

ZİRAİ KAZANÇLARIN VERGİLENDİRİLMESİ, SÂBİT ORTALAMA VE ZARAR NAKLİ

Prof. M. Orhan DİKMEN

Maliye Enstitüsü Müdürü

G İ R İ Ő

1 — Türkiye'de hâlen vergiden müstesna bulunan zirai kazançların vergilendirilmesi hususundaki çalışmalar son zamanlarda oldukça ilerlemiştir. Bu mevzuda, muhtelif kimseler tarafından yapılan tetkikler ve ileri sürülen fikirlerden sonra, Maliye Vekâleti de bir öntasarı hazırlamış ve bunu, fikir ve mütalâalarını almayı uygun bulduğu müesseselere göndermiştir.

Zirai kazançların vergilendirilmesi, arzettiği hususiyet dolayısıyla, çok değişik ve alâka çekici fikir ve teklifler ileri sürülmesine müsait bir mevzudur. Böyle olmakla beraber, biz bu yazımızda, doğrudan doğruya bu vergilendirme üzerinde durmayacağız. Bu husustaki kanaatlerimizi arzetmiyeceğiz. Burada, sadece, zirai kazançların vergilendirilmesi halinde, vergi hukukumuzda gerekli yerlerini almaları daha mübrem bir hale gelen *iki müessese* hakkındaki düşüncelerimizi belirtmek istiyoruz.

Bahis mevzuu müesseselerden biri, *ortalama vergilendirme*; diğeri ise *zarar nakli*'dir. Vakiya, bugünkü mevzuatımızda da, bunlara yer verilmiş olduğu söylenebilir. Fakat, hâlen tatbik edilen şekli ile zarar nakli müessesesi, tatmin edici olmaktan uzaktır. Diğer taraftan ortalama vergilendirmenin bir tatbik nev'i olarak gösterilebilecek olan inşaat kârlarının dağıtılmasına mütedair usul ise, hem pek mahdut bir sahaya inhisar ettirilmiş bulunmakta ve hem de nev'i şahsına münhasır, ve içinden çıkılmaz derecede karışık bir şekil arz etmektedir. Bu itibarla, zirai kazançların vergilendirilmesi meselesi müspet bir hal tarzına bağlanırken, bu müesseselerin de, vergi hukukumuzda işgal etmeleri gereken ehemmiyet derecesine getirilmeleri yerinde olur.

2 — Bilindiği gibi, ziraat kazançlar çok mütehavvil mahiyettedir. Ziraat faaliyeti, senelik bir *périodicité* arz etmekle beraber, seneden seneye pek farklı olabilen tabii şartların direkt tesiri altındadır. Tabii âmillerin ehemmiyeti, bilhassa Türkiye gibi modern ziraat için gerekli vasıta ve teçhizatı henüz fevkalâde mahdut olan bir memlekette, pek büyüktür. Dolayısıyla, ziraat kazançlarının, Türkiye'de — ileri ziraat metodlarını tatbik eden memleketlere nazaran — çok daha mütehavvil bir seyir takip ettikleri söylenebilir.

Bu bakımdan, millî gelir rakkamları iyi bir fikir verebilir. Hakikaten, istihsal sektörleri itibariyle ve cârî fiatlarla Türkiye millî gelir hesaplarında, ziraat gelirin bilhassa 1949 ve 1954 gibi kötü mahsul senelerinde kuvvetle gerilediğini görmek kabildir. Sâbit fiatlarla millî gelirde, aynı senelerin gerileme nisbeti daha da fazladır.

TABLO I.

ZİRAAT SEKTÖRÜNDE SÂBİT FİATLARLA MİLLÎ GELİR

(1948 istihsal âmilleri fiatlarıyla) 1

Seneler	Milyon TL.
1948	4 691
1949	3 672
1950	4 551
1951	5 493
1952	5 848
1953	6 403
1954	5 141
1955	5 607
1956	6 095
1957	6 218

Bu tablodan görüldüğü üzere, 1949 senesinde ziraat sektöründe gelir azalması, 1948'e nazaran % 21,5 dur. Ziraat gelirin 1950 senesindeki artış nisbeti % 23,9 dur. Keza bir evvelki seneye göre, 1954'de azalış nisbeti % 19,7, 1955'de artış nisbeti ise % 9 dur.

Ziraat gelirindeki bu azalma ve çoğalmalar, muhtelif mahsullerin daima aynı seyri takip etmemeleri dolayısıyla, tek mahsuller-

[1] İstatistik Umum Müdürlüğü, Millî Gelir İstatistikleri, Ankara 1958.

deki tahavvül nisbetlerinden düşüktür. Başka bir deyişle, türlü mahsullerin bazan aksi gelişme istikametleri takip etmesi neticesinde, bazı sahalardaki azalmalar, diğer sahalardaki artışlarla telâfi edilmiş bulunmaktadır. Meselâ, Türkiye ziraî gelirinde en mühim mevkii işgal eden hububat mahsulünün 1951 ilâ 1957 senelelerinde şöyle bir seyir takip ettiğini görüyoruz :

TABLO II.

HUBUBAT İSTİHSALI²

<i>Seneler</i>	<i>İstihsal (1000 ton)</i>	<i>Bir evvelki seneye nazaran (+ ve - % olarak)</i>
1951	10 679	
1952	12 242	+ 14,6
1953	14 344	+ 17,1
1954	9 624	- 32,9
1955	12 433	+ 29,1
1956	11 818	- 4,9
1957	14 598	+ 23,5

Bu tabloda, hububat istihsalinin, 1954 senesinde ziraî sektör gelirinde müşahede edilen azalmadan daha kuvvetle azaldığını ve 1956 senesinde de ayrıca bir gerileme kaydettiğini görmekteyiz. Halbuki, 1956 için vermiş olduğumuz umumî ziraî gelir rakkamında, bir evvelki seneye nazaran artış vardır. Hububattaki azalma, aynı yıl bakliyat, pamuk ve sınaî nebatlarda kaydedilen artışla telâfi edilmiş bulunmaktadır.

Ziraat gelirinden, tek bir mahsul nev'ine geçerken müşahede edilen bu seyyaliyet artışı, muayyen bölgeler ve hususiyle münferit teşebbüsler ele alındığı takdirde daha da artmak icap eder. Filhalka, bilfarz Konya'daki kuraklık Sivas'ta nisbeten iyi mahsul idrâk edilmesiyle telâfi edilmiş olabilir. Dolayısıyla, muhtelif bölge-

[2] Hububat istihsalı için, sâbit fiatlar üzerinden tertip edilmiş bir kıymet istatistiği bulamadık. Bununla beraber, miktar itibariyle tertip edilmiş olan yukarıki tablo da, maksadı temin etmektedir. Zira, miktar değişimleri, az çok sâbit fiat değişmelerine tekabül etmektedir.

lerdeki azalma ve çoğalmalar, umumî hububat mahsulündeki tahavvül nisbetinden daha fazla kalacaktır.

Tek teşebbüslerde ise, senelik mahsul farklarının, bölge farklarından da üstün olacağı kabul edilebilir. Maalesef, elimizde, münferit ziraî teşebbüslerin elde ettikleri ziraî mahsullerin seneden seneye arz ettikleri dalgalanmaları gösterecek rakkamlar yoktur. Bununla beraber, yukarıdaki izahlarımız, bunların umumî dalgalanma seyirinden çok daha kuvvetle mütehavvil olduklarını tahmin etmek gerektiğini göstermektedir.

3 — Şunu hemen ilâve edelim ki, mütehavvil kazançlar, ziraate mahsus ve münhasır değildir. Sanayi ve ticaret sahasında da, bu nevi kazançlara rastlanmaktadır. Bu itibarla, Türk gelir vergisi bünyesinde yapılmasını teklif ettiğimiz değişiklikler umumî mahiyettedir. Ortalama vergilendirme ve zararın diğer yıllara nakli müesseselerinden, her nevi mütehavvil gelirler aynı şekilde istifade etmelidir. Bahsi geçen müessese veya usullerin bugünkü tatbik şekli tatmin edici olmaktan uzaktır. Mütehavvil gelirlerin bugün tâbi tutulduğu çok sert rejimin yerinde olmadığı kanaatindeyiz.

Binaenaleyh, bu yazımızda, ortalama vergilendirme ile zarar nakli müesseseleri hakkında ileri sürdüğümüz mütalâalar, sadece ziraî kazançların vergilendirilmesi karşısında ve yalnız bunlar hakkında ileri sürülmüş teklifler mahiyetinde olmayıp, daha şümüllüdür. Ziraî kazançların vergilendirilmesi, bu teklifleri ileri sürmek için bir vesile teşkil etmiştir. Bununla beraber, ziraî işletmelerden çok büyük bir kısmının vergi dışında kalması, mükellef kılınanların vergi rejimine mümkün mertebe bir elâstikiyet verilmesi gerektiği hususunda munzam bir delil olarak kabul edilebilir.

Mükellef tutulacak teşebbüslerin vergi rejimi ne kadar yumuşak ve âdil olursa, aynı sektörde faaliyette bulunan vergili ve vergisiz teşebbüsler arasında yaratılmış olan fark, o derece yumuşatılmış olur. Mülga muamele vergisinde, küçük sanayi muafiyeti ile sınaî faaliyette husule gelmiş olan ikiliğin ne kadar şiddetli mücadelelere yol açtığı, türlü mahzurlar doğurduğu ve neticede vergileme şeklinin değiştirilmesine zaruret görüldüğü hatırlardadır.

Ziraî kazançlar vergilemesinin sağlam bir bünyeye sahip olması ve tabii bir şekilde gelişmesi için, bu hususların gözönünde bulundurulmasının faydadan hâli olmadığı kanaatindeyiz.

1. Ziraî kazançların vergilendirilmesi :

1 — Türkiye'de, 1950 yılında, kazanç vergisinden gelir vergisi rejimine geçilirken, ziraî kazançların mükellefiyet dışında bırakılması yoluna gidilmişti. Hükûmet, projesinde, sadece küçük ziraî gelirleri vergi dışında tutmak maksadile konulmuş bulunan çiftçi, yahut köylü muafiyeti, Büyük Millet Meclisinde bütün ziraî kazançlara teşmil edilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu tasarısının tetkiki maksadile teşkil edilen muvakkat komisyon raporunda, bu teşmil hakkında aynen şöyle denilmektedir: «Bu muaflıkla istihdaf edilen asıl gaye ziraat işlerinde bilfiil çalışmak suretile geçimini temin eden küçük çiftçiyi (köylüyü) vergi dışı bırakmaktır. Bu gayeye vâsıl olmak için, ilk merhale olarak umumî bir muaflıktan gidilmesi, böylece bir taraftan vergi tatbikatı cephesinden ihtiyatlı hareket edilirken, diğer taraftan da memleketimizde ziraî reform hareketinin vereceği neticelerin de beklenmesi muvafık görülmüştür»³.

Ayrıca, bu esas sebep yanında, a) muhtemel vergi hasılatının az olması, b) ziraî kazanç seviyesinin pek düşük olması ve c) ziraat erbabına az çok mazbut bir hesap tutturmanın imkânsız olması⁴ gibi diğer sebepler de ileri sürülmüştü.

2 — Bu sebepler, bilhassa küçük çiftçiler bakımından ve gelir vergisinin ilk tatbik yılları için kabule değer bir mahiyet taşımaktaydı. Fakat, gelir vergisi sistemi azcok bir yerleşme istidadı arzince, mutlak ve gayet geniş bir şekilde konulmuş olan ziraî kazançlar istisnasının türlü mahzurları olduğu müşahede edildi.

Gelir vergisinin tatbikine geçildikten kısa bir müddet sonra, muayyen bir seviye üstünde kalan ziraî kazançların da vergilendirilmesi hususunda gittikçe kuvvetlenen bir temayül başgösterdi. İki milletvekilinin bu maksatla Meclise verdikleri kanun tekliflerini takiben, Maliye Vekâleti de hazırlık çalışmalarına başladı ve muhtelif komisyonları bu mevzuun tetkikile vazifelendirdi.

[3] Gelir Vergisi Kanunu tasarısı ve geçici komisyon raporu (1/171), s. 20.

[4] Gelir Vergisi Kanunu tasarısı ve geçici komisyon raporu (1/171), s. 27.

Son olarak, bütün bu çalışmalar neticesinde bir kanun öntasarısı hazırlanmış bulunmaktadır. Bu tasarının, «*ziraî kazançların gelir vergisinin çerçevesi içerisine alınmasını icap ettiren sebepler*» başlığını taşıyan birinci bölümünde, 4 esas sebep üzerinde durulmuştu. Bunlar, sırasile, gelir vergisinin bütün irat ve kazançları kavraması zarureti, sosyal adâlet, malî ihtiyaç ve iktisadî mülâhazalar adı verilen sebeplerdir.

Şunu hemen kaydedelim ki, *iktisadî mülâhazalar* başlığı altında tetkik edilen husus, daha ziyade menfî bir delil olarak ele alınmış bulunmaktadır. Başka bir ifade ile, bu kısımda, verginin, iktisadî faaliyeti tazyik eden bir unsur olmadığı ve bunun yanı sıra vergi muafiyetinin de iktisadî hayatı geliştirici bir fonksiyonu bulunmadığı ifade edilmektedir.

Tamamen indî mahiyette olan ve hiç bir nazarı esasa veya istatistikî veriye dayanmayan bu iddianın münakaşasını burada yapacak değiliz. Yalnız, bu sonuncu nokta hariç, *diğer 3 sebebin* yerinde ve kabul edilmesi gereken sebepler olduğunda şüphe yoktur. Bunlardan bilhassa *ilk ikisi* çok mühimdir.

Gelir vergisinin bünyesinde mevcut *auto-contrôle*'ün, ancak bu verginin bütün irat ve kazançları vergilendirmesi halinde tam olarak işleyebileceği bir hakikattir. Bugünkü halde, ziraî kazançlar istisnası, gelir vergisine tâbi sektörden de bir kısım kazanç ve iratların, bu istisnadan gayrimesru bir şekilde istifade ederek kaçmasına yol açmaktadır. Ezcümle, ziraî mahsuller ticareti ile uğraşanların hiç değirse bir kısmı ile, ham maddelerini doğrudan doğruya ziraî sektörden temin eden bazı sanayi kollarında, yüksek fiatla tanzim edilmiş çiftçi makbuzları ve daha başka tedbirlerle, geniş ölçüde matrah daraltmaları yapıldığı kolaylıkla tahmin edilebilir.

Başka bir ifade ile, ziraî kazançlar, bu suretle ziraat sektöründen, ticaret ve sanayi sektörlerinin ziraatle doğrudan doğruya münasebet halinde bulunan kısımlarına yayılmaktadır. Bunun mahzurları âsikârdır. Mükellef zümreleri arasındaki vergi yükü müsavatsızlığı, böylece, yalnız mükellef ve muaf sektörler arasındaki farktan ibaret kalmamakta, fakat vergili sektör içinde de, farklı vergi yükleri husule gelmesi neticesini doğurmaktadır.

Bu vaziyetin, *vergi adâleti* bakımından câiz görülmemesi gerektir. Vergi yükü, gerek münferit mükellefler, gerekse mükellef

zümreleri itibarile, bunların vergi ödeme kabiliyetlerine mümkün mertebe uygun bir şekilde dağılmış olmalıdır. Halbuki, diğer farkları bir tarafa bıraksak bile, sadece, millî gelirin yarısına yakın bir kısmını mükellefiyet dışında bırakan ziraî kazançlar istisnası ile vergi adâleti fikrinin bağdaşabilmesine imkân bulunmadığı açıkça görülmektedir.

Ziraî kazançlar tasarısında ifade edildiği gibi, «âmme masraflarının çok yüksek rakkamlara vardığı ve bu masrafları karşılamak için şahsî gelirlerin icabında yüzde ellisinden fazla bir kısmına el-konduğu bugün, fedakârlık müsavatının tesisi bir zarurettir. Aksi halde, sosyal huzursuzluktan maada, mükellefin reaksiyonu ile karşılaşılır. Vergi mukavemetini doğuran ve bunu âdeta vergi husumetine kadar götüren âmillerin başında vergi yükünün âdilâne bir surette tevzi edilmemesi gelir. Bu durum, şüphesiz, âmme hizmeti için büyük bir tehlikedir»⁵.

Mali ihtiyaç sebebine gelince, bunu maalesef bir mûta olarak kabul etmek icap etmektedir. Bu bakımdan, diğer sektörlerin esasen çok ağır olan vergi yükünü daha da arttıracak tedbirlere mü-racaat yerine, ziraî kazançların vergilendirilmesi yerindedir. Filhakika, tasarıda kaydolunduğu gibi, «millî gelirin nısfına yakın bir kısmını temsil eden ziraî sektör, vergi bakımından, hemen hemen hiç dokunulmamış bir potansiyel olarak» durmaktadır⁶.

II. Vergilendirme tasarısının esasları :

1 — Burada, ziraî kazançları vergilendirme tasarısını tam olarak tetkik edecek değiliz. Böyle bir tetkik maksadımızın dışındadır. Keza, tasarının esasları hakkında kritik görüşlerimizi de arz etmeyeceğiz. Yapacağımız şey, sadece, ortalama vergilendirme ve zarar nakli usullerinin faydalarını belirtmek bakımından, tasarıdaki mükellefiyet esası üzerinde biraz durmaktan ibaret olacaktır.

Filhakika, böyle bir tetkik çok lüzumludur. Zira, ortalama üzerinden vergilendirme ile zarar naklinin ehemmiyeti, geniş ölçüde mükellefiyet şekli ile alâkalıdır. Faraza, ziraî kazançlar da, bina

[5] *Maliye Vekâleti*: Ziraî kazançlar tasarısı, teksir edilmiş metin, Ankara 1959, s. 6.

[6] *Maliye Vekâleti*: Ziraî kazançlar tasarısı, s. 8.

vergisinde olduğu gibi, takdir edilmiş iratlar üzerinden vergilendirilse, gerek ortalama vergilendirme, gerekse zarar nakli müesseseleri tamamen lüzumsuz hale gelir. Buna mukabil, mükellefiyet hakikî kazançlar itibarile tesis edildiği takdirde, bahis mevzuu usullerin lüzum ve ehemmiyeti münakaşa edilemez.

2 — Tasarıda, ziraî kazancın tesbiti ile ilgili olmak üzere 4 usule yer verilmiş bulunmaktadır. Bunlar, basitten mürekkebe doğru, şöyle sıralanmaktadır: Götürü gider usulü, ziraî işletme hesabı usulü, envanterli işletme hesabı usulü ve bilânço usulü. Bunlardan son ikisi, tamamen ihtiyarî mahiyettedir. Ziraî kazanç erbabı, diledikleri takdirde, bu iki usulden birini seçebileceklerdir. Ancak, bu iki usulden birini kabul edenler, iki yıl geçmedikçe, bundan geri dönemeyeceklerdir.

Birinci ve ikinci usuller ise, normal veya mecburî usullerdir. İhtiyarî usullerden herhangi birini kabul etmeyen mükellefler, vaziyete göre, bu mecburî usullerden birine veya diğerine tâbi olacaklardır. Şu hale nazaran, ziraat erbabı da, aynen tacirler gibi *iki sınıfa* ayrılmış bulunmaktadır.

a) Bunlardan, senelik satışlarının tutarı, 100 000 liranın altında kalanlar, *götürü gider usulüne* tâbidir. Yâni bunların kazançları, bildirecekleri yıllık hasılatlarından götürü şekilde tesbit olunan masraflar indirilmek suretile bulunacaktır. Ancak, şunu da ilâve edelim ki, bu sınıfa giren çiftçiler, esas itibarile ihtiyarî olan üçüncü ve dördüncü usullerden başka, ikinci usulü de kabul edebileceklerdir.

Götürü gider esasına göre vergilendirilecek mükellefler, herhangi bir defter tutmağa mecbur değildir. Bunlar, sadece muayyen zamanlarda, yâni kışlık ekimler için Aralık, yazlık ekimler için Haziran sonuna kadar, hayvan mevcudu için de Nisan ayında, işletmelerinin buldukları yer muhtarlıklarına müracaatla beyanda bulunmağa mecburdur. Bu beyan yazılı olabileceği gibi, muhtarlıkta bulundurulacak, ekim ve sayım defterine kaydedilmek üzere sözlü de olabilir. Beyan, esas itibarile bir hasılat beyanıdır. Beyana takaddüm eden hesap devresi zarfındaki satış tutarları, miktar ve nakit olarak bildirilecektir. Masraflar beyan edilmeyecek, ancak, işletme kira ile çalışıyorsa, yıllık kira tutarı beyan edilecektir.

Demek ki, netice itibarile, bu sınıfa giren mükellefler, gayri-saffi hasılatlarını bildirmiş olacaklardır. Masrafları ise, Vergi Usul Kanununa göre tâyin edilecek gider emsali üzerinden götürü olarak hesaplanacaktır. Bu emsal, faraza % 50 olsa, satış tutarı 30 000 lira olan çiftçinin sâfi kazancı 15 000 lira itibar edilecektir. Çiftçi, işletmesi için bir kira ödemekte ise, bunu götürü masraf emsalinden ayrı olarak, hakikî tutarı üzerinden indirebilecektir.

b) Senelik satışlarının tutarı, 100 000 lira veya daha fazla olan mükellefler ise, *zirai işletme hesabı* tutmakla mükelleftirler. Fakat, istedikleri takdirde, ihtiyarî iki usulden birini kabul edebileceklerdir. Zirai işletme hesabına göre, zirai kazanç, bir hesap devresi içinde elde edilen hasılat ile yapılan masraflar arasındaki müsbet farktır. İşletme defterinin bir tarafına hasılat, diğer tarafına masraflar yazılacaktır. Hasılat, mahsullerin satış bedelleri, istihsal vasıtalarının başka çiftçilerin istihsal işlerinde çalıştırılması mukabilinde alınan bedeller ile, masraf kaydedilmesine cevaz verilen kalemlerin satış bedellerinden ibarettir. Masraflar ise, istihsal masrafları ile umumî masrafları ve amortismanları kavramaktadır. Sene sonunda, hasılat ile masraf toplamları arasındaki fark, müsbet ise kazancı, menfi ise zararı gösterecektir.

Şunu da ilâve edelim ki, ihtiyarî olan iki usulden, envanterli işletme hesabı, basit işletme hesabının envanter kayıtlarını da ihtiva eden şeklidir. Bilânço esası ise, ticarî bilânço usulünün aynıdır.

3 — Görülüyor ki, basitten mürekkebe doğru, derece derece tatbik edilen dört usulde de, esas maksat sâfi kazancı tesbit etmekten ibarettir. Bunlardan ilkinde tesbit edilen ve vergi matrahını teskil edecek olan kazanç, sâfi olmakla beraber, hakikî değildir. Diğer usullerde ise, sâfi ve hakikî kazanç tesbit edilmektedir. Ancak, birinci usulde de, götürü masraf emsallerinin isabetli bir şekilde tesbiti nisbetinde, matrah, hakikî kazançla yaklaşacaktır.

Şu hale nazaran, gelir vergisinin müterakki nisbetlerinin tatbik olunacağı matrah, zirai işletme usulü veya ihtiyarî usullerden birile tesbit edildiği takdirde, seneden seneye değişecek, artacak, azalacak ve belki de bazı seneler zarar halini alacaktır. Götürü masraf usulünde ise, tatbik edilecek emsaller, beş senelik devreler için muteber kaldıklarına göre, bir dereceye kadar sâbit bir mahiyet almaktadır. Başka bir deyişle, sâfi kazancın tahavvülleri üzerinde müessir olan iki unsurdan birisi, yâni masraf unsuru, hasılatın bir

nisbeti olarak hesaba katılacağına göre, hasılatın veya gayri sâfi kazancın tahavvüllerine paralel hale getirilmiş olmaktadır. Bununla beraber, götürü masraf emsallerinin tesbitine esas teşkil eden unsurlarda ehemmiyetli değişiklikler husule geldiği takdirde, bu emsallerin beş sene geçmeden de değiştirilmesi kabul edilmiştir. Buna nazaran, masraf unsurunda da bir dereceye kadar seyyaliyet temin edilmiş demektir⁷.

Netice olarak diyebiliriz ki, ziraî kazançları vergilendirme tasarısında kabul edilen esaslar, ziraî kazançların mütehavvil karakterine az çok uygundur. Ziraî kazanç, karinelere göre hesaplanmadığı gibi, tamamen götürü olarak da tesbit edilmemektedir. Mükelleflerin matrahlarında seneden seneye oldukça büyük farklar olabilecektir. Dolayısıyla, mütehavvil kazançların vergilendirilmesi bakımından büyük bir ehemmiyet arzeden ortalama vergilendirme ile zarar nakli müesseselerinin, burada da münasip şekilde tatbiki lâzımdır.

III. Ortalama vergilendirme, sâbit ortalama usulü :

1 — Bilindiği gibi, gelir devamlı bir akım halindedir⁸. Bununla beraber, hesaplanabilir bir hale gelmesi için muayyen bir zaman fasılası içindeki kısmının âdetâ müstakil olarak gözönünde tutulması icap etmektedir. «*Mütehavvil gelirler ve yıllık vergileme devresi*» adlı etüdümüzde, bu hususta oldukça geniş izah edilen ve bu sebeple burada tekrarına lüzum görmediğimiz sebepler yüzünden, en münasip zaman fasılası olarak «*Yıl*» ölçüsü kabul edilmiştir.

Yıl ölçüsü ve yıllık vergilendirme, bu bakımdan en münasip usul olmakla beraber, müterakki nisbetli vergilerde, muntazam ve mütehavvil matrahlar arasında bir *discrimination* (ayırma) unsuru halini almaktadır. Başka bir deyişle, yıllık vergilendirme, me-

[7] Şahsi kanaatimize göre, ziraî kazanç ölçüleri içinde bilhassa götürü masraf emsallerinin, beş yıllık değil, fakat senelik olarak tesbiti lâzımdır. Vâkıa, ehemmiyetli değişiklik halinde tâdil imkânı da, iyi kullanıldığı takdirde, bir dereceye kadar maksadı temin edebilir. Fakat, bunun tam olarak işleyebileceğini pek sanmıyoruz.

[8] Bu hususta bk. *M. Orhan Dikmen: Mütehavvil gelirler ve yıllık vergilendirme devresi*, Maliye Enstitüsü Konferansları, cilt III, İstanbul 1958, s. 73 - 102; ayrı bası, s. 1 - 30.

selâ gelir vergisinde, muntazam ve mütehavvil gelirlerin farklı nisbetlerde mükellef kılınmaları neticesini vermektedir. Hakikaten, vergi tarifesi müterakki olduğundan, mütehavvil gelirler, muntazam bir seyir takip edenlerden daha fazla vergilendirilmiş olmaktadır.

Bunu basit bir misalle derhal göstermek kabildir. Türk gelir vergisine tâbi iki kimse farzedelim. Bunların ikisi de, evli ve iki çocukludur. İkisinin de, muayyen bir devre, meselâ 3 sene zarfında elde ettikleri gelir 60 000 liradır. Ancak, birincisi, bu geliri muntazam bir şekilde (senede 20 000 TL.) temin ettiği halde, ikincisinin geliri mütehavvildir ve şu seyri takip etmiştir : 5 000, 5 000, 50 000 TL.

Türk gelir vergisinin hâlen mer'î tarifesine göre, birinci mükellefin vergisi, senede 4 139 lira hesabına 3 senelik devre sonunda 12 417 liradır. Buna karşılık, ikinci mükellefin aynı devre zarfında ödediği vergi tutarı, 551, 551 ve 13 785 lira ki, cem'an 14 785 liraya bâliğ olmaktadır. Arada 2 368 lira fark vardır. Başka bir ifade ile, ikinci mükellef, 3 senelik devre sonunda, birincinin vergi tutarından % 19 fazla vergi ödemiş olmaktadır.

2 — Görülüyor ki, müterakki nisbetli vergilerde, mütehavvil gelirler, netice itibarile, daha ağır bir vergi yüküne katlanmaktadır. Eğer, mütehavvil gelirler, münhasıran spekülâtif kazanç mahiyetinde olsaydı, belki bu *discrimination* üzerinde durmağa lüzum görülmezdi. Keza, umumî olarak, mütehavvil gelirler, muntazam gelirlere nazaran daha yüksek bir vergi ödeme kabiliyeti arzetsaydı, mesele kendiliğinden hallolunmuş sayılırdı. Halbuki, bu neticeler, hakikî vaziyete uymamaktadır.

Bir kere, mütehavvil gelirler, spekülâsyon kazançlarından ibaret değildir. Uzunca vâdeli taahhüt işlerinden temin edilen kazançlar, fikrî haklardan, umumiyetle ilim ve sanat eserlerinden elde edilen kazançlar da ekseriya çok mütehavvildir. Üzerinde birkaç sene çalışıldıktan sonra meydana gelen böyle bir eserin satılmasile temin olunan kazancı, münhasıran elde edildiği yılın kazancı addetmek ve bütün olarak müterakki şekilde vergilendirmek doğru değildir.

Diğer taraftan, mütehavvil gelirlerin, muntazam ve muttarit gelirlere nazaran daha yüksek bir vergi ödeme kabiliyeti arzettiği

de iddia edilemez. Aksine olarak, muntazam gelirlerin, bu bakımdan daha üstün vaziyette olduğunu kabul etmek icap eder. Yukarıda verdiğimiz misali tekrar ele alalım: Yarattığı ilim ve san'at eserini satan kimsenin, tekrar ne zaman böyle bir eser daha vücade getirebileceği ve bunu da münasip bir fiata devredip edemeyeceği belli değildir.

Şu halde, mütehavvil ve muntazam gelirler arasında vergi yükü bakımından bir fark tesis etmek icap ederse, yıllık vergileme neticesinde husule gelen *discrimination'un* tam aksine, bunun mütehavvil gelirler lehine olması gerektiği ileri sürülebilir.

3 — Türk gelir vergisinde, ortalama vergilendirme, yalnız tahhüt şeklindeki inşaat ve nakliyat işlerinde tatbik edilmektedir. Bir de, gelecek yıllara ait olup peşin tahsil edilmiş kira bedellerinin, ilgili buldukları yılların hasılatı sayılmaları esası kabul edilmiştir. Bu hükümler kâfi sayılamaz. Ortalama vergilendirmenin, sadece bazı kazanç veya irat nevelerine değil, fakat bütün mütehavvil gelirlere teşmil edilmesi lâzımdır. Bu fikri, adı geçen etüdümüzde, mufassal bir şekilde izah ve müdafaa etmiştik⁹.

Yukarıda, arzettiğimiz şekilde, ziraat kazançlar da, esas itibarile mütehavvil bir seyir takip etmek temayülündedir. Nitekim, bu karakterleri dolayısıyla, ziraat ve hususile avcılık ve balıkçılık kazançlarına Kanada'da ortalama vergilendirme imkânı bahşedilmiş bulunmaktadır. Hemen kaydedelim ki, bu faaliyetler, adı geçen memlekette esas itibarile yetiştiricilik, yâni bir nevi ziraat faaliyet şeklinde icra edilmektedir. Türkiye ziraatinin, bu memleketlerdekine nazaran, çok daha az gelişmiş olduğu, tabii şartlara çok daha bağlı bulunduğu gözönünde tutulacak olursa, ortalama vergilendirmenin, memleketimiz ziraati bakımından ehemmiyeti tam olarak belirmiş olur. Kaldı ki, ziraat kazançlar, Türkiye'de hem yeni olarak, hem de ancak nisbeten mahdut bir kısmı itibarile vergilendirilecektir. Başka bir deyişle, vergiye karşı hassasiyet ve mukavemet başlarda fazla olacaktır. Ayrıca, bu kazançlardan az çok mühim bir kısmının vergilendirilmemiş olarak kalması dolayısıyla vergili ve vergisiz kazançlar arasında oldukça büyük bir fark husule gelecektir. Ortalama vergilendirme ile bu farkın yumuşatılması, vergiye karşı mukavemeti de azaltacaktır.

[9] M. Orhan Dikmen : Mütehavvil gelirler, zikr. eser, s. 28.

4 — Buraya kadar verdiğimiz izahat, Türk gelir vergisinde de ortalama vergilendirmenin umumî bir şekilde kabul edilmesi gerektiğini göstermektedir. Fakat, acaba, hangi ortalama kabul ve tatbik edilmelidir ?

Yıllık vergilendirme devresinin arzettiği mahzurları gidermek üzere, başlıca üç ortalama şekli ileri sürülmüştür. Bunlar, sırasile, müteharrik ortalama, kümülâtif ortalama ve sâbit ortalama usul-leridir.

a) *Müteharrik ortalama*, son hesap devresi gelirinin, evvelki birkaç (umumiyetle iki) sene geliri ile toplanıp, sene adedine bölünmesi suretile bulunan ortalamadır. Ortalama geliri hesaplanacak sene ile birlikte, geliri toplama giren seneler de ilerilemektedir. Bu seneler, âdeta, ortalama geliri tesbit edilmek istenen senenin gölgesi gibidir. Onunla birlikte, ileriye doğru hareket ederler.

Müteharrik ortalama, uzun müddet Prusya ve İngiltere'de tatbik edilmiştir. Fakat, mahzurları dolayısıyla terkolunmuştur. Bu usulün en mühim mahzuru, mükellefin ortalama gelirinin en yüksek gözüktüğü ve dolayısıyla en yüksek vergiyi ödediği yılın, fiilen en fazla gelir temin ettiği sene olmayıp, ondan sonra gelen senelerden biri olmasıdır. Gelir vergisinin çok müterakki olduğu düşünülecek olursa, mükellefin yıllık gelirinin kuvvetle düşmesi halinde, fevkalâde ağır ve belki de o yıl gelirinden fazla vergi ödemek zorunda kalmasının mümkün olduğu görülür¹⁰.

b) *Kümülâtif ortalama*, her mükellefin, bu sistemin meriyete girmesi veya kendisinin mükellefiyete girdiği tarihten başlayarak, kümülâtif bir şekilde hesaplanan geliri üzerinden vergilendirilmesi demektir¹¹. Bir kimsenin geliri, ilk kuruşu kazandığı andan başlar ve gelir temin edemez bir hale gelmesine, ezcümle ölümüne kadar devam eder. Kümülâtif ortalama, geliri bir bütün olarak ele almak, başka bir deyişle, bütün mükellefiyet devresine şâmil bulunmak itibarile, bu bakımdan en doğru usul olarak kabul edilebilir.

Fakat, bu usul —prensibi sarîh olmakla beraber— tatbikatta birçok karışıklık ve zorluklarla karşılaşmağa mahkûmdur. Hattâ,

[10] İzahat için bk. *M. Orhan Dikmen* : Mütehavvil gelirler, zikr. eser, s. 8 - 9.

[11] *M. Orhan Dikmen* : Mütehavvil gelirler, zikr. eser, s. 15 ve m.

bunlar, o derecede olacaktır ki, sistem tatbik edilemeyecektir. Nitekim, bu usul, ileri sürüldüğü Birleşik Amerika'da dahi tatbik mevkiine konulamamıştır ve yakın bir zamanda kabulü de beklenmemektedir¹².

c) *Sâbit ortalama* ise, hâlen tatbik edilmekte bulunan usuldür. Ancak, bunun da, hiç bir yerde umumî olarak tatbik edilmeyip, muayyen bazı mütehavvil gelirlere, şartlı olarak ve talep üzerine tatbik edildiğine hemen işaret edelim.

Sâbit ortalama usulüne göre, mükellef —normal olarak— vergisini mütad şekilde, senelik geliri üzerinden hesaplamak suretile ödeyecektir. Ancak, bazı hallerde veya muayyen fasılalarla, mükellef, muayyen bir devreye ait (meselâ 5 senelik) gelirini toplayıp senelik ortalamasını almak ve o devreye ait vergisini bu ortalama üzerinden yeniden hesaplamak imkânına sahiptir. Mükellef, bu suretle, beş sene içindeki mütehavvil gelirini (ortalamasını almak ve vergisini bunun üzerinden yeniden hesaplamak suretile) âdetâ vergi bakımından muntazam hale getirmiş olmaktadır. Neticede, muayyen devre sonunda, muntazam gelirlere mütehavvil gelirler arasında, vergi yükü bakımından bir fark kalmamış olmaktadır.

Sâbit ortalama usulünün işleyiş tarzını daha müşahhas şekilde belirtecek bir misal verelim. Bunun için de, bu usulün Türkiye'de kabul edilmiş bulunduğunu farzedelim. Beş senelik bir devre zarfında, senelik geliri azçok büyük tahavvüller gösteren evli ve iki çocuklu bir mükellef, sırasile şu yıllık gelirleri temin etmiştir: 5 000, 9 000, 48 000, 6 000, 7 000. Bu mükellefin yıllık vergi tutarları da sırasile, 551, 1 351, 12 983, 751 ve 951 liradır. Demek ki, bu mükellef beş senelik devre içinde cem'an 16 587 lira vergi ödemiştir. Halbuki, aynı mükellef, beş sene zarfında temin ettiği 75 000 liralık geliri tamamen müsavi bir şekilde, yâni senede 15 000 lira olarak temin etmiş olsaydı, yılda 2 845 lira hesabı beş senede cem'an 14 225 lira ödemiş olacaktı. Bahsi geçen mükellef beş sene sonunda, vergisinin ortalama geliri üzerinden yeniden hesaplanması talebinde bulunabilseydi, münhasıran gelirinin mütehavvil olması dolayısıyla fazla ödemiş olduğu 2 362 lira kendisine iade edilebilecekti.

Sâbit ortalama usulü, bu suretle, yıllık vergilemenin mahzurlarından başlıcasını, yâni, muntazam ve mütehavvil gelirler arasın-

[12] M. Orhan Dikmen : Mütehavvil gelirler, zikr. eser, s. 19.

daki vergi yükü farklarını bir dereceye kadar bertaraf etmektedir. Böyle olmakla beraber, bu ortalamanın da, kendisine mahsus bir-takım mahzurları yok değildir. Ezcümle, verginin geriye doğru yeniden hesaplanması, bilhassa arada geçen zaman zarfında vergi nisbetlerinde veya mükellefiyet üzerinde müessir diğer hükümlerde değişiklikler olduğu takdirde, yukarıki şematik misalde görüldüğü kadar basit ve kolay değildir. Diğer taraftan, bu ortalama usulü, ancak muayyen fasılalarla (meselâ her beş senede bir defa) kullanılabilir. Buna rağmen sâbit ortalama usulü, bugünkü halde teklif edilen en uygun şekildir ve mahzurlarını azaltmak için de bazı tedbirler ileri sürülmüştür.

Bunlar arasında, sâbit ortalama usulünün, ancak muayyen bir asgarî haddin üstünde kalan ortalama gelirlere inhisar ettirilmesi veya yıllık vergiler tutarı ile ortalama gelir üzerinden hesaplanmak suretile bulunacak vergi arasında muayyen bir nisbetin üstünde fark bulunması halinde kabul olunması zikredilebilir. Keza, sâbit ortalama usulünün geriye doğru değil, fakat ileriye doğru tatbik edilmesi fikri de ortaya atılmıştır¹³.

Fikrimizce, sâbit ortalama usulü ihtiyarî olarak tatbik edilmedir. Mükellefin böyle bir talepte bulunabilmesi için de, ortalama gelirinin faraza 10 000 liranın üstünde, veya iki şekil vergilendirme arasında bulunan vergi tutarının farkının ortalama gelir üzerinden hesaplanan vergi tutarının % 10'undan fazla olması şartı koşulmalıdır. Bu suretle, ancak, azçok ehemmiyetli farklar izale edilmiş olacak, Maliye idaresinin küçük farklar için, karışık yeniden hesaplama ameliyelerini yapmak veya kontrol etmek suretile vakti israf edilmiş olmayacaktır.

IV. İleriye ve geriye doğru zarar nakli :

1 — Ortalama gelir üzerinden vergilendirme, gelirin —mütehavvil olmakla beraber— daima sıfırın üstünde kalması halinde netice veren bir usuldür. Halbuki, gelirdeki dalgalanmalar daima sıfırın üstünde cereyan etmez. Gelir, bazan menfi de olabilir; yâni zarar haline de inkılâp edebilir. Bu takdirde, ortalama vergilendirme usulü müessir olamaz. Gelirin devamlı mahiyetine uygun bir

[13] M. Orhan Dikmen : Mütehavvil gelirler, zikr. eser, s. 15.

vergileme, bu halde, ancak *zarar nakli müessesesinin* kabulü ile temin edilebilir. Bu bakımdan da, tetkik ettiğimiz iki usul, yâni ortalama vergilendirme ve zarar nakli, birbirini tamamlamaktadır.

Diğer taraftan, zarar nakli müessesesi, yeni teşebbüs ve yatırımları teşvik bakımından çok mühimdir. Yeni teşebbüslerin kurulması veya mevcut olanların yeni yatırımlarla genişletilmesi, çok kere rizikolu bir iştir. Bunların ya tamamen veya hiç değilse ilk senelerde zararlı olması ihtimali kuvvetlidir. Teşebbüslerin kârlarına, vergi almak suretile, âdetâ ortak olan devletin, bunların zararlarına da iştirak etmesi yerindedir.

Zarar nakli usulü ile, gelir, senelik kompartımanlardan çıkarılarak, daha uzun bir devreye yayılmaktadır. Bu suretle de, müsavi vergi iktidarına sahip kimselerin aynı miktarda vergi ödemeleri imkânı sağlanmış olmaktadır. Bu hususu müşahhas bir misalle belirtelim: Herhangi bir senede 100 000 lira kazanan, fakat ertesini 50 000 lira zararla kapatan bir teşebbüsün, bu iki sene zarfındaki net kazancı 50 000 liradan ibarettir. Bunun, senede 25 000 lira kazanan diğer bir teşebbüsten, iki senelik kazancı itibarile bir farkı yoktur. Halbuki, zarar nakli müessesesi kabul edilmediği takdirde, birinci teşebbüs 100 000 lira üzerinden, diğeri ise sadece 50 000 lira itibarile vergiye tâbi olacaktır.

Görülüyor ki, zarar nakli usulü, bazı seneler sıfırın altına inen mütehavvil gelirlerin vergilendirilmesinde çok ehemmiyetli bir yer işgal etmektedir. Ziraâ faaliyetinde de, bazı senelerin kazançlı, diğer bazılarının ise zararlı olması pekâlâ mümkündür. Hususile, ormancılık, meyvacılık, hayvancılık (tavukçuluk dahil) gibi azçok uzun vâdeli ziraâ işlerde, bazı senelerin zararlı kapanması ihtimali kuvvetlidir. Bu vaziyette, tesirsiz kalan ortalama vergilendirme usulünün, zarar nakli usulü ile takviyesi zaruridir.

Bir sene içinde, muayyen kaynaklardan elde edilen kazançlarla, aynı veya diğer kaynaklarda kaydedilen zararların mahsubu, yâni indirilmesi kabul edilmektedir. Bunun gibi, sene sonunda nihâf neticenin zarar şeklinde tecelli etmesi halinde de, bunun diğer senelerde elde edilen kazançlardan mahsubu yapılabilmelidir. Zararın diğer senelere nakli prensibi bugün umumen kabul edilmektedir. Mesele, zarar nakli devresinin tâyininde, başka bir deyişle zararın kaç senelik bir devreye yayılması gerektiğindedir.

2 — Türk gelir vergisinde, yıllık mahsup mekanizması ile kapatılmayan zarar kısmının ertesi yılın gelirinden, bu da yetmediği takdirde daha ertesi yılın gelirinden indirileceği hükmü vardır. İki yıl arka arkaya yapılan mahsuplardan sonra kalan zarar bakiyesi müteakip yıllara nakledilemez. Bunun gibi, Türk kurumlar vergisinde de, iki yıldan fazla nakledilmemek şartile geçmiş yılların malî bilânçolarına göre tahassul etmiş zararların da kazançtan indirilmesi kabul edilmiş bulunmaktadır. Şu halde, Türkiye'de zarar nakli usulü, ileriye doğru iki seneliktir. Zararın husule gelmiş bulunduğu seneyi de hesaba katarsak, zarar, yıllık çerçeveden çıkarılarak, cem'an üç senelik bir devreye yayılabilir demektir.

Bu tatbik tarzı katıyen kâfi ve tatmin edici değildir. Nitekim, diğer memleketlerin tatbikatı da bunu açıkça göstermiş ve neticede —o memleketlerde— daha uzun yayma devrelerinin kabul edilmesine yol açmıştır. Böylece, Almanya ve Fransa'da, senelik zararlar, geriye doğru iki ve ileriye doğru beş senenin kazançlarından mahsup edilebilir. Başka bir ifade ile, zararın yayıldığı devre, cem'an sekiz yıllıktır. Birleşik Amerika ile Kanada'da, geriye doğru bir, ileriye doğru beş senelik nakil devreleri kabul edilmiştir. İngilterede ise, ileriye doğru nakil, belki de, bu usulün tam *conséquent* bir şekilde tatbiki ile hudutsuzdur; yâni zararın tam olarak itfa edilinceye kadar ileriye doğru nakli kabul edilmiştir.

Derhal ilâve edelim ki, bu memleketlerde de, zarar nakli, ilk başlarda —hâlen bizde olduğu gibi— gayet mahdut bir şekilde ele alınmış ve ancak zamanla gelişebilmiştir. Meselâ, Amerika Birleşik Devletleri'nde, zarar nakli müessesesi, ilk olarak 1919'da ihdas edilmiştir. Münhasıran bu sene için, zararların bir yıl geriye ve bir yıl da ileriye nakli imkânı sağlanmıştır. Bu usul, 1921'de sadece ileriye doğru iki yıl şeklinde yeniden ihdas olunmuş ve 1930'a kadar tatbik edilmiştir. Dünya iktisadî buhranı sırasında, devletin varidata ihtiyacı dolayısıyla ilga edilen bu usul ancak 1939'da iade edilmiş ve 1941'de geriye doğru (iki yıl) nakil de kabul edilmiştir. 1950 de, geriye doğru iki yıllık nakil müddeti, bir yıla indirilmiş, fakat ileriye doğru iki yıl yerine beş seneye çıkarılmıştır¹⁴.

Zararın diğer senelere nakli usulü, hemen her memlekette, dalgalı bir seyir takip etmiş olmakla beraber, umumî gelişme bunun

[14] C. S. Shoup : Cours de Sciences financières, Paris 1954, s. 118-119.

genişletilmesi istikametinde olmuştur. Bir taraftan bu gelişme, diğer taraftan da —Türkiye’de henüz kabul edilmemiş bulunan— geriye nakil imkânına verilen ehemmiyet, bizi bu meseleyi biraz daha yakından tetkike sevketmektedir. Filhakika, mesele, *C. S. Shoup*’ın dediği gibi, *vergi politikasının en mühim veçhelerinden birini* teşkil etmek itibarile¹⁵, umumî bakımdan fevkalâde ehemmiyetli olduğu gibi, memleketimiz vergi hukuku ve tatbikatı bakımından da üzerinde uzun boylu durmağa değer bir mahiyet taşımaktadır. Ancak, bu kısa yazı içinde, meseleyi, bütün cepheleri ile tetkike maalesef imkân yoktur. Bu itibarla burada, sadece, ileriye ve geriye doğru zarar naklinin belli başlı faydalarını belirtmekle iktifa edeceğiz¹⁶.

3 — *İleriye doğru nakil usulünün başlıca faydaları* şunlardır :

a) Yeni teşebbüsler, ilk yıllarda çok kere zarar ederler; ancak birkaç sene sonra kâr etmeğe başlarlar. Bilhassa teşebbüs, tamamen yeni bir sahada, veya yeni bir mevzu üzerinde çalışmaya başladığı takdirde, zarar nisbeten fazla miktarda olur ve uzunca bir müddet devam eder. Başka bir deyişle, bu nevi teşebbüslere girişmek, diğerlerine nazaran daha rizikoludur. Halbuki, teknik terakkiyi temin eden yeni buluşları tatbik mevkiine koyan bu çeşit teşebbüsler, ekonomi ve kalkınma politikası bakımından, en ziyade teşvik edilmesi gereken teşebbüslerdir. Bunların, ilk ağızda kaydedecekleri zararları gelecek yılların kârlarından mahsup edebilmeleri, bu bakımdan çok mühim ve faydalıdır.

b) Nihayete ermek veya feshedilmek üzere olan teşebbüsler ise, ekseriya, bir müddettenberi zarar kaydetmekte olanlardır. Başka bir ifade ile, bunlar devamlı şekilde zararlı olmaları dolayısıyla ortadan kaldırılacaktır. Bu vaziyetteki teşebbüsler, sahiplerine bir kazanç temin etmedikten başka, çok kere millî ekonomi için de faydalı olmaktan çıkmış teşebbüslerdir. İleriye doğru zarar nakli müessesesi, bunların zararlarını geriye nakletmek suretile daha bir müddet zararlı varlıklarını devam ettirmelerine imkân vermemek bakımından da faydalıdır.

c) Zararın ileriye doğru nakli usulünde, bir vergi iadesi bahis mevzuu değildir. Sadece, ertesi yıllarda, bir miktar eksik vergi

[15] *C. S. Shoup* : Cours, zikr. eser, s. 119.

[16] *C. S. Shoup* : Cours, zikr. eser, s. 120 - 122.

alınır. Halbuki geriye doğru nakil usulünde, maliye idaresi evvelce almış olduğu verginin bir miktarını iade etmek mecburiyetindedir. Bu mahsup ve iade ameliyeleri ise, bazan oldukça karışık olabileceği gibi, meselâ bir buhran halinde, yâni tam maliyenin varidatı azalma temayülü gösterdiği bir sırada, geniş ölçüde iadeleri icap ettirdiği takdirde, ağır bir külfet halini alabilir. İleriye doğru nakilde, bu mahzur yoktur.

4 — Buna mukabil, *geriye doğru zarar nakli usulünün* de, kendisine göre, *faydaları* vardır.

a) Nihayete ermek üzere olan teşebbüslerde husule gelmiş olan zararların, ileriye doğru nakli imkânı yoktur. Vakıa, yukarıda kaydolunduğu veçhile, bunlar muhtemelen millî ekonomi için bir yük haline gelmişlerdir ve geriye doğru nakil imkânı verilmeyle, bunların varlıklarını daha bir müddet idame etmelerini temin etmek belki de zararlıdır. Fakat, herhalde, vergi adâleti, bunların zararlarının, evvelki seneler kârlarından mahsup edilmesini âmirdir. Şu halde, geriye doğru nakil, bu bakımdan faydalıdır.

b) Geriye doğru zararların nakli usulü, münferit teşebbüslerin, konjonktürel buhranlara karşı daha dayanıklı hale gelmesini temin eder. Teşebbüsün zarar ettiği bu zamanda, evvelki kazançları için ödediği vergilerden bir kısmının kendisine red ve iadesi, teşebbüsün malî kaynaklara en ziyade muhtaç olduğu bir anda, buhranı yenmek için gerekli vasıtalarından birini teşkil etmektedir. Teşebbüsün, malî bakımdan zor durumda bulunduğu sırada, geri aldığı bu meblâğ, ilerideki kazançlarından daha az vergi ödemesi suretile temin edeceği faydadan çok daha kıymetlidir.

c) Zararların geriye doğru nakli usulü, anti-konjonktürel politika tedbirlerinden birini teşkil edebilir. Bunun için başlıca şart, iade edilecek meblâğların, cârî vergi nisbetlerinin arttırılması suretile değil, fakat başka kaynaklardan temin edilmesidir. Zira, vergi nisbetlerinin yükletilmesi veya yeni vergiler ihdası suretile bu meblâğlar temin edildiği takdirde, zararda bulunan teşebbüslerin vaziyeti düzeltilmek istenirken, bu defa kârlı teşebbüsler de gayri müsait ve zor bir duruma düşürülmüş olur. Geriye doğru nakil, anti-konjonktürel bir politika tedbirleri arasında yer alabildiği halde, ileriye doğru nakil, aksi netice vermektedir. Filhakika, bu nevi nakil, vergi yüklerinin arttırılması ve böylece fazla talebin kısıl-

ması gerektiği bir sırada, bilâkis vergi yükünü hafifletmek suretile, konjonktürü hızlandırıcı bir rol oynamaktadır.

d) Geriye doğru nakil, ileriye nakil halinde mümkün olabilen bazı suiistimallere de müsait değildir. Zararın ileriye nakli halinde, bazan, zarar âdeta ticarî bir meta haline getirilmekte ve «satılmaktadır». Tabiatile, bu «satış», bir «devir» halinde olmaktadır. Başka bir deyişle, zararlı teşebbüs, olduğu gibi, kârlı bir teşebbüse devredilmektedir. Böylece, zararlı teşebbüsün ileriye nakledilebilen zararları ile, kârlı teşebbüsün kazançları, kısmen veya tamamen vergiden kurtarılmış olmaktadır. Vergiden kaçmanın bir şeklini teşkil eden bu usulü, geriye nakil halinde, kullanmak pek de mümkün değildir. Geriye nakilde, zarar, ancak teşebbüsün eski kazançlarından mahsup edilebilir.

5 — Görülüyor ki, her iki nakil nev'inin, kendisine göre, faydaları vardır. Bu itibarla, aynı zamanda kullanılmaları lâzımdır. Mesele, her iki istikamette temin edilecek nakil imkânının oldukça geniş bir şekilde temin edilmesindedir. Hâlen, Türkiye'de, yalnız ileriye doğru iki sene olarak kabul edilmiş bulunan zarar nakli müessesesi, tamamen kifayetsizdir. Eyvelce de kaydettiğimiz gibi, bir çok memlekette ileriye doğru nakil için 5 senelik bir müddet tayin edilmiştir. Hattâ, Büyük Britanya'da, ileriye doğru nakil, müddetsiz olarak, yâni zamanla kayıtlı olmadan, zararın tamamen mahsup edilmesine kadar, devam etmektedir. Yine birçok memlekette, geriye doğru nakil de kabul edilmiştir. Bu müddet hâlen Amerika Birleşik Devletleri ile Kanada'da birer, Almanya ve Fransa'da ise ikişer senedir. Bazı müellifler, meselâ *C. S. Shoup*, bu müddeti kâfi görmemekte ve bunun —bilhassa konjonktür politikasına müteallik sebeplerle— 3 veya 4 seneye çıkarılması fikrini kuvvetle ileri sürmektedirler¹⁷.

Kanaatimizce, geriye doğru nakil usulü, Türkiye'de, hiç değilse, 1 sene olarak kabul edilmelidir. İleriye doğru zarar nakli müessesesinin temin edemediği faydalar, bu usulün tatbığı ile elde olunacaktır. Fikrimize göre, Türk gelir vergisi, on senelik bir emekleme devresinden sonra, bugün, en basit ve tabiatile bir dereceye kadar kaba olan usullerden, vergi adaletini daha iyi temine yarayacak nisbeten mudil usullere geçebilir.

[17] *C. S. Shoup* : Cours, zikr. eser, s. 122.

N E T İ C E

Buraya kadarki izahlarımız, ortalama vergilendirme ile zarar nakli usullerinin mahiyet ve ehemmiyeti ile faydaları ve bu usullerin Türkiye'deki fevkalâde kifayetsiz tatbik tarzları hakkında bir fikir vermiş bulunmaktadır. Bu vaziyet dolayısıyla, mütehavvil gelirler, Türk gelir vergisi tarafından, muntazam gelirlere nazaran, daha ağır bir vergi yüküne tâbi tutulmuş olmakta, âdeta cezalandırılmaktadır. Mütehavvil gelirlerin ise, münhasıran spekülasyon kazançlarından ibaret bulunmadığı, bazı kazançların mahiyetleri itibarile seneden seneye çok değişen miktarlarda elde edildiği de, yukarıki izahlarımızdan anlaşılmiş bulunmaktadır.

Ortalama vergilendirme ve ileriye doğru zarar nakli usullerinin, tatmin edici bir şekilde tatbiki bu bakımdan zaruridir. Buna ilâveten, yine bünyeleri itibarile mütehavvil mahiyette olan ziraf kazançların, hem de yeni ve kısmî olarak, vergiye tâbi tutulması, bahsi geçen usullerin derhal gözden geçirilmesi ve çok daha geniş bir şekilde yeniden tedvini zaruretini daha şiddetlendirmektedir.

Hülâsa olarak diyebiliriz ki, ziraf kazançların vergilendirilmesine çalışıldığı şu sıralarda, ortalama vergilendirme ile zarar nakli müesseselerinin de, yukarıda izah olunan esaslar dairesinde düzeltilip genişletilmesi, gerek vergi adâleti ve mükellef psikolojisi (dolayısıyla vergiye karşı mukavemetin azaltılması), gerekse anti-konjunktürel politika bakımından çok faydalı ve hattâ zaruridir.

Teklifimiz, izah ettiğimiz *esaslar dairesinde ihtiyarî* olarak tatbik edilecek sâbit ortalama usulü ile beraber, ileriye doğru 5, geriye doğru da 2 (hiç değilse 1) sene olarak genişletilecek zarar nakli müessesesinin tatbikidir. Ancak, sâbit ortalama ve bilhassa geriye doğru nakil usulleri —hâlen tamamen plâtonik halde bulunan verginin reddi müessesesi gibi— kâğıt üstünde kalmamalıdır. Mükellef ahlâkının, idarenin vergilendirme ahlâkına, geniş ölçüde tâbi bulunduğunu unutmamak lâzımdır.