

DEVLET TAHVİLLERİNE BİRTAKIM VERGİ VE RESİMLERDEN MUAFLIK TANINMASI (1)

Yazan : Prof. Fadıl Hakkı SUR

Devlet bazan ödünç para bulmayı kolaylaştırmak, yani çıkardığı bono ve tahvillerin cazibelerini artırmak maksadiyle, bunların sermaye ve-

(1) Fransız eserlerinde ötedenberi konumuza önem verilmektedir. Mesela, aşağıdaki eserlere bakılabilir:

Leroy-Beaulieu (Paul): "Traité de la science des finances", 7 inci basılış, cilt II, s. 552 - 561.

Jèze (Gaston): "Cours de science des finances et de législation financière française", 6 inci basılış, (La technique de crédit public, taux de l'intérêt, émission au-dessous du pair, lots, immunité fiscale, monnaie de paiement, sûretés personnelles et réelles des emprunts d'Etat), Marcel Giard, Paris 1925, s. 116-230. Jèze (Gaston) "Cours élémentaire de science des finances et de législation financière française", yeni basılış, Marcel Giard, Paris 1931, s. 289-299.

Allix (Edgard): "Traité élémentaire de science des finances et de législation financière française", altıncı basılış, Rousseau, Paris 1931, s.

Laufenburger (Henry): "Précis d'économie et de législation financières", cilt II, (Dette publique et richesse privée), ikinci basılış Sirey, Paris 1945, s. 25-26. Cilt I, (Revenu, capital et impôt), üçüncü basılış, Sirey, Paris 1947, s. 170-173.

Devlet tahvillerine tanınan vergi muaflığı üzerinde de geniş bibliyografya vardır. Bilhassa Amerikan Birleşik Devletlerinde "tax exemption" denilen bu vergi muaflıkları üzerinde bilhassa iki harp arası devrinde çok durulmuş, ve tartışmalar, 1 Mart 1941 tarihinden itibaren bu usulün terkedilmesiyle neticelenmiştir.

Adams (Henry Carter): "The Science of Finance", Henry Holt and Co., New York 1899, s. 318-319.

Shultz (William J.): "American Public Finance", üçüncü basılış, Prentice - Hall, New York 1942, s. 682 - 690.

Buehler (Alfred G.): "Public Finance", ikinci basılış, Mc Graw - Hill, New York 1940, s. 743 - 748.

Groves (Harold M.): "Financing Government", Henry Holt, New York, 1940, s. 474 - 484.

Seligman (Edwin R. A.): "Studies in Public Finance" Mac Millan, New York 1925, s. 139 - 155.

Lutz (Harley Leis): "Public Finance", dördüncü basılış, D. Appleton - Century, New York 1947, s. 574.

İngiltere'de prensip itibariyle Devlet tahvilleri için vergi muaflığı kabul edilmediğinden, bu konu üzerinde İngiliz kitaplarında fazla durulmamaktadır. Resmî yayımlar arasında ana kaynak şudur: "Report of the Committee on National Debt and Taxation", presented to Parliament by command of His Majesty, Stationery Office, Londra 1927, (Cmd 2800), s. 56 - 59.

ya gelirlerini, veya bunların her ikisini bir takım vergi ve resimlerden muaf tutabilir. Bu suretle kabul edilen muaflık bazan zaman ve mevzu bakımından sınırlandırıldığı halde, bazan da gayet genel bir şekilde ifade olunabilir. Meselâ, zaman bakımından, muaflığın bir müddetle kayıtlandırılması mümkün olduğu gibi, böyle bir sarahat olmaksızın, müddetsiz ve hattâ daimî olarak kabul edilmesi de kabildir. Sonra muaflık menkul kıymetler gelirlerinden alınan vergi, damga resmi gibi, belli bir veya birkaç vergi hakkında kabul edilebileceği gibi, meselâ bütün gelir vergilerinden hattâ daha genel bir şekilde, “her türlü vergi ve resim” lerden muaflık da kabul olunabilir.

Gerçekten bir devlet tahvili, çeşitli vergiler dolayısıyla bahse konu olabilecektir. İlk akla gelen gelir vergileridir. Bu bakımdan, meselâ her gelir kaynağını ayrı ayrı vergiye tabi tuttuktan sonra ayrıca mükellefin gelirlerinin tümü üzerinden bir de genel gelir vergisi alan bir memlekette, devlet tahvillerinin bir kere menkul kıymetlerden alınacak sedüleri vergiyi ödedikten başka, mükellefin gelirlerinin toplamı üzerinden alınacak olan genel gelir vergisine de tabi tutulması gerekecektir. İşte muaflıklar da bunlardan biri veya diğeri, yahut ta her ikisi hakkında kabul edilebilir. Bizde, Almanya’da ve diğer bazı memleketlerde olduğu gibi, gelir toplamı üzerinden vergi alan memleketlerde ise, Devlet tahvilleri bu vergiden muaf tutulabilir

Kaldı ki servet, alım satım veya masraf vergileri münasebeti ile de Devlet tahvillerinin, bahsi geçecektir. Menkul kıymetler alınıp satıldıkça bir vergiye mevzu teşkil edebilirler. Hibe yolu ile sahip değiştirmeleri, veya veraset dolayısıyla mirascıya geçmeleri sırasında da bir vergiye tabi tutulmaları bahse konu olabilir. İşte bu gibi hallerde de bunların bu vergilerin bir veya bir kaçından kısmen veya tamamen istisna edilmeleri kabildir. Hattâ bazan hepsinden muaf tutuldukları da olur.

Bizim istikraz kanunlarımızda şöyle bir madde görülmektedir: “Tahvillerin faiz, bedel ve ikramiyeleri, geçici ve kesin tahviller ve bunların kuponları ile ödemelerine ait evrak ve senetler, ilân ve istikraza ilişkin diğer işlemler istikrazın tamamen itfasına kadar her türlü vergi

ve resimden muaftır .(2)” Görülüyorki bizde çok geniş bir ifade kullanılmaktadır. Birçok yabancı memleketlerde de bazan kısmî, bazan ise genel muafliklar kabul edildiği görülür.

Şimdi, bu muafliklar dolayısıyla ortaya bir takım meseleler çıkmaktadır. Bir kere bunların fayda ve zararları nelerdir? Hukukî kıymetleri nedir? Bunlar nasıl kaldırılabilirler?.

(2)

Kanun No:	Madde	Muafiyete tabi hususlar.
2094	Madde: 6 — “Bu istikrazın ihracına müteallik her nevi ilânlar, muvakkat ve kati tahviller ve bunların kuponları ile tediyelerine müteallik evrak ve senetler, faiz ve ikramiyeler ve diğer muameleler bu istikrazın tamamen itfasına kadar her türlü vergi ve resimden muaftır.”	1) İhraç ilânları. 2) Konversion. 3) Kuponlar ve tediyelerine müteallik evrak ve senetler. 4) Faiz ve ikramiyeler. 5) Diğer muameleler.
2463.	Madde: 6 — “2094 sayılı k. mad: 6 nın aynısıdır.”	
3322.	Madde: 1 — “Halen tedavülde bulunan (1918) dahili istikraz tahvillerini faiz, ikramiye, itfa konversiyon, müruru zaman, muafiyet, imtiyaz ve servis itibariyle 2094 numaralı kanuna müsteniden ihraç edilen Ergani tahvillerinin aynı olmak üzere yeniden çıkarılacak...”	“2094 s. kanunun mad: 6. daki aynı muafiyetler”. “2094 sayılı kanun, mad. 6 daki muafiyetlerin aynısıdır.”
4057.	Madde 6 — “2094 s. lı kanun, mad: 6 nın aynısıdır.”	“2094 S. lı kanun, mad. 6 daki aynı muafiyetler”.
4275.	Madde: 4 — Tahvillerin faiz ve ikramiyeleri, muvakkat ve kati tahviller ve bunların kuponlarıyla tediyelerine ait evrak ve senetler, ilân ve istikraza müteallik diğer muameleler istikrazın tamamen itfasına kadar her türlü vergi ve resimden muaftır.”	1) İhraç ilânları. 2) Konversion. 3) Kuponlar ve tediyelerine ait evrak ve senetler 4) Faiz ve ikramiyeler. 5) Diğer muameleler.
4938.	Madde: 5 — “Tahvillerin faiz, bedel ve ikramiyeleri, geçici ve kesin tahviller ve bunların kuponlarıyla ödemelerine ait evrak ve senetler, ilân ve istikraza ilişkin diğer işlemler istikrazın tamamen itfasına kadar her türlü vergi ve resimden muaftır.”	1) İhraç ilânları. 2) Konversion. 3) Kuponlar ve ödemelerine ait evrak ve
5185.	Madde 2 — Bu istikrazın akdinde, kalkınma istikrazı hakkındaki 13.6.1946 tarih ve 4938 sayılı kanunda yazılı hükümler uygulanır.	4) Faiz ve İkramiyeler. 5) Bedel.
5382.	Madde 2 — 5285 s. kanun, madde 2 nin aynısıdır.	6) Diğer işlemler.

Gelir kanunu tasarısı. Madde 23 — Aşağıda yazılı menkul sermaye iratları gelir vergisinden müstesnadır.

1. Hususi kanunlara veya Devletle akdedilmiş mukavelelerle her türlü vergiden istisna edilmiş olan menkul kıymetler faiz, temettü ve ikramiyeleri.

I. Devlet tahvilleri için kabul edilen vergi muaflıkları lehinde muhtelif deliller ileri sürülmüştür. Bunların kıymetleri birbirinden farklı olduğu gibi, bu değer memleketten memlekete, hattâ aynı memlekette devirden devire değişebilir. Bunlardan birkaçını gözden geçirelim.

İlk akla gelen fayda, yurdumuz gibi iktisadî gelişmesi tarihi sebeplerden dolayı geri kaldığı için kamu kredisi alanında da ancak son zamanlarda bazı adımlar atmış bulunan memleketlerde, sermaye sahiplerini Devlet tahvillerine celbetmek ve bunlara ısındırmak bakımından kendini gösterir. Gerçekten bizde 1918 de yapılan tecrübe bir tarafa bırakılacak olursa, ancak 1933 yılından sonra iç istikrazlar nisbî bir gelişme göstermiye başlayabilmiş, harb yıllarında millî savunma zaruretleri ve paranın satın alma kuvvetinin azalması gibi amiller, bu ikinci safhanın da gönlümüzün istediği yolda gelişmesine imkân vermemiştir. Durum böyle olduğuna göre, Devlet tahvillerinin cazibelerini artırmak bakımından maliye tekniğinin meydana koymuş olduğu bütün vasıtalarından ve bu arada vergi muaflıklarından da faydalanmak uygun olur, denilebilir.

Esasen devletlerin genel olarak kendi tahvillerine bir takım muaflıklar tanımaktan elde etmek istedikleri başlıca fayda, daha müsait şartlarla para bulmaktır. Çünkü bu suretle kendilerine görünüşteki faize ilâve olarak, vergi muaflığından doğan bir takım kârlar da sağladığından, sermaye sahipleri faiz ve ihraç fiatı hususlarında daha az müşkül-pesent davranacaklar, başka bir deyişle, Devlet daha ucuza yani daha düşük faizle para bulabilecek veya tahvillerini daha yüksek fiyatla satabilecektir. Meselâ, İngiltere'de devlet tahvillerine vergi muaflığı tanınmıştır ve İngiliz gelir vergisinin son yıllarda esas nisbeti yüzde kırk beştir. (Yani standard rate isterlin başına dokuz şilindir). İngiltere'de başa baştan bir tahvil çıkarıldığını ve buna yüzde üç faiz ödendiğini kabul edelim ve diğer vergileri biran için yok farzedelim. Bu takdirde İngiliz sermayedarının eline devlete ödünç verdiği yüz isterline karşılık bir isterlin on üç şilin yani takriben bir buçuk isterlin geçecektir. Şimdi, başka bir memlekette, meselâ 1941 den önce Amerika Birleşik Devletlerinde gelir vergisinden muaf tahviller çıkarıldığını kabul edelim. Bu memleket daha ucuza para bulabilecek, faraza yüzde iki faizle tahvil çıkarabilecektir.

Devlet tahvillerine bir takım muaflıklar tanınmasından elde edilen üçüncü bir fayda, bundan evvelkinin bir neticesidir. Gerçekten Devlet görünüşte olsun nisbeten düşük bir faizle, (hiç değilse muaflığı kabul etmediği takdirde ödemiye mecbur olacağı faiz nisbeti kadar yüksek olma-

yan bir faizle) para bulmak suretiyle, dosta düşmana karşı durumunu daha sağlam göstermiye fırsat bulur. Devletin ödediği faiz nisbetinin, eğer muaflıklar kabul edilmemiş olsaydı ne olacağını hesaplamak kolay olmadıktan başka, bu kadar ince işlerle kafa yoranların sayısı da pek kabarık değildir. Bu itibarla gerek basın gerek halk efkârı daha ziyade görünüşteki faiz nisbeti üzerinde durduklarından, Devletin itibarı, olduğundan biraz daha sağlam görünür.

II. Devlet tahvillerinin bir takım vergilerden muaf tutulmaları alehinde ileri sürülen delillere gelince, bunları da aşağıdaki şekilde özetliyebiliriz:

İlkin, bir takım yazarlara göre, meseleyi bu bakımdan şöyle ortaya koymak mümkündür: Acaba Devletin muaflık kabul etmek ve tahvil sahiplerinden vergi toplamamak suretiyle katlandığı fedakârlık mı daha önemlidir, yoksa muaflıklar sayesinde ödünç para bulurken sağladığı elverişli şartlardan elde ettiği menfaatlar mı daha ağır basar? Devlet tahvillerinin vergilerden istisna edilmesine muhalif olanlara göre, Devletin vergi almamak yüzünden katlandığı külfet, daha elverişli şartlar sağlamak suretiyle elde ettiği nimetten kat kat fazladır. Çünkü tahvil satın alacak olanlar arasında ileri memleketlerde, yüksek gelir sahibi oldukları için müterakki gelir vergisi mükellefi sıfatıyla ödeyecekleri ağır vergilerden kurtulmak için vergiden muaf tahvillerden faydalanacak olanların sayısı, çıkarılan muazzam tahvil miktarına nisbetle pek büyük değildir. Bu itibarla tahvillerin piyasaya çıkarılma şartlarının tâyininde bunlar fazla müessir olmazlar. Tahviller piyasaya çıkarılırken şartlar, asıl geniş kütleyi teşkil eden nisbeten mahdut gelirli alıcıların isteklerine göre ayarlanacaktır. Bunlar ise vergi muaflığına pek fazla önem vermediklerinden, bu yüzden faizden fazla bir fedakârlık yapmayı kabul etmezler. Netekim 1939 da Amerika Birleşik Devletlerinde yapılan bir incelemede, muaflık dolayısıyla faizden hazinenin ettiği kâr, binde dört olarak hesaplanmıştır. Yüksek gelirli kimseler de tahvilleri aynı şartlarla satın alabileceklerine göre, bunlar havadan büyücek bir istifade sağlayacaklardır. Buna karşılık, Üniversiteler, Bilim ve Araştırma müesseseleri, hayır kurumları gibi esasen vergiden muaf olan teşekküller de tahvillere tanınan muaflıklardan faydalanmadıkları halde, piyasada bu muaflıklar gözönünde tutularak tesbit edilecek faiz nisbetine tabi olacaklarından, bu işten zararlı çıkacaklardır.

Devlet tahvillerinin bir takım vergi ve resimlerden muaf tutulmasından doğacak ikinci bir mahzur, bundan muhtelif tahvil sahiplerinin

sağladıkları istifadelerin sabit ve eşit olmaması bakımından kendisini gösterir.

Bir kere bu istifadeler sabit değildir. Bunlar vergi nisbetlerinde hasıl olan değişmelere göre inip çıkarlar. Meselâ, bir memlekette mütenasip olan vergi nisbetlerinin iki misline yükseltildiğini farzedelim. Bu takdirde tahvile sahip olanların muaflıktan istifadeleri iki misline çıkacaktır. Demek ki bu istifadelere karşılık faizden yapmış oldukları fedakârlık aynı kaldığına göre, Devlet kendilerine mükellef kesesinden bir miktar ihlanda bulunmuş demek olur. Buna yer vermemek için, muaflıkların ancak bir tahvilin çıkarıldığı andaki nisbetler hususunda tanınmasını, başka bir deyişle, tahvillerin eski nisbetlerden muaf olmakla beraber nisbetlere zam edilmesinden doğan yeni mükellefiyetlere tâbi tutulmaları gerekir. Ancak bunun tatbiki pek büyük müşküllere yol açacağından, olsa olsa nazarı bir fikir olarak bahse konu olabilir.

Kaldı ki tahvil sahiplerinin elde ettikleri menfaatlar eşit de değildir. Zamanımızda birçok vergiler müterakki nisbetler üzerinden alınmaktadır. Meselâ, gelir vergileri, veraset ve intikal vergileri için hemen her memlekette müterakkilik kabul edilmiştir. Müterakki vergilerde ise her mükellef, Devlet tahvillerine tanınan vergi muaflığından, tabi olduğu en yüksek vergi nisbetine göre faydalanacaktır. Meselâ, Amerika Birleşik Devletlerinde gelir vergisinin nisbeti yüksek gelirin son dilimlerinde (beş milyon dolardan fazlası için) bazan yüzde 81 e kadar çıkmaktadır. Demek oluyor ki müteaddit milyonlara sahip olan bir sermayedar için vergi muaflığından elde edilecek menfaat, bunlardan sağlanan gelirin beşte dördü kadardır. Halbuki geliri en az geçim indiriminden az olan bir tahvil sahibi için ise muaflıktan elde edilen menfaat sıfırdır. Bu ikisi arasında da mutavassıt durumda olan ve elde ettikleri istifadenin derecesinde kademe kademe farklar bulunan pek çok mükellef vardır. Yalnız bütün bunları müterakki bir vergiden muaf tutulmak suretiyle elde ettikleri istifadeler müterakkidir. Yani paralarını Devlet tahviline yatırmış olan zenginler muaflıktan büyük istifadeler sağladıkları halde, orta halliler orta, fakirler ise pek az veya hiç mesabesinde bir menfaat elde ederler. Başka bir deyişle, muaflıklar bilhassa zengin mükelleflerin işine yarar. Yani muaflıktan hamillerin sağladıkları menfaatler eşit değildir.

Devlet tahvillerinin bir takım vergilerden muaf tutulmasına karşı ileri sürülen itirazlardan birisi de şudur: Bu muaflık bilhassa yüksek gelirlere yaradığından onları Devlet tahvilleri satınalmaya teşvik etmektedir. Halbuki büyük sermayedarların paralarını yeni teşebbüslere yatır-

maları millî menfaata daha uygundur. Gerçekten, cemiyette rizikosu büyük olan yeni teşebbüslere para yatırıma en elverişli durumda olanlar büyük sermaye sahipleridir. Ufak tefek tasarruf sahibi olup bunların gelirinden sermayelerini tehlikeye koymaksızın faydalanmak isteyen aile babaları paralarını Devlet tahvillerine yatırmalı, buna karşılık büyük sermaye sahipleri de millî iktisadın öncüleri rolünü oynamalıdır. Yeni teşebbüsler ya hatırı sayılır bir kârla, yahut da büyücek bir zararla neticelenirler. Küçük sermaye sahipleri bunların kârına tamah edip paralarını buralara yatırırlarsa, başlarından büyük işe girmiş olurlar. Bir zarar, bunların belki de bir çok yıllar çalışarak biriktirmiş oldukları paracıklarını alır götürür. Halbuki büyük sermaye sahipleri yumurtalarını muhtelif sepetler arasında paylaşırlar. Bazan bir işten zarar da etseler, diğer taraflardan sağladıkları büyük kârlarla bu zararları kapatırlar ve neticede servetleriyle mütenasip büyük gelirler sağlarlar. Hiç değilse nazari olarak durumun böyle olması, yani büyük servetlerin bu suretle cemiyette faydalı bir iktisadî rol oynamaları gerekir. Halbuki zamanımızda gerek gelirler gerek servetler üzerindeki vergiler çok şiddetlenmiş olduğundan, büyük sermayeler için vergiden muaf Devlet tahvilleri çok cazip bir sığınak halini almıştır. Bunun neticesi olarak da cemiyet için pek lüzumlu olan rizikolu işlere girişilmesi işi ya ihmal edilmekte, yahut da bunu başarmıya elverişli durumda bulunmayan küçük sermayelerin zayıf omuzlarına yüklenmektedir, denir.

Devlet tahvillerinin vergiden muaf tutulmasının en önemli mahzurlarından birisi, şüphesiz büyük bir matrah kütlesini vergi dışında bırakmasıdır. Bugün büyük sanayi memleketlerinde Devlet tahvillerinin toplamı pek yüksek rakamlara varmaktadır. Ferdî gelirlerin büyük bir kısmının terkinde de Devlet bono ve tahvillerinden elde edilen faizler önemli bir yer tutarlar. Bütçelerin en hatırı sayılır kısımlarından birisi, Devlet borçlarının faiz ve yıllık taksitlerine ayrılmaktadır. Gerçi iç borçlarda Devletin faiz ve yıllık taksit olarak harcadığı paralar nihayet satın alma kuvvetinin el değiştirmesi neticesini veren giderlerden ibaret oldukları için (ileride göreceğimiz gibi) memleketi fakirleştirmezler. Bununla beraber bütün bu paraları vergi olarak toplamak oldukça güçtür. Halbuki İngiltere'de olduğu gibi Devlet bono ve tahvilleri de vergiye tabi olunca, faiz ve itfa payı olarak harcanan paraların önemli bir kısmı vergi olarak tekrar Devlet Hazinesine geri geldiği için malî mesele daha az güçlük arzeder. Devlet tahvillerinden elde edilen gelirler vergi dışında bırakıldığı zaman ise, bu boşluğu diğer gelirler üzerinden alınan vergileri artırmak suretiyle doldurmak gerekeceğinden, büyük ve çetin me-

selelerle karşılaşılacaktır. Bir yandan böylece vergilerin bir kat daha ağırlaşması, öte yandan Devlet tahvillerinin vergi dışında kalmaları yüzünden vergi kaçakçılığının kolaylaşması, Maliyenin vazifelerini çok ağırlaştıracaktır.

Devlet tahvillerine tanınan vergi muaflığının bir mahzuru da, bugünkü malî yükü hafifletmek için gelecekteki Devlet gelirlerinden bol keseden fedakârlıkta bulunulması sonucunu vermesidir. Tahvillerin çıkarıldıkları anda, tanınan vergi muaflıklarına karşılık, daha düşük bir faiz ile veya nisbeten yüksek bir fiyatla tahvil çıkarılması suretiyle, bir menfaat sağlanmış olabilir. Ancak uzun vâdeli veya daimî istikrazlarda, elde edilen bu menfaatlardan bugünkü mükellefler faydalanacakları halde, kabul edilen vergi muaflıklarından geleceğin mükellefleri zarar göreceklere dir. Zaman bakımından sınırlandırılmamış bir vergi muaflığı, tahvil sahiplerini ileride yapılacak vergi artırımlarına veya konacak yeni vergilere karşı teminat altına almak neticesini verecektir.

Başka bir deyişle, Devlet tahvillerini çıkarırken bunları satın alacak olanlara vergi muaflığı tanımak suretiyle, bugünkü nesle bir fayda sağlamaktadır. Ancak bu, gelecek nesillerin kesesinden ödenecektir. Çünkü onların vergileri artırmak veya yeni vergiler kabul etmek gibi yollarla yeni gelir kaynakları sağlamalarına engel olmak istenmektedir. Dahası var: Bunun neticesi olarak gelecek nesillerin içtimaî telâkkilerine uygun vergiler kabul etmeleri ve vergi sistemine yeni bir şekil vermeleri de güçleştirilmektedir.

III. Devlet bono ve tahvilleri hakkında kabul edilen vergi muaflıklarının kuvvetli ve zayıf taraflarını kısaca gözden geçirmiş bulunuyoruz. Bu konu üzerinde bir neticeye varmak istersek, aleyhteki delillerin daha ağır bastığını söyleyebiliriz. Gerçi şimdiki halde memleketimiz bakımından muaflıklar aleyhinde ileri sürülen mahzurların henüz daha ziyade nazarı oldukları söylenebilir.

Çünkü bizde henüz menkul kıymetlerden elde edilen gelirler vergiye tabi tutulamamakta olduktan başka, veraset ve intikal vergimizin bugünkü durumunda, değil menkul kıymetler, hattâ çok defa menkullerin hemen hepsi de vergiden kaçırılmaktadır. Başka bir deyişle, istikraz kanunlarımızla Devlet tahvillerine tanınan muaflıklar, geniş ölçüde esasen mevcut olmıyan veya fiiliyatta tatbik edilemiyen vergilere taalluk etmektedir.

Bununla beraber vergi sistemimizde mevcut olan bu aksaklıkların devam etmesine imkân tasavvur etmediğimiz için, bu sistemde vücuda

gelecek eyileşme ve düzelme ile birlikte şimdilik ancak nazari olarak mevcut gibi görünen mahzurların da önemi artacaktır. Netekim gelir vergisi tasarısı halen Büyük Millet Meclisince kabul edilmiş bulunmaktadır (3). Modern bir gelir vergisinin kabul edildiği bir memlekette ise Devlet tahvillerine tanınan muaflikların zayıf tarafları bütün çıplaklıkları ile kendilerini göstereceklerdir. Esasen memleketimizde vergiden kurtulabilen iktidarlar maalesef pek fazladır. Başka bir deyişle mükelleflerimiz ve Maliye teşkilâtımız henüz istenilen seviyeye yükselmiş olmaktan çok uzaktır. Gelir vergisi gibi müttekâmil, ileri ve bu itibarla tatbiki güç bir verginin yürürlüğe ilk girdiği devirlerde birçok güçlüklerle karşılaşması esasen tabii olarak beklenmelidir. Fakat bu arada Devlet tahvillerine tanınan vergi muaflığı Maliye teşkilâtımızı köstekliyecek, ve karşılaşılabilecek güçlüklerin en çetinlerinden birisi olacaktır.

Veraset ve İntikal vergimizin de bugünkü verimsiz durumunda bırakılmasını tasavvur edemiyoruz. Er geç bu alanda da önemli adımlar atmamız zaruridir. Bunu yaparken karşımıza çıkacak engellerden birisi de gene Devlet tahvillerine tanınan muafliklar olacaktır.

IV. Gerek memleketimiz bakımından, gerek umumî olarak ileri sürülen yukarıdaki fikirlerde bir hakikat hissesi varsa, Devlet tahvillerine tanınan vergi muafliklarının, zararın neresinden dönülürse kârdır diyerek; biran evvel bertaraf edilmesi akla gelir Ancak acaba bu ne şekilde yapılabilecektir? Başka bir deyişle, zararlarının faydalarından daha ağır bastığı kabul edildiği takdirde, Devlet tahvillerine tanınan vergi muafliklarını kaldırmak hukuk ve siyaset bakımlarından mümkün müdür.

Devlet tahvillerine tanınan vergi muafliklarının siyasi ve hukuki değeri nedir? Önce bu noktayı araştıralım.

İlkin şu hususu hemen tesbit edebiliriz: Şu veya bu nevi malların veya gelirlerin vergiden muaf tutulmasına karar vermek, şüphesiz Parlâmentonun yetkisi içindedir. Netekim her memlekette birçok vergi muafliklarına rastlanır. Bazan bu muafliklar, bir müddetle sınırlandırılmıştır. Meselâ bizde yapıları teşvik için, yeni yapılan binalar "inşalarının hitamını takip eden malî seneden itibaren üç sene" bina vergisinden muaf tutulmuşlardır. (14.7.1931 gün ve 1837 sayılı Bina Vergisi Kanunu Mad-

(3) Gelir vergisi tasarısı Kamutayca kabul edilmiş olmakla beraber, henüz neşredilmiş değildir.

de 4) (4). Çok defa ise muaflık muayyen olmıyan bir müddet için kabul edilmiştir. Meselâ bizim Kazanç Vergisi aKnunumuza göre “Esas mukavelenamelerine göre sermayesi üzerine kazanç dağıtmıyan kooperatif şirketler” “bu vergiden müstesnadırlar” (2395 sayılı ve 25.3.1934 tarihli K. madde 3 bent 2).

Bu suretle muayyen bir müddet için, veya müddetsiz olarak vergi muaflıklarının kabul edilebileceği tartışma götürmez. Çünkü her Parlâmentonun, vergileri o devrin ve o memleketin iktisadî, siyasî ve içtimaî ülkü ve ihtiyaçlarına göre ayarlamak, sarıh hak ve yetkileri arasındadır. Bunu yaparken muaflık tanımak cihetine de gidebilir.

Fakat bu, Sayın Hocamız Profesör Gaston Jèze'e göre, Devlet istikrazları dolayısıyla bahse konu olan daimî ve gayri muayyen vergi muaflığı meselesini halletmez. Sermaye sahipleri paralarını Devlete ödünç verdikleri zaman tanınan vergi muaflığı, böyle gayri muayyen, yani istikrazın ödenmesine kadar sürecek olan bir muaflıktır.

Acaba bu hususta yapılacak bir vait, müstakbel Parlâmentoları hukukî ve siyasî bakımlardan bağlayacak mıdır?

A. Gaston Jèze'in fikrine göre, dünyada hiçbir memlekette, ne siyasî ne de hukukî bakımdan her hangi bir kamu makamı, bir zümreye, mallarının veya gelirlerinin bir kısmı için daimî ve gayri muayyen surette bir vergi muaflığı vait edemez. Bir neslin gelecek nesilleri muayyen bir vergi rejimi ile bağlamıya yetkisi yoktur. Netekim muayyen bir siyasî, idarî, dinî veya askerî teşiklâtla da bağhyamaz. Eğer hukuk ve siyaset bakımlarından bu gibi taahhütlere girişilmesine imkân olsa idi, bunun neticesi olarak, muayyen bir anda iktidara gelen bir içtimaî sınıfın, bir kantunla kendisine ebedî olarak siyasî, iktisadî içtimaî ilâh. mahiyetlerde çeşitli imtiyazlar sağlayabileceği neticesine varılırdı.

Böyle bir iddianın mantıksızlığı apaçık meydandadır. Her neslin kendi iktisadî ihtiyaçları, kendi siyasî ülküsü, kendine göre bir içtimaî adalet anlayışı, kendi itikatları vardır. Nasıl olurda bir nesil kendisinden sonra gelecek olan nesillere artık onların iktisadî ihtiyaçlarını karşıla-

(4) Ancak, 28 Haziran 1948 tarih ve 5228 No. 11 bina yapımını teşvik kanununun 7 inci maddesine göre:

“Bu kanunun yayını tarihinden sonra bitirilecek yapılardan (apartıman dahil) mesken olarak kullanılanlar (ister sahibi tarafından kullanılın, ister başkasına kiraya verilsin) 1837 sayılı kanunun altıncı maddesi gereğince, iki ay zarfında beyannamesi verilmek şartıyla, on yıl müddetle bina vergisinden ve bina vergisiyle birlikte alınan buhran ve savunma vergisinden muafırlar”.

Şu kadar ki, sözü geçen 5228 sayılı kanun (14 üncü maddesi gereğince), 10 yıl yürürlükte kalacaktır.

yamaz hale gelmiş olan bir teşkilât ve siyasî, içtimâî, dinî ülkülerini zorla kabul ettirmek iddiasında bulunabilir?

Jèze'e göre Devlet tahvillerinin vergiden muaf tutulacaklarına dair yapılmış olan vait hususunda da aynı prensipler tatbik edilmelidir. Yani vergi muaflikları siyasî ve hukukî bakımlardan, kaldırılabilir mahiyettedir. Aksine dair yapılmış olan bütün vaitlere rağmen, vergilerden istisna hakkındaki hukukî rejimin tâdil edilmesi de kaldırılması da mümkündür. Çünkü istikraz mukavelesine yazılmasına rağmen muaflik vaidi âmme intizamına aykırı olduğu için hüküm ifade etmez. Esasen vergi muaflığı hakkındaki hüküm umumî, gayri şahsî mahiyette bir kaidedir ve vergi rejiminin organik kaidelerinden birisidir. Bunun için bir mukavele hükmü değil, bir kanundur. Bir mukaveleye yazıldığı zaman da gene bu mahiyettedir. Esasen çok defa mukaveleye muaflığa dair yazılan madde, vergi muaflığını veren bir kanundan aynen alınmış bir hükümden başka birşey değildir.

Devlet tahvillerine tanınan vergi muaflığı bir kanun mahiyetinde olduğuna göre, bunun da bütün kanunlar, yani umumî ve gayri şahsî kaideler gibi heran değiştirilebilmesi gerekir. Hiç bir mukavele, hiçbir vait bu ana prensibi bertaraf edemez. Çünkü Devlet vergi koymak hakkından bir mukavele ile, veya her hangi bir şekilde feragat edemez.

B. Leon Duguit gibi diğer birtakım hukukçulara göre ise, Devlet istikrazları gerçek birer mukavele mahiyeti gösterirler. Tahvillele tanınan vergi muaflikları ise bu mukavelelerin şartlarından birisidir. Devleti kendi mukaveleleri bağlar. Bunun için bu mukavelelerle taahhüt etmiş olduğu vecibelerden Devlet kendisini bir kanunla dahi, kurtaramaz.

C. Daha ileri giden bazı yazarlar, fikirlerini göz alacak bir takım ifade şekillerine bürümüşlerdir. Meselâ Fransız İhtilâlinin ünlü Devlet adamlarından Mirabeau, "Devlet tahvilleri üzerine vergi konması, iflâs demektir," mealinde bir ifade tarzı kullanmıştır. Bu zata göre, Devletin iki sıfatı vardır: bir kere Devlet, borçlu durumundadır ve bu yönden taahhütlerine sadakat göstermelidir. Öte yandan Devlet aynı zamanda egemenliğini kullanarak vergi koymak yetkisine maliktir. Fakat bu iki sıfatın kendisinde toplanmasından faydalanarak kudretini suiistimal etmiye, yani kendi alacaklıları üzerine vergi koymağa kalkışmamalıdır. Başka bir deyişle, Devlet kendi tahvilleri üzerinden hiçbir vakit vergi almamalıdır.

Devlet tahvilleri üzerinden, bunların vergiden muaf olduklarına dair bir vaitte bulunulmadığı takdirde dahi, vergi alınmaması hakkındaki gö-

rüşü zamanımızda müdafaa eden maliyecilere artık pek rastlanmamaktadır. Bunun için biz de tartışmayı ilk iki görüşe hasredebiliriz.

Acaba Devlet tahvillerinin, bu tahvillerin ödenmesine kadar, bazı vergilerden (veya bütün vergilerden) muaf olacakları kabul edildiği halde, ileride bu muaflığın kaldırılması mümkün olduğu hakkındaki fikre karşı nasıl bir durum almak uygun olur?

Bize kalırsa, bu tezin hukukî kıymeti ne olursa olsun, memleketimizde kabul edilmesi mahzurlu olacaktır. Gerçekten yurdumuzda kamu kredisi henüz yeni ve cılız bir müessesedir. Bu itibarla, Devlet, yurdun yüksek menfaatları bakımından, kendisine ödünç para vermiş olanların adalete aykırı sayabilecekleri bir hareketten kaçınmalıdır. Başka bir deyişle, kredi işlerinde sadece hukuk bakımından haklı olmak kâfi gelmez. Nasafet kaidelerine ve sermaye sahiplerinin hislerine de yer vermek uygun olur. Bu bakımlardan memleketimizde bugün tedavülde bulunan ve genel bir vergi ve resim muaflığından faydalanan tahvillerin, ta itfalatına kadar, bütün bu muaflıklardan faydalanmalarını uygun buluruz.

Bununla beraber, başlıcalarını yukarıda sıraladığımız mahzurlar bize hayli önemli görünmektedir. Yani modern bir gelir vergisi kabul eden, diğer vergilerini ve bilhassa veraset ve intikal vergisini modern vergi tekniğine uyduran bir memlekette Devlet tahvillerine vergi muaflığı tanınmasının çok zararlı olacağına ve yurttaşlar arasında vergi yükünün adalete uygun bir şekilde paylaşılacağına engel teşkil edeceğine kaniiz. Memleketimizde de vergilerin ıslahı yoluna girilmektedir. Bu itibarla ilk fırsatta bizde de Devlet tahvillerine vergi muaflığı tanımak usulünden—tabii bundan sonra çıkarılacak tahviller için— sarfınazar edilmesini temenni ederiz.

Hemen şunu ilâve edelim ki bu temenninin şimdilik yerine getirilmesi için vaktin biraz erken olduğu meydandadır. Milletlerarası durum az çok normal bir hal alıp dünya iktisadı biraz olsun yoluna girmedikçe bu temennimizin tahakkuk edebileceğini ummuyoruz. Fakat meseleleri vazedip gelecekte nasıl halledilmeleri gerektiği hakkında vaktiyle tartışmalar yapılmasının faydalı olduğuna kaniiz.