

TARIM KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİNDEKİ SON GELİŞMELER

Orhan GÜRELİ
Maliye Bakanlığı Baş
Hesap Uzmanı

I — Genel Açıklamalar

II — Türkiye'de Tarımın Vergilendirilmesinin Geçirdiği Safhalar

- 1 — Gelir vergisinden önceki devre
- 2 — Gelir vergisi devresi

III — Bugünkü Sisteme Karşı İleri Sürülen Tenkitler

IV — Tenkitlere Karşı Mütalâalarımız

V — Vergilendirme Sisteminin Geliştirilmesi İçin Alınacak Tedbirler

- 1 — Gelir vergisinin geliştirilmesi
- 2 — Tarım sektörünün Gelir vergisi dışında kalan alanını kavrayacak vergilendirme tedbirleri
- 3 — Vergi tatbikatının geliştirilmesi tedbirleri.

I — Genel Açıklama :

Bu konuşmamızda, Türkiye'de tarımın vergilendirilmesi konusunda ulaşılan son görüşler hakkında bilgi verilmek amacı güdülmüştür.

Vergilendirme probleminin en iyi çözüm yolu olduğu düşüncesi ile varılan sonuçları belirtebilmek için, Türkiye'de tarımın vergilendirilmesinin geçirdiği merhaleleri kısaca açıklamak gerektiği kamımızdayız.

Böylece, önce, tarımın vergilendirilmesinin kısa bir tarihçesini yaptıktan sonra, tarımın vergilendirilmesi konusunda bugünkü sisteme tevcih edilen tenkitleri özetlemek gerekecektir.

Daha sonra da, bu tenkitler hakkındaki mütalâalarımız belirtilecek, nihayet tarım kazançlarının Türkiye gerçeklerine uygun

olarak vergilendirilmesinde sistem ve teknik olarak hangi yolun tutulması gerektiği konusundaki görüşlerimiz açıklanacaktır.

Bütün bu problemler şimdiye kadar geniş bir tartışma konusu olmuştur. Açıklamalarımız bu tartışmaların belirli bir açıdan özetlenmesinden ileri gitmeyecektir. Ancak mevzuatımızda, bu konuda gidilmekte olduğu tahmin edilen ve görülen yön hakkında yapılacak açıklamaların, bu konuda gerekli bilgileri elde etmek imkânından mahrum kalmış olanlar için faydalı olacağını sanmaktayız.

Bu konuşmamızda, esas itibarile, Vergi Reform Komisyonunun, bizim de katıldığımız çalışmalarından ve vasıl olduğu sonuçlardan geniş ölçüde yararlandığımızı ifade etmekte isabet ve fayda bulunduğunu belirtmek yerinde olacaktır.

II — Türkiyede Tarımın Vergilendirilmesinin Geçirdiği Safhalar:

1 — GELİR VERGİSİNDEN ÖNCEKİ DÖVRE :

Çok uzun bir dönemi kapsayan bu safhada, memleketin ekonomik karakterinin ziraat olması sebebiyle, vergiler de esas itibarile tarım üzerine oturtulmuştu.

Bu dönemde doğrudan doğruya veya dolayısıyla ziraat üzerinden alınan vergileri şu suretle sıralamak mümkündür :

a) *Âşar* :

Menşei dinî mevzuata dayanır ve mahsulâtta aynen alındığı için tipik bir arazi mükellefiyetidir.

Tanzimattan evvel çok çeşitli isimler, şekiller ve nisbetler altında tahsil edilmiştir. Tanzimattan sonra ise (1841) muhtelif mevkilerde başka başka mikdarlarda alınmakta olan oşür mikdarı, toprak mahsullerinden onda bir mikdarında alınmağa başlanmıştır. Onda bir olarak alınan âşar zamanla yapılan arttırmalar yolile sekte bir mikdarına kadar çıkarılmıştır.

Bidayette Tımar usulile cibayet edilen âşar daha sonra iltizam usulüne tahvil edilerek mültezimlere ihalesine başlanmıştır. Bir aralık emanet usulüne başvurulmuş ise de müteaddit tecrübelerden sonra iltizam usulünde karar kılınmıştır.

Âşar 1925 yılında kaldırılmıştır. Kaldırıldığı sıralarda bütçeye sağladığı gelir 27.5 milyon lira civarında olup o zamanki bütçe gelirlerinin 1/4 ünü teşkil etmekte idi.

Belirttiğimiz şekle uygulanan âşar tarım üzerine konulmuş bir tarım vergisi karakteri göstermektedir.

b) Ağnam :

Kaynağı dinî esaslara dayanan ve hayvanlardan alınan bir vergidir.

Tarımda ağnam resmî çok çeşitli şekillerde uygulanmış olup en yaygın şekli (ondalık ağnam) dir ve mültezimlere ihale suretile ci-bayet edilirdi. Rumelindeki hayvanlardan alınan ondalık ağnam 1825 yılında ihdas edilmiştir.

Âdetî ağnam resmi denilen vergi ise koyun başına alınır. 1040 (1529) senesinde ihdas edilmiştir.

Hayvanların alım satımından alınan resim, hayvan kesiminden alınan resim, Devlete âit arazide otlatılan hayvanlardan alınan ot-lak, yaylak ve kışlak resimleri de bu gruptaki mükellefiyetler ara-sında zikredilebilir.

Muhtelif namlarda alınan bu resimler, Zephiye resmi hariç ol-mak üzere birleştirildi ve evvelâ Bosna, Hersek ve İşkodra hariç ol-mak üzere Rumeli Vilâyetlerindeki hayvanlardan, hayvan başına alınmağa başlandı. Bu resim ertesi yıl Anadolu ve Arabistana da teşmil edildi.

Resim mikdarı muhtelif tarihlerde arttırılmıştır.

Hayvanlardan alınan vergiler meyanında (Hayvanatı ehliye rüsumu) ndan da bahsetmek yerinde olur.

Âcil malî ihtiyaçları karşılamak için ehli hayvanlar üzerine de konulan (at, deve, öküz, inek, katır, domuz, merkep) bu vergi 1903 yılından itibaren uygulanmağa başlanmış, bilhassa Erzurum hava-lisinde doğan ayaklanmalar üzerine 1907 de ilga edilmiştir.

c) Hayvanlar Vergisi:

1936 tarihli ve 2897 sayılı kanuna göre alınan bu vergi de, şer'î esaslara göre çeşitli şekillerde uygulanan ağnam resminin bir isti-halesidir.

Bu vergi de tarım sektöründen alınan vasıtasız bir servet vergisidir.

1962 yılında kaldırılan Hayvanlar Vergisi, tarım kesiminin ödediği vergiler arasında tarım vergisine en çok yaklaşan bir mükellefiyettir.

1961 yılındaki hasılatı 34 milyon liradır ki, bütçedeki nisbî önemi gittikçe azalan bir seyir takip etmiştir.

1938 de verginin bütçedeki payı % 19 civarında iken bu nisbet gittikçe düşerek 1961 de yüzde yarıma kadar inmiştir.

d) Bina Vergisi:

Bina vergisini esas itibarile tarım sektörünün vergilendirilmesi ile sıkı bir ilgi halinde görmek mümkün değildir. Ancak, Bina vergisini, Arazi Vergisi ile birlikte Emlâk Vergisi adı altında ikinci meşrutiyete kadar olan dönemde, tarımla ilgili olarak kabul edebiliriz. 1908 de bina vergisinin Musakkafat vergisi şekline girmesinden sonra bir tarım vergisi olmaktan çıktığını görmekteyiz. Zira Bina vergisinin köyde ve tarım kesimindeki etkisi oldukça mahdut bulunmaktadır.

e) Arazi vergisi :

Osmanlı İmparatorluğunda, araziden biri dönüm başına «nakden» diğeri mahsulâtta «aynen» olmak üzere iki türlü vergi alınmıştır. Aynen alınan vergi Âşar olup 1925 yılında kaldırılmıştır.

Araziden bugün alınmakta olan verginin menşei, Tanzimatta «Ancemaatin alınan vergi» ile ihdas edilen «Tevzii» bir vergidir.

Tevzii vergi 25 yıl kadar tatbik edilmiş ve 1275-1276 da (1858) Bursa ve Yanya Vilâyetlerinde yapılan tecrübelerden sonra kaldırılarak yerine 1277 (1859) tarihli «Tahriri Emlâk ve Nüfus Nizamnamesi» ile emlâk ve arazinin tahrir usulü ile takdir edilen kıymeti üzerinden alınan bir vergi ihdas edilmiştir.

Bu vergi 1302 (1885) tarihinde kaldırılmış ve yerine «Emlâk Vergisi Nizamnamesi» konulmuş ve nizamname Cumhuriyet devrine kadar yürürlükte kalmıştır.

Bu nizamnameye göre Bina ve Arazi, Tahrir ve Tahmin Hey'et-

leri tarafından takdir olunan kıymetler üzerinden Emlâk Vergisi adı ile bir vergiye tâbi tutulmakta idi.

Emlâk Vergisi, 1931 yılında yürürlüğe giren 1833 sayılı kanunla kaldırılarak yerini Arazi Vergisine bırakmıştır.

Vergi arazinin kıymeti üzerinden alınmakta olup, yürürlük tarihindeki kıymetler muvakkat maddeler ile tanzim edilmiş bilâhara bu hususta 1934 yılında tadilât yapılmıştır.

1936 yılında 2901 sayılı Arazi Tahrir Kanunu nesredilmiş ve bu kanuna istinaden 2 yılda ikmal edilen yeni tahrir yapılmıştır.

Daha sonra muhtelif zamlar yapılan arazi vergisi, bina vergisi ve binalardan alınan iktisadî buhran vergisi ile birlikte, 30.12.1935 tarih ve 2871 sayılı kanunla Vilâyet Özel İdarelerine devredilmiştir.

Arazi vergisi kıymet yani servet değeri üzerinden alınan bir vergidir ve servet değeri de tahrir usulü ile tesbit edilmektedir. Bu bakımdan arazi vergisini reel karakterde gayri şahsî bir mükellefiyet olarak mütalâa etmek yerinde olur. Ancak servet değeri ile gelir arasındaki dolaylı münasebeti de gözönüne alırsak, şahsî bir mükellefiyet altına alınamayan tarım sektöründe verginin reel bir mükellefiyet olarak tamamlayıcı bir karakteri bulunduğunu kabul etmek zarurî bulunur.

f) Varlık Vergisi:

Gelir vergisi devresinden evvel tarım sahasından alınan vergiler arasında, bir defaya mahsus olmak üzere 1942 yılında tarh edilen Varlık Vergisinden de bahsedilebilir. Prensip itibarile tarımın vergilendirilmesi konusunda önemli bir yeri olmayan bu vergi bazı büyük ziraat işletmelerinden ve çiftliklerden alınmıştır.

g) Toprak Mahsulleri Vergisi:

1943 yılında ihdas edilmiş 1946 yılında kaldırılmıştır. Hububat, bakliyat, fındık, üzüm, incir, narenciye, pamuk, tütün, afyon. zeytin gibi bazı mahsullerden alınmıştır.

h) Kurumlar Vergisi:

1950 yılında yürürlüğe giren Kurumlar vergisi, kurumların tarım sahasındaki kazançlarını da şumulüne almakta idi. Ancak ku-

rum halindeki tarım işletmelerinin mevcut bulunmaması sebebiyle, bu mükellefiyet nazarı mahiyetten ileri gidememiştir.

2 — GELİR VERGİSİ DEVRESİ :

Gelir vergisi, 1949 tasarısı ile tarım kazançlarını da, üniter sistemin bir icabı olarak, vergi mevzuuna almakta idi.

Ancak ileri sürülen bazı mahzurlar dolayısıyla, bilhassa politik mülâhazalarla, tarım kazançları vergi dışında bırakılmıştır.

1951 yılında İstanbulda kurulan ve bizim de katıldığımız «Gelir Vergisi Tadil Komisyonu» hazırladığı raporda tarım kazançlarının Gelir vergisi mevzuuna alınması lüzumunu ileri sürmüş ve bu konuda hazırladığı raporu ve kanun tasarısını Maliye Bakanlığına tevdi etmiştir.

Yine daha ziyade politik olduğuna inandığımız mülâhazalarla bu tasarı gerçekleşmemiş, 1956 yılında Ankara'da kurulan bir komisyon, prensip itibarile 1951 tasarısını esas almak suretile hazırladığı tasarayı Bakanlığa sunmuştur.

1949, 1951 ve 1956 tasarıları, bazı teknik hususlardaki farklılıklar hariç tutulursa, tarım kazançlarını prensip itibarile, memleketin şartlarına uyacak bazı basit vergileme usullerini de derpiş etmek suretile, Gelir vergisi sistemi içinde vergilendirmegi hedef tutmakta idi.

1951 tasarısının hazırlanması sırasında, komisyon, Millet Meclisine verilmiş olan ve dönüm başına götürü vergilendirmegi veya tarımın Gelir vergisi dışında özel surette mükellefiye alınmasını hedef tutan bazı kanun tekliflerini de müzakere konusu yapmış fakat bu tekliflerin sistem ve memleket gerçekleri bakımından kabul edilemeyeceği sonucuna varmıştı.

1960 yılı Ağustosunda, vergi sistemimizin geliştirilmesi konusunda çalışmalar yapmak üzere Ankara'da teşkil edilen ve bizim de katıldığımız bir komisyon, tarım kazançlarının Gelir vergisi sistemi içinde vergilendirilmesi lüzumunu derpiş eden bir kanun tasarısı hazırlamıştır.

Bu tasarı bilâhara 193 sayılı kanun olarak 1961 yılı başında yürürlüğe girmiştir ki, bilindiği gibi, tarım kazançlarını, götürü

usulleri de ihtiva etmek üzere, gelir vergisi sistemi içinde vergilendirmeği hedef tutmakta idi.

1961 yılı Şubat ayında kurulan ve bugüne kadar çalışmalarına katıldığımız «Vergi Reform Komisyonu» Tarım kazançlarının vergilendirilmesi konusunda, sistem bakımından, 193 sayılı kanunda kabul edilen prensipleri benimsemiş ve hazırlanan tasarı 1963 yılında kanunlaşarak 202 sayılı kanun halinde yürürlüğe girmiştir.

Vergi Reform Komisyonu tarafından son defa 1966 yılı Eylül ayında hazırlanan rapor da, bugüne kadar ileri sürülen çeşitli teklifleri inceden inceye tetkik ederek, memleket gerçeklerinin gerektirdiği bazı basit ve götürü usulleri de ihtiva etmek üzere, Tarım kazançlarının Gelir vergisi sistemi içinde vergilendirilmesinin kat'i lüzumuna kani bulunduğunu ifade eylemiştir.

Reform Komisyonu, Tarım kazançlarının Gelir vergisi sistemi içinde vergilendirilmesi lüzumunu ileri sürerken, Gelir vergisi dışında kalan tarım sektörünün reel bir sistemde vergilendirilmesini hedef tutan Emlâk Vergisi Reformunu da lüzumlu görmüş ve bunlara âit çalışmalarının sonuçlarını Bakanlığa intikal ettirmiştir.

Komisyon, bunların yanında, Gelir vergisindeki mevcut usulün bazı teknik tādillerle geliştirilmesini ve vergi tatbikatında idarî reformun lüzumunu da vazgeçilmez bir şart olarak derpiş etmiştir.

Aşağıda, Tarım kazançlarının Gelir vergisi sistemi içinde vergilendirilmesine yöneltilen tenkitler kısaca belirtilecek ve yapılacak reformun ana hatları açıklanacaktır.

III — Bugünkü Sisteme Karşı İleri Sürülen Tenkitler:

Türkiye'de tarımın gelir vergisi sistemi içinde vergilendirilmesine karşı tevcih edilen tenkitleri şu ana gruplarda toplamak mümkündür.

1 — Tarım sektöründeki mükellefler, defter tutma ve muhasebe usullerine vukufsuzlukları dolayısıyla sisteme intibak edememekte, Profesör Kaldor'un ifadesi ile «Modern muhasebe teknikleri, ziraatte, carî masrafları sermaye artışlarından ayırabilmekte, ticaret ve sanayide olduğunun aksine, muvaffak olamamaktadır. Çiftçilerin defterleri, hem istihsal miktarı hem de çiftlik değer-

leri aksamadan arttığı halde, devamlı zararlar gösteriyor olabirler.»

Kaldor bu hususta şu misali de ilâve etmektedir :

«İngiltere ve Birleşik Amerika'da şu husus gayet iyi bilinir ki, ticarî faaliyetlerinde kâr eden kimseler (meselâ Borsa simsarları gibi) kârların satın aldıkları çiftliklerde gösterdikleri zararlarla kapatarak vergi kaçırlar.»

2 — Tarım sektörünün millî gelirdeki hissesi ile vergi gelirleri arasındaki hissesinin nisbeti tarım kazançlarının tam vergilendirme halinde bulunmadığını göstermektedir. Böylece hem tarım sahasındaki vergi rezervleri tam istismar edilememekte hem de bu sahanın vergilendirilememesi diğer sektörlerin randımanına tesir etmektedir.

IV — Tenkitlere Karşı Mütalâalarımız:

Tarım sektörünün Gelir vergisi içinde vergilendirilmesi konusunda ileri sürülen tenkit ve görüşlere karşı, mütalâalarımızı şu suretle özetlemek mümkündür :

1 — Gelir vergisinin, defter tutma ve muhasebe usullerindeki ince usullerinin ve özelliklerinin tarım sektöründe uygulanmasının mümkün olamayacağı görüşü hakkında şöyle düşünmekteyiz:

Bu iddiada esas itibarile gerçek hissesi büyüktür. Tarım muhasebesinin bir çok güçlükler ve özellikler arzettiğini kabul etmek lâzımdır. Ancak bu güçlüklerin büyük ve hatta orta büyüklükteki tarım işletmeleri için iddia edildiği kadar korkulacak seviyede bulunduğunu ileri sürmek mümkün değildir. Belirli bir seviyenin üstündeki tarım işletmelerinde, tarım muhasebesinin güçlüklerinin katlanılamayacak derecede olduğunu kabul edemiyoruz. Gelir vergisinde, diğer gelir sektörlerinde de kendilerine mahsus özelliklerin bulunduğunu ve bunların ayrı usullerle halline çalışıldığını gözönünde bulundurmalıyız. Ortanın altında küçük işletmelerde, ticarette ve sanayide olduğu gibi defter tutma ve muhasebe güçlüklerinin, özellikle yurdumuzda, tarımdan daha az önemde bir problem olduğunu iddia etmek mümkün değildir. İşte bu sebeplerden dolayıdır ki, küçük ve ortaya yaklaşan tarım işletmelerinin vergilendirilmesinde ve kazancın tesbitinde basit ve götürü usullere başvurulması zarureti kendini göstermiştir.

Bu basit ve götürü usullerin, Gelir vergisinin gerçek usulde vergilendirme prensibine aykırı olacağını düşünmek, kanaatimizde gerçeğe uygun düşmez. Aksine, bilhassa mükellefin kavranması ve kazancın tespiti konusunda ve kabul edilen ölçülerin gelir vergisinin gerçek kazanç usulünde vergileme prensibinin bütünlüğünü ve sektörler arası güvenliği temin eden faktörler olduğunu kabul etmek yerinde olur.

Bu basit ve götürü usulleri, gerçek usulün içinde ve yanında yardımcı ve tamamlayıcı usuller olarak düşünmek lâzımdır.

Büyük tarım kazançlarının vergi dışı kalması konusuna gelince: Konu Gelir vergisinin diğer kaynaklarında da rastlanabilecek bir tatbikat meselesidir. Vergi tatbikatında yapılacak geliştirmelerle kısmen bertaraf edilmesi mümkün olabilir.

Tarım muhasebesinin özelliğinden doğan ve Kaldor'un belirttiği zarar mahsubu meselesi hakkında da, yine tarımın özelliği dolayısıyla istisnaî usuller uygulanması mümkün olabilir. Meselâ bir süre için gelirlerin toplanması prensibinden, yukarıki özellikler ve zaruretler sebebiyle vaz geçilerek, tarımdan hasıl olan zararların diğer kaynaklardan doğan kârlardan mahsubu imkânı kaldırılabilir. Yahut tarımdan bir yıl hasıl olan zararın ancak müteakip yıllarda yine tarımdan hasıl olan kârlarla mahsubu imkânı kabul edilebilir. Bu görüşümüzü Vergi Reform Komisyonu raporunda da bu suretle azınlık mütalâası olarak belirtmiş bulunmaktayız.

2 — Bugün ileri sürülen en önemli ve yaygın tenkit ve fikir, tarım sektöründeki fiskal potansiyelin kâfi derecede istismar edilemediği ve rezervlerin gerektiği şekilde kullanılmadığı hususudur.

Derhâl belirtelim ki, tarımda, iddia edildiği ve tahmin olunduğu şekilde ve miktarda bir vergi rezervinin bulunduğu kanaatinde değiliz.

Tarım vergisi de, uygulamada yapılacak aktif davranışlar ve sistemde meydana getirilecek gelişmelerle, Gelir vergisinin 1950 yılından itibaren gösterdiği kendine mahsus inkişaf seyrini göstermekte gecikmeyecektir. Bu konuda belki daha sabırlı olmak gerekecektir, ancak bu gelişmenin mukadder olduğuna inanmaktayız.

1963 yılında 13971 olan ziraî kazanç mükellefi 1965 yılında 23651 e çıkmış, 1963 de 24.4 milyon olan ziraî kazanç vergisi 1965 yılında 57,6 milyona yükselmiştir.

Derpiş edilen reformdan sonra bu artış seyrinin daha da hızlanacağını tahmin etmek, fazla iyimserlik olmayacaktır.

Tarım sektöründen alınan verginin, bu sektörden beklenen ve beklenebilecek olan vergi seviyesinde olduğu hakkındaki görüşlerimiz hakkında aşağıdaki açıklamaları da lüzumlu bulmaktayız.

a) Bu hususta önce, Maliye Müfettişi Mustafa Yuluğ'un «Türkiye Tarım kesiminde vergi yükü» isimli konferansından, içindeki görüşleri paylaştığım şu satırları aynen nakletmek isterim:

«Tarım kesiminde ortalama millî gelir, tarım dışı kesim gelirin üçte biri kadardır. Az gelişmiş ülkelerde, tarım kesimlerinin oranlı olarak daha fakir oluşunun bir çok nedenleri vardır. Bu nedenler arasında, tarım kesimleri aleyhine işleyen iç ticaret hadleri sorunu da bulunmaktadır.

Bu konuya girmeden yalnızca şunu söyleyebiliriz: Tarım kesimleri, ürünlerinin oranlı olarak daha düşük fiyatlarla değerlendirilmesi dolayısıyla, bir anlamda vergilendirilmektedirler. Bu öneri bütün ürün çeşitleri bakımından doğru olmayabilir ise de genel olarak doğrudur.

Az gelişmiş ülkelerin ve bu arada Türkiye'nin tarım kesimlerinde geniş bir ek vergileme potansiyeli bulunduğu, bir çok yazar tarafından, ortaya atılmıştır. Bazı yazarlar makro hesaplardan bu sonuca ulaşmaktadırlar.

Böyle bir ek potansiyelin varlığını ispatlamada en bilimsel metod, tarım ve tarım dışı kesimler arasındaki vergi yüklerini mukayese ederek, tarım kesimi üzerindeki yükün hafif olduğunu göstermektedir.

Bu metod ile ilgili olarak, kesimlerin ödedikleri ve nihaî olarak üzerlerinde kaldığı tahmin edilen vergi miktarları hesaplanmakta ve (ödenen toplam vergiler toplam gelir) ile (kişi başına düşen vergiler kişi başına düşen gelir) oranları bulunmaktadır.

Bu oranlardan, bilhassa tarım ve tarım dışı kesimlerde kişi başına düşen gelirler yönünden büyük farklar olması halinde ve modele diğer değişkenlerin sokulması zorunluluğu dolayısıyla, kesin sonuçlar çıkarmanın mümkün olamayacağını göstermiş bulunuyoruz.

İnikâs ile millî gelir hesaplarının güvenilirlik dereceleri de gözününe alınınca, kesinlik biraz daha azalacaktır.

Bu bakımdan tarım kesiminde büyük vergileme potansiyeli olduğunu ve hatta iyi bir vergileme halinde vergi hasılatında sağlanacak muhtemel artışa âit rakamlar ileri sürmek bilimsel olmamaktadır.

Tarım kesiminden sağlanan vergi hasılatında örneğin bir milyar liralık bir artış sağlanmasının yerinde olacağını ileri süren kişilerin, bu miktarın tarım dışı kesiminden sağlanmasının da mümkün olduğunu gözönüne almaları gerekir.

Ek vergileme potansiyelinin bütün kesimler bakımından mevcut olduğunu ileri sürebiliriz. Vergi yükleri arasında gayri âdil farklılıklar, kesimler arasından ziyade, aynı kesimlerdeki ekonomik birimler arasında bulunabilir.

Bu bakımdan esas sorun «bütün kesimlerdeki ekonomik birimlerin gerçek vergileme kapasitelerini ortaya çıkarabilecek bir vergileme düzeninin kurulması ve işletilmesidir.»

b) Konuyu diğer bir açıdan da mütalâa etmek mümkündür. Yukarıda, sayın Mustafa Yuluğ'un vardığı sonuçlar, tarımdaki ortalama gelir dağılışı hesaplarına dayanmaktadır. Meseleyi bir defa da toprak dağılışı ve gelirin dağılışındaki farklılıklar ve adaletsizlik açısından gözönüne alırsak vergilendirilebilir tarım gelirinin ancak pek mahdut bir sahada kaldığını, tarım nüfusunun büyük çoğunluğunun gelirinin vergilendirilebilir gelir sınırının çok altına düştüğünü müşahade ederiz.

Bu kanaatimizi isbat edebilecek bilimsel bir tahlil yapamadığımızı kabul etmekle beraber bir kaç önemli nokta üzerine dikkatlerin çekilmesini yerinde bulmaktayız.

1963 yılı genel tarım sayımı örnekleme sonuçlarına göre, tarımla istigal eden işletmelerin % 60.67 nin elindeki arazi genişliği 50 dekarın altındadır.

100 dekardan küçük işletmelerin bütün işletmelere oranı % 76.66 dır.

İşletmelerin büyüklüğünü 200 dekara kadar çıkardığımız takdirde, mevcut tarım işletmeleri bütün işletmelerin % 84.96 sını bulmaktadır.

200 dekardan küçük ve bütün tarım işletmelerinin yüzde 84.96 sını bulan bu işletmelerin işledikleri arazinin, işlenen bütün tarım arazisine oranı ise % 69.97 dir.

Arazinin bu kadar fazla küçülmüş ve dağılmış olmasının yanında tarım ve istihlal tekniği bakımından en geri bir seviyede bulunduğuna da işaret etmek yerinde olur.

Bundan çıkarmak istediğimiz sonuç genel hatları ile şöyledir: Meselâ hububatta 200 dönümden küçük araziye işleten ziraat erbabı Gelir vergisi mevzuu dışında kaldığına ve nadas usulü icabı 200 dönümü eken bir çiftçinin ortalama 400 dönüm toprağı olması icap ettiğine göre, vergi mevzuuna alınabilecek tarım işletmelerinin mikdarının ne olacağını tahmin etmek zor olmasa gerektir.

Aynı istatistik donelerine göre 500 dönüme kadar, (400 dönüme kadar olan kesimler için doneler mevcut değil), olan işletmelerin bütün işletmelere oranı % 87.80 dir. 500 dönüme kadar olan işletmelerin işledikleri arazinin bütün tarım sahasına nisbeti ise % 86.55 olur.

Yılda 5000 lira civarında ve üstünde ziraat kazanç elde ettiği tahmin olunan işletmelerin mikdarı bütün işletmelerin % 12.20 si, bu işletmelerin işlediği arazinin bütün tarım arazisine nisbeti de % 13.45 dir.

Devlet Plânlama Teşkilâtı Uzmanlarından Ülkü Eğeci'nin etüdünde, toplam âilelerin % 70 inin, işlenen arazinin 1952 de sadece % 23 üne, 1963 de ise % 24 üne sahip olduğu belirtilerek, arazi dağılımının adaletsizliğine değinilmektedir.

Bu suretle tam mânasile nakit ekonomisine dahi girmemiş bir ziraat bünye içinde vergilendirilebilecek işletmelerin mikdarı belagatli bir kesinlikle ortaya çıkmaktadır.

Bizim biraz da ihtiyatlı olarak vardığımız sonuca göre, Türkiye'de tarım sektöründen, bugün elde edilen verginin normal bir gelişmesi sonunda elde olunabilecek vergiden daha fazlasını almak mümkün değildir.

Yapılacak bilimsel çalışmaların varacağı sonucun da yukarıda vasıl olduğumuz sonucun civarında kalacağını söylemenin fazla iddialı bir görüş olmayacağı kanısındayız.

V — Vergilendirme Sisteminin Geliştirilmesi İçin Alınacak Tedbirler:

Tarımın vergilendirilmesi konusunda, ileri sürülen tenkitleri de gözönünde bulundurmak suretile, verginin optimal randımanını

elde etmek ve tarım sektörünün de sistem içinde kavranmasını temin eylemek maksadile, alınacak yeni tedbirleri şu ana gruplar içinde mütalâa etmek mümkündür :

- 1 -- Gelir vergisinin geliştirilmesi.
 - a) Mükellefi kavramada yapılacak değişiklikler,
 - b) Kazancın tesbit şekli bakımından yapılacak değişiklikler.
- 2 -- Tarım sektörünün Gelir vergisi dışında kalan alanını kavrayacak vergilendirme tedbirleri,
- 3 -- Vergi tatbikatının geliştirilmesi tedbirleri.

Bu konular üzerinde alınması uygun görülen ve Vergi Reform Komisyonunca da teklif edilen tedbirleri sıra ile ve kısaca aşağıda belirtmek isteriz.

1 -- GELİR VERGİSİNİN GELİŞTİRİLMESİ :

a) *Mükellefi kavramada yapılacak değişiklikler :*

Tarım kazançlarının vergilendirilmesi konusunda, üzerinde en çok durulan hususlardan birisi de çiftçilerin hangi sınırlar içinde mükellefiyete alınması gerektiği meselesidir.

Çok geniş bir zümrenin mükellefiyet içine alınması gerektiğini savunanlar bulunmakla beraber, biz gerek ekonomik ve sosyal hayatımızın özellikleri ve idarî ve teknik imkânlarımız bakımından gerekse tarımda gelir dağılımının karakteristikleri dolayısıyla, daha mahdut miktarda çiftçinin Gelir vergisi mevzuuna alınmasına taraftar bulunmaktayız.

Yukarıda sayılan faktörlerin olumlu gelişmesi sonucunda bu hususta kendiliğinden bir tekâmül ve inkişafın doğacağını düşünmekteyiz.

Kanaatimizce bu konuda ileri sürülecek mütalâalar, verginin tabii tekâmülünün güçlükleri dışında, nazarî ve indî kalmağa mahkûm bulunmaktadır.

En doğru yol, uygulama tecrübelerinden de yararlanmak suretile mükellefiyeti kavrama sınırlarının, ihtiyatlı olarak tesbit edilmesi olacaktır.

Bu ölçüler bilindiği gibi, ekilen arazinin yüz ölçümü yani işletme büyüklüğü ölçüsü ile satış tutarı ölçüsü olmak üzere iki unsurdan terekküp etmektedir.

Küçük çiftçi muaflığını tayin edecek bu ölçülerin hedefi, 5000 liralık bir kazanç istisnası ile en az geçim indirimi haddinin toplamı olan 10 bin lira kadar bir meblağı mükellefiyetin dışında bırakmaktır. Ancak bu konuda kesin verilere malik olunamadığı için, prensipte mutabakat mevcut bulunduğu ahvalde dahi, hadlerin mikdarının tesbitinde ayrılıklara düşülmüştür. Böylece, işletme büyüklüğü ölçüleri, 193 sayılı kanundaki hadlerin çok küçük tutulmuş olması düşüncesile 202 sayılı kanunla önemli miktarda yükseltilmiş, bilâhara bu yeni hadlerin düşünülen haddin üstündeki kazançları da muaflığa ittiği görülerek 484 sayılı kanunla hadler kısmen indirme yapılmıştır.

Vergi Reform Komisyonu son çalışmaları sonunda hadleri 193 sayılı kanundaki mikdarlara yaklaştıracak bir teklif ileri sürmektedir. Böylece, işletme büyüklüğü ölçüleri bakımından kavranacak mükellef adedi 193 sayılı kanundaki miktardan az olmakla beraber, hâlen uygulanmakta olan kanuna nazaran hissedilir şekilde artmış olacaktır.

Bir kaç örnek vermek için şu kıyaslamaları yapmak yerinde görülmüştür :

Mahsuller	193 sayılı Kanun D.	Halen yürürlükte olan ölçüler D.	Komisyonun teklifi D.
Hububat	150	300	200
Bakliyat	60	220	75
Ayçiçeği, afyon ..	150	200	150
Pamuk	60	150	75
Pancar	60	90	75
Tütün	60	50	30
Bağ, incir, fındık	30	150	40
Zeytinlik (Ağaç)	800	1500	1000
Narenciye (Ağaç)	400	500	500
Büyük baş hayvan (adet)	25	50	—
Küçük baş » (»)	100	250	—

Komisyon büyük ve küçük baş hayvan hakkında kemiyet ölçüsü yerine yalnız satış ölçüsünün uygulanmasını muvafık bulmuştur.

Satış tutarı ölçüsü ise şu istihaleleri geçirmiştir :

193 sayılı kanun	15 bin lira
202 » »	40 bin lira
484 » »	30 bin lira

Komisyon bu haddin 30 bin lira olmasını uygun görmektedir.

Kanaatimizce, Gelir vergisine girecek tarım kazançlarını kavrama konusunda asıl geçerli ölçü olan satış tutarı ölçüsünün 30 bin liralık bir hadle, gerek idareye fazla zorluk vermeyecek miktarda bir mükellef zümresini kavramak, gerekse fazla mükellefi mevzu dışı bırakmamak bakımından en uygun bir seviye olduğu kabul edilebilir.

Böylece, açıklanan değişiklikler, vergi mevzuunu realist bir ölçüde genişletmiş olmaktadır.

b) Kazancın tesbit şekli bakımından yapılacak değişiklikler:

Tarım kazançlarının Gelir vergisi kadrosu içinde vergilendirilmesine karşı ileri sürülen en önemli tenkit, defter ve kayıt nizamının ve muhasebe usullerinin tarım sahasında güçlükler yarattığı ve uygulanma sahasının pek mahdut olduğu iddiasıdır.

Komisyon, önemli bir gerçek payı bulunan bu iddiaların etkisi altında, Tarım sahasında, gerçek kazanç prensiplerine de sâdik kalmak gayreti içinde, basit usullerin ihdasını uygun mütalâa etmiştir.

Bilindiği gibi, bugün mer'î olan usule göre, yıllık hasılâtı 500 bin liradan yukarı olan çiftçiler kazançlarını «bilânço esasına» göre, hasılatları 150 bin - 500 bin lira arasında olanlar «ziraf işletme hesabı esasına» göre, hasılatları 150 bin liranın altında olanlar ise «Götürü gider esasına» na göre tesbit ederler.

Bugünkü usulde en büyük vergi kaybının götürü gider esasına tâbi bulunan çiftçiler arasında olduğu düşünülmektedir. Hele götürü gider usulünün, 642 sayılı kanunla, 1966 yılının sonuna kadar, işletme ve bilânço esasına tâbi olanlara da teşmilinden sonra bu ko-

nuda ciddi mahzurlarla karşı karşıya bulunduğumuzu kabul etmek lâzımdır.

Götürü gider usulünde, götürü gider emsalinin % 70 den az olmayacağı hakkındaki hüküm ve bir çok hallerde götürü gider emsalı nisbetinin % 100 ü aşan hadlerde dahi tesbiti vakıası karşısında, götürü gider usulünde bazı değişiklikler yapılması zarurî bulunmuştur. Her şeyden önce bu usule tâbi mükellefleri, ancak hakikaten bu usule tâbi olması gerekenlere inhisar ettirmek icabeder.

Komisyon bu düşüncelerle, kazancın tesbiti usullerinde yeni şekiller teklif etme yoluna gitmiştir.

Bunları aşağıda kısaca açıklayacağız. Teklif edilen şekle göre tesbit usulleri şöyle olacaktır :

Yıllık hasılatları :

500.000 liradan yukarı olanlar	Bilânço esasında
200.000 — 500.000 olanlar	İşletme hesabı usulünde
100.000 — 200.000 olanlar	İşletme cedveli esasında
100.000 — den aşağı olanlar	Götürü gider esasında

teklif edileceklerdir.

Görüldüğü gibi zirai işletme hesabı usulü biraz daha yukarı itilmiş, götürü gider esası daha aşağı indirilmiş, götürü gider ile işletme hesabı usulü arasına, götürüye nazaran gerçeğe çok fazla yaklaşan basit bir işletme cedveli esası ihdas edilmiştir.

Bilânço ve işletme hesabı usulleri bugün mer'î olan usullerdir.

İşletme cedveli esası, ana hatları ile şöyledir :

Bu usul işletme hesabı usulünün deftersiz şeklidir. Mükellefler yıl içindeki hasılat ve masraflarını, yıllık beyannameleri ile, idarenin de yardımını temin etmek suretile, bir cedvel ile beyan edeceklerdir.

Bu usulde kazanç, zirai işletme hesabı esasında olduğu gibi, hesap dönemi içinde para ile tahsil edilen veya alacak olarak tahakkuk eden hasılat ile, ödenen veya borçlanılan giderler arasındaki müsbet farktır.

Bu usul tarım sahasında, defter tutma ve kayıt külfetleri bakımından büyük bir kolaylık ve basitlik getirecektir. Ancak komisyon hasılat ve giderleri tahakkuk esasına göre kabul etmiştir.

Kanaatimizce usulün daha basit bir hale getirilmesi, muhasebe fikrinden ve prensiplerinden biraz daha kurtarılabilmesi için, tahakkuk esası yerine Cash esasının uygulanması yerinde olurdu. Bilindiği gibi Cash esası yani fiilî tahsilât ve harcamaların kabulü esası, ziraî kazançların vergilendirilmesinde, İngiltere, Almanya ve Amerika gibi ileri memleketlerde dahi geniş bir uygulama sahası bulmaktadır.

Bu esasa göre ziraî kazanç, hesap dönemi içinde para ile tahsil edilen hasılat ile ödenen giderler arasındaki müsbet fark olarak tezahür edecektir.

Bu usulde, evvelki yıllara âit olmak üzere tahsil edilen alacaklar ile, borçlanılan giderlerden yıl içinde fiilen ödenenler de o yılın hasılat ve ödemeleri arasında yer alacaktır. Böylece cedvel fiilî tahsilât ve ödemeleri kavramış olacaktır.

İdarece hazırlanan cedvellerde gerekli yerlerin doldurulması suretile tanzim edilecek olan işletme cedveli esasının tarım kazançları sahasına, deftersiz fakat götürüye nazaran prensiplere daha çok yaklaşan basit ve kolay bir usul getireceğine inanmaktayız.

Komisyonun yukarıda açıklanan teklifinde yer alan «Götürü gider esası» ana çizgileri itibarile şöyledir :

— Götürü gider esasına tâbi olacak mükelleflerin sınırı 100.000 liralık hasılat esas alınmak suretile bugünkü sisteme nazaran biraz daha aşağı indirilmiştir. Böylece Gelir vergisi içinde götürülük müessesesine karşı ileri sürülen tenkitler kısmen karşılanmıştır.

— Kazanç, hasılatın, bugün olduğu gibi, götürü gider emsali line göre tesbit edilecek bir miktarın indirilmesi suretile bulunacaktır. Hasılatın götürü kazanç emsali uygulanması teklifi uygun bulunmamıştır.

— Götürü gider emsalleri, mahsul neveleri itibarile fazla teferuata gidilmeden tesbit edilmelidir.

— Bugünkü usulde en büyük tenkit konusu olan ve en büyük mahzuru teşkil eden «Götürü gider emsalleri % 70 den az olamaz» hükmünün kaldırılması icap eder.

Komisyonlar, bu emsalin tesbiti hususunda gerçeklere daha uygun düşebilecek şekilde karar verme yetkisini haiz olacaklardır. Bu tâdil gerçekleştiği takdirde, tarım kazançlarının vergilendirilmesi sahasında çok önemli bir adım atılmış olacağı muhakkaktır.

2 — TARIM SEKTÖRÜNÜN GELİR VERGİSİ DIŞINDA KALAN ALANINI KAVRAYACAK VERGİLENDİRME TEDBİRLERİ :

Buraya kadar olan açıklamalarımızdan anlaşılacağı veçhile, tarım esktöründe, Gelir vergisi sistemi içinde vergilenebilecek saha sınırlı bulunmaktadır. Ancak hemen ilâve edelim ki bu alanın tamamen vergisiz bırakılması fikri de kabul edilebilecek bir görüş değildir. Bu alanın, vergi adaletini sağlama bakımından kendine uygun bir usul ile kendi çapında vergilendirilmesi gerekir. Bu usulün arazi vergisi olduğu kanısındayız.

Devlet Plânlama Teşkilâtı tarafından da benimsenen bu görüş 1967 yılı programının, «Gelir dağılımı politikası» bölümünde şu satırlarla ifadesini bulmuştur :

«Gelir dağılımı politikasının en önemli araçlarından biri de vergi politikasıdır.» «Emlâk Vergisi Kanunu tasarısının ve diğer tasarıların kanunlaşması sonucu, tarım kesimi içinde gelir dağılımının daha âdil bir duruma getirilmesi için önemli bir adım atılmış olacaktır.»

Bu görüş Vergi Reform Komisyonunun raporunda şu suretle belirtilmiştir :

«Bu reform hareketine girilirken tarım sahasında, özellikle küçük işletmelerde, Arazi vergisi ile Gelir vergisi arasındaki ilişkiler üzerinde durulmuş, arazi vergisinin bu sahada geniş ölçüde Gelir vergisinin yerini doldurduğu vakıası gözönünde tutulmuş, büyük tarım kazançlarının ise, gerçek miktarları ile kavranması ve vergilendirilmesinin mümkün ve zarurî bulunduğu kabul edilmiştir.»

Küçük tarım işletmelerinin Arazi vergisi yolile ve reel karakterde bir mükellefiyet altına alınmasının memleket gerçekleri bakımından en uygun bir usul olacağı düşüncesindeyiz.

Profesör Kaldor'un potansiyel hasıla esasına dayanan usulü ile, tarım teşekkülleri, bazı mahfiller tarafından ileri sürülen dönüm başına vergi usulünün, açıklanması uzun sürecek olan mahzurları yanında, yeni bir tahrir dayanamak suretile alınacak Arazi vergisinin büyük kolaylıklar ve tatbik kabiliyeti taşıdığına inanmaktayız.

Arazi vergisine bağladığımız ümidin kaçınılmaz bir şartı yeni bir tahririn yapılmasıdır. Meclise sevk edilen Emlâk Vergisi Kanunu tasarısı bu vergiyi modernleştirirken yeni bir usulle tahrir yapılmasını da derpiş etmiş bulunmaktadır. Tasarının ana prensipleri Vergi Reform Komisyonu raporunda şu suretle özetlenmiştir:

«— Emlâk vergisi reel karakterli, yani esas itibarile mükellefin ödeme gücüne dayanmayan objektif bir vergidir.

— Küçük işletmelerin hâkim olduğu tarım sektöründe, Emlâk vergisi çoğu hallerde, işletme masraflarının içine alınmadığı cihetle, şahsî vergi tesirini gösterir. Diğer taraftan küçük ve pek küçük işletmelerin çokluğu vergi tekniğini ve özellikle değerlendirme yönünden verginin tatbikatını fazlasile güçleştirmektedir. Bu sebeplerden dolayı reel karakterli bir mükellefiyet olmasına rağmen, tarım arazisi üzerine mevzu bulunan Emlâk vergisi nizamında küçük tarım işletmeleri için özel bir muaflık kabul edilmiştir.

— Vergi arazinin değeri üzerinden muayyen bir binde nisbetinde alınacaktır.

— Vergilendirilecek arazinin değeri, Normlar esasına müsteniden, metod ve teknik bakımlarından rasyonel ve modern bir değerlendirme nizamına göre tesbit edilecektir.»

Burada şu noktayı bilhassa belirtelim ki, Arazi vergisine esas olacak değer tesbit edilirken, arazinin üretim gücü nazara alınmak suretile, alım satım değeri yanında potansiyel değerine de yer verilmiş olacaktır. İşte bu hususiyettir ki, Arazi vergisine, küçük tarım işletmelerinin vergilendirilmesinde Gelir vergisinin yanında yardımcı ve tamamlayıcı bir karakter vermektedir.

3 — VERGİ TATBİKATININ GELİŞTİRİLMESİ :

Tarım sektörünün vergilendirilmesinde, daha genel olarak vergiciliğimizde, bugün en önemli ve üzerinde büyük kesinlikle durulması gereken husus, vergi tatbikatı problemidir.

Vergiciliğimizin sistem ve prensip bakımından oldukça ileri bir seviyede olduğunu söylemek mümkün olabilirse de, vergi tatbikatındaki teşkilât sorunlarının aynı seviyede bulunduğunu ifade etmeğe imkân yoktur. Vergi tatbikatı bakımından fonksiyon-organ münasebetlerinin çok geri kalmış olduğunu söylemekte isabetsizlik bulunmadığı kanaatindeyiz.

Vergi uygulaması yolunda, gerek teşkilât gerek teknik yönden ve gerekse anlayış bakımından yapılacak idarî reformların kaçınılmaz ve âcil bir duruma geldiği âşikârdır. Bu yolda, vakit geçirmeksizin alınacak tedbirlerin, fiskal hasılat üzerinde, hissedilir olumlu etkiler yapacağı hesaplanmaktadır.

Bu bakımdan bir taraftan Maliye Bakanlığı Gelirler Teşkilâtında yapılmakta olan idarî reforma, diğer taraftan da Vergi Usul Kanununda yapılmasına girişilen islâhata büyük ümitler bağlamaktayız.

Bütün bu reformlar sonunda, vergi tatbikatı yönünden formasyon geçirmiş bir uygulayıcı kadronun karşısında, vergi ödevleri konusunda aydınlanmış bir mükellef zümresi doğacaktır. İdareci kadro mükellef zümresinin her bakımdan yardımcısı ve aydınlatıcısı durumunda bulunacaktır.

Bu düşüncelerin gerçekleşmesinin ne büyük bir reform olduğunu düşünmek, şimdiden güven ve ümit vermektedir.