

TÜRKİYEDE ZİRAİ KAZANÇLAR NASIL VERGİLENDİRİLMELİDİR?

Recep TURGAY

Eminönü Vergi Dairesi Müdürü

I. Giriş :

Yıllardan beri efkârı Umumiye'yi meşgul eden Ziraî kazançların Gelir Vergisine tâbi tutulması mes'elesi Gelir Vergisinin en önemli ve aynı zamanda tatbikatta güçlükler doğuran mevzularından birisidir. Bu güçlük Gelir Vergisinin mükelleflere Hesap tutma, beyanname verme gibi külfetler yüklemesi ve umumiyetle ziatle uğraşan mükelleflerin seviyesinin Gelir Vergisinin mükelleflere tahmil ettiği vecibeleri yerine getirmeye müsait bulunmamasından, ziraat umumiyetle ailenin Kollektif çalışması ile icra edildiğinden mükellefin kim olduğunun tâyini gibi sebeplerden ileri gelmektedir.

Bundan başka sayıları milyonları bulan köylü sınıfının geliri çok düşük ve dağınık bir halde olduğundan onları beyan esasına müsteniden hakikî kazançları üzerinden Gelir Vergisine tâbi tutmak pratik imkânsızlıklar sebebiyle güç bir iştir.

Gelir Vergisi Kanununda ziraî kazançların Vergi dışı bırakılması sebepleri :

1946 yılında hazırlanan ilk Gelir Vergisi Kanunu projesinde ziraî kazançların Gelir Vergisine tâbi tutulması esaslı bazı istisnalara yer verilmek suretiyle kabul olunmuştu. Müteakip 1947 yılında 24.4.1947 tarihinde Büyük Millet Meclisine sunulan ve bugünkü Gelir Vergisi Kanununun esasını teşkil eden ikinci Projede ziraî kazançlar Vergi dışı bırakılmış idi.

Ziraî kazançların o zaman Vergi dışı bırakılması hakkındaki Kanun vaz'ının düşüncesi kısaca şu idi :

Dünyanın ileri Memleketlerinde bile ziraî kazancın tesbitinde büyük güçlüklerle karşılaşmaktadır. Çünkü Ziraat erbabının kısmı âzamı hesap tutmağa muktedir değildir. Ziraatın mahiyeti ica-

bı ziraî kazancın tam ve doğru olarak tesbiti imkânsızdır. Bundan dolayı İngiltere ve Fransa gibi memleketler dahi Ziraî kazancı götürü olarak tâyin etme cihetine gitmişlerdir. Memleketimizdeki durum da Ziraî kazançların götürü olarak tesbitini gerektirmektedir. Zira memleketimizde Ziraî faaliyet küçük köy işletmeleri halinde devam ettiği gibi bu sahada elde edilen Gelir de mükellef itibariyle nazara alınacak olursa çok düşüktür. Bu düşüklük için şöyle bir hesap yapılmıştır. 1943 yılında ziraî gelir 2.620 milyon liradır. Türkiye'de tahminen 2,5 milyon çiftçi ailesi bulunduğu farz olunmuştur. Bunun içindir ki çiftçi mükellefin ziraî kazancı (1000) lira civarında bulunmaktadır. Ziraat erbabının kahir ekseriyetini teşkil eden köylü çiftçilerin unumiyetle başka kaynaklardan elde edeceği bir Gelir de mevcut değildir. (1000) liralık bir gelir de en az geçim indirimi haddinin dînunda kalacağından fuzuli tarh külfetlerine katlanmaktansa ziraî kazançları Vergi dışı bırakmak en salim yoldur. Ancak tasarıda ayrıca hedefin istisnayı daimileştirmek değil, Gelir Vergisi memlekette yerleştikten sonra ziraî kazançlar da Vergi mevzuuna alınarak ve köylü muaflığı adı ile yeni bir istisna tesis edilerek Verginin umumileştirilme esası derp's edilmiştir [1].

Görülüyor ki Kanun vazı gâyet şümüllü olan ziraî kazanç istisnasını tesis ederken esas itibariyle şu iki durumu göz önünde bulundurmıştır.

a) Ziraat erbabının kısmı âzaminin hesap tutmağa muktedir olmaması ve ziraatin mahiyeti icabı, ziraî kazancın tam ve doğru olarak tesbitinin güç bir mevzu olması,

b) Memleketimizde Ziraî faaliyetin küçük köy işletmeleri mahiyetinde cereyan etmesi ve bu sahada elde edilen gelirin de mükellef itibariyle çok düşük, belki de geçim indirimi civarında bulunmasıdır.

Bu düşüncenin tenkidî :

a) Memleketimizde Gelir Vergisi fikrinin ortaya atıldığı 1946 yılından bu tarafa geçen 12 - 13 yıl içinde bu Verginin Memleketimizde tatbik edilmesinin güç bir iş olduğu, halkımızın seviyesinin buna müsait olmadığı sözleri söylenmiştir. Bu söylentinin

[1] Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı ve geçici Komisyon Raporu, s. 27.

yaptığı tepkiler sebebiyle esnaf muaflığı hadleri geniş tutulmuştur. Burada şunu işaret etmek lazımdır ki Gelir Vergisi kolay tatbik edilen rahat bir sistem değildir. Mükellef bakımından mühim kolaylıklar sağlayan karine Vergileriyle bu günün ihtiyaçlarını karşılamaya imkân yoktur. Ziraat erbabının hesap tutmağa muktedir olmaması, büyük ziraat kazanç sahiplerinin malî bakımdan imtiyazlı bir muameleye tâbi tutulmalarını icabettirecek bir sebep olamaz.

Bu düşünce vaktiyle ticaret ve san'at erbabı için de ileri sürülmüştür. Halbuki bu gün memleketimizde bu sınıf mükellefler hesap ve kayıt tutmakta ve beyannamelerini de muntazaman vermekteler. Hattâ 1946 yılında esnaf muaflığı esaslı şekilde daraltıldığı zaman bugün esnaf addettiğimiz kimseler dahi defter ve kayıt tutmağa başlamışlar ve alışmışlardır. Bu bakımdan ziraat erbabının, bilhassa büyük çiftlik ve işletme sahiplerinin hem kendileri ve hem de ödeyecekleri vergi için basit bir defter tutamıyacaklarını iddia etmek güçtür.

b) 20. ci Yüzyılda vergi vermek, yani âmme masraflarına iştirak etmek fertler için Millî ve İctimaî bir vazife halini almıştır. Bu vazifenin ifası için mükelleflerin biraz gayret sarfetmelerini ve bazı formalitelere katlanmalarını tahammül edilmez bir külfet addetmemelidir.

Diğer taraftan tatbikatta işletme esasında defter tutulması ve götürü usulde mükellefiyet tesisi gibi Gelir Vergisi formalitelerini azaltan şekiller mevcuttur. Bunun içindir ki Gelir Vergisine tâbi tutulacak ziraat erbabının Vergi formalitelerini yerine getirecek durumda bulunmadıkları hakkında Kanun vaz'ının düşüncesine iştirak etmemekteyiz.

c) Ziraatin mahiyeti icabı ziraat kazancın tam ve doğru olarak tesbitinin güçlük doğurduğu da ileri sürülmektedir. İleride açıklıyacağımız gibi teklif edeceğimiz sistemde ziraat erbabının küll halinde Vergiye tâbi tutulması bahis konusu değildir. Ziraatle uğraşanların ekserisi kazançları mahdut ve köylü dediğimiz sınıfı teşkil etmektedir. Bunlar vergi dışı kalacağı için Vergiye tâbi tutulacak mükellef sayısı çok mahdut olacaktır. Bundan başka büyük işletmeleri bilanço esasında, orta işletmeleri işletme esasında ve götürü masraf usulü ile Vergiye tâbi tutmak suretiy-

le tatbikatta mükellef lehine bir takım kolaylıklar da sağlamak mümkündür.

d) Memleketimizde ziraî hasıllattan Vergi alınması yeni bir mevzu değildir. Cumhuriyetin kurulmasından önce halk Aşar Vergisi ödüyor idi. Cumhuriyet devrinde 1943 - 1946 yıllarında Toprak Mahsulleri Vergisi adı altında ziraî hasıllattan vergi alınmıştır.

7.6.1943 tarihinde yürürlüğe giren 4426 sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Kanununa göre, Türkiye'de yetiştirilen hububat, bakliyat ve diğer mahsullerle İpek kozasından alınıyordu. Mükellefler istihsal yerlerini şehirlerde Belediyelere, köylerde muhtar ve ihtiyar hey'etlerine her yıl beyan ediyorlar, idarenin tâyin ettiği ölçme kolları, mahalle ve köylerdeki mükelleflerin fiilen elde etmiş oldukları mahsulleri harman yerlerinde ölçmek suretiyle tesbit ediyorlardı. Ve mükellefin ödiyeceği vergi, yerinde bir ihbarname tanzim edilerek mükellefe bildiriliyordu. Verginin nisbeti ortalama % 10 civarında idi. Bu mahsullerden bir kısmının vergisi para olarak, bir kısmının ki aynen tahsil ediliyor idi. Bu vergiden istisna edilenler binaların mütemmimatı bahçelerinde yetiştirilen mahsullerle, bağ ve bahçelerde zati ihtiyaçlar için yetiştirilen mahsuller idi.

Yani Toprak Mahsulleri Vergisi pek şümüllü hükümleri ihtiva ediyordu. Ve memleketimizdeki ziraat erbabının ekserisi bu vergiye tâbi bulunuyordu. Muamele Vergisi karakterini taşıyan bu Verginin iyi veya kötü taraflarını burada münakaşa edecek değiliz. Bu vergiden bahsetmekteki maksadımız cari bulunduğu 1943 - 1946 yıllarında hiç bir mukavemete maruz kalmadan kolaylıkla tatbik edilmiş ve Devlete mühim bir varidat temin etmiş olmasıdır.

Yapılan Tahsilât [²]

Yıl	Tahakkuk	Tahsil
1943	59.969.650 Lira	59.663.478 Lira
1944	43.243.110 »	47.275.054 »
1945	69.221.153 »	66.855.160 »
1946	105.505.395 »	78.832.377 »
1947	32.075.730 »	29.405.410 »
1948	9.751.780 »	8.692.910 »

İstisna ettiği mükellef adedinin gâyet dar, yani mükellefiyet şümulü gâyet geniş bulunan Vergi ödeme iktidarını nazara almayan Toprak Mahsulleri Vergisi memleketimizde kolaylıkla tatbik edildiği ve bu Vergi ile Devlete bir varidat temin edildiği halde bu Verginin ilgasının akabinden hazırlanan ve hakikî iktidara göre vergi almayı istihdaf eden Gelir Vergisi projesinde ziraî kazançların Vergi dışı bırakılması büyük bir noksanlıktı.

II. Ziraî kazançların vergilendirilmesi zaruretini şiddetlendiren sebepler :

O tarihten bu güne kadar geçen 12 - 13 yıl içinde ziraî kazançların vergilendirilmesi şiddetini arttıran bir zaruret halini almıştır.

a) Türk Gelir vergisi sisteminde esnaf muaflığı ve ziraî kazanç muaflığı ile en iptidai vergileme prensiplerinden biri olan umumîlik prensibi geniş mikyasta ihlâl edilmiştir. Aynı miktarda kazanç sağlayan tüccar, hizmet erbabı, serbest meslek erbabı, gayri menkul ve menkul sermaye iradı sahipleri Gelir Vergisi ile mükellef tutulurken Ziraat erbabı için böyle bir muaflık kabul edilmesi ile makûl şekilde izah edilemeyecek bir imtiyaz tesis edilmiştir. Yalnız bir içtimaî zümre lehine tesis edilmiş olan böyle bir imtiyaz vatandaşlar arasında eşitliğ bertaraf etmiş ve malî adaletsizliğ büsbütün şiddetlendirmiştir. Gelir vergisinde mühim bir gedik olan esnaf muaflığı devam ederken buna bir de ziraî kazanç muaflığı eklenmesi hiç bir şekilde mazur görülecek bir hareket değildir. Bizzat zürra dahi âmme masraflarına iştirâkten alıkonulmalarını doğru bulmamaktadırlar.

b) Cumhuriyetin kurulduğu 1923 yılından Gelir Vergisinin yürürlüğe girdiği 1950 yılına kadar vasıtasız vergilerin en büyük kısmını dar ve sabit gelirli denilen maaş ve ücret sahipleri ödemişlerdir. Gelir vergisinin tatbik edildiği 8 - 9 yıllık devrede durumda esaslı bir değişiklik olmamış, Gelir Vergisi dahi daha çok dar ve mahdut gelirli maaş ve ücret sahipleri üzerine yüklenmiştir. Eski olmakla beraber aşağıdaki rakamlar bize bu mevzuda bir fikir verebilecek mahiyettedir.

[2] Mükellef adedi malûm değildir, verginin hangi mahsullerden ne kadar alındığı hakkında müfredat yoktur. Ancak bütçede bir fasıl altında toprak mahsulleri vergisi diye tasrih edilmiş olduğundan aynı maddeye kaydedilmiştir.

	1951	1952	1953	1954
Ücret gelirlerinden	60	48	44	46
Diğer mükelleflerden	40	52	56	54
	100	100	100	100 ³

c — Diğer taraftan hâlen vasıtasız ve vasıtalı vergiler hâsılatı vergi sistemimiz içinde üçte bir nisbetinde yer almaktadır.

Vasıtasız - vasıtalı vergiler miktar ve nisbetleri 1951 - 1959

Yıl	Milyon lira olarak tahsilât rakamları (1)			Nisbetler %		
	Vasıtasız vergiler	Vasıtalı vergiler (resim ve harçlar dahil)	Yekûn	Vasıtasız vergiler	Vasıtalı vergiler (resim ve harçlar dahil)	Yekûn
1951	330,0	849,3	1.179,3	27,98	77,02	100
1952	422,0	1.060,8	1.482,8	28,45	71,55	100
1953	544,7	1.163,2	1.707,9	31,89	68,11	100
1954	687,7	1.252,9	1.940,6	35,43	64,57	100
1955	818,5	1.436,0	2.254,5	36,30	63,70	100
1956	1.047,7	1.539,5	2.587,1	40,49	59,51	100
1957	1.175,5	1.843,6	1.019,1	38,94	61,06	100
1958	1.391,0	2.081,5	3.472,5	40,06	59,94	100
1959	1.736,0	3.556,9	5.292,9	32,80	67,20	100(2)

(1) 1951 - 1956 yıllarına ait rakamlar Hazine hesabı umumilerinden, 1957 yılı ise tahsilât hesaplarından alınmıştır.

(2) 1959 Mali yılı bütçe lâyihasına ait gerekse, sahife LXIX.

Bu sebepten âmme yükünün en ağır kısmı malî kudretleri enaz olan içtimâî zümre üzerine yüklenmektedir. Fiat hareketlerinin devamlı olarak yukarıya müteveccih bulunduğu bu devrede konjoktüre intibak kabiliyeti en yüksek olan bir zümrenin (zürran) vergi dışında bırakılması sosyal bakımdan mühim bir hata teşkil etmektedir. Amme sektörüne dahil idare ve müesseselerin özel sermaye-

[3] Memduh Yaşa, Revue de science Financiere, 1955 - 2.

nin elinde bulunan sabit ve dar gelirlerden Vergi tahsil etmek, vaz geçilmez ihtiyaç eşyasının veya bu durumda bulunan diğer maddelerin fiyatları üzerine vergi eklemek çok kolay bir yoldur. Asıl başarılması lâzım gelen iş kazançlarını başka kaynaklardan sağlayan ve vergi ödeme güçleri yüksek olan zümreyi mali iktidarları nisbetinde âmme masraflarına iştirâk ettirmektir. Bugün yapılacak en mühim iş budur.

Esnafın başka zürrain kitle halinde vergiden muaf tutulması diğer zümrelerin de muaflık ve hattâ vergiden kaçma arzularını tahrik etmektedir. Bu ise Gelir Vergisini bozan ve inkişafını engelleyen bir husustur.

d) Beyan esasına istinad eden vergiler tatbikatta idareye ve mükelleflere bir takım külfetler tahmil eden mükellefiyet şekilleridir. Bu külfetlere bu vergilerin âdil bir şekilde büyük randıman sağlamaları sebebiyle katlanılmaktadır. Beyan sisteminde alınan Vergilerin zamanla hâsılatlarının artması sâyesinde karineye dayanan iptidai vergilerle, gayri içtimai mahiyetteki muamele ve istihlâk vergilerinin zarurî ihtiyaç maddeleri üzerinden kaldırılması veya hafifletilmesi inkân dahiline girer. Gelir Vergisinin malî vazifesini yapabilmesi için muaflık ve istisnalarının çok zarurî sahalara münhasır kalması ve verimli sahalara yayılmaması lâzımdır. Bu yapılmazsa verginin randımanı kısırlaşmış ve Verginin inkişafı engellenmiş olur.

Memleketimiz esas itibariyle ziraat memleketidir. Bu bakımdan Millî gelir içinde en büyük hasılâyı ziraat kazanç teşkil etmektedir. Cari fiatlara göre 1957 yılında 28 milyar 659 milyon lira olarak tahmin edilen millî gelir de Ziraat sektörüne isabet eden kısım 12 Milyar 46 milyon lira yani, Millî gelirin % 43'üdür. [4].

Ziraat sektörden sağlanan 12 milyar 46 milyon lira Millî gelirin çoğunu Vergiden muaf tutulacak köylü sınıfının gelirleri teşkil etmektedir. Geniş bir tahmin yaparak bu sınıfın ziraat gelir içindeki yerini %85 olarak kabul edecek olursak vergiye tâbi tutulacak millî hâsıla 1 milyar 59 milyon lira civarındadır. Bu miktarın asgarî % 15 nisbeti ile sağhyacağı varidat 158,85 milyon lira civarındadır.

[4] 1959 malî yılı bütçe lâyihasına ait gerekçe, s. XXV.

Görülüyor ki köylü muafılığı dışında ziraî kazançlardan sağlanacak varidat küçümsenemeyecek kadar mühimdir. Bilhassa son zamanlarda iktisadî kalkınmanın hızlanması ve memleket nüfusunun çoğalması memleketteki istihlâki arttırmış ve ziraî mahsul-ler âdetâ bulunamaz olmuş ve bu suretle ziraat erbabının kazanç-larında ticaret ve sanayi erbabınınkinden daha sür'atli bir artış vukua gelmiştir.

Nisbî adedi yüksek olan büyük toprak sahipleri memleketteki el emeğinin ucuzluğu ve makineleşmek imkânının kolaylığı yüzün-den randımanı düşük topraklardan mühim kazançlar sağlamışlar-dır. Bu durum ziraî kazançlarda temin edilecek varidatın tahmin ettiğimizden daha yüksek seviyede olacağının kuvvetli delilidir.

e) Vergi adaleti ve verginin verimi mevzuunun sâdece geniş ve nisbetinin yüksek tutulması ile değil mükelleflerce doğru ola-rak ödenmesi ile temin edilir. Verginin doğru ödenmesini temin için tertip edilen müeyyideler ve mürakabe işleri yanında malî emniyeti temin eden ve mükellefiyetin bünyesinde mündemiç bu-lunan (Auto - Controle) hasssının sağlanması icabeder. Mükellef sayıları milyonları bulan memleketlerde Vergi emniyetini polis teşkilâtı değil bizatihi vergi temin eder.

Oto kontrol müessesinin iyi işleyebilmesi için karşılıklı mua-melede bulunan her şahsın Gelir vergisine tâbi tutulması icabe-der. Bu suretle bir mükellefin kaçırdığı Vergiyi muamelede bulun-duğu diğer mükellefin ödemesi gerekir. Böyle olunca vergi kaçırıl-masına imkân kalmamış olur. Amerika gibi vergi nisbeti (% 80.) i aşan memleketlerde Gelir vergisi bu sâyede işleyebilmektedir. An-cak vergide sağlam bir mükellefiyet dairesi kurulmaz, gedikler, istisnalar ve hattâ götürü teklif şekilleri bulunursa vergi daima buralardan kaçmak imkânını bulur. Kaçakçılığın artması ile vergi nazarı mahiyette kalır. Ve vergi emniyeti tehlikeye düşer.

Maalesef memleketimizde Gelir Vergisi bugün bu durumda-dır. Memleketimizde dahilî ticaretle uğraşanlar, sanayiciler, ihra-catçılar, büyük ziraat işletmelerinden satın aldıkları ziraat mah-sullerini defterlerine yüksek fiatlarla kaydetmek suretiyle ka-zançlarını rahatça âyarlamak ve gizlemek imkânını bulmakta-dırlar.

Şu halde bugün şahidi olduğumuz geniş mikyastaki vergi kaçakçılığını önliyecek mühim tedbirlerden birisi de ziraî kazanç muaflığını köylü muaflığı haline getirmek, büyük çiftlik ve büyük işletme sahiplerini vergiye tâbi tutmaktır.

f) Bundan başka ziraî sektörde faaliyette bulunanlara bahsedilen muafiyet sebebiyle ihtar zettikleri fazla iştirâ kuvveti vergi ile massedilecek, bu suretle bilhassa memleketimizin cenup bölgesindeki halkın müsmir olmayan harcamaları önlenmiş ve Devlet eliyle daha (rentable) yerlere sarf edilmiş olacaktır.

Buraya kadar açıkladığımız meseleler etüdümüzün mevzuu dışındadır. Biz sâdece ziraî kazançların vergilendirilmesi meselesinin ehemmiyetini ve Gelir Vergisinin istikbali için mutlaka halledilmesi gereken âcil bir mesele olduğunu tebarüz ettirme bakımından önemli noktalara kısaca temas ettik. Şimdi asıl mevzuumuza gelmiş bulunuyoruz.

III. Memleketimizde ziraî kazançlar nasıl vergilendirilmelidir ?

A — Bu mevzua girmeden evvel Gelir Vergisi Kanunumuzun mülhem olduğu garb memleketlerinde ziraî kazançlar nasıl vergilendirilmiştir? Kısaca temas etmekte fayda vardır.

Almanya'da :

Almanya'da ziraatten hem gelir vergisi ve hem de emlak vergisi alınmaktadır. Bir defa ziraatte kullanılan arazi ziraî servet olarak emlak vergisine tâbidir. Gelir vergisinde mükelleflerin durumları arazi sahibi olmalarına veya kiracı bulunmalarına göre değişmektedir. Arazi sahibi, arazisini kiraya vermişse bizdeki gibi kira bedelinin safi miktarını beyannamesine ithal eder. Arazi sahibi arazisini bizzat işletiyorsa, götürü usulde veya defter tutarak vergi öder. Alman mevzuatına göre arazi'nin emlak vergisine esas olan değeri (100) bin markı veya senelik mahsulât satışlarının tutarı 40.000 markı veya bir yıldaki kazançları yekûnu 6000 markı aşan mükellefler defter tutmak sureti ile hakiki safi kazançlarını hesaplayarak vergi öderler. Bu mükellefler aynı zamanda mahsul cetveli, işçi bordroları, arazi ekim cetveli gibi kayıtları da tutmak mecburiyetindedirler.

Biraz evvel açıkladığımız ölçülerin altında kalan küçük çiftçiler götürü usulde vergi öderler.

Götürü usuldeki kazancın tesbiti usulü yapılan ziraat nev'ine göre değişmektedir. Bağcılık gibi bazı ziraat nev'ileri için senelik satış miktarına muayyen nisbetler tatbik edilmek suretiyle yıllık götürü kazanç bulunur. Diğer bir kısım ziraat işletmeler için emlak vergisine esas olan değer $\frac{1}{12}$ si alınır. Bulunacak meblâğ işletme sahibi ile işletmede çalışan eş ve çocukları için muayyen nisbette zamlar yapılır. Eğer işletme sahibi arazinin bir kısmını kiraya veriyor ise bu da kazanca ilâve olunur. Buna mukabil işlettiği araziye kira ödemiyor ise kira, işletme ile ilgili olarak ödenen borç faizleri, emlak vergisine esas olan değer $\frac{1}{12}$ sinden indirilir. Bu şekilde tesbit edilen ziraat kazanç altı sene için muteber olur. Götürü usul mecburî olmayıp mükellefler isterler ise defter tutmak suretiyle hakikî sâfi kazançlarını tesbit ve beyan edebilirler.

Fransa'da :

Fransa'da 1949 yılında büyük bir vergi reformu yapılmış, seditler vergiler terk edilerek bizde olduğu gibi toplu ve tek bir gelir vergisi sistemi kabul edilmiştir. 1949 yılından evvel ziraatle alâkalı olarak emlak vergisi ile ziraat kazançlar vergisi mevcuttu. Ziraat kazanç vergisi de bir nev'i emlak vergisi şeklinde alınıyordu. Emlak vergisi bir takım indî karinelere dayanılarak arazi'nin kadastral iradı üzerinden alınıyordu. Bu şekilde bulunan emlak vergisinin matrahına bazı zamlar yapılıyordu. Bu tabii mantıksız bir vergi idi. Bunun sebebi Fransız çiftçilerinin seçmen olarak her türlü beyannameye ve vergiye şiddetle itiraz etmiş olmalarıdır. 1949 vergi reformu ile eski emlak vergisi ilga edilerek emlak iratları gerçek ve safi miktarları ile vergi mevzuuna alınmıştır. Bu suretle araziyi bizzat işletenler ikinci bir vergi ödeme külfetinden kurtulmuşlardır. Yeni vergi sistemine göre ziraat kazançlar götürü veya hakikî kazanç esasından vergiye tâbi tutulurlar. Esas ve normal usul götürü usul olup mükellef götürü usulü reddedebileceği gibi, idarede yüksek kazançlı işletmeleri gerçek kazanç esasından teklif edebilir. Ancak ağaç kesiminden mütevellit orman gelirlerinin daima götürü şekilde vergilendirilmesi lâzımdır.

Memleket departmanlara veya ziraat mintikalarına ayrılmıştır. Her bir mintika için muayyen mahsul nev'ilerine, istihsal edilen, mahsulün kıymeti ile istihsal masrafları nazara alınarak hektar başına vasatî bir kazanç tesbit edilmektedir. (polyculture) işletmeleri içinde dahi aynı şekilde çeşitli işletme sınıflarına göre hektar başına ortalama kazançlar hesaplanır. Ve işletmenin hususî durumuna (Toprak, yol güzetgâhı gibi vaziyetler nazara alınarak) işletmeler bu kazançlardan birine itahl olunur.

Arazi'nin, yani işletmelerin sınıflarını, hektar başına ortalama kazanç miktarını özel bir Komisyon takdir eder. Bu (Commission departmantale) vilâyetdeki İşletme ve ziraat nev'ilerini ve ziraî bölgelerini tesbit eder. Ziraat Müdüriyetinin fikirlerini ve geçmiş sene tahminlerini nazara alır. Bu komisyonun kararları aleyhine Maliye Vekâletinde daimî faaliyet halinde bulunan (Commission Centrale) e itirazda bulunulabilir.

Ancak arazi bu şekilde tesbit edildikten sonra çiftçilerin bu kategorilerden hangisine tâyin olunacaklarını mahalli vergi komisyonları tâyin ederler. Bu komisyonun kararları aleyhine departman komisyonuna itirazda bulunabilir. Aynı mükellefin müteaddit vilâyetler dahilinde bulunan tarım işletmelerine sahip olması halinde her işletmenin kârı bağlı bulunduğu vilâyet, ziraî bölge ve kategori için tesbit edilmiş olan ortalama kazanç miktarlarına göre ayrı ayrı hesaplanır.

İşletmenin felâkete maruz kalması halinde mükellefler götürü matrahı reddederek beyan usulü ile vergilendirilmelerini isteyebilirler. Veyahutta idare tarafından hasar durumu nazara alınarak bir indirme yapılabilir [5].

İngiltere'de :

İngiliz gelir vergisinde A Sedülünü emlak vergisi (property tax) bu arada arazinin rantı üzerinden alınan vergiler teşkil etmektedir. Verginin matrahı arazinin senelik tahmin edilen iradı (Annuel value) dir. Bu irat beş sene zarfında tahsil edilen kira bedellerinin ortalamasıdır. Vergiyi arazinin kiracısı kira bedelin-

[5] : Mehaz, Afif Sanver: Fransa'da tarım kazançlarının teklif şekilleri, Maliye Vekâleti Tetkik Kurulu neşriyatı.

den tevkif ederek maliye'ye öder. İngiltere'de umumiyetle arazi kiraya verilerek iş. etilir.

Ziraî kazanç vergisi İkinci Dünya harbine kadar B sedüli olarak vergiye tâbi tutulmakta idi. Mükellef çiftçi, yani ziraat erbabı idi. 1941 ve daha sonra 1949 yılında Maliye Kanunu (Finamce act) ile yapılan tâdille ormanlar hariç diğer her türlü ziraî kazançlar B Sedülünden çıkarılarak D Sedülüne ithal edilmiş'erdir.

D Sedülüne göre ziraî kazançlar ticarî iş ve teşebbüslerde olduğu gibi gerçek ve safî kazanç esası üzerinden vergiye tâbi tutulmuşlardır. Hâsılattan indirilmesi kabul edilen gider ve ödemeler bakımından ziraî kazançlar hakkında da ticarî kazançlar hakkındaki hükümler tatbik olunur.

İngiliz gelir vergisinde defter tutma bakımından bir mecburiyet olmamakla beraber vergi ihtilâflarında haklı çıkmak için mükellef muntazam defter tutmalıdır. Diğer taraftan Şirketler Kanunu da hissedarların haklarını koruma bakımından şirketleri muntazam defter tutmaya ve hesap dönemi bilânço, kâr ve zarar cetveli çıkarmaya ve hesaplarını bir serbest hesap uzmanına kontrol ve tasdik ettirmeye mecbur tutmuştur. Bunun içindir ki büyük iş'etmeler muzaf usule göre muntazam defter tutmaktadırlar.

Küçük çiftlikler ile sair küçük ziraî teşebbüsler tek kayıt usulüne göre defter tutarlar. Bu usulde de ya bir nev'i işletme defteri tutulur. İşletme ile gelir ve giderler, Gelir Vergisi Kanunu-hükümleri göz önünde tutularak tahakkuk ettikçe bu deftere kaydedilir. Veyahut da bir kasa, bir envanter ve bir de borç ve alacakların takibi için hesabı cari defteri tutulur. Ve bu defterlerden Gelir Vergisi Kanunu bakımından safî kazancın tebitinde hesaba ithali gereken hasılat ve giderlere ait tahsilât ve tediye'nin dökümü yapılır ve bir de hesap hülâsası çıkarılır [6].

Belçika'da :

Belçika'da ziraî kazançlar esas itibariyle gerçek ve sâfi miktarları üzerinden Gelir Vergisine tâbi tutulmaktadır.

[6] Mehazlar: Mustafa Renksizbulut: İngiliz gelir vergisinde ziraî kazançların teklif şekli, İktisat ve Maliye Mecmuası, «cilt II, sayı 1, s. 21 - 28»

Ziraî kazançların teklif şekli bakımından diğerleri ile bu meydana ticarî kazançlarla bir alâka ve münasebeti mevcut bulunmamaktadır. Mükellef kazancını muntazam kayıt tutarak vesikalarını saklayarak tesbit eder.

Bundan başka İdareye gelirleri mahdud olan küçük işletmeleri götürü usulde Vergiye tâbi tutma selâhiyeti tanımıştır.

İsviçre'de :

Prensip itibariyle İsviçre'de de her türlü üticarî, sınaî ve ziraî faaliyetler gerçek ve safi miktarları üzerinden vergilendirilir.

Ancak Federal Mahkemece 1937 yılında verilen bir karara istinaden tatbikatta ziraî kazançlar götürü usulde tesbit edilmektedir.

Ziraî teşekküllerse (Ziraat odaları, sendikalar) muayyen muntakalara ve kültür çeşitlerine göre hektar başına ortalama bir kazanç tesbit edilir. Ve her işletmenin ayrı ayrı kazançları bu umumî tip kazanç nevelerine göre hesaplanır. Mükelleflerce bu miktarlardan ödedikleri işçilik ve faizler indirilir.

Birleşik Amerika'da :

Birleşik Amerika'da ziraî kazançların vergilendirilmesi sınaî ve ticarî kazançların vergilendiirilmesine nazaran kayda şayan bir özellik arz etmez. Orada çiftçiler diğer mükelleflerden farksız olarak, gerçek ve safi gelirleri üzerinden vergi ödemeye mecburdurlar. Ziraî kazançlar ya bilânço veya basit (Tahsilât ve tediya) esasında tutulan defterler üzerinde tespit edilir. Defter tutmamış olan mükelleflerin kazançlarını idare tesbit eder. Bunu yapabilmek için İdare kendilerinden ziraî işletmenin hasılât ve masraflarını gösteren hususî bir cetvel isteyebilir.

B — Memleketimiz için teklif edilen usuller :

Gelir Vergisi Kanunu ile ilgili ilk projelerin hazırlandığı 1946 yılından bu tarafa, memleketimizde ziraî kazançların vergilendirilme usulleri hakkında bir çok fikirler ileri sürülmüştür.

1 — 1946 yılında hazırlanan ilk Gelir Vergisi projesinde ziraî kazançların Gelir Vergisinin umumî hükümleri içerisinde vergi-

lendirilmesi kabul edilmişti. Arazi Vergisi kıymetleri 20.000.— liradan aşağı olanlar ile arazi vergisi kıymeti bu miktarı aşanlardan tutacakları hesaplara göre bulunacak ziraî kazançları 3.000.— lirayı bulmayanlar tamamen vergi dışı bırakılacak, 3.000.— lirayı aşanlarda sâdece bu aşan kısım Vergiye tâbi tutulacaktı. Proje ziraat erbabına bir kolaylık olmak üzere aynen gayri menkul sermaye iratlarında olduğu gibi götürü masraf usulünü de kabul ediyordu. Vergiye tâbi tutulacak ziraî kazanç tahsil edilmiş olan hasılat ile tediye veya götürü olarak tesbit edilen masraflar arasındaki müsbet farktı [7].

Görülüyor ki projede ziraî kazançların gerçek ve sâfi miktarlarına göre beyan esasında vergiye tâbi tutulmaları derpiş edilmiştir. 1946 yılından bu tarafa yapılan muhtelif etütlere göre çeşitli teklifler de ileri sürülmüştür.

2 — İkinci bir düşünceye göre ziraatte muhasebe usullerini tatbik güçtür. Çünkü zürrağın kültür derecesi ve ziraî faaliyetin bünyesi buna müsait değildir. En ileri memleketlerde dahi ziraî muhasebe usullerinin bihakkın kullanılabilmesi bu yüzden çok güçtür. Bunun içindir ki gerek mükellef, gerek idare bakımından vergi prensiplerini ihlâl etmeksizin müttekâmil bir kadastro usulü (karine usulü ile) ziraî kazançları vergilendirmek en salim yoldur.

Kadaastro usulünde vergi mevzuu hakikî kazanç değil mafruz kazançtır. Kadaastro usulü hukukî fonksiyonu yanında mefruz ortalama kazancın tâyini hususunda geniş imkânlar bahsetmektedir. Kadaastro usulünde mefruz vasatî kazanç idare adamları ile mükellefler arasında seçilen bir komisyon tarafından tâyin edilir. Ve diğer tarafın da rızası mevcut olduğundan adaletin tahakkukuna imkân verilir.

Kadaastro usulü tatbikatta bir çok kolaylıklar arzettiği için bugün Avrupa memleketlerinde tatbik edilmekte ve ziraatte âdil verginin tahakkuku yolunda diğer usullere tercih edilmektedir [8]. Bu usulde her merkezde bir Vergi Komisyonu bulunacak, bu

[7] Beysan Keyder, Ziraî sektörde vergilendirme, Maliye Enstitüsü konferansları, seri No. 4.

[8] İ. Haydar Kazgan, Türkiye'de ziraî kazançların vergilendirilmesi mevzuunda kadaastro usulünün arzettiği imkânlar, İktisat ve Maliye, cilt I, sayı II, s. 13.

komisyon Kadastro geleneğine vakıf memurları ile bu işlerle görevlendirilmiş Maliye memurları ve mükellefleri temsil eden bir heyetten teşekkül edecektir. Hektar başına verim miktarı «lira» olarak ifade edilecek ve bu miktarlar 5 ilâ 10 yılda bir değiştirilecektir. Jeometrik kadastro'nun hukukî fonksiyonu yanında Vergi fonksiyonu da yapabilmesi için hektar başına yıllık gelirleri gösteren kadastro yapmak lâzımdır. Bu nevi kadastro da toprakların kimlere ait buldukları tesbit edilmekle kalınmayacak, aynı zamanda her parselin verim derecesi, vereceği mahsul çeşidine göre ayrı ayrı tesbit olunacaktır. Bu usulün tatbik edilebilmesi için memleketimizin her tarafında mükemmel bir kadastronun yapılmış ve yapılmakta bulunması lâzımdır. Halbuki memleketimizin bilhassa ziraat bölgelerinden iptidai kadastro şekli olan «Jeometrik kadastro» dahi mevcut olmadığı gibi yapılması da çok uzun senelere mütevakıftır. Şu halde ziraat kazançları kadastro usulünde vergilendirilme düşüncesinin şimdilik tahakkukuna imkân mevcut bulunmamaktadır.

3 — 1953 yılı Şubatında ziraat gelir vergisi mevzuunda Büyük Millet Meclisine Kocaeli Mebusu Ekrem Ali Can, ve Antalya Mebusu Ahmet Tekelioğlu tarafından iki kanun tasarısı verilmiştir.

Ekrem Ali Can'ın teklifinde her türlü ziraat erbabı üç türlü karineye dayanan götürü bir usulle teklif edilmek istenmiştir. Bu karineler şöyle sıralanmaktadır :

- a) Maliye ve Ziraat Vekâletlerince müştereken her sene Nisan ayı sonuna kadar «asgarî yüzölçümü cetvelleri» ilân edilecektir.
- b) Mükelleflerce her sene Mayıs ayı sonuna kadar ekim ve bakım beyannameleri verilecektir.
- c) Mahallî heyetler tarafından bildirilecek verim miktarlarına göre Maliye Vekâletince verim cetvelleri hazırlanacaktır.

Her sene konjonktür durumu gözönünde tutularak ilân edilecek «asgarî yüz ölçümü cetvelinde» o sene hangi çiftçilerin vergiye tâbi tutulacağı, hangilerinin vergi dışı kalacağı tayin edilecek, cetvelde gösterilen eb'attaki arazi dahilinde ekim ve bakım yapmış olan ziraat erbabı, Mayıs ayı içinde Vergi Dairesine birer «ekim ve bakım beyannamesi» vererek işledikleri arazi miktarını ve sair gerekli malûmatı beyan edeceklerdir.

Hasatlara tekaddüm eden günlerde hazırlanan «verim cetvelleri» de Maliye Vekâletince Vergi Dairelerine gönderilecek ve bu

karinelere istinaden Vergi Daireleri ziraat kazançlarından gelir vergisini müteakip yılda tarhedeceklerdir.

Ahmet Tekelioğlu'nun teklifinde ise, ziraat kazançları esas itibariyle defter tutma ve beyanname verme usulü ile tesbit edilmek istenmektedir. Ancak orta halli çiftçiye bir kolaylık olmak üzere bunların vergilerinin götürü usulde tarhedilmesi imkânı düşünülmüştür. Götürü usule tâbi tutulacak mükellefler iş ve işletme hacmi küçük çiftçi muaflığının özel şartlarında tesbit edilen hadlerin beş misline kadar olan mükelleflerdir. Maamafih bu mükellefler de hâlen hayvanlar vergisinde tatbik edildiği şekilde, kollektif bir beyanda bulunacaklar ve Takdir Komisyonlarının tesbit edecekleri matriha itiraz edebileceklerdir. Hattâ defter tutmak ve yıllık beyanname vermek suretiyle gerçek ve safi kazançları üzerinden vergilendirilmelerini isteyebileceklerdir.

Gerçek kazançları üzerinden vergi verecek olan diğer ziraat erbabı basit bir çiftçi defteri tutacaklar, satılan mahsuller, hayvanlar vesaire, işletme malzemesi mukabilinde alınan paralar ile, fiilen ödenen masraflar gösterilecek ve bu iki kalem arasındaki müsbet fark vergiye tâbi tarım kazancı olacaktır.

Ahmet Tekelioğlu'nun teklifi biraz evvel açıkladığımız 1946 yılındaki hükümet tarafından hazırlanan Gelir Vergisi Tasarısındaki teklife benzemektedir.

4 — Bedii Fevzioglu arkadaşımıza göre, esas itibariyle ziraat erbabı beyanname usulünde vergiye tâbi tutulmalıdır. Fakat memleketimizdeki ziraat erbabının kültür seviyesi ve maddî imkânları da gözönünde tutularak bir müddet için defter tutulması mecburiyeti sadece büyük ziraat işletmelerine ve zengin çiftçilere inhisar ettirilmelidir. Orta sınıfın kazancının tesbiti için şifahî ve kollektif beyan sistemi tatbik edilmelidir. Bu usul götürü usulden üstün karkardedir. Kollektif beyan (ekilen toprağın vüs'ati, mahsulün nevi, muhtemel verim, ekim için yapılan masraflar ve elde edilecek mahsulün tahmini miktarı ve kıymeti ve saire gibi) verginin tarhi için gerekli bütün malûmatın beyan kayıt defterlerine yazılmasını temin edecek tarzda yaptırılmalı ve esas tarhiyat, mükellefin verdiği bu malûmata istinaden ifa edilmelidir.

Mükelleflerin bir kısmı hakkında ise sonradan yoklama mahiyetinde, götürü usule istinaden kazanç tahmini yapılmalı ve götürü

usulle bulunan matrah kendi beyanı ile tesbit edilenden fazla çıkarsa vergi % muayyen miktarla cezalı olarak alınmalıdır⁹.

5 — Beysan Keyder arkadaşımıza göre ise, ziraat erbabı aslında beyan esasında vergilendirilmelidir. Fakat memleketimizde ilk defa tatbik edilecek bu vergi için daha uygun bir sistem bulmalıdır. Bu da Gelir Vergisinin insicamını bozmayacak müsavat ve adalet kaidelerini ihlâl etmiyecek mixte bir sistem olmalıdır.

Gelir Vergisi Kanununun 98 inci maddesi, hakikî kazançların tesbitinde güçlük bulunan bir kısım ticarî işletmelerde beyan edilen gelirin muayyen şartlarla tesbit edilen takdirî kazançlardan aşağıya olması halinde, bu takdirî kazancı vergiye matrah ittihaz etmektedir.

Bu hükmü biraz daha genişletmek suretiyle ziraî kazançlarda da tatbik etmek mümkündür.

Teklif edilen usul şöyledir: 1957 yılında kabul edilen bir kanunla Ziraat Odaları teşkil edilmiştir. Ziraat Odalarının kuruluşu gayesi ziraî sahalarda ekim, dikim, bakım, yetiştirme, muhafaza, nakil, alım ve satım işlerini yakından kontrol etmek ve bunlara veche vermektir. Ziraî kazançların vergilendirilmesine yarayacak mahiyette olmak üzere Ziraat Odaları elde edilecek her mahsul için zürrağ itibariyle listeler tanzim edecek ve listelerin birer suretini Ziraat Vekâletine gönderecektir. Aynı işi görmek üzere hayvancılık sahasında da buna benzer bir teşkilât kurmalıdır.

Mükellef kazancını beyan etmeli, şayet Ziraat Odaları tarafından tesbit edilen kazançlar beyan edilen kazancın fevkinde ise ve eksiklik sebebi mükellef tarafından izah edilemez ise Ziraat Odalarınınca tanzim edilen listelere yapılan ufak bazı ilâvelere nazaran bulunan tahminî kârları esas tutarak vergi alınmalıdır¹⁰.

Buraya kadar özetlediğimiz tekliflerde memleketimizin ekonomik ve sosyal durumuna uygun bir çok hususlar yer almış bulunmaktadır. Biz burada bu teklifler hakkında bir tenkitte bulunmadan bunlara bir yenisini ilâve etmek istiyoruz.

[9] Bedii Fevzioglu, Ziraî kazançların vergilendirilmesi meselesi, İktisat ve Maliye Mecmuası, cilt I, sayı 8, s. 5.

[10] Beysan Keyder, Ziraî sektörde vergilendirme, Maliye Enstitüsü konferansları, Seri No. 4.

C — *Teklif ettiğimiz usul :*

1 — *Hareket noktası*

Zirâî kazançlar vergilendirilirken evvelâ hangi seviyeden yukarı kazançların vergiye tâbi tutulacağını, diğer bir ifade ile vergiden muaf tutulacak kazanç miktarının tayini lâzımdır. Bu tesbiti yaparken bugünkü Gelir Vergisi Kanununda mevcut ticarî ve sınıf kazançlar için carî muafiyet ve istisna hadlerini esas almamız Kanundaki âhengi ve insicamı bozmama bakımından yerinde olur. Gelir Vergisi Kanununda alım, satım ve imalât işi ile uğraşanların yaptıkları 50 bin liralık alışla, 57.500 lira arasında temin ettikleri 7.500 lira bürüt kâr vergi dışı bırakılmıştır. Ücretle yapılan işlerde de vergi dışında kalan miktar aynıdır. Kanun vazı (7500) liralık kârı 50 bin liralık ciro haddine aşarî bir miktarla % 15 bürüt kâr ilâve etmek suretiyle hesaplamıştır.

Yine kanun vazına göre âzamî hadle 7500 liralık bürüt kârın % 50 si masraf payını teşkil etmektedir. Şu halde vergiden muaf tutulmak istenilen miktarı 3750.— liradır. Binaenaleyh ziraat erbabından 3750.— liraya kadar safî kâr temin eden mükellefleri vergiden muaf tutmalı ve bu miktarın üstünde kazanç sağlayanları teklif etmelidir. Bu mesele bizi bahis konusu safî kazancın nasıl tesbit edileceği konusuna getirmektedir. Ziraatle uğraşanların hepsi hesap tutan ve kazancını doğru tesbit eden kimselerden müteşekkil olsa, mesele kendiliğinden halledilmiş olur. Bu şekilde tesbit edilen safî kazançları 3750.— lirayı aşanlar beyanname vermek suretiyle vergiye tâbi olurlar. Böyle bir usul Birleşik Amerika ile Şimalî Avrupa memleketlerinde tatbik edilebilmekte, diğer Garp memleketlerinde bile tatbik edilememektedir. Durum böyle olunca binlerce ziraat erbabından vergiye tâbi olanlarla olmayanları ayırmak için daha maddî ve müşahhas ölçüler bulmak lâzımdır.

Ancak bulunacak ölçülerle 3750.— liralık safî kazanç miktarı arasında sıkı bir rabita olmalı, yani bu ölçülerden mükellefin ziraf kazancının tesbiti mümkün bulunmalıdır.

Bu ölçüleri ararken Kanunda bir âhenk temini bakımından aklımıza Gelir Vergisindeki esnaf muaflığının genel ve özel şartları gelmektedir. Acaba esnaf muaflığının genel ve özel şartları ziraf kazançlara ait muaflığın tesbitinde esas olarak alınabilir mi?

Bilindiği gibi bir kimsenin esnaf muafliğından istifade edebilmesi için kendi işinde bilfiil çalışması veya bulunması, iş yerlerinin yıllık gayrisafî iratlarının toplamının 300.— lirayı aşmaması, ayrıca ticarî ve meslekî faaliyetleri dolayısıyla Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre defter tutmak mecburiyetinde olmaması lâzımdır.

2 — a) İş başında bulunma şartı Kanundaki şekli ile aynen ziraat erbabı hakkında tatbik edilecek ölçülerden biri olabilir. Zira vergiden muaf tutulmak istenilen ziraat erbabı da kendi ailesi efradı ile birlikte bilfiil çalışarak kendi geçimlerine yetecek kadar kazanç sağlayan kimselerdir. Gelir Vergisi Kanununda mükellef işinin başında bulunmadığı halde bulunuyormuş gibi telâkki edilecek bazı istisnâ şartlar da tesbit edilmiştir. Zarurî ayrılmalar ve ölümler halinde olduğu gibi: Aynı durumlar ziraatle uğraşanlar hakkında da varit bulunmaktadır. Ancak tatbikatta bu şarta göre nadiren mükellefiyet tesis edilmekte ve işlemesi gayet güç bir esas olmakla beraber bir karine olarak nazara almakta fayda mülâhaza edilmektedir.

b) Esnaf muaflığının genel şartlarından ikincisi iş yerlerinin gayri safî iratlarının toplamının 300.— lirayı aşmamasıdır. Ziraatte gayri safî irat değil, ekilmiş sahanın arazi vergisine esas teşkil eden kıymeti mevzuubahîstir. Arazinin vergi kıymetinin umumî tahrirle tesbit edildiği malûmdur. Umumî tahrirler tekrarlanması gayet güç ve istatik bir tahmin esasına dayanır. Meselâ bizde en son tahrir 1936 yılında yapılmıştır. Takdir edilen kıymetler bugünkü rayiçle irtibatını tamamen kaybetmiştir.

Meselâ bugün araziden alınan vergilerin üç beş kuruşla ifade edildiğini sık sık müşahede etmekteyiz. Gelir vergisinde bile gayri safî irat karinesinin eski ve yeni binada çalışanlar arasında büyük müsavatsızlıklar ve haksızlıklar doğurduğunu görmekteyiz.

Böyle zahmetli ve külfetli, aynı zamanda gayet istatik bir esasa dayanan arazi vergi kıymetinin ziraî kazanç muaflığının tayininde iyi bir ölçü olarak kullanılacağına kani bulunmamaktayız.

c) Esnaf muaflığının genel şartlarından üçüncüsü ayrıca ticarî ve meslekî faaliyeti dolayısıyla 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre defter tutmak mecburiyetinde olmamaktır. Başka işleri dolayısıyla defter tutmak mecburiyetinde bulunan kimselerin ziraî kazançları dolayısıyla de gelir vergisine tâbi tutulmaları

normal bir usuldür. Bu ölçünün ziraî kazanç erbabı hakkında da tatbik edileceği tabiidir.

3 — Şimdi esnaf muaflığının özel şartlarının ziraî kazançlar hakkında tatbik edilip edilemeyeceğini araştıralım. Gelir Vergisi Kanununda esnaf muaflığından istifade imkânları ayrıca işin nevi ve mahiyetine göre değişen bir takım ciro şartlarının tahakkukuna bağlanmıştır. Bunlar alım, satım, alınan imal ücreti, istihsal miktarı, taşıma ücreti, nakil vasıtası adedi, tonağı ilâahiri gibi ölçülerdir. Ziraî kazançlarda, direct bir istihsal mevzuubahis olduğu için yukarıki ölçülerden ziyade istihsal miktarının ziraî kazanç muaflığı haddinin tayininde bir kıstas olarak kullanılıp kullanılmıyacağını aramızda gerekmektedir. İstihsal miktarından maksat ziraî bir işletmenin getireceği mahsul miktarıdır. Bunu idare bakımından tesbit çok güçtür. Bu usulü tatbik edebilmek için toprak mahsulleri vergisinde olduğu gibi, istihsal miktarını mahallinde tesbit etmek, yani tartmak ve ölçmek lâzımdır. Zira hangi nevi araziden ne kadar mahsul alınabileceğini ancak çiftçiler bilir. Bu güç bir iştir. Bu bakımdan istihsal miktarını ziraî kazançlara ait muafiyet haddinin tesbitinde bir ölçü olarak kullanmamıza imkân bulunmamaktadır.

Ziraatte kullanılan traktör adedi veya istihdam edilen işçi miktarının bir tefrik ölçüsü olarak kullanılabilmesi hakkında bir düşünce akla gelebilirse de buna da imkân göremiyoruz. Zira siraatte komşuların veya akrabaların münavebe ile birbirlerinin arazilerinde faaliyette bulunmaları, traktörü ekseriya müsterek veya ücretle çalıştırmaları bu mevzuda karışıklıklar doğurur. Bunun içindir ki esnaf muaflığının umumî şartlarından ne gayri safî irat «arazide kıymet» karinesi ve ne de diğer mübayaa ölçüsüne tekabül eden istihsal miktarı, vasıta adedi veya işçi adedi gibi kıstasları tefrik ölçüsü olarak kullanmamıza imkân yoktur.

Ziraî kazanç mahsulleri satışından doğduğuna ve satışın vukuu için ziraat erbabı hakikî ve hükmi şahıslarla bir takım muamelelerde bulunduğuna göre acaba esnaf muaflığının tatbikinde olduğu gibi köylü muaflığının tesbitinde de satış ölçüsünü bir tefrik ölçüsü olarak kullanmamız mümkün müdür? Memleketimizde müstahsil mallarını satın almak suretiyle kıymetlendiren bir çok müesseseler mevcuttur. Bunlar Toprak Mahsulleri Ofisi, Tarım Kooperatifleri, ihracatçı müesseseler, zeytinyağı tağsirhaneleri, Tekel İdaresi, Sümerbank, Et ve Balık Kurumu, ilh. gibi teşekküllerdir. Bu müesse-

selerin kayıtlarından zürrağın yaptığı satışların miktarını tesbit gayet kolaydır. Bundan başka bu müesseseler Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre zürrağdan aldıkları mahsuller için ziraat erbabına müstahsil makbuzu da vermeye mecburdurlar. Bunun içindir ki ziraat erbabı sadece makbuz alacak, doğru yazılıp yazılmadığını araştırdıktan sonra saklıyacaktır. Elindeki makbuza göre gelir vergisi bakımından satış haddini kontrol edecek ve ona göre gelir vergisine tâbi olup olmadığını araştıracaaktır. Bu bakımdan esnaf muaflığı için kabul edilen ve fakat mükellefler tarafından nasıl tesbit edileceği kanunda açıklanmadığı için tatbikatta pek istifade edilemeyen satış ölçüsü ziraî kazançlarda bir tefrik ölçüsü olarak kullanılabilir demektir.

Burada üzerinde durulacak en mühim mesele mükellefiyet had-di olan (3750.— liralık) kazancı doğuracak yıllık satış miktarını tayin edebilmektedir. Bunu yapabilmek için mahsul çeşitlerine göre (hububat, bakliyat, pamuk, zeytin, ilh. gibi) 3750.— lira safî kârı net olarak temin edecek bürüt hasılatın tesbiti lâzımdır. Bittabi bu hâsıla mahsulün kalitesine, yetiştiği muhitin verim derecesine göre değişecektir. Bilfarz Adana buğdayı ile Ankara buğdayı arasında yetiştirme zamanı ve evsafı itibariyle fark olduğu gibi, gayri safî hâsıladan indirilecek masraf payları da çeşitlidir. Bu bakımdan esnaf muaflığında olduğu gibi, ziraî kazançlar için «7500» veya (15000) lira şeklinde memleket çapında bir kıstas tayin etmeğe imkân yoktur. Tatbik edilmek istenilen sistemin elâstikî olmasını temin bakımından bu ölçüyü tayin için memleketin bir kaç mıntakaya taksimi ve her mıntakada yetişen mahsulün çeşidine göre bu hadlerin ayrı ayrı tayini lâzımdır. Bu da Usul Kanununun 42. maddesinde ortalama emsal nisbetinin tayini için her il merkezinde kurulan özel bir komisyon gibi teşkil edilecek ziraî takdir komisyonları tarafından tayin edilmeli ve bu komisyonların tesbit edeceği ölçüler Ankara'da kurulacak yine bir Özel Komisyonun tasvibinden geçtikten sonra ilân edilmeli ve bu ölçüler fevkalâde haller müstesna olmak üzere 3 ilâ 5 sene için mer'î olmalıdır.

Ancak bu şekilde tesbit edilen satış ölçüsünün 3750.— liralık sâfî kazancı tesbite tek başına kâfi gelecek kuvvetli bir ölçü olmadığı da meydandadır. Zira esnaf muaflığının tayininde bu ölçüden kâfi derecede istifade edilemediği hakkında tatbikatta pek çok misaller vardır. Bunun içindir ki bu ölçünün yanında bunu takviye edecek diğer ölçüler aramak lâzımdır. Bu mevzuda ilk aklımıza ge-

len ölçü işletmenin yüzölçümü yani ekilen arazinin (dönüm) miktarıdır. Memleketimizde (dönüm) 919 metre kareye tekabül eden yer ölçüsüdür.

Memleketimizin tapu kayıtlarında arazi dönüm miktarı ile ifade edilmektedir. Gerek mülk sahipleri ve gerek diğer ekiciler hesaplarını dönüm esasına istinat ettirmektedirler. Bu bakımdan ziraf kazançların vergilendirilmesinde bu ölçüden istifade etmek mümkündür. Kaç dönümlük işletme için gelir vergisi beyannamesi verileceğinin tayini hususunda esas mükellefiyet haddi olan 3750.— liradan hareket etmek ve bu miktar safi kazancı hâsıl edecek mahsulü verebilecek genişliği tesbit etmek lâzımdır.

İstatistik Genel Müdürlüğü tarafından her sene neşredilen yıllıklarda veya «ziraf bünye ve istihsal» adlı eserlerde illere ve tarım bölgelerine göre, hububat, bakliyat, sınaf nebatlar ve meyveler itibariyle ekilen sahalarla alınan mahsuller ayrı ayrı gösterilmiştir. Bu malûmattan da istifade edilmek suretiyle yukarıda açıkladığımız şekilde her vilâyette kurulacak Özel Takdir Komisyonlarının ekilen arazinin mahsul çeşidine göre tanzim edilecek vüs'at cetveleri merkezdeki Komisyonun tasdikinden geçmek suretiyle ilân olunmalıdır. Her bölgeye ve mahsul çeşidine göre tesbit edilen yüz ölçümünün «dönüm miktarının» üstünde bulunanlar gelir vergisine tâbi tutulmalıdır. Yüz ölçümünü tesbit ederken şöyle bir hesap yapmak mümkündür: Dönüm başına bir kaç senenin verim ortalaması bulunmalı ve bir kaç senelik vasatı mahsul fiatı ile çarpılmalıdır. Meselâ memleket çapında bir ölçü bulmak istersek bir kaç sene tek dönüm başına isabet edecek mahsul miktarını bulmalıdır. Aşağıdaki cetveldeki rakamlara nazaran 9 senenin ortalaması hububatta dönüm başına 112 kilodur.

Yıllar	Randıman		Pamuk K.
	Hububat	(Hektar Kg.) Bakliyat	
1934—1938	1073	783	219
1946—1950	914	832	260
1950	942	894	263
1951	1213	983	234
1952	1241	1097	244
1953	1295	1096	230
1954	854	910	244
1955	1029	931	251
1956	955	936	259
1957	1195	997	216
1958 ¹¹	1200	1054	285

Muvakkat ön tahminidir.

9 senelik vasatî hububat fiatının 30 kuruş olduğunu farzederek memleketimizde dönüm başına elde edilen hububat hasılatı 33.60 liradır. Bu rakamı bulduktan sonra 3750.— lira safî hâsılayı temin edecek yüz ölçümünü hesaplamak mümkündür. Bunun için evvelâ bir dönüme isabet eden masraf hissesi tesbit edilmelidir. Ve bu miktar çıktıktan sonra kalan net miktara göre 3750.— rakamını bulmalıdır. Meselâ bir dönümün vasatî masraflarının 20.— lira olduğunu farzedelim. Safî hâsıla dönüm başına 13,60.— lira olacak demektir. 3750.— lira rakamını bu miktara bölecek olursak 275 dönümün bu miktar safî hâsılayı temin edeceği anlaşılır.

Bir fikir vermek maksadiyle memleket çapında hesapladığımız dönüm miktarı ziraat bölgeleri itibariyle hesaplandığı takdirde daha isabetli hareket edilmiş olacak, ve ziraî kazanca ait mükellefiyet haddinin tayininde yüz ölçümü esaslı bir rol ifa edecektir. Bittabi yüz ölçümü mahsul nev'ine ve mıntakaya göre değişecektir. Meselâ buğday, arpa, çavdar vesaire gibi hububatta 275, bakliyatta, mısır, patates, pancar, susam, keten ve kendirde 50,60, tütünde 50, fındıkta 40, narenciyede 30, gül bahçelerinde, ipek böceği yetiştirilmesinde kullanılan dutluklarda 15, mer'alarda 600 dönüm gibi¹².

Sistemin tatbik edilebilmesi için başka memleketlerde olduğu gibi beyanname vermemiş olmakla beraber, durumları müsait bulu-

[11] 1959 malî yılı Muvazeneî Umumiye Kanunu lâyhısına ait gerekçe, sahife XXVIII.

[12] Bu rakamlar tahminidir.

nan çiftçilere ilga edilen esnaf vergisi beyannamesi gibi beyanname formülleri göndererek bunların da dönüm miktarını ve yıllık satış tutarını bildirmeye dâvet olunmaları mümkündür. Bu suretle vergi emniyeti de sağlanmış olacaktır.

Hayvan sahiplerinin durumu :

Hayvancılıkta arazinin vüs'ati mevzuubahs olamayacağı için kazançla irtibatlandırılmak suretiyle hayvan adedini ve satış miktarını esas almak lâzımdır.

Hayvan adedi ve satış miktarını bütün memleket ölçüsünde tesbit etmek mümkün olduğu gibi, ziraf mahsullere ait satışı ölçüsü ile arazi yüz ölçümünün tesbiti usullerine göre ziraat bölgelerine göre de tayin etmek mümkündür.

Yarıcılık usulü ile sair ortaklıklar :

Memleketimizde arazinin bir kısmı yarıcılık veya başka şekillerdeki ortaklık halinde idare edilmektedir. Yarıcılıkta dönüm ve yüz ölçüsü ile, satış ölçüsü hem mal sahibi ve hem de yarıcı için aynı olabilir. İki taraf işletmeden aldıkları hâsılatı ayrı ayrı beyan etmelidir. Ancak muvazaalı durumları önlemek maksadıyla akrabalar arasındaki yarıcılık - ortaklık usulünü kabul etmemelidir.

4 — Bilfiil ziraatle iştigal etmeyenlerin durumu :

Bir kısım iş erbabı vardır ki gelir vergisi bakımından defter tutmazlar, beyanname vermezler. Meselâ ticarî kazançları bakımından esnaf durumunda olan kimseler, ücret erbabı, gayrimenkul irat sahipleri ve götürü serbest meslek erbabı, şehir ve kasabada oturan arazi sahipleri gibi. Bunlar ekseriya bilfiil ziraatle iştigal etmedikleri gibi işlerinin başında da bulunmazlar. Bunları birdenbire vergiye tâbi tutmak kendilerini ziraatle uğraşmaktan alıkoyabilir. Bu sebeple bunlar için Gelir Vergisi Kanununun 22. maddesindeki şartlarla 2500.— liraya kadarki kazançlarının tamamı ile 10000.— lirayı aşmayan kazançlarının 2500.— lirasının vergiden istisna edilmesinin yerinde olacağı düşüncesindeyiz.

5 — Ziraî kazancın nisbeti :

a) *Birinci sınıf zürrağlar :* Ticarî kazançta olduğu gibi ziraî kazançların tesbiti bakımından ziraat erbabını iki sınıfa ayırmak

mümkündür. Birinci sınıf çiftçilere yıllık satışlarının tutarı (200) bin lirayı aşanlar dahildir. Bunlar ziraî kazançlarını bilânço esasına göre tesbit ederler. Yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri, bir de imalât defteri yerine istihsal defteri tutarlar. İlk üç defter sanayideki imalât defterine tekabül eder. Bu deftere ekilen arazi, sarfedilen tohum, gübre, elde edilen hasılat, ekim safahatını gösteren kayıtlar yapılır.

Bittabi Vergi Usul Kanununun 194 üncü maddesindeki kayıt serbestliği hakkındaki hükümler ziraatle uğraşanlara da tatbik edilir. Yani birinci sınıf ziraat erbabı muhasebe kaidelerine riayet etmek şartıyla, defterlerini işlerinin icaplarına ve hususiyetlerine göre dilediği şekilde tutabilir. İstihsal kayıtlarını ayrı defter yerine envanter defterinde gösterebilir.

b) İkinci sınıf zürralar :

Yıllık satışlarının tutarı 200 bin lirayı aşmayan çiftçiler ziraî kazançlarını basit bir tarım işletme defterine yazarlar. Bu defterin sağ kısmına satış bedelleri, varsa hizmet karşılığı alınan paraları ve başka şekildeki hasılatı kaydederler. Sol kısmına ya ödedikleri masrafları aynen kaydederler veyahut da masraf kaydı yapılmıyarak gayrimenkul sermaye iratları sahipleri ile serbest meslek erbabında olduğu gibi % 30 a kadar bir miktarı hasılattan indirmekle iktifa ederler. Ufak işletmeler için masraf vesaiki temini ve saklanması, çalıştırdıkları hizmet erbabı için ücret bordrosu tanzimi külfetli bir iş olduğundan götürü masraf usulünü kabul etmek ve ikinci sınıf ziraat erbabını sadece satışlarını kayda mecbur etmek memleketimiz realiteleri bakımından yerinde bir hareket olacaktır. Bittabi ziraat erbabı isterse işletme hesabı yerine bilânço esasına göre de defter tutabilecektir, gelir vergisine tâbi tutulacak zürranın ekserisi bu şekilde basit bir defter tutacakları için vergi formalitesi bakımından hiç bir güçlük çekmeyecekler ve vergiye kolayca intibak edeceklerdir.

Sınıf değiştirme :

Ziraî kazançlarda ticarî kazançlardan biraz daha müsamahalı olarak yıllık satışlarında % 30 dan fazla artış veya azalış olanlar veyahut bu nisbette olmamakla beraber dört sene arka arkaya (% 30) a kadar artış veya azalış kaydedenler sınıf değiştirmelidir-

ler. Bu suretle ziraat kazanç mükellefiyetinde fiilî bir istikrar temin edilmiş olur.

c) *Beyannamenin verilmesi :*

Ziraat kazançlar için hususî beyanname şeklinin kullanılması zaruridir. Kazançlarını bilanço esasına göre tesbit eden birinci sınıf çiftçiler beyannamelerine bilanço kâr ve zarar cetvelini, ikinci sınıf ise hesaplarının neticelerini gösteren basit bir hesap hülâsası raptetmelidirler.

Ortaklık halinde idare edilen işletmelerin her birinin hasılatı ayrı ayrı tesbit olunmalı ve bunlar tek bir beyanname ile beyan edilmelidir. Bittabi mükellefin vergiye tâbi başka geliri mevcut ise vergi gelir toplamı üzerinden müterakki nisbette alınmalıdır.

d) *Verginin tahsilî :*

Beyanname yine Mart ayında verilmeli ve vergi iki müsavi tak-sitte alınmalıdır.

Ancak lüzum görülen hallerde Maliye Vekâleti muayyen istih-sal mıntakaları ve ziraat nevilere göre ödeme zamanlarını tayin edebilme yetkisine sahip bulunmalıdır.

e) *Vergi mükelleflerinin hesap ve kayıt tutma bakımından yetiştirilmeleri :*

Gelir vergisi sisteminin memleketimizde ilk tatbik edildiği yıl-larda açılan danışma büroları, Maliye Vekâletinin neşrettiği broşür-ler ve radyo yayınları ile vatandaşların bu mevzuda malûmatla mü-cehhez kılınması için bir çok tedbirlere başvurulmuş ve idarenin mükelleflerle işbirliği zihniyeti ile çalışması sayesinde ki mem-leketimizde hiç bir mukavemete maruz kalınmadan sistemin tatbi-kine muvaffak olunmuştur. Müteakip yıllarda hususî mahiyette ya-pılan mecmua ve kitap neşriyatı yanında Maliye Vekâletinin beyan-name tanzimi ve vergi cetvellerinin tatbiki mevzuunda yayınladığı broşürlerden ve İstanbul Üniversitesi Maliye Enstitüsü neşriyatın-dan başka esaslı bir faaliyete rastgelemiyoruz. Bizce memleketin istikbali ve inkişafı gelir vergisi sisteminin lâyıkiyle yerleşmesine ve gereği gibi işlemesine bağlıdır. Şunu itiraf etmek lâzımdır ki bu-gün vatandaşlar gelir vergisi ve vergi hukuku bilgisi ile lâyıklık şe-

kilde mücehhez bulunmamaktadırlar. Hattâ tahsil durumu itibarıyla lise ve yüksek okul mezunlarının gelir vergisi mevzuunda hiç bir bilgiye sahip olmadıklarını görmekteyiz. Bu bilgisizlik sebebiyledir ki mükellefler basit bir kaydî tutmaktan dahi kaçınmakta ve icabında vergi mukadderatını bilgisiz muhasebecilere terketmekte ve hüsnüniyet sahibi olmalarına rağmen bu yüzden vergi cezalarına maruz kalmaktadırlar.

Vatandaşları vergi tahkikatına ait lüzumlu asgarî malûmatla mücehhez kılmaz için hiç olmazsa san'at okulları da dahil olmak üzere ortaokullardan başlamak üzere mekteplerimize vergi tatbikatına ait derslerin vakit geçirmeden konulmasını çok zarurî görmekteyiz.

Okuma ve yazma seviyesi bizden kat, kat yüksek olan Birleşik Amerika'da kolejlerde gelir vergisi dersleri okutulurken mekteplerimizde böyle bir dersin mevcut olmaması bizim bu mevzuda ne kadar geç kaldığımızı göstermektedir.

Bundan başka Maliye Vekâleti basit defter ve hesap şekli hakkında vatandaşların anlıyacağı bir lisanla pratik el kitapları, rehberler hazırlamalı, bu rehberlerden hangi çiftçilerin beyanname verecekleri, beyannamelelerini nasıl tanzim ve Vergi Dairelerine tevdi edecekleri, vergiyi nasıl ödeyecekleri açıklanmalı ve bunlar meccanen dağıtılmalıdır.

IV. 1959 malî yılı bütçe lâyihasına ait gerekçede ziraî kazançların vergilendirileceğine dair açıklama :

1959 malî yılı bütçe gerekçesinde «Ziraî kazançların vergilendirilmesi mevzuunda yabancı memleketlerin bu konudaki mevzuat ve tecrübelerinden de faydalanmakla beraber memleket zaruret ve realitelerini ilk plânda gözönünde tutan bir lâyiha» hazırlandığı ve bu lâyiha ile ziraatimizin topyekûn vergilendirilmesinin hedef tutulmadığı, mezkûr lâyihanın her şeyden önce (küçük çiftçi) ve (küçük işletme) yi muhkem esaslara göre tefrik ederek bunları vergi dışı bırakmakta olduğu, vergi şümulü içine girebilecek (büyük ziraî işletme) ve (büyük çiftçi) leri de mesgalelerinin bünyesine uygun, basit ve kolay usullerle teklif sistemini ihtiva ettiği açıklanmıştır. Aynı zamanda bu lâyihanın kanunlaşması ile ihdası tarihinden gelir vergisi sistemimizin en mühim aksaklıklarından birisini teşkil

eden umumî zirâî kazanç muafliğı mevzuunun esastan halledilmiş ve vergi adaleti hedefine daha fazla yaklaşılmış olacağı» zikredilmiştir¹³.

Mezkûr lâyihadaki esasların bu mevzuda Maliye Vekâletindeki çalışmalarından istifade ederek hazırladığım ve hülâsaten izaha çalıştığım esasların uygun olacağını tahmin etmekteyim.

[13] 1959 malî yılı bütçe lâyihasına ait gerekçe, sahife LXXI.