

FİNANSMAN KANUNU VE UYGULAMA SONUÇLARI

Dr. Bahri KANDAŞ

Maliye Müfettişi

İki ek madde ile birlikte 121 maddeden ibaret olan ve İşletme Vergisine ilişkin hükümleri hariç, 10.8.1970 tarihli Resmî Gazetede yayımlanmakla yürürlüğe girmiş bulunan Finansman Kanunu, son yılların üzerinde en çok konuşulan, tartışılan vergi kanunumuzdur.

Özellikle gerek basın, gerek konferanslar ve gerekse siyasi beyanatlarla yeterince açıklayıcı bilgi verilmiş bulunan söz konusu kanuna çok kısa, özet olarak değinildikten sonra, konuşmamızda daha çok uygulamada görülen ilk tereddütler, nedenleri ve Maliye Bakanlığının hâatalı ve yanlış genelgeleri üzerinde durulacaktır.

Esas itibarıyla 1970 yılı bütçesinin açığını kapatmak amacıyla çok kısa zamanda hazırlanmış bulunan ve üzerinde yeterince çalışılmayan kanunun gerekçesi özet olarak şöyledir: "Gerek istihdam seviyesindeki yükselmeler ve dolayısıyla düşük gelir gruplarının satın alma güçlerindeki artmalar, gerekse kamu harcamalarının son senelerde hızla yükselişi, ekonomi üzerindeki talep baskısını şiddetlendirdiği gibi, harcamalarla gelir arasında dengesizliğe yol açmıştır. Gelir - harcamalar arasındaki dengesizliğin kısa dönemde vasıtasız vergilerle bertaraf edilmesinin güçlüğü, hattâ imkânsızlığı gözönünde tutularak, bu tasarı ile gelirlerin çeşitli harcama sahalarına intikal ederken vergilendirilmesiyle ilgili kısa vadeli tedbirler getirilmiş bulunmakta, 1970 programında öngörülen ilke ve hedeflere varılabilme olanakları da yaratılmış olmaktadır."

Bütçeye önemli miktarda gelir getirme özelliği yanında;

- a) Gelir Vergisindeki kaçakçılığa mâni olma,
- b) Vergi sistemimizde alınacak tedbirlere önderlik etme,
- c) Katma Değer Vergisine geçişi kolaylaştırma, ve
- d) Oto kontrol fonksiyonunu yerleştirme,

gibi çok yönlü tedbirleri de bünyesinde toplamak amacıyla çıkarılmış bulunan 1318 numaralı Finansman Kanunu ile beş yeni vergi, mevzuatımıza ilk defa girmiş, altı vergi kanununda da değişiklikler yapılmıştır.

Vergi sistemimize ilk defa bu kanunla getirilen vergi kanunları ve ortaya çıkarmış oldukları müşküllere ayrı ayrı değinelim.

TAŞIT ALIM VERGİSİ

Kanuna ekli üç tarifede yer alan taşıtları her ne suretle olursa olsun iktisap edenler — muafık ve istisnalar hariç — karşılarında gösterilen vergileri ödemekle yükümlü tutulmuşlardır. Vergiyi ve mükellefiyeti doğuran olayla mükellefiyetin kapsamı kanunda açık olarak belirtilmediği için uygulamanın ilk günlerinde aşağıda sıralamaya çalışacağımız te-reddütler doğmuş, noter ve trafik memurlarına kanunla yükletilen sorumluluklar nedeniyle — adı geçen memurların mükelleflerin işlerini görmekten kaçınmaları, iş sahiplerini her an maliye ile karşı karşıya bırakmaları gibi — başlangıçta hem işler aksatılmış ve hem de taşıt alıcıları zor duruma düşürülmüşlerdir. Şöyle ki :

1 — Kanunun Yürürlüğe Girmesinden Önceki Taşıt Alımlarının Durumu :

Kanunda, yürürlüğe giriş tarihinden önce alınmış olup da 10.8.1970 gününe kadar alicısı adına trafik bürolarına kaydı yaptırılmamış taşıtlar hakkında herhangi bir hükmün bulunmayışı; bu durumda olan ve kayıt işleri 10.8.1970 tarihinden sonra yaptırılan taşıtlar dolayısıyla Taşıt Alım Vergisi ödenmesi gerektiği yolunda uygulamaya yol açmış, taşıt sahiplerinin itirazlarını mucip olmuştur.

Yapılan müracaat ve şikâyetler üzerine Maliye Bakanlığı yayımladığı bir genelge ile gerekli açıklama ve uyarılarda bulunmuştur. Genelge esaslarına göre;

— Trafikte kayıtlı olup da kanunun yürürlüğe giriş tarihinden önce herhangi bir şart koşulmaksızın satışı yapılmış bulunan taşıtların bu tarihten sonra yeni malikleri adına kayıt ve tescillerinde vergi alınmayacaktır. Zira alım-satım işlemi, kanunun yürürlüğe giriş tarihinden önce vuku bulmuş ve kesinleşmiştir.

— Kanunun yürürlüğe girişinden önce "mülkiyeti muhafaza kaydı ile" satılmış taşıtlar, 10.8.1970 tarihinden sonra yeni malik adına kayıt

ve tescil ettirildiği takdirde, Taşıt Alım Vergisi ödenecektir. Çünkü, yeni malik adına kayıt ve tescil ancak ibradan sonra yapılmakta, satış işlemi tamamlanmış olmaktadır.

Kanunun yürürlüğe girişinden sonra yapılan "mülkiyeti muhafaza kaydı ile" satışlarda vergi, ibra ve yeni malik adına tescil işlemi beklemeden, noter senedi düzenlendiği anda alınacaktır. Görüldüğü üzere "mülkiyeti muhafaza kaydı ile" satış, kanunun yürürlüğe girişinden önce ve sonra yapılmakla verginin ödenmesi bakımından ayrı ayrı uygulamaya tâbi tutulmuştur.

2 — *Motorlu Bisikletlerin (Möbiletlerin) Taşıt Alım Vergisine Tâbi Tutulup Tutulamayacağı :*

Vergiye tâbi taşıtların cinslerini belli eden kanun hükümlerinde, motorlu bisikletlere dair herhangi bir ifadenin yer almamış olması, gerek bunların alıcılarını, gerekse noter, trafik ve vergi daireleri ilgililerini tereddüde düşürmüş, çeşitli anlaşmazlıklara yol açmıştır. Maliye Bakanlığı 14.8.1970 tarihli ve 2121 348 -2/35029 sayılı bir genelge ile motorlu bisikletlerin de vergiye tâbi tutulması gerektiğini açıklamış ve tatbikatın buna göre yürütülmesini istemiştir.

Ancak aynı Bakanlık 18.12.1970 tarihli yeni bir genelgesiyle motorlu bisikletlerin vergiye tâbi tutulmaması icabettiğini teşkilatına yaymıştır.

3 — *Temyiz Kâğıdı Alınan, Çalıştırılmayan Taşıtlar :*

Temyiz kâğıdı alınmak suretiyle trafikteki kaydı sildirilen ve çalıştırılmayan taşıtların, kanunun uygulanmaya başlanmasından sonra trafik bürolarına kaydı için başvurulması halinde vergi alınıp alınmayacağı ilk günlerde değişik illerde başka başka uygulamalara konu olmuş, gerek taşıt sahipleri, gerekse trafik ve vergi daireleri memurları zor durumda kalmışlardır.

Bakanlığın yapmış olduğu açıklamalardan sonra, kayıt ve tescil işleminde malik değişikliği söz konusu ise verginin alınacağı, eğer malik değişikliği yoksa verginin aranmayacağı esası yerleşmiş bulunmaktadır.

4 — *Tecrübe Plâkalı Taşıtların Vergiden İstisnası :*

Kanunun 3 üncü maddesinin (b) fıkrası gereğince 507 numaralı kanunun 2 nci maddesinin kapsamına giren derneklere kayıtlı olan ve eh-

liyeti bulunan götürü gelir vergisi mükelleflerinin bazı taşıt alımları vergiden müstesna tutulmuştur.

Bu hükümden yararlanmak isteyen pek çok kişi derneğe kaydını yaptırmakta, bir taşıt satın alıp tecrübe plâkası taktırmakta bundan sonra vergi dairesine başvurup götürü gelir vergisi mükellefiyetini tesis ettirdikten sonra da taşıtın kendi adına vergisiz olarak kayıt ve tescilini talep etmektedir.

Hayli yaygın bir hal alan ve büyük vergi kaybına yol açacak bu duruma da, Bakanlıktan alınması zorunlu olan istisna belgesinin verilmesi suretiyle engel olunabilmiştir. Vergi dairelerinin bu konuda gereken hassasiyeti göstermeleri çeşitli genelgelerle tekrar tekrar Bakanlıkça ilgililere ihtar olunmuştur.

5 — Taşıtların Çok Uzun Süreyle Kiralanması :

Kanununun 4, 5 ve 6 ncı maddelerine ilişkin tarifelere bakıldığında, 12 ve daha yukarı yaştaki taşıtların vergiye tâbi tutulmadıkları görülür. Bu durumdan faydalanmak isteyen pek çok taşıt alıcısı, satın aldığı taşıtın sahibiyle anlaşma yoluna gitmekte ve taşıtı 15 - 20 hattâ 30 yıllığına kiralamaktadır. Bu durumda iktisap söz konusu olmadığından taşıt alım vergisi de ödenmemektedir.

Bu tür alım satımların çok artışı karşısında Maliye Bakanlığı, ilgililer hakkında müvazaalı satış dolayısıyla işlem yapılmasını, kiraya veren ve kira ile taşıt alan şahısların Gelir Vergisi Kanununun 70, 73 üncü maddeleri hükümlerine göre takibata tâbi tutulmaları gerektiğini vergi uygulayıcısı durumunda olan vergi dairelerinden ısrarla istemiştir.

Ancak, iş hacimleri takatlarının çok üzerinde bulunan ve yetenekli memur kadrosundan yoksun vergi dairelerinin bu gibi davranışları önlemede, mükellef olması icabeden şahısları arayıp bulmada ne derece başarı gösterecekleri münakaşaya değer bir önemli husustur.

İŞLETME VERGİSİ

Bazı tüketim eşyası hariç tutulursa daha ziyade eğlence ve lükse dönük harcamaları hedef tutan ve genel bir satış vergisi olmayan İşletme Vergisi, gerek hazırlanması, gerekse uygulanması bakımından çeşitli zorluklarla karşılaşmıştır. Vergi, kanuna bağlı cetvellerde yer alan işletme

hizmetleri ile perakende emtea satışlarına uygulanacaktır. Cetvellerde yer alan işletme hizmetleri :

Ökantalalar, meyhaneler, birahaneler, gazinolar, kokteyl salonları, güzellik salonları ve enstitüleri, bezik ve bilârdö salonları, oteller olarak sıralanabilir.

Ziyet eşyası, mobilya, költük, korniş, halı, gümüş eşyalar, televizyon, plâk, oyun âletleri, parfümeri eşyası, kürk ve kürkten mamul eşya, kristal eşya, oto lâstiği, oto yedek parça ve malzemesi, nalburiye, inşaat hırdavatı boya ve sıhhî tesisat malzemesi de kanunun kapsamına giren emtea çeşitleri olarak sıralanmıştır.

Verginin mükellefi yukarıda sayılan hizmet işletmelerini işletenlerle emteayı satanlardır. Mükellefler gerçek veya götürü vergilendirilmeye tâbi tutulmalarını isteyebilirler.

Götürü usule göre vergilendirilecek mükellefler, altı bin ilâ yüzelli bin lira arasında vergi ödeyecek şekilde sınıflandırılmaya tâbi tutulacaklardır. Verginin matrahı satış bedelidir.

Vergi, son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 30.000 den yukarı olan yerlerde uygulanacaktır. Ancak II numaralı tabloda yer alan Kuyumcular, Sarraflar, Mücevheratçılar, Fos bijuteri ve mücevherat satıcıları, Nalburiye, inşaat hırdavatı boya ve sıhhî tesisat malzemesi satıcıları, her çeşit kürk ve kürkten mamul eşya satanlar, her çeşit oto lâstiği, yedek parça ve malzemesi satıcıları ile her nevi kristal eşya perakende ticareti ile uğraşanlar belediye içi nüfusu 30.000 den az yerlerde de bulunsalır vergiye tâbi olacaklardır. Bunların vergi dışında kalabilmesi için, buldukları yerde belediyenin olmaması gerekmektedir.

Verilen kısa izahattan; İşletme Vergisinin tatbikatının çok zor olacağı, arkası kesilmeyen sızlanma ve şikâyetlere konu teşkil edeceği, kapsamına giren emtea fiyatlarının artmasına sebebiyet vereceği, oto kontrol yoluyla gelir vergisi matrahlarının gerçeğe uygunluğunu sağlamaktan ziyade vergi kaçırılmasına yol açacağı hususları üzerinde durulabileceği kolaylıkla meydana çıkar. Nitekim, daha tasarrufların meclislerde müzakeresi sırasında büyük tartışmalar olmuş, tenkitler ileri sürülmüş, değişiklikler yapılmış, basında geniş yorumlara yer verilmiştir.

İşletme Vergisi ile ilgili olarak ortaya çıkan meseleler ilk elde şöylece sıralanabilir :

1 — Vergi uygulamasının ertelenmesi :

Kanunun geçici 1 inci maddesi gereğince vergilendirmenin 1970 yılı başlangıç ayı, Maliye Bakanlığınca 15 gün önceden Resmî Gazete ile ilân olunmak mecburiyetindedir. Maliye Bakanlığı bu zorunluluğa uyarak verginin 1 Kasım 1970 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanacağını ilân etmiş iken, hazırlıkların tamamlanamadığı gerekçesiyle uygulamaya başlangıç tarihini ertelemiştir. Bilindiği üzere, kanunun uygulanmasına 15 Aralık 1970 tarihinden itibaren geçilebilmiştir. Bu, kanunun çok acele hazırlanmasından, üzerinde iyice düşünülmeden ve yurt gerçeklerine uygunluğun sağlanamamasından ileri gelmiştir. Zamanın iyi seçilmemesinin rolü de ertelemeye büyük olmuştur. Maliye Bakanlığınca erteleme yetkisi verilmediğine göre yapılan işlem kanunsuzdur, hâtalıdır.

Muafiyet Uygulaması :

Kanunun muafiyetleri belirten 12 nci maddesi, son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 30 bin ve daha aşağı olan yerlerde faaliyet gösteren mükelleflerin işletme vergisinden muaf olacaklarını hükme bağlamıştır. Diğer taraftan kanuna bağlı (I) numaralı tablonun 10 uncu sırasında belediye hudutları dışında kalıp da gelir veya kurumlar vergileri mükellefleri tarafından işletilen otel, motel ve mokamların vergiye tâbi olacağı, belediye hudutları içinde ise bunların vergiye tâbi olmayacağı yazılıdır. Kanunun bünyesinde mevcut olan ve vergi anlayışına uygun düşmeyen bu çelişkinin düzeltilmesi gerekir.

Kanunda muafiyet ölçüsü olarak sadece belediye sınırları içindeki son nüfus sayımı rakamları temel alındığı, herhangi başka bir ölçü konulmadığı, bir kısım meslek ve iş grupları sayılmadığı halde, 4 sayılı Genel Tebliğ ile gezici esnafın vergiden muaf tutulması kanun hükmüne açık aykırılıktır.

2 — Vergi Alanının Genel Tebliğlerle Düzenlenmesi :

Kanun hükümleri ele alındığında; emtea çeşitlerinin Maliye Bakanlığınca tesbit olunacağına dair herhangi bir yetkinin mevcut olmadığı görülür. Hal böyle iken, Maliye Bakanlığı yayımlanmış bulunduğu peş peşe genel tebliğlerle bir çok emteayı vergi kapsamına sokmuş, verginin uygulanma alanını genişletmiştir. 10/12/1970 tarihine kadar yayımlanmış olan 5 genel tebliğ ile bir kısım emtea bazan vergi kapsamına alınmış, bazan da verginin kapsamı dışında bırakılmıştır. Örneğin : 1 numaralı İşletme Vergisi Genel Tebliğinde yer alan Nalburiye emteasının 2

numaralı tebliğle yeniden düzenlenmesi, keza yedek parçalarla ilgili emtea çeşitlerinin 3 numaralı tebliğle değişikliğe uğratılması ve 1, 2, 3 numaralı Genel Tebliğlerin daha sonra 4 numaralı Genel Tebliğ ile uygulamadan kaldırılması, emtea çeşitleri üzerinde Bakanlığın dahi açık ve kesin bir fikri olmadığını göstermektedir. Bu konuda mükelleflerin ve vatandaşların ne gibi güçlüklerle karşı karşıya kalacağını kestirmek zor olmasa gerek.

Genel Tebliğler kanunlara açıklık kazandırmak, uygulamada yeknesaklık ve kolaylığı sağlamak amacıyla çıkarılmak gerekir. Halbuki İşletme Vergisi Genel Tebliğleri kanunun kapsamını genişletici, düzenleyici karakterdedirler. Kanunun hükümlerine rağmen onların dışında bir takım mükellefiyetler ihdas etmektedirler. Örneğin : Kanunda bulunmayan Mübayaa Karnesi mecburiyetinin Genel Tebliğle konulması, üzerinde gerçekten uzun uzun durulması gereken önemli bir husustur.

— Kanuna bağlı (II) numaralı tablonun 24 üncü sırasında her çeşit oto lâstiği ile yedek parça ve malzeme grubunun % 5 oranında vergilendirileceği yazılı olmasına rağmen; 28/12/1970 tarihli 7 seri numaralı Genel Tebliğde “münhasıran taşıt imâl eden montaj fabrikaları, gerek kendi bünyelerinde ve gerekse yan sanayi dallarında imâl ettikleri veya ettirdikleri veya sair surette temin ettikleri yedek parçalar için İşletme Vergisi ödemeyeceklerdir” açıklaması yer almış bulunmaktadır. Kanun hükmünün çıkarılan tebliğ ile işlemez hale sokulması, değiştirilmesi ne hukukî yönden ve ne de uygulama bakımından mümkün bulunmamaktadır. Burada doğrudan doğruya bir hâtanın yapıldığına inanmak gerekir.

— Kanunun 16 ncı maddesiyle verginin, vergiyi doğuran olayların vuku bulduğu yer vergi dairesince tarholunacağı hükme bağlandığı halde, 1 numaralı Genel Tebliğle bu açık ve kesin kanun hükmüne aykırı bir yol tutulmuş, verginin gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri bakımından, mükellefi buldukları vergi dairesince tarholunacağı ifade olunmuştur.

Örneğin, iş merkezi Eminönü'nde olup, Eminönü Vergi Dairesinin mükellefi olan bir kurumun Eskişehir ve Bursa'da şubeleri varsa ve buralarda vergiye tâbi emtea prakende olarak satılmışsa, tüketicilerden alınan işletme vergisi kurum mükellefiyetinin bulunduğu Eminönü Vergi Dairesine yatırılacaktır. Vergi tekniği ve idaresi yönünden doğru olan bu durum, kanunun değinilen maddesine aykırıdır.

— Telgrafla sipariş vermek isteyen alıcıların satıcılar tarafından tanınmaması halinde, bu kişilerin bağlı buldukları vergi daireleri tara-

findan mübayaa karnesinin tarih ve numarası ile kimliklerini gösteren bir belgeyi, şerhi, P. T. T. idaresine gösterme zorunluluğu konulmuştur. P. T. T. idaresi bu kaydı görmeden telgrafı çekmeyecektir. Tebliğle konulmuş bulunan bu zorunluluğun gerek alıcılara, gerekse ilgili dairelere ne denli külfet yüklediğini kestirmek kolay olsa gerek. Tebliğ hükmüne uygun olmayan bir telgrafın P. T. T. idaresince çekilmemesinin, haberleşme özgürlüğü yönünden ortaya çıkaracağı sakıncalar da küçümsenemeyecek ölçüde önemlidir.

GAYRİMENKUL DEĞER ARTIŞI VERGİSİ

Yatırımların konut sektörü dışındaki sanayi ve imalât kesimlerine kaymasını sağlamak, büyük şehirlerdeki arsa spekülasyonuna engel olmak ve gayrimenkul alım - satımlarında teşekkül eden büyük kârların bir kısmını vergi yoluyla hazineye maalemtmek amacıyla çıkartılmış olan bu kanun da, vergi sistemimize yeni girmiştir.

Kanunun hazırlanmasında önemli yer tutan, gerçekleşmesi arzu edilen diğer bir gaye de, gerek gelir vergisi, gerekse Emlâk vergisi yönlerinden lüzumlu kontrolün yapılmasına imkân hazırlamak, vergi gelirlerinin artmasını sağlamaktır. Oto kontrol yoluyla vergi gelirinin artacağı varsayımı, gayrimenkulün iktisap maliyeti, satış bedeli ve alıcının Emlâk vergisi kanununun 7 nci maddesine uygun olarak beyan edeceği vergi değeri esasına dayanmaktadır. Basit ifadeyle bir gayrimenkulü satan kimse rayiç bedel esasına göre teşekkül edecek miktar üzerinden kanunda belirtilen oranlara göre değer artışı vergisi ödeyecek, alıcı, yeni malik sıfatıyla Emlâk Vergisi yönünden en azından alış bedelini beyan edecek ve bu miktar üzerinden Emlâk Vergisi verecek. Gayrimenkullerin değeri arttıkça, alınacak vergiler de fazlaşmış olacak. Nazarı olarak doğru ve yerindeymiş gibi görülen bu düşünce sisteminin tutarsızlığına ve nedenlerine biraz sonra değinilecektir.

I — Kanunun Uygulanabilme Olanağından Yoksun Bulunması :

Kanunun 36 ncı maddesinde "Verginin matrahı arazi, arsa ve bunlar üzerindeki binaların (bağımsız bölümleri dahil) devir ve temlik karşılığında iktisap olunan değerler ile bunların iktisap maliyetleri arasındaki farktır" deyimi yer almıştır. Verginin, mükellefin beyanı üzerine tahrolunacağı ise 41 nci madde ile belirlenmiştir. Bu maddelere göre, bir gayrimenkulün satıcısı satış tarihinden itibaren bir ay içinde gayrimen-

kulün bulunduğu yer vergi dairesine müracaatla iktisap maliyeti ile satış bedeli arasındaki farktan dolayı vergi ödemelidir. Ancak, kanunun geçici maddesinde “mükellefler diledikleri takdirde, Emlâk Vergisi Kanunu yürürlüğe girinceye kadar gayrimenkullerin devir ve temlikinden doğan değer farklarının tesbitinde; Emlâk Vergisi Kanunu yürürlüğe girdikten sonra gayrimenkul alıcıları tarafından beyan olunacak vergi değerlerinin (kesinleşmiş değerler) iktisap maliyeti yerine geçmesini ve vergi tahakkukunun bu beyandan sonra yapılmasını talep edebilirler” denilmiştir. Bu geçici madde hükmünden yararlanmak isteyen gayrimenkul satıcısı vergi dairesine müracaatla tahakkukun alıcı tarafından verilecek Emlâk Vergisi beyannamesinden sonra yapılmasını isteyecektir.

Emlâk Vergisi Kanunu yürürlüğe girene kadar (ki kanunun ne zaman yürürlüğe gireceği henüz belli değildir) sırf bu geçici maddeden dolayı değer artış vergisi uygulanabilme imkânı bulamayacak demektir.

aldı ki, Emlâk Vergisi yürürlüğe girse de, bu tarihe kadar yapılan satışlarda iktisap maliyeti ile satış bedeli birbirinin eşiti olduğundan — geçici maddeye göre — herhangi bir fark söz konusu olmayacak, vergi matrahı ve vergi hesaplanmayacak, alınmayacaktır.

Geçici madde olmasaydı ve Emlâk Vergisi Kanunu yürürlüğe girmiş bulunsaydı bile, satıcıların satış bedelini aslından düşük beyan etmeleri nedeniyle bu kanundan beklenen faydaların gerçekleşebilme imkânı, kanaatimizce urulanın çok altında kalacaktı. Zira kanun, devir ve temlik karşılığında iktisap olunan değerler beyan tarihindeki rayiç bedelden aşağı olamaz cümlecigiğinden başka tutarlı ve gerçekçi bir tedbir getirmemiştir. Biraz aşağıda rakamlara ve uygulamaya dayanılarak yapılacak “Rayiç Bedel Esası” açıklaması, bu iddianın doğruluğunu ortaya koyacaktır .

2 — *Celir ve Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin Durumu :*

Kanunun 35 nci maddesinin (d) bendi gereğince gelir ve kurumlar vergisine tâbi olan mükelleflere ait teşebbüslerin aktiflerine kayıtlı gayrimenkuller vergiden müstesna tutulmuşlardır. Bunun nedeni, vergiye tâbi değer farklarının aynı zamanda gelir ve kurumlar vergisinin mevzuuna girmiş olmasıdır. Tatbikatta vergi mükellefi olan — gelir veya kurumlar — müteahhitler ya hiç veya çok az vergi ödemektedirler.

Gerçek halde arsa spekülasyonu ve bina yapıp satmakla en çok uğraşan kimselerin vergi dışında bırakılması, verginin uygulanma sahasını

da mükellef bakımından son derece daraltmış bulunmaktadır. Bu durumda kanunun kendisinden beklenen fonksiyonları nasıl ve ne şekilde yerine getirebileceği gerçekten üzerinde önemle durulması gereken bir konudur.

3 — Vergiden Muafiyet Halleri ve % 3 Teminat :

23.9.1970 tarihli ve 3 seri numaralı Genel Tebliğde "... % 3 teminat usulü dairesinde ve tam olarak yatırılmadıkça devir ve temlik tapuda tescili mümkün o.madığı ve mükellefiyet ve vergi tescilden sonra verilecek beyanname üzerinden tarhiyata geçilmesiyle meydana çıkacağı cihetle muafiyete giren devir ve temliklerde de % 3 teminatın alınması zarurîdir" denilmekte, 31.12.1970 tarihli ve 5 seri numaralı tebliğde ise "... vergiden muaf olan mükellefler önceden bilindiği ve tarh işlemleri sonucunun önceden belli bu durum üzerinde herhangi bir etkisi söz konusu olamayacağı cihetle, muafiyete giren hallerde % 3 teminatın alınması şeklinde cereyan eden tatbikatın terki uygun görülmüştür" açıklaması yapılmaktadır.

Bakanlığın 2-3 ay arayla görüş değiştirmesi ve vergi dairelerini buna göre işlem yapmaya mecbur bırakması, hem mükellefler bakımından külfetli ve sakıncalı ve hem de devlet yönünden masraflı, ciddiyetten uzak bir davranıştır. Vergi dairelerinin sık sık değişik uygulamalara yönelmek zorunluluğunda bırakılması, yapılan yanlış ve hatalı işlemler ibra yana, işlerin durması, mükelleflerin takipsiz bırakılması neticesini doğurmaktadır.

4 — Değer Farkının Doğması ve Vergilendirilmesinde Özellik :

3 Ekim 1970 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanmış bulunan 3 seri numaralı Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi Genel Tebliğinin 3 üncü maddesinin "Bu noktayı bir misalle açıklayalım" başlıklı 4 üncü paragrafı aynen şöyledir : "634 sayılı kanun ile bağımsız bölüm (Kat) mülkiyeti kabul edilmiştir. Bir kimse herhangi bir zamanda satın alma, veraset ya da hibe gibi bir sebeple maliki bulunduğu arsasından, mukavele ile veya kat irtifacı tesisi suretile, verdiği belli payların karşılığında kata, katlara sahip olmaktadır. Bu kimse arsasının 3/5 payını vermek suretile karşılığında, inşa edilen dairelerden iki katını kendi adına bağımsız bölüm olarak tapuya tescil ettirse; arsanın iktisap maliyeti 100 bin lira, beher katın rayiç bedeli 150 şer bin lira olsa, ortaya çıkacak 200 bin liralık değer farkının, kanundaki tenziller ve diğer hususlarla ilgili hükümler de nazara alınarak vergilendirilmesi gerekecektir."

Vefiyi Doğuran Olay v eMükellef :

Vefiyi doğuran olay, kanunun 33 üncü maddesinde, Türkiye'deki arazi, arsa veya bunların üzerindeki binaların ivazlı veya ivazsız devir ve temlikinden ve bunların karşılıklı olarak trampa edilmesinden doğan değer farkları olarak belirlenmiştir. 34 üncü maddede mükellefin; bina, arazi ve arsaları devir ve temlik eden gerçek ve tüzel kişiler olduğu hükme bağlanmış bulunmaktadır.

Bu iki maddenin ışığı altında tebliğin yukarıda yazılı bendinin tutarsızlığını, Tapu Dairesindeki işlemleri sırasıyla gözden geçirmek suretiyle ortaya koyalım.

Tapu İşlemleri :

Bir arsa sahibi arsası üzerine müteahhit eliyle şu şekillerde bina inşa ettirebilir :

1 — Arsa sahibi inşaatı yapacak müteahhitle anlaşır. Tapu Dairesinde hiçbir muamele yapılmaksızın binanın inşası müteahhit tarafından tamamlanır. Bu örnekte müteahhit arsa sahibi nam ve hesabına inşaat yapmış olmaktadır. Müteahhide buna karşılık olarak kat veya daire verilmesi ve bunun tapuya tescili bir satış niteliğindedir. Bu durumda gerek gayrimenkul değer artış vergisi, gerekse emlak alım vergisi aranması gerekir. Zira satış söz konusudur.

2 — Arsa sahibi müteahhitle anlaşır, noter mukavelesiyle tarafların uymaları gereken şartlar tesbit olunur. Ve arsa sahibi, arsasının bir parçasını (2/5, 3/5 vs.) müteahhide satar.

Bu durumda arsa sahibi ile müteahhit arsanın müşterek maliki olurlar. Tapu kütük defterinin "Mülkiyet" le ilgili işlemlerin yazılmasına mahsus sol sayfasının mülkiyet sütununda arsa sahibinin adının karşısına elinde kalan arsa payı (2/5, 3/5) ve "İpka" kelimesi, ikinci sıraya da (3/5, 2/5) arsa payını satın almış olan müteahhidin adı, arsa hissesi ve "Satış" kelimeleri yazılır. Bu örnek, tatbikatta arsa payı karşılığı daire, kat sahibi olmanın tipik örneğini teşkil eder. Arsa payı satışı olduğu için bu sırada emlak alım ve değer artış vergileri uygulanma olanağı bulurlar.

Proje, plân, ruhsat gibi formaliteler tamamlandıktan sonra müteahhit binayı müşterek arsa üzerine inşa etmeye başlasın. Taraflar inşası devam eden binanın da müşterek malikidirler henüz. Müştereken daire, kat satabilirler. Eğer daire ve katlar üzerinde anlaşıp gerekli belgelerle

birlikte tapuya müracaat ederlerse, "kat irtifakı" tesis ettirebilirler ve bunu defterin aynı sol sayfasının "Hak ve mükellefiyetler" sütununa yazdırabilirler. Bu yola başvurmakla müşterek malikler bağımsız bölümleri (daire, kat) ayrı ayrı satabilmek olanağına kavuşmuş olurlar. Ötedenberi arsa payı üzerinden emlak alım vergisi ödemek suretiyle daire veya kat sahibi bu yolla olunuyordu.

Gerek müteahhit, gerekse arsa sahibi binanın inşası tamamlandıktan sonra tapuya başvurarak "Cins tashihi" yaptırdıktan sonra kat mülkiyeti tesis ettirirler (Kat mülkiyeti defterine her daire ayrı ayrı yazılır) ve bundan sonra dairelerine serbestçe tasarruf edebilirler.

Cins tashihi, gerekli belgelerle tapuya başvurmakla olur ve kütük defterinin sol sayfasının en üst sağ sütununda gayrimenkulün evsafı bölümünde yazılı bulunan "Arsa" kelimesinin üzeri çizilerek altına (..... ..kath, dairesi, dükkânlı kâgir Apartman) diye yazılır.

Görüldüğü üzere bunda sadece gayrimenkulün evsafının değiştiği yazılmakta, malikler hanesinde herhangi bir değişiklik söz konusu olmamaktadır.

Arsa Payı Karşılığında Daire Sahibi Ne Şekilde Olunur?

Arsa sahibi arsasının belli bir bölümünü binayı yapacak olana satar. Binanın yapımıyla ve her iki tarafın alacağı dairelerle ilgili teferruath şartları ihtiva eden bir mukavele imzalanır. Belediyeden inşaat ruhsatı alındıktan sonra inşaat başlanır. İnşaat tamamlandıca Belediyeden iskân müsaadesi alınır, tapuda cins tashihi yaptırılır.

Müşterek malikler (arsanın ilk sahibi ve müteahhit) lüzumlu belgelerle tapuya başvurarak kat mülkiyeti kütüğüne kayıt düşürürler. Bu, tapu kütüğünde gayrimenkulün yazılı bulunduğu sayfanın mülkiyet hanesine "bu gayrimenkulün mülkiyeti kat mülkiyetine çevrilmiştir" diye yazılmak ve sayfanın kapatılması suretiyle olur (Bkz. KMK. md. 13).

Yapılan açıklamalardan sonra, tebliğin 3 üncü maddesinin 4 üncü fıkrasında yer alan "Bu kimse arsasının 3/5 payını vermek suretiyle karşılığında, inşa edilen dairelerden iki katını kendi adına bağımsız bölüm olarak tapuya tescil ettirse; arsanın iktisap maliyeti 100 bin lira, beher katın rayiç bedeli 150 şer bin lira olsa ortaya çıkacak 200 bin liralık değer farkının, kanundaki tenziller ve diğer hususlarla ilgili hükümler de nazara alınarak, vergilendirilmesi gerekir" cümlesinin tutarsızlığı; kanunun yukarıda yazılı vergiyi doğuran olayı ve mükellefi belli eden mad-

delerine uymama şeklinde ortaya çıkmaktadır. Başlangıçta arsa payının satışı sırasında mükellefiyet doğmaktadır.

Tapu kütüğü defterinin gayrimenkule tahsis olunan sayfasının "bu gayrimenkulün mülkiyeti kat mülkiyetine çevrilmiştir" şerhi ile kapatılıp kat mülkiyeti defterinde aynı malikler adına her bir daire için ayrı birer sayfaya kayıt düşürülmesi "tescil", kanunun aradığı anlamda ne devir, ne temlik ve ne de trampa değildir.

Bu, sadece müşterek malikler arasında önce yapmış oldukları anlaşmaya uygun bir TAKSİMDİR. Taksim kat mülkiyeti defterine işlenmesidir.

Kanunun vergiyi doğuran olay başlıklı 33 üncü maddesinde müşterek malikler arasında yapılan taksim, parantez içinde belirtilmekle zaten vergi konusu dışında bırakılmıştır.

Tebliğin hâtalı ifadesi değiştirilmediği takdirde, arsası üzerine apartman inşa ettiren bir şahıs, kat mülkiyeti tesis ettirdiği takdirde, kanunsuz ve yersiz olarak gayrimenkul değer artışı vergisi ödemeye zorlanabilecektir.

5 — Rayiç Bedel Esası Uygulaması :

Rayiç bedel esası, ilk olarak 5887 numaralı kanunun "Tapu ve kadastro muamelelerinden alınacak harçlar" başlığını taşıyan beşinci kısmında 72 nci madde ile belirlenmiş, mevzuatımıza girmiştir.

Kanun koyucunun buradaki amacı, gayrimenkullerin ve gayrimenkul hükmündeki daimî ve müstakil hakların tescil ve tesisi sırasında mükelleflerin noksan harç ödemelerine mâni olmaktır.

Filhakika, "Alâkalılar tarafından tapu dairelerine bildirilecek gayrimenkul satış bedelleri muamele tarihindeki rayiç bedelden aşağı olmaz... Mal daireleri, gerek re'sen ve gerekse bildirim suretiyle aşağı bedelle yapıldığına muttali oldukları satış muamelelerine mevzu olan gayrimenkuller hakkında rayiç bedel takdir yaptırılır. Rayiç bedel takdir Vergi Usul Kanununda yazılı takdir komisyonları tarafından yapılır. Rayiç bedel muamele tarihindeki normal alım - satım bedelidir." şeklindeki madde kanunda yer almıştır. Ancak bu hüküm gayrimenkul satışlarında gerçek satış bedeli üzerinden binde 50 tutarında tapu harcının hazine kasalarına girmesini sağlayamamıştır. Zira taraflar hakikî satış bedelini tapuya daima noksan bildirmişler ve bunun üzerinden harç ödeyegelmişlerdir. Harcın noksan yatırıldığını farkeden Maliye Bakanlığı, arka

arkaya yayımladığı Genel Tebliğler ve yazılarla vergi dairelerine devamlı olarak yol göstermeye çalışmış, ancak bu çaba ve gayretler vergi dairelerinin, takdir ve itiraz komisyonlarının boş yere büyük işgücü ve zaman kaybından başka işe yaramamıştır. Rayiç bedel esasının 1952 yılından bu yana sarfedilen bütün gayretlere rağmen uygulanma olanağı bulamamış olması, son zamanlarda yürürlüğe giren kanunlarda ve 1 Mart 1971 de yürürlüğe girmesi beklenen Emlâk Vergisi Kanununda yer almış olması konuyla ilgilenenleri üzüntüye sevkettiği gibi, hazine gelirlerine ters yönde etki yapmaktadır.

Rayiç bedel esasının uygulanabilmesi için gerçekten büyük gayret sarfedilmiş, arka arkaya tebliğler yayımlanmış fakat olumlu bir sonuca ulaşılamamıştır.

5887 numaralı Harçlar Kanununun yürürlükte kaldığı sürece 18.3.1952 tarihli, 1 sayılı; 8.9.1953 tarihli, 3 sayılı; 13.7.1955 tarihli, 8 sayılı; 20.2.1959 tarihli, 15 sayılı Harçlar kanunu genel tebliğlerinin; ve tapu harçları konusu içinde önemli bir yer tutan gayrimenkul iktisaplarının Emlâk Alım Vergisi mevzuuna alınmasından sonra 27.2.1963 tarihli, 1 sayılı ve 6 sayılı Emlâk Alım Vergisi Kanunu Genel Tebliğlerinin yayımlanmış olması, konunun maliyeyi ne denli uğraştırdığını açıkça ortaya koyar.

— Rayiç Bedel Esası Uygulama Sonuçları

Rayiç bedel esasının uygulanma olanağı bulamadığı, kendisinden beklenen fonksiyonu yerine getiremediği, gerek vergi daireleri ilgilileri, gerekse muamelâtı teftiş eden Maliye Müfettişlerince bilinen bir husustur. Bugüne kadar konuyla ilgili pek çok rapor da yazılmış bulunmaktadır.

Biz burada uygulamadan almış olduğumuz örneklerle bu önemli konuyu bir kere daha gözler önüne sermekle hem kanun tasarısı hazırlamak durumunda olanlara yardımcı olmak ve hem de yukarıda yazılanların doğruluğunu göstermeye çalışacağız.

Bilindiği gibi, vergi daireleri tapudan gelen vergi kıymet ve vukuat varakaları üzerinde tebliğlerdeki esaslara uygun şekilde çalışma yapmaktadırlar, düşük bedelle satılan gayrimenkuller için takdir komisyonuna başvurarak rayiç bedel takdiri yaptırmaktadırlar. 198 numaralı Emlâk Alım Vergisi Kanununun 15 inci maddesine göre bu işlem, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takibeden bir yıl içinde tamamlanmak, vergi ve ceza (varsa) mükellefe tebliğ olunmak mecburiyetindedir.

Kanunun bu âmir hükmü uyarınca görevini yerine getirmeye çalışan bir vergi dairesinin, rayiç bedel esası ile ilgili çalışmaları, neticele-

ri ile birlikte ekli listede gösterilmiştir. Listede toplu olarak görülmesi mümkün olan sonuçları kısaca özetleyelim.

1 — 1966 yılında tapudan gelen 1547 bildirim 55 tanesi için takdir komisyonuna başvurulmuş; bunlardan 40 tanesi hakkında komisyon kararı üzerine vergi tarhedilmiştir.

Vergi tarhedilen 40 mükelleften 20 si itiraz etmiş, 7 si uzlaşma yoluna gitmiş, 13 ü hakkındaki vergi ilânen tebligat neticesi itirazsız kesinleşmiştir. İtiraz komisyonu kendisine intikal eden 20 itirazdan 15 ini yerinde görerek bozmuş, 3 tanesini tasdik etmiş, iki ihtilâfı ise henüz karara bağlamamıştır.

2 — 1967 yılında tapudan gelen 1866 bildirim 237 si için takdir komisyonuna başvurulmuş, bunlardan 142 si için vergi tarhedilmiştir. Vergi tarhedilen mükelleflerden 48 i uzlaşma yoluna gitmiş, ilânen tebligat neticesi 42 mükellef hakkındaki vergi itirazsız kesinleşmiş, 52 mükellef ise itirazda bulunmuştur.

İtiraz komisyonu yapılan 52 itirazın tamamını mükellefler lehine karara bağlamış, salman vergilerin kaldırılmasına karar vermiştir.

3 — 1968 yılında tapudan gelen bildirim sayısı 2041, rayiç bedel takdirine sevk edilen 95, takdir komisyonu kararı üzerine vergi salınan mükellef sayısı 95 dir. Vergi salınan mükelleflerden 39 u uzlaşma yoluna gitmiş, 32 si ilânen tebligat neticesi itiraz olanağı bulamamış, 24 ü ise itiraz komisyonuna başvurmuştur.

İtiraz komisyonu bu itirazlardan 2 sini mükellef lehine, 1 tanesini daire lehine karara bağlamış, 21 tanesini henüz sonuçlandıramamıştır.

Şimdi yukarıda yazılı gerçek rakamlardan elde olunan gözlemleri sıralamaya çalışalım :

1966 Yılı :

a) Tapudan gelen bildirimlerden ancak %3,4 ü için emsâl bulunabilmiş, takdir komisyonuna gidilmiştir.

b) Takdir komisyonu kararı üzerine vergi salınma oranı, %2,3 dür (bildirilen matraha nazaran).

c) Vergi salınan mükelleflerin % 50 si itiraz etmiş, komisyonca verginin % 80 inin kaldırılmasına, % 20 sinin tasdikine karar verilmiştir.

d) Tapudan gelmiş olan bildirimlerde gösterilen gayrimenkul satış bedelleri toplamının % 7 si oranında matrah takdir olunmuş, buna

isabet eden verginin % 50 si ihtilâf mercilerinin ilki olan itiraz komisyonunda mükellefler lehine karara bağlanmıştır.

e) 1966 yılı rayiç bedel esası uygulaması sonunda, ancak 14.568 lira tutarında vergi alınabilir hale gelebilmiştir.

1967 Yılı :

a) Gelen bildirimlerin % 12,7 si için takdir komisyonundan rayiç bedel takdiri istenilmiştir.

b) Takdir komisyonu kararı üzerine bildirimlerdeki matrah toplamının % 7,6 sı kadar matrah üzerinden vergi tarholunmuştur.

c) Vergi salınan mükelleflerin % 37 si itiraza başvurmuş, itiraz komisyonu salınan vergilerin tamamının kaldırılmasına karar vermiştir. Bu suretle itiraz eden mükelleflerin tamamı dâvayı kazanmıştır.

d) İtiraz komisyonunca mükellefler lehine karara bağlanan vergi oranı salınan verginin % 63 üdür.

e) Rayiç bedel uygulaması sonunda tarhedilen verginin % 37 si hazine lehine karara bağlanabilmiştir.

Üst kaza mercilerinin (Temyiz, Danıştay) kararları sonunda vergi miktarı biraz daha azalacağı gibi, mükelleflerin bulunamaması nedeniyle ilânen tebligat sonunda kesinleşmiş olan vergilerin büyük bir kısmının da tahsil olunabileceği çok şüphelidir.

Uzlaşma sonunda ödenebilir hale gelmiş vergilerin tahsiline ödenebilir gözüyle bakılabilir. Ancak bunların toplamı da 1966 yılında 2420.—, 1967 yılında 14.456.— liradan ibarettir.

Ekonomik durumu oldukça iyi, gayrimenkul fiyatlarının yüksek olduğu büyükçe bir il merkezinde, ağır zaman ve işgücü kaybı karşılığında malî idarece varılmış olan bu sonuç, "Rayiç Bedel" esasının tatbiki değerinin bir Hiç olduğunu açık olarak göstermektedir.

1968 yılı neticeleri, itiraz mercilerinden henüz kararların çıkmamış olması nedeniyle ayrı ayrı eleştirilememiştir. Ekli listenin incelenmesinden, durumun önceki yıllardan pek farklı olmadığı neticesine varılır.

Rayiç bedel esasının uygulanabilme olanağı bulunamaması, gerek vergi daireleri, gerekse takdir komisyonları ve kaza mercileri için büyük külfet teşkil etmesi, kanaatimizce ihtilâf mercilerinin tam emsal aramalarından ileri gelmektedir. Birbirinin tamamı tamamına aynı olan iki

gayrimenkulün aynı zamanda bulunabilme gücü, hattâ imkânsızlığı ve vergi dairelerinde çalışan personelin yetişme, bilgi, kapasite yetersizliği yanında çeşitli nedenlerle kendilerini tam olarak işe verememe durumu, Rayiç bedel esasının işlemez hale getirilmesinin belli başlı sebepleridir.

Uygulanabilme olanağı bu denli az, zayıf olan bu müessesenin mevzuatımızdan tamamiyle çıkartılması gerekirken, bu yola gidilmeyip tam aksine bir çok vergi kanunundan elde edilmesi beklenen devlet gelirlerinin hemen tümü Rayiç bedel esasına üzerine inşa edilmiş bulunmaktadır. Bu durum, söz konusu kanunların umulan faydayı temin edemeyeceklerinin kanıtıdır.

Rayiç Bedel Esasına Yer Veren Kanunlar :

Devlet gelirleri içinde önemli yer tutan belli başlı vergi kanunlarımızdan Rayiç bedele yer verenler aşağıya alınmıştır :

Kanun No :	Madde	Kanun Adı
198	12, 13, 14, 15, 19	Emlâk Alım Vergisi
213	297	Vergi Usul Kanununun
1318	36, 91, 92	Finansman Kanunu
1319	29, 31	E. Vergisi Kanunu

Devlet gelirlerinin arttırılması, vergi kaçakçılığının önlenmesi ve arsa spekülasyonuna mâni olmak için çıkartılmış bulunan 198, 1318 ve 1319 numaralı kanunlar, Rayiç bedel esasına geniş ölçüde yer vermiş olmalarından dolayı iyi bir şekilde tatbik olunabilme, kendilerinden beklenileni verebilme imkân ve şansından mahrumdurlar.

Bu kanunlar sırf bundan dolayı, temeli sağlam olmayan bir bina-
dan faksızdırlar. İyi ve tutarlı sonuçların alınabilmesi için Rayiç bedel yerine daha gerçekçi, uygulanabilme kabiliyeti yüksek yeni usullerin bulunması zorunluğu aşikârdır.

Bu kanun hakkındaki açıklamaların baş kısmında kısaca değinilmiş bulunan nazarı, tatbiki değerden yoksun otokontrol mekanizmasına bir göz atalım.

Gayrimenkul satıcıları satış bedeli üzerinden % 3 tasarruf bonusu almak, alıcılar ise % 070 emlâk alım vergisi ödemek mecburiyetindedirler. Henüz yürürlüğe girmemiş olan 1319 numaralı emlâk vergisi kanununun 8 inci maddesine göre, mükellefler sahibi buldukları binalar

için her yıl % 07 ilâ % 010 bina; 18 inci maddesine göre ise, araziler için % 02 ilâ % 015 arazi vergisi ödeyeceklerdir.

Tasarruf bonusu ve vergilerin hesaplanmasına esas alınacak matrahlar, vergiye konu bina ve arazilerin "Rayiç Bedeli" dir. Rayiç bedel esasının işleyiş şekli ve 15 yıllık uygulama sonuçları yukarıda rakamlarla ortaya konulmuştur. Kanunların bir kurtarıcı olarak sım sıkı sarıldıkları rayiç bedel müessesesi işlemeyince, buna bağlı olan vergiler de doğrudan doğruya mükelleflerin beyanlarına dayanmak zorunda kalmaktadır.

Bu duruma nazaran gayrimenkulün satış bedelinin olduğundan düşük gösterilmesinde tarafların karşılıklı menfaati bulunmaktadır. Şöyle ki :

Satıcı az miktarda tasarruf bonusu bedeli ödemekte, alıcı alış sırasında ödemesi gerekenden daha az emlak alım vergisi vermektedir. Bundan sonra her yıl ödemek zorunluluğunda bulunduğu emlak vergisini de tabiatıyla alış bedeline paralel beyan edeceği düşük değer üzerinden verecektir.

Görüldüğü üzere, iyi ve tatbik kabiliyeti olan sağlam bir kontrol sistemi bulunamadığı sürece vergi sistemimiz içinde bu kanunla yerleştirilmek istenilen otokontrol mekanizması arzu edilenin aksi yönde işleyecek, vergi gelirlerinin artmasını temin yerine azalmasına sebebiyet verecektir.

EMLAK ALIM VERGİSİ

23.2.1963 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe girmiş bulunan 198 numaralı Emlak Alım Vergisi Kanunu; gayrimenkullerin başkasından ivaz karşılığında iktisabını verginin mevzuuna alıyor, malikin mevcut arsası üzerine veya mevcut binasına ilâve suretiyle binalar inşa etmesini veya ettirmesini, bu suretle meydana gelen iktisapları verginin dışında bırakıyor.

Finansman Kanunu ile yapılan değişiklikler sonunda; vergi kaydında bina olarak gözüken yerin tapu kaydında arsa olarak yazılı bulunmasından istifade edilerek binaların hâlâ arsa imiş gibi satışları, dolaşısıyla çok az emlak alım vergisi ödenmesi önlenmiş, maliklerin arsaları üzerine veya mevcut binalarına ilâve suretiyle binalar inşa etmeleri veya ettirmeleri vergiye tâbi tutulmuştur. Kuru mülkiyetin devri de keza verginin kapsamına sokulmuştur.

Arsası üzerine bina inşa ettiren maliklerin vergilendirilmeleri yanında, daire veya kat satın alanların Kat Mülkiyeti Kanunu hükümlerinden faydalanmak suretiyle arsa payının değeri üzerinden pek az emlak alım vergisi ödemesi bertaraf edilmekle 7 senedir süregelen büyük vergi kaybının önlenmesi sağlanmıştır. Ancak düşük beyan olunan matrahların yerine rayiç bedelin esas alınacağına kanunda geçerli ve önemli bir güvenlik tedbiri olarak ele alınmış olması, vergiden umulan malî katkının hiçbir zaman tam elde olunamayacağına işaretidir.

Yapılan değişikliklerden sonra ortaya çıkan ve mükelleflerle devlet daireleri arasında anlaşmazlık konusu olan noktaları şöylece sıralayabiliriz :

1 — *İstisna ve Muafıklar :*

Kanunun 83 üncü maddesinin (g) fıkrasında; bir tek gerçek kişi tarafından münferiden veya usul ve furuğ veya 3 üncü dereceye kadar kan ve sıhrî hısımlar tarafından müştereken arsa üzerine inşa suretiyle binalar, bağımsız bölümler veya katlar meydana getirilmesinde, bunların toplam satış bedellerinin 50 bin lirasının vergiden istisna edildiği yazılıdır.

Bu istisnanın uygulanabilmesi için, inşa olunan bina, bağımsız bölüm veya katların satışı gerekli midir, değil midir?

Vergi dairelerinin bir kısmı satışın şart olduğunu, bir kısmı ise, satış değerinden kastın günün rayiç bedeli olduğunu öne sürmek suretiyle istisnayı uygulamış veya uygulamamışlardır.

Kanundaki ifadenin açık ve herkes tarafından kolay anlaşılabilir olmaması, mükelleflerle daireler arasında devamlı anlaşmazlık konusu olmaktadır.

Fabrika, Atelye gibi İşyerlerinin İstisnadan Yararlanıp Yararlanamayacağı :

Yukarıda değinilen kanun maddesinde, meydana getirilen binalar, bağımsız bölümler veya katlar deyimlerinin dışında herhangi bir açıklamanın yer almamış bulunması nedeniyle tereddütler hâsıl olmuş, vergi dairelerinin bazıları sadece konutları istisnadan faydalandırmışlar, fabrika ve benzeri işyerlerini istisna dışında bırakmışlardır.

2 — *Verginin Tarhı ve Ödenmesi :*

Kanunun 85 inci maddesiyle değişik 11 ve 16 ncı maddelerine göre, verginin tarh ve ödenmesi; arsa üzerine inşa veya binaya ilâve su-

retiyile bina, bağımsız bölüm ve kat meydana getirilmesinde belediyelerce yapı kullanma izninin (İskân belgesi) verilmesinden önce tamamlanmalıdır.

Kanunun bu açık hükmü karşısında yeni bir bina inşa ettiren şahıs yapı kullanma izninin alınmasından önce tapuda cins tashihi yaptırdığı takdirde, tapu idaresince emlak alım vergisini ödemeye mecbur tutulmakta, bu da anlaşmazlığa sebep olmaktadır. Zira vergi ödenmediği takdirde tapucu cins tashihi yapmamaktadır.

3 — Fabrika, İmalâthane Gibi Yerler İçin Noksan Vergi Ödenmesi :

Bilindiği üzere, fabrika, değirmen ve imalâthanelerin iratlarının takdirinde içerlerinde bulunan sabit istihsal tesisatı da nazarı itibara alınır.

Bir kimse fabrika binasını inşa ettirdikten sonra, sabit istihsal tesisatını tamamlatmadan önce veya sonra yapı kullanma izni aldığına göre ayrı ayrı matrahlar üzerinden Emlâk Alım Vergisi ödeyecektir. Birinci durumda makinesiz çıplak fabrika binasının vergiye esas iktisap bedeli takdir olduğundan vergi matrahı haliyle çok düşük olmakta bunun üzerinden hesaplanan vergi de düşük ve noksan hesaplanmaktadır. Fabrika değeri makina ve tesisatla birlikte takdir olduğu takdirde, ödenecek emlak alım vergisi, makinelerinin kıymetine bağlı olarak çıplak fabrika için ödenecek vergiden belki de kat kat fazla olacaktır.

Finansman kanunuyla Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinde yapılan değişiklik, intikalın vukuundan itibaren aylar ve hattâ yıllar sonra yapılan vergi tarhiyatının öne alınmasını, beyanname verilmesinden itibaren 15 gün içinde tamamlanmasını imkân dahiline sokmuş, gerek mükellefler, gerekse vergi daireleri yönünden işlerin kısa sürede tamamlanmasını sağlamıştır.

Kanunun 67 nci maddesiyle Gider Vergileri Kanununa üçüncü kısım ilâve olunmuş ve Bina İnşaat Vergisi adıyla yeni bir vergi mevzuatımıza ilk defa sokulmuştur.

Vergi sistemimize yeni giren bu kanunla belediye sınırları içinde yapılan her türlü bina inşaatı, inşaat ruhsatının alınması sırasında tabloda gösterilen nisbet ve hadlerde bina inşaat vergisine tâbi tutulmuştur.

Keza, Damga Vergisi, Harçlar ve Değerli Kâğıtlar Kanunlarında konumuz olan Finansman Kanunuyla yapılan değişiklikler sonunda birçok nisbet ve harç miktarı eskisine nazaran değişik oranlarda yükseltilmiş bulunmaktadır.

Tapudan gelen vergi kıymet ve vukuat varakaları üzerinde yapılan işlemi gösterir cetveldir

Yılı	Gelen Vukuat					
	Adedi	Satış Bedeli	Rayiç Bedel Takdir için Kom. gönderilen dosya Adet	Takdir Edilen Mafrah Par.	Tarih edilen dosya Adedi	Tarih edilen Vergi
1966	1547	6.728.473	55	471.640,—	40	29.236,—
1967	1547	12.743.764	237	1.887.473,—	142	119.027,—
1968	2041	13.160.258	95	923.473,—	95	64.595,—

Yılı	İtirazsız eKsinleşen		Uzlaşmaya Giden Dos.		Fark.	Uzlaşılan		İtiraz edilen Dosya		Kalan D.
	Adet	Vergi Mik.	Adedi	Vergi. Mik.		Adedi	Tasdik	Terkin		
1966	13	7950	7	4750	2420	2330	20 3-	4198	15.11455	2.883
1967	42	29713	48	29450	14450	14994	52	—	29.36260	23.23604
1968	42	9427	39	23176	8834	14342	24 1-	202	2 848	21.30942