

İŞLETME VERGİSİ ve TATBİKATI

Mehmet BAYRAM

Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali
Kontrol Genel Müdür Yardımcısı

I — GİRİŞ

Geride bıraktığımız 1970'in Türk Kamu Oyunu en çok etkileyen ve ileride etkilemekte de devam edeceğe benzeyen malî olaylarından birisi ve belki de en önemlisi İşletme Vergisinin yürürlüğe konuluşu olmuştur.

Kamu oyunda İşletme Vergisine karşı gösterilen bu tepkilerin neticeleri, 1318 sayılı Finansman Kanunu bütünü ile ele alındığında, kamu oyunu meydana getiren grupların bir anlamda siyasal karar organları karşısındaki müesseriyet derecelerini ortaya koymuştur.

İşletme Vergisi belli bir nüfus sayısı üstünde kalan belediye kuruluşları dahilinde faaliyet gösteren işletmelere ilişkin herhangi bir muafiyet ve istisna bile tanımayan bir vergi olmasına rağmen, başka bir deyişle, nüfusu 30 bini aşan belediyeler dahilinde yaşayan bütün gerçek ve tüzel kişilerin harcama güçlerinin vergilendirilmesini amaç edinmesine rağmen, söz konusu vergiye karşı en büyük direnç ticaret ve sanayi kesiminden gelmiştir. Bu nedenledir ki, bahis konusu vergi Kanunu 10.8.1970 tarihli resmî gazete ile yayınlanmak suretiyle yürürlüğe girdiği halde, bilindiği üzere, müteaddit ertelemelerden sonra 15 Aralık 1970 tarihinde uygulanmasına geçilmiş bulunmaktadır.

Hattı zatında İşletme Vergisini ödeyenler, vergi mevzuuna giren emteayı satın alanlarla yine kanunda vergilendirilmesi öngörülen hizmet işletmelerinden faydalananlar olmasına karşılık, İşletme Vergisini kesip vergi idaresine ödemek yükümlülüğünde bulunan ticaret ve sanayii erbabının tepkileri büyük olmuştur ve olmağa da devam etmektedir. Bunun açık anlamı, vergi konusuna giren emtea ve hizmetlere olan toplam tale-

bin düşmesi ve bu suretle işletme cirolarının menfi yönde etkilenmesi suretiyle, carî kâr hadleri muvacehesinde, ticaret ve sanayii kesimi kârlarının azalması endişesi olduğu kadar, söz konusu kanun uygulamasının vergiye tâbi işletmeleri büyük bir formalite güçlüğüne itmiş olmasıdır.

Finansman Kanunu, işletme vergisine ilâveten dört ayrı mükellefiyet nev'i ihdas etmiş ve evvelce mevcut altı vergi nev'inde de önemli değişiklikler yapmıştır. Ne var ki, yeniden getirilen ya da değiştirilen bu vergiler bir tarafa bırakılarak, akademik ve ticaret çevrelerindeki eleştiriler İşletme Vergisi üzerinde konsantre olmuştur.

Diğer taraftan İşletme Vergisinin gerçek mükellefleri, nihâî olarak bu vergiyi ödemek durumunda bulunan kamu oyu kesimi, vergiye karşı fazla bir tepki göstermemiştir. İşletme Vergisi gerçek mükelleflerinin böyle bir davranış içinde bulunmaları, bu ve buna benzer mükellefiyetleri benimsedikleri ve tasvip ettikleri anlamına gelmez. Bu durum, olsa olsa ülkemizdeki kamu oyunun, malî hâdiseler ve piyasa olayları karşısında yeteri kadar duyarlı olmaması ve piyasa fiatlarına yansıyan vergileri de mücerret bir "hayat pahalılığı" şeklinde karşılamasıyla izah olunabilir. Bu şekilde, konuluş gerekçesi ve amacı ne olursa olsun, ülkemizde İşletme Vergisi ödemeyecek herhangi bir aile ünitesi düşünebilmek olanağı mevcut değildir.

Buraya kadar olan giriş mahiyetindeki kısa izahatımızda, İşletme Vergisine karşı olan kamu oyu duyarlığına değindik. Bu şekildeki açıklamalarımızı, İşletme Vergisinin ve bu vergiye yöneltlen eleştirilerin faydalı veya faydasız, ya da haklı ve haksız olduğu tartışmasının dışında anlamak lâzımdır.

İşletme Vergisinin ne olduğu ve ne olması gerektiği; bu verginin olumlu ve olumsuz tarafları ile halihazır uygulamaların ışığı altında ak-sayan yanları; teoride ve uygulamada rastlanan satış vergileri yelpzesi içindeki yeri; ülkemizde harcamalar üzerine konulan vergilerin kısa tarihçesi ve bu vergiden beklenen amaçların realize edilip edilemeyeceği gibi konulara müteakip kısımlarda değinilecektir.

II — SATIŞ VERGİLERİ

Ülkemizde 1318 sayılı Finansman Kanunu ile bir kısım malların perakende ticareti ve bazı hizmet işletmeleri üzerine konulan İşletme Vergisinin mahiyetinin iyice belirlenmesi ve açıklığa kavuşturulması ama-

ciyle, tecride ve bir kısım ülkelerin uygulamasında rastlanan satış vergilerine kısaca değinmek istiyoruz.

Bilindiği üzere, kamu ekonomisinin finansman kaynaklarından başlıcası vergidir. Günümüzde rastlanan vergilerin adı ve mahiyeti ne olursa olsun, "hizmetten yararlanma" ve "iktidar" ilkesi olarak ikili bir ayırımı tâbi tutulan vergileme ölçüleri ülkeden ülkeye farklılıklar göstermekle beraber, bütün vergiler fertlerin gelirlerinin bir kısmının kamu ekonomisine aktarılmasını sağlamaktadır. Gelir ve Kurumlar Vergileri bu gelirlerin elde edilmesini müteakip, mülkiyet vergileri gelir birikiminden başka bir şey olmayan servetlerden veya bu servetlerin intikâlinden ve satış vergileri de gelirlerin harcanması sırasında alınmaktadır. Resim ve harçlarda hizmetten yararlanma ilkesi altında ve yine ferdi gelirlerin bir kısmının Devlet kesimine aktarılmasını temin etmektedir.

Modern vergiciliğin extra - fiskal fonksiyonlarından olan sosyal fonksiyonunu en olumsuz biçimde yansıtan satış vergilerine veriminin yüksek, tahsili kolay, vergi idaresi ile vergi mükellefini karşı karşıya getirmeyen ve bu nedenle mükelleflerce az hissedilen bir vergi türü olmaları hasebiyle, hükümetlerce sık sık başvurulmuş bulunmaktadır.

Satış vergilerinin, bir ülkede yapılan alışverişler sırasında bahis konusu olması nedeniyle, bu vergilerin iyi bir şekilde uygulanabilmeleri ve verimliliklerinin yüksek olmaları için, uygulanacağı ülkedeki üretim ve ticarî faaliyetlerin paralı işlemlere dayanması gerekmektedir¹.

Teoride satış vergileri, her birisi kendi içerisinde özellikleri itibariyle talî kısımlara ayrılmak üzere, iki ana grupta toplanmaktadırlar :

- A — Belirli malların satışını vergi konusu yapan özel satış vergileri;
- B — Ekonomideki bütün satışları veya ekonomik faaliyetlerin belli bir aşamasına konulan genel satış vergileri.

Özel satış vergileri, tarihî gelişim bakımından genel satış vergilerine göre daha eskidir. Bu vergiler, genellikle, vergilendirilmesi kolay, sürümü yüksek ve talep elâstikiyeti zayıf olan malların satışı üzerine konulmaktadır². Ülkemizde ötedenberi uygulanmakta olan şeker istihlâk vergisi bunun tipik bir misalidir.

Genel satış vergileri, eski zamanlarda da uygulama olanağı bulmuş olmakla beraber, vergi sistemleri içindeki ağırlıklarını Birinci Dünya

1) Prof. Kenan Bulutoğlu, Kamu Ekonomisi (Teksir notları).

2) Kenan Bulutoğlu, adı geçen eser.

Harbi ve müteakip yıllarda hissettirmişlerdir. Bu verginin tatbikatında, vergileme konusu malların birer birer sayılması yerine, genellikle vergilendirilmesi istenilen ekonomik işlemler tanımlanmakta ve üretimin hangi aşamasının vergilendirildiği ortaya konulmaktadır. Vergi mevzuu dışında tutulan ürünler teker teker belirtilmektedir³.

Genel satış vergileri, vergilendirilen üretim aşamalarının sayısına göre :

- a) Toplu satış vergileri (tek aşamalı);
 - b) Yayılı satış vergileri (çok aşamalı);
- olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır.

Keza toplu satış vergilerini toptan satış vergileri ve perakende satış vergileri; yayılı satış vergilerini de ciro vergisi ve katma değer vergisi olarak kendi içlerinde ikiye talt gruba ayırmak, Maliye ilmi ile meşgul olanlar arasında âdet olmuştur.

Toplu satış vergileri, vergi mevzu ürünlerin üretiminden tüketimine kadar uzanan aşamalardan sadece bir aşaması üzerine konulan bir satış vergisi türüdür. Toplu satış vergilerinin, genel ciro vergisi uygulamasından doğan güçlükleri bertaraf etmek üzere geliştirildiği belirtilmektedir⁴.

Yayılı satış vergileri, bir malın üretiminden tüketimine kadar geçirildiği her aşaması üzerinden alınmaktadır. Vergi her aşamadaki satış tutarı üzerinden alınmakta ise, diğer bir deyişle, verginin matrahı ayrı ayrı her aşamadaki satış tutarı oluyorsa, bu tür satış vergisine ciro vergisi; her aşamada ürüne ilâve olunan değer vergi matrahı olarak alınırsa, bu tür satış vergisine de katma değer vergisi denilmektedir.

Yukarıda kısaca izah edilmiş bulunan satış vergileri, tariht gelişim içinde ve çeşitli ülkelerdeki uygulama olanakları bakımından tetkik edildiğinde, bu tür vergilerin, bir çok ülkede uygulanmış ya da uygulanmakta olduğu görülmektedir. Toplu satış vergileri Fransa'da 1951 yılına ve ülkemizde de 1931 yılından 1957 yılına kadar uygulandığı gibi, bu verginin bir türü olan perakende satış vergisi halen ABD'ndeki eyaletlerde tatbik sahası bulmaktadır. Günümüzde İngiltere'de toptan ticaret üzerine uygulanmakta olan alım vergisi de mahiyeti itibariyle bir toplu satış vergisidir. Yayılı satış vergilerinden ciro vergisi, Birinci Dünya Harbi sırasında ve harbi takip eden yıllarda Fransa, Türkiye, Almanya, Hollan-

3) Kenan Bulutoğlu, adı geçen eser.

4) Prof. Kenan Bulutoğlu. Kamu Ekonomisi (Teksir notları).

da ve Belçika'da uygulanma olanağı bulmuş; katma değer vergisi de 1951 yılından itibaren Fransa'da uygulanmağa başlanmış ve artık zamanımızda Avrupa Ekonomik Topluluğu ülkelerinin müşterek vergisi haline gelmiştir.

Satış vergileri sisteminin teoride ve uygulamada gösterdiği gelişmeler gözönüne alındığında, bu vergilerin en son aşamasının katma değer vergisi olduğu anlaşılmaktadır. Tarihî gelişim içinde, genellikle harcamaların vergilendirilmesine ağırlık vermiş bulunan Avrupa Ekonomik Topluluğu ülkeleri, halihazırda, katma değer vergisini topluluğun müşterek vergisi olarak kabul etmişler ve İtalya ile Belçika hariç, uygulamasına başlamışlardır.

Ülkemizin Avrupa Ekonomik Topluluğuna üye olma yolunda verdiği kesin kararlar karşısında, bu vergi, memleketimiz bakımından da önem kazanmakta ve katma değer vergisine geçmek üzere yapılan çalışmalar meyvanında olduğu ileri sürülen işletme vergisi ile katma değer vergisinin ilişkileri araştırılmaktadır.

Bu itibarla, teoride ve uygulamada, katma değer vergisi ile özel satış vergilerinin hususiyetlerine kısaca değinmekte yarar görülmektedir.

Evvelce de değinildiği üzere, katma değer vergisinin konusu malların üretimden tüketime kadar geçirdiği her aşamada mallara ilâve olunan ek değerlerin vergilendirilmesidir.

Her aşamada mallara eklenen değerlerin saptanması bakımından, başka bir deyişle, katma değer vergisi matrahının tâyini yönünden, bu verginin dört şekilde ortaya konulduğu belirtilmektedir⁵.

Gayri safi hâsıla tipi : Bu tip katma değer vergisinde matrah, firma satışları ile stok artışlarının toplamından firma alışlarının düşülmesi sonucunda kalan değerdir.

Gelir tipi : Gayri safi hâsıla tipine göre bulunan değerden amortismanların tenzili suretiyle, gelir tipi katma değer vergisi matrahına ulaşılmaktadır.

Ücret tipi : Firmaların satışları ile alışları arasındaki farktan sermaye geliri (teşebbüs kârı) ile işletmede kullanılan sermaye faizinin tenkisinden sonra kalan değer matrah olarak alınırsa, buna ücret tipi katma değer vergisi tâbir olunmaktadır.

5) Prof. Kenan Bulutoğlu. Kamu Ekonomisi (Teksir notları).

Tüketim tipi: Firmaların yarattığı katma değerden satın alınan, ya da firma tarafından yapılan sermaye mallarının değerinin düşülmesi suretiyle hesaplanan vergi nevine tüketim tipi katma değer vergisi denilmektedir. Bu suretle vergi matrahı tüketim değerine eşittir.

Ancak, katma değer vergisinin yukarıda belirtilen şekillerde hesaplanabilmesi ve bu şekilde sınıflandırılabilmesi için, bu verginin bütün ekonomiyi kapsayacak şekilde uygulamaya konulması lâzımdır.

Bahis konusu edilen türlerde katma değer vergisinin hesaplanarak tahsil edilebilmesi için de, her tür verginin bünyesine uyan toplama, çıkarma ve vergi mahsubu (tax credit) usullerinden birisinin seçilmesi gerekmektedir.

Katma değer vergisine ilişkin izahatımıza son vermeden önce şu noktayı belirtmeliyiz ki, bu verginin uygulanabilmesi için firmaların ileri bir muhasebe tekniği ile muhasebelerini teçhiz etmelerini, sermaye mal'arı ile diğer alımlarını tefrik etmelerini ve stok hareketlerini iyi izlemelerini gerektirir⁶. Firmaların belirtildiği şekilde hareket etmeleri halinde ise, detaylı bir kayıt nizamı tesis edilmiş olacağından, vergi idaresi bakımından olumlu sonuçlar alınmakta ve bu verginin uygulanması gelir ve kurumlar vergileri için kontrol mekanizmasını daha etkin hale getirmektedir.

Toplu satış vergilerinden birisi olduğuna daha evvelce temas ettiğimiz perakende satış vergisi, daha evvelki aşamalarda benzer bir vergileme konusu yapılmayan malların perakende ticareti üzerine konulan bir vergidir. Perakende satış vergisinin matrahı, tüketicilere satılan mal ve hizmetlerin satış değeridir. Buradan hemen anlaşılacağı veçhile, perakende satış vergisi matrahı tüketim tipi katma değer vergisi matrahı ile aynı olmaktadır. Diğer bir deyişle, vergi nisbetleri aynı olduğu takdirde vergi mükellefi yönünden, perakende satış vergisi yükü ile tüketim tipi katma değer vergisi arasında herhangi bir fark yoktur. Bu durumda her iki vergi arasındaki fark, katma değer vergisinin yayılı bir satış vergisi olması, perakende satış vergisinin ise toplu satış vergilerinin bir türü bulunmasıdır.

15 Aralık 1970 tarihinden itibaren uygulanmasına geçilen İşletme Vergisi, genel satış vergilerinin bir türü olan perakende satış vergisine benzemekte ise de, mahiyet itibariyle bir özel satış vergisidir. Zira, ileride görüleceği üzere, vergilendirilmesi öngörülen emtia ve hizmet satış-

6) Prof. Kenan Bulutoğlu. Kamu Ekonomisi (Teksir notları).

ları, özel satış vergilerinin tedvin tekniğine uygun bir biçimde ismen sayılmış bulunmaktadır.

Buraya kadar olan izahlarımız karşısında ülkemizde uygulanmasına yeni başlanılmış bulunan İşletme Vergisinin, bir özel satış vergisi olduğunu izaha kalkışmak bile yersizdir. Şu haliyle, İşletme Vergisi, teoride ve uygulamadaki özel ve genel satış vergileri yelpazesinin özel - perakende satış vergisi kanadında yer alan nev'i şahsına münhasır bir vergidir.

III — SATIŞ VERGİLERİNİN ÜLKEMİZDEKİ GELİŞİMİ

Hangi nev'i mal, hizmet ya da iktisadî olayların ne oranda vergilendirilmesi keyfiyeti, başka bir ifade ile, vergileme konusunun ne olacağı hususu ülkeden ülkeye değişen bir gelişme göstermektedir. Örneğin, ABD. gelirin vergilendirilmesine büyük ağırlık vermiş olduğu halde, Fransa'da, daha çok harcamaların vergilendirilmesine önem verilmiştir⁷⁾.

Konu, bu görüş açısından tetkik edildiğinde, her ülkenin vergi sistemini oluşturan etkenlerin neler olabileceği anlaşılmakta ve tarihi gelişim içinde de, her ülkenin izlediği vergilendirme politikasının ağırlık noktaları belirlenmektedir.

Ülkemizdeki duruma gelince, 1971 bütçesi tahmini rakamlarına göre gümrük ve Damga Vergisi hariç, aşağıdaki tabloda yer alan rakamlardan da görüleceği veçhile, satış vergilerinden 12.745 milyar TL. hâsılat beklenmektedir. Bu miktar, mezkûr yılda alınması öngörülen Gelir ve Kurumlar vergileri toplamından 2.145 milyar lira daha fazla ve 29.550 milyar lira olarak hesaplanan toplam vergi gelirlerimizin % 43 üne eşittir.

Üretim üzerinden alınan vergiler	: 6.330
Harcamalar üzerinden alınan vergiler	: 1.020
Hizmetler üzerinden alınan vergiler	: 1.595
İthalde alınan İstihsal Vergisi	: 2.050
İthalde alınan Akaryakıt İstihsal Vergisi	: 1.750
Toplam	12.745 milyar TL.

7) Dr. İlhan Özer. Türkiye'de Vergi Rezervleri. Sahife: 51.

Bu rakamların ışığı altında, satış vergilerinin ülkemiz vergi sistemi içinde önemli bir yer tuttuğunu ve vergi gelirlerimizin çok ehemmiyetli bir kısmının bu vergilerden temin edildiği anlaşılmaktadır.

Memleketimizde satış vergilerinin uygulanmasına 1926 yılında çıkarılan 735 sayılı Umumi İstihlak Vergisi Kanunu ile başlanmıştır. On beş aylık bir uygulama olanağı bulan bu kanunla çeşitli mal ve hizmet satışları, ticaretin her aşamasında % 2,5 nisbetinde ve satış değerleri üzerinden bir istihlak vergisine tâbi tutulmuştur. Bu vergi mahiyeti itibariyle yayılı satış vergilerinden ciro vergisinin tanımına girmektedir.

Bu verginin doğurduğu uygulama güçlükleri dolayısıyla, 1927 yılında, mevzuu itibariyle daha dar bir sahayı kapsamına alan toplu muamele vergisi sistemine geçilmiştir⁸.

Böylece, 1039 sayılı kanunla başlayan Muamele Vergisi tatbikatı, daha sonra çıkarılan çeşitli kanunlarla geliştirilerek ve biraz daha genişletilerek 1957 yılına kadar uygulanmıştır. 1039 sayılı kanunla kabul edilen şekilde, evvelce ödenmiş vergilerin mahsubu kabul edilmek suretiyle, Muamele Vergisi, Dünya'da ilk uygulanan ilkel bir katma değer vergisi halini almıştır.

Muamele ve İstihlak vergileri alanında reform faaliyetlerinin hızlandırıldığı 1957 yılında, memleket sanayiini kösteklediği, verimsiz olduğu, çok dağınk ve insicamsız bulunduğu gerekçesiyle Muamele Vergisi yürürlükten kaldırılmış ve yerine, 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu tedvin edilmiştir⁹.

Bilindiği üzere, satış vergilerimizin tarihî gelişim çizgisinin son aşamasında, 1970 Ağustosunda yürürlüğe konulan 1318 sayılı Finansman Kanunu ile bazı mal ve hizmet satışlarının vergilendirilmesini hedef alan İşletme Vergisi ihdas edilmiş ve 15 Aralık 1970 tarihinde de uygulamaya konulmuştur.

IV — İŞLETME VERGİSİNİN KONULUŞ NEDENLERİ

Maliye politikasının en etkin araçlarından birisinin ve belki de en önemlisinin "vergi" olduğu hususu, izaha lüzum göstermeyecek bir biçimde kesinlik kazanmıştır.

8) Ahmet Karakaya. Gider Vergileri. Mülkiyeliler Birliği Dergisi, Sayı 5.

9) Gider Vergileri Kanunu Gerekçesi.

Günümüzde sosyal adaletin sağlanması, ekonomiye istenen biçimde yön verilmesi ve devlet gelirlerinin artırılması gibi amaçlarla, Devletlerin sık sık vergileme yoluna başvurdukları bir vakıadır.

Hangi iktisadî hâdiselerin ne oranda bir vergilemeye tâbi tutulacağı hususu ise, vergiden beklenen amaçlar tarafından tâyin olunmaktadır.

Bu görüş açısından hareketle İşletme Vergisinin tedvin edilmesindeki nedenleri, diğer bir deyişle, bu verginin amaçları hakkında kesin bir yargıya varabilmek için, resmî dökümanların tetkik edilmesi ve değerlendirilmesi lâzımdır.

Bu hususta mevcut resmî dökümanlar, 2. Beş Yıllık Kalkınma Plânı, 1971 Mali Yılı Bütçe Gerekçesi ve en önemlisi de, Finansman Kanunu Gerekçesi olmak üzere üç çeşittir¹⁰.

Bu dökümanlardaki İşletme Vergisi ile ilgili kısımları bir eleştiriyeye tâbi tuttuğumuz zaman, ileri sürülmüş bulunan argümanların her üçünde de aynı olduğu anlaşılmaktadır. Şöyle ki :

a) *İkinci Beş Yıllık Plân :*

İkinci Beş Yıllık Plânın V. bölümünde, söz konusu plân döneminde alınacak vergi tedbirleri ve girilecek vergi reformunun hedefleri tesbit olunurken, İşletme Vergisi ile ilgili olarak şu hususlar önerilmiş bulunmaktadır :

- 1 — Lüks tüketim maddelerinin vergilendirilmesi,
- 2 — Katma değer vergisine geçinceye kadar İstihsâl Vergisi kapsamının gözden geçirilmesi,
- 3 — İstihsal Vergisi yerini alacak daha ileri bir vergi olan katma değer vergisi uygulanması hazırlıklarına başlanması,
- 4 — Lüks tüketim maddelerini vergilemek suretiyle bu mallara olan talebin düşürülmesi ve dolayısıyla bu sahalara olan yatırımların menfi yönde etkilenmesi,

b) *1971 Mali Yılı Bütçe Gerekçesi :*

İçerisinde bulunduğumuz Mali Yıl Bütçe gerekçesinde, İşletme Vergisinin amaçları belirtildikten başka, bu ve uygulamaya yeni konulan

10) 2. Beş Yıllık Plân, 1971 Bütçe Gerekçesi, Finansman Kanunu Gerekçesi.

diğer vergilerin tam anlamıyla tatbik edilebilmesi için öngörülen tedbirlerden söz edilmektedir. Buna göre;

1 — 1971 malî yılı, yeni vergilerin uygulanması bakımından, Türk Vergi İdaresi için “güç toplama” yılı olacaktır.

2 — İşletme Vergisi ve diğer vergiler, vergi idaresine büyük ölçüde ilâve yük getirdiğinden, yeni elemana ihtiyaç vardır.

3 — Ötedenberi mevcut vergilerle yeni konulan vergilerin tam olarak uygulanabilmesi için vergi idaresi ve malî kaza sistemi reorganizasyona tâbi tutulacaktır.

4 — İşletme Vergisi, genel satış ve katma değer vergisine geçiş olanaklarını sağlayacak önemli bir aşamadır.

5 — İşletme Vergisinin başka bir önemli yönü de, ülkemiz vergi sisteminin Müşterek Pazar ülkeleri vergi sistemleri ile uygunluğunun sağlanması çalışmalarında kolaylık temin etmesi olacaktır.

c) *Finansman Kanunu Gerekçesi.*

Bin üçyüz onsekiz sayılı Finansman Kanununun genel gerekçesinde, kanunla konulan yeni vergilerin ve bu arada İşletme Vergisinin ekonomik kalkınma icaplarına ve sosyal adalet ilkelerine uygun olarak konulduğu; zarurî olmayan ve ekonomik kalkınmanın hızını azaltan mal ve hizmet tüketimlerinin vergilendirilmesi suretiyle bunlara olan toplam talebin düşürülmesinin amaç edinildiği belirtilmekte ve bu vergi tedbirleri sonucunda;

a) İç talebi azalan mal üreticilerinin ihraç imkânları arayacakları,

b) Azalan talep karşısında, üreticilerin mal ve hizmet satabilmeleri için maliyet problemlerine ciddi bir şekilde eğilmek zorunda kalacakları, ileri sürülmektedir.

Finansman Kanunu Genel Gerekçesinde, ayrıca, ekonomideki arz-talep dengesizliği nedeniyle aşırı kâr marjları ile çalışan bazı sektör üretimlerinin vergilendirilmek istendiği de belirtilmektedir.

Finansman Kanununun İşletme Vergisine ilişkin özel gerekçesinde ise, bu verginin iki nedenle tedvin olunduğu önerilmektedir :

I — Zarurî ihtiyaçlara hitabetmeyen bir kısım emtea ve hizmet işletmelerinin, ülkemizin ekonomik ve sosyal yapısına uygun bir biçimde vergilendirilmesi,

2 — İşletme Vergisinin, Gelir ve Kurumlar Vergileri bakımından bir "otokontrol" görevi ita etmesi ve bu suretle arttırılacak Gelir ve Kurumlar vergileri hasılatı dolayısıyla, dolaysız vergilerimizin vergi sistemimiz içindeki nisbi değerinin yükseltiğe çalışacağı, öngörümüştür.

Yukarıda söz konusu edilen resmî dökümanların İşletme Vergisi ile ilgili kısımlarındaki ortak noktalar üzerinde durulduğunda, İşletme Vergisinden ekonomik ve sosyal görevler beklendiği beirlenmekte, kanunun fiskal fonksiyonuna ilişkin herhangi bir hususa rastlanmamaktadır.

Bilindiği üzere, ekonomi politikasına en iyi hizmet eden vergiler harcama vergileridir. İşletme vergisi bu görüş açısından değerlendirildiği zaman, böyle bir verginin konuluşunu uygun karşılamamak mümkün değildir. Ne var ki, İşletme Vergisi kanununun vergilendirme alanını gösteren I ve II sayılı tabloların muhtevası incelendiğinde, bu verginin konuluşu hususunda aynı otumlu yargıya varılamayacağı kanısındayız.

Satış vergilerinin, vergilerin sosyal fonksiyonunu iyi bir biçimde yansıtamadığını evvelce belirtmiştik. Bu itibarla, bir perakende satış vergisi olan İşletme verginin de sosyal adalet i.keleri ile ters düştüğünü belirtmeliyiz. Çünkü, hiçbir istisna tanımadan her nevi nalburiye emteasının perakende satışının vergilendirilmesini kapsamına alan bu vergi karşısında, gelir durumu ne olursa olsun ülkemizde bu verginin yükünden pay almayacak herhangi bir kimse düşünmek olanağı yoktur. Bunun yanında, bu verginin sosyal adalet i.kelerine hizmet edebilecek yanları da vardır.

Gerekçeden anlaşılacağı üzere, İşletme Vergisinin fishal gayesi, diğer bir ifade ile, Levlete gelir temin etme amacı yoktur. Ancak, vakıalar bunu doğrulamamaktadır. İşletme Vergisi vergi alanı geniş bir vergidir ve 1971 malî yılı bü çesinden an aşılacağı veçhile, bu vergiden 1971 malî yılında 400 milyon lira hâsılat beklenmektedir. Bu ve buna benzer hususlardaki görüşlerimiz ileride belirtilecektir.

V — İŞLETME VERGİSİNİN ÖZELLİKLERİ

İşletme vergisinin özelliklerine ayrılan bu bölümde, sırasıyle verginin konusu ve vergilendirme usulü, mükellefler ve muafiyetler, matrah ve vergi hadleri, vergilendirme dönemi, tarh, tahakkuk ve tahsil, cezalar ve bu vergiye ilişkin diğer hususlar açıklanacaktır.

a) *İşletme Vergisinin Konusu ve Vergilendirme Usulü :*

Bilindiği üzere, İşletme Vergisi ile ilgili hükümler Finansman Kanununun 11 - 32 nci maddeleri arasında düzenlenmiştir.

İşletme Vergisinin konusu, kanuna bağlı I ve II sayılı tablolarda gösterilen hizmet işletmelerini işletenlerle II sayılı tabloda yer alan emteaya ilişkin perakende satışların vergilendirilmesidir.

Kanunun 25 nci maddesinde, perakende satış, satışı yapılan madde ve malzemenin aynen veya işlendikten sonra satışı yapan kişiler dışındaki kişilere satılması şeklinde tanımlanmış bulunmaktadır.

Ancak, İşletme Vergisinin henüz başlangıç sayılabilecek dört aylık uygulanması sırasında, Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan tebliğ ve hadisesine münhasır olmak üzere tayin edilen muktezalara perakende satış tanımının yer yer zorlandığı görülmektedir. Örneğin, 28.12.1970 tarih ve 7 seri numaralı İşletme Vergisi Genel Tebliğinde, taşıt imâl eden montaj fabrikalarının gerek kendi bünyelerinde ve gerekse yan sanayi dallarında imâl ettikleri veya ettirdikleri veya sair suretle temin ettikleri yedek parçalar için İşletme Vergisi ödemeyecekleri belirtilmiştir. Keza Maliye Bakanlığının bir yazısında, oyun kâğıtlarına ait İşletme Vergisinin bu kâğıtların Kızılay tarafından bayilere yapılan satışlar sırasında hesaplanıp alınacağı açıklanmıştır.

Misâllerden görüleceği üzere, tamamen perakende satış mahiyetinde olan bir işlem vergi dışı tutulurken, başka bir emtia satışında da, vergi mükellefiyeti toptan satış aşamasına kaydırılmıştır.

İşletme Vergisinde, vergilendirme usulleri bakımından iki usul yer almıştır :

- 1 — Götürü usul,
- 2 — Gerçek usul,

Götürü olarak vergilendirilme keyfiyeti münhasıran kanuna bağlı I sayılı tabloda belirtilen hizmet işletmeleri için söz konusu bir usuldür. Ancak, bahis konusu tabloda yer alan hizmet işletmeleri götürü usulü kabul edip etmemekte serbest bırakılmışlar ve bunlardan isteyenlerin, gerçek usulü de seçebilecekleri belirtilmiştir. Bu hususta kanunda bir açıklık bulunmamakla beraber, I seri numaralı İşletme Vergisi Genel Tebliğinde, I sayılı tablonun 6 nci ve II nci pozisyonlarında yer alan :

- a) Bilardo, piyango, masa futbolu ve benzeri yerleri,
- b) Sam amca ve benzeri talih ve maharet oyun yerleri,

İşletenlerin münhasıran götürü usulde vergilendirilecekleri açıklanmaktadır.

Götürü usulü seçmiş bulunan mükelleflerin yıllık olarak ödeyecekleri vergi miktarı, kanunda asgarî ve azamî hadleri gösterilmiş bulunan sınırlar içinde kalmak ve her ilçe itibariyle asgarî 3 ve azamî 6 kademe- li olmak üzere, meydana getirilen özel komisyonlar tarafından tâyin olunmaktadır.

Gerçek usulle vergilendirilmesini isteyenlerle II numaralı tabloda yer alan İşletme Vergisi mükellefleri, ilgili tablolardaki meslek grupları hizalarında belirtilmiş bulunan nisbetlerle müşterilerinden İşletme Vergisini almak ve bağılı oldukları vergi dairelerine yatırmak durumunda- dırlar.

b) *Mükellefler ve Muafiyetler :*

Kanunun ifadesine göre İşletme Vergisinin mükellefleri, 1 ve 2 numaralı tablolarda gösterilen hizmet yerlerini işletenlerle 2 numaralı tab- loda yer alan emtiaın perakende satışı yapanlardır.

Kanunun 24 ncü maddesinde ise, mükellef olarak gösterilen hizmet yerleri işleticileri ile perakende emtia ticareti yapanların, tablolarda be- lirtilen nisbetlerdeki İşletme Vergisini müşterilerine yansıtmak durumun- da oldukları öngörülmüştür.

İşletme Vergisi muafılığı kriteri sadece belediye içi nüfus yoğunlu- ğuna dayandırılmış ve genellikle, hizmet işletmeleriyle bir kısım emtia- nın perakende ticaretini yapan gerçek ve tüzel kişileri kapsamına almak- tadır.

Genel kural olarak, belediye içi nüfusu 30 bin ve daha aşağı olan çevrelerde faaliyet gösteren hizmet ve emtia işletmeleri İşletme Vergisi muafılığından yararlanmaktadır. Kanunun 12 nci maddesinde yer alan esaslara göre, II numaralı tabloda yer alanlardan :

- a) Kuyumcular, sarraflar ve mücevheratçılar;
- b) Fos bijütörü mücevherat grubu (taklit ziynet eşyası);
- c) Naburiye inşaat hırdavatı, boya ve sıhî tesisat malzemesi;
- d) Her çeşit kürk ve kürkten mââmûl eşya grubu;
- e) Her çeşit oto lâstiği, yedek parça ve malzemesi grubu;
- f) Her nevi kristal eşya;

satışıyla (perakende) işigal edenler, bir belediye kuruluşu dahilinde bulunmaları kaydıyla, belediye içi nüfusu ne olursa olsun İşletme Ver- gisi mükellefi olacaklardır.

Belediye kuruluşları dışında faaliyet gösteren müstakil mal ve hizmet işletmelerinin İşletme Vergisi mükellefi olmaları söz konusu değildir. Burada şunu da belirlemek gerekmektedir ki, kanunun genel esprisiyle çelişir bir şekilde, Gelir veya Kurumlar Vergileri mükellefleri tarafından sadece belediye hudutları haricinde işletilen otel, motel ve mokaamların İşletme Vergisine tâbi olmaları öngörülmektedir.

c) *Matrah ve Vergi Hadleri :*

İşletme Vergisinin matrahı, gerçek usulü seçen mükellefler için, satılan maddelerin veya yapılan hizmetlerin satış bedelidir.

Satış bedeli tabirinden, satılan mal ve hizmetler karşılığında her ne şekilde olursa olsun müşteriden alınan veya müşterinin borçlandığı para veya diğer değerlerin toplamı anlaşılmaktadır.

Satış bedeli bulunmayan teslimlerde, V. U. K. nun 267 nci maddesindeki esaslara göre bulunacak emsal bedelinin vergi matrahı sayılacağı açıklanmıştır.

İşletme Vergisi hadleri, I numaralı tabloda yer alıp da götürü usulde vergilendirilmesini isteyen hizmet işletmelerine tatbik olunmaktadır. Bahis konusu tablodaki rakamlar tetkik edildiğinde, bu usulü ihtiyar eden bir hizmet işletmesinin bir vergi döneminde ödeyeceği İşletme Vergisinin asgarî 3 bin, azamî 200 bin lira olacağı anlaşılır.

Her mükellefin bir vergilendirme döneminde ne miktarda İşletme Vergisi ödeyeceği, Maliye Bakanlığınca emtia ve iş nevelerine göre hazırlanan cetveller esas alınarak ve kurulan özel komisyon tarafından ilçeler itibariyle her emtia ve iş nev'i için asgarî 3 ve azamî 6 kademe tesis edildikten sonra ilgili vergi dairesince belirlenmektedir.

d) *Vergilendirme Dönemi :*

İşletme Vergisinde vergilendirme dönemi, genel kural olarak, faaliyet gösterilen bir takvim yılı şeklinde belirlenmiştir. Ancak, gerçek usulde vergilendirilmesini istiyen mükelleflerin faaliyet icra ettikleri her ayın da vergilendirilme dönemi sayılacağı ayrıca hükme bağlanmıştır.

e) *İşletme Vergisinin Tarh, Tahakkuk ve Tahsili :*

İşletme Vergisi, hangi vergilendirme usulü seçilmiş olursa olsun, vergiye tâbi hizmet ve emtia işletmelerinin bu vergi bakımından bağlı ol-

dukları vergi dairesine yapacakları yazılı beyan üzerine tarh olunmaktadır.

Götürü usulde İşletme Vergisine tâbi olan mükellefler ait olduğu takvim yılının Ocak ayında, işe yeni başlamışlarsa işe başladıkları ayı takibeden ay içinde; gerçek usulde vergilendirilenler, bir ay içindeki vergiye tâbi işlemlerini müteakip ayın 15 inci günü, yeniden işe başlayanlar işe başladıkları ayı kovalayan ikinci ayın 15 nci günü akşamına kadar beyannamelerini vermek zorundadırlar.

İşletme Vergisini tarh ve tahsil eden vergi dairesi, emtia ve hizmet işletmelerinin faaliyette buldukları yerdeki vergi dairesidir.

Kanununun 21 nci maddesi, İşletme Vergisinin, beyannamenin verildiği gün; beyanname posta vasıtasıyla gönderilmişse vergi dairesine geldiği tarihi takibeden bir ay içinde tarh edileceğini belirlemektedir.

Götürü usulü terch eden mükelleflerin vergileri Mart, Mayıs, Temmuz, Eylül, Kasım ve Ocak aylarında olmak üzere 6 eşit taksitte; gerçek usuldeki İşletme Vergisi mükelleflerinin vergileri ise beyanname verme süresi içinde ödenmektedir.

İşletme Vergisi hakkında Vergi Usul Kanunu hükümlerinin uygulanması nedeniyle, bu kanununun 112 nci maddesindeki özel ödeme zamanlarına ilişkin esasları ile vergi cezalarında ödeme kolaylığı sağlayan 376 ncı maddesi hükümlerinin, İşletme Vergisine de uygulanacağı tabiidir.

Vâdesinde ödenmeyen İşletme Vergisi borçlarının mükelleflerinden tahsili hususunda 6183 sayılı mme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerinin uygulanacağı açıktır.

Götürü usulde vergilendiren mükelleflerin intibak ettirildikleri derecelere ilişkin itiraz istemleri, İşletme Vergisinin asgarî veya mükellefçe kabul edilen dereceye tekabül eden miktarının tahsil edilmesini durdurmamaktadır.

f) Cezalar :

İşletme Vergisi uygulamasında üzerinde en fazla durulmağa değer vergi cezaları, herhalde, kanununun 29, 30 ve 21 nci maddelerinde düzenlenmiş bulunan Özel Usulsüzlük Cezaları olacaktır.

Bu cezaların ilginç yönü ve aynı zamanda da ihtilâf yaratabilecek hususiyeti, perakende satış fişi bulundurmayan ya da mal ve hizmet satışlarında bunları düzenlemeyen işletmeleri olduğu kadar, satın aldıkları

rı emtia için satış fişi aramayan müşterileri de cezalandırmasıdır. Ne var ki, satın aldığı emtia için perakende satış vasıkası istemeyen müşterilerin cezalandırılması, tamamen o kimselerin kendi hüviyet ve adreslerine ait bilgileri doğru olarak vermelerine bağlı bulunduğundan, imkânsız gibi görünmektedir.

Bilindiği üzere, İşletme Vergisinde Özel Usulsüzlük Cezaları, hizmet ve emtia işletmelerinin, vergi dairelerince mühürlenmiş makinalı kasa veya Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanmış perakende satış vesikalarını işletmelerinde bulundurmamaları, bu vesikaları bulundurmakla beraber her bir muamele için kullanmamaları hallerini kapsayacak şekilde düzenlenmiştir.

Halihazır uygulamaya nazaran, makinalı kasa usulüne geçilememiş, gerçek usulde İşletme Vergisine tâbi olan mükelleflerin, kıymetli kâğıt mahiyetinde olan perakende satış fişlerini saymanlıklardan temin ederek işletmelerinde bulundurmaları ve mal ve hizmet satışları sırasında da tanzim etmeleri zorunlu kılınmıştır.

Perakende satış fişlerini işletmelerinde bulundurmayan mükelleflerin muhatap olacakları özel usulsüzlük cezaları, birinci tesbitte 3000 lira, ikinci tesbitte 5000 lira ve üçüncü tesbitte de 3-12 ay arasında ticaretten menedilmesi şeklinde giderek artmaktadır. Söz konusu satış vesikalarını işletmelerinde bulundurmamakla beraber, satışlarda bu vesikaları düzenlemeyen mükelleflerin bu eylemleri de, aynı yıl içinde birinci tesbitte 500, ikinci tesbitte 1000, üçüncü ve müteakip tesbitlerde de 2000'er bin lira olmak üzere ceza uygulamasına konu olacaklardır.

Vergi konusuna giren malları satın alan ya da vergi mevzuuna dahil hizmet işletmelerinden yararlanan müşteriler de perakende satış vesikası istemek ve işletmelerden ayrılmaya kadar bunları saklamak durumundadırlar. Bu yükümlülüğü yerine getirmeyen müşterilerin her bir muamelesi için 50 şer lira Özel Usulsüzlük Cezası tereddüp etmektedir.

İşletme Vergisi, V. U. Kanununun I nci maddesindeki sarahate binaen V. U. Kanununa tâbi olduğundan, bu kanunda yer alan usulsüzlük cezaları dışında kalan cezaları İşletme Vergisi mükelleflerine de uygulanacağı tabiidir.

g) İşletme Vergisine İlişkin Sair Hususlar :

İşletme Vergisi ile ilgili olup, diğer bölümlerde izah olunmayan ve fakat önemli görülen diğer hususları şöylece özetlemek mümkündür :

a) Finansman Kanununun 27 nci maddesinde yer alan hükümlere göre, gerçek usulde vergilendirmeyi kabul eden mükellefler, aynı işe devam ettikleri takdirde, 3 yıl geçmeden bu usulden dönemiyecekler, götürü usulde vergilendirilen mükellefler ise, istedikleri takdirde müteakip yıl bu usulü bırakarak gerçek usule geçebileceklerdir.

b) Götürü usulde vergilendirilen hizmet işletmelerine ilişkin olarak özel komisyonlarca belirtilecek asgarî ve azamî vergi hadleri üç yıl geçerli olmak üzere tesbit olunmaktadır.

c) Toptancı aşamasında İşletme Vergisi alınmamasını sağlamak üzere, vergiye tâbi emtiayı toptancıdan alan perakendeci tüccarın kullanması için mübayaa karneleri ihdas edilmiş bulunmaktadır. Bu karneler, vergi dairelerince, Gelir ve Kurumlar Vergileri mükelleflerine verilmektedir. Gelir ve Kurumlar Vergilerine tâbi olmakla beraber, ticarî kazançları bulunmayan mükelleflere mübayaa karnesi verilmemektedir.

d) Götürü usulde vergilendirilen hizmet işletmelerinin perakende satış fişi tanzim etmeleri zorunlu değildir. Bu mükellefler, İşletme Vergisini kendi işleri üzerinde gösterecekler, bir yıl içinde tahsil ettikleri İşletme Vergisi ödedikleri İşletme Vergisini aşarsa, aşan kısmı hâsılatları meyanında kaydedeceklerdir.

e) Mükelleflerce ödenecek İşletme Vergisi, Gelir ve Kurumlar Vergileri matrahlarının tesbitinde bir masraf unsuru olarak kabul edilmektedir. Ancak, bunun, vergiyi zaten müşterilerinden tahsil etmek durumunda olan emtia ve hizmet işletmeleri için geçerli olması; vergiye tâbi maddeleri kullanarak başka çeşit imalâtta bulunan işletmeler için ödenen İşletme Vergisinin gider olarak kabulünün zarurî olduğu kâmsındayız.

Nitekim, Maliye Bakanlığınca çıkarılan 1 seri nolu İşletme Vergisi Genel Tebliğinde, bu kabil işletmelerin bu vergiyi de gider olarak yazabilecekleri açık bir şekilde belirtilmiştir.

VI — İŞLETME VERGİSİNİN SORUNLARI

Uygulamaya konulduğundan beri Türk Kamu oyunda her yönüyle tartışma konusu yapılmış bulunan İşletme Vergisi, evvelce de değinildiği veçhile, Türk Vergi sistemi içinde yeni bir satış vergisidir.

Yirmi yıllık bir tatbikattan sonra Gelir ve Kurumlar Vergilerinin bile hâlâ bir kısım noksanlıkları bulunduğu düşünülürse, sistem itibariyle tamamen değişik bir vergi olan İşletme Vergisinin bir kısım noksanlıkları bünyesinde taşıyacağı pek tabiidir. Ancak, İşletme Vergisinin sorunları olarak aşağıda izah edeceğimiz aksaklıklar giderilemezse, bu vergiden beklenen sonuçların elde edilmesi mümkün değildir.

Dört aylık bir uygulamanın ışığı altında, İşletme Vergisinin kanundan ve tatbikattan doğan noksanlıkları ile uygulama olanağı olmayan yanlarını, tesbit edebildiğimiz kadariyle, şu şekilde sıralamak mümkündür :

1 — Bu verginin, Türk vergi sistemi içinde kendisinden beklenen fonksiyonları ifa edebilmesi, diğer bir ifade ile, verginin amacına ulaşabilmesi, *kontrol sisteminin etkinliğine* bağlı bulunmaktadır. Bugüne kadar ki tatbikat şunu belli etmiştir ki, İşletme Vergisinin kontrolü, özellikle bar, gazino ve pavyon gibi hizmet işletmelerinde yapılan kontrolü bir anlamda müessir olamamaktadır. Zira, bu işletmelerde yapılacak kontrollerin, işletmelerin mahiyeti icabı gece yapılması gerekmekte, günün bu saatlerinde yapılacak kontrollerde kontrol elemanları ile birlikte polis bulundurulması zarureti doğmakta, bu ise her zaman mümkün olamamaktadır.

Bu mahzurun bertaraf edilmesi için bütün hizmet işletmelerinin münhasıran götürü usule göre vergilendirilmesinin yerinde olacağı kanısındayız.

2 — Götürü usulü kabul etmiş mükelleflerin bir yıl içinde tahsil ettikleri İşletme Vergisi ile vergi dairesine fiilen ödedikleri vergi arasında mükellef lehine fark bulunması halinde, fazlalığın hâsılat kaydedileceği belirtilmiş; noksanlıklar hakkında herhangi bir hüküm getirilmemiştir. Mükellef aleyhine meydana gelen farkın Gelir ve Kurumlar Vergileri yönünden zarar olarak kabul edilmesi adalet ilkelerine uygun düşecektir.

3 — 1971 Malî Yılı Bütçe Gerekçesinde belirtildiği üzere, İşletme Vergisinin konuluş amaçlarından biri de, genel satış vergisine geçişi kolaylaştırmaktır. Ancak, bu yapılırken, söz konusu malların evvelâ toptancı ticaret safhasına bu verginin konulması, daha sonraki aşamada perakende ticaretin vergilendirilmesi mantık yönünden daha tutarlı olurdu. Bu suretle, bu verginin kontrolü hem daha kolay ve etkin olacak, hem de nihâf olarak vergiyi ödemek durumunda olan tüketicilere daha az hissettirilecektir.

4 — Yukarıdaki 1 nolu paragrafta izah edildiği gibi, İşletme Vergisinin maksada uygun ve âdil bir biçimde uygulanabilmesi, bu vergi üzerine konsantre olacak mutlak bir kontrol sisteminin başarısına bağlıdır. Kontrollerin etkili bir biçimde yapılamaması halinde, verginin uygulanması, bir taraftan işletmeler arası rekabet ilişkilerini zedeleyecek ve belki de bir anlamda vergi kaçakçılığını daha yoğun bir hale getirecektir.

5 — İşletme Vergisi uygulamasında, perakende satış fişlerinin ihdas olunması ve mükellefler tarafından her bir muamele için ayrı ayrı doldurulma zorunluluğu, kayıt nizamı dışında kalan iktisadî olayların hiç olmazsa perakendeci safhasında kayıt nizamı içine sokulması gayretinden doğmuştur. Bu suretle, mal ve hizmet akımının son aşaması olan perakende ticarete bütün satışların belgeli olarak yapılmasını temin etmek suretiyle, malların kaynağına kadar uzanan imalât ve toptan ticaret aşamalarına da tesir edilmek istenmektedir. Ne var ki, perakende ticarete yapılacak her işlem yapıldığı anda bir değer kazandığından ve yapıldıktan sonra bütün izler kaybolduğundan, bu safhanın kontrol altına alınması diğer safhalardan daha zordur.

6 — Özellikle II numaralı tabloya alınan emtia çeşitleri seçilirken, fertlerin iktisadî davranma eğilimleri araştırılmamıştır.

Bilindiği üzere, tüketiciler yönünden lüks ve zarurî malların tanımı, gelir ve yaşama düzeylerine bağlı olarak, fertten ferde değişiklik göstermektedir. Diğer bir deyişle, belli bir gelir düzeyindeki bir fert için zarurî addedilen bir emtia, daha düşük gelir seviyesindeki başka bir kimse için lüks mal olabilmektedir.

Bu görüş açısından hareketle, İşletme Vergisinin, halı grubunu kapsamına alırken ihtiyaç dizisinde daha sonra gelen buzdolabı, çamaşır makinası ve elektrik süpürgesini kapsam dışında bırakması ve her cinsten tel ve çiviye vergilendirirken seramik mamullerini vergilendirmemesindeki mantığı anlamak güçtür.

7 — Bilindiği üzere, İşletme Vergisinin tüketicilere yansımaları satış anında olmakta ve vergiye tâbi malları perakende olarak satanlar, mal bedeli ile birlikte işletme vergisini de müşteriden almaktadırlar.

Bu şekildeki bir uygulamanın veresiye satışlarda, özellikle resmi dairelere yapılan satışlarda tam anlamı ile yürütülmesi halinde, vergi mevzuuna giren malların perakende ticaretini yapanlar, bazı hallerde, müşteriden alamadığı İşletme Vergisini vergi dairesine yatırmak durumunda kalacaklardır.

Kamu harcamalarının realize edilebilmesi bir merasime tâbi olduğundan, Devlete mal satanların istihkâklarını alabilmeleri ister istemez bell bir sürenin geçmesini zarurî kılmaktadır.

8 - 11 numaralı tablonun 15 ve 21 nci pozisyonlarına konulan hükümlerle, bu pozisyonlardaki emtianın ticaretini yapanların İşletme Vergisi kaçakçılığına meyletmeleri kolaylaştırılmıştır.

Her çeşit mobilya, koltuk, korniş ve halı grubu ile nalburiye inşaat hırdavatı, boya ve sıhhi tesisat malzemesi ticaretini kavrayan bu pozisyonların tırnak içindeki hükümlere göre, sırasıyla, satışların 1000 ve 100 liradan aşağı olması halinde uygulanacak İşletme Vergisi nisbeti satış bedelinin % 1'i olacaktır.

Bu hüküm, düşük gelir gruplarında bulunan kimselerin 1000 liraya kadar olan mobilya alışları ile 100 lirayı geçmeyen müteferrik inşaat malzemesi mübayalarını daha düşük oranda vergiye tâbi tutmak gibi sosyal bir anlayışla getirilmiştir amma, yüksek meblâğlı satışların parçalanarak alınıp verilmesini ve parça parça fatura edilmesini önleyecek herhangi bir hüküm de kanunda yoktur.

9 — Finansman Kanunu İşletme Vergisine ilişkin olarak, mükelleflerin bazı eylemlerini kontrol altına almak hususunda bir kısım usulî hükümler getirmiş; fakat bu hükümlere uyulmaması halinde herhangi bir müeyyide koymamıştır. Şöyle ki;

a) Kanunun 20 nci maddesinde, götürü usulde vergilendirilen mükelleflerin beyannamelerini ait olduğu takvim yılının Ocak ayı içinde; gerçek usulde vergi mükellefi olanların da bir ay içindeki vergiye tâbi işlemlerinin beyannamesini müteakip ayın 15 nci günü akşamına kadar vermeleri belirtilmiştir.

V. U. Kanununun 342 nci maddesine göre, beyannamelerin 15 günlük bir gecikme ile verilmesi halinde vergi ziyai söz konusu olmamakta, başka bir ifade ile, bu duruma düşen beyannameli mükelleflere bu fiillerinden dolayı kusur cezası kesilememekte, sadece 352 nci maddede yer alan 2 nci derere usulsüzlük cezası tarhiyatı yapılabilmektedir.

Ancak, 352 nci maddede yer alan usulsüzlük cezalarının hangi vergilere uygulanacağı tadadi bir şekilde belirlenmiş olduğundan, bu cezaların İşletme Vergisi mükelleflerine uygulanması mümkün değildir.

b) Perakende satış fişlerinin iki nüsha halinde mürekkepli veya kopay kurşun kalemiyle doldurulacağı hususu Maliye Bakanlığınca ha-

zırlanarak 20.9.1970 tarihinde yürürlüğe konulan yönetmelikte belirtilmiştir.

Bu yükümlülüğün yerine getirilmemesi halinde tatbik olunacak herhangi bir müeyyide mevcut değildir.

c) Perakende satış vesikası bulundurulmaması, tanzim edilmemesi ve müşteriler tarafından bu vesikaların aranmaması müeyyideye dayandırılmıştır ama, bu vesikaların noksan bedel yazılarak doldurulmasının, cezası mevcut değildir.

10 — Müşterilere ilişkin özel usulsüzlük cezasının, kontrol elemanlarınca tesbit edildiği sırada adres ve isim bakımından yanlış beyanda bulunulması halinde, uygulama olanağı yoktur.

11 — İlk aylardaki tatbikat şunu göstermiştir ki, ay içinde İşletme Vergisine tâbi işlemleri olmayan mükellefler, kanunun açık hükmüne rağmen beyanname vermemektedirler.

Bu durum re'sen takdire gönderilerek mükellef adedini arttırmaktadır.

12 — İşletme Vergisinin uygulama alanı yönünden de bir takım mahzurlu yanları mevcuttur.

Belediye kuruluşu olmayan yerlerde faaliyet gösteren emtia ve hizmet işletmeleri İşletme Vergisi kapsamına alınmamıştır.

Bu husus, işletmelerin ve satış yerlerinin şehirler dışına kaymasına ve dolayısıyla vergi ziyama sebep olabilecektir¹¹. Küçük yerleşme noktalarında işletme masrafları şehirlere oranla düşük bulunduğundan, buna İşletme Vergisi muafiyeti de eklenince, hem bir vergileme adaletsizliği meydana gelecek ve hem de şehirler arası yollarda satış merkezleri gelişerek vergi kaybına yol açacaktır.

Otel, motel ve mokamplar bakımından ise, yukarıda belirtilen esasa tamamen ters düşen bir muafiyet usulü getirilmiştir.

Sayılan bu hizmet işletmeleri, belediye hudutları dışında kurulduğu takdirde vergiye tâbi olacak, bunun dışında muafiyetten yararlanacaklardır.

11) Bülent Çaycık. İşletme Vergisi ve Tatbikatı, İktisat ve Maliye Dergisi. Sayı 12.

Motel ve mokamplar genellikle şehir dışında kurulduğundan, bunlar için herhangi bir sorun doğmayacaktır. Oteller için durum tamamen başkadır. Belediye hudutları dahilinde kurulmuş bulunan çok pahalı oteller vergilendirilmezken, şehirlerarası yollarda, ya da yeni gelişmeye başlamış turistik köylerdeki otellerin vergilendirilmesindeki mantığı anlamak güçtür.

VII — İŞLETME VERGİSİNDEN BEKLENENLER

İşletme Vergisinin konuluş amaç ve nedenlerine, bu hususta mevcut olan resmî dökümanlara dayanarak, daha evvelce değinmiştik.

İkinci Beş Yıllık Kalkınma Plânı, 1971 Malî Yılı Bütçe Gerekçesi ve Finansman Kanunu Gerekçesine nazaran, İşletme Vergisi;

a) Avrupa Ekonomik Topluluğunun müşterek vergisi olan katma değer vergisine geçişi kolaylaştırmak,

b) Zarurî ihtiyaçlara hitabetmeyen bir kısım emtia ve hizmet işletmelerinin vergilendirilmesi suretiyle bunlara olan iç talebi frenlemek,

c) Gelir ve Kurumlar Vergileri uygulamasında bir "otokontrol" görevi ifa etmek ve bunun sonucu olarak, Gelir ve Kurumlar Vergileri hasılatı artacağından, vergi sistemimiz içinde dolaysız vergilerin nisbî önemini yükseltmek,

gibi üç temel nedenle yürürlüğe konulduğu görülmektedir. Bunlara ilâve olarak fiskal amaçtan da söz etmek yerinde olacaktır. Zira, bütçesinde bu vergiden 400 milyon lira varidat bekleyen bir ülke için verginin fiskal fonksiyonunun önemli olmadığını iddia etmek güçtür.

Yukarıda söz konusu edilen amaçların realize edilebilme olanakları araştırıldığında, bugün için herhalde şunları söylemek mümkündür :

I — Bilindiği üzere, ülkemiz Avrupa Ekonomik Topluluğuna katılmak için kesin kararlara varmış ve geçiş dönemine girilmiştir. Öyleyse bu topluluğun müşterek vergisi olan katma değer vergisi sistemine geçmek, bir gün mutlaka zorunlu olacaktır.

Ortak Pazar ülkelerinde katma değer vergisi, vergi mahsubu usulüne göre uygulanmaktadır. Katma değer vergisi daima müşteriden alınmaktadır¹². Örneğin, 50 dolar katma değer vergisi ödeyerek bir malı alan

12) Katma Değer Vergisi. Tunç Tayanç, DPT. Bülteni Sayı: 3.

bir işletme, işledikten sonra bu malı 100 dolar katma değer vergisi alarak başka bir kimseye sattığında, evvelce kendisinin ödediği 50 dolar vergiyi mahsup ederek geriye kalan 50 doları hazineye devredecektir.

Ülkemizde uygulanan satış vergilerinden Gider Vergilerinde olduğu gibi, şimdi yürürlüğe konulmuş bulunan İşletme Vergisi de böyle bir mahsup sistemi üzerine dayandırılmamış olup, sadece bir safhada, perakendeci ticaret aşamasında alınan bir satış vergisidir. Bu suretle satış vergileri sistemimiz biraz daha genelleştirilmiş ve her iki vergiye de konu olan mallar için yayılı hale getirilmiştir.

Ancak, daha evvelce de belirtildiği üzere, katma değer vergisinin uygulanması işletmeler için ileri bir muahesebe usulünü gerektirmekte olduğundan, bu vergiye geçilinceye kadar satış vergilerimiz tamamen yayılı hale getirilse bile, katma değer vergisine tamamen geçilmesi gene de çok güç olacaktır.

2 — Vergilendirme hâdisesi, ekonomiye istenen doğrultuda yön verilmesi hususunda, yerinde kullanıldığı takdirde, en etkili malî araçlardan biridir.

Bu görüş açısından mülhem olarak, İşletme Vergisinin tedvin amaçlarından biri de, zarurî ihtiyaçlara hitabetmeyen bir kısım mallara olan talebi vergilendirme yoluyla kısmak ve kaynakların optimal dağılımını sağlamaktır. Bu durum gözönüne alındığında, İşletme Vergisinin konuluşu, kendi mantığı içinde tutarlıdır.

Resmî dökümanlara göre¹³, ve işletme vergisi söz konusu edilen extra-fiskal fonksiyonunu istenen anlamda yerine getirdiği takdirde, meydana gelecek ekonomik olaylar şunlar olacaktır :

a) Vergi konusunu teşkil eden mallar zarurî ihtiyaç maddeleri olmadığından ve bu mallara tüketicilerin ödediği fiyat yükselmiş olduğundan talep menfî yönde etkilenecektir.

b) Düşen talep karşısında, bu malları üretenler fiyatları düşürebilmek için maliyet sorunlarına daha ciddi bir şekilde eğileceklerdir, ya da bu sahalara yatırım yapılmayacak ve ekonomik kaynakların optimal dağılımı sağlanacaktır.

13) İkinci Beş Yıllık Plân. 1971 Bütçe Gerekçesi, Finansman Kanunu Gerekçesi.

c. Bunlar yapılamadığı takdirde, üreticiler, arz - talep dengesizliğinden meydana gelen aşırı kârlarının bir kısmından fedakârlık etmek, ya da mallarına dış pazar bulmak zorunluluğunu duyacaklardır.

Bu şekilde önerilen ekonomik hedeflere ulaşılabilmesi için, vergi konusuna alınan mal ve hizmetlerin talep esnekliğinin önemli bir rol oynayacağı şüphesizdir.

İlk aylardaki uygulama neticelerine göre, hizmet işletmelerine olan talepte bir azalmanın söz konusu olduğu görülmektedir. Özellikle eğlence yerlerinde hissedilen talep azalmasının, İşletme Vergisinin getirdiği ilâve ödemelerden değil, fakat daha çok psikolojik nedenlerden ileri geldiği de belirtilmektedir. Bu sahaya olan talep azalışı ise gibi nedenlerden olursa olsun, eğer devamlı olacaksa —ki, buna ihtimal vermiyoruz — İşletme Vergisi bu hususta amaca ulaşmış sayılabilir.

Emtia işletmelerine olan talebin frenlenmesine gelince; bu konuda önerilen amaçlara herhalde ulaşamayacaktır. Zira, II nolu tablo tetkik edildiğinde, tabloda yer alan mallardan çoğunun, bugünkü anlayış çerçevesinde, zarurî ihtiyaç maddeleri olduğu görülmektedir. Pek çok inşaat malzemesine, bu arada sıhhi tesisat malzemesine konulan İşletme Vergisinin, inşaat sektörünü menfi yönde etkilediği düşünülebilirse de, bu sektördeki ekonomik durgunluğun İşletme Vergisinin çıkarılmasından önce başladığı da bir vakiadır.

Bu itibarla, İşletme Vergisinin ekonomik amaçları bakımından önerilen hususların gerçekleşmesinin mümkün olmadığı şeklinde bir yargıya varmakla beraber, yine de, durumun değerlendirilmesi için vaktin henüz erken olduğu görüşündeyiz.

3 — İşletme Vergisinin maksada uygun bir biçimde kontrol edilebilmesi halinde — ki bunun pek mümkün olmadığını daha evvelce belirtmiştik — Gelir ve Kurumlar Vergileri için bir otokontrol görevi yapacağı kesinlikle söylenebilir. Bu kontrollerin etkili bir biçimde yapılması halinde ise, faturasız alım ve satımların artması dolayısıyla, Gelir ve Kurumlar Vergilerine olumsuz etkisi de olabileceği ihtimal dahilindedir. Bunlardan hangisinin olabileceğini ise zaman gösterecektir.

Ülkemiz vergi sisteminde, ötedenberi vasıtalı vergilerimizin payı büyük olmuştur. 1971 malî yılı Bütçe Gerekçesinden alınan rakamlara göre, vasıtasız ve vasıtalı vergi gelirlerimizin son üç yıllık durumu aşağıdaki gibidir.

	1969 (fiili)	1970 (tahmini)	1971 (tahmini)
Vasitasız Vergi toplamı	7.174 milyar TL.	9.475 milyar TL.	11.865 milyar TL.
Vasitalı Vergi toplamı	11.963 milyar TL.	14.585 milyar TL.	17.685 milyar TL.
Toplamı :	14.137 milyar TL.	24.060 milyar TL.	29.550 milyar TL.

Tabloda yer alan 1969'un fiili ve 1970 ile 1971 yıllarının tahmini rakamlarına göre, vasitalı vergilerimizin toplam vergi gelirleri içindeki payı 1969 da % 62,5, 1970 de % 60,6 ve 1971 de de % 59,8 olmak üzere azalan bir seyir takip etmektedir.

1970 yılı tahminlerinin, Ekim 1970 sonu itibariyle % 60,6 oranını sağlayacak şekilde gerçekleştiği belirtilmektedir¹⁴. 1971 tahmini rakamları da aynı şekilde gerçekleştirilebildiği takdirde, İşletme Vergisinin otokontrolü suretiyle, vasitasız vergi gelirlerimizin toplam vergi gelirleri içindeki nisbi öneminin artırılması yolundaki öneriler doğruluk kazanabilecektir.

4 — 1971 mali yılı Bütçe Kanununa, İşletme Vergisi için 400 milyon lira gelir tahmin rakamı konulmuştur.

İlk iki aylık uygulama neticelerinin İstanbul iline ilişkin mükellef adedi, tahakkuk ve tahsilât rakamları şöyledir :

Aylar	Mükellef Adedi	Tahakkuk	Tahsilât
Ocak 1971	7371	5.230 000 TL.	5 903.000 TL.
Şubat 1971	7364	5.580.000 TL.	5.436.000 TL.

Türkiye'de, şimdiki halde İşletme Vergisi mükellef adedinin 22 bin civarında olduğu da yapılan vergi seminerlerinde yetkililerce belirtilmiş bulunmaktadır.

Şu hale göre, Türkiye'deki İşletme Vergisi mükelleflerinin üçte biri İstanbul'da faaliyet göstermektedirler. İstanbul ili rakamlarından ülkemiz için bir genellemeye giderek netice çıkarmann olumlu yönü de, İstanbul'da faaliyet gösteren işletmelerin vergi potansiyeli yüksek işletmeler oluşudur.

14) Maliye Bülteni : Sayı 663. Genel Bütçe Gelirleri. Tahsilâtı.

Bu noktadan hareketle ve tabloda yer alan rakamların ışığı altında şunu söylemek mümkündür ki, İşletme Vergisinin hasılat durumu bütçe ile konulan tahmin rakamlarına ulaşamayacak ve 200 milyon lira civarında gerçekleşebilecektir.

VIII — SONUÇ

İşletme Vergisi konusunda buraya kadar yapılan açıklamalardan anlaşılacağı veçhile, bu verginin konuluşu, kamu oyununda yansımaları, kendisinden beklenenleri gerçekleştirip gerçekleştirilemeyeceği gibi hususlarda, şimdilik şunları ifade etmek yerinde olacaktır: İşletme Vergisi, kendi mantığı içinde tutarlı nev'i şahsına münhasır bir vergi olmakla beraber, kanunun gerekçesi ile kapsadığı konular çelişki halindedirler; kanun uygulanması ve kontrolü etkili bir biçimde yapılamazsa, işletmeler arası rekabeti zedeleyecektir.

Perakende satış vergilerinin, kontrolünden doğan güçlükler nedeniyle, bu vergilerin geniş ülkelerde uygulanamayacağı belirtilmektedir¹⁸.

Bu verginin, Finansman Kanunu Gerekçesinde çizilen amaçlara ulaşamayacağı, olsa olsa bütçeye kendi çapında bir katkıda bulunabileceği anlaşılmaktadır. Bu katkının ise, kamu oyununda uyandırdığı tereddütler ve tartışmalar yanında fazla büyütülemeyecek bir malî imkân olduğu ortadadır.

15) Dr. İlhan Özer. Tüketim Vergileri ve Türk Gider Vergileri Sistemi (Maliye Teftiş Kurulu Konferansları).