raporu Dergisi, Yıl : 2, Sayı: 8, Aralık - Ocak 1994, Şafak Matbaacılık, Ankara.
- ÖKÇÜN, Gündüz; Osmanlı Sanayii 1913 - 1917 Yılları Sanayi İstatistikleri, Ankara Üniversitesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayını No: 299, Sevinç Matbaası, Ankara 1971.
- ÖNCEL, Mualla - KUMRULU, Ahmet - ÇAĞAN, Nami; Vergi Hukuku, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 522, Döner Sermaye Yayınları No:37, Adalet Matbaacılık, Ankara 1997.
- ÖNDER, İzzettin; Maliye Politikası, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 887, Açıköğretim Fakültesi Yayınları No: 475, Eskişehir 1995.
- ÖZBALCI, Yılmaz; Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Feryal Matbaacılık, Ankara 1997.
- ÖZBALCI, Yılmaz; Kurumlar Vergisi Kanunu ve Açıklamaları, Seçkin Yayınları, Ankara 1997.
- ÖZBALCI, Yılmaz; Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara 1995.
- ÖZDEMİR, Hıdır; İktisadi Az Gelişmişlik Sorunu, Bilgehan Basımevi, İzmir 1985.
- PAKDEMİRLİ, Ekrem; Kalkınma Politikamız İçinde Teşvik ve Yönlendirme Politikaları, 2. Türkiye İktisat Kongresi, Devlet Planlama Teşkilatı Yayın No: 1783, İzmir 1981.
- PARASIZ, İlker; İktisadın ABC' si, Ezgi Kitabevi Yayınları, Bursa 1996.
- PEHLİVAN, Osman; "Vergi Politikasının Etkin Kaynak Kullanımı ve İstikrarlı Büyüme Amaçları Üzerindeki Rolü, Vergi Dünyası Dergisi, Aralık 1992.
- PEHLİVAN, Osman; "Vergi Politikasının Etkin Kaynak Kullanımı ve İstikrarlı Büyüme Amaçları Üzerindeki Rolü", Vergi Dünyası Dergisi.
- PEKİN, Tevfik; Ekonomiye Giriş, Bilgehan Matbaası, İzmir 1991.
- QUATAERT, Donald; Osmanlı Devleti' nde Avrupa İktisadi Yayılımı ve Direniş (1881 - 1908), Çev. Sabri TEKAY, Yurt Yayınları, Ankara 1987.
- SAVAŞ, Vural; Kalkınma Ekonomisi, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul 1986.

- SENCER, Muzaffer; "Türkiye'de Kalkınma Stratejileri ve Planlama Süreci", Amme İdaresi Dergisi, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü, Cilt : 24, Sayı 4, Aralık 1991.
- SEYİDOĞLU, Halil; Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlük, Güzem Yayınları, No:4, Adalet Matbaacılık, Ankara 1992.
- SHAH, Anwar; Fiscal Incentives For Investment and Innovation, Oxford University press, 1995.
- STIGLITZ, Joseph E.; Kamu Ekonomisi, Çev: Ömer Faruk BATIREL, Marmara Üniversitesi Yayın No: 549, İktisadi ve İ.B.F Yayın No: 396, Marmara Ün. Matbaası, İstanbul 1994.
- ŞENATALAR, Burhan - ÖNDER, İzzettin - OYAN, Oğuz - SEVİG, Veysi; Türkiye'de 1980 Sonrası Vergi Politikası, Türkiye Sosyal Ekonomik Siyasal Araştırmalar Vakfı, İstanbul 1990.
- ŞENYÜZ, Doğan; Türk Vergi Sistemi, Ezgi Kitabevi, Bursa 1996.
- TECER, Meral; "Kalkınmada Öncelikli Yörelere Sanayileşme ve İşletmecilik", Amme İdaresi Dergisi, TODAİE Yayını, Cilt. 24, S. 4, 1991.
- TEKİR, Sabri; Vergi Teorisi, Akıselim Ofset, İzmir 1990.
- TOSUNER; "Türkiye'de 1994 Mali Bunalımı ve Vergi Reform İhtiyacı", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 80, Mayıs 1995.
- TOSUNER, Mehmet - YERELİ, A. Burçin; Türk Vergi Hukuku, Anadolu Matbaacılık, İzmir 1997.
- TOSUNER, Mehmet; " Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ", İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Aylık Bülteni, Ekim 1991, Yıl:1, S. 6.
- TOSUNER; 1980 Sonrası Türk Vergi Sisteminin Yapısı ve Gelişimi, Bayraklı Matbaacılık San. ve Tic. Ltd. Şti., İzmir 1989.
- TOSUNER; İhracatta katma Değer Vergi İade ve Mahsup Uygulaması, Anadolu Matbaacılık, İzmir 1995.
- TOSUNER, Mehmet - YERELİ, A. Burçin - ARIKAN, Zeynep; Türkiye'de Yatırımların ve İhracatın Teşviki (Sorunlar - Öneriler), İzmir Ticaret Odası, 1993.
- TOSUNER, Mehmet - YERELİ, A. Burçin - ARIKAN, Zeynep; Türk Vergi Sistemindeki Sorunlar ve Çözüm Önerileri, EĞİAD Ekonomik Raporlar No:7, İzmir 1992.
- TOSUNER, Mehmet - YERELİ, A. Burçin - ARIKAN, Zeynep; Türk Vergi Sistemi 3. Bası, Anadolu Matbaacılık, İzmir 1998.

- TUNCER, Selahattin; Kamu Maliyesi, Ders Notları, İstanbul 1966.
- TURHAN, Salih; Vergi Teorisi ve Politikası, Filiz Kitabevi, İstanbul 1993.
- TURHAN, Salih; Maliye Politikası, T.C. Anadolu Üniversitesi Açık Öğretim Fakültesi Yayınları, No: 475, Eskişehir 1995, s. 197.
- TÜĞEN Kamil; "Vergi Teşvikleri ve Turizm Sektöründeki Gelişmeler", Vergi Sorunları Dergisi, Şubat 1995, s.77.s
- TÜRK; İktisadi Kalkınmanın Finansmanında Vergi Politikası, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Sayı 125, Sevinç Matbaası, Ankara 1961.
- TÜRK, İsmail; Kamu Maliyesi, Adalet Matbaacılık, Ankara - 1992.
- TÜRK, İsmail; Kamu Maliyesi, Turhan Kitabevi, 1992.
- TÜRKAN, Ercan; Türkiye'de Kurumlar vergisi Uygulamasının Firma Davranışları Üzerindeki Etkileri, Devlet Planlama Teşkilatı Uzmanlık Tezleri 1993.
- ULUATAM, Özhan; Kamu Maliyesi, Savaş Yayınları, Ankara 1991.
- ULUATAM, Özhan; Makro İktisat, Savaş Yayınları, Ankara 1995.
- URAS, T. Güngör; Ekonomide Özal'lı Yıllar, 1980 - 1990, AFA Yayınları, İstanbul 1993.
- UZAY, Nisfet; "Vergileme - Tasarruf İlişkisi ve Vergi Reformu Üzerine", Erciyes Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, 1997.
- ÜLGENER, Sabri; Milli Gelir, İstihdam ve İktisadi Büyüme, Der Yayınları İstanbul 1991.
- ÜSTÜNEL, Besim; Ekonominin Temelleri, Mısırlı Matbaacılık, İstanbul 1988.
- VARCAN, Nezi; Türkiye'de Vergi Politikalarının Oluşumu (Cumhuriyet Dönemi), T.C. Anadolu Ün. Yayınları N: 208, İ.İ.B.F. Yayınları No: 43, Anadolu Üniversitesi Basımevi, Eskişehir 1987.
- VESKE, Eren; "KDV İadesinde İndirimli Teminat Uygulaması", Vergi Sorunları Dergisi, Ağustos 1997, S. 6.
- YAŞA, Memduh; Kamu Maliyesine Giriş, İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi Yayın No: 1835 - 18, İstanbul 1973.
- YAVUZ, Burhanettin; "Kurumlar Vergisinin Müteşebbis Tercihleri Üzerine Etkisi" Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi D.E.Ü . Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir 1996.
- YERÇİ, Cahit; "Kişisel Tasarruflar, Sermaye Gelirleri ve Vergileme" Vergi Sorunları Dergisi, Haziran 1996, sayı 93.

- YERELİ, A. Burçin - MERİÇ, Metin;** 'Vergilendirme Yetkisi ve Kamu Kaynaklarının Etkin Kullanımı', Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi, Eylül/Ekim 1993, Yıl:30, S. 9/10.
- YERELİ, A. Burçin;** "Tassarruf Politikalarının Oluşumunda Vergi Sisteminin Rolü", Meliye Yazıları Dergisi, Sayı 55 Nisan - Haziran 1997.
- YETİM, Ahmet;** Avrupa Birliği, Türkiye ve Ege Bölgesi'nde Yatırım Teşvikleri, İzmir Ticaret Odası Yayın No:25, İzmir 1996.
- ZEHİR, Ali;** Yatırım Tedbirlerinin Yatırım Maliyetine Etkileri, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi Gazi Üniversitesi, Ankara 1990.

