

VERGİ KONTROLÜNDE GİDER ESASI MÜESSESESİ

Doç. Dr. Hakkı NADAROĞLU

İstanbul İktisadî ve Ticarî İlimler Akademisi

GİRİŞ

Genel olarak 1960 yılından bu yana, özellikle de 1964 yılının ikinci yarısından itibaren malî mevzuatımızın vergi kontrolü ile ilgili hükümlerinde önemli bir kısım değişiklikler yapıldığı malûmdur. Gayesi, son zamanlardaki yaygın tâbirile vergi ziyanını - ki bu terimin bazı çevrelerde, malî terminolojideki vergi kaçakçılığı tâbirinin müteraditifi olarak kullanıldığı görülmektedir. Önlemek olan bu değişiklikleri şu üç kategoride toplamak kabildir:

- 1) Servet beyanı müessesesinin ihdası,
- 2) Ortalama kâr hâdleri müessesesinde yapılan strüktürel değişiklik; ve,
- 3) Gider esası müessesesindeki şekli ve bünyevî tâdilât.

Bilindiği üzere, bunlardan ilki olan «servet beyanı» müessesesi, malî hukukumuzda, 1960 yılında 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile girmiştir.

Ortalama kâr hâdleri ile gider esası müesseseleri ise, vergi hukukumuzda 1950 yılından itibaren 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile ihdas edilmişler ve fakat 1960 yılından bu yana sık sayılabilecek bir şekilde bünyevî değişikliklere uğramışlardır.

Biraz evvel, çeşitli tarihlerde ihdas edilmiş vergi kontrolü ile ilgili üç malî müesseseden bahsettik.

Teorik yönden hareket noktası birbirinden aynı olan bu müesseselerin önce ihdas edilmişlerindeki, sonra da bir kısım şekli veya bünyevî tâdilâta uğrayışlarındaki sebepleri ortaya koyabilmek için, malî alanda geçirdiğimiz reform hareketlerini kısaca hatırlamakta faide ve hattâ zaruret vardır.

Bilindiği üzere, yazarlarımızın büyük bir çoğunluğu, memleketimiz vergi sisteminin gelişmesini, mücmel bir şekilde üç ayrı devre içinde tetkik etmek temayülündedirler.

Bu devrelerin birincisi, 1925 yılına kadar süren Osmanlı vergi sisteminin hâkim olduğu devredir. Ziraî sektöre dayanan geri ve basit bir vergi sisteminin ifadesi olan bu devreyi 1925 - 1950 arasındaki ikinci intikal devresi takip etmiştir. Üçüncü devreyi teşkil eden gerçek ve batılı anlamdaki reform hareketi ise 1950 yılında başlamıştır. Gelir ve Kurumlar Vergisi ile vasıtasız vergiler alanında, Vergi Usûl Kanunu ile de vergi hukuku sahasında başlayan bu büyük reformu, 1957 yılında, vasıtalı vergiler alanındaki Gider Vergileri reformu takip etmiştir.

1950 den bu yana gerçekleştirilen bu büyük malî reformlara rağmen, ilgili çevreler, ısrarla, 1960 ihtilâli sıralarında Türk vergi sisteminin yine de yeni bir reforma muhtaç bulunduğundan bahsediyorlardı.

Yeni bir reformu gerekli gösteren sebepler acaba nelerdi?

Bu sorunun cevabı ayrı bir veya bir kaç konuşmayı kapsayacak kadar geniştir ve hiç şüphesiz esas itibarile bizim görüşme konumuzun da dışındadır.

Ancak, konumuzla ilgili olması sebebiyle şu kadarını belirtebiliriz ki, bilhassa vasıtasız vergilerde, 1950 - 1960 arasındaki nisbî ve mutlak rakkamlardaki artışlara rağmen, (meselâ Gelir Vergisinin, 1951 yılında Devlet Gelirleri içinde % 15,4 olan hissesi 1960 da % 28,9 a çıkmıştır. Bu iki tarihteki mutlak rakkamlar ise 1951 de 209,2 milyon, 1960 da ise 1.831,8 milyondur) beklenen randıman temin edilememiş ve bu sebeple de, vergi yükü bütün ağırlığı ile bir yandan hizmet erbabının diğer taraftan da vergisini dürtüst olarak ödeyen zümrenin üzerine binmişti. Bu hâl, hiç şüphesiz, sosyal düzeni sarsıyor ve yeni bir reformu gerektiren önemli sebeplerden birini teşkil ediyordu.

I — MODERN VERGİ SİSTEMLERİNİN BAZI KARAKTERİSTİKLERİ

Malûm olduğu üzere, modern vergi sistemlerinin karakteristik vasıflarından biri de vergilere ait matrahların, diğer bir ifade ile, kazanç ve iratların bizzat mükellefler tarafından hesap ve beyan edilmesidir. Hattâ, bazı ahvâlde, işletmelerin, vergi dairelerinin fonksiyonunu ifâ ederek stopaj yolu ile vergi topladıkları ve sonra da bu vergileri Maliyeye intikâl ettirdikleri bilinen bir keyfiyettir.

Bu durum karşısında, çağdaş vergilerin arzulanan randımanı verebilmeleri ve kendilerinden beklenen fonksiyonu ifâ edebilme-

leri için temel bir şartın tahakkukuna ihtiyaç vardır. Bu da, kazanç ve iratların mükellefler tarafından doğru olarak hesap ve beyan edilmesidir.

Bu temel şartın, tahakkuku nasıl sağlanacaktır?

Mes'elenin hiç şüphesiz, mükellef ve İdare ile ilgili iki ayrı vechesi vardır.

Mükellef yönünden tahakkuku gerekli şart, vergi suuru ve ah-lâkının yerleşmesi ile ilgilidir ve mes'elenin bu vechesi bizim ele aldığımız konunun dışında kalmaktadır.

Mes'elenin İdare, diğer bir tâbirle, Maliye ile ilgili yönüne gelince, vergileme alanında gerekli güvenliğin tesisi ve maksatla da gerekli bütün tedbirlerin alınması, tahakkuku lüzumlu şartların diğer vechesini teşkil etmektedir.

Vergilemede, arzulanan ölçüler içinde bir güvenliğin temini, İdare yönünden çeşitli psikolojik ve teknik şartların tahakkukuna bağlıdır. İşte bu teknik şartlardan bir tanesi de, vergileme tekniğinde otokontrolü temin edecek usûllerin başarı ile uygulanmasıdır.

Otokontrol ne demektir? Ve bu çeşit bir kontrolün işlemlerini temin edecek usuller nelerdir?

II — OTOKONTROL

Genel olarak beyana dayanan vergilerde, özellikle de Gelir Vergisinde, bu vergilerin bünyesi icabı, kontrol müessesesinin kendiliğinden işlemlerini temin edecek bir imkân mevcuttur. Bu konuda Maliyeye düşen görev, Gelir Vergisinin bünyesindeki bu imkânı kanunlaştırmak yani hukukî yönden gerekli tedbirleri alarak verginin bünyesinde mevcut kontrol imkânını bilfiil işler hâle getirmektir.

Gelir Vergisinin bünyesindeki bu oto - kontrol imkânı nereden gelmektedir?

Genel olarak bir mükellef her hangi bir anda bir gelir elde ederse bu, aynı anda diğer bir mükellefin bir masraf yaptığını ifade eder. Gelir elde eden mükellef belki bu gelirini kısmen veya tamamen gizlemek isteyebilir. Çünkü, kendisinin, bu şekildeki bir davranışta, vergi matrahını ve dolayısıyla neticede ödeyeceği vergiyi azaltmak gibi bir menfaati vardır. Fakat, aynı şekilde, masraf ya-

pan mükellefin menfaati de, yine netice itibarile vergiyi az verebilmek için bu masraflarını tevsik etmek hattâ gerçek rakkamın üstünde göstermek ve bu yolda gerekli kayıtları yapmaktır. Bu suretle, gelir elde eden mükellef bu gelirini gizlese dahi, masraf yapmanın kayıtlarını tetkik etmek suretiyle beyan edilmeyen geliri tesbit etmek kabil olabilir.

İşte, mes'elenin Maliye ile ilgili veçhesi, Gelir Vergisinin bünyesindeki oto - kontrol imkânını en iyi ve en verimli şekilde işletecek hukukî sistemi ihdas etmektir.

III — ÇEŞİTLİ OTOKONTROL USULLERİ

Oto - kontrol müessesesini harekete geçiren usûller, her memleketin içtimaî ve malî bünyesine göre farklılıklar göstermektedir.

Türkiyede, hâlihazırda, oto - kontrol metodu olarak uygulanan üç malî müessese mevcuttur.

Bunlardan birincisi «servet beyanı» müessesesidir ve 1960 yılında 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile ihdas edilmiştir. Bu sistemin istinat ettiği temel fikir, gelire servet ve servet artışı arasındaki organik münasebetten faydalanmak suretile belli devreler arasındaki servet artışını tesbit etmek ve bu çoğalış ile beyan edilen gelir arasında bağlantı kurmak suretiyle gelir beyanının doğruluk derecesini araştırmaktır. Servet beyanı, hâlihazırda tatbik şekli ile sadece memleketimizde mevcuttur ve bu metodun tetkiki bizim bugünkü konumuzun dışındadır.

Hâlihazırda mevcut ikinci oto - kontrol metodu ortalama kâr hâdleri müessesesidir. Malî mevzuatımıza 1950 yılında ilk Gelir Vergisi Kanunu ile girmiş ve 1960 dan bu yana devamlı değişikliklere uğramış olan bu metod, son aylarda malî çevrelerde ve geniş bir mükellef muhitinde tartışmalara sebebiyet vermiş ve bir takım endişelerin belirmesine yol açmıştır. Ancak, servet beyanı gibi, bu oto - kontrol metodu da, esas itibarile bizim bugünkü konumuzun dışında kalmaktadır.

Tatbikatta, oto - kontrolün gerçekleştirilmesinde başvuru üçüncü metod bizim bugünkü konuşmamızın asıl konusunu teşkil eden «gider esası» müessesesidir.

Gelir Vergisi Kanunumuzdaki tâbirile «gider esası», daha genel bir deyimle de «masraf beyanı» müessesesinin istinat ettiği prensip, mükellefin ihtiyar ettiği masraflar ile beyan ettiği gelir

arasında bir münasebet kurmak ve bu bağlantıdan faydalanmak suretiyle mükellefin beyanının doğruluk derecesini tayin ve tesbit etmektir.

Vergilemede emniyeti temin için bir takım dış karinelere istifade edilmesi fikri bir hayli eskidir. Servetin dış karinelerinin - signes extérieures de la richesse - vergilemeye esas olarak alınmasının tipik misâli Fransadaki eski «kapı ve pencere» vergileridir.

Masraf beyanı veya gider esası ise, bir bakıma bu dış karinelere vergilemede istifade edilmesi fikrinin spesifik ve gelişmiş bir tatbik şeklidir.

Masraf beyanı veya masrafla ilgili hadiselerin yardımı ile beyan edilen gelirin doğruluğunu kontrol etme metodunun tatbik şekli, hiç şüphesiz, her memlekette birbirinin aynı değildir.

Meselâ, Fransada, «Code Général des Impôts»nun 168 inci maddesinde «yaşayış tarzının bazı unsurlarına göre vergiye tâbi gelirlerin asgarî ve götürü takdiri» başlığı altında şöyle bir hüküm yer almıştır.

«Bir mükellefin beyan ettiği gelir yaşayış tarzı arasında açık nisbetsizlik olduğu ahvâlde, müterakki munzam vergiye esas olarak alınacak matrah o mükellefin yaşayış tarzını teşkil eden unsurların götürü bir miktara tahvili suretiyle tayin olunur. Aşağıdaki baremde gösterilen bu götürü miktar, o mükellefin sürdüğü hayat tarzının bazı unsurları nazara alınmak suretiyle tesbit edilir. Bu götürü miktar 1,5 milyonu aşarsa, maddenin ikinci paragrafında derpiş edilen nisbetlerde arttırma yapılır».

Aynı maddenin devamında öngörülen hükme nazaran, beyan ettiği gelirle sürdüğü hayat tarzı arasında açık surette farklılık bulunan bir mükellefin kira tahdidine tâbi bulunmayan asıl ikametgâhi ile sayfiyedeki evinin yıllık kira tutarının üç misli asgarî bir gelir olarak kabul edilmiştir. Ayrıca, o mükellefin hizmetçisi, mürebbiyesi, otomobili, yat'ı, yarış atı ve benzerleri gibi sürdüğü hayat tarzının bir kısım belirtileri için de asgarî birer vergi matrahi tayin olunmuştur.

Diğer batı memleketlerinde de, Fransadaki esasa benzer bir masraf beyanı müessesesi yer almıştır.

IV — GİDER ESASININ TÜRKiYEDEKİ TATBİKATI

Masraf beyanı metodunun «gider esası» başlığı altında Türk Vergi mevzuatında yer alışı 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun ısdarı ile ve 1949 yılında kabil olabilmıştır.

Gerçekten, 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanununun, yıllık beyannamenin şekil ve muhteviyatını düzenleyen 76 ncı maddesinde tam mükellefiyete tâbi tacir ve serbest meslek erbabı için ikametgâh kirası, yazlık kirası, hizmetçi sayısı ve bunların masrafları, özel otomobil, kara, hava ve deniz vasıtaları ile bunların takribi giderlerini beyan etme mecburiyeti konulmuştur.

Aynı Kanunun 99 uncu maddesi gereğince de, yapılan vergi incelemelerinde, gider bildirimini yapmak zorunluğunda olanların beyannamelerinde gösterdikleri sâfi gelirlerin, beyanname sahibi mükellefin yaşama seviyesinin gerektirdiği devamlı giderlerine göre açık bir şekilde düşük olduğu anlaşılırsa, beyan olunan gelir yerine takdir komisyonunca takdir olunacak sâfi gelirler esas alınmakta idi. Ancak, yine sözü geçen madde hükmü gereğince, durumu yukarıdaki hâle uyan bir mükellefin takdir komisyonuna sevkedilebilmesi için incelemenin Maliye Müfettişi veya Hesap Uzmanı tarafından yapılmış olması ve giderle gelir arasındaki farkın servetten yapılan sarfiyatla, borçla veya başka bir kaynaktan kapatıldığıının mükellef tarafından izah olunamaması şartı da mevcut idi.

Kanun Koyucu'nun böyle bir sistemi ihdas etmesinin sebebi, hiç şüphesiz, mükellefin beyanının doğruluğunu, harcamalarını nazara alarak kontrol etmektir. Fakat, memleketimizde, Maliye Müfettişleri ve Hesap Uzmanları vasıtasile yapılan vergi incelemelerinin Gelir Vergisi beyannamelerinin ancak % 2 - 3 arasındaki bir kısmının kapsadığı düşünülürse, gider beyanı esasının uzun yıllar kendisinden beklenen faideyi niçin sağhyamadığı kolayca anlaşılacaktır.

On yıllık bir tatbik devresinden sonra, gider esası müessesesi, önce 6.Ocak.1961 tarihli Resmî Gazetede yayınlanan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile, sonra da, 8 Temmuz.1964 tarihli Resmî Gazete'de yayınlanan 484 sayılı Kanun ile iki def'a değişikliğe uğramıştır.

193 sayılı Kanun'un getirdiği önemli değişiklikleri kısaca ve şöylece özetlemek kabildir:

1) 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanununda gider bildirimini tam mükellefiyete tabi tüccar ve serbest meslek erbabı için mecburî, diğer mükellefler için ihtiyarî olduğu halde, 193 sayılı Kanun'un 91 inci maddesi, tam mükellefiyete tâbi olmak suretiyle yıllık beyanname verenlerin tümünü gider bildirimine tâbi kılmıştır.

2) Yalnız beyan edilen giderin değil, inceleme sırasında tesbit olunan giderin de metodun uygulanmasında nazara alınması esası vazedilmiştir.

3) Beyan mecburî giderlerin şumulü biraz daha genişletilmiştir.

Son olarak, 484 sayılı Kanun ile 193 sayılı Kanunun 91 ve 113 üncü maddeleri tadil edilmek suretiyle gider esası müessesesi köklü bir değişikliğe tâbi kılınmıştır.

Bu değişiklikleri ve 484 sayılı Kanunla getirilen yenilikleri şöyle özetleyebiliriz:

1) Gelirleri için yıllık beyanname vermek zorunluğunda olan Gelir Vergisi mükellefleri, bu beyannamelerinde bir kısım özel mahiyetteki giderlerini bildirmeye mecbur tutulmuşlardır.

Dar mükellefiyete tâbi olanlar, 193 sayılı Kanunun 87 nci maddesi gereğince ihtiyarî toplama hakkından faydalanan menkûl ve gayri menkûl sermaye iradı sahipleri, ücret erbabı ve geliri, götürü gider usulüne göre tesbit olunan ziraî kazançlar ile, sair kazanç ve iratlardan ibaret bulunanlar bu mecburiyetin dışında tutulmuşlardır.

2) Yeni bazı nevi giderlerin bildirilmesi mecburiyeti konulmuştur. Beyanı mecburî bu yeni giderler geçim, ısıtma, aydınlatma, telefon giderleri ile dernek ve kulüplere ödenen aidatlardır.

Bu yeni hükümdeki geçim giderleri tâbiri cidden sayanı dikkattir ve aile bütçesinin hemen tümüne tekabül eden bir mâna taşımaktadır.

3) Evvelce, gelirle beyan olunan gider arasında açık bir farklılık olduğu ahvâlde ve ancak Takdir Komisyonu vasıtasile bir gelir takdiri yapılırken 484 sayılı Kanun bu esası temelinden değiştirmiştir.

Sözü geçen Kanun hükmü ile açık suretteki farklılık kıstası 1.000 liraya indirilmiş ve ayrıca vergi dairelerine doğrudan doğruya ikmalen vergi tarhetme yetkisi verilmiştir. Ancak, incelemede noksan görülen ve kesin miktarı maddî delillere göre tesbit edilemeyen gider unsurlarının miktarının tayini yetkisi Takdir Komisyonlarına bırakılmıştır.

NETİCE

Bu son hükmün önemi ve gider esasının tatbik alanını birdenbire ne derecede genişlettiği âşikardır.

Bu durum karşısında, şu sorunun cevabını araştırmakta zaruret vardır. Gider esas, bu yeni tatbik şekli ile kendisinden beklenen faideyi sağlayabilecek midir? Kanaatimizce bu soruya müsbet bir cevap vermek oldukça güçtür.

Çünkü:

1) Modern vergicilik adını verdiğimiz yeni fiskalite anlayışı, sadece teknik değil, aynı zamanda psikolojik bir takım faktörleri de nazara alan bir istikamette gelişmektedir. Hattâ, Maliye ilminde, «Théorie Economique et Psychologique des Finances Publiques» adlı eserler yazılmaya başlanmış ve «vergi psikolojisi» mefhumu gerek yazarları gerekse tatbikatçıları pek çok düşündüren bir konu haline gelmiştir. Bu itibarla, İdarenin, vergilemede, mükellefe yaklaşacak, onu yumuşatacak ve ikna edecek tedbirleri gerçekleştirme ve vergi suurunu yerleştirecek her türlü çabayı sarfetmesi lâzımdır. Mes'eleyi bu yönden ele aldığımızda, yeni hükmü isabetli bir görüşün mahsulü olarak kabule pek imkân yoktur. Çünkü paranın hâlihazırdaki değeri karşısında, 1000 liralık bir matrah farkı çok küçük bir miktardır ve bu sebeple de, sözü geçen miktar, tatbikatta, mükellefle Maliye arasında mütemadî ihtilâfların zuhuruna sebebiyet verecektir. Oysa ki, gaye, biraz evvel de belirttiğimiz gibi mükellefle Maliye'nin birbirine yaklaşması ve aradaki buzların eritilmesidir.

Eski maddedeki «açık farklılık» tâbiri de belki pek vuzuhlu değildi. Esasen, bu gibi hallerde mutlak rakkamlar yerine nisbî rakkamların esas olarak alınması ve meselâ, gelirle gider arasında % 10 bir farklılık olması hâlinde metodun uygulanmasına geçilmesi, kanaatimizce, daha rasyonel bir hâl tarzıdır.

2) Malî teşkilâtımız, bütünü ile, bu sistemi tam mânasile uygulayacak yeterlikte ve nitelikte değildir. Müessesenin tatbiki sadece Hesap Uzmanlarına veya Maliye Müfettişlerine tevdi edilebilseydi başarı hiç şüphesiz çok daha fazla olurdu. Fakat, büyük şehirlerimiz dışındaki malî teşkilâtın bu hassas müesseseyi ne şekilde uygulayacakları veya uygulayabilecekleri gerçekten düşündürücü bir mes'eledir.

3) Ve nihayet, sosyal birer müessese olmaları dolayısıyla, her malî müessesenin, tatbik edildiği toplumun gerçeklerine uydurulması da, beklenen başarının sağlanabilmesi için gerekli şartlardan biridir.

Hâlihazırdaki tatbik şekli ile, gider beyanı, hemen aile bütçesinin tümünün ortaya konulmasını icap ettirmektedir. Bu, sıkıcı ve ürkütücü bir tasarruf niteliğini taşımaktadır. Kaldı ki, otokontrol konusunda, bizde servet beyanı ve ortalama kâr hâdleri gibi rijid ölçüler içinde tatbik edilen iki ayrı müessese daha vardır. Bunlara ilâveten, gider esası müessesesinin de yine aynı dar ve sıkıcı ölçüler içinde tatbikine geçilmesi, bu otokontrol metodundan beklenen faydelerin gerçekleşmesi şansını azaltmaktadır. Her halde, bu müesseseyi yeniden ve «vergi psikolojisi»ni de nazara alarak gözden geçirmekte faide ve hattâ zaruret vardır.