

VARLIK VERGİSİ'NDEN NET AKTİF VERGİSİ'NE



B. Muharrem YILDIZ
Vergi Denetmeni



Ülkemizde son yıllarda kamu harcamaları gerçek vergi gelirleriyle karşılanmayıp, borçlanma yoluna gidilmiştir.

Bir ülkede özel kesimden kamu kesimine vergiler yoluyla ne ölçüde kaynak aktarılabileceği vergi kapasitesi ile ilişkilidir.

Refah düzeyi ile vergileme kapasitesi arasında doğrusal bir bağlantı mevcuttur. Kişi başına ulusal geliri yüksek ülkelerin vergileme kapasiteleri de yüksektir.

1980 yılından sonra, ülkemizde "arz yönlü" iktisatçıların görüşleri ağırlık kazanmış, bunun sonucunda da vergi kanunlarında yapılan düzenlemelerle vergi yükü kaydırmaları yapılmış, dar tabanlı Gelir-Kurumlar vergisi ile geniş tabanlı Katma Değer Vergisi'ne dayalı bir sistem oluşturulmuştur.

Vergi sistemimiz vergilendirmede temel olan ödeme gücü ve adaletli vergilendirme ilkeleriyle bağdaşmamaktadır.

Ülkemizin genel yapısına baktığımızda mevcut olgular;

- Ekonomik yapıda belirsizlik,
- Mali sektörde yaşanan kriz,
- Sanayide meydana gelen üretim ve finansman sorunları,
- Döviz kurlarındaki aşırı yükselme,
- İşsizlik,

- Büyüyen dış ticaret açığı,
 - İç ve dış borçlardaki artış,
 - Uygulanan zamlar nedeniyle talep azalması,
 - Bozulan gelir dağılımı,
 - Bütçe açıkları,
 - Ekonominin para gözleşmesi,
- şeklinde sıralanabilir.

Ekonomide bozulan dengelerin yeniden sağlanması için istikrar paketi kapsamında yeni vergilerin konulması ve ek vergilerin salınması gündeme girmiştir.

7.5.1994 tarih ve 21927 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 3986 Sayılı Kanun, yeni ve ek vergileri kapsamakta olup, toplumun çeşitli kesimlerinden;

- Ekonominin içinde bulunduğu belirsizlik,
- Ek vergi yükü getirmesi,
- Varlık Vergisi'nin çağrıştırmaları, (11.11.1942 tarih ve 4305 sayılı kanun) nedenleriyle yoğun tenkide uğramıştır.

Bu yazımızda Türkiye'deki vergi gelirlerinin analizini yaptıktan sonra uygulamaya konulan vergi kanunu ne getirmiştir? Varlık Vergisi ile 3986 Sayılı Kanun arasındaki benzerlikler nelerdir? Bunlara yer vereceğiz.

I - Vergi Gelirlerinin Analizi:

1980'li yıllardan sonra, verginin ekonomik davranışlar üzerindeki etkisini yok etmek için; adil ve marjinal oranların daha düşük olduğu bir vergi sistemine gereksinme "arz yönlü" iktisadi düşünce doğrultusunda önem kazanmıştır.

Bu amaçla uygulamaya konulacak vergi reformunun üç temel özellik taşıması gerekmektedir.

a - Gelir Vergisi tabanının genişletilmesi ve gelir vergisi oranlarının düşürülmesi,

b - Tüketim Vergisi tabanının genişletilmesi ve harcamaların vergilendirilmesi,

c - Kurumlar Vergisi sisteminde daha fazla eşitli ve tabanın genişletilmesi eğilimi.

Bu eğilimler doğrultusunda vergi sistemimizde yapılan düzenlemeler;

- Hayat Standardı Esasının Uygulanması,
 - Katma Değer Vergisi'nin yürürlüğe konulması,
 - Üniter vergi sisteminden sedüler sisteme geçilmesi.
 - Gelir Vergisi tarifesinin yeniden düzenlenmesi ve ilk dilime uygulanan vergi nispetinin düşürülmesi,
 - Kurumlar Vergisi sisteminde istisna ve muafiyet kapsamının genişletilmesi,
 - Geçici Vergi uygulaması,
 - Stopaj yoluyla vergilendirmenin yaygınlık kazanması ve nihai vergiye dönüştürülmesi,
- şeklinde özetlenebilir.

Yapılan düzenlemelerin vergi gelirleri ve vergi yükü üzerindeki etkisi nası olmuştur?

a - Vergi Gelirlerinin Seyri:

1980-1992 yılları arasında toplam vergi gelirlerinin bileşimini aşağıda vereceğim tablodan izlemek mümkündür.

Tablo - I

Yıllar	Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi
1980	0.52	0.05
1981	0.48	0.11
1982	0.46	0.13
1983	0.46	0.11
1984	0.45	0.12

Tablomuzda 1980-1984 yılları arasında toplam vergi gelirleri içerisindeki gelir ve kurumlar vergisi oranları dikkate alınmış olup diğer vergiler dahil edilmemiştir.

Katma Değer Vergisi 1985 yılında uygulamaya konulmuştur. Bu nedenle ilgili yıldan sonra toplam vergi gelirlerinin bileşimi farklılık arz etmektedir.

Tablo - 2

Yıllar	Gelir V.	Katma Değer V.	Kurumlar V.
1985	0.36	0.28	0.12
1986	0.35	0.29	0.16
1987	0.34	0.31	0.15
1988	0.34	0.31	0.15
1989	0.39	0.27	0.14
1990	0.41	0.28	0.10
1991	0.42	0.30	0.09
1992	0.43	0.30	0.07

Toplam vergi gelirleri içerisinde gelir vergisi önemini zaman serisi içinde korumuş olup, katma değer vergisi oranı da küçümsenmeyecek boyut kazanmıştır.

1980-1992 yılları arasındaki oranlar dikkate alınarak serinin aritmetik ortalaması tarafımızdan hesaplanmış ve aşağıdaki tablo düzenlenmiştir.

Tablo - 3

Yıllar	Gelir V.	K.D.V.	Kurumlar V.
1980-84	0.47	-	0.10
1985-92	0.38	0.29	0.12
1980-92	0.41	0.18	0.11

Ortalamaların oluşturduğu tablodan da görüldüğü üzere, gelir vergisi oranı büyüklük olarak tüm zaman serilerinde önemini korumuştur. Kurumlar vergisi oranının düşüklüğü dikkat çekicidir.

Ülkemizde dar tabanlı gelir vergisi ile geniştabanlı bir tüketim vergilemesi söz konusu olup, servetlerin vergilendirilmesi fiilen yok denecek kadar azdır. Konuya ilişkin olarak aşağıdaki tablo tarafımızdan düzenlenmiştir.

Tablo - 4

Yıllar	Gelir - K.D.V.	Gelir-Kurumlar	Kurumlar-K.D.V.
1985 - 1992	0.67	0.50	0.41

b - Vergi Yüğü:

Bir ekonomide ödenen vergilerin, ekonomi üzerinde oluşturduğu yüke toplam vergi yüğü denir.

Bu kavram toplumun vergi ödeme kapasitesini göstermesi bakımından yararlı olup, aşağıdaki şekilde gösterilmektedir. \

$$\text{Toplam Vergi Yüğü} = \frac{\text{Ödenen vergiler}}{\text{Toplumun Geliri}}$$

Toplum geliri için; gayrisafi milli hasıla, safi milli hasıla ve milli gelir kavramlarından birisi kullanılabilir.

Ülkemizde vergi yüğü, değişik tanımlamalara göre farklılık arz etmektedir.

Tablo - 5

Vergi Yüğüleri	1987	1988
- Konsolide Bütçe Vergi Yüğü	% 15.5	% 14.8
- Kon. Büt.-Mah. İda.-Fon Vergi Yüğü	% 20.7	% 19.7
- Kon. Büt.-M. İda.-Fon-Parafiskalite Ver. Y.	% 23.8	% 32,6
- Gerçek Vergi Yüğü	% 36	% 32.6

Kaynak (Akalin-H.Ü.İ.İ.B.F. 1990, s. 169-180)

İlgili yıllarda vergi yüğülerinin boyutu önemli ölçüde yüksek olup, gelir dağılımının bozukluğu da dikkate alındığında vergi adaletinin önemi ortaya çıkmaktadır.

II - Verginin Etkileri:**a - Ödeme Gücü Etkisi:**

Yeni konulan veya oransal olarak yükseltlen bir vergi, mükellefin gelirini olumsuz etkilemektedir.

Bireyin ödeme gücü üzerinde vergilerin yarattığı etki "ödeme gücü" etkisi olarak nitelendirilir ve satın alma gücü üzerinde de olumsuz etkiye sahiptir.

Bu durumda mükellef iki seçenek arasında karar verebilir,

1 - Geliri azalan birey, ek iş bularak veya mevcut işinde fazla çalışarak, gelirini çoğaltma yolunu seçer. Buna, verginin gelir etkisi denir.

2 - Yeni vergilerin gündeme gelmesi mükellefte az çalışma isteği uyandırabilir. Bu durum verginin olumsuz etkisini azaltır. Buna da verginin ikame etkisi denir.

b - Verginin Yansıtılması:

Vergiye ödeyen birey ile vergiyi taşıyan birey her zaman aynı değildir.

Verginin yansıtılması! piyasa koşullarına bağlı olarak verginin kısmen veya tamamen başkalarına aktarılması işlemidir.

Enflasyon ortamı, arz-talep esnekliği, piyasanın yapısı verginin aktarılmasında önemli rol oynayan faktörlerdir.

III - Varlık Vergisi Hakkında Kanun:

Toplum hafızasındaki olumsuz etkisi bugününe kadar silinemeyen varlık vergisi, T.B.M.M.'de 11.11.1942 tarihinde kabul edilerek 12.11.1942'de yayımlanan 4305 sayılı "Varlık Vergisi Hakkında Kanun"dur.

Söz konusu kanunun metnini esas alarak kısaca değinmekte yarar görmekteyim.

a - Verginin Mevzuu:

4305 sayılı Kanunun Birinci Maddesi: "Servet ve kazanç sahiplerinin servetleri ve fevkalade kazançları üzerinden alınmak ve bir defaya mahsus olmak üzere (varlık vergisi) adıyla bir mükellefiyet tesis edilmiştir." şeklinde hüküm taşımaktadır.

b - Verginin Mükellefi:

Varlık Vergisi aşağıda yazılı zümrelere dahil olan hakiki ve hükmi şahıslardan alınır (Madde 2):

A - 2395 ve 2728 sayılı kanunlarla ek ve tadilleri mucibince mükellef bulunanlar⁽¹⁾

B - Büyük çiftçiler (Büyük çiftçiden maksat, işinin idaresine ve vüsatine hâlel getirmeksizin bu mükellefiyeti ifa edebilecekleri bu kanunda yazılı komisyonlarca tesbit edilenlerdir.)

C - Uhdelerinde bulunan binaların ve hisseli ise hissedarlarının hisselerine düşen bir yıllık gayrisafi iradı yekunu 2.500 liradan ve ar-salarının vergide mukayyet kıymetleri 5.000 liradan yukarı bulunan ve bu miktarların tenzilinden sonra mütebaki irat ve kıymetlerle bu vergiyi verebileceği komisyonlarca kararlaştırılanlar.

D - 1939 senesinden beri 2395 ve 2728 sayılı kanunlar mucibince vergiye tabi bir iş ve teşebbüsle uğraştığı halde bu kanunun neşri tarihinde işini terk, devir ve tasfiye etmiş bulunanlar,

E - Meslekleri tacir, komisyoncu, tellal veya simsar olmadığı halde 1939 senesinden beri velev bir defaya münhasır olsa bile ticari muamelelere tavassut ederek komisyon veyahut tavassut mukabili olarak her ne nam ile olursa olsun para veya ayniyat almış olanlar.

c - Kanunun Üçüncü Maddesi Hükümü:

İkinci maddede yazılı mükellefiyet zümrelerinden iki veya daha ziyadesine dahil olanlar bu zümrelerin her birinde ayrı ayrı mükellef tutulurlar.

Umumi, mülhak ve hususi bütçelerle belediye bütçelerinden ve 3659 numaralı kanuna tabi müesseselerden tahsisat, maaş ve ücret alanlarla... ücret ve yevmiyelerinden dolayı ikinci maddenin A fıkrasındaki mükellefiyete tabi değildirler⁽²⁾.

d - Kanunun Dördüncü Maddesi Hükümü:

1837 sayılı Bina Vergisi Kanunu'nun 3 üncü ve 1833 sayılı Arazi Vergisi Kanunu'nun 2 nci maddesinde sayılı bina ve arsa sahipleri, ikinci maddenin (C) fıkrasında yazılı mükellefiyetten muaf tutulur.

e - Kanunun Beşinci Maddesi Hükümü:

Vergi, hakiki ve hükmi şahıslar namlarına tarholunur ve eshamlı ve eshamsız şirketlerde hisseye bakılmaksızın şirketlerin menkul ve gayrimenkul varlığının tamamı üzerinden alınır.

(1) 2728 Sayılı Kanunu Değiştiren Kanun

2395 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu

1890 Sayılı İktisadi Buhran Vergisi Kanunu

2416 Sayılı İktisadi Buhran Vergisi Kanununa Müzeyyel Kanun

(2) 3659 Sayılı Bankalar ve Devlet Müesseseleri Memur Aylıklarının Tevhid ve Teaddülü Hakkında Kanun.

f - Verginin Miktarı:

Yedinci maddede yazılı komisyonlar, ikinci maddede yazılı mükelleflerin mükellefiyet derecelerini, her mükellef namına 1941 yılında ve ticaretini terk, devir veya tasfiye etmiş olanlar için terk devir veya tasfiyeye takaddüm eden son yılda tarhedilmiş veya tahakkuk ettirilmiş vergi miktarlarını, çiftçilerde mükellefin zirai vaziyetini ... gayrimenkul sahiplerinin de irat ve vergi kıymeti miktarlarını ... kanaate göre takdir ve tesbit ederler. Ancak 2395 sayılı Kanunun II nci maddesi hükmü dairesinde kazanç beyannamalarına bilanço raptetmek mecburiyetinde bulunan anonim, komandit, limited ve sermayesi üzerinden kazanç dağıtan kooperatif şirketlerin vergileri 1941 takvim yılına veya ticari yılına... tasfiyeye takaddüm eden son seneye ait safi kazancının yüzde elisinden aşağı ve anonim şirketlerde yüzde yetmişinden yukarı olamaz.

İkinci maddenin (B) fıkrasında yazılı çiftçilerin mükellefiyetleri de varlıklarının yüzde beşini geçmez. (Kanun Mad. 6)

g - Verginin Tebliğ ve Tahsili:

Komisyon kararları, şehir ve kasabalarda varidat dairelerinin kâpılarına ve köylerde münasip mahallere listeler yapıştırmak suretiyle ilan ve tebliğ olunur.

Komisyon kararları nihai ve kati olup bunlara karşı idari ve adli kaza mercilerinde dava açılmaz. (Kanun Mad. II)

Mükellefler vergilerini, talik tarihinden itibaren on beş gün içinde mal sandığına yatırmağa mecburdurlar. (Kanun Mad. 12)

IV - Varlık Vergisinin Sonuçları:

4305 sayılı Varlık Vergisi Hakkındaki Kanun 1944 yılında yürürlükten kaldırılmıştır. Bu kanunla 114.000 mükelleften 315 milyon lira varlık vergisi tahsil edilmiştir.

Varlık Vergisi tahsilatı, 1943 yılının devlet harcamalarının (katma bütçeler ve yerel yönetimler dahil) % 38'ini, milli gelirin % 3.5'ini oluşturmuştur.

Rakamlar Varlık Vergisinin toplum üzerindeki etkisini göstermesi açısından önem arz etmektedir.

V - 3986 Sayılı Kanun:

5 Nisan 1994 tarihli ekonomik istikrar tedbirleri doğrultusunda hazırlanan "Ekonomik Denge İçin Yeni Vergiler İhdası ile Bazı Vergi Ka-

nunlarındaki Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun" tasarısı. TBMM'de kabul edilmiş ve 7 Mayıs 1994 tarih ve 21927 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Söz konusu kanunla getirilen yeni ve ek vergilerle bütçeye 70 trilyonluk kaynak sağlanması hedeflenmiştir.

Neden böyle bir kanuna gereksinme duyulmuştur. Kanunun gerekçesinde "Kamu finansman açıkları ekonomimizin en önemli konularının başında gelmektedir. 1980'li yılların ikinci yarısından günümüze kadar kamu finansman açıklarında sürekli bir artış eğilimi görülmüştür. Bu durum, iç finansman yapısını bozmuş ve dış ticaret açıklarının büyüme eğilimine girmesine neden olmuştur. Yıllarca biriken sorunlar ve bozulan ekonomik dengeler, bu konuda tedbirlerin alınmasını zorunlu kılmıştır. Kamu finansman açıklarının hızla aşağı çekilmesi, enflasyonun düşürülmesi, dış ticaret açıklarının kapatılması... sonuç olarak ekonominin yeniden istikrara kavuşturulması amacıyla alınması gereken tedbirlerin en önemlilerinden biri de vergi gelirlerini arttırmaktır. Bu düşüncelerden hareketle, bir defaya mahsus olmak üzere ilave bir vergi alınması..." şeklinde sebepler ve amaçlar belirtilmiştir.

3986 sayılı Kanunla getirilen iki yeni vergi:

- 1 - Ekonomik Denge Vergisi
- 2 - Net Aktif Vergisidir.

Yeni konulan vergiler ile varlık vergisi arasında büyük benzerlikler mevcuttur. Kanunların metinleri incelendiği zaman Varlık Vergisinin günümüze uyarlanması olan Ekonomik Denge ve Net Aktif Vergisi ortaya çıkmaktadır.

1994 yılında ülkemizin içinde bulunduğu durum ile 1943 yılındaki koşullar farklılık arz etmektedir. Bu nedenle yeni konulan varlık vergisinin benzeri vergiler diğer ekonomik tedbirlerle desteklenmediği sürece istikrar sağlamada yeterli olmayacaktır.

Varlık Vergisi ile Ekonomik Denge ve Net aktif Vergileri arasındaki benzerlikler ise;

- Verginin konusu,
 - Verginin mükellefi,
 - İstisna ve muafiyet,
 - Verginin matrahı,
- şeklinde sıralamamız mümkündür.

VI - SONUÇ:

Ekonomik Denge Vergisi ile Net Aktif Vergisi, mevcut vergi mükelleflerine ek vergi yükü getirmektedir.

3986 sayılı Kanunla uygulamaya konulan vergilerden 70 trilyonluk bir kaynak sağlanması hedeflenmiştir.

Özel kesimden kamuya aktarılabilecek kaynak, özel kesimlerin yatırım ve tüketim harcamalarını etkileyecektir.

Harcamalarda meydana gelen azalma çarpan etkisi nedeniyle iç talepte önemli daralma oluşturmaktadır.

Verginin yansıtılması durumunda fiyatlar genel seviyesinde artış kaçınılmazdır. Diğer taraftan firmaların içinde bulunduğu finansman sorunlarının vergiler nedeniyle olumsuz etkilenmesi söz konusudur.

Ülkemizde kayıtlı mükellef sayısı ile seçmen sayısı arasında büyük fark mevcuttur.

Devletin gücü, kontrol altında tuttuğu mükellef sayısı ile orantılıdır. Her seçmeni ekonomik karar birimi kabul ederek, vergi mükellefi olarak kaydetmek zorunludur.

Fertlerin sahip oldukları servetlerinin kayıt altına alınması günümüz teknik imkanlarıyla zor değildir.

Servet tesbitlerinin sonucunda, servet üzerinden bir defaya mahsus alınacak düşük oranlı genel servet vergisi; verginin yaygınlaştırılmasını sağlayacak ve ödeme gücü adil vergilendirilme ilkesiyle bağdaşacaktır.

Bu şekilde uygulamaya konulacak "Genel Servet Vergisi"nin toplumun tüm kesimlerinden destek bulacağı ve önemli kaynak sağlayacağı düşünülebilir.

Kaynakça

- Erginay Akif. "Türkiye Cumhuriyeti Dönemi Vergi. Resim ve Harç Kanunları I" Kazan Hukuk Yayın. Ankara 1977.
- Boratav Korkut. "Çağdaş Türkiye. İktisadi Tarih" Cem Yayınları, İstanbul, 1992.
- Orhan Z. Osman. "Türkiye'de Bütçe ve Maliye Politikaları", İTO. İstanbul, 1994.
- Oğuz Oyan - Aydın A. Rıza. "Türkiye'de Maliye ve Fon Politikaları". Adım Yayıncılık, Ankara 1991.
- Türk İsmail. "Kamu Maliyesi" Turhan Kitapevi, Ankara 1992.