

## VERGİ YÜKÜNÜN GERÇEK VE TÜZEL KİŞİLER BAKIMINDAN DAĞILIŞI

*Tacettin GÜVEN*  
T.S.K.B. Tahsil ve Takip Md.

### A — VERGİ YÜKÜ HESAPLARININ ÖNEMİ :

Bilindiği üzere, birinci cihan harbinin başlangıcına kadar devletlerin masrafları fazla olmadığından, vergi ödemeleri, millî gelirin % 5 - 6'sını geçmemekte ve tediye olunan vergilerin azlığı mükelleflerin satın alma gücüne hissedilir bir baskı yapmadığı için, vergi yükü ve dağılışı konusuna gereken önem verilmemekte idi. Hernekadar bu devrede maliye kitaplarında ve ileri memleketlerin bütçe gerekçelerinde vergi yüküne dair bazı tahminlere ve milletlerarası mukayeselere rastlanmakta ise de, bu türlü tahminler çok mahdut olduğu gibi, bugünkü anlamda ve ilmi usullere göre hazırlanmış vergi yükü hesapları niteliğini de haiz değildi.

Birinci dünya savaşı, bunu takip eden iktisadi krizler ve nihayet ikinci dünya savaşının milletlerin bünyelerinde yarattığı siyasi, içtimai ve iktisadi değişiklik, devlet masraflarının artmasına sebep olmuş ve hükümetler, mükelleflerinden her geçen yıl bir evvelkine kıyasla daha çok vergi almaya mecbur kalmışlardır. Bu durum ilim adamlarını ve tatbikatçıları, vergilerin toplum içinde muhtelif sınıflar arasında nasıl dağıldığını ve şahsî gelirden vergi olarak devlete intikal eden hissenin ne olması lâzım geldiğini tetkike zorlamıştır. Böylece «vergi yükü» problemi ekonomist, maliyeciler ve istatistikçileri en çok meşgul eden bir konu haline gelmiş bulunmaktadır. Bilhassa ikinci dünya harbinden sonra NATO, Müşterek Pazar ve benzeri milletlerarası topluluklar «vergi yükü» hesaplarının lüzum ve önemini ön plâna yitmiştir.

Bugünkü hesaplara başlangıç sayılabilecek ilk vergi yükü tahminleri ile ilgili çalışmalar, 1919 yılında İngiltere'de başlamıştır.

İngiliz iktisatçılarınin öncülük yaptığı bu ilk vergi yükü hesapları, daha sonra Amerika Birleşik Devletlerinde bir hayli geliştirilmiştir. Halen Amerika, Kanada, İngiltere, Fransa ve Hindistan, vergi yükü hesaplarını tesbitte en ileri memleketler arasında sayılmaktadır. Türkiye'de henüz gerçek anlamda yani gelir grupları veya fertler itibariyle vergi yükü hesapları yapılmamıştır. Bizdeki çalışmalar daha ziyade tek vergi veya vergi grupları itibarile basit tahminlere ve toplam vergi yükünün tesbitine münhasır kalmaktadır.

Vergi yükü hesaplarının önemi ve tarihçesi hakkındaki bu çok kısa izahattan sonra şimdi konuşmamın esası ile alakalı kısmına geçiyorum.

Bu kısımda sizlere sırasıyle: 1 — Vergi yükü anlamı, 2 — Vergi yükünün unsurları ve hesaplanması, 3 — Türkiye ve diğer memleketlerin vergi yüklerinin dağılışının mukayesesinden bahsettikten sonra Türkiye'de vergi yükünün derecesi hakkında şahsî görüşümü belirtmeye çalışacağım.

#### B — VERGİ YÜKÜ ANLAMI :

Genel olarak vergi yükü, «belli bir devre zarfında devlete ve diğer amme hükümü şahıslarına yapılan ödemelerle aynı devre zarfındaki gelir arasında adedi münasebettir» şeklinde tarif edilmektedir. Bu tarifin riyazi olarak ifadesi, vergi yükü = vergi/gelir'dir.

Vergi yükü, ekonominin bütününe kavrayan toplum için düşü-nülebileceği gibi, ekonominin muayyen bir sektörü veya aynı gelir grubuna giren fertler topluluğu veyahut teker, teker gerçek kişiler için bahis konusu olabilir. Sektör grup veya fert üzerinde nihai olarak kalan vergiler, bunların gelirine nisbet edilerek sektör, grup veya ferdin vergi yükü bulunabilir.

Vergi yükü, «subjektif ve objektif yük» olmak üzere, ikiye ayrılır. «Subjektif yük», vergi ödemesi dolayısıyla hissedilen psikolojik tazyiktir. Bu tazyiki hesaplamak mümkün olmadığından, vergi yükü hesabının dışında kalmaktadır. Diğer taraftan, devlet hizmetlerinden faydalanma derecesine göre bu faydalanmanın değerinin, ödenen vergiden mahsubundan sonraki bakiye nisbete «Hakiki objektif vergi yükü» adı verilmektedir. Keza bunun da hesaba ithali imkânsız görüldüğünden, vergi yükü tahminlerinde nazara alınmamaktadır.

Vergi yükü, neticede gelirden azalma yaratan bir faktördür, Gelirdeki bu azalma, ya bizzat ödenen vergilerin başkalarına intikal ettirilmemesinden veya başkaları tarafından ödenmiş olan verginin son süjesi üzerine nihai olarak in'ikasından husule gelebilir.

C — VERGİ YÜKÜNÜN UNSURLARI ve HESAPLANMASI :

Vergi yükünün hesabında şu üç unsur rol oynamaktadır:

- 1 — Vergi,
- 2 — Gelir,
- 3 — Gelirin izafe edildiği topluluk veya fert.

Vergi ve gelir, çeşitli vergi yükü hesabında her zaman yer almaktadır. Üçüncü unsur, hesaba girmemekte, fakat hesabın neticesinin ilgi ve aidiyetini göstermektedir. Çeşitli vergi yükü hesapları bu üç unsura verilen mâna ve esas alınan sınıflara göre yapılır. Vergi yükü hesabı, sınaî maliyetin tesbiti şekline benzemektedir. Gerçekten sınaî işletmelerde maliyet fiyatını bulabilmek için «masraf tevzi ve toplama tablosu» adı verilen tablolar kullanılmaktadır. Bu tabloların dikey kolonu masraf nevelerini, yatay kolonu da masraf yerlerini ihtiva etmektedir. Tablo vasıtasıyla direkt masraflar doğrudan doğruya, indirekt masraflar, bazı emsallerle masraf yerlerine dağıtılmaktadır. Vergi yükü hesabında tablonun dikey sütunu vergileri, yatay sütunu da gelir gruplarını temsil etmektedir. Hesabın sonucuna varabilmek için evvelâ dikey kolona girenleri yani vergileri tesbit etmek ve bunları ait oldukları gelir ünitelerine dağıtmak, bilâhare her ünitenin vergisini gelirine bölmek suretiyle vergi yükü nisbetini bulmak gerekir. Ancak, vergi yükünü hesaplamak sınaî maliyetin tesbiti gibi kolay olmamaktadır. Çünkü; vergi yükünün hesabında en büyük zorluk, vergilerin dağılışı tesbit etmektir. Vergilerin dağılışı yani inikâs, ekonominin en zor, karışık ve meçhullerle dolu bir bahsidir.

Vergi yükünü hesaplariken bir taraftan kantitatif unsurları, diğer taraftan vergi yükünün dağılımı ile ilgili ekonomik problemleri ayrı ayrı incelemek icabeder.

I — *Kantitatif unsurlar:*

Vergi yükü hesabında kantitatif unsurlar, yukarıda bahsedildiği gibi, biri vergi diğeri gelirdir. Derhal şu hususu ilâve edelim

ki, bu iki unsuru tesbit etmek bir hayli müşkülât arzelmektedir. Vergi yükünün hesabında nelerin vergi olduğu münakaşa konusudur. Ayrıca, hesabın tesbitinde, hangi gelir veya hasıla esas alınacaktır. Bu konu da, vergi gibi, nazariyeci ve tatbikatçılar arasında tartışılmaktadır.

a. Vergi:

Vergi yükü hesabının payını teşkil eden vergi nelerden müteşekkildir? Türk ve yabancı araştırmacıların görüşüne göre, vergilerin içersine gerek devletçe gerekse belediye, mahallî idareler ve köylerce alınmış bilumum vergilerle vergi mahiyetindeki mükellefiyetlerin gireceği ihtilâfsızdır. İsmi değişik olmasına rağmen resimler de, mahiyet itibariyle vergi olduğundan, bunların da paya ilâvesi gerekir. Ancak, aşağıda mahiyeti açıklanan ödemelerin vergi sayılıp sayılmayacağı hususunda tereddütler mevcuttur.

Bunlar sırasıyla:

- 1 — Harçlar ve şerefiyeler,
- 2 — Sosyal mükellefiyetler,
- 3 — Enflâsyondan doğan mükellefiyet,
- 4 — Amme borçlarının itfası,
- 5 — Kamu sektörüne ait işletmelerin kârları'dır.

1 — Harçlar ve Şerefiyeler:

Harçların paya alınmasında tereddüt vardır. Bu tereddüt, harçların mahiyeten vergi olmayıp bir hizmet karşılığı alınmış paralar olduğu düşüncesinden doğmaktadır. Kanaatimizce fertler ve gelir gruplarının vergi yükünü hesaplarken harcın mahiyetine bakmak lâzımdır. Şayet harç, mahiyeti itibariyle muayyen bir hizmet karşılığında alınan ve hizmet yaptırılmadığı zaman talep edilme-  
yen bir ödeme mahiyetinde ise, hesaba alınmaması, aksi takdirde, paya eklenmesi zaruridir. Şerefiyeler, karakteri itibariyle vergidir. Bu itibarla paya ilâvesi icabeder. Aşağıda izah edileceği üzere, Ekonomide kamu sektörünün payı hesaplanırken her türlü harçların paya ilâvesi zaruridir.

## 2 — Sosyal Mükellefiyetler:

Son yıllarda sosyal mükellefiyetlerin her memlekette vergi kadar hâтта vergiden de fazla artış olması ve bu nev'i mükellefiyetlerin cemiyetin alt tabakalarını teşkil eden şahısların gelirini çoğaltıcı bir bir vasıf arzetmesi, çalışan ve işverenlerce ödenen sigorta primlerinin vergi yükü hesabında paya eklenip eklenmeyeceği konusunun önemini ortaya koymuştur.

Hernekadar Sosyal Sigortada, bir tarafta prim ödiyenlerin diğer tarafta primden istifade edenlerin mevcudiyeti dikkate alınarak, ödeme ve yararlanmanın birbirini telâfi edeceği, bu sebeple primlerin paya ilâve edilmemesi lâzım geleceği düşünülebilirse de, primleri ödeyenlerle istifade edenler arasında bir eşitlik bulunmadığından, Sosyal Sigorta primlerinin paya katılması gerekir. Kaldı ki, Sosyal Sigortadan yararlananlar daha ziyade düşük gelirli olduklarından, bunların vergi yüklerinin doğru olarak hesabı bakımından, primlerin paya eklenmesi elzemdir. Söz konusu primler nazara alınmadığı takdirde, vergi yükü hesaplarının hatalı sonuç verdiği yapılan tecrübelerle sabittir. Hakikaten 1958 yılında Amerika'da yapılan bir denemede, Sosyal Sigorta primleri hesaba katıldığı zaman vergi yükünün aşağı gelir seviyelerinde hemen, hemen değişmediği; halbuki primler hesaba katıldığı takdirde, gelir dilimlerinin artmasına rağmen, vergi yükü nisbetinin azaldığı görülmüştür. Bu sebeple Sosyal Sigorta primlerinin paya ayrıca ilâvesi zarurî görülmektedir.

## 3 — Enflâsyondan doğan mükellefiyet:

Bilhassa memleketimiz yönünden önem arzeden diğer bir konu, enflâsyondan doğan mükellefiyetlerin paya eklenip eklenmeyeceği hususudur.

Enflâsyonun, amme masraflarını karşılamak üzere vergi ile aynı gayede kullanıldığı malûmdur. Enflâsyon, özellikle müterakki vergilerde, düşük gelirli kimselerin vergi yükünü artırmaktadır. Gerek bu yönü ve gerekse vergi karakteri arzetmesi sebebiyle, vergi yükü hesabında emisyon miktarının paya eklenmesi düşünülebilir. Fakat hususiyle gelir grupları ve fertlerin vergi yüklerinin hesabında bunun tesir derecesini tayin etmek zor olduğundan hesaba katılmamaktadır. Bununla beraber enflâsyon gelir ve vergi miktarlarını arttırdığından, dolayısıyla kendiliğinden hesaba girmektedir.

#### 4 — Amme Borçlarının itfası:

Bazan bütçede fazlalık meydana geldiği zaman bu fazlanın evvelce Merkez Bankasından alınmış avansların veya dalgalı borçların itfalarına tahsis edilmesi mümkündür. Bu gibi ahvalde enflasyonun tam tersi bahis konusudur. İtfa edilen amme borcunun vergi yükü hesabında doğrudan doğruya nazara alınması hatıra gelebilir. Fakat halihazır hesap tekniği bu olayın yüke olan tesir derecesini tesbite muktedir değildir. Mamahif, amme borcunun ödenmesi sebebiyle, gelir ve vergi miktarları azalacağından, itfa hâdisesi neticede vergi yükünün hesabına müessir olmaktadır.

#### 5 — Kamu Sektörüne ait İşletmelerin Kârları:

Vergi yükünün hesabında vergi, resim ve harçların paya ilâvesinden mada, katma bütçeli idarelerin, döner sermayeli işletmelerin ve iktisadî devlet teşekküllerine ait işletme kârlarının da paya ilâve edilip edilmeyeceği münakaşa mevzuudur. Memleketimizde kamu sektörü hakim bir rol oynadığından, konunun eleştirilmesi zaruri görülmektedir.

Profesör Memduh Yaşa, (Vergi yükü «1962») isimli kitabında bu hususta şu mütalâada bulunmaktadır.

«P.T.T. İşletmelerinden elde edilen net kârın vergi hasılatı içinde mütalâa edilmesi hususunda hemen, hemen ittifak vardır. Amerika'da olduğu gibi, bazı yollardan alınan ücret de -eğer yıl sonunda net bir fazlalık kalıyorsa ve yalnız bu fazlalığa inhisar etmek üzere, aynı karakterdedir. Diğer inhisarlara gelince, bunların bir kısmında -meselâ demiryolu ve denizyolu nakliyatı, su, elektrik, havagazında sarıh olarak görülen bir vergi (nakliyat vergisi, elektrik ve havagazı istihlâk vergisi gibi) mevcuttur ve bu vergi, hizmete müteallik ücretle beraber, fakat ondan müstakil olarak, tahsil edilmektedir. Bu kısmın vergi olduğuna, binaenaleyh hasılatın vergi yüküne esas olacak yekûn içinde yer alması lâzım geldiğine hiç şüphe yoktur.

İnhisara tâbi maddelerin bir kısmında ise, istihlâk edilen her birim için alınacak vergi miktarı kanunda gösterilmiş olmakla beraber, satış fiyatında müstakil olarak görülmemektedir. Fiyatın bu kısmı da vergi sayılmaktadır. Bir kısım inhisarlara ait kanun-

arda satılacak maddelerin fiyatı tayin edilirken bir vergi katılacağına dair hüküm mevcut olmadığı gibi, böyle bir hükmün mevcut olduğu hallerde de vergiden ayrı olarak inhisarcı, umumiyetle bir net gelir elde etmektedir. Bu net gelir vergi mahiyetindedir. Buna mukabil bazı maddelerin, inhisara tabi olmamakla beraber, inhisar ile ilgili bir idare tarafından istihsal veya satışı dolayısıyla elde edilen kârın vergi ile herhangi bir ilgisi yoktur. Meselâ, şaraba konmuş olan istihsâl vergisi şüphesiz vergidir. Fakat bunun dışında olarak inhisar idaresinin şaraptan elde ettiği kârı vergi olarak mütalâa etmeye imkân yoktur.»

Görülüyor ki sayın Profesör, vergi yükünün hesaplanmasında söz konusu amme işletmeleri kârlarının vergi mahiyetinde olup olmadığı esastan hareket etmektedir. İktisadî devlet teşekküllerinin kârları hakkında, Memduh Yaşa'nın kitabında herhangi bir mütalâaya rastlanmamaktadır.

Diğer taraftan aynı mevzuda, İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Maliye Kürsüsü Öğretim görevlisi Salih Şanver, «Türkiye'de vergi yükü meseleleri 1966» isimli etüdünde, katma bütçeli, döner sermayeli işletmere ait kârlardan başka, iktisadî devlet teşekküllerine ait kârların da paya eklenmesi lâzım geleceğini savunmaktadır.

Salih Şanver'in görüşü şudur:

«İktisadî Devlet Teşekküllerinin safi kârları paya dahil edilmeli midir? Bu kalem paya alındığında çıkacak nisbet artık kelimenin dar manâsiyle (Vergi payı) değil (Kamu sektörünün ekonomideki payı) olacaktır. (Vergi yükü) ile (Kamu Sektörü payı) mefhumlarının birbirlerinden ayrılması icabeder. Basit bir model bu ayrılmanın önemini açıklığa kavuşturacaktır. I. (Brezilya) II. (Türkiye) rakkamları ile gösterilen iki ekonomi tasavvur edelim. Her iki ekonomide de G.S.M.H. 100'er milyon TL. olsun. Özel malların istihsali bakımından I inci ekonomide G.S.M.H.'nin hepsi Özel Sektör tarafından yapılsın. II nci ekonomide ise, G.S.M.H.'nin teşekkülünde özel sektörün katkısı % 80, kamu sektörünün katkısı % 20 nisbetlerinde bulunsun, şimdi nazari bir vergi nisbetini her iki ekonomiye uygulayalım. Gerek Özel Sektör ve gerekse kamu sektörü istihsalcilerinin kanunî vergi nisbetinin aynı, yani % 30, olduğunu farzedelim. Bu faraziyeleri tabloya dökersek:

Ekonomi	G.S.M.H.	Özel Sektör Payı	Kamu Sektörü Payı
I	100 milyon TL	100 Milyon TL	
II	100 » »	80 » »	20 Milyon TL

Birinci ekonomide 30 Milyon TL. sı vergi ödenecektir. Böylece vergi: G.S.M.H. nisbeti, bu ekonomide % 30'dur. II nci ekonomide 80 Milyon TL. sından 24 Milyon TL., 20 Milyon TL. sından da 6 Milyon TL. olmak üzere, gene 30 Milyon TL. vergi ödenecektir. II nci ekonominin kamu sektöründe 6 Milyon TL. vergi ödenmesinden sonra kalan 14 Milyon TL. sı ne olacaktır? Şüphesiz bu miktar kamu otoritesinin şu veya bu şekilde tasarrufunda bulunacaktır. Modelden çıkan netice şudur: Alışılmış terminoloji ile vergi yükü her iki ekonomide de aynı olup % 30'dur. Fakat I inci ekonomide kamu sektörünün ekonomideki payı % 30 olduğu halde, II nci ekonomide bu pay % 44'dür. Bu durumda her iki ekonomide toplumsal vergi yükünün aynı olduğu şüphesiz iddia edilemez. Çünkü, I inci ekonomide, aynı vergi nisbetine rağmen, fertlerin elinde 70 Milyon TL. harcanabilir gelir kalırken, II nci ekonomide bu miktar 14 Milyon TL. eksigi ile 56 Milyon TL. olmaktadır. Nitekim, Birleşmiş Milletler Asya ve Uzakdoğu İktisadi Komisyonu (ECAFE) nun, (22) az gelişmiş ülke ile ilgili olarak yaptıkları ciddi araştırmada, yalnız vergiler hesaplanmakla kalmamış, kamu teşebbüslerinin kârları da gözönünde tutulmuştur.»

Ekonomide kamu ve Özel sektör beraberliği halinde, yukarıdaki misalden de anlaşılacağı gibi; kamu sektörüne ait 20 Milyon TL. G.S.M.H.'nin 6 Milyon lirasının vergi olarak, bakiye 14 Milyon lirasının da net kâr olarak kamu otoritesine terkedildiği ve neticede fertlerin ellerinde kalacak harcanabilir meblâğ özel mallar istihsalinin tamamının özel sektöre ait bulunduğu takdirde, 70 Milyon lira olmasına karşılık, 56 Milyona indiği anlaşılmaktadır. Bu bakımdan «Toplam vergi yükü» hesabı yerine «Ekonomide Kamu Sektörü Payı»nın hesaplanmasının daha isabetli olacağı kanaatındayım. Ancak, gelir grupları veya fertler itibarile vergi yükü hesabı yapılırken sözü edilen kâr unsurunun her grup veya ferde dağılımını tayin etmek imkânsız olduğundan, vergi mahiyeti taşımayan kârların hesaba ithal edilmemesi icabedeceği düşüncesindeyim.



Vergi yükü hesabında paya ithali gereken meblâğların nelerden ibaret olunacağını tayin etmiş bulunuyoruz. Şimdi hesabın diğ er unsuru olan paydayı yani geliri incelemeye geçebiliriz.

b. Gelir:

Toplam Vergi Yükünüün veya ekonomide kamu payının hesabında acaba millî gelir, safi millî hasıla veya gayrisafi millî hasıla rakkamlarından hangisi esas alınacaktır? Hemen ilâve edelim ki, piyasa fiyatı ile değ erlenmiş safi millî hasıla içerisinde vasıt alı vergilerin dahil bulunması ve bu türlü vergilerin paya ithal edilmiş olması sebebiyle, gelir yerine safi millî hasıla rakkamlarının esas alınması tercihe ş ayandır. Ancak, amortismanların her işletmede farklılık arz etmesi karş ısında nisbetin doğru tesbiti bakımından, payda olarak piyasa fiyatı ile değ erlenmiş gayrî safi millî hasıla rakkamlarının seçilmesi daha uygun olacaktır.

Diğ er taraftan, fert veya gelir grupları itibarile vergi yükünün tesbitinde hangi gelirin nazara alınacağı meselesi ortaya çıkmaktadır. Yani, hesabın tayininde nakdi gelir mi, yoksa toplam gelir mi alınacaktır? Ş ayet nakdi gelire itibar edilecekse, muayyen bir devre içinde nakden ele geçen «dar anlamda nakdi gelir» mi, yahut, devre zarfında nakden veya hesaben ele geçen «geniş anlamda nakdi gelir» mi hesabın unsurunu teşkil edecektir.

İleri memleketlerde dar veya geniş anlamda gelire göre hesaplar yapıldığı gibi, toplam gelire göre de vergi yükü hesaplandığı görülmektedir. Bu üç türlü hesap ş eklinde hangisinin daha mü nasip olacağı hususunda henüz bir görüş ekseriyetine varılamamıştır. Geniş anlamda gelir ile dar manâdaki gelir arasındaki fark, esas itibariyle, Sermaye artışları ve kurumların dağıtılmamış kârından ibarettir. Vergilendirme ve filiyatta sermaye artışı ve dağıtılmamış kârın muayyen bir şahsa atfı imkânsız denecek derecede zor olduğundan, şehirde yaşayanlar için dar anlamda nakdi gelirin ele alınması isabetli olacaktır. Çünkü, şehirde yaşayanların geliri daha ziyade nakdidir. Yalnız bu hesap şekli bilhassa Türkiye gibi halkının ekseriyeti köylerde yaşayan ve gelirin büyük kısmı aynı olan memleketlerde, köyde yaşayanların vergi yükünün tesbitinde, hatalı sonuçlar yaratabilir. Bu bakımdan şehirde yaşayanlar için dar anlamda nakdi gelir, köylüler için de, toplam gelir esas alınabilir.

Vergi yükü hesabının kantitatif unsurlarile ilgili bu izahattan sonra, şimdi sıra vergi yükünün dağılımını tayin eden ekonomik faktörlerin nelerden ibaret olduğunu izaha gelmiştir.

## II — Vergi yükünün Dağılımı ile ilgili Ekonomik Faktörler:

1 — Malûm olduğu üzere her mükellef, vergi ödemeyi bir fedakârlık saymaktadır. Çünkü vergi mükellefin ilk anda satın alma gücünü azaltmakta ve tasarrufunu kısmaktadır. Bu olaya «verginin tazyiki» denilmektedir. Vergi başkalarına aktarılmaya başlayınca bu tazyik yavaş, yavaş azalır ve nihayet verginin ilk ödeyicisi ödediği verginin tazyikinden kurtularak vergiyi başkasına nakletmiş olur. Vergi yükü hesaplarında verginin bu tazyiki nazara alınmaz. Ancak, ilerde izah edileceği üzere, bazı hallerde bu tazyikin nazara alınması zaruridir.

2 — Diğer taraftan fertlerden tahsil olunan vergiler, hazine tarafından tekrar sarfedilmekte ve hazinenin bu sarfiyatı, fert ve cemiyetlerin ekonomik davranışlarında ve cemiyet ekonomisinde etkiler yaratmaktadır. Bu türlü etkilere «Verginin tesiri» adı verilmektedir. Bunlardan vergilerin ödenmesi dolayısıyla husule gelen tesirlerin derecesini vergi yükü hesabında dikkate almaya imkân yoktur. Yalnız, verginin varidat yönü kadar sarfı da vergi yüküne müessir olduğundan, bütçenin bünye ve karakterini de ayrıca dikkate almak gerekir.

3 — Vergi yükünün hesabında en mühim unsur, verginin hakiki dağılımını tayin ve tesbit etmektedir. Bu dağılım, ekonomik bir hâdise olup adına İn'ikâs denilmektedir. Vergi yükünü hesaplayabilmek için in'ikâsı gözönünde bulundurmak şarttır.

Vergi hasılatının birimlere ne suretle dağılmış olduğunu yani in'ikâsını kesin şekilde tayin etmek bugün için imkânsızdır. Zira, ekonomi ilminin halihazır seviyesi, verginin nihai olarak kimin üzerinde kaldığını ve neticede ödenen verginin kimin gelirini azalttığını tayinden mahrumdur. Bu sebeple vergileri birimlere dağıtırken bazı faraziyelere istinat etmek zorunluğunda kalınmaktadır. Faraziyelere istinat etmek ise, vergi yükü hesabının en büyük zaafıdır.

Vergilerin dağılımına dair, klâsik görüş: «Vasıtah vergilerin fiyata dahil edilen bir unsur olduğu ve vasitasız vergilerin ise, mükellefin gelirinden ödendiğidir. Diğer bir deyimle vasitasız vergi-

ler, kanun koyucunun istediğine uygun olarak ilk ödeyenin üzerinde kalmakta ve başkalarına intikal ettirilmemektedir. Vasıtalı vergiler ise, müstahlike artarılmaktadır. Fakat vasıtalı vergilerin nihai olarak kimin üzerinde kaldığını tayin etmek müşkülât arzettiğindedir.

Vergi yükü, çeşitli şekillerde hesaplanabilmektedir. Vergi yükü hesabına dahil olan Vergi, Gelir ve Gelirin aidiyeti unsurundan herbirinin değişik şekiller alabilmesi ve bu şekillerin ayrıca birbirleriyle birleşerek yeni imkânlar yaratması, hesap adedini artırmaktadır.

Prof. Memduh Yaşa, vergi yükü hesap çeşitlerinden milletlerarası mukayeseye en müsait olanının Toplam vergi yükü ve Gelir Grupları itibariyle vergi yükü olduğunu ifade etmektedir.

Buna karşılık Salih Şanver, evvelce açıklandığı üzere, toplam vergi yükü hesabının bir mâna taşımadığından bahisle, bunun yerine «Ekonomide Kamu Sektörü Payı»nın hesaplanmasının daha uygun olacağını ileri sürmektedir. Keza aynı zat, gelir grupları itibariyle vergi yükü hesabı yerine ayrı, ayrı fertlerin (mükellef) vergi yüklerinin hesaplanmasının daha mânalı olduğunu savunmaktadır.

Sayın Şanver, Musgrave'dan de mülhem olarak, «gelirin bölünüşü için bazı gruplar yapılması zarureti vardır. Klâsik iktisatçıların analizinde gelir; ücret, kâr, rant ve faiz olarak faktör payları şeklinde gruplanmıştır. Faktör fiyatlarının genelleştirilmiş teorisinin gelişmesi bu özel payların analitik kesinliğini ortadan kaldırmıştır. Bu şu demektir: Modern cemiyette bütün işçiler gecekondularda yaşamaz, işçi ücretleri her işçi için canı bedende tutacak kadar değildir, diğer faktör payları sahipleri de mutlaka gelirden git-tikçe artan paylar almazlar, gelire boğulmuş değildirler. Ücret cemiyetin gelir merdiveninde üst basamakta olanlarca da alt basamakta olanlarca da elde edilmektedir. Bir kişiye modern cemiyete çeşitli kaynaklardan gelir doğar, böylece gelir bölünüşü probleminin günümüzdeki mihrakı kaynağından müstakil olarak toplam gelir dilimlerine kaymıştır. Gelir bizatihi ferdi bir mefhumdur. «Ahmet'in yıllık geliri 10.000,— liradır» ifadesi müşâhastır ve bu ifadede elle tutulur neticeler çıkmaktadır. Bundan dolayı vergi yükü fert bakımından elle tutulduğunda gerçek manâsını kazanır. Bura-

da sanki ceza hukukunun ceza ehliyeti prensibi ile karşılaşılıyor. Nasıl ceza ehliyeti sadece gerçek kişilere bağlı ise, vergi yükü de gerçekte bu çeşit kişilerle ilgilidir. Vergi yükünün gerçek kişilere bağlanması böylece mantık yolu ile ortaya çıkmaktadır. Durum bu olduğuna göre, toplumsal vergi yükünden veya sektörler vergi yükünden ziyade geliri 10.000,— lira olan kişinin ne ödediği ile geliri 50.000,— Lira olan kişinin ne ödediğini bulmak vergi yükünün hesabında çok daha manâlidir.» demektedir.

Gerçekten vergi kanunları muafiyet ve istisnalarla dolu Türkiye gibi bir memlekette gerçek vergi yükünün tesbiti ancak mükellef olan fertlerin ayrı, ayrı ele alınması suretiyle bulunabilir. Kaldı ki, gelir gruplarının tanzim ve tesbiti işi, birçok müşkülâtle doludur. Bu sebepten vergi yükünün fertlere göre hesaplanması lâzım geleceği görüşüne iştirak ediyorum.

D — TÜRKİYE'DE VERGİ YÜKÜNÜN DAĞILIŞI ve DİĞER  
MEMLEKETLERLE MUKAYESESİ :

I — Gerçek kişilerde vergi yükünün dağılışı:

Yukarıda bahsetmiş olduğum gibi Türkiye'de henüz gerçek anlamda vergi yükü hesabı yapılamamıştır. Bununla beraber bazı yabancı araştırmacıların dikkate şayan etüdlerine rastlanmaktadır. Bu bölümde gerek yabancı kaynaklar, gerekse yerli etüdlere yararlanmak suretiyle Türkiye'nin toplam ve sektörler itibarile tek ve vergi grupları bakımından ve nihayet gelir grupları yönünden vergi yüklerinin dağılışını belirtmeye ve imkân nisbetinde diğer memleketlerle mukayese ve tahlile çalışacağız.

a) Toplam Vergi Yükü ve Ekonomide Kamu Sektörü Payı:

Türkiye'nin toplam vergi yükünü tesbit etmek oldukça kolaydır. Devlet İstatistik Enstitüsü millî gelir tahminleri ve Devlet Gelirleri Bülteninden edinilen bilgilere nazaran, memleketimizin 1958 - 1964 yıllarına ait gayrisafi millî hasılası, genel bütçe vergileri toplamı ve bu bilgilere müsteniden çıkarılmış vergi yükü nisbetleri aşağıda gösterildiği gibidir.

Yıl	G.S.M.H.	Genel Bütçe Vergileri	
	(Milyar Lira)	(Milyar Lira)	Vergi Yüğü (%)
1958	38.506	4.142	10.76
1959	47.726	5.535	11.60
1960	50.969	5.671	11.13
1961	53.719	6.699	12.47
1962	60.300	7.114	11.80
1963	69.024	8.424	12.20
1964	73.840	9.292	12.58

Bu nisbetlerin vasıtasız ve vasıtalı vergiler bakımından bölümünü, bu tip vergi miktarları ve yüzdeleriyle birlikte, aşağıda gösterildiği gibidir.

Yıl	Vasıtasız		Vasıtalı		G.S.M.H. Oranı (%)		
	Vergi	(%)	Vergi	(%)	Vasıtasız	Vasıtalı	Toplam
1958	1.364	32.9	2.778	67.1	3.55	7.21	10.76
1959	1.847	33.3	3.688	66.7	3.87	7.73	11.60
1960	2.174	38.3	3.498	61.7	4.27	6.86	11.13
1961	2.626	39.2	4.073	60.8	4.89	7.68	12.47
1962	2.336	32.8	4.778	67.2	3.87	7.93	11.80
1963	2.752	32.5	5.672	67.5	3.99	8.21	12.20
1964	3.040	32.6	6.252	67.4	4.12	8.46	12.58

1967 yılı içinde vasıtalı vergilere yapılan zamlarla vasıtasız ve vasıtalı vergi yüzdelerinin sırasile % 30 ve 70'i bulacağı tahmin edilmektedir. Diğer memleketlerin vasıtasız ve vasıtalı vergi nisbetleri ise aşağıda açıklanmıştır.

Memleket	Az Gelişmiş Ülkeler		Memleket	Gelişmiş Ülkeler	
	Vasıtasız V.	Vasıtalı V.		Vasıtasız V.	Vasıtalı V.
	(%)	(%)		(%)	(%)
Hindistan	33	67	Amerika	45	55
Arjantin	23	77	Almanya	56	44
Yunanistan	30	70	Japonya	59	41
			İtalya	28	72

Yukarki vergiler toplamına mahallî idarelerce alınan vergiler, sigorta primleri ve döner sermayeli amme işletmelerinin kârları eklendiği takdirde vergi yükü şöyle olmaktadır<sup>1</sup>.

Yıl	(%)
1958	13.68
1959	15.23
1960	15.41
1961	16.13
1962	15.48
1963	15.71
1964	16.30

Mevzubahis miktarlara, köye has imece vesaire gibi vergiler ile İktisadi Kamu İşletmelerinin beyan edilmiş net kârlarını ilâve edersek Türkiye'de Kamu Sektörü Payının % 17 civarında olduğu görülür. Buna mukabil az gelişmiş ve gelişmiş memleketlerin başlıcalarının vergi yükü aşağıda gösterilenlerden ibarettir.

Memleket	Az Gelişmiş Ülkeler		Gelişmiş Ülkeler		
	Fert Başına Millî Gelir (TL.)	Vergi Yüğü (%)	Fert Başına Millî Gelir (TL.)	Vergi Yüğü (%)	
Tanganika	630	12.23	İtalya	7.718	23.53
Uganda	725	17.14	Fransa	14.000	28.90
Hindistan	817	8.28	İngiltere	13.620	37.09
Nijerya	908	8.41	Y. Zelânda	15.900	33.18
Seylan	1.180	19.35	İsveg	18.500	33.31
Kolombiya	2.450	12.87	Amerika	27.400	29.31
Türkiye	2.179	12.58	Almanya	14.000	29.31

Bu mukayeseden, Türkiye'de vergi yükünün seviyesi hakkında bir neticeye varmak mümkün müdür? Bazı Türk ekonomistlerine göre, yalnız vergi yükü nisbetlerini mukayese etmekle muayyen bir memlekette vergi yükünün ağır veya hafif olduğuna hükmedilemez. Bu konuda tam bir sonuca ulaşabilmek için mezkûr nisbetlerin fert başına millî gelirle bağlantılı olarak mütalâası lâzım gelir.

1) Tabloda görülen nisbetler, genel bütçe vergilerinin millî gelire olan oranlarını ifade etmektedir.

Derhal şu hususu belirtelim ki, sözü geçen tahlil yapılsa dahi, mukayeseden vergi yükünün fazla ve noksanlığı hakkında bir netice çıkarmak imkânı bulunamayacaktır. Çünkü, yukarki tablo dikkatle incelendiği zaman, meselâ Seylan ve Uganda'nın fert başına millî geliri Türkiye'den az olmasına rağmen, bu memleketler Türkiye'den fazla vergi tahsil etmekte, hatta bu memleketlerde tahsil olunan vergiler, gelişmiş memleketler seviyesine yaklaşmaktadır. Keza, gelişmiş ülkelerin kendi aralarındaki mukayesede ise, fert başına millî gelire vergiler arasında tam bir bağın bulunmadığı görülmektedir. Bu bakımdan münhasıran fert başına millî gelire bağlantılı olarak yapılacak mukayese, bizi hüküm vermeye sevkedememektedir. Mukayeseden müsbet bir sonuca varabilmek için, aynı zamanda kamu harcamalarının terkiibini de tahlil süzgecinden geçirmek lâzımgelir. Ancak ondan sonra milletlerarası vergi yükü mukayeselerinden bazı sonuçlara ulaşmak mümkün olabilir.

16 az gelişmiş memleketin kamu giderlerinin terkiibi hakkında A. MARTİN ve W. LEWIS tarafından hazırlanmış olan bir etüd konumuza ışık tutucu mahiyettedir. Mevzubahis etüdde görülen memleketlerden tipik birkaçının kamu giderlerinin yüzdeleri ile Türkiye'ye ait olanlar aşağıya çıkarılmış bulunmaktadır: <sup>1</sup>

Kanun giderleri	Tanganika	Hindistan	İtalya	Fransa	İngiltere	İsveç	Amerika	Türkiye
İdare giderleri	3.87	3.09	3.76	3.32	2.36	3.07	2.40	2.85
Eğitim giderleri	1.70	0.77	2.99	1.97	3.47	4.27	2.40	2.30
Sağlık giderleri	1.28	0.44	2.08	1.62	3.28	2.57	0.92	1.21
İktisadi giderler	3.83	1.85	3.96	3.90	2.41	3.35	1.52	6.34
Sosyal Güvenlik	0.50	0.18	4.33	3.51	5.84	5.59	3.49	1.76
Savunma	0.27	1.91	5.33	9.49	9.89	3.74	13.90	5.72
Devlet borcu	0.33	60	1.97	1.97	4.77	0.81	2.16	1.14
Sair	0.13	—	0.16	—	1.98	0.09	0.64	1.48
<b>Toplam</b>	<b>11.91</b>	<b>8.84</b>	<b>24.58</b>	<b>25.78</b>	<b>34.00</b>	<b>23.49</b>	<b>27.43</b>	<b>22.80</b>

Yukarki tablodan çıkarılan ilk netice gelişmiş ülkelerde sosyal güvenlik harcamalarının, az gelişmişlere nazaran fazla olduğudur.

<sup>1</sup> Yabancı memleketlere ait rakamlar 1952 - 1953 yıllarına aittir. Türkiye'ye ait nisbetler ise, Ziya Eralp'ın «Devlet Maliyesi» isimli kitabından alınmıştır ve 1953 yılı nisbetlerini göstermektedir.

Bu türlü harcamalar daha ziyade cemiyetin düşük gelirli tabakalarına yöneldiğinden, gelişmiş memleketlerde düşük gelirli tabakaların vergi yükününün daha az olduğu sonucu çıkarılabilir. Ayrıca mezkûr tablo, gelişmiş ülkelerde eğitim ve sağlık masraflarının fazla olduğunu göstermektedir. Bu durum, gelişmiş memleketlerde vergi yükünün düşük gelirliler lehine seyrettiğinin alâmetidir. Türkiye'de ise, sosyal güvenlik masraflarının azlığı, vergi yükününün daha ziyade düşük gelirlilerle yöneldiğini ifade eden bir misaldir.

b) *Sektörler itibarile Vergi Yükününün Dağılışı:*

Türkiye'de sektörler itibarile vergi yükünün dağılışı ilk defa Fransa'dan getirilen Mr. Picharles tarafından hesaplanmıştır. Bu zatın hesapları 1930 yılına aittir. Sözü edilen şahsın tahminlerine göre, Türk ekonomisindeki sektörler itibarile vergi yükü dağılışı sırasile, ziraate % 7.05, sanayi ve ticarete % 1.85, meskenlerde % 15.60, memur ve işçilerde % 18.40'dır. Bu mevzuda ikinci araştırma, Maliye Bakanlığı tetkik Kurulu Baş Raportörü Nazif Öker'e aittir. Bu hesaplar sonunda sektörlerin vergi yükleri aşağıdaki şekli almaktadır.

Sektör	Vergi Yüğü (%)
Ziraat	7.45
Ticaret, sanayi	6.81
Mesken	16.84
Hizmet	34.11

Aynı araştırmacı son defa 1953 yılı için bir tahmin daha yapmıştır. Ancak bu tahminde yalnız vasıtasız vergiler esas alınmıştır. Hesaplama sonunda şu nisbetler bulunmuştur.

Sektör	Vasıtasız Vergiler Yüğü (%)
Ziraat	1.8
Sanayi	6.5
Ticaret	10.5
Nakliyat	2.7
Mesken	7.5
Hizmet	7.4



Nazif Öker'in takip ettiği usulden hareketle tarafımızdan 1963 yılı için yapılan bir denemede ise şu nisbetler tesbit edilmiştir:

Sektör	Vasitasız Vergiler Yüğü (%)
Ziraat	1.—
Sanayi	10.—
Ticaret	13.5
Ulaştırma	1.4
İnşaat	1.3
Hizmetler	8.—

1953 ve 1963 yıllarına ait nisbetlerin mukayesesinde, ulaştırma sektörünün vasitasız vergi yükünde azalma, buna mukabil mesken, ticaret, sanayi ve hizmetler sektöründe artış husule geldiği anlaşılmaktadır.

Vasıtalı vergilerin Türkiye'deki dağılışı hakkında fikir verecek diğer bir etüd, Atilla İdaş tarafından hazırlanmış «1963 INPUT-OUTPUT» tablosudur. Bu tabloya nazaran ithal sırasında alınan vergi ve resimlerin % 33.4'ü sanayi sektörünün sabit yatırımını teşkil eden makine ve tesisatla ilgilidir. Bu çeşit vergi ve resimlerin amortisman yolu ile mamül maliyetine intikal ettirildiği bilinmektedir. Yatırım indirimi, degresif amortisman ve gümrük vergilerinin taksitlendirilmesi gibi müsait tedbirlere rağmen, mevzu bahis vergilerin uzun sürede sanayicinin üzerinde kaldığı anlaşılmaktadır. Bu hal sanayi sektörünün bir süre vasıtalı vergilerin mühim bir kısmını taşımaya mecbur kaldığını ifade etmektedir.

Yapılan başka bir tahmine göre Türkiye'nin toplam vergi yükü, ziraat sektöründe % 7, diğerlerinde ise % 20—25 arasında değişmektedir.

c) *Tek Vergiye göre Yüğüün Dağılışı:*

Türkiye'de tek vergi yükü tahmini yalnız gelir vergisi için mevcuttur. Vaki tahminlere göre, Türkiye'de gelir vergisinin millî gelire oranı 1958 yılında % 3,10 iken 1964'de % 3,40'a yükselmiştir. Tipik birkaç ülkenin gelir vergisi nisbetleri ise şu şekildedir:

Memleket	Gelir Vergisi Yüklü (%)
Tanganika	5.21
Uganda	3.34
Hindistan	1.61
Nijerya	1.75
Seylan	4.72
İtalya	4.54
Fransa	7.82
İsveç	16.75
Amerika	15.86
Türkiye	3.40

Yukarki mukayeseden çıkarılan sonuç, gelir vergisi nisbetinin gelişmiş ülkelerde az gelişmiş memleketlere kıyasla daha yüksek oluşudur. Bu durum, gelişmiş memleketlerde vergilendirmenin daha adil esaslara bağlanmış olduğunu gösterir.

Türk Gelir Vergisi tarifesine nazaran vergi nisbetleri, 2.500,— liraya kadar % 10'dan başlamak üzere % 59.1'e kadar çıkmaktadır. Bir milyondan sonra nisbet nisbî olup % 60'dır. Kanunumuzda mevcut çeşitli muafiyet ve istisnalar sebebiyle, 40.000 liraya kadar olan gelir dilimlerinde fiilî vergi nisbetleri büyük farklar arz etmektedir. Meselâ 2.500,— Liralık tranş dahilinde ziraî, götürü ticaret ve serbest meslek kazanç elde edenler vergi ödemezken, ücretliler % 10, gayrimenkul sermaye iradı sahipleri % 25 vergi ödemektedir. 10.000 liralık dilimde ziraî kazanç sağlayanlar % 15, ücretliler % 16.2, göçmenler % 4.8, menkul sermaye iradı sahipleri % 25 nisbetinde vergi vermektedir. 40.000 liralık transta ise nisbet, göçmenler % 20.1, telif hakkı sahipleri, değerlendirme dışarda ise hiç, içerde ise % 23.7, diğer gelirlerde % 26.5'dir. 500.000 ve 600.000 liralık dilimler aynı nisbette yani % 53.3 nisbetinde vergiye tabidir. Elinde devlet tahvili olanlar gelirin tutarı ne olursa olsun vergi ödemektedir.

Görülüyor ki gelir vergisi kanunumuz muhtelif kaynaktan doğan aynı gelir dilimine dahil gelirleri farklı nisbetlerde vergiye tabi tutmaktadır. Bu hal vergi sistemimizin noksanlıklarından birini teşkil etmektedir.

d) *Gelir Grupları İtibarile Vergi Yükünün Dağılışı:*

Türkiye'nin gelir grupları itibarile vergi yükü tahminleri ilk defa ENOS tarafından yapılmıştır. Enos'un etüdündeki gelir grupları tasnifi sosyo - ekonomik mahiyet arz etmektedir. Enos'un raporundaki rakkamlar şunlardır:

Gruplar	Çalışan Nüfus (+ 000)	Nüfus (%)	Ortalama Gelir (TL)	Millî Gelirde Payı (%)	Vergi Yükü (%)
Düşük tarım	10.292	72.21	1.100	22.4	6.7
Orta tarım	484	3.40	8.550	8.2	2.7
Yüksek tarım	84	0.65	47.260	7.8	12.5
Ücretliler ve ufak iş sahipleri	2.884	20.25	5.210	29.7	23.4
Memurlar	401	2.82	9.430	7.5	28.-
Müteşebbisler	95	0.67	129.900	24.4	27.1

Tablo'nun tetkikinden de anlaşılacağı üzere, Türkiye'de çalışan nüfusun % 72.21'ini teşkil eden köylüler, en az gelire sahiptir. Millî gelirdeki hissesi % 22.4 olan bu grubun vergi yükü % 6.7'dir. Millî gelirin % 32.2'si, nüfusun % 1.23'ünü teşkil eden yüksek tarım sahipleri ile müteşebbislere dağılmaktadır. Bu konuda Hüsnü Kızılyallı tarafından yapılmış diğer etüdde ise, ziraat sektöründeki nüfusun % 10'unun bu sektör gelirinin % 53.23'ünü aldığı belirtilmektedir.

Bu izahat Türkiye'de gelir bölüşümünün geri kalmış memleketlere benzediğini göstermektedir. Halbuki ileri memleketlerde bunun tam tersi tezahür etmektedir. Gerçekten Amerika'da yapılan bir incelemeden anlaşıldığına göre, 1929'da Amerikan nüfusunun % 5'i millî gelirin % 30'una sahip iken 1960'da bu yüksek gelire sahip grubun millî gelirdeki hissesi % 19.6'ya düşmüş, buna mukabil, nüfusun % 20'sini teşkil eden alt grubun millî gelirdeki hissesi 1960 yılında, 1929'un % 13.8'ine karşılık, % 16.4'e çıkmıştır. Diğer taraftan Amerika'da muhtelif gelir gruplarının fiilî gelir vergisi nisbetleri şu şekildedir:

Nüfus (%)	Gelirin dağılışı, Vergiden evvel	Ortalama Gelir (%)	Gelir Vergisi (%)
% 1 —	7.6	471.880	25.9
% 4 —	12.—	185.430	14.2
% 15	25.8	106.490	9.4
% 20	22.7	70.200	8.5
% 20	16.4	50.610	7.4
% 20	10.9	33.820	5.8
% 20	4.6	44.180	3.5
Toplam 100	100.—	64.917	10.1

Tabloya nazaran Amerika'da en yüksek gelire sahip olan grup gelirin % 7.6'sını almakta ve % 25.9 nisbetinde gelir vergisi ödemektedir. Halbuki Türkiye'de hemen, hemen aynı nisbetteki nüfusu (% 1.23) teşkil eden yüksek tarım sahipleriyle müteşebbisler gelirin % 32.2'sine sahip olmalarına rağmen, vergi yükü ortalaması % 24'dür. Bu mukayese Türkiye'de yüksek gelir sahiplerine ait gelir vergisi yükünün Amerika'ya kıyasla hafif olduğunu teyit etmektedir.

## II — *Tüzel Kişilere ait Vergilerin Dağılışı:*

Yukarıki bölümlerde açıklandığı gibi vergi yükü: vergi/gelir münasebetinden ibarettir. Tüzel kişinin kazancı tüzel kişiliğe tahsis edilmiş sermayeden doğduğuna ve tüzel kişiliğin hakiki hüviyeti ne olursa olsun, kazanç neticede sermayedara gideceğine göre, bizatihi tüzel kişinin gelir elde etmesi bahis konusu olamaz. Aynı zamanda tüzel kişilerin ödedikleri vergilerden vasıtalı olanların satış fiyatına eklenerek müstehlike ve vasıtasız vergilerin de ya müstehlike veya sahiplere aktarıldığı bilinmektedir. Sahipler ise ya amme idareleri ya da fertlerdir. Amme idareleri için vergi yükü esasen bahis konusu olmamaktadır.

Bilhassa konumuz yönünden bizi ilgilendiren Kurumlar Vergisinin in'ikası mevzuundaki genel görüş bu verginin hissedarlara yansıtıldığı merkezindedir. Türk Kurumlar Vergisi Kanunu bu görüşün tesiri altındadır. Türkiye Sınâî Kalkınma Bankasınca hazırlanmış «Sermaye Piyasası Etüd»ünde de Kurumlar Vergisinin hissedarlara yansıtılacağı düşüncesi hakimdir. Halbuki son zamanlarda Amerika ve İngiltere'de yapılan denemeler Kurumlar vergisinin

uzun vadede müstehlike intikal etmekte olduğunu ortaya çıkarmıştır. Hangi istikamete olursa olsun, orada bir yansıtma mevcut olduğuna nazaran, kurumlar için vergi yükünden bahsetmek doğru değildir. Bu itibarla kurumlarda vergi yükü denilince kurumlar vergisinin tarife ve nisbeti hatıra gelebilir.

Kanaatimce Kurumlar Vergisinin asıl ihdas sebebi, devletlerin durmadan artan para ihtiyaçlarını karşılamak üzere en az direnmeye karşı en fazla ve yaygın bir gelir kaynağı bulmuş olmasıdır. Hakikaten bütün memleketlerde vergi nisbetleri arttırıldığı halde kurumlar vergisine tabi olan müesseseler adedinin ve vergi hasılatının devamlı şekilde çoğalması bu görüşü teyit etmektedir. Bu bakımdan kurumlar vergisini kaldırmayı düşünmek imkânsız olup gelir vergisile birlikte tatbiki zaruridir. Bu durumda kurumlar vergisi ve nisbetini belirli bir gayenin vasıtası olarak kullanmak icabeder. Kanaatimce bu gaye tasarrufu teşvik ve bilhassa küçük tasarrufların büyük yatırımlara yöneltmesini temin etmek olmalıdır. Kurumlar vergisinin uygulandığı bazı memleketlerin vergi nisbetleri şöyledir:

Memleket	Vergi Nisbeti (%)
Amerika	% 52
İngiltere	% 45.5
Hollanda	% 47
Almanya	% 50
Yunanistan	% 35
İsrail	% 33

Yukarıdaki nisbetlere bakarak şu veya bu memleketin vergi nisbetinin az veya çok olduğu neticesini çıkarmak imkânsızdır. Çünkü, böyle bir sonuca ulaşabilmek için adı geçen memleketlerin kurumlar vergisi matrahının nelerden ibaret olduğunu kurum kazancının ayrıca gelir vergisi stopojna tabi tutulup tutulmadığını ve kurumlar vergisinin gelir vergisinden mahsup edilip edilmediğini incelemek icabettiği gibi, ilgili memleketin vergi politikasını da bilmek gerekir. Her memleketin kurumlar vergisinin özelliklerini ayrı, ayrı açıklamak uzun zaman alacağından, konuşmamızda sadece Türk Kurumlar Vergisi üzerinde durmak istiyoruz.

Evvelce de bahsedildiği gibi, Türk Kurumlar Vergisi sermaye kazançlarının diğer kaynaklardan elde olunan gelirden daha fazla nisbette vergiye tabi olması lâzımgelseceği ve verginin neticede hissedarlara intikal ettiği gerekçesine dayanmaktadır. Vergi Nisbeti özel kurumlarda % 20, iktisadî teşekküllerde % 35'dir. Kanun vazının inanışına göre özel kurumlarda ihtiyat düşüldükten sonraki matrah gelir vergisi stopajına tabi tutulduğundan, özel ve âmme teşebbüslerin vergi nisbetlerinde farklılık yoktur. Kurumlar vergisinin şimdiye kadarki tatbikatı gelir vergisi nisbeti % 35'in üstünde olan aile ve arkadaş topluluklarını kurumlaştırmaya ve kurum kârlarını işletmede bırakmaya sevk etmiştir. Bu hal, vergi hasılatını azalttığı gibi, aile ve arkadaş şirketlerinin mahiyetleri icabı başka ortak almak istememeleri ve diğer hukukî, iktisadî ve malî sebeplerin de inzımanı ile, küçük tasarrufların anonim şirketlere kaymasını önlemiştir. Böylece büyük sermayeli şirketlerin teşekkül edememesi yüzünden, mühim yatırımların tahakkuku mümkün olamamaktadır. Türkiye'de tahsil edilen kurumlar vergisinin genellikle % 45'i İktisadî Kamu Müesseseleri tarafından ödenmektedir. 440 Sayılı Kanuna müsteniden kurulmuş anonim şirketlerin kârları da nazara alınırsa, kamu idarelerinin ödediği kurumlar vergisinin toplamı % 50'yi bulmaktadır. Kurumlar vergisinin mütebakisi, özel sektöre ait anonim ve limited şirketlerle alâkalıdır. Diğer kurumların vergi dönemeleri ise çok cüzi kalmaktadır.

Bütün bu düşüncelerin ışığı altında Türk Kurumlar Vergisi ve tarifesinde aşağıdaki değişikliklerin yapılmasının zarurî olacağı düşüncesindeyiz.

1 — Aile ve arkadaş şirketlerinin halihazır kurumlar vergisi nisbetleri en az % 50'ye çıkarılmalıdır. Ancak bu takdirde mevzu bahis şirketlerin ortaklarına diledikleri takdirde gelir vergisine tabi olabilme hakkı bağışlanmalıdır.

2 — Halka açık anonim şirketlerin dağıtılan ve dağıtılmayan kazançları % 35 nisbetinde Kurumlar Vergisine tabi tutulmalı, dağıtılan temettülere isabet eden kurumlar vergisinin gayrimenkul sermaye iratlarında olduğu gibi beyanname üzerinden hesaplanacak gelir vergisinden mahsubuna imkân verilmeli ve 5.000,— lirası aşmayan temettüller için gelir vergisi istisnası kabul edilmelidir.

3 — İktisadî Devlet Teşekküllerinin vergi nisbeti şimdiki seviyede yani % 35 olarak kalmalı ve eşitliği sağlamak bakımından bu

işletmeler için de yatırım indiriminden istifade hakkı bağışlanmalıdır.

4 — Kurumlardan gelir vergisi stopajı kaldırılmalıdır.

**E — S O N U Ç :**

1. Türkiye'de gelir dağılımı adil değildir.
2. Vergi yükü, daha ziyade düşük gelirli taraflardan çekilmektedir.
3. Kurumlar vergisi, halihazır şekli ile, aile ve arkadaş şirketlerinin gelişmesine imkân vermiştir. Bu türlü şirketlerin vergi nisbetleri artırılmalıdır.
4. Kurumlar vergisinde gelir vergisi stopajı kaldırılmalı ve dağıtılan temettülerle ilgili kurumlar vergisinin gelir vergisinden mahsubuna imkân verilmelidir.
5. Sermaye piyasasının geliştirilmesi bakımından, halka açık anonim şirketlerin temettülerinde, muayyen bir hadde kadar gelir vergisi istisnası kabul edilmelidir.

Saygılarımla.

Türkiye Sınâî Kalkınma Bankası  
Takip ve Tahsil Müdürü  
Tacettin GÜVEN

**Konferansın Hazırlanmasında İstifade  
edilen Eserler**

Eserin Adı	Yazarı
1. Vergi yükü	Prof. Dr. Mehduh Yaşa
2. Türkiye'de Vergi Yükü Meseleleri (1966)	Salih Şanver
3. 1956 Yılında Türkiye'de Ziraat Sektöründeki Vergi Yükü	Dr. Üren Arsan Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi XIV/2.3 4 2-43
4. Vergi ve Kalkınma (1963)	Prof. Orhan Dikmen ve Prof. Mehduh Yaşa
5. Türkiye'de Vergi Yükü (1961)	N. Öker, Maliye Tetkik Kurulu Yayın.
6. » » » (1952)	» » » » » »
7. » » » (1955)	» » » » » »
8. Türkiye'de ve Yabancı Memleketlerde Vergi Yükü	Şadi Özer, İktisat ve Maliye Mecmuası, Kasım 1955
9. Millî Gelir - Millî Muhasebe Çalışmaları	Devlet İstatistik Enstitüsü, Ocak. 1965
10. 1963 İntput - Output tablosu Çalışmaları	Devlet Plânlama Teşkilâtı Devlet İstatistik Enstitüsü
11. Türkiye Gelirleri Bülteni	Sayı: 17 - 1966
13. Devlet Maliyesi (1954)	Ziya Eralp, Maliye Tetkik Kurulu Yayınları
14. World Bank Atlas of Per Capita Product And Population	
15. Patterns of Public Revenue and Expenditure (1956)	Alison Martin, W. Arthur Levis
16. Maliyeye Dair Tetkikler (1950)	Meumark
17. Maliye İlimi	İbrahim Fazıl Pelin
18. Vergi Politikası (1962)	Doçent Dr. Kenan Bulutoğlu
19. Türk Vergi Sistemi (1966)	» » » »
20. Sermaye Piyasası Etüdü (1964)	Sermaye Piyasası Tertip Heyeti
21. Sermaye Piyasası Çalışma grubu İktisadî ve malî raporları	» » » »
22. Sermaye Piyasası Semineri	» » » »
23. Maliye Enstitüsü Konferansları	—
24. Birinci Beş Yıllık Kalkınma Plânı beş Yıllık Programlar (1963-1967)	—
25. Türkiye'de Tasarruf Bonoları (1965)	Prof. M. Orhan Dikmen
26. Türk Vergi Kanunları	—
27. İctihatlar Külliyyatı	İktisat ve Maliye Mecmuası Neşriyatı