

İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ YAYINLARINDAN: No.: 665

İKTİSAT FAKÜLTESİ: No.: 85

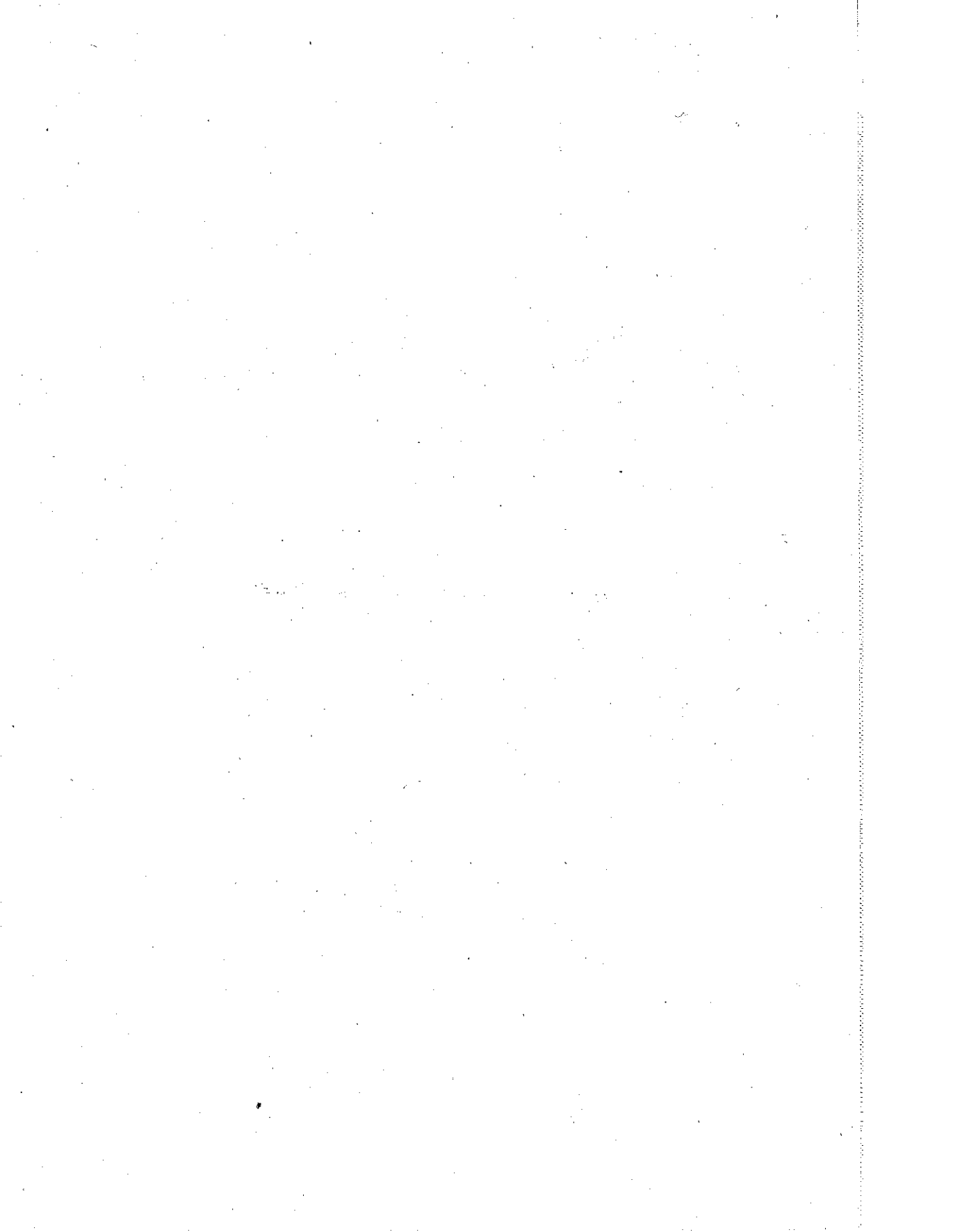
MALİYE ENSTİTÜSÜ: No.: 1

MALİYE ENSTİTÜSÜ KONFERANSLARI

(Birinci Seri - Sene 1955)



İSMAIL AKGÜN MATBAASI
İSTANBUL - 1956



Ö N S Ö Z

Maliye Enstitüsü, ilk kuruluş senelerini kendi içine kapanmış bir halde hazırlıkla geçirmiştir. Bu müddet zarfında, bir taraftan kadrosunu, diğer taraftan da — dar bütçesinin müsaadesi nisbetinde — kütüphane ve arşivini tesise çalışmıştır. Bugün, 2000 i aşan kitap mevcudu ile, Enstitü Kütüphanesi, muhtelif dillerdeki en son malî literatürün büyük bir kısmını ihtiva etmektedir.

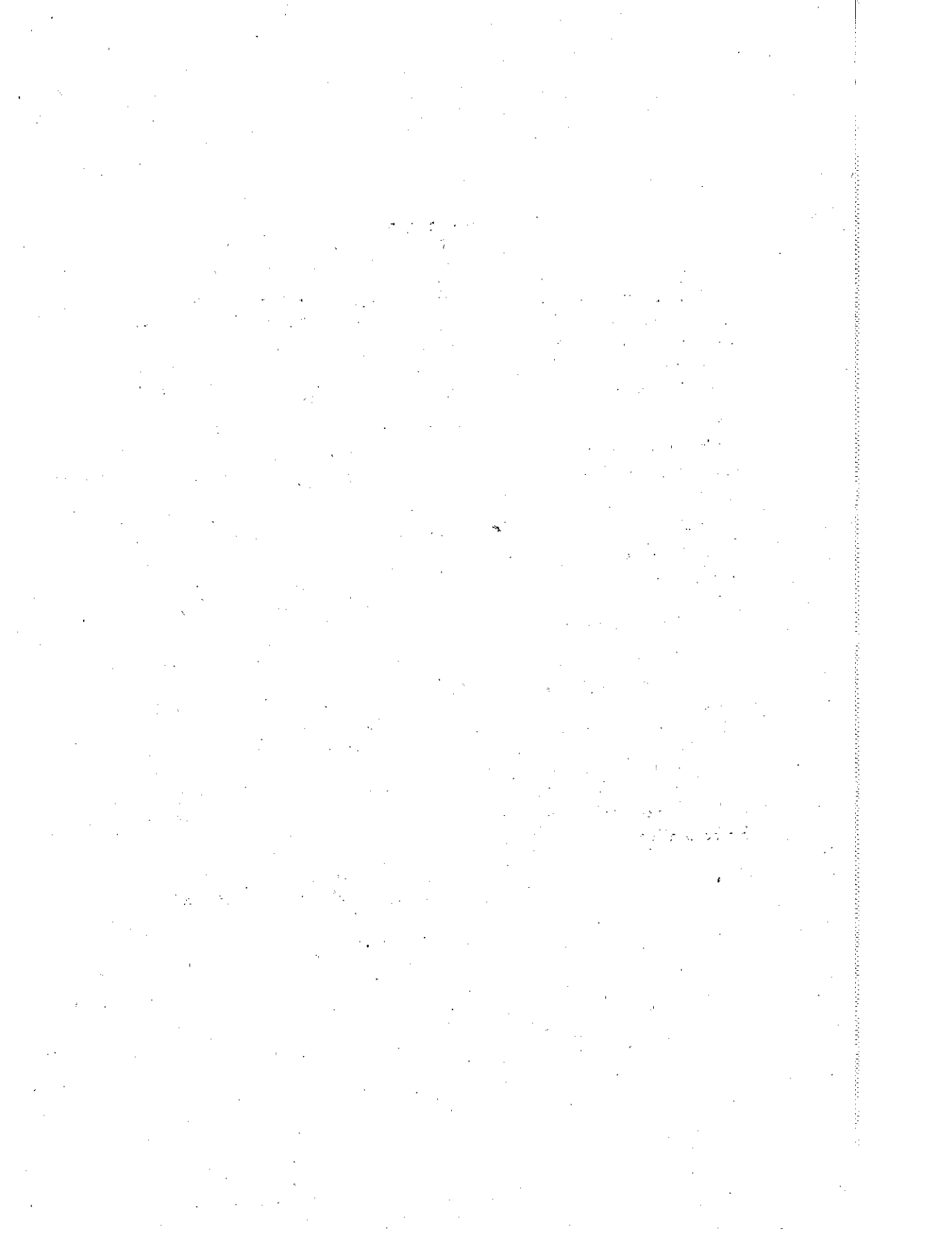
Yine ilk kuruluş seneleri zarfında, Enstitü, muhtelif daire ve müesseseler tarafından gönderilen mevzu ve lâyihalara müteallik raporlar tanzim etmiştir. Fakat bütün bu çalışmalar Enstitünün nüvesini teşkil eden dar kadro içinde kalıyordu.

Geçen sene, Enstitünün, bir konferans serisi hazırlamak suretile, daha geniş bir müteahhasıs ve alâkalılar muhitini, konferansçı ve dinleyici olarak harekete getirmek zamanının geldiği neticesine varıldı. İşte, elinizde bulunan bu kitap, bu düşüncenin mahsulü olan birinci seri konferanslarının, verildikleri tarih sırasile, basılmasından vücut bulmuştur.

Hâlen ikinci seri konferanslar başlamış bulunmaktadır. Bunlar da, tamamlanınca bastırılacaktır. Bu suretle, bir müddet sonra, müteaddit ciltler teşkil edecek olan "Maliye Enstitüsü Konferansları,,nın, muhtelif malî meselelerin tetkikinde zengin bir kaynak haline geleceğini ümit ediyoruz.

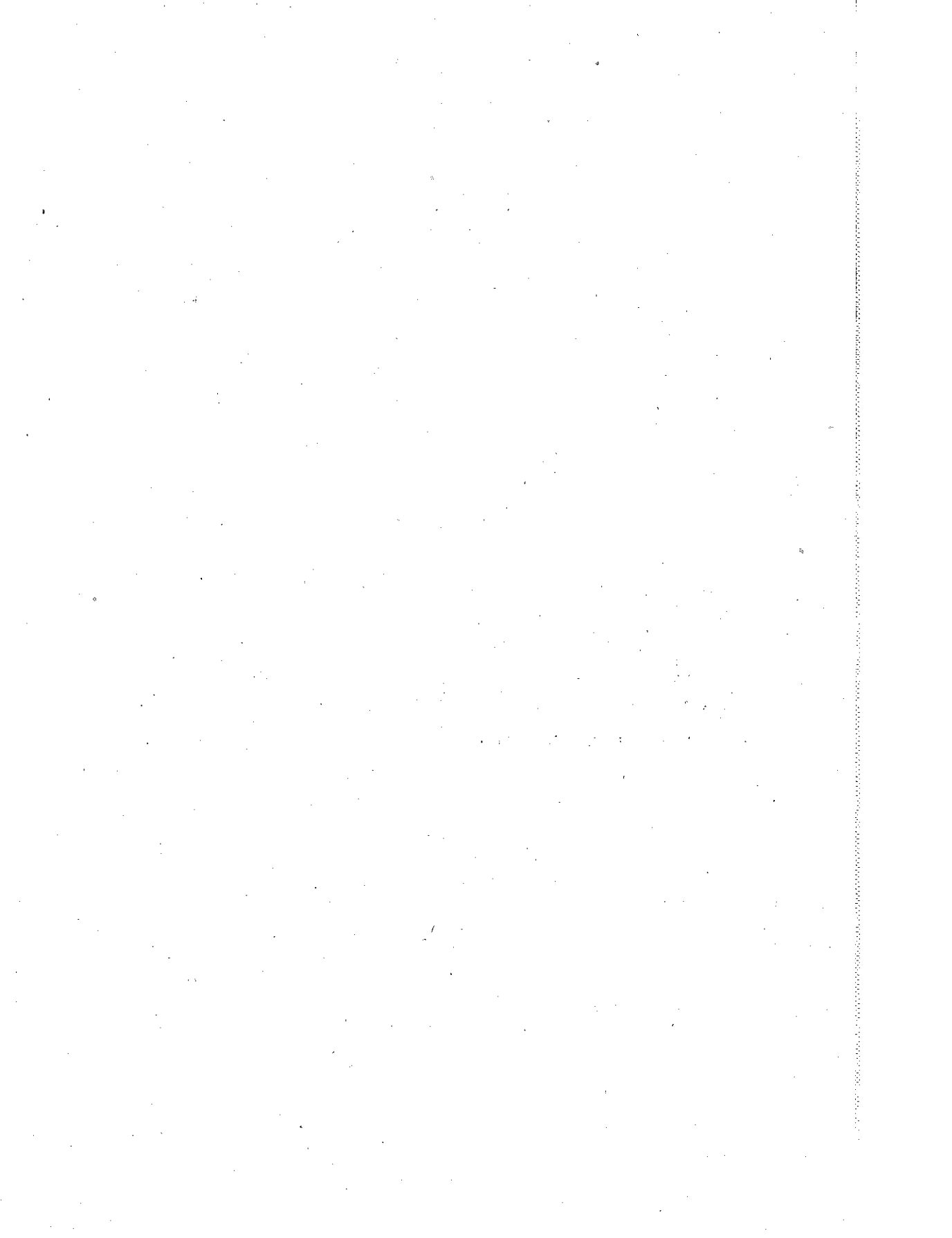
Bize, bu kitabı, neşretmek imkânını bahşeden kıymetli konferansçılara teşekkür ederken, bu konferansların seçkin dinleyici ve okuyucularına ve keza bu kitabın baskı ve tashih işlerinde çalışmış olan genç arkadaşlarımıza teşekkürü bir borç biliriz.

Maliye Enstitüsü Müdürü
Doç. M. ORHAN DİKMEN



İÇİNDEKİLER

	<u>Sahife</u>
M. ORHAN DİKMEN : Önsöz	VII
AYDIN YALÇIN : Bütçe ve İktisat Politikamız	1 — 8
MEMDUH YAŞA : Türk Gelir Vergisine Mütcellik Bazı Meseleler	9 — 21
M. ORHAN DİKMEN : Liberal, Bitaraf ve Müdahleci Vergi Politikaları	23 — 39
BEDİ N. FEYZİOĞLU : Muamele Vergisi, Gelir Vergisinin Yerini Tutabilir mi?	41 — 57
SUAT BAŞAR : Vergi Kazasının Mahiyeti	59 — 72
EKREM ÖZELMAS : İktisadi Devlet Teşekküllerinin Mürakabesi	73 — 82
BESİM ÜSTÜNEL : Gelir ve Servet Vergilerinin İktisadi Tesirleri	83 — 91
RASİM SAYDAR : Vergi Hukukumuzda Mali İştirakler	93 — 102
MÜBİN BAŞAR : Vergi Hukukunda Tefsir	103 — 112
BASRİ BORA : Kıymet Esasına İstinad Eden Yeni Gümrük Tarifemiz	113 — 125
RECEP TURGAY : Türkiyede Gelir Vergisi Tatbikatı	127 — 153
ESAT TEKELİ : Bizde Vergi Hukuku ve Vergi Kazası	154 — 161



BÜTÇE VE İKTİSAT POLİTİKAMIZ

Aydın YALÇIN

Siyasal Bilgiler Fakültesi İktisat Doçenti

İktisat politikasının umumiyetle tahakkuk ettirmek istediği başlıca iki hedef vardır. Bunlardan biri iktisadî gelişme, diğeri ise iktisadî istikrardır. İktisadî gelişme bir memleketin tabii ve beşerî kaynaklarını teşhiz ederek harekete getirme ve bu suretle o memleket halkına daha yüksek bir hayat standardı temin edecek şekilde istihsal kapasitesini arttırma demektir. Bununla beraber istihsal kapasitesinin yaratılmış olması, iktisadî refahın artmasını ve bunun devamlı olmasını garanti etmez. Millî istihsal kapasitesi artırılırken, bununla muvazi olarak millî talep hacminin de geliştirilmesi lâzımdır. Eğer millî talep artırılan istihsal kapasitesini karşılayabilecek şekilde yükselmemişse bu takdirde, daha yüksek bir seviyede başlayan istihsalin devam etmesi mümkün olmaz. Buna mukabil, umumî talep, istihsal kapasitesinin ötesine geçmişse, bu takdirde ekonominin muvazenesi gene bozulacak demektir; birinci şıkta deflasyon istihsali kısımaya doğru tesir icra ederken, son şıkta enflasyon fiat istikrarını bozacaktır.

Dinamik şartlar içersinde, muhtelif âmillerin tesiriyle bir ekonomide yatırım seviyesinin yükselmesi ve bu suretle istihsal kapasitesinin artması, talep cephesinden muvazi gelişmelerin meydana çıkmayışı yüzünden devamlı ve istikrarlı bir gelişmenin tahakkukunu önlemektedir. Harrod'un «müteber yahut lüzumlu gelişme hızı» (Warranted rate of growth) adını verdiği mefhum, bir taraftan teknolojik faktörlerle tayin edilen sermayenin marjinal verimliliği, diğeri taraftan marjinal tasarruf temayülü gibi unsurların tayin ettiği bir muvazene haliyle ilgilidir. Dinamik bir ekonomide, muvazene halini ifade eden böyle bir hattın inhiraf, iktisadî hayatın santrfüj kuvvetlerle, enflasyon veya deflasyon istikametlerine sürüklenmesine sebep olur. Hareket halinde olan ekonominin bu tarz bir muvazenesi gayet istikrarsızdır. Bu sebeple muvazene hattından inhirafı önliyecek, elâstikî bir kredi politikası ve fiskal politikamızın ehemmiyeti bu münasebetle bir kat daha artmış bulunmaktadır.

Teknolojik seviye ve marjinal tasarruf temayülü zaviyesinden birbirinden farklı mahiyet arzeden ileri ve az gelişmiş memleketler ekonomileri dinamik vetire içinde birbirinden farklı temayüller göstermektedir. İleri memleketlerde teknolojik seviyenin yüksek olması ve kapasitenin hızla ve kolaylıkla artırılabilmesi, buna mukabil marjinal tasarruf temayülünün yüksekliği, bu memleket ekonomilerini istihsale oryante bir karakter vermiştir. Buna mukabil az gelişmiş memleketlerde durumun aksi olması, bu memleketler ekonomisine, dinamik şartlar içinde talebe, oryante bir mahiyet vermektedir. İşte bu sebepten, iktisadî gelişme ve genişleme, ileri kapitalist memleketlerde fiatların düşmesine doğru bir tesir icra ederken, az gelişmiş memleketlerde, iktisadî sistemin genişlemesi ekseriya fiat yükselmeleriyle birlikte vuku bulmaktadır.

Bu sebeple, Türkiye gibi bir iktisadî bünyeye sahip bir memlekette devletin gerek arz, gerekse talep cephesinden iktisadî düzen üzerinde yapacağı bazı tesirlerin özellikleri vardır. Bu konferansta inceliyeceğimiz asıl mesele, son yıllarda reel olarak senelik vasatî % 9 gibi yüksek bir tempoya erişmiş olan iktisadî gelişmemizin, devlet bütçemizdeki gelişmelerle olan münasebetidir. Tasarruf kapasitesi düşük olduğu için, yatırım imkânları yani, istihsal kapasitesini genişletme imkânları mahdut olan ekonomimizde devletin bütçe politikasıyla sermaye teşekkülüne yardımı ne olmuştur? Devlet eliyle sermaye teşekkülü hareketinde baş vurulan yollar nedir? Devlet resmî ve hususî sermaye teşekkülüne yardım ederken, kaynakların muvazeneyi bozmayacak şekilde dağılışı vetiresine, bütçe politikası zaviyesinden ne gibi bir istikamet vermiştir, ve bu husustaki rolü ne olmuştur? Hülâsa bütçe politikası şuurlu veya gayri şuurî bir şekilde, umumî iktisadî politikanın icaplarına ve ihtiyaçlarına ne dereceye kadar cevap veren bir rol oynamıştır? Cevap aramaya çalışacağımız başlıca konular bunlardır.

Yatırımlar ve Finansmanı: Tetkik devresi olarak 1950 ile 1953 arasındaki 4 yılı alıyoruz. Tablo I in tetkikinden görüleceği üzere 1950 yılında yatırımların hacmi 1.160 milyon T. L. idi. 1953 yılında yatırımlar 2.190 milyon T. L. na çıktı; bu nispet carî fiatlarla gayri safi millî hasılanın 1950 senesinde % 11,7 ve 1953 senesinde % 13,4 ünü teşkil etmektedir. Bu devre esnasında reel millî gelir takriben % 36 civarında yükseldiği halde, yekûn kaynaklardan sermaye teşkiline tahsis edilen nispet demek ki % 1,7 nisbetinde artmıştır. İstihlâk ise, carî fiatlarla % 67 nisbetinde yükselmiştir. Aynı devre esnasında fiat artışı için % 5 - 10 civarında bir nisbet kabul edilse bile, bu, senede % 15 civarında bir yükselme ifade eder. Buna mukabil umumî yatırımlar aynı devre esnasında % 85 nisbetinde yükselmiştir. Gerek istihlâk, gerekse yatırım seviyesindeki bu

sür'atli artışta devlet maliyesinin mühim bir rol oynadığı aşağıdaki izahatımızla daha iyi anlaşılacaktır. Tablo II nin tetkikinden de görüleceği üzere, bu devre içinde resmî yatırımlardaki artış nisbeti 1,91 olduğu halde, hususî yatırımlarda 1.80 e çıkmıştır. Umumî yatırımlarda, âmme yatırımlarının nisbeti 1950 de % 41 olduğu halde, bu 1953 de % 45 e çıkmıştır.

Tablo II nin tahliline devam edersek, şu noktalar da dikkatimizi çekmektedir: Devletin ulaştırma ve enerji gibi, sosyal sermaye sahalarına 1950 de yaptığı yatırım 1950 de umumî devlet yatırımının % 66 sını teşkil ettiği halde, bu nispet 1953 de % 70 e yükselmiştir. Bu vakianın ışığında, hususî sektörün sanayi sahasındaki yatırımlarının aynı devre esnasında 2,30 misli arttığına işaret etmek yerinde olur. Devlet ziraatı da içine almak suretiyle, sosyal sermaye ve temel iktisadî sektörlerdeki yatırımlarıyla, hususî teşebbüse bir dışardan tasarruf (external economy) temin etmiş ve hususî sektörün gelişmesine büyük yardımda bulunmuştur. 1950 ile 1953 arasında yatırım hacminin artışı 950 milyon T.L. dir. Bunun 450 mil. T. L. âmme sektöründeki yatırım artışından gelmektedir. Ziraat, ulaştırma ve sanayi sahasındaki devlet yatırımlarının bu devredeki artışı ise 350 mil. T. L. dir.

Bu manzara bize, devlet yatırımları sayesinde temel iktisadî sektörlerin takviye edildiğini ve müstakbel iktisadî gelişme için, zeminin hazırlandığını ifade etmektedir. Keza, umumî sabit sermaye yatırımları içinde, teçhizatın inşaatı nisbeti 1950 de % 35,1 olduğu halde, bu nispet 1953 de % 36,8 e yükselmiştir. Devlet yatırımlarında bu nisbet 1950 de % 32,6, hususî yatırımlarda % 37,1 idi. 1953 de ise bu nisbetler, % 34,8 ve % 38,5 e çıkmıştır. Şu halde, gerek hususî, gerekse resmî yatırımların bünyesinde, makine ve teçhizatın oranı gittikçe artmaktadır. İlerde de temas edeceğimiz gibi bu hâdise, bilhassa dış ticaretimiz üzerindeki tazyiki artırma bakımından ehemmiyetlidir.

Yatırımların bünyevî gelişmesini bu şekilde umumî hatlarıyla gördükten sonra, şimdi bunun ne şekilde finanse edildiğini araştırmaya çalışalım. Tablo III. bize dahili yatırım kaynaklarını göstermektedir. 1950 ile 1953 devresi esnasında devletin bütçe politikasıyla tahakkuk ettirdiği kaynaklar 2,64 nisbetinde artmıştır. Yani devlet, bütçe kanalıyla sermaye teşebbüslerine yaptığı ilâveyi iki buçuk mislinden fazlaya çıkarmıştır. Buna mukabil hususî tasarruflardaki artış 1,73 nisbetindedir. Bütçe ve kurumların tasarruflarının umumî dahili tasarruf kaynaklarına nisbeti bu devre içinde % 32 den % 35 e çıkmış; fakat dış âlemi de içine alan umumî yatırım kaynaklarına kıyaslanırsa bu nisbet Tablo IV. de görüldüğü üzere % 30 olarak değişmemiştir. Buna mukabil bütçe yoluyla

tasarrufların iç finansman kaynaklarına nisbeti % 14,6 dan % 21,7 ye yükselmiştir. Dış âlemin Türkiyede sermaye teşekkülüne yaptığı yardım 1950 de % 5 iken, 1952 de % 20 yi, 1953 de ise % 10 u bulmuştur. Sermaye teşekkülü vetiresinde gerek bütçe yoluyla, gerekse resmî müesseseler kanalıyla devletin oynadığı rol kayda değer. Hele bu hususta bütçe politikasının yardımını tebarüz ettirmek yerinde olur.

Bütçe politikasının rolü: Bu suali cevaplandırabilmek için, âmme gelirlerinin gelişmesi ve masraflarının kullanılış tarzını incelemek icap eder.

Gelirler: Tablo 5. devletin bütçe politikasıyla G. S. millî hasıladan aldığı payın seyrini göstermektedir. Gayri safi millî hasıladan devletin vergilerle aldığı pay bu devre içinde % 13,1 den % 11,8 e düşmüştür. Bu devre esnasında cari fiatlarla GSMH. 1,75 nisbetinde arttığı halde devlet gelirleri 1.48 nisbetinde yükselmiştir. Bu bize hükümetin, artan millî hasıladan gittikçe daha az bir nisbette pay aldığını ifade etmektedir.

Gelire nisbetle umumî vergi nisbeti düşmekle beraber vasıtasız vergiler yoluyla alınan varidatın faktör maliyetinde millî gelire nisbeti gittikçe artmaktadır. Bu nisbet 1951 de % 3,1 iken 1953 de % 3,9 olmuştur. Vasıtalı vergilerinki ise % 7,1 olarak sabit kalmıştır. Bundan devletin diğer gelir kaynaklarının nisbetinin süratle düştüğü neticesi çıkmaktadır. İktisadî gelişmeye rağmen milletin daha az bir nisbette vergilenmesi, vergi varidatının istihlâkten çok tasarrufa gitmesi muhtemel olan gelirlerden alınması, ekonomimizin son 3 sene içinde göstermekte olduğu ârizaları izah bakımından da dikkati çeken noktalar. Aynı şekilde âmme yatırımlarının nisbeti % 41 den % 45 e çıkarken, âmme sektörünün tasarruf nisbetinin % 30 da kalmış olması, keza son yılların enflasyon ve dış ticaret açığı meselelerini izah bakımından hesaba katılması gereken noktalar. Mafih bütçe tasarruflarının nisbetinin % 14,6 dan % 21,7 ye çıkmış olması, memleketin hakikî ihtiyaçlarına uygun bir istikamette gelişmeyi ifade ediyorsa da, bu artışın kifayetsiz olduğunu hâdiseler göstermiş bulunmaktadır.

Bütçe gerekçesinde vasıtasız vergilerin nisbetinin 1951 de % 28 olduğu halde 1953 de bunun % 33 e çıkmış olduğu zikredilmektedir. Ziraatten gayri sektörlerde vasıtasız vergilerin bu sektörlerin umumî kazancına nisbeti 1951 de % 4,1 olduğu halde, bu nisbet 1953 de % 6 ya yükselmiştir. Vasıtalı vergilerin ziraat sektörü kazancına nisbeti 1950 de % 15 olduğu halde, bu 1953 de % 14 e düşmüştür. Aynı şekilde vasıtalı vergilerin diğer sektörlerin gelirine nisbeti 1950 de % 13,2 olduğu halde, 1953 de

bu nisbet % 11,1 e düşmüştür. Bu nisbetler vasıtalı vergi yükünün en fazla hangi sektör ve zümreler üzerinde düştüğünü kesin bir şekilde ifade etmeye kâfi gelmemekle beraber, bütün sektörlerin daha az vasıtalı vergi verdiklerini göstermektedir. Buna mukabil ziraat gelir vergisinden muaf tutulduğu için, vasıtasız vergi yükü gittikçe artan bir nisbet dahilinde diğer sektörlerin üzerine birikmektedir. Vasıtasız vergiler en yüksek nisbette, ticaret, hizmet ve imalât sektörlerine isabet etmekte ve nisbetleri de gittikçe artmaktadır. 1951 ilâ 1953 arasında ticaret sektöründe vasıtasız vergi nisbeti % 8,4 den % 8,7 ye, hizmetlerde % 4,4 den % 6,3 e imalâta ise % 2,3 den % 2,4 e çıkmıştır. Artık sürati en yüksek olan zümre hizmet ve serbest meslek zümresidir.

Gelirlerde vasıtasız vergilerin artış endeksi 1951 le 1953 arasında 160 olduğu halde vasıtalılarda 137 olmuştur. Bu bize istihlâk üzerine konan vergi yükünün gittikçe hafiflediğini (millî gelir ve masraf artışı hesaba katılınca) göstermektedir.

Masraflar: Masrafların bünyesindeki gelişmelere gelince, Masraflar Tablo V. in tetkikinden de görüleceği üzere, GSMH. nin 1950 de % 15,8 ini teşkil ettiği halde, 1953 de % 14,4 nisbetine düşmüştür. Aynı devre esnasında devlet cari masraflarının GSMH. ya nisbetleri % 13 den % 10,4 e düşmüştür. Demek ki devlet millî hasılanın daha az bir kısmını cari hizmetleri için kullanmaktadır. Buna mukabil bütçe masrafları içinde yatırım giderlerinin nisbeti aynı devre içinde % 12,2 den % 22,3 e çıkmıştır. Buradan da bütçe kanalıyla daha yüksek nisbetlerde sermaye teşekkülüne doğru bir gelişme meydana geldiği açıkça görülmektedir.

Yaptığımız bu geniş, fakat kısa tahlilden çıkarabileceğimiz bazı umumî neticeler vardır.

Devlet bütçe politikası yoluyla, iktisadî gelişme hedefi ile hülâsa edilebilecek olan umumî iktisadî politikaya yardımcı bir yol tutmuştur. Umumî iktisadî gelişmemizin tahakkukunda, bütçe yoluyla sermaye teşekkülü hareketinin büyük rolü olmuştur. Yalnız umumî iktisat politikamızla bütçe politikası arasında şuurulu bir koordinasyonun mevcut bulunduğu yolunda elimizde kâfi delil yoktur. Bütçe yoluyla sermaye teşekkülünün tahakkuk ettirilmesi, umumî gelir politikasında herhangi esaslı tedbir ve değişmelerle vukubulmamış, artan millî gelirden mevcut vergi strüktürünün otomatik olarak aldığı paylar bütçe fazlasının (cari gelirlerden cari giderlerin çıkmasıyla elde edilen tasarruf) fazla bir mesaiye hacet kalmadan doğmasına yardım etmiştir. Devletin gittikçe gelir vergilerine dayanan varidat politikasının hususî sektörde teşekkül eden sermayeleri ve tasarrufları devlet sektörüne nakletme ihtimali kuvvetlidir. Bu sebeple müteakip devrelerde gelirin mühim bir kısmı gene

TABLO : I

Kaynakların kullanılışı

	1950	1951	1952	1953
Yatırımlar	1.160	1.530	2.200	2.190
Devlet cari giderleri	1.290	1.330	1.500	1.700
Hususi İstihlak	7.430	9.190	10.510	12.430
Gayri safi milli hasıla	9.880	12.050	14.210	16.320

Kaynak: Robinson Raporu; GSMH. 1955 bütçe gerekçesinden alınmıştır.

TABLO : II

Yatırımların bünyesi

	1950		1952		1953		Endeks
	Resmî	Hususi	Resmî	Hususi	Resmî	Hususi	
Ziraat	30	115 (145)	80	210 (290)	155	175 (330)	2.28
Endüstri enerji...	135	165 (300)	160	270 (430)	205	380 (585)	1.95
Ulaştırma	190	40 (230)	300	120 (420)	345	75 (420)	1.82
Bina	185	300 (485)	200	500 (700)	235	490 (725)	1.65
Yekûn	490	620 (1110)	740	1100 (1840)	940	1120 (2066)	1.85
Endeks	100	100	151	177	191	180	
İnşaat	330	390 (720)	530	655 (1185)	615	685 (1300)	1.80
Donatım	160	230 (390)	210	445 (655)	330	430 (760)	1.95

TABLO : III

Yatırımların finans kaynakları

	1950	1951	1952	1953
Bütçe fazlası	161	196	385	426
Kurumlar [*]	180	272	314	234
	(341)	(468)	(699)	(660)
Hususi	719	792	991	1250
Yekûn	1060	1260	1690	1910

Kaynak: Robinson Raporu.

[*] İktisadi Devlet Teşekkülleri, Emekli Sandığı, İşçi Sigortaları Kurumu.

TABLO : IV

Umumî yatırım kaynaklarının nisbi önemi

	1950	1951	1952	1953
Âmne tasarrufları	30	31	32	30
Hususi tasarruflar	65	54	48	59
Dış âlem	5	15	20	10
Yekûn	100	100	100	100
Devlet tasarrufunun dahili tasarrufa nisbeti %	14,6	15,0	21,8	21,7

Kaynak: A. Yalçın, «Millî Tasarruf Hesabımızdaki Gelişmeler»
S. B. F. Dergisi, s. 1-4, 1953.

TABLO : V

Bütçe ve Millî Hasıla

(Milyon T. L.)

	1950	1951	1952	1953
G. S. M. H.	9.881	12.052	14.210	16.320
Vergiler	1.300	1.353	1.652	1.926
Vergilerin GSMH. ya nisbeti %	13,1	11,2	11,6	11,8
Faktör maliyetinde millî gelir	8.497	10.355	12.129	13.883
Vasitasız vergiler		330	425	542
Vasitasız vergilerin F. M. M. E. ye nisbeti %		3,1	3,5	3,9
Ziraat sektörü geliri	4.578	5.392	6.177	7.285
Vasitali vergiler	702	843	1.061	1.162
Zirai kazançlara nisbeti %	15	16	17	14
Diğer sektörler	5.323	6.660	8.033	9.035
Vasitasız vergilerin diğer sektörlerdeki kazanç nisbeti %		4,9	5,3	6
Devlet masrafları	1.567			2.350
Devlet masraflarının GSMH. ya nisbeti % ...	15,8			14,4

Kaynak: 1955 Bütçe Gerekçesi.

vasıtasız vergilerden artan bir nisbet dahilinde temin edilmeye devam edilecek olursa, bu takdirde, bütçe fazlasıyla sermaye teşekkülünün net ve munzam bir sermaye teşekkülünden ziyade, bu sermayenin hususî sektörden âmme sektörüne nakledilmesi tehlikesi vardır.

Yapacağımız diğer bir müşahede, devlet, gerek iç piyasada artan fiatları, gerekse dış âlemlerle muvazenenin bozulmasını önlemek hususunda, fiskal politikadan gereği kadar istifade etmemiştir. Hattâ umumî varidatın millî gelire olan nisbetinin düşmesine göz yummak suretiyle mütenakız bir bütçe politikası takip etmiştir, denilebilir. Halbuki devlet bütçesinin umumî iktisadî bütçe içinde kontrol edici rolü büyüktür. Devlet muhtelif sektörlerden alacağı varidat payları ile, umumî talebin iç ve dış istikrarı bozmasını önleyici bir tesir icra edebilirdi. Keza masraf ve bilhassa yatırım politikasıyla, dış ticaret muvazenemiz ve dahilî istikrar bakımından tesiri süratli tedbirler alabilirdi. Yukarıda da işaret ettiğimiz gibi, devlet yatırımlarında tesisat masraflarının nisbeti gittikçe artmaktadır. Hattâ son senelerde devlet yatırımlarında dışardan temin edilecek malzemenin umumî yekûnun % 50 sine baliğ olduğu görülmektedir.

Netice itibarile bir hüküm vermek icap ederse, bütçe politikamız bütün imkânlarını tam bir şekilde kullanmış olmamakla beraber, son yıllarda umumî iktisadî gelişme üzerinde aktif bir role sahip olmuştur. Bu rol, bununla beraber iktisadî düzenin iç ve dış istikrarının bozulmasına yol açmış ve bu hususta bütçe politikası kendine düşen görevi tam yapmamıştır. Bundan sonra gerek varidat, gerekse masraf cephesinden, bütçe politikamızın, yukarıda çizilen umumî hatlar dahilinde, istikrarlı bir şekilde iktisadî gelişmemize hizmet edecek bir yolda yürütülmesini ümit ederiz.

İstanbul, 31 Mart 1955

TÜRK GELİR VERGİSİNE MÜTEALLİK BAZI MESELELER

Dr. Memduh YASA

Istanbul Üniversitesi Maliye Doçenti

Memleketimizde bütçe devreleri itibarile beş senedir bir umumî gelir vergisi tatbik edilmektedir. Burada bu tatbikatın neticelerini, bazı vergi prensipleri bakımından bir tahlile tâbi tutmak istiyoruz.

Tahlillerimizi esas itibarile üç nokta etrafında toplamış ve belli başlı üç suali cevaplandırmak maksadına yöneltmiş bulunmaktayız.

Sualler şunlardır:

- 1) Gelir vergisi, Hazinesin ihtiyaçlarına ne nisbette cevap vermektedir?
- 2) Vergi, adalet prensiplerile uygunluk arz etmekte midir?
- 3) İktisadî faaliyeti, diğ er bir ifade ile konjonktürü ne dereceye kadar takip edebilmektedir?

Bu suallerin cevapları aramırken, yalnız dar mânada gelir vergisi değil, fakat onunla birlikte kurumlar ve esnaf vergileri de gözönünde bulundurulmuş, diğ er bir ifade ile, heyeti umumiyesile sistemin üç esas prensipten muhasebesi yapılmak istenmiştir. Bununla beraber, icap eden yerlerde bunlardan her biri, yâni gelir, kurumlar ve esnaf vergileri hakkında ayrı ayrı izahat verilmiştir.

Bu mevzua geçmeden evvel iki noktayı belirtmekte fayda mülâhaza etmekteyiz. Bir kere, beş senelik bir müddet, bir vergi, hele gelir vergisi gibi şümullü bir sistem hakkında hüküm vermek için kifayetsiz bulunmaktadır. Kaldı ki, bu beş senenin birincisi tereddütler ve acemilikler bakımından zengin olması tabîi bulunan bir intikal devresi sayılabileceğ i gibi, sonucusu da henüz neticelerini vermiş değildir. Buna rağmen bugüne kadarki tatbikatın, yalnız yukarıda belirtilen üç nokta bakımından da olsa, tahlili tamamille faydasız değildir. Bizde bilhassa, her sahada yapılan değışikliklerin arkasını takip etmek çok lüzumludur. Bir taraftan zorlukları küçümsemek hususundaki itiyadımız, diğ er taraftan bir kısım tatbikatçıların eski alışkanlıklarını devam ettirmek yâni yeni sistemleri de bırakılmış olanlarla aynı zihniyetle tatbik etmek temayülleri, getirilmek istenilen yeniliklerin yerleşmesini zorlaştırmaktadır. Diğ er

bir ifade ile, tatbikatı, benimsenen prensipler bakımından sık sık kontrol etmekte bilhassa bizim memleketimizde zaruret vardır.

Belirtmek istenilen ikinci nokta, bu sahada statistik malûmatı bulmak hususunda uğranılan müşkülâttir. Müşkülât böyle bir araştırmada kullanılabilecek rakamların mutlak mânada yokluğundan ziyade, alâkalı resmî dairelerin bu mevzuda takip ettikleri aşırı ketumiyetten doğmaktadır.

Bu hususları böylece belirttikten sonra, suallerimizin cevaplarını araştıralım:

1) Gelir vergisi sisteminin 1951 senesinden 1955 senesine kadar temin ettiği varidat aşağıdaki tabloda gösterilmiş ve tablonun son sütununda ayrıca endeksi hesaplanmıştır [1]:

	Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi	Esnaf Vergisi	Yekûn	Yekûnlara ait endeks
1951	209	26	25	260	100
1952	300	51	27	378	145
1953	394	75	29	498	191
1954	525 [2]	90	30	648	249
1955 [3]	620	110	33	763	293

Görülüyor ki, gelir vergisi varidatı esas itibarıyla hızlı bir inkişaf halindedir. Artış nisbeti gerçi son senelerde ilk senelere nazaran düşüktür. Fakat bunu vergi randımanının artış süratinde hakikî bir düşme yerine, ilk senelerde çok geniş bir şekilde yapılan kaçakçılığın son senelerde nisbeten azalmış bulunmasına atfetmek dolayısıyla zahirî bir düşme telâkki etmek daha doğrudur.

Bununla beraber, verginin verimliliği hakkında doğru bir fikir edinebilmek için, onun sadece yıllık hasılatını ve bu hasılatın inkişaf seyrini tetkik etmek kâfi değildir. Hususile, bu verimin Hazine bakımından ne dereceye kadar kâfi sayılabildiği meselesi bahis mevzuu olunca, yıllık hasılatın bir de âmme varidatının heyeti umumiyesile karşılaştırılması,

[1] Bu etütte görülen tablolarda hesapların yapılması için su nesriyattan istifade edilmistir: Devlet Gelirleri Bülteni, sayı 2, 1954 ile 1951, 1952, 1953, 1954 ve 1955 mallı yıllarına ait bütçe gerekçeleri ve Bütçe Encümeni raporları.

[2] 10 aylık tahsilât seyrine göre hesaplanmıştır.

[3] Bütçe tahminleridir. Yalnız, 1955 bütçesinin Meclis Heyeti Umumiyesinde müzakeresi esnasında gelir vergisi nisbetlerinin arttırılmasını istihdaf eden kanun lâyihası Hükümetçe geri alındığından, bu kanundan beklenen ve bütçe tahminlerinde yer alan 25 milyon lira tenzil edilmiştir.

daha doğrusu alelâde varidat içinde gelir vergisinin nisbî ehemmiyetinin tayin edilmesi lâzımdır. Müteakip tablo bu mukayeseyi vermektedir:

Yıllar	Âmme vâridatı Milyon T. L.	Gelir vergisinin âmme varidatı içindeki payı [4]
1951	1353	% 19
1952	1652	% 23
1953	1926	% 26
1954	2288	% 26
1955	2821	% 27

Tabloda görüldüğü üzere, nisbetin en yüksek bulunduğu 1955 senesinde bile, Gelir, Kurumlar ve Esnaf Vergileri âmme vâridatının dörtte birinden pek az fazlasını temsil etmektedir. Dikkate şayandır ki, kazanç vergisi ile kazanç vergisine bağlı vergilerin 1950 senesinde yani yaşadıkları son yılda Hazineye sağladıkları vâridat, devlet gelirlerinin % 31'ine tekabül etmekte idi. İleri garp memleketleriyle mukayese edildiği takdirde yukarıdaki nisbetlerin ne kadar düşük olduğu daha iyi anlaşılır. Amerika Birleşik Devletlerinde umumî vergi vâridat içinde gelir vergisi sisteminin (Şirketler vergisi ile kazanç fazlaları vergisi - Excess profits taxes dahil) payı 1952 de % 78, 1953 de % 77 dir [6]. İngilterede 1953/54 senesinde % 57 den fazladır [7]. Fransada bu nisbet % 30,7 dir (1951 de). Fakat Fransada klâsik gelir vergisinden sıyrılmaya temayülü vardır. «Taxe sur la valeur ajoutée» denilen umumî muamele vergisine, vasıtalı gelir vergisi mahiyeti verilmek istenmektedir. Ayrıca, kısmen siyasî, kısmen de iktisadî mülâhazalarla hizmet erbabı Taxe Proportionnelle'den muaf tutulmuştur. Sistemin nisbî verimsizliği kısmen bundan ileri gelmektedir. Kaldı ki, belli başlı Fransız müellifleri bu hali şiddetle tenkit etmektedirler.

Gerçi memleketimizde bir taraftan millî gelir seviyesinin daha oldukça düşük bir seviyede bulunması, diğer taraftan millî gelir dağılımındaki adaletsizliklerin pek bâriz olması, bu sahada daha bir müddet için fazla nikbin davranmağa imkân vermemektedir. Bununla beraber, verginin umumilik kaidelerinin, millî gelire ait hususiyetlerin icap ettirdiğinden çok daha fazla zedelenmiş olduğu da bir vaki'dir. Malûm olan lüzumsuz istisna ve muafıkları burada saymağa hacet yoktur. Yalnız, mükellef adedi

[4] Gelir, kurumlar ve esnaf vergileri bir arada.

[5] Bütçe tahminleri.

[6] Carl S. Shoup, Cours de Sciences Financières, Paris 1954, Paris Hukuk Fakültesinde okutulan doktora kuru, S. 20.

[7] Colin Clark, Welfare and Taxation, Oxford 1954, S. 74.

hakkında yapılacak bir mukayese, «umumî» vergilerin başında gelmesi iktiza eden gelir vergisinin bizde ne derece «kısmî» bir mahiyet iktisap etmiş olduğunu sarahatle gösterecektir.

1954 senesinde yıllık beyanname veren yâni tam mükellefiyete tâbi olan kimselerin yekûnu 82111 dir. Aynı yıl içinde kâr gösteren kurumlar yekûnu da 1590 dır. Zarar beyan edenlerle birlikte bunlar 2000 e iblâğ edildiği takdirde, yıllık beyanname veren bütün mükellefler, 84111 kişi olmaktadır. Bu rakam nüfusumuzun % 0.4 üne tekabül etmektedir. Aynı yıl için götürü ve muhtasar beyanname verenlerin miktarını tesbit etmek imkânsızdır. Kâr gösteren tam mükellefiyete tâbi kimselerin adedini veren 1955 bütçe gerekçesi bu noktada sâkittir. Bununla beraber, elimizde bu iki zümrenin 1951 deki yekûnu mevcut olup 1,143,768 dir. Tam mükellefiyete tâbi olanlarla birlikte en geniş bir tahmin ile mükellef adedinin 1,5 milyonu bulduğu kabul edildiği takdirde, umumî nüfusa nisbeti % 7,1 olmaktadır. Diğer memleketlere bakalım: Amerika Birleşik Devletlerinde gelir vergisi mükelleflerinin 1950 deki yekûnu 53 milyonu bulmuştur. 151 milyon olan o vakitki nüfusa nazaran nisbet % 35 dir [8]. İngilterede 1953-54 de mükellef adedi 15,5 milyona yakın olup burada da nisbet üçte biri geçmektedir [9]. Fransada hizmet erbabının taxe proportionnelle'den muaf tutulmuş olmasına rağmen, taxe proportionnelle ile surtaxe progressive'e tâbi kimselerin miktarı 6 milyon 703 bini bulmakta ve nüfusun % 16 sını geçmektedir [10]. Fransada gelir vergisinin umumî nüfusun sadece % 16 sını teklif etmesi şiddetli tenkidlere mevzu teşkil etmektedir. Memleketimizdeki nisbet Fransadakinin yarısına bile varmadığı gözönünde tutulmalıdır. Kaldı ki, bizdeki mükellef zümresi ile Fransadaki mükellef zümresi arasında tam bir benzerlik de yoktur. Bizdeki mükelleflerin % 85 den fazlası hizmet erbabıdır. Fransada ise hizmet erbabı mükellef yekûnu içinde çok küçük bir mevki işgal etmektedir.

2) Gelir vergisinin adalet prensibine uygunluk derecesini araştırırken iki meseleyi birbirinden tefrik edeceğiz. Bunlardan biri vergide adalettir. Burada sadece gelir vergisinin ferdlerin vergi verme kabiliyetine ne derece intibak etmiş olduğu keyfiyeti araştırılacaktır. İkincisi, vergi yolile adalet yahut sosyal adalettir. Burada eldeki rakamların verdiği imkân nisbetinde, verginin, millî gelirin dağılımını ne şekilde tadil ettiği incelenecektir.

a) Zamanımızda vergi verme kabiliyetinin en doğru ölçüsü gelirdir. Ancak, gelirin bir taraftan menşei, diğer taraftan istimal sahası yani

[8] Shoup, adı geçen eser, S. 55.

[9] Clark, adı geçen eser, S. 70.

[10] Statistiques et Etudes Financières, Septembre 1953, S. 807.

büyüklüğü, vergi verme kabiliyetine müessir olmaktadır. «Discrimination» prensibinin tatbikini icap ettiren gelirin menbaı meselesi Türk gelir vergisinde ihmal edilmiştir. Gerçi gelirlerin menbalarına göre farklı vergi verme kabiliyetini temsil eder sayılması, modern müelliflerce tenkid edilmektedir. Diskriminasyon prensibinin tenkidi bilhassa iki noktada toplanmaktadır. Bunlardan biri sermaye gelirlerinin zannolunduğu kadar müstakar bulunmamasına dayanmaktadır. Bir taraftan modern harplerin sebep olduğu tahribat uzun müddetler zarfında biriktirilmiş maddi servetleri bir anda ortadan kaldırdığı gibi diğer taraftan para değerinde vukua gelen devamlı sukut birçok servetleri bilhassa çeşitli alacaklar halinde tekevvün etmiş servetleri büyük nisbette kayıplara uğratmaktadır. Gerçi para değerinin düşmesinden bütün servet neveleri aynı derecede müteessir olmamaktadır. Aksine bazı servet parçaları, bilhassa gayrimenkullerle esham, bundan hemen hemen hiç müteessir olmamakta hattâ çok defa para değerindeki düşüş nisbetini aşan bir süratle kıymetlenmektedir. Bununla beraber, bazı sosyal mevzuat, meselâ gayrimenkul kiralarının bazen yükselmesine mâni olunması gibi tedbirler, bu nevi servet parçaları için bahis mevzuu olan otomatik intibakı fevkalâde güçleştirmiştir. Her halde, sermaye gelirlerinin zamanımızda eskiden olduğu kadar müstakar olmadığı söylenebilir. Diskriminasyon prensibi aleyhine tevcih edilen ikinci delil, sa'y gelirlerinin gittikçe emniyet ve istikrar kazanmış olması ve bu sınıfın modern devletlerce geniş bir himayeye mazhar kılınmış bulunmasıdır. Filhakika bugünkü çok şümüllü tekaüdiye plânları, işsizlik, hastalık, kaza, ihtiyarlık v.s. sigortaları, çeşitli iktisadi yardımlar, parasız tahsil ve parasız sağlık servisleri, ucuz mesken politikası gibi tedbirler; işçinin ve umumiyetle sa'y erbabının şahsî ve ailevi istikbal endişelerini fevkalâde azaltmış, ücretlerini de nisbi bir istikrara kavuşturmuştur. Bugün birçok garp memleketlerinde ücretlerin konjonktürel tahavvülleri takip edebilmesini, temin edecek usuller kabul edilmiştir.

Görülüyor ki, menbaları bakımından gelirlerin farklı ödeme kabiliyetleri temsil ettikleri, ileri garp memleketleri için bugün artık kolaylıklar iddia olunamaz. Bununla beraber, bir taraftan sermaye geliri aleyhine, diğer taraftan sa'y gelirleri lehine vukua geldiğini belirttiğimiz değişiklik, memleketimizde henüz gerçekleşmiş değildir. Bu itibarla bizde daha uzun müddet, vergi mükellefiyeti bakımından sa'y, sermaye ve işletme gelirleri arasında bir tefrik yapmanın lüzumuna kaniiz. Türkiyemizde bu tefrikin muhafazasını icap ettiren bir hususiyet daha vardır: Gelir vergimiz, öyle görülüyor ki, yalnız hizmet erbabını gerçek gelirlerine göre vergilendirmekte, diğer mükellefler umumiyetle gerçek gelirlerini tam beyan etmemektedirler. Bunun böyle olduğu, bütçe encümeninin devlet gelirlerine

ait raporlarında sanayi ve ticaret erbabı için hesaplanan global mükellefiyet nisbetinden kolaylıkla anlaşılmalıdır. Esnaf denilen mükellef grup ise bizzat kanun vâzı tarafından gerçek gelirini beyan etmemek imkânına kavuşturulmuştur. Gelire karine olarak kabul edilen matrahın ise, gerçek gelirlere göre tahakkuk edecek bir mükellefiyetin çok altında kalan meblâğlar tediyesine sebebiyet verdiği malûmdur. Şu hale göre memleketimizde diskriminasyon prensibi fiiliyatta sa'y gelirlerini diğerlerine nazaran daha müsait bir duruma sokmuş olmayacak, fakat bu gelir grubunun bulunduğu çok gayri müsait vaziyeti kısmen belki azaltmağa yarayacaktır.

Gelirin istimal sahasına yahut büyüklüğüne gelince: vergi adaleti gelirlerin büyüklüklerine göre de farklı nisbetlerde vergilendirilmesini icap ettirir. Bu nisbetler arasındaki farkların ne kadar olacağını, gelir parçalarının istimal edileceği sahalardan yahut sarf yerlerinin marjinal değeri tayin etmektedir. Diğer bir ifade ile, vergi tarifesi o şekilde tanzim edilmiş olmalıdır ki, her mükellef netice itibarile müsavi derecede fedakârlığa katlanmış bulunsun. Gerçi bu hususta yerleşmiş bir kaide yâni her gelir parçasının fedakârlığa tahammül derecesini doğru olarak tayin eden bir ölçü mevcut değildir. Bununla beraber, muayyen bir zaman ve mekânda umumiyetle âdil sayılabilecek bir vergi tarifesi yapmak imkânsız değildir.

Bu bakımdan da mütalâa edince gelir vergimizin kusurlarla malûl olduğunu görmemeğe imkân yoktur.

Bir kere gerçek gelirin tesbit edilmediği her yerde «iktidar» prensibinden uzaklaşmış olmaktadır. Bu itibarla burada esnaf muafliğına dokunmak mecburiyetindeyiz. Sâbit iş yerine sahip olup da esnaf vergisine tâbi tutulan kimselerin adedi 1954 de 302,326 dır [11]. Bu yekûn aynı tarihte mufassal beyanname veren mükellefler adedinin takriben dört mislidir. Burada gerçek gelirden ne kadar uzaklaşıldığını ve mükellefiyetin bu yüzden ne derece düştüğünü belirtmek için 1954 de esnaf muafliğından istifade eden mükelleflerin ortalama olarak yılda yalnız 66 lira ödemiş olduklarını söylemek kâfidir.

Diğer taraftan, asgarî geçim ve aile yükü karşılığı olarak kabul edilen indirimler çok düşük bir seviyede tesbit edilmiştir. Bilindiği üzere bu indirim bekâr mükellefler için senede 540, çocuksuz evliler için 900, bir ve iki çocuklular için 1080, üç ve dört çocuklu mükellefler için 1260 ve nihayet dörtten fazla çocuğu bulunanlar için de 1440 liradan ibarettir. Hemen şunu belirtmek icap eder ki, bir kimsenin kendisine ve ailesine

[11] Dr.Salâhaddin Tuncer, Türk Gelir Vergisinin dört yıllık tatbikatına toplu bir bakış. İktisat ve Maliye Mecmuası, 15 Ocak 1955, S. 24.

ancak asgarî seviyede bir mâişet teminine yarayan gelir parçası hiçbir vergi verme kabiliyetini temsil etmemektedir. Filhakika bundan herhangi bir miktarın alınması gelir sahibini en zarurî ihtiyaçları üzerinde de bazı fedakârlıklar yapmağa icbar eder. Bu sebeple, bahis mevzuu indirimlerin hakikaten asgarî geçimi sağlayacak meblâğlara tekabül etmesi lâzımdır. Bu prensipten iki sebeple fedakârlık yapılabilir. Birincisi, hakikî asgarî geçime tekabül eden meblâğlar üstünde gelir temin edenlerin nisbeten mahdut sayıda bulunmasıdır. Yalnız bunların ve bahis mevzuu seviyenin üstünde kalan gelir parçaları üzerinden vergiye tâbi tutulması, vergi randımanının pek düşük kalmasına sebebiyet verir. Binaenaleyh, vergi vâridatının yükseltilmesi zarureti, bu prensipten az çok fedakârlık yapılmasını icap ettirir. Bununla beraber, fedakârlıkta fazla ileri gitmemek ve asgarî geçim seviyesinin icap ettirdiği meblâğa yakın miktarlarda kazanç sağlayanların yaşama imkânlarını fazla güçleştirmemek icap eder. Memleketimizde gerçi ferd başına hakikî millî gelir çok düşüktür. Ayrıca millî gelirin dağılımında da geniş bir adaletsizlik mevcuttur. Bu itibarla, Türkiyede hazine ihtiyaçları ile az çok bağdaşır bir gelir vergisinin, ancak asgarî geçimi temin eden meblâğları da kısmen teklif etmesi zarurî bulunmaktadır. Bununla beraber, bunda çok ileri gidildiğini kabul etmek lâzımdır. Bilfarz üç çocuklu bir aile için kabul edilen indirim, memleketimizin resmî otoriteleri tarafından neşredilen hayat pahası endekslerinde tesbit edilen meblâğın ancak dörtte biri kadardır. İndirimin düşük tutulabilmesini icap ettiren ikinci sebep, mükelleflerce beyan edilen gelirin hakikî gelirden ekseriya aşağı tutulmasıdır. İndirimi düşük tutmakla devlet, kaçırıldığı farzedilen meblâğları da kısmen vergilendirmiş olmaktadır. Bu faraziye memleketimiz için filhakika doğrudur. Ancak memleketimizde bir grup mükellef vardır ki, bunlar için beyan edilen gelir umumiyetle hakikî gelire müsavidir. Bu mükellef grubu, hemen hemen yalnız hizmet erbabından teşekkül etmektedir. İndirimi, tabiatile mükelleflerin sosyal sınıflarına göre farklılaştırmak mümkün değildir. Ancak, yukarıda da belirtildiği gibi diskriminasyon prensibinin tatbiki ile, indirimin her sınıf için müsavi tutulmasından doğan haksızlık kısmen telâfi edilebilir.

Nihayet, vergi nisbetlerini ihtiva eden tarife de, farklı gelirlerin temsil ettikleri iktidar farklarına uygun bir şekilde derecelendirilmemiştir. Diğer bir ifade ile müterakkilik nisbeti, farklı gelir sahipleri arasında fedakârlık müsaviliği tesis edebilmiş olmaktan uzaktır. Bu durum bilhassa 100,000 lirayı aşan gelirler için bârizdir. Bilindiği üzere gelir vergisi tarifesinde en yüksek nisbet % 45 dir. Müterakkilik yüz bin lirada durmaktadır. Daha yüksek gelirlerde tarife müterakki değil, mütenasip-

tir. Bu % 45 nisbeti de yalnız yüz bin liraya varmadan evvelki dilimi teşkil eden 22.500 liraya tatbik edilmektedir. Yüz bin lira ve ondan yüksek gelir için hakikî nisbet % 35 den ibaret bulunmaktadır.

Gelir vergisinin ilk tatbik yılında, reformun muvaffakiyet şansını tehlikeye düşürmemek bakımından vergi nisbetlerini yüksek gelirler için mutedil sayılabilecek bir seviyede tesbit etmek kolaylıkla izah olunabilir. Ayrıca, diğer memleketlerdeki tatbikat ve bizde kazanç vergisinde beyan-nameli sınıfa tatbik edilen tarife, yüksek vergi nisbetlerinin daima bu yükseklik derecesinde varidat sağlamadıklarını, aksine bazı zamanlarda nisbet arttırmalarının bu vâridatı düşürdüğünü göstermiştir. Acaba, beş senelik müddet yeni bir alıştırma devresi sayılabilir ve binaenaleyh hiç değilse yüz bin lirayı aşan gelirler için daha yüksek nisbetler tatbiki yani müterakkilik hududunun genişletilmesi istenebilir mi? Şüphe yok ki bugün ne mükellef sınıfı, ne de verginin tatbik ve kontrolü ile vazifeli makamlar, vergiye alışkanlık bakımından verginin meriyete girdiği zamandaki gibi degillerdir. Ayrıca, beş seneden beri yapılan çeşitli neşriyat, yüksek gelir sahibi mükelleflere, başka memleketlerde olduğuna nazaran çok hafif bir yük altında olduklarını göstermiştir. Kaldı ki 1950 de şimdiki nisbetlerin tesbiti işinde reformun muvaffakiyetini kolaylaştırma gayesile değil de, vergide tam adalet prensibiyle hareket olduğu yani tarifenin o zaman farklı gelirlerin temsil ettiği farklı vergi verme kabiliyetlerine mutlak olarak intibak ettiği farz olursa bile, bugün böyle bir tadilâta behemehal lüzum vardır. Filhakika şartlar gelir vergisinin meriyet mevkiine konduğu zamana nisbetle çok değişmiştir. Değişiklik bilhassa üç noktada bariz olup her üçü de gelir vergisi tarifesinin yüksek gelirler için ağırlaştırılmasını zaruri kılmaktadır.

Bunlardan birincisi paramızın iç değerinde vukua gelen düşmedir. İstanbul Ticaret Odası toptan fiat endeksi, 1950 ortalaması 100 itibar edildiği takdirde 1954 de — yıllık ortalama — 126 ya yükselmiştir. Yükselişin devam ettiği ve gittikçe süratlendiği malumdur. Diğer bir ifade ile, 1950 de temsil ettiği değere göre müterakkilik tatbikinin hududu olarak kabul edilen 1000,000 lira, değerinin takriben üçte birini kaybetmiştir [12].

İkincisi, o zamandan beri millî gelirimizin artış süratine muvazi olarak hattâ ondan daha hızlı bir şekilde, yüksek gelirlerin ve yüksek

[12] B müddet içinde geçinme endeksi de değişmiştir. Gene İstanbul Ticaret Odasının geçinme endeksi 1950 de 100 olarak kabul edildiği takdirde 1954 ün son ayında 126 ya yükselmiştir. Bu vaziyet te asgarî geçim için kabul edilmiş bulunan indirimlerin arttırılması lüzumunu ortaya koymaktadır.

gelir sahipleri adedinin fazlalaşmış bulunmasıdır [13]. Gerçi bu fazlalığı kat'î bir şekilde ölçmeye imkân yoktur. Fakat millî gelirimizin dağılışı tarzı gözönünde bulundurulursa, millî gelirin artışının böyle bir netice doğurmamış olduğunun iddia edilemeyeceği kolaylıkla kabul olunabilir.

Nihayet üçüncüsü, Hazine para ihtiyaçlarının o zamandan beri çok artmış olmasıdır. Girişilen kalkınma hamlesi ve bu hamlenin büyük bir kısmının devlet eline tahakkuk ettirilmesi zarureti, yüksek gelirlere gittikçe daha büyük bir pay almağı haklı kılar.

Görülüyor ki, gelir vergisi tarifesi, âdil bir vergi yükü tevziini mümkün kılmadığı gibi, adaletsizliğin devamını az çok izah edebilecek sebepler de ortadan kalkmıştır.

b) Gelir vergisi yolile sosyal adalete gelince, burada ele alınmak istenilen mesele, gelir vergisinin millî gelir dağılışına ne istikamette tesir ettiği keyfiyettir. Filhakika gelir vergisinin sosyal adaletin gerçekleşmesi bakımından elverişli sayılması için, yüksek gelirleri vergi adaletinin de icap ettirdiğinden daha fazla yontması, buna mukabil düşük gelirleri himaye etmesi ve böylece açık gelir farklarını mümkün merteye hafifletmesidir. Türk gelir vergisinin bu bakımdan nasıl bir rol oynadığını tayin edebilmek için bir kere gelir grupları itibarile muhtelif zümrelerin vergi yükünü, diğer bir ifade ile mükelleflerin gelir gruplarına göre inkisamını bilmeye ihtiyaç vardır. Bu malûmatı temin etmek mümkün olamamıştır. Bununla beraber, diğer bilgilerden bu hususta bazı umumî neticelere varmak kabildir. Bir kere hemen şunu söyliyelim ki, kendisi âdil olmayan bir verginin sosyal adaleti gerçekleştirmeye yararlı olmasına imkân yoktur. Sosyal adâlet, vergi adâletinden sonra gelen bir merhaledir. Diğer taraftan, gelir vergisi vâridatının hizmet erbabı ile hizmet erbabı olmayan mükellefler arasındaki dağılışı, verginin sosyal adaletin gerçekleştirilmesi istikametinde tesir icra etmekten uzak olduğunu gösterecek mahiyettedir. Aşağıdaki cetvelde, bu dağılışın 1951 den itibaren seyri gösterilmiştir:

Seneler	Gelir vergisi hasılatı	Yıllık beyanname verenlerin payı %	Hizmet erbabının payı %
1951	209	23.9	76.1
1952	300	40.6	52.4
1953	394	43.1	56.9
1954	525 [14]	44.6	55.4

[13] Yüksek gelir tâbirile, müterakkilüğün durduğu 100,000 liranın üstünde kalan gelirler anlaşılmalıdır.

[14] 1954 Bütçe Kanunu Lâyihası ve Bütçe Encümeni Mazbatası, Vâridat Bütçesi raporu, S. 415.

Görülüyor ki, gelir vergisi vâridatının yarısından fazlası, 1954 de dahi hizmet erbabı tarafından temin edilmiştir. Gerçi 1951 deki duruma nazaran bu bakımdan oldukça mühim bir salâh mevcuttur. Bununla beraber, yukarda belirtilmiş olduğu üzere, 1951 senesi hususiyeti olan bir senedir. Filhakika bu sene içinde sanayi ve ticaret erbabının vergi ödemeleri ümit ve tahmin edilen miktarın çok altında kalmış ve bu sınıfa ait global mükellefiyet yükü, esnaf ve kurumlar vergilerinden elde edilen hasılat dahil, % 3.5 i geçmemiştir [15]. Bu itibarla, yukardaki cetvelde 1951 senesine nisbetle olan selâhı, kaçakçılığın daha müessir murakabe ve şiddetli usulî hükümler sayesinde azaltılmış olmasına atfetmek lâzımdır. 1951'den sonraki seneler bu bakımdan oldukça yeknesak sayılabilir. Halbuki bu senelerde vergi yükünün inkısamı bakımından hizmet erbabı lehine vukua gelen değişiklik, cetvelde gösterildiği gibi, cüz'î bulunmaktadır. Netice itibarile, gelir vergimizin sa'y erbabına daha ağır mükellefiyet tahmil eder bir bünyeye sahip olduğu kabul olunabilir. Gerçi böyle bir hükme varmak için memleketimizde milli gelirin bu iki zümre arasındaki dağılışı tarzını bilmeğe ihtiyaç vardır. Böyle bir bilgiyi milli gelir istatistiklerimizden çıkarmak imkânsızdır. Bununla beraber diğer hâdiselerden; ticaret, sanayi ve serbest meslek erbabının milli gelirden aldıkları hisse bakımından hem sınıf, hem ferd olarak, hayatlarını münhasıran sa'y ile kazananlardan daha iyi durumda olduklarını istihraç etmek mümkün bulunmaktadır. Böylece, tarifesinin müterakki olmasına rağmen, gelir vergisini tesirleri bakımından tersine müterakki saymak lâzımdır. Diğer bir ifade ile, milli gelirin dağılışında sebep olduğu değişiklik, mevcut adaletsizliği düzeltmek istikametinde değil, aksine bu adaletsizliği arttırmak şeklinde tecelli etmektedir.

İlâve etmek lâzımdır ki, bugünkü ekonomik konjonktür, ticaret ve sanayi erbabına, ödedikleri vergiyi in'ikâs ettirmek bakımından fevkalâde müsait imkânlar arzylemektedir. Ne geniş mânada memurların, ne de işçilerin bu nevi imkânlara sahip bulunmadıkları malûmdur. Bu sebeple, in'ikâs mekanizmasının işleyiş tarzı hesaba katıldığı takdirde, gelir vergisinde tersine müterakkiliğin hesaplarda görülebilenenden fazla olduğu neticesine varılabilir.

Esnaf ve kurumlar vergileri tesbit ettiğimiz bu temayülü değiştirmektedirler. Esnaf vergisinin randımanı çok düşüktür. Yılda temin ettiği ortalama 30 milyon lira ile neticeye müessir olması imkânsızdır. Kurumlar vergisine gelince: bunun çok büyük bir kısmı iktisadî devlet teşekkülleri tarafından ödenmektedir. Son senelerde kurumlar vergisi içinde

[15] 1951 yılı bütçesi tasarısına bağlı gelir bütçesi raporu, S. 442.

hususî teşebbüsten gelen payın nisbeten daha fazla artmış olmasının [16] bu durumu değiştirmiş olduğuna dair resmî neşriyatta hiçbir kayda rastlanmamaktadır.

3 — Konjonktürel hareketin istikamet ve şiddetini millî gelir rakamlarından takip etmek mümkündür. Aşağıda, 1950-1953 devresinde Türkiye millî gelirinin yıllık miktarları gösterilmiştir [17] :

Seneler	Millî Gelir (MİL. TL.)
1950	8497
1951	10355
1952	12187
1953	13883

Gelir, kurumlar ve esnaf vergileri mecmuu hasılatının millî gelire nisbeti, 1951 de % 2.51, 1952 de % 3.12, 1953 te % 3.61 dir. Burada evvelâ, gelir vergisi sistemile elde edilen hasılatın düşüklüğü üzerinde dikkat nazarı çekmek icap eder. Nisbetlerin düşüklüğü, diğer memleketlerle mukayese yapınca bilhassa tezahür eder. Gelir vergisinin verimsizliğinden çok şikâyet olunan Fransada bu nisbet 1953 te % 8.6 dır. Amerika Birleşik Devletlerinde % 17.6 (1953 te), İngilterede % 18.4 (1951) tür. Şunu da belirtmek icap eder ki, mahiyeti itibariyle millî gelir kıymetindeki değişmelerle pek az alâkası bulunan eski kazanç vergisi sistemi, son tatbik senesi olan 1950 de, millî gelirin % 4.77 sine varan bir hasılat sağlamış bulunuyordu. Gelir vergisi sisteminin millî gelirden aynı nisbette pay alması için, 1954 deki hasılatının 762 milyon lira alması icap ederdi. Fiilen temin edilen meblâğ bundan % 17 nisbetinde azdır.

Gelir vergisi hasılatının millî gelire nisbetle bu düşüklüğü, millî gelirin en büyük kısmını teşkil eden — 1953 de % 52,5 — ziraat sektörü kazançlarının (kurum halindeki ziraat işletmeleri hariç) vergi dışında tutulmuş olmasıdır. Millî gelir rakamları kat'î hesaplar yapmaya müsait olmamakla beraber, gelir vergisi mükellefiyeti dışında tutulmuş diğer kazançlarla birlikte bu nisbetin % 65 i bulduğu söylenebilir.

Buna mukabil, gelir vergisi — kurumlar ve esnaf vergileri dahil — randımanının millî gelir kıymetini oldukça yakından takip ettiği, ikisine ait istatistik serileri arasında dikkate şayan bir müvazilik olduğu göze çarpmaktadır.

[16] 1955 senesi Bütçesi Gerekçesi, S. 87.

[17] 1955 mali yılı Bütçe Lâyihasına ait Gerekçe, S. 12.

Aşağıda iki seriye ait endeksler gösterilmiştir [18] :

Seneler	Millî Gelir Endeksi	Vergi Hasılatı Endeksi
1951	100	100
1952	117	145
1953	134	191
1954	...	249

Filhakika görülüyor ki, 1951 den 1953 e kadar muntazaman artan millî gelire aynı şekilde muntazaman artan vergi randımanı tekabül etmektedir. Hattâ artış hızı, millî gelirinkine nisbetle vergi randımanında çok daha hızlıdır. Fakat artış hızındaki farkın büyük bir kısmını kanaatımıza göre başlangıç senesindeki vergi hasılatının, ilk tatbik yılı olmak itibarile, fevkalâde düşük olmasına bağlamak icap eder.

Millî gelirimizin 1954 ve 1955 senelerindeki miktarına ait hesaplar henüz neşredilmemiştir. Fakat, ziraî rekoltenin gayri müsait bulunması dolayısıyla, 1954 millî gelirin 1953 ünkünden düşük olduğu bilinmektedir. Buna rağmen 1954 millî gelire dayanması icap eden 1955 varidatı 1953 yılı millî gelire dayanan 1954 fiili hasılatından % 17,7 nisbetinde yüksek tahmin edilmiştir. Muhammenat gerçekleştiği takdirde [19] 1955 endeksi 293 olacaktır. Ondan evvelki senelerde millî gelire gelir vergisi varidatı arasında mevcudiyeti tesbit edilen muvaziliğe tamamen zıt olan bu hâdise, vergi sisteminin millî geliri teşkil eden unsurların hepsile ilgili olmamasından doğmaktadır. Filhakika, millî gelirdeki azalma, esas itibarile ziraî gelirdeki inişten doğmuş bulunmaktadır. Gelir vergisi varidatının başlıca kaynağını teşkil eden ücret gelirlerinde bahis mevzuu senede azalma değil, artma olmak lâzımdır. Bir yıl evvel devlet memurları için tatbik edilen ikramiye sisteminin işçilere de kısmen teşmil olunması, hususî sektördeki bazı ücret nevelerinin fiyat yükselişine gayri kâfi de olsa intibak ettirilmesi, memleketteki geniş yatırım hareketinin âmme sektöründe de hususî sektörde de istihdam edilenlerin miktarını arttırmayı zarurî kılması, heyeti umumiyesile millî gelirin düştüğü yılda, vergiye tâbi ücret gelirin artmış olduğunu gösteren karnelerdir. Gelir vergisinin ikinci büyük kaynağını teşkil eden ticaret ve sanayi kazançları yekûnunda da ziraatte olduğu kadar bir düşme olmadığı hattâ bu kazançların yükselmiş olmalarının da imkân dahilinde olduğu, piyasa-

[18] Millî gelir endeksi yapılırken bütün millî gelir rakamları alınmamış mükellefiyete tâbi olmayan gelirler mümkün mertebe tecrit edilmiştir.

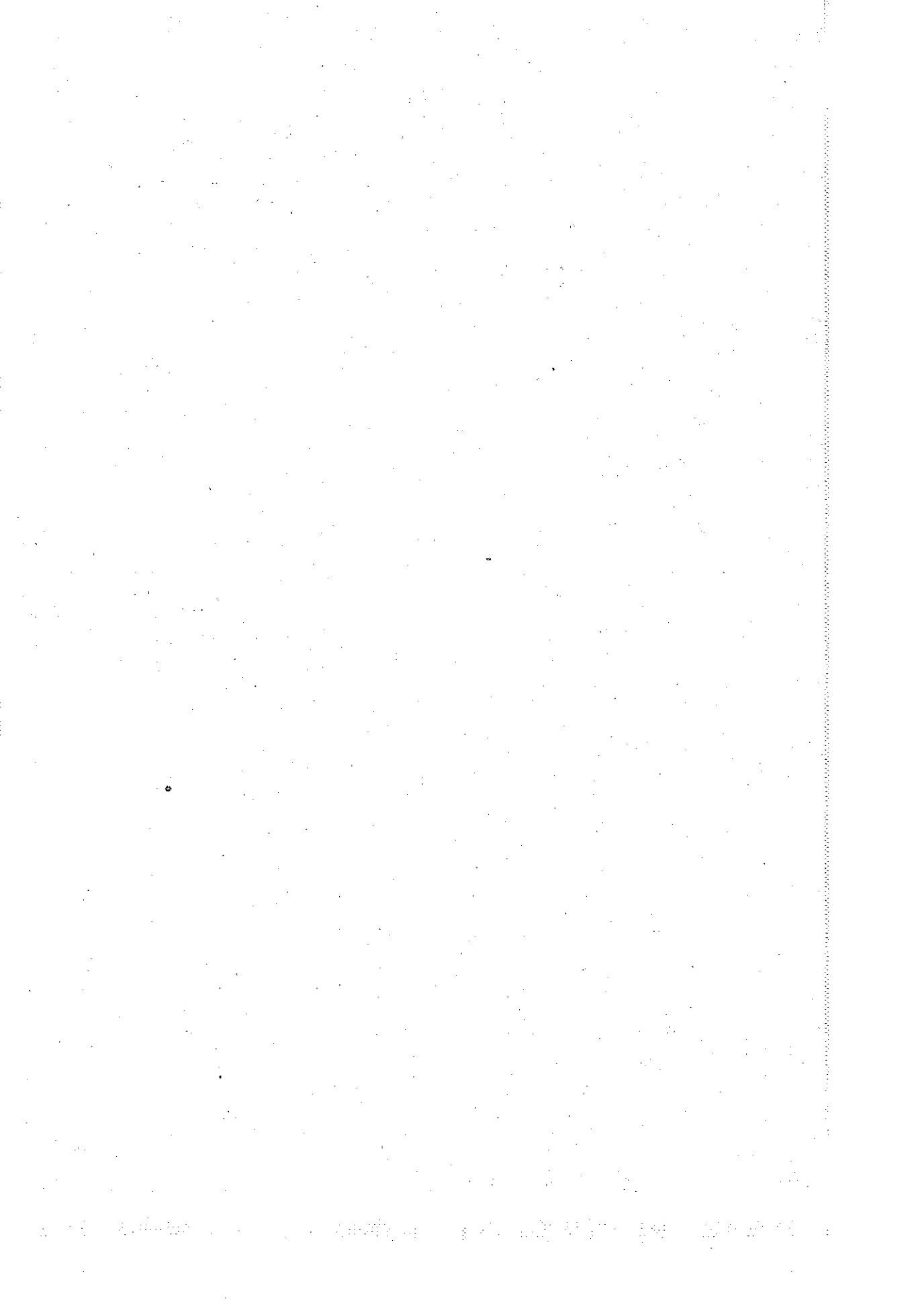
[19] Cari yıl aylık vergi hasılatı bunun gerçekleşeceğini göstermektedir.

mızda sınaî ve ticarî teşebbüslerin kazanç nispetleri göz önünde bulundularak söylenebilir. Kaldı ki, ticaret ve sanayi erbabının fiilen ödedikleri vergi, vergi sisteminin gittikçe daha fazla yerleşmesi ve maliyece icra edilen kontrolün müesseriyyetinin artması yüzünden, nisbî olarak da fazlaşmaktadır. Netice itibarile, 1955 senesine ait varidat tahminleri, gelir vergisi ile konjontür arasında sıkı bir alâkanın mevcudiyetini tekzip değil, ancak teyit etmektedir.

Bununla beraber, vergi sistemimiz bugünkü bünyesini muhafaza ettiği takdirde ve vergi yerleştikçe yani intibaksızlığın doğurduğu kaçakçılık nisbeti düştükçe konjontürel hassasiyet azalacaktır. Gerçekten verginin temelini ücret gelirleri teşkil etmektedir. Halbuki, bu gelirler konjontüre karşı en az hassas olan gelir nevileridir [20]. Daha doğrusu bu nevi gelirler hususile devlet sektöründeki ücretler, konjontürel dalgalanmaları büyük bir gecikme ve gayri kâfi bir nisbette tâkip ederler. Ücretle çalışanların miktarı konjontürel dalgalanmalarına karşı esas itibarile hassas bulunmakta ve bu da ücret gelirin miktarına tesir ederse de, bu hassasiyet ücretlilerin devlet sektörüne düşen kısmı arttığı nisbette azalır. E itibarla, gelir vergisinin esas temeli bizde olduğu gibi daha ziyade devlet ve ona bağlı teşekküller kadrolarında çalışan hizmet erbabı olunca, verginin konjontürel hassasiyyetinin gittikçe azalmasını beklemek icap eder. Hassas bir vergi bütçe politikası bakımından her zaman arzuya şayan olmiyabilir. Fakat bizde hassasiyeti arttırmağa matuf tedbirler, verginin umumileştirilmesi istikametinde alınabileceği için, verginin verimliliği de bu sayede inkişaf etmiş olacaktır.

Istanbul, 7 Nisan 1955

[20] Jean Marchal: Rendements Fiscaux et Conjoncture, Paris 1942, S. 27 - 41.



LİBERAL, BİTARAF VE MÜDAHALECI VERGİ POLİTİKALARI

M. Orhan DİKMEN

İstanbul Üniversitesi Maliye Doçenti

Giriş.

Mevzuumuz, liberal yahut sırf malî vergi politikası ile bitaraf ve müdahaleci vergi politikalarının mukayeseli bir tetkiki ve bugün bu mevzuda tesadüf edilen temayüllerin tesbitine çalışmaktan ibarettir.

Bu tetkik ve tesbiti yaparken, vergilerin tahsis cihetlerini bir tarafa bırakarak, münhasıran cibayetleri dolayısıyla yarattıkları tesirleri ve bunlar karşısında vergi sistemlerinin takındıkları tavrı tetkikle iktifa edeceğiz. Başka bir deyişle, sadece, devlet tarafından vergi alma yolu ile icra edilen tesirler üzerinde duracağız; temin olunan vergi varidatının sarfı dolayısıyla husule gelen tesirler, kısaca masraf politikası mevzuumuzun dışındadır.

Keza, devletin vergiden gayri varidatı dolayısıyla meydana gelen malî ve gayri malî tesirlerin tetkiki de mevzuumuza girmemektedir. Binaenaleyh, tetkikimizde, meselâ istikraz politikasına temas edecek değiliz.

1. — Her vergi, Hazineye varidat temin etmekten ibaret olan malî fonksiyonu yanında, malî olmayan, yâni yerine göre iktisadî, sosyal, demografik, siyasî, hattâ dinî bir takım tesirler yaratır.

Bu bakımdan en tesirsiz zannedilen ve hattâ modern bazı müellifler tarafından da hiç bir gayri malî tesiri olmadığı iddia olunan [1] Baş vergilerini alalım. Bu vergilerin dahi, mükelleflerden seyyanen alınmak suretile yarattıkları ric'î (*régressif*) tesir gözönünde tutulacak olursa, mükellefler üzerinde farklı olarak müessir oldukları söylenebilir. Vakıa, düşük miktarda olan baş vergilerinde bu tesir mütebariz değildir; fakat miktar yükseldiği veya farazî olarak yükseltildiği takdirde, bunların fertler arasındaki iktisadî muvazene münasebetini bozabilecek karakterde oldukları tezahür eder.

[1] Meselâ, J. F. Due: Government Finance, Homewood 1954.

Su hale göre, baş vergileri gibi en basit ve iptidai bir vergi nevi için dahi bahis mevzuu olan bu vaziyet, diğer vergi neveleri için evleviyetle variddir denilebilir.

Vergilerin gayri malî tesirleri bulunduğu azçok müphem bir şekilde de olsa, bazı vergi neveleri bakımından ötedenberi biliniyordu. Netekim, merkantilistler, ekonomik politikalarının gerçekleşmesinde, bu gayri malî tesirlerden istifade etmek istemişlerdir.

Bununla beraber, ileride göreceğimiz gibi, vergilerin malî olmayan tesirlerinin sistematik tetkiki, ancak son zamanlarda ehemmiyet kazanmış ve esaslı bir şekil almıştır. Bunun, bir taraftan ekonomik, sosyal ve politik, diğer taraftan ilmî ve teknik mahiyette muhtelif sebepleri olmakla beraber, kanaatimizce bilhassa ikisi çok mühimdir ve bir dereceye kadar diğerlerini de bünyesinde ihtiva veya temsil etmektedir:

a) Vergi yolu ile alınan millî gelir kısmı, eskisile mukayese edilemeyecek muazzam nisbetlere varmıştır ve netice itibarile vergilerin gayri malî tesirleri iktisadî ve sosyal nizam için hayatî bir ehemmiyet almıştır. Bu vaziyet, bahis mevzuu tesirlerin gözden uzak bırakılmamasını icap ettirirken, aynı zamanda gayri malî gayeli bir vergi politikasının muvafakiyetle tatbiki için gereken tesiri kazanmasına imkân vermiştir.

b) Devletin, gittikçe artmak temayülü gösteren fonksiyonlarının yerine getirilmesinde, bu maksada yarayabilecek bütün vasıtalardan ve bu arada vergilerin gayri malî tesirlerinden de faydalanmak isteği son zamanlarda çok kuvvetlenmiştir.

Zikrettiğimiz bu 2 sebep ve tâlî mahiyette kalan diğerleri dolayisile, vergilerin malî olmayan tesirleri, bilhassa 1929 Dünya iktisadî buhranından beri çok büyük bir alâka ile tetkik edilmeğe başlanmış ve vergi, devletin umumî iktisadî ve sosyal politikalarının başlıca vasıtalarından biri haline getirilmek istenmiştir.

Bu böyle olmakla beraber, itiraf etmek lâzımdır ki, *verginin tesirlerinin* tetkiki, fevkalâde zor ve mudil (complexe) bir meseledir. Filhakika, her verginin, zarureten iktisadî ve sosyal tesirleri olacağını bilmek başka, bu tesirleri tahlil ve tâyin etmek başka, ölçmek ise büsbütün başkadır. Birincisini kavramış olmak ikincisini bilmek olmadığı gibi, ikincisi hakkında bilgiye sahip olmak da, üçüncüsünü bilmek demek değildir.

Vergilerin gayri malî tesirlerinin, ölçülmesi değil, ana istikametleri ile tahlil ve tâyini dahi geniş istatistikî malzemeye ve malûmata mütevakıftır. Hâlen bu mevzuda en geniş istatistikî bilgiye sahip olan memleketler, anglosakson memleketleri, yâni Amerika Birleşik Devletleri ve Büyük Britanya ile Kanada ve İsveç gibi mahdut bazı memleketlerdir.

Fransa, İtalya ve hattâ Almanya gibi Avrupa Memleketlerinde bile bu bakımdan kâfi sayılabilecek istatistikî malzeme henüz mevcut değildir.

Fakat şunu da hemen kaydedelim ki, bu mevzuda en ileride bulunduğu işaret ettiğimiz memleketlerde dahi, bugünkü halde, her verginin her türlü, yâni her istikamette ve her kademedede icra ettiği gayri malî tesirleri tam olarak tesbit etmek mümkün değildir.

Vaziyet böyle olunca, acaba bitaraf veya müdahaleci vergi politikalarından ne dereceye kadar bahsolunabilir? Başka bir ifade ile, bu politikaların muvaffakiyet ihtimalleri ne nisbette dir? Bu mevzu, fevkalâde ehemmiyetli ve enteresan olmakla beraber, bu tetkikimizin sahası dışında kalmaktadır.

2. — Vergilerin icra ettikleri gayri malî, yâni siyasî, iktisadî ve sosyal tesirler uzun zaman meçhul kalmıştır. Vergi, bu zamanlarda, muntazam varidat şeklinde olsun, zaman zaman başvurulmuş fevkalâde bir gelir kaynağı şeklinde olsun, sadece malî maksat, yâni Hazineye varidat temini gayesile cibayet olunmuştur.

Vergilerin, devlete varidat temin etmekten başka neticeleri de olduğu hususu, ilk olarak merkantilistler tarafından ele alınmış ve gümrük resmi, merkantilist politika'nın bir vasıtası olarak kullanılmıştır.

Vergilerin gayri malî neticelerinin tetkiki ve bundan istifade, yâni bu neticelerin bir gaye olarak takibi ve dolayısıyla vergilerin bu neticeleri arzu edilen şekil ve ölçüde husule getirecek tarzda tertip ve tanzimi, uzun müddet gümrük resimlerine inhisar etmiş ve zaman zaman ortaya çıkan himayecilik cereyanları, gümrük resimlerinden geniş ölçüde faydalanmıştır.

Bununla beraber, vergi yine malî bir vasıta olarak mütalâa edilmiş; verginin yegâne değilse bile esas gayesinin devlete varidat temininden ibaret olduğu hususunda âdeta ittifaka varılmıştır. Bu arada, *Henry George*'un şehir rantını vergi yolu ile cemiyete mal etmek teklifi gibi bazı fikirler dolayısıyla verginin tesirleri üzerinde durulmuş ise de, bunlar umumî bir iltifata ve tatbikata mazhar olamamıştır [2]. Keza, büyük Alman maliyecisi *A. Wagner*'in, verginin malî gayesi yanında, ikinci bir esas gaye olarak sosyal maksat gütmesi icap ettiği hususundaki fikri de umumî bir kabule erişememiştir.

Fakat, bu çalışmalar ve ortaya atılan fikirler, vergilerin, hemen daima, malî fonksiyonu yanında, gayri malî, yâni bilhassa iktisadî ve sosyal neticeleri olduğu ve bu netice'erin bir gaye olarak takip edilebileceği hususunu açık olarak göstermiş bulunuyordu.

[2] Bu hususta bak. *H. Laufenburger*: Précis d'Economie et de Législation Financière, 1. cilt, Revenu, Capital et Impôt, Paris 1947, s. 239 - 40.

3. — Bugün, muhtelif memleketler vergi sistemlerinde, bahis mevzuu gayri malî tesir ve neticelere karşı, esas itibarile, 3 şekilde vaziyet alınmaktadır:

a) Vergilerin gayri malî tesirleri, her hangi bir maksat dahilinde sevk ve idare edilmez; bunlar olurlarına bırakılmıştır. Vergi sisteminin bütünü veya her hangi münferit bir vergi, çok gayri müsait iktisadî ve sosyal tesirler husule getirmede müddetçe, bunlar nazarı itibara alınmaz. Esas gaye, sadece Hazineye varidat temininden ibarettir. Bu arada, malî olmayan bazı tesirler husule gelmiş olabilir; fakat bunlar üzerinde durulmaz. Bunlar, verginin tâlî tesirleri olarak devam eder.

b) Vergilerin gayri malî tesirleri, muayyen bir plâna uygun olarak, gaye şeklinde takip olunmaz; aksine, bunların tamamen bertaraf edilmesi istenir. Esas gaye, yine Hazineye varidat teminidir. Ancak, bu gayenin, tâlî mahiyette iktisadî ve sosyal tesirler husule gelmeksizin, elde edilmesi arzu edilir. Binaenaleyh, bir vergi vaz veya tadil edilirken, gerek bunun, gerekse bütün olarak vergi sisteminin, muhtemel ekonomik ve sosyal tesirlerinin izalesine çalışılır.

c) Vergilerin gayri malî tesirleri, muayyen bir plâna göre sevk ve idare edilmek; yâni sadece tesir ve netice şeklinde değil, fakat bir gaye olarak takip olunmak istenir. Bu takdirde de 2 ihtimal vardır: ya bu gayeier tâlî olarak güdülür, yahut da — bazı hallerde, meselâ mâni güm-rük resimlerinde veya büyük mağaza vergilerinde olduğu gibi — esas gaye mahiyetini iktisap eder.

Bu suretle, vergi politikası sahasında 3 ana cereyanla karşılaşmış oluyoruz: Birincisi, tâlî tesirler üzerinde durmayan *liberal, yahut sırf malî vergi politikası*; ikincisi, vergilerin gayri malî tesirler yaratmaması üzerinde tahsisen duran ve bu maksadı temine çalışan *bitaraf vergi politikası*; üçüncüsü de, vergilerin gayri malî tesirlerini muayyen maksatların husulüne müteveccih olarak kullanmak isteyen *müdahaleci vergi politikası*.

Etüdümüz, bu 3 politikanın mahiyeti hakkında bir denemeden ibarettir.

I. — Liberal, yahut sırf malî vergi politikası.

1. — Bu politikanın en güzel ifadesine, meşhur Fransız maliyecisi *Stourm*'da rastlıyoruz. Bu müellife göre: vergi sadece Hazinenin besleyicisi olmalıdır [3]. Gerek *Stourm*, gerekse diğer liberal müellifler, bu ifade

[3] L'impôt doit être exclusivement le pourvoyeur du Trésor, *R. Stourm*: Systèmes Généraux d'Impôts, 2. tabı, Paris 1905, s. 35.

ile, bitaraf vergiyi değil, fakat sırf malî veya liberal vergiyi kasetmişlerdir. Filhakika, bitaraf ve sırf malî vergi mefhumları, umumiyetle zannolunduğu şekilde birbirine tetabuk etmemekte [4], aralarında fark bulunmaktadır.

Bitaraf vergi politikası, vergi dolayısıyla husule gelebilecek iktisadî ve sosyal tesirleri izale etmeğe çalıştığı halde, liberal vergi politikası gayri malî tesirleri ihmal eder veya ençok bunların millî ekonomik ve sosyal bünye üzerinde çok kötü bir tesir icra etmemesini teminle iktifa eder.

Bu fikre, gayet sarîh olarak *Colson*'da rastlıyoruz. Fransız liberal mektebinin karakteristik mümessillerinden biri olan bu zata göre, verginin gayri malî neticeleri, bir «*mal nécessaire*» (katlanılması zarurî bir mahzur) dan başka birşey değildir [5]. Bu müellif, devletin vergi yolu ile, malî olmayan gayeler uğrunda müdahalesinin, ancak pek nadir hallerde, fevkalâde mühim sebepler dolayısıyla ve açık olarak yapıldığı takdirde kabul edilebileceği fikrindedir [6].

Liberal yahut sırf malî gayeli vergi politikası, bir bakıma pasif bir siyasettir. Şu mânada ki, aktif ciheti, yâni maliyeye varidat temini hedefi tahakkuk ettikten sonra, bu hedefin tahakkuku vésilesile husule gelen gayri malî tesirlere karşı durumu pasiftir.

Bu durumun aktif hale gelmesi, ancak pek nadir hallerde kabul edilmektedir. Liberalizm devrinin vergilerinde rastladığımız mahdut bazı gayri malî gayeler bunu göstermektedir. Filhakika, bu devirde karşımıza çıkan ve ahlâkî, sıhî gibi sebeplerle vazedilmiş bulunan lüks vergileri, alkol vergileri, oyun yerleri vergileri gibi bazı istisnâî mükellefiyetler, kaideyi ihlâl eder mahiyette sayılmasa gerektir [7].

2. — Liberal vergi politikası, muayyen bir inancın, dolayısıyla muayyen bir sistemin icabı olarak tatbik edilebileceği gibi, çok kerre, maliye sahasında kâfi bilgi sahibi olmamanın ve âmme masraflarını karşılamak için gerekli olan varidatın nereden ve nasıl olursa olsun temin edilmesile Maliyenin vazifesini görmüş olacağı şeklindeki iptidâî bir zihniyetin neticesi şeklinde de karşımıza çıkmaktadır.

Bu hal, vergi politikasını, hemen hemen maliyenin vergi koyma faaliyeti sırasındaki mesaiye inhisar ettirir. Bu vaziyette, her hangi bir

[4] Aynı fikir hakkında bak. *F. Neumark*: Maliyeye Dair Tetkikler, 3. tabı, İstanbul 1951, s. 192.

[5] *M. Orhan Dikmen*: Vergilerde malî olmayan gayeler ve bunların Türk vergi mevzuatındaki yeri, «İ. F. Pelin'in Hatırasına Armağan» içinde, İstanbul 1948, s. 140.

[6] *M. Orhan Dikmen*: zikr. eser, s. 140.

[7] Bu gibi misaller hakkında bak. *Roy Blough*: The Federal Taxing Process, New York 1952, s. 409 ve m., bilhassa s. 411.

vergi kaynağı bulunmakla iş bitmiş ve başarılmış sayılır; ayrıca, bunun ekonomik ve sosyal tesirlerini hesaba katmağa lüzum hissedilmez [8].

Bu politikanın bir örneğine bugün memleketimizde rastlıyoruz. Maliye, varidata ihtiyaç hissettikçe, bu maksatla koyacağı veya nisbetini arttıracığı verginin ekonomik ve sosyal tesirlerini katiben nazarı itibara almadan bunu yapmakta veya yapmak teşebbüsünde bulunmaktadır. Bu politikanın misalleri sayılamıyacak kadar çoktur. Bunun için ancak ikisine temasta iktifa ediyoruz:

Kısa zaman evvel, 1955 bütçesile yapılan arazi vergisini 9 misline çıkarmak teklifi bunlardan biridir. Arazi vergisini esaslı bir şekilde ıslah etmek ve ayrıca zirai kazançları vergilendirmek problemleri bir tarafta dururken, bugünkü düşük nisbeti ile dahi vergi adaletine pek uygun bir mükellefiyet teşkil etmeyen arazi vergisini, 9 misline yükselterek varidat teminine çalışmanın nasıl bir vergi politikası olduğu meydandadır.

Keza, muayyen şikâyetlere meydan veren muamele vergisi, bu şikâyetlerin sebebinin teşkil eden mahzurların ortadan kaldırılması ile ıslah olunmamıştır. 1949 yılında, bütün bir mevsim muntazaman toplanıp çalışmış olan ve raporu neşir ve tevzi dahi edilen muhtelit komisyonun tekliflerinden [9] hiç biri, aradan 5 yıldan fazla zaman geçmiş olmasına rağmen, sırf bu verginin bugünkü şekliyle temin ettiği varidatın, ıslahatı müteakip temin olunamayacağı endişesile tatbik edilmemiştir.

II. — Bitaraf vergi politikası.

1. — Vergiler, düşük nisbette kaldığı, milli gelirin çok küçük bir yüzdesini Hazineye çekmekle iktifa ettiği zamanlarda, liberal verginin pek göze batmayan mahzurları, vergi nisbetleri yükseldikçe ve umumiyetle vergi yükü arttıkça, gayet ağır olarak hissedilmeğe başladı.

Bunun üzerine, bazı müellifler, *bitaraf vergi mefhumunu* ileri sürdüler ve bitaraf bir vergi politikasının tatbik edilebileceğini iddia ettiler. Bitaraf vergi mefhumu, bir prensip halinde, vergileme prensipleri tasniflerinde dahi yer aldı. Bu prensipe, meselâ *Gerloff* ve *Neumark*'da rastladığımız gibi [10], modern Amerikan müelliflerinden bazılarının kabul ettikleri vergileme prensipleri arasında da rastlıyoruz. Misal olarak, Illinois Üniver-

[8] Bununla beraber, sırf mali vergi politikası, vergi ödeme kabiliyetine göre teklif prensipine aykırı değildir.

[9] İstanbulda teskil olunan Muamele Vergisi Komisyonunun Raporu, İstanbul 1950.

[10] Bazan bu mevzuda muhtelif müelliflerin tezatlılara düştüklerine de şahit oluyoruz. Meselâ, vergileme prensiplerinde bitarafa yer veren *W. Gerloff*, bunun kabili tahakkuk olmadığını kaydetmektedir.

sitesi profesörlerinden *John F. Due* ile, Cenubi California Üniversitesi profesörlerinden *William H. Anderson*'u [11] zikredebiliriz.

Bitaraf vergi politikası, vergilerin gayri malî tesirler yaratmaması üzerinde tahsisen durur. Bu bakımdan da — paradoksal görünmekle beraber — bitaraf vergi politikası, kanaatimizce, gayri malî gayesi olan bir vergi politikasıdır. Bu öyle bir politikadır ki, devletin vergi yolu ile varidat temin etmesi keyfiyetinin, bundan başka bir neticesi olamaması maksadını güder.

2. — Fakat bu maksat, muhteva olarak ne ifade eder? Başka bir ifade ile, *bitaraf vergi* ne demektir?

Geçen asrın sonlarına doğru, Amerikalı iktisatçı *F. Walker*'in yapmış olduğu tarif, bugün dahi birçok kimseler tarafından kabul edilmektedir. Bu tarife göre: bir vergi, bitaraf olabilmek için, mükelleflerin nisbî - maddî vaziyetlerinde hiç bir değişiklik husule getirmemelidir [12]. Bitaraf vergi, alınması dolayısıyla, gelir ve servetler arasındaki nisbetleri bozmayan vergidir.

Bu vergi alınmakla, mükelleflerden her birinin elinde evvelkine nazaran daha az bir şey kalacaktır; fakat her mükellef komşusuna nisbetle aynı maddî vaziyeti muhafaza edecektir [13]. Yâni, vergi alınmadan önce, mükellefler arasında mevcut nisbî - maddî vaziyet, verginin alınmasıyla bozulmamalıdır. Bu şekilde anlaşılan bitaraf vergiyi, *W. H. Anderson*, «bir şahsın gelir ve servet hiyerarşisi içinde işgal ettiği mevkiî değiştir-meyen vergi» olarak ifade etmektedir [14].

Bitaraf vergi mefhumunun bu mânası Amerikada «bulduğun gibi bırak» (*leave - them - as - you - find - them*) formülü ile meşhur olmuştur. Fakat, bitaraf verginin yukarıda verilen tarifi olsun, bu formül olsun, ilk bakışta gayet açık ve sarîh görünmelerine rağmen, *F. Neumark*'ın da işaret ettiği vechile, hakikatte çok müphemdir [15].

3. — Bitaraf verginin bu tarifini tatmin edici bulmayan Amerikalı müelliflerden bazıları, bitaraf vergi için birbirine yakın 2 yeni tarif ileri sürmüşlerdir:

a) Bu tariflerden birincisi, *Board of Investigation and Research*'in bir raporunda ortaya atılan ve daha sonra *National Tax Association*'ın Prof. *Carl Shoup* riyasetinde teşkil ettiği bir komite tarafından da kabul

[11] Bak. *J. F. Due*: zikr. eser, s. 115 ve m.; *W. H. Anderson*: *Taxation and the American Economy*, 2. tabı, New York, 1952.

[12] *F. Neumark*: Tetkikler, zikr. eser, s. 191.

[13] *H. Laufendurger*: Précis, zikr. eser, s. 232.

[14] *W. H. Anderson*: *Taxation*, zikr. eser, s. 54.

[15] *F. Neumark*: Tetkikler, zikr. eser, s. 191.

edilen tarihtir. Buna göre, «bitaraf vergi, varidat kaynaklarının tahsisini bozmayan vergidir» [16].

Bu şekilde anlaşılan bitaraflık mefhumunun, mükelleflerin morali üzerinde müsait tesirler yaratacağı ve aynı zamanda varidat kaynaklarının kullanılmasında optimal dereceyi ve müstehliklerin azamî derecede tatmin edilmesini temin edeceği ileri sürülmektedir [17].

b) Son zamanlarda yapılan ikinci tarife göre ise, bitaraf vergi, vergi yükünü, mükellefin aldığı tedbirler ve yaptığı tercihlerden müstakil hale getiren vergidir.

Nisbî bir bitaraflık diyebileceğimiz ve bilhassa *William Vickrey* tarafından orijinal bir şekilde ileri sürülen bu fikre göre; sırf vergilemenin tesirleri dolayısıyla mükelleflerce alınan kararları asgarî hadde indiren vergi, bitaraf olarak telâkki edilmek icap eder [18]. Meselâ, bir gelir vergisinde vergi yükü, gelirin tahakkuk ettiği zaman, yatırım yapılan sahalar, gelir temin metodları ve saireden müstakil bir hale getirilmiş ise, başka bir ifade ile, bunlara göre değişmiyorsa, o gelir vergisi bitaraf-tır demektir.

Bu bitaraflık mefhumunun gayesi, vergi sistemindeki müterakkilik derecesini tahdit eden vergiden kaçınma ve arzu edilmeyen ekonomik tesirlerin önlenmesidir.

4. — Bütün bu araştırma gayretlerinin hedefi, Amerikada son zamanlarda, vergi prensipleri arasında gittikçe kuvvetli bir mevki işgal etmeye başlayan «*vergi bitarafağı*» na, mümkün merteye sarih bir mâna vermektir. En yeni bazı Amerikan eserlerinde, meselâ *W. H. Anderson*'da [19], vergi bitarafağının makul imkân nisbetinde tesisi için elden gelen gayretin esirgenmemesi lüzumu üzerinde durulmaktadır.

Bitaraf vergi taraftarlarına bilhassa Amerikada rastlamamız bir tesadüf eseri değildir. Şu veya bu farkla, mevcut gelir ve servet inkısamını benimseyen ve muhafaza etmek isteyen bitaraf vergi mefhumu — senelerce evvel *F. K. Mann*'ın işaret etmiş olduğu gibi [20] — liberal düşüncenin mahsulüdür. Bugün ise bu düşünce, esas itibarile, ancak Amerikada mevcut bulunmaktadır [21].

[16] Bak. *W. H. Anderson: Taxation*, zikr. eser, s. 54, not 6.

[17] *H. M. Groves: Neutrality in Taxation*, «National Tax Journal», 1948.

[18] *W. Vickrey: Agenda for Progressive Taxation*, New York 1947, s. 214-215.

[19] *W. H. Anderson: Taxation*, zikr. eser, s. 54.

[20] Bak. *F. K. Mann: Steuerpolitische Ideale*, Jena 1937, ayrıca *F. Neumarck: Tetkikler*, zikr. eser, s. 191.

[21] Bununla beraber, Amerikada bitaraf vergi siyaseti ile iktifa edildiği neticesini çıkarmamak lâzımdır. Hakikaten, Amerikada da, vergi tedbirleri ile meselâ anti-

Bugün Amerikan ekonomik sisteminde hâkim bulunan 3 ana maksat: 1) Diğerlerinin refahile kabili telif olmak şartile âzamî seçim, yahut faaliyet hürriyeti; 2) optimal hayat standartları ve 3) umumiyetle kabul edilen hakkaniyet ölçülerine uygun bir gelir inkısamı'ndan ibaret olduğuna göre [22], bu 3 ana maksadı kabullenen bir iktisadî ünitenin, vergide de bitaraflık prensipine geniş yer vermesi normal ve mantıkî bir neticedir.

5. — Avrupaya gelince, bitaraf verginin âdeta tabii diyebileceğimiz bir mümessilini, fransızlar arasından, memleketimizin yakından tanıdığı Paris Üniversitesi profesörlerinden *H. Laufenburger*'nin şahsında buluyoruz.

a) *H. Laufenburger*, esas itibarile *F. Walker*'in tarifine uyan bir bitaraflık mefhumundan hareket etmekte, yâni bitaraf vergiyi, mükelleflerin nisbî - maddî vaziyetlerinde bir değişiklik husule getirmeyen vergi olarak görmektedir. Bu itibarla, *H. Laufenburger* bu mevzuda bir mefhum yeniliği getirmemektedir.

H. Laufenburger'nin, üzerinde durulmak icap eden fikirleri, bitaraflığın teknik ve ekonomik şartları hakkındaki tetkik ve izahlarıdır. Müellif, sırf malî gayeli verginin, bitaraf kalıp kalamıyacağı mevzuunda, bu teknik ve ekonomik şartları gözden geçirmekte ve sonunda «bitaraflığı temin edecek tashihler» (*correctifs de la neutralité*) adını verdiği tedbirleri zikretmektedir.

b) Bitaraflığın teknik şartları bahsinde *H. Laufenburger* 2 mesele ileri sürmektedir: Bunlardan birisi, verginin nakdî olan bugünkü şekli bitaraflık arasındaki münasebetler; diğeri de, vergi tekniği ile bitaraflık arasındaki münasebetlerdir.

enflasyonist gayeler ile konjunktür ve tam istihdam maksatları takip edildiği görülmektedir. Fakat bunlar, meselâ İngiltereye nazaran pek mahduttur. Bak. *J. F. Due*: *Government Finance*, zikr. eser, s. 485-505 ve 529-531.

Diğer taraftan, Amerikalılar, gayri malî gayelere ismen dahi *reformist* bir mâna vermek istememekte, bunlara daha mülâyim isimler vermeği tercih etmektedirler. Meselâ bak. *R. Blough*: *The Federal Taxing Process*, New York 1952, s. 410. Müellif, bu gayelere (*non-revenue purposes*) *non-fiscal, reform*, ilh. değil, *regulatory* demektir. İsim, belki başlı başına mühim değildir; fakat, burada olduğu gibi, muayyen bir zihniyetin ifadesi olduğu takdirde, üzerinde ehemmiyetle durmak icap eder.

Amerikan maliye politikasının son temayülleri hakkında bak. *P. J. Strayer*, *Tendances actuelles des finances publiques aux Etats-Unis*, «Revue de Science et de Législation Financières», Paris 1953, s. 185 ve m.

[22] Bak. *J. F. Due*: *Government Finance*, zikr. eser, s. 5 ve m.

Nakdî şekilde olan vergi bitaraf olabilir mi? Nakdî verginin bitaraflığı, bir bakıma, bizatihi paranın (nakdin) bitaraf olması ile mümkündür. Başka bir ifade ile, nakdî vergi, bu bakımdan, para ile aynı âkibete tâbidir [23].

Keza, bugünkü vergi tekniği de, bitaraflığı temin edecek vaziyette değildir. Vergi matrahının tayinindeki usullerden, karine ve götürü (kesim) usulleri, vergi bitaraflığının tahakkukuna esasından mâni olduğu gibi, ayırma prensipi de bitaraflığa aykırıdır. Diğer taraftan, vasıtalı vergiler de bitaraflığı bozar. *H. Laufenburger*'e göre [24], vergi bitaraflığının hakikî laboratuvarı gelir vergisidir. Müterakkilik, bitaraflığa mâni değildir; bil'akis vergi bitaraflığının tarifi dahi mütenasip vergiyi reddeder ve müterakki vergiyi icap ettirir.

«50.000 franklık bir gelirden olduğu gibi, 1 milyon franklık bir gelirden de, aynı şekilde % 20 nisbetinde vergi alınacak olursa, bunun nisbî müsavâtı (*égalité comparative*) gözönünde tutmuş olduğu, ne objektif ve ne de sübjektif bakımdan iddia edilemez.» Bilhassa sübjektif nokta nazardan, mütenasip vergi, fakiri zor bir duruma düşürdüğü halde, zengin üzerinde ehemmiyetsiz bir tesir icra eder. Şu halde bitaraf değildir [25]. Fakat, hangi müterakkilik ve hangi derecedeki müterakkilik bitaraflığa uygundur? Müellif bunun hakkında hiç bir şey söylememektedir.

c) Bitaraflığın *iktisadî şartlarına* gelince, para gibi, verginin de tedavül ve fiatlar üzerinde derin tesirleri vardır. «Fakat, nasıl ki para, kıymet ölçüsü ve tediye vasıtası olarak kaldığı müddetçe, bitaraf olarak vasıflandırılabilir, aynı şekilde vergi de, devlet masraflarını, ödeme kabiliyetlerine göre tevzi etme fonksiyonunu ifa ettiği müddetçe, bitaraf olarak mütalea edilebilir» [26].

H. Laufenburger, bu mütaleasile, bitaraf vergi mefhumundan, liberal veya malî vergi nazariyesine *kaymış* olmaktadır. Kısaca; vergi, malî fonksiyonunu gördükçe, bitaraf sayılabilir demek istiyor ki, tabiatile bu bitaraflık telâkkisi, bizim burada üzerinde durmak istediğimiz bitaraf vergi mefhumundan oldukça ayrılmaktadır. Kaldı ki, vergi iktidarına

[23] *H. Laufenburger*: Précis, zikr. eser, s. 233.

[24] *H. Laufenburger*: Précis, zikr. eser, s. 237.

[25] Buna karşılık, *H. Laufenburger*'nin objektif olarak ileri sürdüğü delilin vergi bitaraflığı ile doğrudan doğruya alakası şüphelidir. Buna göre, objektif bakımdan, âmme hizmet ve masrafları, yüksek hususî gelirlerin son translarından daha faydalı ve fakat küçük gelirlerin son kısmının sarf ile temin olunacak faydadan daha az hayatidirler. Binaenaleyh, bu sadece müterakkilik lehine bir delil olabilir. Bitaraflık lehine bir delil teşkil etmez.

[26] *H. Laufenburger*: Précis, zikr. eser, s. 244.

uygunluk keyfiyeti de, malûm sebeplerden dolayı, vergi sisteminin bütünü için tahakkuku mümkün olmayan bir prensip veya faraziyeden ibarettir.

Vergi, fiatlar üzerinde tesir icra ettiğine göre, *bitaraf* olabilir mi? Müellife göre, vergilerin fiatlar üzerinde tesirleri olduğu muhakkaktır; fakat bu tesirler aynı zamanda muvakkattır. Her hangi bir verginin, faraza deflasyonist bir tesir icra ettiğini farzedelim. Bu yoldan massedilen satın alma kudretinin, devlet masrafları yolu ile, tekrar tedavül sahasına gelmesiyle husul bulacak enflasyonist tesir, verginin iptidai deflasyonist tesirini ortadan kaldıracaktır.

Başka bir deyişle, «vergi dolayısıyla husule gelen deflasyon, yeniden tevzi mekanizmasıyla husule gelecek reflasyonla telâfi edilmiş» olacaktır. Arada, fiat ve gelirler mevzuunda ortaya çıkacak geçici muvazenesizlik ise, vergi bitarahlığını temine yarayacak tedbirler (*mesures de neutralisation fiscale*) ile tashih olunabilir [27].

d) Bu suretle, bütün mesele, verginin iktisadi ve sosyal tesirlerinin tahdit edilip edilemeyeceğinde toplanmaktadır. *H. Laufenburger*'ye göre, «*correctifs de la neutralisation*», (vergi bitarahlığını temine yarayacak tedbirler), bu maksadın elde edilmesi için kullanılacaktır.

Bu tedbirler pek muhtelifdir. Meselâ, bazı istihlak maddelerinin fiatlarını yükselten vergilerin tesirleri, İkinci Dünya Harbinde Almanyada yapılmış olduğu gibi, diğer maddeler üzerindeki vergi yükünün hafifletilmesi suretile telâfi edilebilir. Yahut, toptan ve perakende satış safhalarını, bünyelerinde temerküz ettirmiş bulunan müesseselerin, yayılı bir muamele vergisi muvacehesinde temin ettikleri ayantaj — Fransada olduğu gibi — yayılı muamele vergisinin (*impôt sur les transactions*), bu müesseseler için nisbetini yükseltmek (Fransada % 1 den % 1,80 e) suretile telâfi edilebilir. Yahut Almanyada olduğu gibi, kombine teşebbüsler dahilinde cereyan eden muhtelif imal safhaları, birbirinden tecrit edilerek, malın bir atölyeden diğerine intikali, teslim mahiyetinde telâkki edilip vergiye tâbi tutulunca, yayılı imalât muamele vergisi rejiminde, mütemerkiz müesseselerin avantaşı ortadan kalkmış olur.

e) Bu izahlardan anlaşıldığı üzere, *H. Laufenburger* tam mânasile bir bitaraf vergi nazariyesi yapmayıp, daha ziyade liberal veya malî vergi siyasetinin bazı tashihlerle tatbiki icap ettiği neticesine varmaktadır. Müellif, her ne kadar bunu sarîh olarak söylemiyorsa da, fikirlerinin umumî havası bu neticeye varmamızı zarurî kılmaktadır.

Esasen, yüksek seviyede bir refahla desteklenen geniş ölçüdeki liberalizm fikirlerinin umumî bir kabule mazhar olduğu Amerika Birleşik

[27] *H. Laufenburger*: Précis, zikr. eser, s. 244.

Devletlerinde,, vergi bitaraflığı fikrini ileri süren müelliflerin iç huzurunu ve ifade rahatlığını, türlü siyasî ve sosyal dertlerle kıvranan Avrupa memleketleri müelliflerinde, hele vergi bitaraflığı mevzuunda aramak boşunadır.

Avrupa, bugün siyasî ve sosyal sahada, Amerikadan büsbütün farklı bir durumdadır, ve belki de bunun içindir ki, zamanımız Avrupalı müelliflerinin büyük ekseriyeti, bitaraf verginin, lehine değil, aleyhine vaziyet almış bulunmaktadır.

Vakıa, bunlardan bir kısmı esasen bitaraf verginin tahakkuk edebileceğine inanmıyorlar. Bunlara göre, bitaraf vergi tahakkuku imkânsız bir hayal, *Angelopoulos*'un dediği gibi bir *utopia*'dır [28]; fakat bu verginin tahakkuku mümkün olsa bile Avrupalı müelliflerden çoğunun bu vaziyette takınacakları tavır aleyhte olacaktır. *E. Allix* bile, devletin neden dolayı vergilerin gayri malî tesirlerinden istifade etmiyeceğini sormaktadır. *F. Neumark* da aynı kanaattedir; bitaraf verginin, bir an için mümkün olduğunu farzetsek dahi — diyor — devlet acaba neden böyle bir vergi tâtbiik etmelidir? [29].

6. — Her vergi, az veya çok, gayri malî, yâni hususile ekonomik ve sosyal tesirler icra eder. Bunun böyle olmasının, bir taraftan objektif, diğer taraftan da sübjektif *sebepleri* vardır.

Vergi bitaraflığının tahakkukuna mâni olan *objektif sebepler*, yahut âmiller, modern vergiciliğin kullandığı muhtelif teknik ve usullerdir. Bir kerre, bugün dahi bazı vergilerde karine ve götürü usulleri tâtbiik edilmektedir. Saniyen, hemen her vergide, muafiyet ve istisnalar gibi farklı neticeler yaratan hükümler vardır. Müterakkilik (hiç değilse, bitaraf verginin gerçekleşmesi gayesine mâtuif olmayan müterakkilik) ve ayırma prensipi de, vergi bitaraflığını ihlâl eden objektif âmillerdendir. Ve nihayet, vasıtalı vergilerde, nihaî mükellefin baştan belli olmaması dolayısıyla, vaziyet daha da karışık bir hal almaktadır.

Fakat, vergi bitaraflığının tahakkukuna engel olan *sübjektif sebepler* veya âmiller de vardır. Mükelleflerin vergi karşısındaki reaksiyonları aynı değildir. Bazıları vergiyi öder, bazıları kaçır veya hiç değilse kaçınır, diğer bazıları ise doğrudan doğruya vergi kaçırır. Bu ifade ile, ödeme, ödeme halinde inikâs, itfa ve telâfi ile vergiden şahsen veya mevzu itibarıyla yapılan meşru kaçma ve kaçınmalara ve ayrıca birer suç olan vergi kaçırmanın muhtelif nevilerine temas ve işaret etmiş oluyoruz.

Bu objektif ve sübjektif âmillere, bir de, verginin nakdî oluşu dolayısıyla husule gelen tesirleri ve mevzuumuz dışında kalan vergi varidatının

[28] *A. Angelopoulos: Planisme et Progrès Social, Paris 1953.*

[29] *F. Neumark, Tetkikler, zikr. eser, s. 194.*

istimal tarzını ve cihetlerini ilâve edecek olursak, bitaraf verginin, hakikaten bir hayal değilse bile, her halde gerçekleşmesi fevkalâde zor bir gaye teşkil ettiği açıkça meydana çıkmış olur.

Bununla beraber, bitaraf vergi maksadının, hâlen Avrupada umumiyetle red edilmekte olması, bunun sadece imkânsızlığından veya zorluğundan dolayı değildir. Bunun red sebeplerini, bu cereyanın aksi olan müdahaleci vergi politikasını destekleyen siyasi ve sosyal cereyanlarda aramak lâzımdır.

III. — Müdahaleci vergi politikası.

1. — Müdahaleci vergi politikasının tarihçesi; bir bakıma birkaç asırlık, diğer bir bakıma ise sadece çeyrek asırlıktır.

Hakikaten, uzun asırlar boyunca, vergiler sırf malî maksatla alındıktan sonra, ilk olarak merkantilizm devrinde gayri malî maksatlara hâdim kılınmak istenmiştir. Her ne kadar bu tecrübe gümrük resimlerine inhisar etmiş ise de, vergi yolu ile müdahaleciliğin ilk merhalesi olarak kabul edildiği takdirde, bu politikanın menşei, bu tarihlere kadar geriye götürmek icap eder.

Merkantilizmlerden, meselâ *von Justi* ve *Pufendorf*'dan sonra, müdahale fikirlerine, müteferrik bir şekilde, muhtelif müelliflerin eserlerinde rastlıyoruz. Hattâ, *A. Smith*, *D. Ricardo*, *J. S. Mill* ve *Mc Culloch* gibi müelliflerde dahi buna dair işaret ve temaslara vardır. Bu arada, sosyalist temayüllü kimseler, *H. George* ve *Sismondi* ilh. müdahaleci fikirlere yer vermişlerdir. Vergilerin, malî gayesi yanında, ikinci bir esas gaye olarak sosyal politika hedeflerini gütmeleri icap ettiği tezini kuvvetle ileri sürmüş olan *A. Wagner*'in ismini ise, zikretmeden geçmeğe imkân yoktur.

Arada geçen zaman zarfında, kısmen bu müelliflerin ileri sürdükleri fikirlerin tesirile, kısmen doğrudan doğruya tatbikat ihtiyaçları dolayısıyla, vergi sistemlerinde, malî maksat dışında gayeler güden tâlî hükümlerin, hattâ evvelce işaret ettiğimiz gibi gayri malî gayeli bazı mahdut saha ve tesirli vergilerin yer aldığını görüyoruz.

Fakat, vergi sahasında müdahalecilik tatbikatının şüurlü ve şümsüllü tezahürlerine rastlamak için, 1929 Dünya iktisadi buhranının patlak verdiği senelere kadar gelmek icap eder. Bu buhranı takip eden kuvvetli müdahalecilik cereyanı, vergi politikasından da geniş ölçüde faydalanmıştır. Bu arada vergi, sadece ekonomik ve sosyal bünyeye müteallik maksatların gerçekleşmesi için kullanılmakla kalmamış, fakat anti-konjonktürel politikanın da bir vasıtası haline getirilmek istenmiştir.

İkinci Dünya Harbinden sonra ise, vergi politikası, hem strüktürel ekonomik ve sosyal maksatlarla anti-konjonktürel maksatlara tevcih

edilmiş, hem de bu sahalardaki müdahaleciliğin bir nevi tamamlayıcısı mahiyetinde olarak tam istihdam (full employment) in tahakkukuna yarayacak bir vasıta şeklinde mütalea ve istimal edilmiştir.

2. — Bugün müdahaleci vergi politikası taraftarları, verginin sosyal refahın bir vasıtası olması icap ettiğini iddia etmektedirler. Yâni, bu siyaset, zamanla sadece kuvvetle kalmıyarak, sahasını da fevkalâde genişletmiştir. 20 nci asrın başlarında, ahlâkî veya sıhhi sebeplerle konulmuş, her bakımdan mahdut birkaç vergi veya vergi hükmünden ibaret olan *gayri malî gayeler mevzuatı*, evvelâ iktisadî, zamanımızda ise iktisadî ve sosyal, hattâ belki iktisadiden ziyade sosyal bir mahiyet almış ve iddiasını (bazı kimselerin sıhhatine muzır olan içkilerin daha pahalıya satılması suretile sürümünün tahdidi gibi mahdut maksatlarla mukayese kabul etmeyecek derecede) genişleterek, sosyal refahın vasıtası olmağa kadar vardırılmıştır.

Müdahaleci vergi politikasına taraftar olan müelliflere göre, vergi sadece devlete varidat temin etmek gayesile iktifa edemez; vergi, aynı zamanda — gelirlerin tevezzüünü değiştirmek suretile — iktisadî ve sosyal terakkiyi temin etmelidir.

Vergi artık bitaraf olamaz; vergi millî faaliyetin istikamet almasında *aktif* bir âmil olmak zorundadır. Şu halde, verginin gayesi münhasıran *malî* değil, fakat aynı zamanda gayri malî (*extra-fiscal*) dir. Bu itibarla da, verginin, tek değil, fakat *müteaddit* vazifesi vardır. Kanun vâzı, istese dahi, artık vergiyi sadece malî maksatlarla tahdit edemez. Verginin, kanun vâzının iradesinden müstakil olarak bir takım gayri malî, yâni ekonomik, sosyal, demografik, ilh. akisleri (*résonnances*) vardır [30].

Bu fikirler, zamanımızda birçok müellifler tarafından kabul edilmektedir. Bununla beraber, bunların, Avrupada dahi, umumî bir kabule mazhar oldukları söylenemez. Bilhassa, fransız ve belçikalı ilim adamı ve tatbikatçılar, bunlara pek iltifat etmemektedir. Netekim, Beynelmîl Maliye Enstitüsünün 1948 Roma Kongresinde, bu mevzu ile ilgili olarak açılan umumî münakaşada fikirlerini beyan eden müelliflerin bir kısmı, çok daha mutedil fikirler beyan etmişler, Amerikalılar ise esas itibarile mukabil vaziyet almışlardır. Buna karşılık, çeklerden *Berak* ve *Kadlec* ile italyan *Arena* ve yunan asıllı *Angelopoulos* lehte bulunmuşlardır [31].

[30] A. Angelopoulos: Planisme, zıkr. eser, s. 278.

[31] Travaux de l'Institut International de Finances Publiques, 3. et 4. sessions, (La Haye et Rome), Paris 1949, s. 322 ve m.: L'impôt comme instrument de la politique économique et sociale. Ayrıca rapor: F. Neumarck: L'impôt comme instrument de la politique économique, sociale et démographique, s. 235 ve m.

3. — Zamanımızda, bu fikirlerin başlıca müdafileri arasında, bunları ilk olarak ileri sürmüş olanlardan *F. K. Mann*'i ve ayrıca *F. Neumark* ve *A. Angelopoulos*'u zikredebiliriz [32]. Burada, bu fikirleri daha kuvvetle belirtebilmek için, bu müelliflerin belki de en müfriti olan *A. Angelopoulos*'un verginin, esas itibarile 1 değil fakat 4 ana fonksiyonu olduğu hakkındaki düşüncesine temas edelim.

Bu müellife göre [33], *verginin 4 ana fonksiyonu vardır*: 1) *Malî fonksiyon*: vergi satın alma kudretinin hususî ekonomiden bir âmme ekonomisine şartsız transferinin esas şeklidir; 2) *İktisadî fonksiyon*: vergi, ekonominin müstahsiliyetine ve gayri faal ekonomik kuvvetlerin kullanılmasına (seferber edilmesine) yardım etmelidir; 3) *Sosyo-politik fonksiyon*: vergi, gelir ve servetlerdeki büyük müsavatsızlıkların azaltılmasına ve fazla (*excédentaire*) satın alma kudretinin zengin sınıflardan fakir sınıflara transferine yardım etmelidir; 4) *Nakdî fonksiyon*: vergi, fazla satın alma kudretini çekmek suretile, iktisadî faaliyet ve enflasyonist ve deflasyonist temayüller üzerinde müessir olmalıdır.

Bu suretle, müdahaleciliğin en ileri şekli olan *vergi ıslahatçılığı* (*réformisme fiscal*) cereyanının, bugün bu cereyana mensup bir müellifte aldığı son şekli de görmüş oluyoruz.

4. — Müdahaleci vergi politikası aleyhine ileri sürülen delillere gelince, bunları şu suretle hülâsa etmek kabildir:

a) Verginin gayri malî gayeler gütmesi, esas gayesi olan devlete varidat temini fonksiyonunun zararınadır. Gayri malî gayeler, malî gayenin tam olarak elde edilmesine mâni olur; neticede vergi varidatı azalır. *H. Laufenburger*'nin ifadesile: «siyasî vergi, malî vergiyi yer bitirir» [34]. Hattâ bazan gayri malî gayenin tam tahakkuku, nazarî olarak, vergi varidatının sıfıra müncer olmasile kabildir. Faraza, muayyen malların ithalini durdurmak isteyen «mâni bir gümrük resmi» nin bu engelleyici gayesi tahakkuk eder ve o maddelerin ithali durursa, ortada matrah kalmadığına göre, verginin varidatı da sıfır olur.

b) Gayri malî gayelerin takibi ile, iktisadî hayat, tabii nizam ve seyrinden inhiraf ettirilmiş olur. Halbuki, bu serbest nizam ve inkişaf, müstahsil kuvvetlerin en rasyonel şekilde kullanılmasını mümkün kılan nizam ve yoldur. İktisadî hayat, bundan ayrılmakla, verimi azalır. Serbest

[32] *F. K. Mann*: *Steuerpolitische Ideale*, Jena 1937; *F. Neumark*: *Tetkikier*, zikr. eser; *F. Neumark*: *L'impôt*, zikr. eser; *A. Angelopoulos*: *Planisme*, zikr. eser.

[33] *A. Angelopoulos*: *Planisme*, zikr. eser, s. 279.

[34] *H. Laufenburger*: *Précis*, zikr. eser, s. 278; «l'impôt politique dévore l'impôt fiscal».

olarak teessüs eden bu nizam, aynı zamanda sosyal adalete de uygun olduğundan, bunun bozulmasıyla bir takım adaletsizlikler de husule gelecektir. Hülâsa olarak, bu otomatik nizam ve seyri, otomatik muvazaneyi değiştiren her tedbir gibi, siyasi - iktisadi ve sosyal gayeli vergi politikası da, hem ekonomik, hem de sosyal bakımdan zararlıdır.

c) Malî olmayan gayeler, *vergiye yabancıdır*. Vergi, esas itibarile, iktisadi ve sosyal gayelerin tahakkukuna elverişli bir vasıta değildir. Bu gayeler, daha başka vasıtalarla, meselâ masraf politikası veya âmme kredisi tedbirleriyle, çok daha tesirli ve rasyonel bir şekilde gerçekleştirilebilir [35].

Netice itibarile, «sadece hazineye varidat temini maksadile tasavvur ve ibda olunan verginin, cemiyeti ve memleketin ekonomik nizamını değiştirmek gibi bir iddiası olamaz» [36]. Netekim, gayri malî gayeli vergi tatbikatta muvaffak olmuş değildir. «Konjonktürün, vergi yolu ile sevk ve idaresi hiç bir yerde müsbet netice vermemiştir» [37]. Kısaca, müdahaleci vergi politikasının aleyhinde olan müelliflere göre, gayri malî vergi siyaseti *iflâs* etmiştir.

Buraya kadar, liberal, bitaraf ve müdahaleci vergi politikalarını, leh ve aleyhlerinde ileri sürülen mütalea ve delillerle gözden geçirdik. Bundan acaba nasıl bir netice çıkarılabilir?

Netice.

Kanaatimizce, vergi her şeyden evvel *malî bir vasıta*'dır; yâni devlete masraflarını karşılayacak varidatı temin etmekle mükelleftir. Ancak, hemen her verginin bir takım *gayri malî tesirleri* olduğu da muhakkaktır. Bunlar, istensin istenmesin, husule gelmektedir. İmdi, bu tesirler, millî ekonomi ve sosyal bünye bakımından — hâkim kanaatlere göre — ya müsbet veya menfi olur.

Bu tesirler *müsbet*, yâni millî ekonomi ve sosyal gayelere uygun ve devletin umumî siyaseti ile hem-âhenk olduğu takdirde mesele yoktur. Bunların husulünü önlemeğe çalışmak mânasızdır. Zira, bitaraf vergi ideali, ne kadar mükemmel bir formül olursa olsun, tahakkuku imkânsız denilecek kadar güç bir gayedir. Ayrıca, vergi sisteminin, neden dolayı millî ekonomi ve sosyal siyaset gayelerine uygun tesirlerle, devletin umumî politikasına *yardımcı* olmaması icap ettiği mantıkan izah edilememektedir.

Fakat, vergilerin gayri malî tesirleri, aksine olarak *menfi*, yâni millî ekonomi ve sosyal siyaset gayelerine aykırı ve devletin umumî politikası

[35] Bu hususta misaller için bak: *H. Laufenburger*: Précis, zikr. eser, s. 275 ve m.

[36] *H. Laufenburger*: Précis, zikr. eser, s. 275.

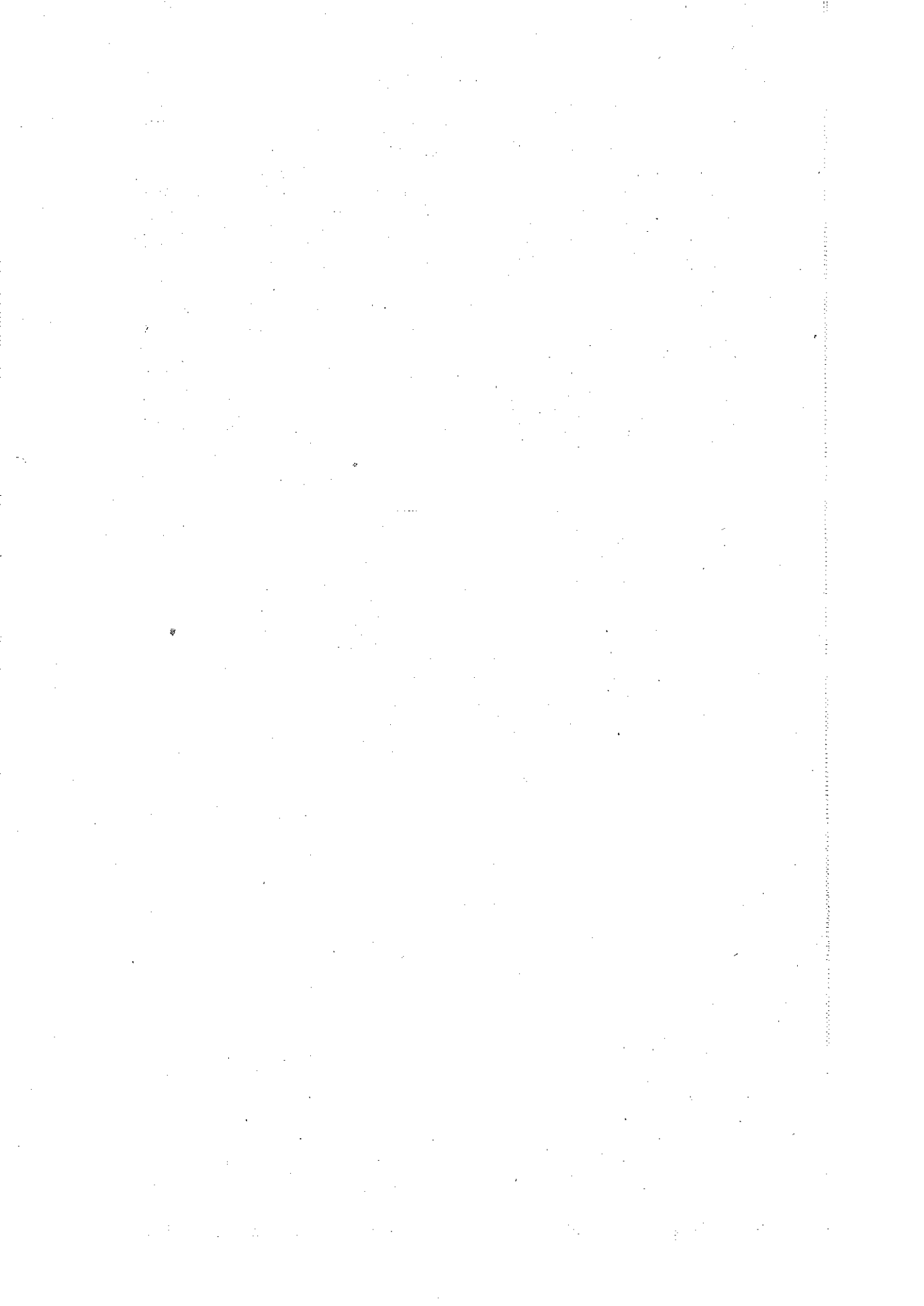
[37] *H. Laufenburger*: Précis, zikr. eser, s. 277.

ile tezat halinde ise, bu takdirde bunların derhal bertaraf edilmesi zaruridir. Bunun için de, H. *Laufenburger*'nin «correctifs de la neutralité» dediği tedbirlere benzer «*düzeltici tedbirler*» e baş vurmak lâzımdır.

Diğer taraftan, esas gayenin malî olduğunu unutmaksızın, *tâli mahiyette* ve mutedil ölçüde olmak kaydıla, bazı iktisadî ve sosyal gayelerin takibi de mümkün ve faydalıdır. Devlet gayelerinin tahakkuku için cibayet olunan verginin, alınma şekil ve şartları ile de bu gayelerin gerçekleşmesine yardım etmesi kadar tabii bir şey olamaz. Hususile, bizim gibi geri kalmış, yeni tâbirile *az gelişmiş* memleketlerde, millî kalkınmayı sağlayacak tedbirler meyanında, vergi politikasından da faydalanmağa çalışmak zaruridir.

Bununla beraber, bunu yaparken, bir taraftan verginin asıl gayesinin malî olduğunu, diğer taraftan da vergilerin gayri malî tesirlerini henüz tam olarak tesbit etmemize yarayacak istatistikî bilgiye sahip olmadığımızı unutmamak icap eder.

İstanbul, 14 Nisan 1955



MUAMELE VERGİSİ, GELİR VERGİSİNİN YERİNİ TUTABİLİR Mİ?

(*Gelir vergisi tarihi devrini ikmal etmişmidir?*)

Dr. Bedî N. FEYZİOĞLU
İktisat Fakültesi Maliye Doçenti

Giriş :

Bütün malî müesseseler gibi, vergilerin de tarihî birer kategori, tarihî birer hâdise olduğu malûmdur. Tarihî müesseseler ise canlılara benzerler. Muayyen şartların tesiriyle doğarlar. Zemin ve zaman bu şartları takviye ettikçe gelişirler. Nihayet onların vücudü için lüzumlu olan şart ve unsurların yavaş yavaş değişmesi ve ortadan kaybolması üzerine de mevcudiyetlerini muhafaza edemeyip silinip giderler. Bu keyfiyet teker teker bütün vergiler hakkında varit olduğu gibi, bugünkü konuşmamızın mevzuunu teşkil eden gelir ve muamele vergileri için de varittir.

Verginin tarihçesine 19 uncu asırdan itibaren bir göz atacak olursak, bu asırda, siyasî, iktisadî ve içtimâî şartların, haricî karinelere müstenit servet ve randıman vergilerinin gelişmesini intaç ettiğini görürüz. Buna mukabil 19 uncu asrın sonları ile 20 nci yüz yılın başları kapitalizmin ileri bir seviyeye ulaştığı ve ona muvazi olarak gelir vergisinin inkişaf ettiği bir devre olmuş ve bu vergi başlıca garp devletlerinin hepsinde tatbik yeri bulmuştur. Öyle ki, Birinci Dünya Harbine tekaddüm eden yıllarda gelir vergisi ideal vergi tipi olarak gösterilmiş ve perestîşkârları onun mezîyetlerini saymakla bitirememişlerdir. Bu cazibeye kapılarak, 1913 senesinde Amerika Birleşik Devletleri, 1917 de de Fransa, İngilterenin bir asırdan beri verdiği misale uymak suretile gelir vergisini tatbik başlamışlardır.

Ancak, gelir vergisinin bu saltanatının da artık sona erdiği ve 20 nci asrın ikinci yarısında muamele vergisinin, bilhassa onun özel bir şekli olan «munzam kıymet vergisinin - taxe sur la valeur ajoutée» ideal vergi durumuna girdiği ve adeta, gelir vergisinin pabucunu dama atarak maliyecilerin en güzide evlâdı mahiyetini kazandığı iddia edilmektedir.

İşte, bu akşamki konuşmamızın mevzuu, gelir vergisinin hakikaten tarihî devrini ikmal ederek yerini muamele vergisine terk edip etmediğini veya hiç olmazsa terketmek üzere olup olmadığını araştırmaktır.

Bu hususun tesbiti bir çok bakımlardan ehemmiyeti haizdir.

Evvvelâ vergi adaleti bakımından bunun bilinmesine ihtiyaç vardır. Zira vergilerin, bhusus mükellefler zaviyesinden, sübjektif bakımdan, kıymetlerini ölçmek için en mühim kıstas vergi adaletidir. Tâ A. Smith'den beri vergi prensiplerinin başında adaletin yer alması da bundandır.

Vergi adaleti zaviyesinden yapacağımız kıyaslamayı takiben *verimlilik prensibi*, yani Hazineye temin ettikleri varidat bakımından gelir ve muamele vergilerini karşılaştıracğız.

Adalet ve verimlilik prensipleri muvacehesinde yapacağımız bu mukayese bize bu iki vergiyi daha ziyade klâsik maliye anlayışına göre değerlendirmek imkânını verecektir.

Müteakiben, muamelé ve gelir vergilerini *Maliyede sosyal görüş açısından* ele alacak ve vergi vasıtasıyla sosyal adaletin temini hususunda gelir ve muamele vergilerinden hangisinin daha faydalı bir rol ifa edebileceğini mütalâa edeceğiz.

Üçüncü bir kısımda ise, *vergi iktisadî siyasetin vasıtası olarak ele alındığında*, daha moda bir tâbirle Keynes okuluna nazaran muamele ve gelir vergilerinden hangisinin hükûmete daha ziyade hizmet ifâ edebileceğini inceliyeceğiz. Bu meyanda bilhassa, bir memlekette enflasyonla mücadele etmek ve sermaye terakümü ile sermaye yatırımına engel olmamak suretiyle tam çalışmanın husulüne yardımcı olmak zaviyesinden sözü edilen iki vergiden hangisinin daha yararlı olabileceğini araştıracğız.

Bu noktaların aydınlatılması bir defa nazarı ve ilmî bakımdan lüzumlu olduktan başka, hususile memleketimiz için büyük bir aktüel kıymet arz etmektedir. Zira Türkiyede gelir vergisi sisteminin tanzim ve tatbikine tevessül edildiği 1947-1950 devresi, tarihin garip bir cilvesi olarak Fransada, gelir vergisinden yüz çevrilmeğe başlandığı ve onun yerine özel bir muamele vergisi tipinin ikame edilmesine gayret olunduğu bir zamana tesadüf etmiştir.

Acaba, bazı sahalarda meselâ uçak, gemi mübayaa ederken yaptığımız gibi, gelir vergisini de biz, garpte tam demode olduğu bir sırada mı almış bulunuyoruz? Ve binaenaleyh, bu demode vergi ile uğraşmaktansa onun yerini daha modern bir muamele vergisine terketmek mi isabetli olacaktır? Yoksa gelir vergisi, el'an kıymetini muhafaza etmekte midir? Munzam kıymet vergisine kıyasla dahi ehemmiyetine bir hâlel gelmemiş midir?

İşte, bu akşamki konuşma mevzuumuzun memleketimiz bakımından arzettiği ehemmiyet bu suallerin cevaplarını bulmağa yardım etmesi dolayısıyla dır.

I. — Muamele ve gelir vergilerinin adalet ve verimlilik prensipleri bakımından mukayesesi. (Klâsik maliye anlayışına göre yapılan mukayese.)

Muamele ve gelir vergisi denilince, maliyede büyük şöhret kazanmış bir tasnifin en tipik iki mümessili karşısında bulunduğu anlaşılır. Muamele vergisi vasıtalı, gelir vergisi vasıtasız vergiler grubunu temsil eder. Bu itibarla sözü geçen vergilerin vergi adaleti bakımından mukayesesine girişirken, meseleyi evvelâ bu umumî çerçeve içinde mütalâa etmekte fayda umulur.

Bu hususta hemen ifade edilebilir ki, vergi adaletine erişebilmek için vasıtasız vergiler vasıtalı vergilerden çok daha müsait evsiftadır. Filhalka vergide adalet, ancak hakikî ve nihai mükellef bilindiği, onun şahsî, ailevî durumu dikkat nazarına alındığı takdirde temin edilebilir. Vasıtalı vergilerde, bu meyanda, muamele vergisinde ise nihai mükellef malûm değildir. Bu sebeple bir defa mahiyeti icabı muamele vergisi adalete elverişli gözükmez. Hattâ mükellefin iktidarına nisbetle tersine müterakki (ric'î) bir tesir hasıl etmesi dolayısıyla gayri âdil, adalete muhalif bir mahiyet arzeder.

Gerçekten muamele vergisi, mükelleflerin vergi verme iktidarı ne olursa olsun aynı miktar veya nisbet üzerinden alınacağı cihetle, geliri az olan mükellefe yapacağı nisbi tesir, geliri yüksek olana yapacağı tesirden daha fazla bulunacaktır. Yani müterakkiyet tersine bir istikamet gösterecek ve muamele vergisi asıl ağırlığını fakir ve orta halli halk tabakası üzerinde hissettirecektir.

Halbuki vasıtasız vergiler ve bunların başında gelir vergisi, en az geçim indirimi, aile yükü tenzilâtı ve ayırma gibi prensip ve kaidelere riayetle bir defa kendi çerçevesi dahilinde vergi müsavatını temine çalıştığı gibi diğer taraftan müterakki bir tarife tatbik etmek suretile muamele ve istihlâk vergilerinin tersine müterakkiğini ve bundan tahassül eden adaletsizliği izaleye yardım etmektedir.

İşte, daha ziyade 20 nci asır başlarında hakim olan bu muhakeme tarzı dolayısıyla ki, Fransız Maliye Vekili Caillaux'nun gelir vergisi projesinde, vergi sistemleri için şu iki gaye ileri sürülmüştü:

Gayelerin birincisi, «vasıtasız vergilerin vasıtalı vergilere üstünlüğünü sağlamağa»;

İkincisi: «Harici karinelere müstenit eski reel (gayri - şahsî) vergiler yerine, şahsî vasıtasız vergiler ikame etmeğe» müteveccihli.

Acaba bu iki gayenin bugünkü kıymeti nedir?

Mesele, sadece dar mânada vergi karşısında müsavat prensibi bakımından mütalâa edilse idi, gelir vergisinin muamele vergisine nazaran

açık üstünlüğünü kabul ile neticeyi bugün de eski prensipler lehine kaydetmek mümkündür. Halbuki, iş o kadar basit değildir. Malûm olduğu üzere vergide adaletin temini için sadece müsavat kaidesine riayet kâfi olmayıp umumiyet prensibine de uyulması lâzımdır. Gelir vergisinin umumiyet prensibi bakımından olduğu gibi, müsavat prensibi zaviyesinden de zamanımızda ideal olmaktan gittikçe uzaklaştığı beyan edilmektedir. (Prof. Laufenburger ve Prof. Duverger)

Gelir vergisinin şahsî bir vergi addedilmesine nazarı plânda dahi itiraz etmek mümkündür, denilmektedir. Zira, mükellefin şahsiyeti, vasıtasız vergi doktrininin dikkat nazarına aldığı hususlardan çok daha muğlâktır. Müterakkiyetin başlıca dayanağı olan nihaî fayda (utilité marginale) nosyonu, esas itibarıyla sübjektif ve psikolojik bir mefhumdur. Aile durumu yekdiğerine müşabih bulunan ve müsavi gelirlere malik olan iki mükelleften birisi hasis, diğeri müsrif tabiatlı olsa, hasis olan müsrife nazaran daha fazla bir vergi yükü hissetmiş olur. Bundan başka şahısların ve ailelerin ihtiyaçları, onların hayat görüşleri içtimai ve kültürel durumları itibarıyla değişiktir. Dörder çocuklu iki aileden birisi şehirde yaşıyor ve çocuklarını daima doktor nezareti altında büyütüyorsa, bu ailenin çocukları için yaptığı masraf, köyde yaşayan ve çocukları henüz 8-10 yaşında iken müstahsil duruma giren ikinci ailenin onlar için yaptığı masraftan çok daha fazladır.

İşte, diyorlar, şahsî vergi diye methedilen gelir vergisi haddi zatında mükellefin şahsiyetinin ancak bir kısmını dikkat nazarına almaktadır.

Bu tenkidlerde, az - çok bir hakikat hissesi bulunduğu muhakkaktır. Şu kadar ki, bütün kanunlar gibi, vergi kanunlarındaki hükümlerin de objektif ve gayri - şahsî olarak tanzim edilmesi zarureti vardır. Bu sebeple de mükelleflerin münferit psikolojik durumlarını nazarı itibare almağa imkân yoktur. Gelir vergisi, aile efradının sayısı, gelirin membaı ve miktarı gibi ölçülmesi ve tesbiti kabil unsurları nazarı itibare almak suretile reel randıman vergilerine kıyasla mümkün olan azamî bir şahsileştirmeyi yapabilmıştır. Muayyenlik ve kanunilik esası carî buldukça yani idareye ve vergi memuruna takdir salâhiyeti verilmedikçe, herhangi bir verginin gelir vergisinin bugün tahakkuk ettirdiği şahsileştirmeden daha fazlasını gerçekleştirilmesi pek kolay değildir.

Biraz sonra görüleceği üzere, muamele vergisinin en modern tipi diye tavsif olunan munzam kıymet vergisi dahi şahsileştirmede gelir vergisinin seviyesine ulaşmaktan çok uzaktır.

Ancak, müsavat prensibi bakımından gelir vergisine tevcih olunan tenkit, yalnız bu şahsileştirme mevzuuna münhasır değildir.

Deniliyor ki, gelir vergisi sistemi, mükellefin bütün gelirinin tamamen bilindiği veya bu hususta yapılan hatanın bütün mükellefler için aynı olduğu faraziyesine istinat etmektedir. Gerçekten, vergi karşısında müsavat ya hiç bir kaçırmanın mevcut olmamasını veya bütün mükelleflerin aynı derecede bir kaçırma imkânına sahip olmalarını gerektirir.

Fransada, diyor Prof. M. Duverger, başlangıçta gelir vergisi bütün mükellefler için fazlaca bir açık kapı bırakıyordu. Zira tahkik vasıtaları daha mahdut ve müeyyideler daha az sert idi. Gelir vergisi karşısında müsavat, o vakitler bu kaçırma imkânlarındaki müsavattan ileri geliyordu. Fakat, zamanla bazı branşlar hakkında kontrolun artırılıp müeyyidelerin şiddetlendirilmesi üzerine, bu defa vergi idaresi mükelleflerin bir kısmı için sert, diğerleri için yumuşak bir çehreye bürünmüş ve binnetice müsavat ihlâl olunmuştur.

Nihayet, verginin tarhi ile ilgili hükümlerin de başka başka olması, müsavatı ihlâl eden yeni bir âmil daha teşkil etmiştir, denilmektedir. Öyle ki, hakikî kazanç ve masraf üzerinden vergilendirilen büyük teşebbüsler için vergi kaçırarak hemen hemen imkânsız hale girmiş, götürü kazanç veya masraf usulünden faydalananlara ise yine kaçırma yolları az çok açık tutulmuştur. Bu meyanda stopaj usulüne tâbi tutulması itibariyle, maaş ve ücret erbabı da hiç bir vergi kaçırılmaz ve onun bütün yükünü hisseder duruma girmişlerdir.

Vergi idaresi ile tarhiyat tekniğine müteallik bu tenkitlerde de bazı hakikat şemmeleri mevcuttur. Fakat bunlar gelir vergisi için ileri sürülebildiği kadar, muamele vergisi veya diğer herhangi bir vergi hakkında da dermeyan edilebilir. Bu itibarla verginin doğrudan doğruya mahiyeti ile bünyesine atfedilecek kusurlardan olmadığı gibi, ıslahı gayri kabil hususlardan da değildir.

Gelir vergisini muamele vergisi karşısında asıl zayıf düşüren âmil umumiyet prensibi bakımından bugün iktisap ettiği manzaradır.

Filhakika, daha ziyade siyasî ve içtimaî mahiyetteki bir takım âmilin gelir vergisinin şumulünü gittikçe daralttığı ve onu adeta muayyen bir zümreye mahsus özel bir vergi durumuna soktuğu iddia edilmektedir.

15 gün evvelki konferansında arkadaşımız Doç. Dr. Memduh Yaşa muhtelif memleketlerde gelir vergisine tâbi bulunan mükellef adedine dair izahat yermiştir. Ben de onu teyid ve belki bazı noktalarda söylediklerini tafsil bakımından şu rakamları vereceğim:

Memleket	Nüfusu	Gelir vergisine tâbi olanların adedi	
		Milyon	Nüfusa nisbeti
Fransa	42 milyon	6,703	% 16
Amerika B.D.	151 »	53,—	% 35
İngiltere	48 »	15,440	% 35
Türkiye		Bin	
1952 de	21 »	Hizmet erbabı harıç 142,878	% 4
1955 de	24 »	Hizmet erbabı ile birlikte 1,5 milyon	% 7,1

Bu rakamlar, gelir vergisi şumulünün fiilhakika dar olduğunu göstermektedir. Muamele vergisine ise bütün nüfusun tâbi bulunduğunu ifade etmek mümkündür. Zarurî ihtiyaç maddelerini ve harcı âlem eşyayı istihlâk etmeyen kimse taşavvur etmek güçtür. Belki bazı memleketlerde ve bizde el'ân kapalı ekonomi hayatı yaşıyan bazı aşiretler muamele vergisi vermiyorlarsa da, bunların adedi pek mahduttur. Binnetice muamele vergisinin gelir vergisinden çok daha umumî bulunduğu aşikârdır.

İşte, umumiyet prensibi zaviyesinden haiz bulunduğu bu üstünlüğe ilâveten müsavat prensibi bakımından da imkân nisbetinde takviye edildiği takdirde muamele vergisini gelir vergisi yerine ikame etmenin ve gelir vergisinden beklenen fonksiyonları ona ifa ettirmenin mümkün olacağı iddia edilmektedir.

Prof. Laufenburger sayesinde Türkiyede de meşhur olan «munzam kıymet vergisi - la taxe sur la valeur ajoutée» bu gayenin tahakkuku için tatbikata konulmuştur, denilmektedir. Bundan başka, gelir vergisinin gittikçe azalan hasılatının bütçede husule getirdiği boşluğun da adı geçen muamele vergisi sayesinde doldurulduğu ifade edilmektedir.

Muamele vergilerinin çeşitli nevileri üzerinde ayrı ayrı durmağa vaktimiz müsait olmadığından en mütekâmil. addolunan şu «munzam kıymet vergisi» ni ele alarak, onun evvelâ vergi adaletini ne derecede gerçekleştirebildiğini inceleyelim. Müteakiben muamele vergisinin Hazineye temin ettiği veya etmesi muhtemel bulunan hasılat üzerinde duralım.

Adı geçen vergiye hakim olan ana fikir, hemen ifade edelim ki, Prof. Laufenburger'in iddiasına rağmen, öyle yepyeni bir mefhum değildir.

Munzam kıymet vergisinden anlaşılan bir defa istihsal muamele vergisidir. İkinci hususiyeti matrahının, mamulün her istihsal safhası neticesinde iktisap ettiği ilâve kıymetten, munzam kıymetten ibaret bulunmasıdır. Öyle ki, bu vergiye, bizim muamele vergisindeki iptidai madde tenzilatı kaidesinin biraz daha sistematize edilmiş şeklinden ibarettir, bile denilmesi mümkündür.

Bu iki hususiyeti, daha çok verginin iktisadî tesirleriyle ilgilidir. Bu itibarla gelir vergisi ile mukayesesinde biraz sonra nazarı itibare alınacaktır.

Su sırada tetkik olunan vergi adaletini temin bakımından bu verginin özelliği ise bir tek noktada toplanmaktadır. O da, vergi tarifesini, yani nisbetini, mamul maddelerin tekabül ettiği ihtiyaçların ehemmiyetine göre derecelendirmek imkânını haiz olmasıdır. Hükümet, munzam kıymet vergisi için çıkaracağı kararnamelerle zarurî ihtiyaç maddelerini vergiden tamamen müstesna tutabilmekte, harcı âlem eşyayı orta derecede bir nisbetle, diğer eşyayı ise normal nisbetle vergilendirmektedir.

Acaba, sadece bu dereceli tarife, vergide müsavâtı temine kâfi midir? Buradaki düşünce, fakirlerin mutlaka harcı âlem, zenginlerin ise lüks eşya istihlâk edecekleri faraziyesine müstenittir. Halbuki, vergi yükünü hissetme babında olduğu gibi, zatî veya ailevî ihtiyaçlar için masraf yapma hususunda da psiko - sosyal âmillerin tesiri büyüktür. Kimi insan zengindir; hasis ruhludur. Kimisi orta halli, hattâ fakirdir; ya alışkanlık, ya vazife ve memuriyet icabı, veyahut da sadece gösteriş arzusu onu lüks eşya kullanmak durumunda bırakabilir. Bu vaziyette de, fakir veya orta halli bir vatandaş muamele vergisini yüksek nisbette ödemiş, zengin ise düşük nisbetten istifade etmiş olacaktır.

Görülüyor ki, muamele vergisinde ve onun mütekâmil şekli addedilen «munzam kıymet vergisinde» sadece dereceli bir tarife tatbik etmekle adaletin sağlanması mümkün değildir.

Fakat, munzam kıymet vergisinin getirdiği asıl önemli yenilik, eskiden maddî, *fizikî bir vergi* olan istihsal muamele vergisini *malî bir vergi* şekline inkılâp ettirmiş bulunmasında görülmektedir. Tâbirlerin garipliği üzerinde durmaksızın kasdın ne olduğunu ifade edecek olursak, eskiden istihsal muamele vergisine — *taxe à la production* — tâbi bir maddenin (meselâ, bir yünlü kumaşın) mamul halindeki kıymeti üzerinden alınan vergiden sadece yün ve yün ipliği için ödenen vergiler tenzil edilebiliyordu. Bugün ise yukarıdaki indirimlerden fazla olarak, nihai vergiden imalâtta kullanılan makina, tezgâh v. s. için ödenen vergilerle

bu imalâtın gerektirdiği münakale hizmeti ve umumî masraflar (tamirat, büro tesisatı v.s.) üzerinden alınan vergiler de tenzil edilebilmektedir.

Bu sayede, «munzam kıymet vergisinde», vergiye tâbi tutulan sadece kıymet fazlası, yani imalât esnasında o maddeye ilâve edilen kıymet olmaktadır.

Bu ilâve edilen kıymetin ne gibi unsurlardan müteşekkil bulunduğu tahlil edildiğinde, o maddenin imalâtında kullanılan işin ücretinden, konulan sermayenin faizinden ve imali yaptıran müteşebbisin kârından ibaret olduğu görülür. Gelir vergisinin mevzuu da esasen ücret, faiz ve kâr gibi kazançlar değil midir? Yeni verginin ondan yegâne farkı, gelir vergisi bu unsurları safi miktarları itibarile vergilendirdiği halde, munzam kıymet vergisinin gayri safi miktarları itibarile vergilendirmesindedir. Böylece, denilmektedir, Fransa, gayri safî gelirler (ücret, faiz ve kâr) üzerinden alınan ve gelir vergisinden çok daha umumî olan bir vergi sistemine kavuşmuştur. İlâveten bu vergi gelir vergisinden daha müsmirdir. O halde gelir vergisini ilga etmek zamanı gelmiş midir?

Prof. Laufenburger ve Prof. Duverger'in yazılarından anlaşılan Fransız noktaî nazarına göre, gelir vergisi sadece Hazineye varidat temin eden bir vasıttan ibaret bulunsa idi, belki bu mümkün olurdu. Fakat gelir vergisi aynı zamanda siyasî bir vasıta, bilhassa bir sosyal siyaset vasıtası rolünü de ifa ettiği ve Fransada sosyalist partilerinin siyasî nüfuzu da büyük olduğu için şimdiden ilgası düşünülemez.

Bu son noktada, Prof. Laufenburger'ye derhal iltihak etmek mümkündür. Şu kadar ki, bizce, gelir vergisi malî bir vasıta olarak da kolaylıkla vazgeçilebilecek bir varidat menbaı değildir.

Prof. Duverger'nin hakikati teslim ederek ifade ettiği gibi, Prof. Laufenburger'nin mütalâası belki Fransanın siyasî ve sosyal bünyesi için bir derece kabili müdafaadır; zira orada gelir ve kurumlar vergisi, mecmuu vergi hasılatının sadece % 30 unu, vasıtalı vergiler ise % 65 ini temin etmektedir.

Halbuki, Anglo - Saxon memleketleri ile İsviçre ve Almanyada hususile Amerikada gelir vergisi hasılatından vazgeçilemeyeceği gibi bizde dahi vasıtasız vergiler ve bu meyanda gelir vergisi, bütçenin vergi hasılatı içindeki nisbî ehemmiyetini gittikçe artırmaktadır.

Bu hususu, aşağıdaki tabloların mütalâasından da anlamak mümkündür.

Filhakika:

	Seneler	Vasitasız vergiler	Vasıtalı vergilerin	Sırf muamele
		Gelir vergisi	Um. varidata nisbeti	vergisii
		Income tax, sur tax, profits tax, excess profits tax'ın Um. varidata nisbeti.		
İngilterede:	1947	% 43	% 42,9	% 6,3
	1948	% 40	% 42,7	% 7,5
	1949	% 41,6	% 38,7	% 6,6
	1950	% 41,5	% 39,8	% 6,9
	1951	% 41	% 40,9	% 7,2
		Vasitasız vergiler	Vasıtalı vergiler	
Amerikada:	1950	% 45,2	% 19	
	1951	% 45,7	% 14,4	
	1952	% 45,2	% 13,3	
	1953	% 49	% 14,6	

Türkiyede Gelir ve Muamele Vergileri hasılatının mukayesesi
(Devlet Gelirleri Bülteni, Sayı: 2)

Gelirin çeşidi	1950	1951	1952	1953	1954
Gelir vergisi	4.808.017	209.204.232	299.809.773	394.180.670	485.000.000
Kurumlar vergisi	357.194	25.996.068	50.544.735	74.544.473	90.000.000
Yekûn	5.165.221	235.200.290	350.354.508	468.725.143	575.000.000
İthalât muamele ver.	107.055.612	162.670.781	206.941.163	202.039.525	207.000.000
İmalât muamele ver.	109.768.109	118.429.789	145.564.615	167.036.112	215.000.000
Bankalar mua. ver.	18.319.127	22.464.977	27.942.457	32.600.575	38.000.000
Yekûn	235.132.848	303.565.546	380.448.235	401.676.212	460.000.000
Gel. Kur. Es.	5.165	235.200	350.354	468.825	575.000
	931	24.892	26.793	29.099	30.000
Yekûn	6.096	260.092	377.147	497.924	605.000
Muamele vergileri	235.132	303.565	380.448	401.676	460.000
İstihlâk vergileri	142.613	159.180	173.015	183.358	202.500
Ham petrol ak. ya.	31.792	34.352	81.384	89.865	103.000
Tekel hasılatı	82.269	91.843	105.150	145.358	138.000
Tekel savunma	99.251	97.791	103.823	128.191	127.000
Yekûn	590.958	686.737	843.775	948.448	1.030.500

Gelir Vergisi hasılatının gelişmesi

Seneler	Gelir V.	Kurumlar V.	Esnaf V.	Yekûn	Yekûnlara alt endeks
1951	209	26	25	260	100
1952	300	51	27	378	145
1953	394	75	29	498	191
1954 [*]	525	90	30	648	249
1955 [**]	620	110	33	763	293

[*] 10 aylık tahsilât seyrine göre.

[**] Bütçe tahminleri.

Mehaz: (Devlet Gelirleri Bülteni No. 2, Bütçe Gerekçeleri, Encümen raporları)

Gelir Vergisi hasılatının âmme varidatı içindeki nisbi ehemmiyeti

Yıllar	Âmme varidatı (MİL. TL.)	Gelir vergisinin (Gelir, Kurumlar, Esnaf verg. dahil)	
		Hasılatı	Âmme varidatına nisbeti
1951	1.353	259.5	% 19
1952	1.652	387.9	% 24
1953	1.926	497.9	% 25.8
1954 } [*]	2.288	605.0	% 26.5
1955 } [*]	2.789	879.0	% 31.5

[*] Bütçe tahminleri.

Muamele vergileri hasılatının âmme varidatı içindeki nisbeti

Yıllar	Âmme varidatı (MİL. TL.)	Muamele vergisi (MİL. TL.)	Âmme varidatına nisbeti
1951	1.353	303	% 22
1952	1.652	380	% 23
1953	1.926	401	% 21
1954	2.288	460	% 20
1955	2.789	515	% 14,8

Kısaca toplanacak olursak, klâsik maliyenin vergiye attığı iki gaye, yani gerek adalet, gerek verimlilik prensipleri bakımından gelir vergisi muamele vergisine nazaran, eski kıymet ve ehemmiyetini çoğu memleketlerde aynen muhafaza etmekte, hattâ bazılarında daha da kuvvetlendirmektedir.

O derecede ki, tamamen kollektivist bir sistem olarak kurulmak istenilen Sovyet Rusyada bile sırf muamele vergisile iktifa edilememiş ve orada dahi bir gelir vergisi ihdas edilmek zorunda kalmıştır.

Gelir vergisi ileri kapitalizm devrinde hususî mülkiyet sisteminin lâzımı gayri müfariki olmuştur. Halen % 85 - 90 itibarile kollektivist olan bir nizamda, Rusyada, % 10 - 15 nisbetinde bir hususî mülkiyet müessesesi kabul edilince arkasından da derhal gelir vergisinin ihdası zarureti kendini göstermiştir.

Zira, gelir vergisinin muamele vergisine nisbetle bir üstünlüğü de sosyal adaleti temin için hükûmetin elinde en kıymetli bir vasıta hizmetini görmesindedir.

II — Sosyal adalete hizmet bakımından gelir ve muamele vergilerinin mukayesesi.

Sosyal adaletten maksat, bir memleketteki gelir tevezzüünün imkân nisbetinde ahenkli ve fertlerin gelirleri arasındaki farkın mümkün mertebe az olmasını temindir. Bu hususta ise müsbet ve aktif rolü ancak gelir vergisi oyniyabilir. (İstidraten kaydedelim ki, bu bakımdan veraset ve intikal vergisinin rolü dahi gayet ehemmiyetli ise de, bizim bugünkü mevzuumuzun dışında kalmaktadır.)

Gelir vergisi tarifesindeki müterekkiyet yüksek gelir seviyelerinde % 85 - 90'ı aşarsa artık bu progresivitenin sırf fedakârlıkta müsavat sağlamak, yani muhtelif mükelleflerin gelirlerinden vergi olarak ödedikleri kısmın hasıl ettiği marjinal fedakârlık arasında müsavat tesis etmekten ibaret olmadığı aşıkâr olur.

Muhtelif memleketler, bhusus İngiltere, gelir vergisi nisbetlerini 15.000 Sterling'den fazla gelirler için % 97'ye çıkararak (bittabî veraset vergisinden de yardım görmek suretile) millî geliri adeta yeni baştan tevzie tâbî tutmuş ve servetler arasındaki farkı 1939 harbinden evveline nisbetle, ziyadesile azaltmıştır.

Muamele vergisi ise, sosyal adaleti tesis hususunda ancak pasif bir rol oyniyabilecek durumdadır. Şöyle ki, muamele vergisi zarurî ihtiyaç maddeleri ile, daha çok fakir halkın istihlâk ettiği harcâlem eşyayı ya bu vergiden tamamen müstesna tutar veya gayet alçak bir nisbetle vergi-

lendirir. Filhakika muamele vergilerinde dereceli bir tarife kabul eden memleketlerde durum böyledir.

Ancak, muamele vergisinin bu pasif rolü, sosyal adaletin tesisinde gelir vergisi kadar müessir olamamaktadır. Zira, bir defa, muamele vergisinden müstesna tutulan maddelerden fakirler olduğu gibi zenginler de istifade etmekte ve bunların gelir ve servetlerinin mütekabil nisbetleri arasında bir değişiklik husule gelememektedir. Şayet, bir tahavvül vuku bulursa, o da fakirlerin aleyhine olmaktadır. Dalton'un dediği gibi, şiddeti az olan bir müterakki tarifede bile bir ric'iliğin mevcudiyeti kabul olunursa, muamele vergilerinde ekseriya hafif tutulan derecelendirmenin bu verginin en büyük zaafı olan ric'iliği ortadan kaldıramıyacağı söylenebilir.

Kaldı ki, muamele vergisi nisbetinin azaltılması veya ondan tamamen müstesna kılınması, zarurî ihtiyaç maddeleri fiyatlarının düşük tutulmasına tek başına asla kifayet edememektedir. İstisnaya ilâveten ancak sübvansiyon vermek, yani âmme masraflarını da sosyal adaleti tesis hizmetinde kullanmak suretiledir ki, bahis konusu maddelerin fiyatları düşük tutulabilmektedir. Bu sübvansiyone fiyatlardan ise, fakirler kadar zenginler de istifade etmektedir.

Kısaca, muamele vergisine tâbi maddelere alıcısının malî kudretine göre değişik bir fiyat tesbit etmek veya diğer bir ifade ile bu vergiyi, müstehliklerin malî kudretine göre dereceli bir tarife ile almak mümkün olmadığı için muamele vergisi sosyal adaletin tesisine hizmet hususunda gelir vergisi ile kat'iyen kıyaslanamıyacak bir durumdadır.

Hattâ aksini ifade etmek, tersine müterakkiliği (ric'iliği) dolayısıyla bütün masraf vergilerinin ve bu arada muamele vergisinin anti-sosyal yani sosyal adaleti büsbütün bozucu bir tesir icra ettiğini söylemek, vaktile olduğu gibi, bugün de doğrudur.

Sosyal adalete yardım konusu, Prof. Stucken'in de ifade ettiği gibi, 20 nci asrın başlarında tarihî veya sosyal ahlâk mektebi ve onun en büyük mümessillerinden Wagner tarafından, verginin malî olmayan, sosio-politik gayelerinin en önemlilerinden birisi addedilmişti. Keynes okulunun gelişmesinden beri ise, verginin iktisadî hizmet vazifesi ön plâna geçmiştir.

Öyle ki, vergi, bir taraftan âmme masrafları, diğer taraftan emisyon, istikraz gibi diğer varidat menbaları, kısaca bütçe siyaseti ile birlikte bir memlekette yüksek ve müstakar bir tam çalışmayı sağlayacak vasıtalarından biri haline girmiştir.

III — İktisadî siyaset vasıtası olmak bakımından muamele ve gelir vergilerinin karşılıklı değerleri:

Verginin, bir memlekette tam çalışmayı temin hususunda oynaya-bileceği rollere dair bu seri konferansların, Prof. F. Hakkı Sur tarafın-dan verilen, birincisinde umumî izahatta bulunulduğu için, biz sadece bugün memleketimiz bakımından ehemmiyet arzeden iki mesele üzerinde durmakla iktifa edeceğiz.

1 — Enflasyonla mücadelede bize muamele vergisi mi, gelir vergisi mi daha ziyade yardımcı olabilir?

2 — Sermaye terakümü ve yatırımlar bakımından muamele vergisi mi, gelir vergisi mi daha zararlı tesir icra eder?

Bu iki meselenin tetkikine tevessül ederken, evvelâ memleketimizde bugün tatbiki icabeden umumî maliye politikasını, modern maliye görüşü-nün ışığı altında bir cümle ile ifade edecek olursak sadece «bütçe muvaze-nesinin» kâfi olmadığını söylememiz lâzımdır.

Filhakika, enflasyon durumunda, yani umumî efektif talebin mecmuu millî istihsal seviyesini aştığı bir sırada, bütçe politikasının masrafları kesip, varidatı artırmak suretile bir bütçe fazlası gerçekleştirilmesi icabeder. Bu itibarla, bütçenin sadece muvazenede olması, enflasyonla mücadele için kâfi gelmez. Halbuki, geçen sene hiç olmazsa bütçe tasarı-sında temin olunan muvazene, bu sene iki varidat kalemine yapılmak istenilen zamların kabul edilmemesi dolayısıyla yine bütçe açığına inkılâp etmiş ve 1955 Muvazenei Umumiye Kanununun masarifi tahsisatı yekûnu, varidat muhammenatını 151 milyon lira kadar aşmıştır.

Zam tasarılarının birincisi muvacehesinde B. M. M. nin takındığı tavır ne derece isabetli ise, kanaatimizce ikincisinde de belki o derece hatalı idi. Filhakika, bugün gelir vergisi sistemine girilmiş ve zirai kazançlar istisnası da o vergiyi zedeleyen başlıca noksan olarak ortaya konulmuş bulunduğu halde, büyük zirai kazançları olsun gelir vergisi manzumesi içine alacak yerde çok nakıs bir tahrir müstenit arazi vergi-sini 10 misline çıkarmak gibi bir tasarımı Hükümetin Meclise nasıl getirdiğini anlamak mümkün değildir. Bu itibarla, tasarının reddine taraftar olan bütün meb'uslar aynı saik ile hareket etmemiş olsalar bile, neticede tasarının kabul edilmemesinin gelir vergisini büyük zirai kazançlara teşmile yardım edecek yeni bir vesile olmasını temenni etmekteyiz.

Gelir vergisi nispetlerinin artırılmasına taallük eden ikinci tasarı ise, kıymetli iktisatçı ve maliyecilerimiz arasında mutezat iki fikrin belirmesine sebep olmuştur.

Birinci fikre nazaran, müterakkiyetin 100.000 lirada tevakkuf etmesi ve 100 ilâ 150 bin lira arasındaki gelirler için nisbetin % 50 ve 150 ilâ 200 bin lira arasındaki gelirler için de % 60 a çıkarılması ve 200.000 liranın fevkindeki gelirlerin vasatî nisbetinin de % 45 e yükseltilmesi, daha ziyade tasarruf edilmesi ve binaenaleyh yatırılması muhtemel bulunan yüksek gelir dilimlerinin vergi yolu ile Devletin eline geçerek harcanmasına âmil olacaktır. Bu vaziyet ise, bir defa enflasyonu teşvik edecek, saniyen sermaye teşekkülü ile yatırımların azalmasına sebebiyet verecektir.

Dostumuz Doç. Aydın Yalçın ile kısmen Sayın Esat Tekeli'nin dahil olduğu bu guruba mukabil Doç. Dr. Besim Üstünel ile birlikte biz, bu itirazların varit olmadığına ve gelir vergisi nisbetlerinin artırılması lüzumuna kani bulunmaktayız. Bu konuyu, Besim Üstünel bir kaç hafta sonraki konferansında teferrüatıyla inceleyeceği için ben sadece gelir vergisi nisbetinin artırılmasına niçin taraftar bulunduğumu kısaca belirtmekle iktifa edeceğim.

Bu nisbet artışı fertlerin elinde bulunan, ve fakat yatırılması veya istihlâk edilmesi meşhûk olan gelir kısmını Devletin eline geçirmekle hem umumî talep hacmini daraltarak enflasyonu önliyecek, hem de investisyon politikasına daha programlı ve ahenkli olarak hizmet edilecektir. Memleketimizde gittikçe artan gösteriş için istihlâk hastalığının tedavisine dahi yardımı olacaktır. Nihayet, Devletin icabında yatırımlarını dahi kısmak, fakat daha çok cari masraflarını daraltmak suretile tahakkuk ettirmekle mükellef bulunduğu «bütçe fazlasının» husule gelmesine hizmet edecektir.

Kısaca bizce, gelir vergisi tam çalışmayı sağlamak ve enflasyonla mücadele etmek babında hükümetlerin ve bu arada hükümetimizin elinde çok faydalı bir vasıtaadır.

Muamele vergisinin bu hususta oynayabileceği rol, fiyatları artırmak suretile belki talebi biraz kısmak olabilir. Bu rolünü daha bariz bir şekilde ifa edebilmesi için, Aydın Yalçın'ın dediği gibi, nisbetinin daha da artırılması lâzımdır.

Ancak, umumiyetle vasıtalı vergilerin hususile muamele vergisinin nisbetlerindeki artış sebebiyle bu vergilere tâbi maddelerin fiyatlarında görülecek yükselmenin umumî fiyat seviyesi üzerinde yapacağı menfi tesiri de düşünmek lâzımdır. Enflasyon devresinde çeşitli âmillerin esasen kamçuladığı fiyatları bir de muamele vergisi kanaliyle artırmak, fonksiyonel ve psikolojik tesirleri dolayısıyla, enflasyonu azaltacağı yerde bilâkis hızlandırması bile muhtemeldir.

Diğer istihlâk vergileri bahsimizin haricinde kaldığına göre, sırf gelir ve muamele vergilerinin nisbetleri hususunda yapılan bu mukayese dahi

memleketimizde enflasyon ve yatırım meselelerinin de halline yarayacak bütçe fazlasının cari masraflarda yapılacak kısımlarla beraber ancak gelir vergisi nisbetlerinde yapılacak bir artırma sayesinde gerçekleştirilebileceğini göstermektedir.

Bu nisbet artışının teşebbüs şevkini kırması ve kaçakçılığı artırması ihtimallerini de pek varit görmüyoruz. Gelir vergisinde % 10 kadar bir nisbet yükselmesi hakikî müteşebbisin şevkini kırmaz.

Kaçakçılık ise, daha çok mükellefin ahlâkî ve millî terbiyesi ile ilgilidir. Eskiden kaçırın yine kaçırır. Vaktile kaçakçılık yapmayan ise sadece nisbet bir miktar arttı diye kaçakçılığa başlamaz.

Bu düşünceler, memlekette bütçe fazlasının teessüsüne yardım edecek bir nisbet artmasını engellememelidir. Bütçe fazlasının teşekkülü için gelir vergisi nisbetini arttırmaktan bile daha fazla ehemmiyeti bulunan unsurun, masrafları kısmak olduğunu ise asla unutmamalıdır.

Netice :

Hülâsa ve netice itibarile şunu söyleyebiliriz ki, gelir vergisi, gerek nazari prensipler, gerek memleketimizin şartları bakımından muamele vergisi ile asla doldurulmayacak çok ehemmiyetli ve kıymetli bir mevkie sahiptir.

«Taxe sur la valeur ajoutée - munzam kıymet vergisi» şeklinde de olsa, muamele vergisinin gelir vergisinin yerini tutmasına bugün için imkân görememekteyiz.

Evvelâ vergi adaleti, saniyen sosyal adalet, nihayet verginin iktisadî siyasetin bir vasıtası olması bakımından bu böyledir. Hazineye varidat sağlamak bakımından da, Anglo-Sakson memleketlerinde olduğu gibi memleketimizde de gelir vergisi muamele vergisini geçmiştir.

Bütün bunlara rağmen, muamele vergisinin bilhassa Fransızlar tarafından bu kadar müdafaa ve methedilmesi sebebini belirtmeden de geçmemek lâzımdır.

1 — Bir defa umumî vergi nazariyatında vukua gelen değişikliğin burada rolü olmuştur.

Prof. Stucken'in bildirdiğine göre, bir ara bilhassa Almanyada sırf gelir vergisi ile iktifa ederek, diğer vergileri ilga etmek temayülü bile belirmişti. Bugün ise, gelir ve kurumlar vergileri hasılatının diğer vergilerle telâfi edilip edilemeyeceğinin mesele olarak vaz'ı bile fikirlerdeki değişikliğin derecesini göstermektedir.

2 — Fakat, Fransızların bu cazibeye herkesten evvel kapılması, rahmetli Prof. İbrahim Fazıl Pelin'in dediği gibi, bir bakıma, muamele

vergisinin «kazi bağırtmadan yolmağa yaradığı» için olacak. Muhtelif siyasi ve içtimai mülâhazalar, Fransada kâh çiftçileri, kâh işçileri, kâh esnafı vergiden muaf tutarak gelir vergisinin şumulünün daralmasına âmil olmuştur. Son zamanlardaki «Pujade» hareketleri de bakalım ne netice verecektir?

İşte, şumulü daralan gelir vergisinin verimi de azalınca, Fransızlar radikal çareyi «taxe sur la valeur ajoutée» yi onun yerine geçirmekte görmektedirler. Ancak, buna henüz muvaffak olamadıklarını ve Fransada dahi gelir vergisinin kolay kolay ilga edilemeyeceğini belirtelim.

Halbuki öte taraftan Anglo-Saxon memleketlerinde ve Almanyada gelir vergisi, gerek malî, gerek siyasi ve ekonomik ehemmiyetini aynen muhafaza etmektedir.

Prof. Stucken'e göre, Almanyada malî mülâhazalarla belki bir gün kümülatif bir muamele vergisi kabul edilse dahi, bu karar o vergiyi gelir vergisinin fevkine çıkaramıyacaktır. Bizde ise, gelir vergisi bugünkü nisbetleri ile dahi muamele vergisini geçmiş bulunmaktadır.

Vergi mevzuatımızın tanziminde olsun artık Fransız taklitçiliğine fazla itibar edilmediği için, sırf onlara imtisal arzusuyla gelir vergisini ihmal etmek tehlikesi varid olmayacaktır.

Bizce, Hükûmete ve tatbikat ve nazariyatla meşgul maliyecilerimize düşen vazife, yeni kurulmakta olan gelir vergisi sistemini kısa zamanda tekemmül ettirmektir.

Öyle ki, hiç olmazsa esnaf muaflığı daraltılıp, büyük ziraî kazançlar istisnası da kaldırılarak, gelir vergimiz:

1 - Evvelâ umumiyet prensibine uygun hale getirilmelidir. 2 - Saniyen en az geçim indirimi fizyolojik asgariyi olsun karşılayacak bir seviyeye çıkartılmalı, ayırma prensibine de yer vermek suretiyle bugün için verginin daha ziyade maaş ve ücret erbabı üzerine teveccüh eden ağırlığının istikameti değiştirilmelidir. 3 - Üçüncü olarak, tarifesindeki müte-rakkilliğin üst kademesi günün şartlarına uydurulmak üzere bir miktar daha yükseltilmelidir. O suretle ki, gelir vergisi daha umumî, daha âdil, daha verimli ve iktisadî siyasete daha yararlı bir şekilde ulaştırılabilsin.

Diğer taraftan Gladstone'un sözü bugün için de varittir. Devlet masraflarının hali hazırdaki seviyesi ve gittikçe artma temayülü karşısında, Sanayi Odasının meşhur broşüründeki talep ve arzuya rağmen, bilhassa malî mülâhazalarla muamele vergisinden de vazgeçmek imkânı yoktur.

Bu itibarla onu da islâh ederek vergiye tâbi maddelerin tekabül ettiği ihtiyaçların ehemmiyetine göre dereceli nispetler tesis edilmeli ve muafiyet haddi, teknik parçalanmayı ve haksız rekabeti önliyecek şekilde daral-

tilmak suretiyle muamele vergisinin hem şumulü genişletilmeli, hem de verimi artırılmalıdır.

Enstitümüzün tatbikatçılarla işbirliği yapmak hususundaki bütün arzusuna rağmen gelir vergisi tadil tasarısını olsun, yeni «gider vergisi» tasarısını olsun görmemiz mümkün olmamıştır. Bu itibarla mukayesemizi sadece mevcut kanunlarla, neşredilmiş bulunan proje ve broşürlere istinaden yapmak zorunda kaldık.

Ancak, gider vergisi tasarısının müellifleri arasında da Gelir Vergisi Kanununu hazırlayan sayın üstadlar bulunduğu için, yeni bir evlâda vücud verilirken ilk göz ağrılarının yok olmasına ve onun pabucunun dama atılmasına razı olmayacaklarından emin olabiliriz.

Kısaca, bize lüzumlu olan hem mütekâmil bir gelir vergisi, hem de elverişli bir muamele vergisidir, diyerek, sözlerime nihayet verir, hepinizi hürmetle selâmlarım.

İstanbul, 21 Nisan 1955

.....

.....

VERGİ KAZASININ MAHİYETİ

Suad BAŞAR
Avukat

Sayın dinleyiciler,

Bugün huzurunuzda getirmek cesaretinde bulunduğum mevzu, vergiciliğin bir cephesidir.

1. Giriş.

Umumiyetle vergi ve vergicilik deyince aklımıza ilk anda Devletin fertlerden gerek doğrudan doğruya, gerekse vasıta ile istediği maddî fedakârlığın mevzuu, miktarı, bu fedakârlığın kimlerden ve nasıl alınacağı gelir. Vergi fedakârlığının daima fertlere yüklendiğine şüphe yoktur: çünkü kanun verginin bir şirketten veya bir cemiyet ve sair teşekkülden alınacağını tasrih etse bile, eninde sonunda bu külfete katlananlar fertlerdir. Fertler ise kendilerinden karşılıksız istenen fedakârlıklara karşı hassastırlar. Acaba Devlet bizden ne ister?

Hepinizin bildiği gibi, bugün Devlet camiası içindeki mükellefiyetlerimiz ine ine ikiye inmiştir:

1. Askerlik,
2. Vergi.

Kölelik ve ırgatlık (serf) zamanlarının acı hatırası olan angarya anayasalarla menedilmiş bulunmaktadır. Binaenaleyh böyle bir mükellefiyet artık hukukan mevzuubahis edilemez.

Askerlik mükellefiyeti cismen eda edildiği için basittir, mükellefler ile Devlet arasında bu yüzden ihtilâflar pek çıkmaz. Fakat vergi mükellefiyeti, malî ve hattâ nakdî olduğu, geniş ölçüde iktisadî tesirleri bulunduğu cihetle, mudildir. Vergi tatbikatı alan için de veren için de hassas bir mevzudur. Psikolojik bakımdan, bir yanda almak ve mümkün olduğu kadar fazla almak isteyen Devlet (Devlet kelimesinde bütün âmme topluluklarını kastettiğimi arz edeyim), öbür yanda — vermek istemiyen demiyeyim de — güç veren ve her halde mümkün olduğu kadar az vermek isteyen şahıslar var. Sadece böyle bir haleti ruhiyetinin mevcudiyeti bile iki taraf arasında ihtilâflara yol açabilir.

Bu vaziyetin tesiri altında, vergi kanunları zaman ile büyük istihaleler geçirmişlerdir. İlk zamanlarda yalnız vergi alınacağından bahseden kanunlar ve ondan önce iradeler, yavaş yavaş verginin nasıl cibayet edileceğini de hükümleri arasına almışlardır.

Bu suretle vergi kanunlarında iki çeşit kanun hükmüne yer vermek icabettir. Bir kısım hükümler verginin mevzuunu, mükellefini, matrahını, nispetini tâyin eder: bunların heyeti umumiyesine «maddî vergi hukuku» diyoruz. İkinci bir grup ta verginin nasıl tarh edileceğini, mükellefe nasıl bildirileceğini ve ne yolda tahsil olunacağını derpiş eden hükümler toplarız: bunlar «şekli vergi hukukunu» teşkil eder.

Fakat, zamanla bu ikinci grup içinde bir parçalanmaya daha şahit olmuş bulunuyoruz. Henüz tam mânası ile taazzuv etmemiş ve hâlâ klâsik tasnife girmemiş bulunmakla beraber, vergicilikte yeni bir kol olarak «kazaî vergi hukuku» meydana çıkmaktadır.

Vergi hukukunu böylece üç grupta toplamış oluyoruz. Şahsan maddî ve şeklî vergi hukukunun yanında ve onlardan ayrı olarak bugünkü mevzuumuzu teşkil eden kazaî vergi hukukunun müstakillen tahlil edilmesi ve kendi mahiyetine uygun tetkiklere tâbi tutulması lâzım geldiğine inananlardanım. Zaten yeni olmakla beraber, kazaî vergi hukuku üzerinde etütlerin eksik olmadığı hepinizce malûmdur.

II. Vergi adaleti bakımından vergi kazası.

Kazaî vergi hukukunu neden müstakil olarak tetkik etmek lâzımdır? Çünkü, evvelâ vergi kazası vergi adaleti ile çok yakından alâkalıdır. Vergi adaleti esas itibariyle vergi yükünün fertler arasında âdil ölçülerle ve objektif hakkaniyet kaideleri dâhilinde tevziini ifade ederse de, teşriî kuvvetinin teminine çalıştığı bu muvazenenin tatbikatta bozulmaması lâzımdır. Zira aksi takdirde vergi adaleti kanun metinleri arasında ve kâğıt üzerinde kalmış olur.

Vergi adaletinin bir cephesi kanunlarda görünür; bunu kanun metinlerine resmetmek, nakşetmek teşriî organın vazifesidir. Vergi adaletinin diğer bir cephesi tatbikatta tecelli eder, ve tatbikatın kanuncunun maksadı ve iradesi dairesinde cereyan etmesini âmirdir. Hakikaten meselâ kanun vazınının maksadı ferdî gelirlerin muayyen bazı kısımlarını vergilendirmek ve adaleti sadece muayyen bir ölçüde temin etmekse — kanun hükümleri mutlak ve mücerret vergi adaleti bakımından tenkid edilebilse bile — tatbikatta vergilendirmenin muayyen hudutları taşmaması, genişletilmemesi şarttır ve aslolan da budur; çünkü aksi takdirde kanun vazınının düşündüğü ve teminine çalıştığı vergi muvazenesi bozulmuş, Devlet veya diğer âmme toplulukları ile fertler arasındaki münase-

betler nizamını kaybetmiş olur. Bazı mükellefler diğerlerinin nef'ine olarak tayin edilenden fazla vergi yükü yüklenirken, bir kısım mükellefler de diğerlerinin aleyhine yükün bir kısmından kurtulurlar.

Halbuki böyle bir vaziyet hem adalet hislerini rencide eder, hem de fertlerin umumiyetle kanun ve hassaten vergi karşısında eşitliği prensipini ihlâl eder. Tatbikatın çizilen yolun dışında seyretmesi demek olan bu halin milletleri ihtilâllere kadar sevkettiği tarihten öğrenildiği içindir ki, hassas bir mevzu olan vergi adaleti ve vergi muvazenesi üzerinde gerek Devletlerin, gerekse ilim adamlarının hassasiyetle durdukları müşahade edilmektedir.

Acaba bu muvazeneyi idare tek başına temin edebilir mi? Eğer mevcut bütün hukukî muvazeneleri kanun hükümlerini icraya memur veya bunlara ittibaa mecbur olanlar temin edebilselerdi sorumluzun cevabı müspet olurdu. Halbuki hâdiseler buna imkân bulunamadığını ispat etmektedir. Şu halde?

Şu halde, vergi tatbikında da görevlerin ayrılmasını kabul edeceğiz: icra görevini üzerine alan İdareden ayrı olarak, onun tasarruflarını kazaî murakabeye tâbi tutacak, İdarenin veya fertlerin tasarrufu ile bozulan muvazeneyi düzeltecek ve kanun hükümlerini hâdiselere tatbik edecek bir kaza kuvvetinin mevcudiyeti — her türlü adalette olduğu gibi — vergi adaletinde de şarttır.

Bu iş bölümünde icra (exécution) İdarenin, tatbik (application) kaza mercisinin görevi dâhilindedir.

İstitraden şunu arz edeyim ki çok kimselerin müteradif mânada kullanmak temayülünde buldukları «icra» ve «tatbik» kelimeleri, idarî tasarruflarda ve bilhassa vergicilikte başka başka mefhumları ifade eder.

Tatbikatta (pratique) kanun hükümlerini icra eden İdarenin — yalnız bizde değil, başka memleketlerde de — ifrata kaçtığı her zaman görülen vakıalardandır; öyle ki, meselâ Fransa'da bu gibi ifratlı hareketlerin Parlâmentonun müdahalesi ile önlenmesi lüzumu bile hâsıl olmuştur. Diğer taraftan, mükelleflerin de melek olmadıklarını, hem hataya düştüklerini, hem de kastî veya gayrikastî hareketlerle vergiden kaçınmak istediklerini kabul etmeliyiz. Bilhassa beyana dayanan modern vergilerde karşılıklı ifrat ve hatalar, kastî ve gayrikastî hareketler tatbikatta teşriî kuvvetin maksat ve iradesinden ayrılmayı intaç eder.

İşte kaza mercii, bir yandan İdarenin ifratlı görüşlerini veya kanuna yanlış mânâ vermesini, diğer yandan mükelleflerin hatalı hareketlerini düzeltmek suretiyle tatbikatta vergi adaleti mefhumu dahilinde bir seyir, bir istikamet verir.

Bu göreve malî kaza ve daha yerinde bir tâbirle vergi kazası diyoruz.

III. Vergi tasarruflarının mahiyeti.

Vergi kazasının mahiyetini ve karakterini vergi kazası teşkilâtına nasıl bir şekil verilmesi lâzım geldiğini anlatabilmek için evvelâ vergi tasarruflarına kısaca temas etmeliyiz.

Hepinizin bildiği gibi, vergi tasarrufları idarî tasarruflar meyanında yer alır. İdarî tasarrufların mevzuu âmme hizmeti olduğu halde, vergi toplamak ve bu suretle âmme hizmetlerini fiilen gören dairelerin masraflarını karşılamak şeklinde tecelli eden faaliyetin, cemiyetin hangi müşterek ihtiyacını karşıladığı akla gelebilir. Bu noktaya temas etmekten maksadım şudur. Biz vergiciler terimlerin daha ziyade iktisatta aldıkları mânâ ile ünsiyetimiz fazla olduğundan bu mânaya takılır ve diyebiliriz ki: «âmme hizmeti bir hizmet ise, karşıladığı bir ihtiyaç vardır; halbuki vergi toplamak hizmet görmek değil, hizmetin görülmesi için muhtaç olduğumuz imkânları temin etmektir».

Esasen bu görüştür ki, vergi işlerini idarî tasarruflar meyanına alır. Hepinizin bildiği gibi fert ihtiyacı (besoin privé) iktisadî faaliyetin, âmme ihtiyacı (besoin public) mali faaliyetin sebebidir. Gerekli imkânların temininden ihtiyacın tatminine kadar faaliyetimizin geçirdiği bütün safhalar birbirine bağlıdır, murtabıttır. Aynen bunun gibi, âmme ihtiyacının tatminine, yani mahzû âmme hizmetinin görülmesine kadar icra uzvunun tasarrufları da birbirine murtabıttır.

İşte başlıca bu sebeptendir ki, Devletin âmme hizmetlerini görmesi, yani masraf yapılabilmesi için muktazi imkânları fiilen toplamak üzere giriştiği faaliyetler ve yaptığı tasarruflar da, âmme hizmetlerine murtabıt idarî tasarruflardandır.

Esas itibariyle her tasarrufta ilk teşebbüs (initiative) kimde ise, iradesini ilk izhar eden de odur. Vergi işlerinde de initiative idarededir. Maliye Vekili veya onun adına hareket edenler «Falan vergi kanununun şu hükmünden biz şunu alıyoruz: binaenaleyh bu hüküm şöyle icra olunacaktır» derler. Veyahut kontrollarda bazı mükelleflerin vergilerini az ve eksik ödemiş olduklarını iddia ederek onlardan bir miktar daha vergi isteyebilirler.

İdare denilen mekanizmanın çarkları da nihayet lâyuhti olmıyan insanlardır. Adaletin esas kaidesi de insanların iradî fiilleri ile, iradî tasarrufları ile birbirine zarar vermemesidir. Şu halde, İdare vergi kanunlarının hükümlerini icra ederken mükelleflere zarar ıka etmemelidir; yani onlardan vergi adaletinin ve teşriî kuvvetinin istediğinden fazla bir şey istememelidir.

Aksi iddia olununca kaza mercii harekete geçecek ve kazâi murakabeyi icra edecektir.

I. İdarî kaza - Vergi kazası.

İşte şimdi verginin maddî ve şekli tarafını tamamen bir yana bırakmış ve kazaî cephesine gelmiş bulunuyoruz. İdarenin vergi tasarruflarını hukuk bakımından kim murakabe edecektir? Yani vergi tatbikatı dolayısıyla İdare ile mükellef arasında çıkan ihtilâflar nasıl ve kimin tarafından halledilecektir? Bu hususta iki görüşün ve tatbikatta iki şeklin mevcut olduğu bilinmektedir:

- i) Vergi ihtilâflarının adli kaza mercilerinde rüyet edilmesi,
- ii) Vergi ihtilâflarının adli kaza dışında kazaî mercilerde rüyet edilmesi.

Bu ikinci sistemde de, vergi kazasının müstakil veya idarî kazaya bağlı olması görüşleri hâlâ mücadele halindedir.

Mevzuu basite irca edecek olursak «Tek kaza - Çok kaza» münakaşası diye telhis edebiliriz.

Tek kaza - Çok kaza mevzuu, memleketlerin idarî rejimleri ile alâkali ise de, bu rejimlerle muvazî gitmez; yani idarî rejimleri aynı olduğu halde bazı memleketlerin «tek kaza» sistemine bağlı kaldıkları, bazılarının ise «çok kaza» sistemini kabul ettikleri görülür. Bu mevzuu aydınlatılmak için idarî rejimlere kısaca temas etmek faideden hali değildir.

1. Bazı Devletler, nereden ve kimden sâdir olursa olsun, bütün fiil ve hareketlerin adli murakabeye tâbi olduğunu kabul etmişlerdir. Anglo-Sakson sistemi diyeceğimiz bu sistemde idare camiasında vazife gören her fert bizim idarî diyeceğimiz fiil ve tasarruflarından dahi adli mahkemeler huzurunda mesuldürler. Esasen bu memleketlerde bizde olduğu gibi müstakil idarî mahkemeler (Devlet Şûrası) yoktur; hattâ son zamanlara kadar İdare Hukukunun kendine mahsus kaidelerinin bulunduğu dahi reddedilmekte idi: Bu sisteme Profesör Hauriou ve ona imtisalen Profesör Sıddık Sami Onar «adli idare rejimi» demektedirler.

2. İkinci rejime «icraî idare rejimi» adı verilmiştir. Memleketimizde de cari olan bu rejimde; idare kendine mahsus hukuk kaidelerine göre müstakillen hareket eder. İdarenin fiil ve tasarrufları adliyenin murakabesine tâbi değildir; yani idare makamları adliye makamları karşısında tam bir istiklâle sahiptir. Binaenaleyh, fiil ve tasarrufları — adliye makamlarının bir kolu olan icra dairelerine müracaate lüzum kalmaksızın — icraîdir ve infaz olunur.

Adli idare sisteminde vergi ihtilâflarının nerede ve hangi usule göre hallolunacağı meselesi yoktur. Çünkü bu sistemde adli mahkemelerden başka vazifeli mahkeme yoktur ki, oraya baş vurmaya mevzu bahis olabilsin.

İcraî idare sistemine gelinece: burada iş değişmekte ve «tek kaza - çok kaza» ihtilâfı doktrinde baş göstermektedir. Her iki tezin leh ve aleyhinde söylenenleri tafsil etmek mevzuumuzun dışındadır. Şu kadarını arz edelim ki, bir memlekette icraî idare rejiminin mevcut olması, vergi ihtilâflarının müstakil malî veya idarî kaza mercilerinde rüyet edilmesine sebep değildir: Nitekim Belçika'da vergi ihtilâflarını rüyet etmek vazifesi adlî mahkemelere verilmiştir.

Deme koluyor ki, vergi kazasının taazzuvu memleketlerin kabul ettikleri idarî rejime yüzde yüz bağlı değildir. Muhtelif memleketlerdeki tatbikata göre vergi kazası 3 şekilde taazzuv etmiş bulunmaktadır:

- i) Vergi kazası adlî kazaya bağlıdır,
- ii) Vergi kazası idarî kazaya bağlıdır,
- iii) Vergi kazası müstakildir.

Şimdi her üç sistemde teşkilâtı ve usulü kısaca gözden geçirirsek, sistemlerin hangi noktalarda birleştiği, nerede ayrıldığı belli olacaktır. Tabii bu mukayesede memleketleri teker teker ele almağa mecburuz.

V. Muhtelif memleketlerde sistemler.

Sistemlerini telhise çalışacağımız başlıca memleketlerde vergi kazasının yukarıdaki tasnife tam tamamına uymadığı görülecektir. Bu tasnifteki tahlilin hatalı olduğunu değil, bazı memleketlerin hâlâ muhtelif sistemlere bir arada yer verdiklerini gösterir.

A. İngiltere'de.

İngiltere'de vergiyi tarh etmek vazifesi vergi müfettişine (Inspector of Taxes) aittir. Mükellefler, müfettişin ikmalen tarh ettiği vergilere umumî komiserler (General Commissionners) ve bazı hallerde de hususî komiserler (Special Commissionners) nezdinde itiraz edebilirler.

Hepinizin bildiği gibi General Commissioner'ler mahallin âyan ve eşrafi arasından seçilir, Special Commisionner'ler ise memur sınıfına dâhildir.

Evvelce tarh işlerinde geniş salâhiyetleri olan komiserlerin bugünkü idarî vazifeleri müfettişlerce yapılan ilk tarhiyatı tasdik etmekten ibarettir.

Umumî komiserler İdareden tamamen müstakildirler; hususî komiserler ise İdareye bağlıdır. Ancak, gerek umumî, gerekse hususî komiserlerin kararları adlî mahkemeler nezdinde hem mükellef, hem de müfettiş tarafından kabili istinaf olmasa idi, bunların kararlarına kazaî mahiyettedir demeğe kimse imkân bulmazdı. Her ne kadar Profesör Jean Lhomme itirazları tetkik eden Commissioner'lerin «hâkim sıfatıyla hareket ettik-

lerini» eserinde yazmakta ise de, tarhiyatı muteriz aleyhine artırmak salâhiyetini de haiz oldukları göz önünde tutulursa, komiserlerin hem idarî hem kazaî karma bir hüviyet taşıdıklarına hükmetmek gerekir.

Şu halde vergi ihtilâflarının asıl rüyet mercilerini adliye mahkemeleri olarak kabul etmek daha doğru olur. Komiserler kademesi bir yandan İngilizlerin geleneklerine bağlılığı ile, diğer yandan da mahkemelerin vergi ihtilâfları ile boğulup kalmamaları sebebi ile izah edilebilir. Kaldı ki, tatbikatta birçok ihtilâfların komiserlere bile intikal etmediği ve mükellef ile müfettiş arasında anlaşma ve uzlaşma yolu ile halledildiği bir vâkıdır.

B. Amerika B. D.'de.

Amerika Birleşik Devletlerinde de vergi ihtilâfları adli mahkemelerde rüyet edilir; ancak Vergi Mahkemesi (Tax Court) adını taşıyan bidayet mahkemesine başvurulmadan evvel, bütün idarî kademelerden geçilmiş olması ve tarh organlarının dışında idarî bir daire olan Teknik Şubenin (Technical Staff) de idarece vergi farkı tarh edildiğini alâkalıya bildirmesi şarttır.

Bundan sonra ihtilâf mükellefin talebi ile Vergi Mahkemesine,, diğer kademelerde ya mükellefin veya İdareyi temsil eden İç Varidat Dairesi Komiserinin talebi ile istinaf mahkemesine ve son derecede de Yüce Divana intikal eder.

Tatbikatta, vergi mahkemelerine intikal eden ihtilâfların sayısı bütün Amerika için 4500 civarında olduğu gibi, yüksek kademelerde rüyet edilenler de bunun ancak % 9 u kadardır. Demek oluyor ki, Amerika'da da anlaşma ve uzlaşma ihtilâfları büyük ölçüde önlemektedir.

C. Belçika'da.

Memleketimizde vergi sistemi İngiliz, Amerikan, Fransız, Alman sistemleri kadar iyi bilinmiyen Belçika'da mahkemelerin vergi ihtilâflarını rüyet etmeğe salâhiyeti olmadığını zannedenlere çok rastlanmaktadır. Bunun sebebini Belçika'da da pek az ihtilâfın mahkemelere intikal etmesinde aramalıdır.

Belçika'da mükellef mahkemeye gitmeden evvel, itirazını mahallî varidat müdürüne yapar. Bu itiraz esas itibariyle müdür tarafından tetkik olunur. Ancak tetkikat umumiyetle mükellef nezdinde ve müfettişler vasıtasıyla yapılır. Şurasını arz edeyim ki, bu müfettişler müdürün emri altındadır.

Mahallî Varidat Müdürünün kararı, itiraz hakkında ilk karardır. Müdürün kararı ihtilâfı bertaraf etmemişse, istinaf ve müteakiben temyiz yolları ile adli mahkemelere gitmek mümkündür.

D. *İsviçre'de:*

İngiltere, Amerika ve Belçika'da vergi ihtilâflarına bakmak adlı mahkemelerin vazifeleri dâhilinde bulunduğu halde, İsviçre'de ilk kademe mehakimi âdiyeden madut değildir.

Burada da usul, evvelâ mükellefin idare ile anlaşmaya çalışması ile başlar. Fihakika tarhiyata itiraz olan mükellef evvelâ idareye müracaat etmeğe mecburdur. Şayet idare mükellefin talebini reddederse, o takdirde mükellef İtiraz Komisyonuna müracaat eder.

İtiraz Komisyonu hâkim sıfatını haiz bir reis ile müteaddit âzalardan müteşekkildir. Reis, Kanton parlamentosu tarafından muayyen bir devre için seçilir. Âzalar reisin maddî meselelerde yardımcısıdır.

İtiraz Komisyonunun kararları, bizim Temyiz Mahkememize tekabül eden Federal Mahkemede idarî hukuk yolu ile temyizen tetkik olunur.

E. *İtalya'da.*

Evvelce hem idarî kaza uzuvları nezdinde, hem de adli mahkemeler nezdinde görülmekte olan vergi ihtilâflarının neticelenmesi çok zaman almakta idi. Bu sebeple son zamanlarda bu ihtilâfların umumî mahkemeler nezdinde ihdas edilen ihtisas mahkemelerinde görülmesi prensibi kabul edilmiştir.

F. *Almanya'da.*

Almanya, vergi kazasına müstakil bir hüviyet veren başlıca memleketlerdir. Almanya'da vergi ihtilâfları birinci derecede vergi mahkemelerinde, ikinci ve son derecede Federal Maliye Divanında rüyet edilir.

Vergi mahkemeleri eskiden idareden tamamen müstakil iken, Nazi idaresi zamanında «Führerprinzip» kaidesine müsteniden mahallî maliye teşkilâtının emrine başlamıştı. Federal Cumhuriyet henüz bu mahkemelerin teşkilâtını mazbut bir sisteme bağlamamıştır.

Federal Maliye Divanına gelince, bir reis ile müteaddit daire reislerinden ve âzalardan müteşekkil olan Divan, İdareden tamamen müstakildir. Reis ve âzaların en az yarısı hâkimliğe tâyin için muktazi vasıf ve şartları haiz olmalıdır.

Usule gelince, itiraz evvelâ İdareye yapılır, reddi halinde vergi mahkemesine ve temyizen de Federal Maliye Divanına gidilir.

F. *Fransa'da:*

Fransa'da belli başlı vergilere ait ihtilâfların rüyeti idarî kaza mercilerine aittir. Bu itibarla evvelâ teşkilât hakkında bir iki söz söyleyelim:

Fransa'da idarî kaza mercilerinin birinci kademesi idarî mahkeme, ikinci ve son kademesi Devlet Şûrasıdır. İdarî mahkeme, bütün Fransa için sayısı 22 olan Vilâyetlerarası Meclislerdir (Conseil Interdépartmental).

Evvelce her vilâyette bir meclis varken, 1926 yılında bunların sayıları azaltılmış olduğu gibi, meclis âzalığı da müstakil ve cazip bir meslek haline getirilmek istenmiştir. Bu sebeple meclis âzalığının birinci sınıfına imtihanla tâyin yapılır, bunlar ikinci, üçüncü ve fevkalâde sınıflara terfi edebilirler. Yukarı kadroların 3/4 ü bunlara muhassistir.

İtiraz evvelâ vilâyet vergi müdürüne yapılır. Müdür mükellefin talebini reddettiği takdirde, mükellef keyfiyetin kendisine tebliğ edildiği tarihten itibaren muayyen müddet zarfında idarî mahkemeye müracaat edebilir. Her ne kadar bir idarî mahkeme birkaç vilâyetin işine bakmakta ise de, her vilâyette bir kalem vardır.

İdarî mahkemenin kararları Devlet Şûrası nezdinde temyiz olunabilir; İdare adına temyiz hakkı yalnız Maliye Vekiline verilmiştir.

VI. Sistemlerin müşterek noktaları.

Yukarıda vergi kazasının muhtelif memleketlerde nasıl teşkilâtlandırılmış olduğundan bahsederken, memleketimizdeki tatbikata temas etmedik. Bunun sebebi açıktır: Çünkü bu konuşmamızın esasen hedefi bizde vergi kaza mercilerinin maksada uygun bir şekilde teşkilâtlanmış olup olmadığı, ve bu maksada uygunluk derecesi, usul bakımından tutulan yolun esas prensiplerle telifi derecesi hususlarında bir neticeye varmaktır.

Bu itibarla, sistemleri mukayese ederken, bizdeki sisteme de zarurî olarak temas edeceğiz:

1. Muhtelif sistemlerde ilk müşterek nokta, itirazların kazaî tetkikinden evvel mükellefle İdarenin anlaşma ve uzlaşma imkânlarını aramalarıdır.

Bizde maalesef bu yol kapanmıştır.

Filhakika, bizim beyana dayanan vergilerimizde tetkikat umumiyetle ya hesap uzmanları veya maliye müfettişleri tarafından yapılmaktadır. Gerek Maliye müfettişleri, gerekse hesap uzmanları Maliye Vekili adına hareket ettiklerinden, vergi daireleri bunların vardıkları neticeleri muamele mevkiine koymaktan başka bir şey yapamazlar. Bu ise otomatik olarak rapora müstenit tarhiyata müncer olur.

Bu vaziyet, mükellefi itiraz yoluna gitmeğe icbar ettiği gibi, Takdir - Tahrir - Tadilât Komisyonları gibi muhtelif idarî teşekküllerin kararlarına karşı itiraz etmek hakkının İdareye verilmiş olması diğer vergi sahalarında da itiraz mercilerinin işlerinin artmasını, ve hele bina ve

arazi vergilerinde tahrir ve tadilat işlerinin hemen hemen tamamen itiraz mercilerine intikal etmesini mucip olacak vaziyettir.

Halbuki, vergi kazasında ilk hedef ihtilâfların hattâ kaza merciine intikal etmeden evvel halledilmesidir.

2. Muhtelif sistemlerin ikinci müşterek noktası vergi ihtilâflarını kazai salâhiyetle halleden mercilerin İdare karşısında tam bir istiklâle sahip olması, bu istiklâlin muhtelif yol ve çarelerle kendilerine verilmesidir.

Kaza merciinin istiklâli, İdarenin nüfuz ve tesirinden tamamen masun olması ile kabili istihsaldır. Bu ise, bir yandan vergi kazasında, vazife alanların Maliye İdaresinin tesiri veya nüfuzu altında bulunmaması, diğer yandan «hâkim teminatı» denilen teminatı haiz olmalarıdır. Bu teminatın başlıca unsuru hâkimin — kendi rızası lâhik olmadıkça — nakil, tekaüde sevk ve azil gibi sebeplerle vazifesinden uzaklaştırılmaması olduğunu bütün dinleyicilerim bilirler.

Vergi kazasını, İngiltere, Amerika, Belçika gibi bütün kademelerinde adliyeye bağlamış olan memleketlerde kaza merciinin İdareden müstakil olması keyfiyeti esasen temin edilmiştir. İlk kademesini İtiraz Komisyonunun teşkil ettiği İsviçre’de, komisyon reisinin kanton parlâmentosu tarafından seçilmesi âzaların mükellef mümessilleri olması istiklâlin teminatıdır.

Fransa’da Vilâyetlerarası Meclislere tâyin edilecek âzaların imtihanla seçilmesi, âzalara kendi meslekleri içinde terfi imkânının verilmesi, idari mahkemenin İdare karşısında istiklâlini muhafaza edebilmesi için başvuru çarelerdir. Böyle olduğu halde, Profesör Hauriou da, Profesör Walline de bu sistemi kâfi derecede teminatlı bulmamaktadırlar. Hattâ Profesör Walline, tatbikatta şimdiye kadar bir mahzuru görülmediğini ve Devlet Şûrasının en hassas mevzularda bile hükümet muvacehesinde tamamen müstakil hareket ettiğini tebarüz ettirmekle beraber, Devlet Şûrası âzalarını azletmek salâhiyetinin hükümet elinde bulunmasını âzaların hâkimlik vasıfları ile gayrikabili telif bulmaktadır.

Bize gelince: Bizim teşkilâtımız ilk kademede İtiraz Komisyonları, ikinci kademede Temyiz Komisyonu ve son kademede Devlet Şûrasıdır.

Devlet Şûrası âzalarının B. M. M. ce seçildikleri ve Hükümetin bunları hiçbir suretle vazifelerinden ayıramıyacağı göz önünde tutulacak olursa, Devlet Şûrasının İdareden tamamen müstakil olduğunu kabul etmek lâzımdır. Mevzuumuzun dışında kaldığı için umumî emeklilik hükümlerinin hâkim teminatına olan tesirini burada münakaşa edecek değiliz.

Devlet Şûrasının umumî olarak Hükümetin, hususî olarak da Maliye İdaresinin nüfuz ve tesiri altında olmadığını söyledik. Aynı şeyi İtiraz ve Temyiz Komisyonları hakkında söylemek binnazariye mümkün değildir.

Amme hizmetlerinin görülmesinde «nüfuz altında bulunma» daha ziyade mafevk - madun münasebetlerinde görülür. Bu bakımdan muvazaf İtiraz Komisyonları ile Temyiz Komisyonunun, İdarenin nüfuzu altında bulunduğunu iddia etmek hem garip, hem de yersiz olur. Ancak «Bu komisyonlar İdarenin tesiri altında kalabilirler mi? Fiilen kalmadıkları kabul edilse bile, tâyin tarzları mükellefleri bu hususta tatmin eder mi?»

İşte bu suallere müsbet cevap vermenin güç olacağı kanaatindeyim. Neden?

Çünkü, evvelâ bir kimse yetişme tarzı bakımından muayyen bir görüşün ve o görüşü temsil eden organismanın tesiri altında bulunur. Bu bir!

Çünkü, saniyen bir kimse tâyinine hâkim olan makamın kanaat ve görüşünün tesiri altına düşebilir. Bu da iki!

Mevzuatımızda İtiraz Komisyonları ile Temyiz Komisyonu Maliye Vekâleti teşkilâtına dâhildir ve Bakanlığa bağlıdır. Komisyonların reis ve âzalarında muayyen yüksek tahsilden maada aranan şart gene muayyen bir müddet «vergi işleriyle ilgili servis ve vazifelerde çalışmış» olmaktadır.

Demek ki, komisyona tâyin edilenlerin Maliye memurlarından yetişdiklerini kabul etmek lâzımdır. Ve fiilen de öyledir. Bunların bir ihtilâfı tetkik ederken, İdare görüşüne ve bu görüşün tesirine kapılmamak için büyük gayret sarfettikleri muhakkaktır.

Diğer bir tesir komisyon reis ve âzalarının tâyin, terfi v.s. gibi zat işleri ile alâkalı muamelelerde takip olunan usuldedir. Her ne kadar 5655 sayılı kanun bu tâyinleri idarî mülâhazalardan kurtarmağa çalışmış ve bunu teminen araya ayırma meclisini koymuşsa da, (reis ve 5 âzası olan bu meclisin reisi «Maliye Müsteşarı» ile 2 âzası «Gelirler U. Müdürü ve Temyiz Komisyonu Reisi») Maliye Vekâletine bağlı unsurlardır.

Hülâsa ettiğim cihetler, yani komisyon reis ve âzalarının yetişme tarzları ile tâyinlerindeki usul fertlerin bu teşekkülleri İdareden tamamen müstakil kazaî mercilerle bir tutmalarını engellemektedir. Halbuki, kaza mercilerinde aranan ilk vasıf alâkahılara objektif bir tarzda itimat telkin ve kararlarının bitarafılığı hususundaki tereddütleri bertaraf etmeleridir.

Şurasını arz edeyim ki, aleyhlerindeki bütün menfi âmillere rağmen, muvazaf İtiraz Komisyonları ile Temyiz Komisyonunun gösterdiği muvafakiyet kendileri için iftihar vesilesidir.

Gayrimuvazzaf itiraz komisyonları hakkında aynı şeyin söylenemeyeceği aşikârdır. Çünkü bu komisyonlarda hâkim unsur memurlardır.

3. Sistem mukayesemizde üçüncü müşterek nokta ihtilâfların süratle halledilmesidir.

Yabancı memleketlerde tatbik edilen usuller kaza mercilerine pek az ihtilâf aksettirdiğinden, sürat kendiliğinden hâsıl olmaktadır. Bizde ise:

i)) Daha evvel de arz ettiğimiz gibi, mükellefin İdare ile karşı karşıya oturup anlaşma ve uzlaşma zemini aramalarına imkân bulunmaması,

ii) Her hâdisede, sanki verginin mütemmim bir cüz'ü imiş gibi, İdarece vergi cezası aranması,

iii) İdarenin, idarî komisyon kararlarına itiraz etmek, kazaî komisyon kararlarını daha yüksek mercilerde tetkik ettirmek hakkını âdetâ suiistimal edercesine kullanması;

işlerin uzayıp gitmesine sebep olmaktadır.

Birinci derde, hem tetkik usullerinde bazı değişiklikler yapmak, hem de tetkik unsurlarına vergiciliğin şiddet iklimine tahammül edemediği görüşünü aşlamak ile çare bulunabileceğini zannediyoruz. Her halde İdare ile mükellef bir nokta üzerinde mutabık kalmak imkânlarını aramaktadırlar.

İkinci mesele vergi cezaları işidir. Bizde ikmalen ve resen tarhiyatta ceza kesmek, ve tetkik raporlarında ceza kesilmesini istemek âdet olmuştur. Halbuki, hal böyle değildir. Burada kaçakçılığa temas edecek değilim.

Bildiğimiz gibi, kusur fiili vergiciliğe Alman hukukundan gelmiştir. Alman hukukunda ise bu fiil «ihmalen vergi ziyana sebebiyet vermek» diye târif edilir. Şu halde ihmal kastı olmadıkça, mükellefin muhasebesinin tetkiki ile bulunan matrah farkları ceza kesmeğe sebebiyet vermemelidir.

Vergi cezalarına ait ihtilâfları tetkik eden kaza mercileri de tıpkı bir ceza hâkimi gibi hâdiseyi görmeli ve kararını ona göre vermeli, vergi cezasının tazmini mahiyette cezalardan olduğunu göz önünde tutmalıdır.

Bizde ihtilâfların uzayıp gitmesinin âmillerinin biri de İdareye verilen bazı hakların kullanılmasıdır. Bu halin İtiraz ve Temyiz Komisyonlarının ve Devlet Şûrasının işlerini inanılmıyacak ölçüde artırdığına şüphe edilmemelidir.

Bilindiği gibi İdare, Takdir Komisyonlarının matrah takdiri ve kaçakçılık hakkındaki kararlarına itiraz edebilir.

Takdir Komisyonu matrah takdir ederken İdarenin yerine geçer: İdarenin kendi kararına itiraz etmesi pek de mantıkî olmasa gerektir. Şayet, Takdir Komisyonunun kuruluşu sakat ise, bunu düzeltmenin yolu karara itiraz değil, kuruluşu düzeltmektir.

Kaçakçılık hakkında karar verirken Takdir Komisyonu bir jüri gibidir. Bizce İdare bu karara yüzde yüz uymalıdır: Çünkü Devlet ceza değil vergi alır; Takdir Komisyonunun «hâdisede kaçakçılık yoktur» diye verdiği karar Devletin alacağı vergiyi tehlikeye düşürmez.

İdarenin diğer itiraz hakları Tahrir ve Tadilat Komisyonları kararlarına karşıdır ki, bu hakkın kullanılması idarî komisyonların vazifelerinin itiraz komisyonlarına intikal etmesini mucip olur.

VII. Netice.

Konuşmamızın sonuna gelmiş bulunuyoruz.

Evvelâ, şunu arz edeyim ki, «Vergi kazası adli kazaya bağlı mı kalmalıdır, yoksa ondan müstakil mi olmalıdır? İdarî kazaya mı bağlanmalıdır?» münakaşası bugün için ehemmiyetini kaybetmiştir. Bu münakaşaya vergi kazasının mahiyeti ile değil, teşkilâtlandırılması ile alâkalıdır.

Müstakil vergi kazası leh ve aleyhinde olanlar çok değişiktir ve münakaşaya daha ziyade her memlekette vergi ihtilâflarının rüyetinde görülen aksaklıklardan doğmaktadır. Meselâ, büyük vergi âlimi müteveffa E. Ailix iki dereceli müstakil bir vergi kazası teşkilâtına taraftardır; halbuki tatbikatçılardan olan Gaston Lerouge vergi ihtilâflarının umumî mahkemelerde pekâlâ görülebileceğini ifade eder.

Bugün vergi kazasında her memlekette aranan vasıflar şudur:

1. Kaza teşkilâtının İdareden sureti mutlakada müstakil olması: binaenaleyh bu teşkilâta malî idarenin, hattâ tayinlerde söz sahibi olmak gibi sebeplerle bile, müdahale edememesi;
2. Vergi ihtilâflarının süratle neticelendirilmesi;
3. Kaza teşkilâtının olur olmaz hâdiseler altında işleyemez hale gelmemesi.

Hakikaten bunların temin edilebilmesi için vergi kazasının müstakil olmasında veya adli ve idarî kazalar içerisinde taazzuv etmesinde fark yoktur. Ancak bizde olduğu gibi vergi kazası ilk kademelerde Maliye Vekâletine bağlı teşkilât halinde bulunursa, hakikî kazaî hüviyeti yalnız Devlet Şûrasına vermek doğru olur.

Bu takdirde ilk kademeler iş bölümüne göre kurulmuş birer idarî teşkilât gibi telâkki edilebilir: Bu iş bölümünde İtiraz Komisyonuna mahallî âmirin yani Defterdarın; Temyiz Komisyonuna da merkezin yani Maliye Vekilinin (fiilen Gelirler Umum Müdürünün) vergi tarhiyatında haiz oldukları vergi hâdiselerini tetkik edip karara bağlama salâhiyetleri verilmiş olur.

Zannımıza göre bu görüş, idare hukukunun prensipleri ile de kabili telifidir. Filhakika İdarenin görevi icradır; binaenaleyh İdare fiilini eder,

geçer: bundan sonra harekete geçmek hakkı bu fiilden zarar görenlere aittir, ki bunun da yolu «iptal dâvasıdır»; itiraz ve temyiz kademeleri de iptal dâvasını hazırlayan veya bertaraf eden safhalar haline girer.

Bu görüş tatbikatta kabul edildiği takdirde, tabii bir netice olarak İdarenin Temyiz Komisyonuna ve Devlet Şûrasına müracaat etmesine lüzum kalmaz: Bu da kaza mercilerinin yükünü bir hayli hafifletir.

Ama memleketimizde vergi ihtilâflarının hallinde bizce daha başka bir reforma ihtiyaç vardır; şimdiye kadar yapılan çalışmalar ve kabul edilen hükümler bu reformu hazırlayıcı mahiyettedir.

Bize göre müstakbel vergi kazasının şu esasları ihtiva etmesi lâzımdır:

1. İhtilâf kaza mercilerine intikal etmeden evvel, İdarenin mükellef ile anlaşabilmesi imkânları temin edilmelidir. Mükellefi yüksek vergiden ziyade küçük vergi cezasının sınırlendirdiği bir hakikat olduğuna göre ceza hükümleri, kendisine İdarece teklif edilen uzlaşmanın mükellef tarafından kabul edilmesini mümkün kılacak şekilde tâdil ve ıslah olunmalıdır.

2. İdareden tamamen müstakil iki dereceli bir kaza teşkilâtı kurulmalıdır. Bu teşkilât tâyin ve sicil işleri bakımından dahi Maliyeye bağlı olmamalıdır. Bu teşkilâta gayrimuvazzaf itiraz komisyonlarına yer verilmemelidir.

3. Kaza teşkilâtının ikinci ve son kademesi Devlet Şûrası olabilir. Bu takdirde, Devlet Şûrasının vergi ihtilâflarını son derecede rüyet edecek olan daireleri bu vazifeye uygun bir tarzda teşkilâtlandırılmalıdır: yani bu dairelere seçilecek reis ve âzalarda hususî bazı vasıf ve şartlar aranmalı, icabında Devlet Şûrasına seçilebilmek için aranan şartların bazılarında sarfınazar edilmelidir.

Bu suretle vergi kazasının memleketimizde yepyeni bir hüviyetle meydana çıkacağını tahmin etmekteyiz.

Hepinizi saygı ile selâmlarım.

İKTİSADİ DEVLET TEŞEKKÜLLERİNİN MÜRAKABESİ

Dr. Ekrem ÖZELMAS
Sümerbank Alım ve Satım
Müessesesi Müdür Muavini

Pek muhterem arkadaşlar:

Üniversitemizin İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsünün 1954 - 55 ders yılı yaz sömestresinde tertiplelediği seri konferanslar meyânında, bize de bir yer ayırmak lütuf ve nezaketinde bulunan Enstitü idarecilerine ve dinlemek zahmetini göze alarak buraya kadar gelmiş bulunan sizlere teşekkür ederim.

Mevzuumuz (İktisadî Devlet Teşekküllerinin Mürakabesi) dir.

Mevzuun, mantıkî bir silsile takip ederek mümkün olduğu kadar rahatça aydınlanmasını temin maksadile, sırasile şu iki bölümde izahına çalışılacaktır.

- I — İktisadî Devlet Teşekküllerinin mahiyeti ve doğuş sebepleri,
- II — İktisadî Devlet Teşekküllerinin tâbi olduğu mürakabe sistemi.

I — İktisadî Devlet Teşebbüslerinin Mahiyeti ve doğuş sebepleri:

İktisadî Devlet Teşekküllerinde mürakabeyi zarurî kılan sebeplerin ve bu sebeplerin tesiri altında yapılacak bir mürakabenin maksat ve gayesinin ne olduğunu tayin edebilmek için, iktisadî devlet teşebbüslerinin mahiyeti ve doğuş sebepleri hakkında kısa bir tahlile ihtiyaç vardır zannediyorum.

İktisadî Devlet Teşebbüslerinin doğuşunun yani devletçilik tatbikatının, her devletin geçirmekte olduğu iktisadî, sosyal ve politik mahiyet-teki istihalelere göre başka başka sebeplere dayandığı malûm bir keyfi-yettir.

Bundan 30 - 35 yıl evvel büyük bir imparatorluğun tasfiyesi sırasın-da millî varlığını kurtarmak için muazzam bir istiklâl mücadelesine atılan Türk Milleti, bu mücadelesini zaferle sona erdirmiş ve her sahada inkılâpçı, genç ve dinamik bir devlet kurmuştur. Yeniden dünyaya gelme-nin verdiği bir gayretle ve mazinin yarattığı menfî hislerin tesiri altında Cumhuriyet Hükûmeti;

— Bir taraftan kapitülasyonlar halinde iktisadî hayatımızda öteden-beri devam eden yabancı hâkimiyetine ve bu hâkimiyetin müvellidi görünen yabancı sermayeye karşı şiddetli bir aksülamel göstermiş ve böylece, bilhassa iktisadî kararlar alma serbestisine kavuştuğu 1928 tarihinden sonra, mevcut bir takım teşebbüleri devletleştirmiş;

— Diğer taraftan memleketi mümkün olan sür'atle muasır medeniyet seviyesine ulaştırma arzu ve iştiyaki ile çırpınarak, iktisaden geri kalmış ve bu itibarla (tasarruf ve teşebbüs terbiyesi ve imkânları) pek mahdud bulunan bir vasat içinde bu cemiyet vazifelerini bizzat yüklenerek iktisadî sahada mühim (yatırımlar) da bulunmağa başlamış ve bu vaziyeti adetâ milli bir iktisat politikası haline getirmiştir.

Filhakika geçici olmaya mahkûm bulunan ve nitekim bugün yabancı sermayeye karşı takınılan pozisyonla da fi'len geçicilik mahiyeti sabit olan (hissî sebepler) i bir yana bırakarak, (tasarruf ve teşebbüs terbiyesi ve imkânı) üzerinde durmak iktiza etmektedir.

Herhangi bir iktisat sistemi — feodalizm, kapitalizm, sosyalizm ve komünizm gibi — mevzu bahis olursa olsun, daha yüksek bir tatmini ifade eden (kalkınma) yı temin için arttırılması iktiza eden sa'yin müsmiriyeti yani prodüktivite ancak âlet ve makineler gibi istihsal mallarının mümkün olduğu kadar fazla nisbette elde edilmesile kabildir. Şu var ki, bir cemiyette tabii servetler ve çalışabilen kollar mahduttur. İstihsal faaliyetine katılan ferdlere elde ettikleri hâsıllar, bu faaliyete katılan ve katılmayan yani fi'len çalışan ve — ihtiyarlar, çocuklar, askerler ve âmme hizmeti gören hizmetliler gibi — mal ve hizmet istihsalinde bir rolü olmayan, hâsılı bir cemiyeti tertip eden bütün fertler tarafından istihlâk olunur. Bu halde çalışan kolların;

— Fertlerin bugünkü hayat seviyesini tayin eden (istihlâk malları istihsali) nden alınıp;

— Yarının daha yüksek bir hayat seviyesini temin edecek olan (istihsal malları istihsali) ne verilmesinin bir ölçüsü, bir hududu olmak iktiza eder. Gerçekten ferd için olduğu gibi cemiyet için dahi;

— (Müstakbel ihtiyaçlar) ın daha cömertçe tatmini diğer bir tâbirle (tasarruf endişesi);

— (Hâlihazır ve devamlı ihtiyaçların) tatmini yani (derhal sarfetme zarureti) ile muayyendir. Bu itibarlardır ki, (derhal sarfetme zarureti) nden diğer bir deyim ile (en az geçim haddi) nden (milli istihsal hacmi) nin seviyesi ne kadar yüksek bulunursa, (tasarruf) yani istihsal unsurlarının ve dolayısıyla iptidai maddelerin (sermaye malları istihsali) ne tahsis olunabilmesi imkânı o kadar fazladır.

Bundan çıkan umumî netice, (tasarruf imkânları) zengin memleketlere nazaran fakir, geri kalmış memleketlerde çok daha azdır. Demek oluyor ki, sa'yin müsmiriyetini arttıran, kalkınmayı temin eden (tasarruf) ve onun doğurduğu (sermaye) arz cephesinden, fakir memleketlerde gerçekten pek nâdirdir, kıttır ve tabîi bu nisbette kıymetli olmak lâzım gelir.

Gayet mahdut ve nâdir bir meta' halinde tezahür eden (sermaye) talep cephesinden de (hudutsuz bir ihtiyaç) ile karşı karşıyadır. Hasse'ten geri kalmış memleketler için bu keyfiyet çok daha büyük bir ehemmiyet arzeder. Sermayenin sa'yin müsmiriyetini arttırma vasfı, bu mala karşı olan talbi doyulmaz bir hale koyar.

Hâsılı, iktisaden az gelişmiş memleketlerde;

— Bir taraftan sermaye arzını çoğaltmaktaki müşkilât,

— Diğer taraftan sa'yin müsmiriyetinin arttırılmasına duyulan ihtiyacın şiddetile müterafik olarak sermayeye karşı doğan muazzam talep, sermayenin;

— Gerek tekevvünü,

— Gerek istimali ile devletin alâkadar olmasını zarurî kılmıştır.

Diğer bir ifade ile devlet;

— Bir yandan, henüz gelişmemiş tasarruf terbiyesi ve pek mahdut olan imkânları karşısında (cebrî veya iradî tasarruf) yollarına baş vurarak bizzat sermayenin tekevvününü mümkün kılmağa çalışacaktır;

— Diğer yünden, keza henüz gelişmemiş teşebbüs terbiyesi ve bilgi, görgü ve sair hususlar itibarile gayet mahdut olan imkânlar muvacehesinde elde ettiği sermayelerle bizzat yatırımlarda bulunmağa mecbur olacaktır.

Burada sermayenin (vücade getirilmesi) ile (kullanılması) nı birbirinden ayırmak ve (sermaye terakümü) ile devletin mesguliyetini kabul ederken, devletin bugünkü modern cemiyetimize hâkim bulunan iktisat sistemi içinde bu sermayelerin kullanılması ile işgalinden doğan durumu, yani devletçilik tatbikatının bizatihî işgal ettiği mevkiî belirtmeği faydalı telâkki etmekteyiz.

Filhakika yakından tetkik olunduğu takdirde, menşeri tasarruf olan sermayeler;

— Kapitalist bir sistemde olduğu gibi; arzı, talebe intibak vazife ve mes'uliyetini yüklenen (müteşebbisler) in emrinde ve takdirile değil de,

— Merkezî bir otoritenin ve takdirile kullanılmakta bulununca, kapitalist sistemin azamî iktisadiliğini temin ve maddî ve ruhî kuruluşunu terkibeden anâsırın ortadan kalktığı müşahede edilmektedir.

Modern cemiyetimizin iktisat sistemi olan kapitalizmde;

— Hukukî bir çerçeve olarak (ferdî mülkiyet),

— Ferdî harekete geçiren ve ferdî mülkiyetin tevhit ettiği bir kuvvet olarak ve umumî menfaatle paralel bulunan (şahsî menfaat),
 — Ferdî mes'uliyeti doğuran bir faaliyet kaidesi olarak (rekabet),
 — Arzı talebe intibak vazife ve mes'uliyetini yüklenen (müteşebbis),
 — Ve nihayet tasarruf teşkilâtı ile iktisadî faaliyet ve inkişafın âmîli olarak (kredi) asrî unsurlar halinde belirlemekte olduğu malûmdur. Böyle bir sistemde her ferdî faaliyet, (fayda müsavatına dayanan mübadele prensibi) altında ve dieğr binlerce ferdî faaliyetin tâbiyeti içinde inkişaf eyler. Böyle bir ekonomide merkezden hareket ederek (bütünü) organize etmek, (iş bölümü) nün genişliği nisbetinde güçlük arzettiği gibi, ferdî faaliyetleri birbirine bağlayan (mübadele prensibi) de bir nesçî vücade getiren sayısız hücrelerin, bünyenin gayesine uygun müstakil faaliyetlerinin ilâhî âhengini sağlayan sırrı temsil etmektedir.

(İstihlâk malları piyasasında) olsun, bu istihlâk mallarının istihsalinde direkt olarak — tabiat, sa'y ve sermaye gibi — veya kümülâtif bir kıymet halinde — ham madde, makine ve sair istihsal malları gibi — yer alan (istihsal faktörleri piyasasında) olsun, bunları sevk ve idare eden müteşebbisler için fonksiyonunu tam olarak ifa edebilen bir (fiat mekanizması) na mutlak zaruret mevcuttur. Ancak bu haldedir ki, bir kâr ve zarar hesabı, bir maliyet ve satış fiatları mukayesesi, bir kalkülasyon ekonomik mümkün olur. Yine ancak bu haldedir ki, her biri nâdir olan ve bu itibarla da kendilerine en ziyade ihtiyaç duyulan yerlerde ve nisbetlerde kullanılmaları iktiza eden istihsal faktörlerinin ve hassaten muayyen bir istihsal branşına diğr istihsal faktörlerini beraberinde sürükleyen (sermaye) nin istihsal branşlarına normal tevezzüü mümkün olur. bu imkân serbest bir fiat mekanizması ile temin olunurken, bu mekanizmaya canlılık veren ruhî vasat ta (ferdî mülkiyet) ten doğan (şahsî menfaat ve mes'uliyet) dir.

Halbuki merkezî bir otoritenin emrinde ve takdirile yapılacak yatırımlarda (ferdî mülkiyet) derhal (cem'î mülkiyet) e hakikî mânasile (mülkiyetsizlik) e yerini terketmekte ve binnetice, kapitalizmin pek mühim muharrik bir unsuru olan (şahsî menfaat ve mes'uliyette ortadan kalkmaktadır).

İşte bu itibarlardır ki, bilhassa fakir memleketlerin pek muhtaç bulunduğu ve bu nisbette de nâdir olan (sermaye) lerin en iyi bir şekilde, en çok ihtiyaç hissedilen sahalarda ve en rasyonel ve ekonomik bir tarzda, diğr istihsal unsurları ile en uygun nisbetler ile birleştirilerek azamî ekonomik hâsıla temin etmesini mümkün kılacak bir iktisadîlik içinde kullanılması, büyük bir ehemmiyet arzeder. Bu sebeple de, modern cemiyetimizin iktisat sistemi içinde devletçilik tatbikatı daima zaruretlerden

doğan ve kaideyi kuvvetlendirecek kadar bir portesi bulunan istisnâî bir hal teşkil etmelidir. Diğer bir ifade ile, devletçilik tatbikatı;

— Tasarruf ve teşebbüs terbiyesi ve imkânları genişledikçe,

— Profitabilite sahasının dışında kalmağa, daha ziyade en direkt prodüktif ve millî emniyetin icabettirdiği sahalarda — nâfia hizmetleri, barajların inşası, elektrik santrallarının vücade getirilmesi, harp sanayiinin kurulması ve saire gibi — yer almalıdır.

Devlet iktisadî teşebbüslerinde ferdî mülkiyetin cem'î mülkiyete yerini terketmesiyle vücut bulan politik karakterdeki (kademeli inhisar teşekkülleri) nin; (şahsî menfaat ve mes'uliyet) den ârî (idareciler) in elinde bulunması tabîfidir. — Burada işaret ettiğimiz (mes'uliyet), maliki olmadığı sermayelerin tasarruflarından doğabilecek menfî neticelerin, ferdin mamelekini ilgilendirmemesini ifade etmektedir. —

Bu itibarla;

A — İdarecilerin;

— Bir taraftan teşahüp etmedikleri sermayelere, tasarruf etmek iktidarına malik oluşu,

— Diğer taraftan da bütün bir istihsal branşına veçhe vermek zaruretinden doğan (fevkalâde ve tam bir selâhiyet) ile teşhiz edilmiş bulunmaları, bunlar hakkında bu salâhiyetlerini (suüstimal) ve vazifelerini (ihmal) etmediklerini temin etmek,

B — Bu teşekküllerin bilâncolarında tezahür eden kârların, müstehliklerin inhisarcı bir istismarından mı, yoksa istihsalin müessir bir teşkilâtından mı? ve bu teşkilâta vazife alanların, şahsî menfaatlerini alâkadar edermişçesine bir gayret sarfetmiş olmalarından mı? doğmuş bulunduğunu tayin etmek;

C — Bu teşebbüslerin işletilmesi esnasında yapılan mübayaalarda tezahürü mümkün kifayetsizliklerden tutunuz da, imalât faaliyetinde kalitatif ve kantitatif randıman zayıflığına, muattal bırakılmış olması mümkün istihsal faktörlerine, personelin zaman israfına ve nihayet piyasaya intibak güçlüğünden mamullerin satışına kadar bütün safhalarda ve mevzularda (gayri iktisadinin) ve ekseriya (gayri meşru menfaatlerin) hâkim bulunmamasını sağlamak,

D — Bu teşekküllerin vücade getirdikleri tesislerin, idarecilerinde ekseriya mevcut (teknik - ekonomik) kanbinezonundan uzaklaşma ve daha ziyade (teknik) görüşlere saplanma temayülünün tesiri altında doğuşuna mani olmak maksadile lüzumlu (mürakabe tedbirleri) nin alınması zarurî olmaktadır.

Böylece, tebarüz ettirilen lüzumlu (mürakabe tedbirleri) nin alınması zarureti, işlerin yüksek makamlar tarafından teferruatı ile tesbit edilen kaide ve nizamlara — kısaca mevzuata — göre yürütülmesini icabettirmekte ve bu keyfiyet hakikî mânasile bir (bürokrasi) nin kendine hâs olan ve kârluluk ile alâkası bulunmayan (idari hizmetler) sahasından (ekonomik) sahaya da intikalini intaç etmektedir.

İktisadî hayatın bürokratlaşması ise, bu sahada çalışan şahısların, mukadderatlarının vazifelerinde gösterecekleri kabiliyetten ziyade âmirlerin kendileri hakkında verecekleri hükme bağlı olduğunu daima göz-önünde tutarak (kâr) mefhumuna değil, vaz'edilmiş bulunan kaide ve nizamlara ve daha ileri giderek yukarıdan gelecek olan emirlere ehemmiyet atfetmesini zarurî kılmaktadır. Bu hal bir kere daha, bu teşebbüslerin merkezî bir otoritenin emrinde bulunmasının zarurîliğini ve hâkim karakterinin politik olduğunu göstermiş bulunmaktadır.

Böylece, yukarıda arzolunan kadro dahilinde ve beliren endişelere müteveccih bir mürakabenin iktisadî devlet teşebbüslerinde yapılması zarurî tesbit edildikten sonra iktisadî devlet teşekküllerinin bugün tâbi olduğu mürakabe sisteminin tetkikine geçilecektir.

II. — İktisadî Devlet Teşekküllerinin tâbi olduğu mürakabe sistemi.

Devletin, millî iktisat ile fi'li alâkasının ancak Cumhuriyet rejimi ile başlamış bulunduğu, yukarıda işaret etmiş bulunuyorum. Böylece devletin iktisadî hayata bilfiil müdahale ve iştiraki umumiyetle iki şekilde tezahür etmiştir:

A — Muayyen bir ticaret veya sanayi branşını inhisar altına alan (âmme müesseseleri) kurmak,

B — Muayyen bir maksat uğrunda, muayyen miktarda sermaye tahsisi ve müstakil bir mevcudiyet izafesi suretile (iktisadî teşekküller) vücade getirmek,

İşte yeni bir tip olarak vücut bulan bu kabil (iktisadî teşekküller) in yeknesak prensipler dairesinde (idare ve mürakabe) edilebilmesini temin maksadile 17.6.1938 tarih ve 3460 sayılı «Sermayesinin Tamamı Devlet Tarafından Verilmek Suretile Kurulan İktisadî Teşekküllerin Teşkilâtile İdare ve Mürakabeleri Hakkında Kanun» çıkarılmış ve bu suretle devlet tesislerine ait müşterek ve umumî hükümlerden bir ünifikasyona doğru gidilmiştir. Bu kanun ile;

— Bir taraftan alâkalı Bakanlığa bağlı (iktisadî devlet teşekkülleri) birer (Genel Müdürlük),

— Diğer taraftan bu teşekküllerce kurulan ve tabii kendilerine tâbi (müesseseler) birer (Müdürlük) halinde iki kademeli bir sistem vücade getirilmiştir.

Bugün yürümekte olan bir görüş tarzına göre, (müessese) kademesinin kaldırılması ve her ünitenin veya üniteler birliğinin doğrudan doğruya Bakanlığa bağlı birer (teşekkül) olarak teşkilatlanması yolunda atılmış ciddi adımlar mevcuttur. Böylece muayyen branşlarda vücade getirilmiş bulunan müesseselerin daha müstakim çalışmalarına imkân verilmek istenmektedir.

Hâsılı 3460 sayılı kanun ile iki kademeli teşebbüsler halinde tanzim edilmiş bulunan (iktisadî devlet teşekkül ve müesseseleri) nin belirlemekte olan fâriğ vasıflarını şöylece tesbit etmek mümkündür:

1 — Bu teşebbüslere hükmi şahsiyet izafe edilmiş, malî ve idarî muhtariyet verilmiş ve bu teşebbüslerin mes'uliyetleri sermayelerile tahdit edilmiş ve nihayet hususî hukuk hükümlerine göre idare olunmaları temin olunmuştur. (2 ve 26 ncı maddeler),

2 — Bunların, iktisadî, sınaî ve ticarî teşebbüs ve faaliyetlerinde daha serbest ve icabeden sür'atle hareket etmelerini temin maksadile;

— Arttırma ve Eksiltme ve İhale Kanunu (2460 sayılı),

— Muhasebei Umumiye Kanunu (1050 sayılı),

— İnşaat bakımından Nafia Vekâletinin teşkilât ve vazifelerine dair Kanunlar (2443 ve 2799 sayılı) hükümlerine,

— Ve Divanı Muhasebatın Murakabesine Tâbi Olmamaları Temin olunmuştur (3. cü madde).

3 — Bu teşekkül ve müesseselerin organizasyonu;

— Bir taraftan idare uzuvları olarak;

— İdare Meclisleri (Müesseselerde idare komiteleri),

— Ve Umum Müdürlükler (Müesseselerde Müdürlükler),

— Diğer taraftan mürakabe uzuvları olarak;

— Umumî Hey'et,

— Ve Umumî Mürakabe Hey'etinden tereküp etmiş olup,

— Ayrıca alâkalı Vekâletlere de bu teşekküllerin muamele ve hesaplarını ve idare tarzlarını tetkik, teftiş ve mürakabe selâhiyeti de verilmiş bulunmaktadır. (4, 13 ve 29 uncu maddeler)

3460 sayılı kanunun gerek esbabı mucibe, gerek muvakkat encümen mazbatalarında da belirtildiği gibi, bu teşekküllerin iktisadî sektörde mevki almaları sebebiyle bunlara bünyelerine uygun bir şekil vermek ve âmme müesseselerinin tâbi olduğu mürakabe sisteminin işleyen mekaniz-

ması dışında, keza bünyelerine uygun bir tarz ve mütehasıslardan müteşekkil ayrı bir tetkik ve kontrol organile mürakabelerini temin etmek eşas bir gaye olarak alınmıştır.

7.6.1928 tarihli muvakkat encümen mazbatasında aynen: «... Ekonomik kalkınmanın icabından olarak Türkiye Cumhuriyeti Hükümetinin,

— Memleketin yüksek menfaatlerinin zarurî ihtiyaçlarını karşılamak,

— Ve ferdi sermaye,

— Ve kudretlerin yetmediği işleri başarmak için giriştiği bütün teşebbüslerin devlet idarî işlerinde ticarî usuller ile tesis ve teşkil ve idare ve mürakabesinin mevzuatımızın umumî hükümleri dairesinde ifası, (beklenen verimli ve başarılı) neticeleri temin edemediği ve bu teşebbüslerin; sınaî, ticarî ve ziraî sahalarda;

— Teknik usullere;

— Ve sür'at ve seyyaliyete mani kayıtları bertaraf edecek tedbirlere uydurulması lâzımgeldiği cihetle kurulacak iktisadî teşekküllerin hususî hukuk hükümlerine göre;

— Tesis ve idare,

— Ve mürakabesi için de ayrı hükümler konması lüzum derpiş edilerek bu lâyiha hazırlanmıştır.» demekle bu maksat açıkça ve vüzuha ifade olunmuştur.

Bu sebeple vâzı kanun, adetâ hususî hukuk sahasında (anonim) olmak vasfı itibarile zâhiri görünüşünde benzerliği bulunan (anonim şirket) tipini esas almış ve iktisadî devlet teşekküllerini her bakımdan bu şirketlere göre teşkilâtlandırmak istemiştir:

Evvelâ, anonim şirketlerde (hissedarlar umumî hey'eti) sermayenin hakikî sahiplerinden tereküp ederken bu teşekküller için dahi düşünülen (umumî hey'et) in; sermayenin tasarrufu neticesinde maruz kalabileceği âkibetin hiç bir vechile direkt olarak şahsî patrimuanları ile bir ilgisi bulunmayan kimseler tarafından teşkili zarurî olmuştur. Filhakika bu hey'et Başvekilin reisliği altında, Maliye, Tica'et, İşletmeler ve Ziraat Vekillerile Şûrayı Devlet ve Divanı Muhasebat Birinci Reislerinden ve Türkiye Büyük Millet Meclisi Bütçe, Divanı Muhasebat, Maliye, Ticaret, İşletmeler ve Ziraat Encümenleri Reis, Reis Vekillerile Mazbata Muharrirleri ve kâtiplerinden ve bu encümenlerin her teşriî sene için aralarından seçecekleri beşer zattan ve umumî mürakabe heyeti reisi ile milli bankaların idare meclisleri reis ve umum müdürlrinden tereküp etmektedir.

Saniyen, anonim şirketlerde, umumî heyetin seçtiği bir idare meclisi vardır. İktisadî devlet teşekküllerinde ise, idare meclislerini terkip eden âzâlar Hükümetçe tâyin olunur. Teşekkülün Umum Müdürleri de idare meclisinin tabii âzasıdır.

Sâlisen anonim şirketlerde, şirketi sevk ve idare eden bir umum müdür olduğu gibi, iktisadî devlet teşekküllerinde de umum müdürler mevcuttur. Fakat bunlar İcra Vekilleri Heyeti tarafından tâyin olunurlar.

Ve nihayet, anonim şirketlerde, carî muamelâtın daha ziyade maddî cephelerile meşgul olan ve tetkikat, tahkikat ve teftişlerde bulunan müfettişlerin faaliyeti dışında, malsahiplerine yani umumî heyete, bir senelik muamelâtın umumî neticesini bildirmek vazifesini yüklenen (mürakipler) vardır. Bunun gibi, iktisadî devlet teşekkülleri için dahi, bünyelerine uygun mütehassıslardan müteşekkil bir (Umumî Mürakabe Hey'eti) vücade getirilmiştir.

Bundan gayrı carî muamelâtın daha ziyade maddî cephelerile meşgul olmak ve tetkikat, tahkikat ve teftişlerde bulunmak üzere;

— Teşekkül ve müesseseler için (alâkalı Bakanlık teftiş hey'etleri),

— Ve Müesseseler için (tâbi oldukları teşekkülün teftiş organları) mevcuttur.

Carî muamelâtın daha ziyade maddî cephelerile meşgul olmağı mevzu olarak ele alan, tetkikat, tahkikat ve teftişler; — ki bu gibi organ ve faaliyetler kâfi miktarda hacımlı ferdî ve devlet sektörlerinde yer almış her türlü teşebbüslerde mevcuttur. — Bir tarafa bırakıldığı takdirde esas itibarile kuruluşun, iktisadî ve malî bünyesini, hayatiyetini, produktivite ve profitabilite bakımlarından arzettiği durumu kendisine mevzu yapan bir (mürakabe) yi iktisadî devlet teşekkülleri için, Başvekâlete bağlı (Umumî Mürakabe Hey'eti) nin yüklenmiş bulunmakta olduğunu söyleyebiliriz.

3460 sayılı kanununun 10 - 13 ve 24 üncü maddeleri (Umumî Mürakabe Hey'eti) nin vazife ve selâhiyetlerini tesbit etmektedir. Şöyle ki:

a) Bu teşekkül ve müesseselerin;

— İdare şekil ve tarzlarını,

— Ve gayelerine ve iktisadî, ticarî ve sınaî esas ve icaplara uygun,

— Ve verimli ve rasyonel bir şekilde işleyip işlemediklerini,

— Ve hususile mevcut şartlara göre emsali müesseseler ile mukayeseli maliyet hesaplarını her hesap yılı içinde en az bir defa tetkik, tahlil ve mürakabe etmek ve buna dair raporlarını İktisat ve Ticaret Vekâletile alâkalı Vekâlete ve teşekküle vermek (10 uncu madde).

b) Yalnız yapılmakta olan işlerin kontrolüne münhasır olmayıp, yapılacak muayyen işlere dair mütalâa vermek ve Vekâletçe tetkiki istenen hususlar üzerinde gerekli tetkikatı yapmak (12 nci madde).

c) Kendisine tevdi olunan bilânçolar ile kâr ve zarar hesaplarını; teşekküller ile müesseselerin bütün muameleleri ve hesapları üzerinde

bizzat yaptıkları tetkiklerin neticeleriyle karşılaştırmak suretile bunların tahlilini ihtiva eden bir rapor hazırlamak ve bu raporları alâkalı teşekkülün idare meclisi tarafından hazırlanacak diğer bir raporla birlikte yukarıda sözü geçen Vekâletlere göndermek (24 üncü madde).

İşte 3 fıkrada hülâsa edilen işbu mürakabe vazifelerini, mezkûr hey'etin selâhiyetle ifa edebilmesi için bu hey'eti terkip edecek reis ve âzaların yüksek tahsil görmüş, sınaî ve ticarî işlerde veya banka tekniğinde mütehassis — hattâ ecnebî dahi olabilir — olmalarını kanun şart koşmuş bulunmaktadır (9 uncu madde).

Böylece Devlet tarafından kurulan iktisadî teşekküllerin (Divanı Muhasebat Kontrolü) gibi umumî hükümlere tâbi olmamasından doğabilecek mahzurlar bu teşekküller, bünyelerine uygun bir mürakabe sisteminde tâbi tutulmakla önlenmek istenmiştir.

Umumî Mürakabe Hey'etinin İktisat ve Ticaret Vekâletile alâkalı Vekâletlere tevdi ettiği raporlar bu vekâletlerin mütalâalarıyla birlikte ve Başvekâlet kanalıyla her senenin en geç Kasım sonuna kadar toplanıp tetkikatına başlaması lâzımgelen (Umumî Heyet) in tetkikine arz olunur.

İşte bu raporları esas alarak tetkikatını yapan (Umumî Hey'et) iktisadî devlet teşekküllerine ve tâbi müesseselere ait;

— Bilânçolar ile,

— Kâr ve zarar hesaplarını tasdik eder ve böylece, o teşekkül ve tâbi müesseselerin idare meclislerini o sene için ibra etmiş olur (24 üncü madde).

Bu itibarladır ki, umumî hey'etin o sene için ibra eylediği işlerden dolayı (idare uzuvları) aleyhine, hukukî mes'uliyete müsteniden tazminat dâvası açmağa artık imkân olmaması lâzımgelmektedir. Bu suretle böyle mühim bir netice tevliğinde baş rolü oynamakta olan (umumî mürakabe heyeti raporları) nın haiz olduğu ehemmiyet kendiliğinden belirlemektedir.

Burada sözlerime son verirken hepinizi hârmitle selâmlarım.

İstanbul 5 Mayıs 1955

GELİR VE SERVET VERGİLERİNİN İKTİSADİ TESİRLERİ

Dr. Besim ÜSTÜNEL

Istanbul Üniversitesi İktisat Doçenti

Son zamanlarda memleketimizde, biri gelir vergisinin nisbetlerini artırmak ile, diğeri ise bir nevi servet vergisi olan arazi vergisi ile ilgili iki tadil tasarısının Meclise getirilmesi üzerine, bu nevi vergilerdeki artırımların çeşitli tesirleri üzerinde muhtelif mütalâalar ileri sürülmüştür. Bu münasebetle söylenenlerin ve yazılanların büyük bir kısmının garip diyebileceğimiz bir muhakeme tarzını aksettirmesi ve bir kısmının da, daha ziyade klâsik diyebileceğimiz delillere dayanması, insanı ister istemez «vergilerin iktisadî tesirleri» meselesi üzerinde tekrar düşünmeye sevketmektedir. Zira, mezkûr tadil tasarılarının aleyhinde ileri sürülmüş bulunan itirazların büyük bir ekseriyeti iktisadî faktörlere dayatılmak istenmiştir.

Maamafih, muhterem dinleyicilerim, takdir buyuracaklardır ki, bir gelir vergisi artışının veya yeni bir servet vergisi vaz'etmenin tevhit edeceği her türlü iktisadî reperküsyonların, bir tek konferansın çerçevesi içinde tam olarak tetkik ve tahlil edilmesi mümkün değildir. Bu hususu nazarı itibara almak mecburiyeti, bizi, mevzuumuzu bir kaç bakımdan tahdit etmek ve bir takım basitleştirici faraziyeler yapmak zorunda bırakmaktadır. Şartların ve faraziyelerin memleketimizin içinde bulunduğu şartlara mümkün merteye yakın olmasına da dikkat ederek, tahlillerimizi şu faraziyeler altında yapacağız:

1. — Yeni vazedilen bir servet veya gelir vergisinin, yahut aynı şey addedebileceğimiz, bu vergilerin mevcut nisbetlerindeki artırmanın sadece yüksek gelirliler ve zengin zümreleri istihdaf ettiği farzedilecektir.
2. — Bu vergi artışının iktisadî tesirleri herhangi bir memlekette değil, fakat daha ziyade iktisaden geri kalmış — veya az gelişmiş — bir memleket ekonomisi bakımından ele alınacaktır.
3. — Mevzubahis ekonominin enflasyon tehlikesi ile karşı karşıya bulunduğu ve devlet bütçesinin de açık olduğu farzedilecektir.
4. — Bu şartlar altında, hükümetin bütçe açığını kapatabilmek için emisyonu veya vasıtalı vergilere müracaat etmek imkânının da mevcut

olduğu farzedilecek; fakat bu yollara gitmektense yüksek gelirli zümrenin mükellefiyetlerini artırmayı tercih ettiği takdirde, bu vergi artışının şu üç mühim husustaki tesirlerinin ne olacağı incelenecektir:

- a.) Aşırı talep ve fiyat seviyesi üzerindeki enflasyonist tesirlerin azalmasına mı, yoksa daha fazlaşmasına mı sebep olacaktır;
- b.) İktisadî kalkınma için zarurî olan kapital teşekkülü üzerindeki tesiri müsbet mi olacaktır, yoksa menfi mi;
- c.) Hususî teşebbüs erbabının yatırım şevki üzerindeki tesirler bakımından vaziyet nasıl bir seyir takip edecektir.

İşte, biz bundan sonra bu üç meseleyi kısaca tahlil etmeye ve sırası düştükçe diğer alternatiflerin muhtemel tesirleri ile bir mukayese yapmaya çalışacağız.

I

Bilindiği gibi, bir vergi artışının enflasyonist mi, yoksa desenflasyonist tesirler mi yaratacağı ve anti-enflasyonist olmak bakımından hangi verginin daha tesirli olacağı, bir taraftan ekonominin içinde bulunduğu şartlara, diğer taraftan da vergi hasılatının kullanılış şekline bağlı olacaktır.

Enflasyon, bir ekonomide aşırı talebin mevcut olması, yani «mecnû talep» in mecnû arz'a nazaran fazla bulunması hâli olduğuna göre, bir vergi artışının bu bakımdan tevlihdede edeceği neticeleri evvelâ mecnû talep'e sonra da mecnû arz üzerine yapacağı tesirleri ele alarak incelemek icap edecektir. Gelir veya servet vergilerindeki bir artışın sadece yüksek gelirli ve zengin zümreleri istihdaf etse dahi, mevcut talep fazlasını azaltıcı bir rol oynaması ihtimali çok kuvvetlidir. Zira, vergi yükü artmış bulunan mükellefler, ellerinde eskisine nazaran daha az gelir veya — servet vergisini birikmiş servetinden ödemek zorunda kalanlar — daha az servet kaldığını görerek, büyük bir ihtimalle, çeşitli istihlâk mallarına karşı taleplerini azaltacaklardır. Hiç şüphesiz, yüksek gelirli zümrenin marjinal tasarruf temayülü düşük gelirliyelerinkine nazaran daha yüksek olduğu için, vergi artışının mühim bir kısmının tasarruflardan ödenmesi ve dolayısıyla istihlâk harcamalarının büyük çapta azalmaması ihtimali de variddir. Ancak, bir istihlâk resmi veya daha ziyade fakirlere yüklenen bir vasıtalı vergi kadar olmasa bile, bu nevi bir vergi artışı dahi ilk tesir olarak mükelleflerin istihlâk taleplerinde bir miktar azalma temin edecektir. Fakat, böyle zengin bir zümre üzerine konan bir verginin, ekonomi dahilindeki talep azaltıcı tesiri bu kadarla da kalmıyabilir; ve

çok daha fazla genişleyebilir. Zira, bilindiği gibi iktisaden geri kalmış memleketlerde «gösteriş saikile yapılan istihlâk» mühim bir mesele teşkil etmekte ve yüksek gelirlilerde büyük çapta mevcut olan bu nevi istihlâk temayülü, daha düşük gelimli zümrelerin taklitçiliği ve sosyal statüleri ile istihlâk metodları arasında bir ilgi bulunduğu hususundaki inancı dolayısıyla bütün memlekete yayılarak heyeti umumiyesi itibarile milli istihlâk temayülünü yükseltmekte ve mecmû talebi şişirmektedir. Binaenaleyh, üst tabakanın gösteriş saiki ile yapacağı istihlâki azaltacak bir vergi artışı, sadece o vergi mükelleflerinin talebindeki direkt azalışlarla kalmıyarak, aynı zamanda diğer zümrelerin umumî istihlâk temayül ve adetlerinde de bir azalma temin edebilecektir. Ki bu nevi bir vergi artışının istihlâk hacmi üzerindeki bu endirekt tesiri direkt tesirinden kat kat daha üstün olabilir.

Burada, memleketimizde bazı iktisatçıların meseleyi sırf moneter bir tahlile tâbi tutarken yaptıkları bir hataya da kısaca işaret edelim. Deniyor ki, bu nevi bir vergi artışı tahakkuk ettirildiği takdirde, bunun memleketteki tesiri enflasyonu azaltıcı yönde değil, bilâkis kamçılıyıcı yönde olacaktır; çünkü, bu vergi artışını zenginler daha ziyade tasarruflarından — kendi tâbirleri ile «birikmiş paralarından» — ödeyeceklerdir; halbuki devlet, bu paralar eline geçer geçmez olduğu gibi harcıyacağı için piyasaya yeni iştirâ gücü çıkmış gibi olacaktır. Bazı şartlar altında, belki doğru olabilecek olan bu muhakeme tarzı, memleketimizin durumuna çok yakın olan yukarıdaki faraziyeler ve şartlar altında doğru olmayacaktır; çünkü, mükelleflerin vergiyi «tasarruflarından» ödemeleri ile «birikmiş paralarından» ödemeleri aynı şey değildir. Eğer yüksek gelimli mükelleflerin para iddihar ettikleri, yani tasarruflarını para şeklinde âtil olarak muhafaza ettikleri kabul edilirse mevzubahis iddia ancak o zaman doğru olabilecektir. Halbuki, esasen ekonomi dahilinde enflasyonist temayüllerin alıp yürüdüğü ve fiyatların her gün biraz daha yükseldiği farzedildiği takdirde, bu zümrenin önemlice bir meblâğı âtil olarak para şeklinde muhafaza ettiği söylenemeyecektir. Çünkü, bu şartlar altında, hemen herkes tasarrufunun mümkün merteye büyük bir kısmını derhal şu veya bu sahaya plâse edecek ve yanında çok az nakid muhafaza etmeye çalışacaktır. Binaenaleyh, mevzubahis vergi artışının ne kadar büyük bir kısmı tasarruflardan ödenirse ödensin ve devlet bu vergi varidatının ne kadar büyük bir kısmını âmme masrafları olarak tekrar piyasaya sürerse sürsün, bugünkü şartlar altında, vergi artışı dolayısıyla memlekette bir mecmû talep artışı olmayacak, en fena ihtimal bu talebin aynı kalması olacaktır.

Gelir ve servet vergilerinde yapılacak bir artışın memleketteki istihsal hacmi yani «mecmû arz» üzerinde yapacağı tesire gelince, bunu iki

bakımdan incelemek icap eder: 1) Stok talebinde husule gelecek değişiklikler; 2) İstihsal akışında kısa ve uzun devrelerde husule gelecek değişiklikler.

Bu iki tesirden birincisi, büyük bir ihtimalle enflasyonu azaltıcı yönde olacaktır; zira, eskisine nazaran daha fazla vergi vermek zorunda kalacak olan zengin zümre ve bilhassa iş adamları spekülâtif maksatlarla eskisi kadar mal stok edemeyecek veya elindeki stokların bir kısmını satmak zorunda kalacaktır. Klâsik iskonto politikasının tesirlerine benzer bir şekilde husule gelecek bu stok talebi azalışı, piyasaya mal arzının artmasına ve dolayısıyla arz ile talep arasındaki farkın bir miktar olsun kapanmasına bir müddet için hizmet edecektir. Maamafih bu tesirin devamlı olabilmesi için, ikinci noktanın da müsbet olması, yani vergi artışının istihsalin akışına da lehte bir tesir icra edebilmesi lâzımdır. Şüphesiz, bir memleketteki istihsal akışının vüs'ati üzerine tesir eden âmiller çok muhtelifdir ve bunların herbiri üzerinde, mevzubahis vergi artışının yapmasının muhtemel tesirleri de çok çeşitlidir. Bunların hepsini burada incelememize imkân yoktur. Fakat, istihsal hacmi üzerine tesir eden en mühim âmillerden ikisi — yani çalışma şevki ve yatırım hacmi — üzerindeki tesirlerin menfi olmayacağı ve hattâ diğer alternatiflere nazaran daha müsait olacağı söylenebilir. Böyle bir vergi artışının hususî yatırımlar üzerindeki tesirlerini biraz sonra inceleyeceğiz; burada işçi ve teşebbüs erbabının çalışma arzusu ve çalışma kabiliyeti üzerindeki tesirlerini ele alarak diyebiliriz ki, zengin ve yüksek gelirlili bir zümreden alacak bir vergi bu unsurlar üzerinde en az fena tesir yapan bir vergi şekli olacaktır. Zira, fakir ve düşük gelirlileri istihdaf edecek bir gelir veya istihlâk vergisi artışı, yahut yine aynı zümrenin satın alma gücünü zayıflatacak olan enflasyonist finansman yolu, en geniş kitle olan iş gücü unsurunun çalışma şevkini ve daha fenası çalışma «kabiliyetini» azaltıcı bir tesir icra edecek ve dolayısıyla uzun vâdede memleketin iktisadi kalkınmasına faydalı değil, hattâ zararlı bile olabilecektir.

Görülüyor ki, ele aldığımız şartlar altında, tasarlanan vergi artışları enflasyonu artırıcı değil, bilâkis bir dereceye kadar azaltıcı bir rol oynayacaktır. Gerçi, enflasyonist tesirleri hafifletmek bakımından diğer vergiler daha tesirli olabilir; fakat, bir verginin iyi veya fena oluşu münakaşa edilirken de onun sırf «anti-enflasyonist» tesirleri nazarı itibara alınıp hüküm verilmemesi icap eder. Vergilerin sosyal ve iktisadi diğer tesirlerinin de mukayeseli olarak karşılaştırılması ve ona göre bir neticeye varılması gerekir.

II

Şimdi, problemin ikinci bir bakımdan tetkikine geçebiliriz. Yani, mevzubahis vergi artışının memleketteki kalkınma faaliyeti ve bilhassa sermaye teşekkülü üzerinde ne gibi tesirler husule getirmesinin muhtemel olduğunu inceleyebiliriz.

Bilindiği gibi, ilmimizin son inkişafı da göstermiştir ki, devlet sadece kendisine varidat kaynağı bulmak için vergiye başvurmuyup, çeşitli maksatlarını tahakkuk ettirmek için onu bir iktisat politikası aleti olarak kullanabilir ve bazı hallerde kullanmak zorundadır. Cemiyetteki gelir ve servet farklarını azaltmak, enflasyona mani olmak veya iktisadî buhranlarla mücadele etmek için takip edilen vergi politikaları bunlara klâsik birer misal teşkil eder. Fakat, son zamanlarda mânasını biraz daha değiştirerek bu Keynes'in «functional finance» telâkkisi taraftarları, malî politikanın geri kalmış memleketlerin kalkınmasına hizmet edecek şekilde kullanılması icap ettiği noktasi üzerinde bilhassa durmaktadırlar. Zira, geri kalmış memleketlerin en mühim sıkıntılarında biri kapital noksanıdır ve kapitalin az oluşu da tasarrufların kifayetsizliğinden ileri gelmektedir. Halbuki, iyi bir vergi politikası milli tasarrufların artmasına ve dolayısıyla memlekette sermaye teşekkülüne yardım edebilir ve bu yönden memleketin iktisadî kalkınmasında faydalı bir fonksiyon icra edebilir.

İktisaden geri kalmış memleketlerin kalkınmasına yardımcı olabilecek vergiler arasında gelir vergilerini, ve bazı mütehassıslara göre bilhassa servet vergilerini saymak mümkündür. İktisadî kalkınmanın devamlı ve istikrarlı olması isteniyorsa bilhassa enflasyona yol açıcı metodlara müracaat edilmemesi ve düşük gelirli zümrelerin eskisinden daha fena iktisadî şartlar içinde bırakılmaması temel şartlardandır. Şu halde, daha ziyade fakir zümreleri istihdaf edecek olan vasıtalı vergileri artırmak doğru olmayacak ve bu yol mevcut gelir ve servet farklarını artırmak ve kalkınmayı istikrarsız bir hale sokmak bakımından enflasyonunkine çok benzeyen tesirler husule getirebilecektir.

Maamafih yukarda tesbit ettiğimiz faraziye ve şartlar altında, yapılması düşünülen vergi artışlarının memleketteki sermaye teşekkülüne faydalı olmayıp bilâkis zararlı olacağı dahi bazı kimseler tarafından iddia edilmiştir. Bunların muhakeme tarzını şöylece hülâsa etmek mümkündür: düşünülen vergi artışları esasen zengin ve yüksek gelirli kimseleri istihdaf etmektedir ki, bunlardan bu vergi alınmadığı takdirde, onlar bu paraları büyük bir ihtimalle yatırım yapmak için kullanacaklardır; halbuki bunlardan daha fazla vergi alındığı takdirde yapacakları yatırım-

larda bir azalma husule gelecektir. Bu ise, memlekette esasen az olan sermaye teşekkülünü büsbütün baltalamış olacaktır.

Bu muhakeme tarzı, alınan verginin hükümet tarafından tamamen istihlak gayesile harcanacağı faraziyesine dayanır. Halbuki, vergi hasılatının tamamen yatırıma sevkedileceği kabul edildiği takdirde, memlekette kapital teşekkülü zarar görmüş değil, bilakis hızlanmış olur. Çünkü, mevzubahis vergiler az da olsa, mükelleflerin istihlaklerinden bir miktar kısımlarına sebep olacak, yani mecmû tasarrufları artıracaktır.

Fakat, devletin mevzubahis vergi artışını bütçe açığını kapamak için kullanacağı düşünülürse, bu tatirdirde durum çeşitli manzaralar arzedebilir. Burada, nazarı itibara alınması icap eden esas nokta, bu vergi artışı mevcut olmadığı takdirde devletin bu açık karşısında ne yapacağıdır. Eğer bütçede açık var diye yatırımlarda bir kısıntı yapacak idiyse, mevcut vergiler sayesinde bu azaltma yapılmıyacağı için ve mükelleflerin yatırımlarında yapacakları kısıntı daha az olacağı için, tesir müsbet olacaktır. Buna mukabil, bütçe açığını kapatamadığı için istihlak masraflarında bir kısma yapacak idiyse de bu vergiler sayesinde lüzum kalmıyorsa, bu takdirde tesir menfi olacaktır. Fakat bütün bu zayıf ihtimallere gidilmeyip de, bütçe açığı ihraç bankasından borçlanmak suretile, yani enflasyon yolile kapatılacak ise, bu takdirde vergi artırmanın hem sermaye teşekkülü, hem iktisadî kalkınmanın heyeti umumiyesi bakımından tesiri son derece müsbet olacaktır. Zira, bilindiği gibi, kalkınmak için enflasyona başvuran memleketlerde cebri tasarruf yolile sermaye teşekkülü bir müddet devam etse bile, enflasyonun iradî tasarruflar üzerindeki fena tesirleri ve yatırımların yönünü değiştirmek suretile kalkınma hızını azaltışı, memlekette işe yarar sermaye kıtlığını bir misli daha artırmaktadır. Bu hususu da nazarı itibara alırsak, enflasyona mani olucu veya onu azaltıcı bir vergi artışının, hangi zümreden alınıralsa alınsın, memleketin iktisadî kalkınmasına ve kapital teşekkülüne faydalı olacağını söyleyebiliriz.

III

Bahis konusu vergi artışlarının, ferdi teşebbüs erbabının yatırım sevki ve hususî yatırımlarla âmme yatırımları arasındaki nisbet üzerine yapacağı tesire gelince, burada da çeşitli ihtimallerle karşılaşılabilir. İlk nazarda, öyle zannedilebilir ki, yüksek gelirlili ve zengin zümrelerden alınan vergileri artırmakla memleketteki mecmû yatırım miktarı değişmese bile, hususî teşebbüs erbabının elinden, yatırıma sevkedebilecekleri

tasarruflar alındığına göre, âmme yatırımları yanında hususî yatırımların nisbî önemi azalacak ve hususî teşebbüs erbabının yatırım şevki kırılmış olacaktır. Hattâ, bu zannın tesiri altında kalarak, mevzubahis vergi artışları ile hususî teşebbüsü teşvik politikası arasında tezaad bulunduğu ve bu iki hareketin telif edilemeyeceği dahi ileri sürülebilir. Fakat, bu hususta ilk intiba ve görünüşe aldanmamak lâzımdır.

Gerçi, mevzubahis vergi artışı dolayısıyla gelirinden daha büyük bir parçayı vergi olarak devlete vermeye mecbur olan mükellefin elinde, eskisine nazaran daha az tasarruf kalacak ve eğer bu mükellef bir müteşebbis ve iş adamı olup da kendi işini genişletmek veya yeni işlere para yatırmak niyetinde ise, bunu kendi kaynaklarından finanse etmek imkânı azalmış olacaktır. Fakat bu demek değildir ki, böyle bir vergi artışı memlekette umumî olarak hususî teşebbüsü baltalayacak ve onların yatırım şevkini kıracaktır. Çünkü:

a. — Hususî teşebbüs erbabının yatırımlarına tesir eden faktörler umumiyetle, yatırımın müstahsiliyeti ile faiz haddidir. Gerçi, iş adamının kendi kaynaklarının da rolü varsa da, yatırım kârlı olduğu müddetçe ve faiz haddi değişmedikçe bir yerden para bulmak zor olmayacaktır. Çok zengin müteşebbisler için, vergi nisbetlerinin yükselmesi, belki yatırımın safi kârlılık derecesini azaltabilir; fakat, diğer müteşebbisler için o iş sahalarının aynı derece verimli olması dolayısıyla yatırımın hacmi değişmeyip, sadece yatırım yapanların kompozisyonu değişebilecektir.

b. — Kaldı ki, bu vergi artışından müteessir olacak mükelleflerin mühimce bir kısmı da, faal ve müteşebbis iş adamları olmayıp, büyük emlak sahibi ve rantiyeler olacaktır. Bunların memlekette yakınmaya faydalı bir fonksiyon icra ettikleri kolay kolay kabul edilemez. Bil'akis, sermayenin gayrimenkule ve bilhassa lüks inşaata yatırılmasına sebep oldukları için kalkınmayı güçleştirdikleri ve soysuzlaştırdıkları dahi söylenebilir.

c. — Diğer taraftan, vergi yolile millî tasarrufu artırmak ve bunun daha büyük bir kısmını devlet bütçesine aktarmak, muhakkak devletin daha fazla yatırım yapmasını ve hususî teşebbüse rakip olmasını icap ettirmez. Devlet hem daha fazla vergi alarak milleti mecburî tasarrufa sevkedebilir — bu rada pek tabii olarak iradî tasarrufların da bir kısmı devletin eline geçmiş olabilir — hem de hususî teşebbüsü teşvik politikası takip edebilir. Zira, bütçe yolile tahakkuk ettirilen varidat artışının muhakkak devlet tarafından harcanması şart değildir. Devlet, vergi artışının tamamını veya bir kısmını bankalar sistemine veya iktisadî kalkınmayı teşvik için kurulmuş bir müesseseye tevdi edebilir ve bu fonun

hususî teşebbüs erbabının yatırımlarını teşvik ve takviye için kullanılmasını emredebilir. Bu takdirde, mevzubahis vergiler hususî teşebbüsü baltalamış değil, bilâkis onlara gelişme imkânları hazırlamış olur.

d. — Mevzubahis vergi artışının tamamen devlet tarafından kullanıldığını farzetsek bile, bu dahi muhakkak hususî teşebbüsün aleyhinde olmayacaktır. Çünkü, devlet bunları yol, köprü, sulama tesisleri v. s. gibi temel yatırımlarda kullanmakla memleketin «sosyal sabit sermayesi» ni zenginleştirmiş olacak ve bu da hususî sektör için bir takım dış-tasarruflar sağlayacaktır. Diğer bir ifade ile, devletin yapacağı bazı temel yatırımlar ve göreceği bazı temel hizmetler mükemmelleştikçe, memlekette hususî yatırımların kârlılık derecesi de yükselecek ve hususî teşebbüs bu bakımdan da teşvik edilmiş olacaktır.

e. — Devletin, elde ettiği vergi artışı ile bütçe açığını kapadığı, yani biraz evvel bahsi geçen yatırımları yapmaya tahsis etmediği veya hususî teşebbüsü finanse etmek için bir bankaya tevdi etmediği, farzedildiği takdirde dahi, yüksek gelirli zümrenin uzun vâdeli menfaatlerini düşünerek bundan memnun olmaları icap eder. Zira, enflasyonun devamı, başlangıçta zenginlerin ve bilhassa müteşebbislerin lehinde gibi gözükürse de, enflasyonun ileri safhalarında bu, tamamen aksine dönebilir. Ham madde ve yedek parça bulmakta karşılaşılabilecek güçlükler, işçilerle arada çıkacak ihtilâflar, ve bilhassa iktisadî hayatın son derece istikrarsız bir hale gelmesi, normal bir faaliyetin çeşitli yönlerden aksamasını icap ettirebilir ve aklı başında bir iş adamının hiç de işine gelmeyebilir. Binaenaleyh, böyle bir enflasyon gidişini önlemeye yardım edecek olan bir vergi artışı, sadece zenginleri ve bu arada bazı müteşebbisleri istihdaf etse dahi, hususî teşebbüs erbabının uzun vadeli menfaatlerinin aleyhinde değil, bilâkis lehinde olacaktır.

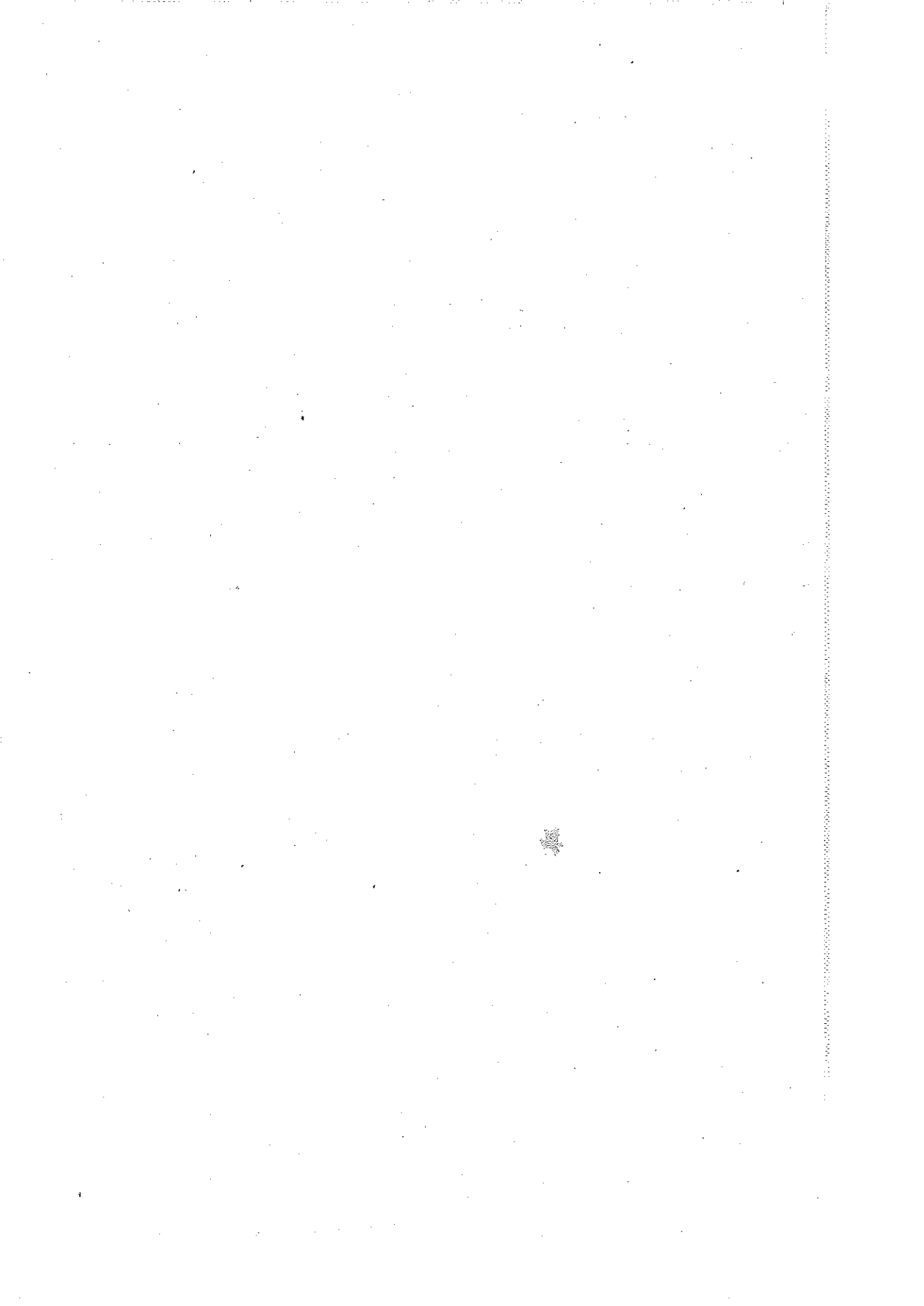
Esasen hususî teşebbüse bizden daha çok ehemmiyet atfeden ve fiyat mekanizmasının serbest işleyişine bizden daha az müdahale eden ileri kapitalist memleketlerde dahi, bugün, yüksek gelirli vergileri bizdekilerden çok ağırdır. Yine bu memleketlerde, enflasyonla mücadele etmek icap ettiği zaman, çeşitli gelir ve servet vergilerine müracaat etmek için bir an bile tereddüt edilmemekte ve «ekonomînin istikrarı», bir çok zümre menfaatlerinin üstünde tutulmaktadır.

Konferansa son verirken sözü yine memleketimize getirmek ve mevcut fikirler arasındaki garip bir tezada nazarı dikkatinizi çekmek isterim.

Konuşmamın başında bahsi geçen iki kanun tasarısına, yani gelir ve servet vergilerinde yüksek gelirli için nisbetleri yükseltmek yönündeki teklife itiraz edenler ve bunlar aleyhinde çoğu iktisadî deliller ileri sürmeye çalışanlar ile — garip bir tesadüf eseri olacak — memleketimizde ziraî gelirlerden de vergi alınmasını ileri sürenler hemen hemen aynı şahıslardır. Hattâ bunlar ziraî gelirlerin vergilendirilmesini isterken, sadece yüksek ziraî gelirleri kastedtiklerini de tasrih etmektedirler. Halbuki, mevzubahis tasarıları tenkit veya reddedenlerin, mantikî olabilmeleri için, yüksek ziraî gelirlerin vergilenmesine de taraftar olmamaları icap ederdi.

Maamafih, biraz evvel nazari plânda yaptığımız tahliller de göstermektedir ki, aşağı yukarı memleketimizin şartlarına uygun faraziyeler altındaki bir ekonomide, yüksek gelirli zümrenin — bu zümre ziraat erbabı da olsa, sanayi, ticaret veya hizmet erbabı da olsa — mükellefiyetlerinin biraz olsun ağırlaştırılması mahzurlu değil, bilâkis çeşitli bakımlardan faydalı ve hattâ zaruridir.

İstanbul, 9 Mayıs 1955



VERGİ HUKUKUMUZDA MALİ İŞTİRAKLER [*]

Rasim SAYDAK
Müşavir, Hesap Uzmanı

İştirakler hakkındaki tahlil ve izahlarıma bu iktisadî değerle ilk temasa geldiğimiz vesikayı, yani bilânçoyu ele almak suretile başlamayı uygun buluyorum.

Bilindiği gibi, hisse senetleri bilânçolarda, bazan eşam ve tahvilât bazan ise iştirakler diye birbirinden farklı iki ayrı hesap vasıtasile iki ayrı iktisadî değer olarak gösterilmektedir. Umumî anlamı ile sermayenin belirli bir parçasına iştirak hakkı veren hisse senetlerinin, bilânçolara bu şekilde bir tefriğe tâbi tutularak aksettirilmesinin sebebi nedir?

Hisse senedini alelâde hisse senedi veyahut menkul kıymet olmaktan çıkarp iştirak hissesi dediğimiz bambaşka bir iktisadî kıymet haline getiren kıstas sadece bir miktar fazlalığından mı ibarettir?

Bu soruya bütün ihtimaller karşısında kıymet ve ölçüsünü muhafaza edebilecek bir karşılık bulmanın güç ve hattâ imkânsız olduğunu itiraf etmek zorundayım. Çünkü hisse senetleriyle iştirak hisselerinin bilânçolardaki yerlerini, yani likidite bakımından ithal edilmeleri lâzımgelen hesap gruplarını tayin için yapılmış bulunan târiflerle, aynı iktisadî değerler hakkında sağladıkları gelirlerin vergi kanunları muvacehesindeki durumlarını tesbit edebilmek kasdı ile yapılmış olan târifler, birbirine uymamaktadır. İşletmecilerle hukukçular arasında iştirak müessesesinin târif ve izahı üzerinde bir fikir birliği mevcut değildir.

Revizyon tekniği bakımından hisse senetlerinin iştirak hissesi sayılması için, iştirak eden şirkete iştirak edilen şirketin idare ve mürakabesi üzerinde mutlak bir hak sağlayabilecek miktarda olması lâzımgelmektedir. Bir şirket diğer bir şirketin aksiyonlarını bu şirkete tâbi bir işletme veya diğer bir tâbirle bir şube haline getirebilmek kasdı ile satın almış ve satın aldığı hisse senetleri kendisine bu imkânı vermiş bulunuyorsa, iştirak eden şirketin tasarrufunda bulunan aksiyonlar iştirak

[*] Bu tetkik, iştiraklerin yalnız bir veçhesine yani hisse senedile temsil ve ifade edilen iştiraklere tahsis edilmiştir.

hissesidir. Ve bu kabil hisse senetleri bilâncolarda, muhasebe plânlarında menkul kıymetler şeklinde değil, iştirak hesabı ile temsil ve ifade edilmesi icap etmektedir. Çünkü revizyon tekniğine göre, iştirak hisseleri mütedavil kıymet olmaktan ziyade sabit kıymet vasıf ve karakterini taşıyan ayrı bir iktisadî değerdir. Meselâ bir şirketin tasarrufunda bulunan hisse senetlerinin iştirak ettiği şirket sermayesinin % 51 ini veya daha fazlasını temsil etmesi, bu nisbetten az hisseye sahip olmakla beraber sermayesine iştirak ettiği şirketi, geniş ölçüde finanse etmesi veyahut diğer hisse senetlerinin küçük miktarlar üzerinden muhtelif şahıslara dağılmış bulunması halinde, malî mürakabenin tesisine imkân verebilecek nisbette hisse senedine sahip olan şirket ana şirket ve tasarrufundaki aksiyonlar da iştirak hissesi sayılır.

Halbuki Kurumlar Vergisi Kanunumuza göre hisse senetlerinin, iştirak hissesi sayılabilmesi için, iştirak edilen şirket sermayesinin % 10 unu temsil etmesi ve bu hisselerin şirketin kuruluş tarihinden itibaren veyahut bilâncosunun tanzim gününden bir sene önce alınmış bulunması kâfidir. Fransız Gelir Vergisi Kanununda ise hisse senetlerini iştirak hissesi haline getiren nisbetler bazı hallerde % 30 ve bazı hallerde de % 50 olarak kabul edilmiş bulunmaktadır.

Bu târif ve izahları yapmaktığımızın sebebi holdinglerle yatırım tröstlerinin Kurumlar Vergisi Kanunu muvacehesindeki durumlarını incelemektir.

İştirak müessesesi; Vergi Hukukumuzda 3843 sayılı Muamele Vergisi Kanununda filyal ve ana şirketlerden bahsedilmiş olmasına rağmen ilk def'a olarak Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarıyla ithal edilmiş bulunmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanunumuzun iştirak müessesesi ile ilgili hükümlerini dört kısım halinde mütalâa edebiliriz:

Kısım I: Aynı gruba dahil şirketlerin birbirlerinden istikraz etmiş oldukları paraların bazı hal ve şartlar muvacehesinde örtülü sermaye sayılabileceğine ve bu itibarla alacaklı şirket lehine tahakkuk ettirilecek faizlerin masraf kaydedilemeyeceğine dair hükümler ihtiva eden 16 nci madde.

Kısım II: Ayrı ayrı hükmî şahsiyeti haiz şirketler arasında cereyan edecek olan bazı muamelelerin bu işletmeler arasındaki iştirak münasebetleri nazara alınarak, tek işletmenin dahilî işleri şeklinde muameleye tâbi tutulacağını gösteren 17 nci madde.

Kısım III: İştirak kazançlarının kurumlar vergisinden istisna edildiğini göstermekte olan 8 inci madde.

Kısım IV: Dar mükellefiyete tâbi şirketlerin menkul kıymet satışından elde edecekleri kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmesine rağmen; sair kazanç ve iratlar meyanında zikredilmiş bulunan iştirak hisselerinin devir ve temlikinden sağlanacak kazançların vergilendirileceğine dair hükümler ihtiva eden 12 nci madde.

Vergi Usul Kanununa gelince: Bu kanunda iştirak hissesi diye müstakil bir iktisadî değer veya aktif unsurun mevcudiyeti kabul edilmemiş ve bütün hisse senetlerinin miktar ve mahiyeti ne olursa olsun borsa rayıcı ile değerlendirilmesi ve değerlendirme neticesinde tesbit edilecek farkların da kâr veya zarar kaydı lâzım geleceği hususu hükme bağlanmıştır.

İştiraki olan şirketlere ve bilhassa yatırım tröstleri ile holdinglelere ağır mükellefiyetler tahmil eden ve neticede sermaye temerküzlerini önlemekte olan bu hükümlerin tatbikattaki akislerini misaller vermek suretile birer birer belirtmeye çalışalım. Evvelâ şunu işaret edelim ki: Holdinglerle yatırım tröstleri gibi grup halinde çalışan işletmelerin, kurumlar vergisi mükellefiyetinin tevcihi bakımından birer bütün şeklinde mütalâa edilmeleri günün iktisadî icapları muvacehesinde kaçınılmaz bir zarurettir.

Anglosakson memleketlerinde 934 denberi bu nevi teşekküller için kabul edilmiş olan konsolide bilânço ve konsolide kâr ve zarar hesaplarının ihdasını gerekli kılan sebepler sadece bu işletmelere ait gerçek durum ve randımanın tesbiti arzusundan doğmuş değildir. Teklif adaletinin tesisi bakımından da bu kabil sentezlere lüzum vardır. Bilindiği gibi konsolide bilânço; iki veya daha ziyade işletmeye ait durum ve neticeleri bir işletmeye aitmiş gibi birleştirmek yani ana ve tâbi şirketlere ait aktif ve pasif unsurları, gelir ve giderleri tek bilânço ile ve tek kâr ve zarar hesabı ile bir arada göstermek demektir. Konsolide bilânçolara, ana şirketin aktif unsurları meyanında bulunan iştirak hesaplarile tâbi şirketlerin sermaye hesapları ithal edilmez. Bunların yerlerine doğrudan doğruya fiyallerin aktif ve pasif unsurları ikame edilir. Konsolide kâr ve zarar hesaplarına gelince: Gruba dahil şirketler arasında yapılmış bulunan işlerden doğan gelir ve giderler dahilî muamele karakterini taşıdıkları için karşılıklı olarak varidat ve masraflar arasından çıkarılmaktadırlar. Meselâ ana şirketin fiyallerden birine veyahut gruba dahil bir şirketin yine grupta bulunan diğer bir şirkete borç para vermiş olduğunu farzedelim. Bu takdirde bahis konusu borcun ve karşılığını teşkil eden alacağın müspet ve menfi faizleri cebri toplamı sıfıra müncer olan dahilî bir transfer şeklinde telâkki edilerek konsolide kâr ve zarar hesabına ithal edilmemektedir.

Halbuki Kurumlar Vergisi Kanunumuzda bu nevi faizlerin yalnız borçlu tarafından masraf yazılamıyacağı hususu hükme bağlanmakla iktifa edilmiş ve alacaklının durumuna temas edilmemiştir.

Halen yürürlükte bulunan Muamele Vergisi Kanununa göre ise; ana şirketler tarafından istihsal edilmiş bulunan malların satılmak üzere fiyallere tevdi halinde bu muameleler teslim sayılarak muamele vergisine tâbi tutulmakta ve bu yüzden bir kısım muamele vergisinin müstahsil ve imalâtçı bakımından da bir maliyet unsuru şeklinde kayda tâbi tutulması ve imalâtçının ileride tahakkuk edecek vergilere mahsuben avanslar vermesi yani işletmenin mütedavil sermayesinden bir kısmını elinden çıkarması gibi bir takım garip neticeler doğmaktadır. Ana müessese ile fiyallerin iktisadî bir bütün olarak kabulü halinde bu mahzurların ortadan kalkacağı tabiidir.

Kurumlar Vergisi Kanunumuzun iştirak müessesesi ile ilgili hükümlerinden ilk olarak tahlile tâbi tutmak istediğimiz kısımları yani 16 ve 17 nci madde hükümlerini gözden geçirdiğimiz takdirde: Muamele vergisinde ayrı ayrı teşekküller gibi kabul ve teklif edilmiş olan fiyal ve ana şirketlerin bu maddelerde; bazı muvazaaları önlemek kasdı ile iktisadî birer bütün şeklinde mütalâa edildiklerini görürüz. Meselâ 16 nci maddede: Aralarında vasıtalı vasıtasız bir şirket münasebeti bulunan tüzel kişilerden yapılan istikrazlar teşebbüste devamlı olarak kullanılır ve bilhassa sabit kıymetlere yatırılırsa, bu istikrazlarla kurumun öz sermayesi arasında emsiline nazaran bariz bir nisbetsizlik mevcut olduğu takdirde borçlanılan para sermaye sayılır, denilmektedir.

Bu hükümle ana şirketle tâbi şirket zimnen iktisadî bir kül olarak kabul ve mütalâa olunmakta ve bu mütalâaya istinaden borç ve alacak münasebetinin Hazine aleyhine olan veçhesi yani borç faizinin masraf kaydı hususu reddedilmektedir.

Aynı endişe ile ve aynı görüş zaviyesinden mülhem olarak tedvin edilmiş bulunan 17 nci maddede ise bazı işletmelerin hukukî istiklallerine rağmen iktisadî birer birlik teşkil ettikleri ve bu yüzden aralarında kâr transferlerinin yapılabileceği işaret edilmiş ve kâr kaymalarının Hazine aleyhine verebileceği neticeler bir takım barajlarla yani mâni hükümler tesis edilmek suretile önlenmek istenmiştir. Meselâ, maddenin konumuzla ilgili olan şu hükümleri gruplaşmış şirketlerin kanun vazınca da iktisadî birer bütün olarak kabul edildiğini göstermektedir. (Şirket, idaresi ve mürakabesi veya sermayesi bakımlarından vasıtalı vasıtasız olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu tüzel kişilerle olan münasebetlerinde emsiline göre göze çaracak derecede yüksek veya düşük fiatlar üzerinden alım satım yaparsa yüksek veya düşük faiz ve komis-

yonlarla ödünç para alır veya verirse bunlar tamamen ve kısmen örtülü kazanç sayılır...)

16 ve 17 nci maddelerle kabul edilmiş bulunan bu organik münasebet, sadece bu münasebetlere ait neticelerden vergi matrahını küçültecek olanlarının bertaraf edilmesi için bir sebep ve gerekçe şeklinde kullanılacak yerde; bütün veçhelerile ele alınmış olsaydı; yani bu nevi gruplaşmış şirketlerin ekonomik birer bütün teşkil edecekleri bu itibarla kül halinde vergilendirilmeleri lâzımgelceği hususu hükme bağlanmış bulunsaydı mesele daha âdilâne ve daha cezri bir şekilde halledilmiş olurdu.

Kurumlar Vergisi Kanunumuzun zahiren iştirakler lehine tesis etmiş olduğu tek hüküm; 8 inci maddedeki istisna hükmüdür ki, bu da tatbikatta maalesef ters istikamette işlemektedir. Halen iştirak istisnasından faydalanan kurumlar, bu istisnadan faydalanmamış olan kurumlara nazaran daha ağır bir vergi mükellefiyetine tâbi tutulmuş bulunmaktadır.

Meselâ A gibi bir şirketin bizzat yaptığı muamelelerden 300 lira ve iştiraki olan B şirketinden de 100 lira kâr ve temettü hissesi elde ettiğini farzedelim. Bu şirket Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesindeki istisnadan faydalanmasa idi 400 liralık kârının toplamı üzerinden 40 lira kurumlar vergisi ile teklif edilecek ve iştirak kârından tediye sırasında kesilmiş bulunan 15 liralık gelir vergisini Kurumlar Vergisi Kanununun 44 üncü maddesi hükümlerine tevfikân kurumlar vergisinden mahsup edebileceği için mükellefiyeti sadece 40 liradan ibaret kalacaktı.

Halbuki idare ve içtihad mercileri 82 nci madde hükümlerine tevfikân kesilmekte olan vergilerin, kurumlar vergisinden mahsup edilebilmesi için bu vergiye taallük eden kazançların kurumlar vergisi matrahında yer almış olması lâzımgelceğini, Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesiyle vergiden istisna edilmiş bulunan iştirak kazançlarının ise matraha ithal edilmediğini ileri sürerek bu kazançlara ait vergilerin kurumlar vergisinden mahsubuna imkân olmadığını kabul ve mütalâa etmektedirler. Bu durum karşısında A şirketi kendisine ait olan 300 liralık kazanç üzerinden 30 lira kurumlar vergisi ödeyecek, fakat iştirak kârından kesilmiş bulunan 15 liralık gelir vergisini kurumlar vergisinden mahsup ettiremeyeceği için mükellefiyeti 45 liraya çıkmış olacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanununun iştiraklerle ilgili hükümleri hakkındaki tahlillerimizin son safhasını teşkil etmekte olan 12 nci maddenin 7 nci fıkrası ise: Yabancı bankalarla yabancı malî müesseselerin Türkiye'deki işletmelere iştirak hissesi şeklinde yatırım yapmalarını takyit eder mahiyette hükümler ihtiva etmektedir. Bahis konusu fıkraya göre iştirak ifade etmeyen hisse senetleri satışından doğabilecek kârlar dar mükellefiyet mevzuunun dışında bırakılmakta, buna mukabil sair kazanç ve

T A B L O : I

A Ana Şirketile B Filyal Şirketin 1953 Bilançoları

P A S İ F

A K T İ F

Hesap isimleri	A Ana şirketin	B Filyal şirketin	Toplam	Hesap isimleri	A Ana şirketin	B Filyal şirketin	Toplam
Kasa ve bankalar	1.920.000	1.050.000	2.970.000	Sermaye	10.000.000	3.000.000	13.000.000
İskonto senetleri cüzdanı	5.100.000	—	5.100.000	Tasarruf mevduatı	8.500.000	—	8.500.000
Avanslar	5.400.000	—	5.400.000	Alacaklı cari hesaplar	920.000	1.580.000	2.500.000
Borçlu cari hesaplar	4.100.000	500.000	4.600.000	Amortismanlar	300.000	1.100.000	1.400.000
Ham ve mamul maddeler	—	1.400.000	1.400.000	Kârlar	900.000	870.000	1.770.000
İştirakler	2.100.000	1.100.000	3.200.000				
Sabit kıymetler	2.000.000	2.500.000	4.500.000				
T o p l a m	20.620.000	6.550.000	27.170.000	T o p l a m	20.620.000	6.550.000	27.170.000

A Ana Şirketile B Filyal Şirketin 1954 Bilançoları

Hesap isimleri	A Ana şirketin	B Filyal şirketin	Toplam	Hesap isimleri	A Ana şirketin	B Filyal şirketin	Toplam
Kasa ve bankalar	7.270.000	370.000	7.640.000	Sermaye	10.000.000	3.000.000	13.000.000
İskonto senetleri cüzdanı	8.100.000	—	8.100.000	Tasarruf mevduatı	17.500.000	—	17.500.000
Avanslar	13.400.000	—	13.400.000	Alacaklı cari hesaplar	674.000	1.000.000	1.674.000
Borçlu cari hesaplar	3.000.000	1.000.000	4.000.000	Amortismanlar	400.000	1.200.000	1.600.000
Ham ve mamul maddeler	—	1.500.000	1.500.000	Kârlar	1.796.000	700.000	2.496.000
İştirakler	2.500.000	1.400.000	3.900.000	Müdevver kârlar	900.000	870.000	1.770.000
Sabit kıymetler	2.000.000	2.500.000	4.500.000				
T o p l a m	31.270.000	6.770.000	38.040.000	T o p l a m	31.270.000	6.770.000	38.040.000

iratlar meyanında sayılmış olan iştirak hisselerinin devir ve temlikinden doğan kazançlar vergi mevzuu içine alınmış bulunmaktadır.

Meselenin er. nevrallik noktalarından birini teşkil etmekte olan değerleme bahsine gelince: Yazımızın ilk kısmında da işaret edildiği gibi Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre hisse senetlerinin adedi ve temsil edildiği hesabın ismi ne olursa olsun değerlendirme günündeki borsa rayici ile değerlendirilmesi lâzımgelmektedir. Bu nevi değerlemeler ise holdinglerle yatırım tröstlerinde ve gruplaşmış şirketlerde muhasebe enflasyonları tevlit etmekte ve neticede bu işletmelerin mevhum bir takım kıymet tezayütleri veya kârlar üzerinden teklifine sebep olmaktadır. Meselâ sermayesi 10 milyon lira olan bir şirketin, sermayesinin üçte ikisine iştirak ettiği 3 milyon lira sermayeli bir fiyali olduğunu farzedelim. (Tablo I). Filyalin portföyünde de ana şirketin 1 milyon liralık hisse senedi mevcut bulunmaktadır.

T A B L O : II

A ve B Şirketlerinin teşkil ettikleri iktisadi birliğin 1954 yılı konsolide bilançosu

A K T İ F		P A S İ F	
Hesap isimleri	T. L.	Hesap isimleri	T. L.
Kasa ve bankalar	7.640.000	Tasarruf mevduatı	17.500.000
İskonto senetleri cüzdanı ...	3.100.000	Alacaklı cari hesaplar	1.674.000
Avanslar	13.400.000	Amortismanlar	1.600.000
Borçlu cari hesaplar	4.000.000	Sermaye	9.000.000
Ham ve mamul maddeler	1.500.000	Azınlık sermaye hissesi	1.000.000
Sabit kıymetler	4.500.000	Kâr [*]	3.366.000
T o p l a m	34.140.000	T o p l a m	34.140.000

A Ana şirket ile B Filyal şirketin 1954 bilançolarında yazılı kâr miktarları	4.266.000
Aynı şirketlerin teşkil ettiği iktisadi birliğe ait konsolide bilançoda yazılı kâr miktarı	3.366.000
Aradaki fark	900.000

[*] Bu kârın içinde azınlık grubuna ait kâr hissesi de dahil bulunmaktadır.

Farkı doğuran sebepler :

A şirketi portföyündeki B şirketi hisse senetlerinin borsa fiatı ile değerlendirilmesinden doğan kâr	500.000
B şirketi portföyündeki A şirketi hisse senetlerinin borsa fiatı ile değerlendirilmesinden doğan kâr	400.000
	900.000

I inci tablonun tetkikinden de anlaşılacağı üzere, 1952 yılı bilançolarının tanzim ve neşrini müteakip fiyalin hisse senetlerinde nominal kıymetlerine nazaran % 5, ana şirketin hisse senetlerinde ise % 10 gibi bir fiat artışı husule geldiği için her iki şirket 953 sonunda iştiraklerini borsa rayici ile değerlemişler, bu değerlendirme neticesinde husule gelmiş olan yüz bin liralık kıymet tezayütlerini ayrı ayrı kâr kaydetmişlerdir. Değerlemeden mütevellit kıymet tezayütleriyle bir hayli kabarmış bulunan 953 kârları 954 yılında aksiyon fiatlarını yeniden yükselmiş ve sene sonuna doğru fiyal şirketin hisse senetlerinde nominal kıymete nazaran % 25 ana şirketin hisse senetlerinde ise yine nominal kıymete göre % 40 nisbetinde bir kıymet artışı husule gelmiş ve bilançoda da gösterildiği veçhile (Tablo I) 400.000 ve 300.000 lira tutan bu artışlar da ilk kıymet tezayütleri gibi ana şirketle fiyal tarafından ayrı ayrı kâr kaydedilmiştir.

Ana şirketle fiyal şirketin 954 yılı sonu bilançolarında diğer işlerden elde ettikleri kazançlar ve 953 den müdevver kârlar da dahil olmak üzere 4.266.000 liraya varan kâr toplamalarının (Tablo I) gruba ait durum ve neticelerin tevhidî, yani konsolide bir bilanço ile gösterilmesi halinde 3.366.000 liraya indiği görülmektedir. Bunun sebebi aşikârdır, konsolide bilançoda iştirak hesapları yerine fiyalin ve ana şirketin aktif unsurları ikame edilmiş ve neticede gerçek karşılığı olmayan hisse senedi fiat farkları ortadan kaybolmuştur. İktisaden bölünmez bir bütün olan bu iki işletmeyi bugün yapıldığı gibi hukukî hüviyetlerini nazara alarak ayrı ayrı vergilendirmek, sırf bir muhasebe enflasyonu yüzünden kârı 900.000 lira yükseltmek ve bunun üzerinden de sebepsiz yere 90.000 lirası kurum 121.500 lirası gelir olmak üzere 211.500 lira fazla vergi almak demektir.

Tamamen nazarı olan bu misalin benzerlerini memleketimizde de bulmak mümkündür. İddiamızı teyit için alâkalı şirketlerin isimlerini zikretmeksizin İstanbul Borsasının 955 bültenlerinden alınmış bazı hisse senetleri fiatlarını verelim: Meselâ A ana şirketine ait hisse senetlerinin nominal kıymeti 10 lira olduğu halde 955 ayı borsa rayici 64, B fiyal şirketine ait hisse senetlerinin nominal kıymeti 5 lira olduğu halde 955 ayı borsa rayici 21 liradır. Yani ana şirket hisse senetlerinin fiat-

larında nominal kıymete nazaran % 540 fiyâl şirketin hisse senetlerinde % 320 nisbetinde bir yükselme mevcuttur. Bu fiatlar bizi misalimizdekinden daha şaşırtıcı neticelere götürmektedir. Ana şirket için 1 milyon liralık bir iştirak hissesinde 3.200.000 liralık bir değer artışının; fiyâl için ise 200.000 liralık bir iştirak hissesinde 1.080.000 liralık bir değer artışının kâr kaydı bahis mevzuudur. Bütün bu izah ve misallerden de anlaşılacağı üzere fiyâl şirket hisse senetlerine ait değer artışları ana şirket kârını ve binnetice hisse senetleri fiatlarını yükseltmekte, müteakip yılda ana şirket kârından alacağı hisseyi ve portföyünde bulunan ana şirket hisse senetlerine ait değer artışlarını neticelerine ithal etmek mecburiyetinde olan fiyâlin kârı ve peşi sıra hisse senetleri fiatları tekrar artmakta ve bu artışlar ana şirketin ve neticede birliğin kârını yukarıda zikrettiğimiz astronomik rakamlara çıkarmaktadır. Karşılıklı tesir ve aksi tesirlerle devamlı bir şekilde büyümekte olan bu rakamların bir fiksiyondan başka bir şey olmadığını anlamak için konsolide bilançoaya kısaca bakmak kâfidir (Tablo II).

Borsa rayicile değerlendirme sisteminin Hazine aleyhine neticeler verdiği haller de mevcuttur. Büyük bir yatırım tröstünün fiyâli durumunda olan bir şirketin 100 lira itibarî kıymetli hisse senetleri 954 yılı sonunda borsada 64 liradan muamele gördüğü halde bu işletme bilançosunda yapılmış bulunan incelemeler sonunda şirkete ait öz varlığın nominal sermayeye eşit hattâ biraz fazla olduğu anlaşılmıştır. Yani fiyâl şirket hisse senetlerinin muhasebe veya nazari tasfiye değeri nominal kıymete eşit ve hattâ bu kıymetten yüksek olduğu halde sermayenin küçük bir kısmına sahip olan bazı hissedarlar uzun müddet temettü alamadıkları için hisse senetlerini satmak zorunda kalmışlar ve bu suretle fiatı düşürmüşlerdir. Bu şirket sermayesinin 4 milyon lira olduğunu farzederek ana şirketin münhasıran sakat bir değerlendirme şeklinin tatbikinden dolayı neticelerine bir milyon dörtyüz bin liradan fazla bir zarar kaydedebileceği neticesine varırız. Halbuki hakikatta iştirak hissesinde bir santimlik bir kıymet tenezzülü dahi vaki olmamıştır.

Madalyanın diğer cephesine, yani fiyâllere ait zararların ana şirket neticeleri meyanına ithali meselesine gelince: Tatbik edilmekte olan değerlendirme sistemimize göre fiyâle ait şirket neticelerine sirayet ettirilebilmesi için, fiyâl şirket hisse senetleri fiatlarına aksetmiş olması lâzamdır. Halbuki memleketimizdeki yatırım tröstlerinin sermayelerinin tamamına iştirak ettikleri bazı fiyâllerin hisse senetleri ya borsada kayıtlı değildir, veyahut kayıtlı olmasına rağmen senelerce muamele görmemişlerdir. Böyle bir durum karşısında fiyâlin büyük zararlara uğradığını farzedelim. Hisse senetleri borsada muamele görmediği için; zarar fiat-

lara aksetmeyecek ve bu yüzden ana şirket iştirak hissesini maliyet bedeliyle değerlemek yani ilk kıymetle muhafaza etmek zorunda kalacaktır. Bu gibi hallerde ana şirketler iştirak değerlerini fiyallerin tasfiyesine veya konulan sermayenin tamamen kaybolmasına kadar değiştirmemeye ve aktifte olduğu gibi muhafaza etmeye mahkûmdurlar.

2.000.000 lira sermayeli bir fiyalyal yaptığı muamelelerden dolayı sermayesinin yarısını kaybettiği yani 1 milyon lira zarara uğradığı halde ana şirket, büyük bir kısmını zararlı fiyalden aldığı faizler teşkil etmekte olan 500.000 liralık kârı üzerinden vergi ödemek mecburiyetindedir. Fakat hakikatta grup 500.000 lira kârlı değil, bilâkis 500.000 lira ve hattâ daha fazla zararlı durumundadır. Bu misal holdinglerle yatırım tröstlerinin konsolide bilânçolar delâletile ekonomik birer bütün halinde teklif edilmelerinin zaruretini münakaşa götürmez bir bedahat şeklinde ortaya koymaktadır.

Sözünü ettiğimiz gruba ait kâr ve zararın cebri muhassalasını, yani gerçek neticeyi ancak konsolide bilânçolarla tesbit ve tayin etmek mümkündür. Aksi takdirde 500.000 lira zararda olan grup 500.000 lira kâr etmiş gibi vergilendirilmekte devam edilecektir.

Muhasebe enflasyonlarını esham ve tahvilâta ait değerlendirme sisteminin tadili ile önlemek mümkündür. Meselâ iştiraklerin, işletmecilik telâk-kilerine muvazi olarak Vergi Usul Kanunumuzda da sabit kıymetler şeklinde mütalâası ve bu mütalâyaya istinaden faaliyet devreleri içindeki kıymet tezayütlerinin neticelere ithal edilmemesi ve ilâh gibi. Fakat en âdil hal sureti gruplaşmış şirketlerin bilhassa holdinglerle yatırım tröstlerinin muayyen kayıt ve şartlarla (Meselâ iştirak nisbetinin % 75 i tecavüz etmesi halinde v. s. gibi) iktisadî bir birlik teşkil ettiklerini kabul etmek ve bu şirketleri hukukî hüviyetlerini nazara almaksızın bir bütün halinde yani birleştirilmiş bilânçolar delâletile vergilendirmektir.

Istanbul, 12 Mayıs 1955

VERGİ HUKUKUNDA TEFSİR

Mübin BAŞAR

Istanbul Defterdarlığı Gelir Müdürü

Interpretation, Auslegung, tefsir, yorumun hukuk sahasında gayesi kısaca, kanun vazının hakikî iradesini ortaya koymak ve bu iradenin adalet prensiplerine mantıkan en uygun bir şekilde gerçekleştirilmesini sağlamaktan ibarettir.

İlmî tekâmül icabı Kazuistik mahiyet verilmemesine çalışılan hukuk şubeleri bu bakımdan münasebetlerin tanziminde tefsir müessesesine müracaat eder ve onun yardımından geniş miqyasta istifade ederler. Hiç bir hukuk şubesi kavradığı sahada cereyan eden bütün hâdiselerin hal tarzlarını vermek imkânına malik olmadığına göre; vergi otoriteleri ile, kişiler arasındaki vergi münasebetlerini tanzim eden bir hukuk dalı olması hasebile vergi hukukunun da tefsirden müstağni kalamayacağı aşikârdır.

Bu fikir basit bir teşrih ameliyesile de ortaya koyulabilir. Vergilendirme müessesesini ele alalım: Malûm olduğu veçhile vergilendirmede mükellef ve sorumlular, idarî ve malî kaza mercii gibi zarurî olarak üç taraf teşekkül eder. Vergi kanunları bazan mükellef tarafından başka türlü, idare tarafından başka türlü anlaşılır. Metni her ikisi de kendisine göre tefsir etmiştir. Mümkündür ki, malî kaza mercii her ikisinin de görüşünü kabul etmemiş, meseleyi bambaşka bir zaviyeden ele almıştır. Şu halde, vergi ihtilâflarının mevcudiyeti bizatihi vergi hukukunda tefsir müessesesinin mevcut olduğunu ortaya koyar. Netice itibarile vergi ihtilâfları dolayısile verilen kararlar ekseriya bir tefsir kararı mahiyetinde tecelli ederler. Şu halde vergilendirme dolayısile yapılan idarî tasarruflar, malî kazada verilen kararlar ve mükellef tarafından yerine getirilmiş veya getirilmemiş mükellefiyetler mevcut oldukça vergi hukukuna müteallik hükümlerin tefsiri icap edecektir.

Yukarda işaret edildiği veçhile, maksat kanun vazının hakikî iradesini meydana çıkarmak ve bu iradenin adalet prensiplerine mantıkan en uygun bir şekilde gerçekleştirilmesini sağlamaktan ibaret olduğuna göre, tefsir bir müessesenin bilfarz malî idarenin veya bir ferdin, bilfarz mükel-

lefin, menfaatine en uygun hal tarzını bulup çıkarmak şeklinde değil, kanun vazının hakikî iradesini ortaya koymak şeklinde tecelli etmelidir. Tefsir bunun için yapılır ve tefsirden kastedilen mâna da budur.

Vergi hukukunda tefsirin önemi bilhassa muafiyet ve istisnalar tatbikinde, maddî hata müessesesinin işleminde, vergi suçlarına ait cezaların tatbikinde, matrahların tesbitinde, örtülü kazançların, normal ve fevkalâde masrafların tesbitinde, değerlemelerde göze batar derecededir.

Dikkat edilecek olursa, sayılan bu müesseseler gayet kaypak bir zemin üzerinde bulunmakta ve vergi incelemelerinin hareket noktasını teşkil etmektedir. Hele daima tetik bulunmak lüzumunu hisseden bir maliye idaresi ile, kanunun açık yollarından istifade etmeğe yeltenen bir mükellef zümresi mevzuubahs olursa..

Vergi hukukunun uygulanması, devletin diğer irade beyanlarında olduğu gibi, anayasa hukukuna bağlı bulunmaktadır. Bu bakımdan Esas Teşkilât Kanununun hükümleri ve vatandaşın bu kanunla teminat altına alınmış bulunan hakları vergi hukukunun sadece tedvininde değil, aynı zamanda tefsirinde de esas teşkil eder.

Bu ana prensip bizi vergi kanununun uygulanmasına niyet edilen her hükmünün Esas Teşkilât Kanununa uygun olup olmadığını her zaman kontrol etmek mümkün müdür? Meselesini incelemeye sevk eder.

Vergi kanunları tedvin edilirken şüphesiz teşriî ve kazaî murakabeye tâbi tutulmaktadır. Muhtelif komisyonlar, parlamento umumî heyetleri, Devlet Şûrası, Malî Şûra, Federal Mahkeme gibi muhtelif toplulukların sebebi mevcudiyetleri esas fonksiyonu bundan ibarettir.

Kanunlar yürürlüğe konduktan sonra ise vaziyet ne olacaktır? Tereddütsüz ifade etmek lâzımdır ki, teşriî murakabe her zaman yapılabilir. Kazaî murakabeye gelince: Teşkilâtı Esasiye Kanunlarında bu murakabeyi men eden sarîh bir madde bulunmamak şartıyla, vergi kanunlarının da kaza mercileri tarafından kazaî kontrolü, yani metnin anayasa ışığı altında tefsiri yapılabilir. Hemen ilâve edelim ki, Türk Esas Teşkilât Kanunu bu yolda mani bir hükmü ihtiva etmemekte ise de, şimdiye kadar verilen Şûrayı Devlet kararlarında malî kanunların Anayasa hukuku bakımından münakaşası yapılmamıştır.

Buna mukabil, anayasalarında bu murakabeyi men eden memleketler de vardır. Ezcümle, Federatif mahiyeti icabı, İsviçre'de Federal Mahkeme (ki aynı zamanda malî kazanın nihai kademesidir) Parlamento tarafından çıkarılan kanunlara, umumî mahiyetteki teşriî kararlara fevkalâde yetkilere ve muacceliyet hallerine istinaden verilen kararlara, tasdik edilen anlaşmalara uymak zorundadır.

Tefsirin anayasa hukuku ile olan münasebeti bilhassa hukukî eşitlik garantisinde kendini gösterir.

Mali kaza tarafından verilen kararlarda kanun metni anayasa bakımından münakaşa edilmemiş bile olsa netice buna müncer olur. Yani mali kaza vatandaşın değişik muamelelere muhatap tutulmasını önlemek suretile bir anayasa hükmünü yerine getirmiş olur.

Bilindiği gibi, hukukî eşitsizlik formel ve materyel olmak üzere iki kısımda mütalâa edilir.

İki şahsın aynı maddî şartlar altında değişik muamelelere maruz kalmaları halinde hukukî müsavat ihlâl edilmiş ve formel hukukî eşitsizlik doğmuş olur.

Maliye Vekâletinin çıkardığı iki genel tebliğ bunun güzel bir misalini teşkil eder. Bunlardan ilki ile belediye hudutları içinde faaliyette bulunan muhtarların vergi muafiyeti kabul edilmiş fakat, köy muhtarları ihmal edilmişti. Haddizatında köy muhtarlarının faaliyet tarzları da aynı şekilde tecelli ettiği anlaşıldığından ikinci bir tebliğ ile muafiyet bunlara da teşmil edilmiş, bu suretle her ikisi arasındaki formel hukukî eşitsizlik kaldırılmıştır. Bu idarî tasarruf yapılırken veya mali kaza merciine akseden bu mahiyette bir hâdis hakkında karar verilirken bir tefsir mi yapılacaktır? Şüphesiz hayır, sadece anayasanın hukukî eşitlik prensibinden hareket edilerek tasarruf yapılacak karar verilecektir.

Asıl tefsir materyel hukukî eşitsizliğe müncer olan hâdiselerde yapılır. Bir tarif yapmak lâzım gelirse, mücerret hukuka mugayereti ifade eden bütün irade beyanları materyel hukukî eşitsizliktir.

Şu halde, vergi kanunlarının bariz bir şekilde yanlış uygulanması, bilhassa bir hükmün ifade etmek istediği asıl ve yegâne mâna ile bağdaşmayacak şekilde tefsir edilmesi, yahut bu hükümlerin fizikal maksatlar gözetilerek tatbik edilmesi, materyel hukukî eşitsizlik sayılır. Bir vergi kanunu hükmünün (in dubio pro Fisco) yani Hazine menfaatinin en iyi nasıl korunması mümkün ise o şekilde anlaşılmasını da kısmen anayasanın hukukî eşitsizlik prensibine mugayir bir tefsir olarak kabul etmek icap eder.

İzahına yeltendiğimiz bu durum açıkça gösterir ki, formel hukukî eşitsizliğin kiriteryumlarını tesbit etmek mümkün olduğu halde materyel hukukî eşitsizliğin kiriteryumlarını fiilen tesbit etmeğe imkân yoktur. Zira, formel hukukî eşitsizlik doğarken, yani tefsir menfi bir şekilde tecelli ederken müessir rol oynayan fiil vergi kanununu uygulayanların hukukî duygusudur.

Bu neden böyle oluyor? Bilhassa tatbikatçılar neden formel hukukî eşitsizliğe müncer olan kararlar veriyorlar veya vermek zaruretinde kahıyorlar? Tefsir metodlarına ait izahlar sırasında temas edeceğimiz bu

mevzu hakkında şimdilik şu kadarını ifade edelim ki: Hukukî müsavat garantisini objektif hüsnüniyet kaidesiyle sıkı bir temas halindedir. Vergi-cilikte idarenin olduğu kadar mükellefin de menfaati gözetildiği takdirde bu garanti ve hüsnüniyet tecelli eder ve bu yol ile vergi adaleti gerçekleşir. Yani hukukî duygu objektif hüsnüniyete istinat etmelidir.

Şu halde, tefsirin hareket noktası formel hukukî eşitsizliğe müncer olan uygulama tarzlarıdır. Bu noktayı tesbit ettikten sonra tefsir metodlarına geçebiliriz.

Bir vergi hukuku hükmünün tefsirinde bir taraftan onun lâfzına, diğer taraftan ruhuna istinat edilir. Lâfza ve ibareye bakıldığı takdirde teknik, mâna ve ruha önem verildiği takdirde mantikî tefsir metodları istimal edilmiş olur.

1 — Teknik tefsir metodlarının hareket noktası hukuk kaidesinin (kanun metninin) dış görünüşüdür. Şu halde her şeyden evvel metnin tam ve en isabetli söz anlamını ve lisan, dil bakımından ifade ettiği mânayı tesbit etmek icap eder. Buna gramatikal = lâfza tefsir adı da verilir. Teknik tefsir de metnin sadece maddelerindeki kelimeler, istilâhlar, mefhumlar değil, kanun vaznı tarafından vaz edilmiş olmak şartıyla kenar notları fash başlıklarından da istifade edilebilir. Aşağıdaki uygulama tarzı bunun tipik bir misalini teşkil eder. Gelir Vergisi Kanununun 1.1.1950 tarihinde yürürlüğe girdiği malûmdur. Kanunun ücretlere ait hükümleri ise 1951 de yürürlüğe koyulmuştur. Demek ki, 1950 yılı içinde tediye edilen ücretler eski hükümlere tâbidirler. Ancak, bu kanunun 30 uncu maddesi memleket bakımından faydalı olan diğer işleri ve faaliyetleri teşvik maksadıyla verilen ikramiyeler ve mükâfatları müteferrik istisnalar başlığı altında ve ayrı bir bölümde toplamıştır. Şu halde, ücret erbabına bu mahiyette yapılan tediye ücret mahiyetini iktisap etmeden evvel müteferrik istisnalar meyanında vergi dışı bırakıldığına göre 1950 yılı içinde tediye edilmiş olsalar bile kazanç vergisine tab'an vergilendirilmeleri mevzu bahis olamaz. İdare burada Hazine aleyhine tecelli etmiş olsa bile (in dubio pro fisco) bir tefsire iltifat etmemiş, hukukî eşitlik garantisinin ışığı altında ait olduğu bölüm başlığına önem vererek tam bir teknik yorum yapmıştır.

Mühtelif dillerin konuşulduğu bir memlekette, anayasa bunlardan birini resmî dil olarak kabul etmemiş ise mühtelif dillerde yazılmış metinler aynı değeri haizdirler. Bu keyfiyet bilhassa İsviçre için mühimdir. Bu memlekette Fransızca, İtalyanca, Almanca ve Romence yazılmış federal mali kanunlar tefsir bakımından aynı değeri haizdirler.

Tedvin malzemesi adı verilen yazılı metinler (tasarılar, parlamento zabıtları, encümen raporları, esbabı mucibe lâyihaları) münferit hüküm-

lerin doğum şekli ve tarzları hakkında bilgi verebilirler. Fakat bağlayıcı kuvvete sahip olmadıkları için kanun metninde sarahaten ifade edilmedikleri takdirde sadece yol gösterici olarak mütalâa edilirler. İzahnameler, umumî tebliğ ve münferit emirlerde keza ancak idarenin görüş ve tefsirini ihtiva ettiklerine göre bağlayıcı mahiyeti haiz değildirler.

2 — Mantıkî tefsir metoduna gelince; bu metod, bir hükmün ruh ve şümülünü doğrudan doğruya onun kelime ve cümlelerinden ve bu kelime ve cümleleri izaha yarayan yardımcı vasitalardan (rapor, tasarı, esbabi mucibe lâyihası vesaire) değil, mantıkî tecrid (Abstraction) yolile tesbit etmeğe çalışır. Kanunun metni başka bir şekilde çözülemediği takdirde zarurî olarak böyle bir yola baş vurmak icap etmektedir. Hususile vergi hukukunda bu zaruret kendini sık sık gösterir. Zira vergi hukukunun uygulandığı başlıca saha daimî bir tahavvül mekanizmasına tâbi olarak değişen son derece şümlü iktisadî olaylardan müteşekkildir. Bu sahada materyel hukukî eşitsizliğe müncer olan tefsirlerin yapılmış olması da bu tenevvüden ileri gelir.

Netekim, Griziotti, Vanoni gibi İtalyan yazarları malî hâdiselerin bünyesinde siyasî, iktisadî, teknik unsurların bulunduğunu söylerler [*]. Hal böyle olunca ilmî sahada vaz ve istimal edilmiş bulunan mantıkî tefsir metodlarının son derece mütenevvi kaynaklara istinat ettiğini ve her biri müstakil bir hüviyetle ortaya çıkmak temayülünü gösterdiklerini kabul etmek icap eder. Bu itibarla mantıkî tefsir metodunu vergi hukukunda kullanırken gayet dikkatli bulunmak ve onun özel bünyesini daima göz önünde tutmak ve hele vergi kanununun bir âmme kanunu olduğunu hatırdâ tutmak icap eder.

Mantıkî tefsir metodunun bu mahiyeti bilhâssa kanunda fertlerin vergiye müteallik vecibelerinin kat'î olarak tayinini icap ettirir. Burada Gelir Vergisi Kanununun 43 üncü maddesini bir misal olarak hatırlamak elden gelmiyor. Müteaddit yıllara sarî taahhüt işlerinden elde edilen kârların ne şekilde hesap ve vergiye matrah ittihaz edileceğini tayine çalışan bu madde lâyiki veçhile tespit ve tayin edilememiş ve neticede bu madde hakkında yapılan tefsirler müstakil hüviyetlerle ortaya çıkmış, bir nokta da birleşmemişlerdir.

Vergiye müteallik vecibelerin kat'î olarak tayini mevzu bahis olduğuna göre şayet kanun vazı vergi mükellefiyetinin veya vergi mevzuunun varlığını muayyen olaylara bağlamış ise, onun tarafından yapılmış tarif ve izahlardan inhiraf etmemek icap eder. Gelir Vergisi Kanunu gelir ve irat kategorilerinin tesbitine ait ikinci maddesinde sair kazanç ve iratlar-

[*] Bak: Vergi Hukuku Prensipleri, Doçent Dr. Arif Erginay, sahife 57.

dan bahsetmiştir. İlk nazarda bundan evvel sayılan gelir kategorileri haricinde kalan her türlü gelir ve iratların vergiye tâbi olduğu zahabına kapılmak mümkündür. Halbuki, sair kazanç ve iratlar hiç bir zaman bir asmilasyon kaidesi değildir. Zira, vazı kanun sair kazanç ve iratların nelerden ibaret olacağını da ayrıca tayin etmiş, yani vergi mevzuunun varlığını muayyen olaylara bağlamıştır.

Bundan çıkan neticeye göre, kanunda ifade edilen hususlarla müşaheret arz etse ve kanuna hakim olan hukukî düşüncenin sınırları dışına çıkmamış bile olsa tefsir şümulü (extensive) olmamalı ve teşbih (analogie) yolile başka hâdiselere teşmil edilmemelidir. Bu sebepten bilhassa muayyen şartlara bağlı olarak sınırlandırılmış bulunan hükümlerin tatbikinde, kanunun ruhuna, kanun vazına rehberlik eden saika mümkün olduğu kadar az baş vurmalıdır. Zaten bunun lüzumu da yoktur.

Hususile vergi mevzuu olarak muayyen hukukî muamele tiplerini seçmiş, metinde bunları sarahaten zikretmiş bulunan muamele vergilerinde tefsir, metnin söz anlamı ile tam bir mutabakat arz etmelidir. Memleketimizde muamele vergisinin uygulanmasında zuhur eden ihtilâfların bir zamanlar büyük bir yekûna balığ olmasının sebebinin Muamele Vergisi Kanununun mantikî tefsirinde yapılan hatalarda aramak icap eder. Zira, tefsir yapılmamış teşbih yapılmıştır. Keza yine hukukî bir muamele vergisi olan damga resminde bir af müessesesinin ihdâs edilmiş bulunması kanunda tesbit ve tayin edilen muamele tiplerinin teşbihe müsait olmasından ileri gelir. Kanun vazı bunu düşünerek mükelleflere peşin bir garanti bahsetmiştir.

Bir vergi kanununun tedvini sırasında arz ettiği manzara ile yürürlüğe koyulduktan sonraki görünüşü tefsir metodları bakımından önemli bir mahiyet arz eder. Kanun her iki safhada da bir tefsir (kontrol) mevzuu olabilir. Bu tıpkı bütçenin kontrolü ve bütçe tatbikatının kontrolü (Controle de budget) (Controlé de l'execution de budget) arasındaki farka benzer. Birinci safhada tefsir, vergi kanununda ifadesini bulan bir istilâhın, bir müessesenin eksiksiz bir şekilde tesbit edilmesine, ideolojik bünye ve mânasının önceden iyice araştırılmasına müncer olan faaliyetleri ifade eder. Bu tesbit ve araştırma neticesinde ortaya çıkan mefhum istilâh ve müesseseler kanunun münferit hallere tatbikinde kaynak vazifesini görürler. Bu mahiyetteki çalışmalar lâyiki veçhile yapılmamış ise kanunun uygulanmasında vazife alarak idarî tasarruflarda bulunmak veya kazaî kararlar vermek mevkiinde olanlar formal hukukî eşitsizliğe müncer olan hatalı tefsirlerde bulunurlar. İyi araştırılmamış, dil bakımından yeknazarda doğru görülebilen fakat münferit hâdiselere tatbik edildiği takdirde o hâdiseleri tam mânasile kavrayamayan kelime, istilâh, mefhum ve müesseselerin ihdasına sebebiyet vermemek şüphesiz kanun

vazının vazifesidir. Bu görüşü bir kaç misal ile beslemek için (vergi), (vergilendirme), (âmmе alacakları) gibi üç ıstılahı ele alalım.

(Vergi), lisanımızın belki en mükemmel ıstılahlarından biridir. Bu kelime ilmî bir çalışma mahsulü olmaktan ziyade bir Allah vergisi olarak karşımıza çıkar. Bununla beraber, vergi insafsızca harcanmış bir mefhumdur. Zira, dün olduğu gibi bu gün de verginin karşısına harç, resim, şerefiye, inhisar, imece, salma gibi vergiden tefrik edilmiş tâbirler çıkarıyoruz. Haddizatında vergi bu sayılan âmmе alacaklarının hepsini içine alır. Almanların (Abgabe) kelimesi ile ifade ettikleri mefhumun tam karşılığıdır. Bu görüşü kuvvetlendirecek delili (Vergi Usul Kanunu) tâbirinde bulmak mümkündür. Netekim bu kanunun birinci sahifesinde vergi dışında sayılan diğer bazı âmmе alacaklarının da vergi şümülü içine alındığı görülmektedir. Vergi kelimesinin ideolojik bünyesine taallük eden izahlarımızda (âmmе alacakları) tâbirinden bahsedilmiştir. Kanaatimizce bu terkip de tamamile hatalıdır. Bilindiği gibi (alacak) bünyesinde ivaz ve mukavil ivaz mefhumlarını toplayan bir hususî hukuk tâbiridir. Vergi ise, vergi otoritelerinin kişilerden karşılık göstermeksizin talep ettiği bir malî külfettir. Bu itibarla devlet alacakları, âmmе alacakları tâbirleri yerine devlet = âmmе algıları tâbirini kullanmak daha doğru olurdu. (Vermekten, vergi; almaktan, algı).

Gelelim (Vergilendirme) terimine; bu kelimeyi son vergi reformunda meğî geçmiş kimselere borçlu olduğumuzu tebarüz ettirmek yerinde olur.

Vergilendirme gibi ideolojik ve o nisbette şümüllü güzel bir tâbirin neleri hallettiği merak edilecek bir şeydir. Bir vakitler idareciler tarh ve tahakkuk kelimeleri üzerinde dururlar, tebligat, tahsilât, inceleme gibi ameliyeleri hangi safhaya mal edeceklerini bir türlü kestiremezlerdi. Şimdi bu yüzden zuhur etmiş bir çok ihtilâfları hatırlamamak mümkün değildir. Halbuki bu gün, artık bu mefhumların hepsi vergilendirme müessesesi içinde mütalâa ediliyor.

3 — Bu mevzua bir vergi kanununun tedvini, inşaaşı sırasında vergi kanunun da bahsi geçen mefhumların eksiksiz bir şekilde tesbit edilmesinin ideolojik bünye ve mânasının önceden iyice araştırılmasının lâzım geldiğinden bahsetmek suretile girmiş idik. Şu halde tefsir yalnız yürürlükte bulunan bir metin hakkında değil, bu metnin tedvini sırasında da önemli bir mevki işgal eder. Bu netice bizi (mefhum, ıstılah yaratma) metodunun tetkikine götürür.

Yanlış tefsire meydan vermemek için, vergi kanunu yürürlüğe konmadan evvel teşriî çalışmalar sırasında mefhum ve ıstılahları tesbit etmek icap etmektedir. Bilfarz vergilendirme mefhumu son vergi reformu ile birlikte ihdas edilmiş, yaratılmıştır. Yaratma metodu ile mefhum bulmak

yoluna karşı bazı itirazlar serdedilebilir. Halk arasında ötedenberi kullanılan veya istimali artık itiyad haline gelmiş ilmi istilahlara dururken yeni mefhumlara niçin itibar edelim, denilebilir. Bunun aksülamellerinden de bahsedilebilir. Fazla teferrüata girmeden buna basit bir misal ile cevap vermek mümkündür. Son vergi reformumuz bize (stopaj) kelimesini de birlikte getirdi. Bu kelime vergi kanunlarımıza (tevkif) adı ile girmiştir. Buna rağmen en alt kademesinde bulunan bir memur dahi yeniden ihdas edilmiş olmasına rağmen stopaj kelimesinin, tevkifden daha mânalı, daha etraflı bir tâbir olduğunu kavramıştır. Ve her gün tam yerinde istimal eder.

İstilah yaratma metodunun bazı hususiyetleri vardır. Ezcümle:

Teşriî çalışmalar sırasında yeniden ihdas edilen istilahlara şekilperest bir şema mahiyetini almamalı, mefhum ve tiplerin tevhidî mânasını tazammun etmemelidir [*].

Aksi halde bir zorlama yapılmış olur. Ve neticede münferit hâdiselerin uygulanmasında haksızlıklar meydana gelebilir. Bilfarz aslında muhtelif şekillerde ücretle birlikte verilen paraları (ikramiye) gibi tek isim altında birleştirmek hatalıdır. Hatalı uygulama tarzlarının önüne geçmek için teferrüatı kavrayacak mefhumlar bulmak icap eder.

Mefhum yaratma yolunda çalışmalar daha ziyade ilmi kariyer salıklarına düşen bir vazife olduğunu ifade ettikten sonra şimdi diğer bir tefsir metoduna geçiyoruz.

4 — Mefhum yaratma metodu yeniden ihdas edilen istilahların mefhum ve tiplerin tevhidî mânasını tazammun etmediğini söylemiştik. Buna mukabil şayet mefhum ve istilahlara muayyen tiplere irca edilmek isteniyorsa, o zaman ameliye (Typisation = tiplendirme) metoduna istinat eder.

Ancak bu metod, çok dikkatli kullanılmalıdır. Zira çeşitli iktisadî ve hukukî olaylar ilk ve son defa olmak üzere değişmez tiplere irca olunması halinde münferit hâdiselerin özellikleri ihmal edilmiş olur. Bu gibi hallerde tefsir zaman zaman ya Hazine veya mükellef aleyhine neticeler verir.

Ezcümle, Gelir Vergisi Kanununun esnaf muaflığının özel şartlarından bahseden 11 inci maddesi Typisation metoduna istinaden tedvir edilmiştir. Madde toptancıların, perakendecilerin, küçük san'at işlerinde çalışanların, mutavassıtların hangi şartlar altında esnaf addedileceklerini tesbit etmiş ve bu sırada toptancı, perakendecileri, küçük san'at erbabını ve mutavassıtları muayyen tiplere irca etmiştir. Neticede bu tiplere irca mümkün olmayan bazı ticaret, sanat ve meslek gruplarının

[*] System des steuerrechts, E. Blunstein, S. 18.

haksız ve sebepsiz olarak esnaf muafliğından istifade imkânları sağlanmıştı.

Ancak, son defa kabul edilen ve esnaf vergisini kaldıran 6582 sayılı kanun tipleri daha geniş mefhumlara irca etmek suretile tatbikatta karşılaşılan bazı müşkülleri bertaraf etmiş bulunmaktadır.

5. — Vergi hâdiselerinin sadece dış görünüşleri değil, aynı zamanda vergi süjesi ile olan münasebetleri ve iktisat vetiresi içindeki ehemmiyeti gözönünde tutulur. Hâdiselerin iktisadî veçhesine önem verildiği takdirde, (iktisadî müşahede yolile tefsir) yapılmış olur. Alman vergi hukukuna hakim olan metod zaman zaman bizde de kullanılmıştır. Mahiyetini açıklamak için Almanyadan bir misal alalım.

Harp sonrası Alman iktisadiyatını kalkındırmak için bazı tedbirlere baş vurulmuş, bu meyanda amortismanların serbestçe hesaplanması bakımından Alman vergi mükelleflerine geniş vergi muafiyetleri temin edilmiştir.

Gaye Alman iktisadiyatını geliştirmek ve bu suretle bu iktisadiyata bağlı ümitelerin gelecek yıllarda daha verimli bir vergi mükellefi olarak ortaya çıkmasını temin etmektir. Bu muvaffak olmuş bir vergi politikası idi. Neticede bu fikri müdafaa ve kabul ettiren Maliye Vekili Schaefer bir kahraman gibi alkışlanmıştı. Alman iktisadiyatı ve Alman hazinesi de bundan gerçekten faydalanmıştır. Ancak hâdisi vergi hukuku bakımından tetkike tâbi tutulursa şöyle bir vaziyet hasıl olmaktadır. Amortismanâ tâbi kıymetleri fazla olan büyük teşebbüsler bundan çok istifade ettiler. Mükellef zümresinin kaymak tabasını teşkil eden müteşebbisler yatırım imkânını elde ettikleri için müteakip yıllarda muazzam kârlar sağladılar. Fakat amortismanâ tâbi kıymetleri az olan veya hiç olmayan mükellefler ise aynı derecede himaye görmüş olmadılar.

Bu farklı tatbikat iktisadî müşahede yolile tefsirin tabii bir neticesidir.

Bu metodda tipleştirme metodunda olduğu gibi, gerçek anlamı ile hukukî müsavat prensibi ile tezat halinde bulunduğundan fazla hüsnükabul görmez. Ve ancak muayyen devrelerde geçici olarak istimal edilir. Netekim İsviçre vergi hukuku bunu kabul etmemiştir. Yalnız bu keyfiyeti bir az olsun İsviçrenin müstakar iktisadî görünüşüne atfetmek lâzımdır.

Yurdumuza gelince: Petrol Kanunu dolayısıyla bizde de iktisadî müşahede yolile tefsir yapılmıştır. Bilindiği gibi bu kanun Gelir Vergisi Kanununun 41 inci maddesine yeni bazı ilâveler yapmış ve diğer yerli teşebbüs erbabının gayri safi gelirinden indiremeyeceği masraf unsurlarının özel olarak indirilmesine müsaade etmiştir. Ancak bunun geçici ve muayyen devreye ve özel bir mevzua inhisar ettiğini kabul ve zaruretlerin icabı olduğunu teslim etmek icap eder.

Vergi kanununun tatbiki sırasında yapılan iktisadî müşahede yolile tefsirler de hususiyet arz eder. Bilfarz emlak alım satımı ile uğraşan bir mükellef vergiden kurtulmak için sattığı gayrimenkulleri hibe şeklinde gösterebilir. Gerçi akraba olmayanlar arasında yapılan mücerret hibeler gelir vergisinden daha ağır bir intikal vergisine tâbi tutulmuştur. Ancak mükellef bu hibelere, bakıp beslemek şartını koyduğu takdirde hibe iyazlı bir mahiyet aldığından intikal vergisinden kurtulur. Ortada bir satış ve dolayısıyla bir kâr bulunmadığına veya kasden gösterilmediğine göre gayrimenkulün bu el değiştirmesi gelir vergisine tâbi tutulamaz.

Pek tabiidir ki, kanunun mücerret ifadesine ve mefhumların ideolojik bünyesine bakıp gramatikal bir tefsir yaptığımız zaman bu neticeye varıyoruz. Ancak iktisadî müşahede yolile bir tefsir yaparsak el değiştirmenin hakiki maksadını ortaya çıkarmak ve bu itibarla doğru bir tefsir yaparak mükellefi vergiye tâbi tutmak mümkün ve zaruridir.

6 — Vergi hukukunda bir de (Teleologique tefsir) metodu kullanılır. Bu kelimenin aslı bilindiği gibi Yunancadan gelmekte ve nihai gayeyi ifade etmektedir. Kanun vazı, vazettiği bir hüküm ile muayyen gayelerin tahakkukuna çalışmıştır. Bilfarz lüks vergilerinde olduğu gibi metnin nihai gayesi neyi ifade ediyorsa idari tasarruf veya kazaî karar ona göre tecelli eder.

Kurumlar vergisinde iştirak kazançları istisnasının tefsirinde de bu metod kullanılmıştır.

7 — Vergi hukukunda bazan (sosyolojik tefsir) metodu da kullanılmaktadır. Muayyen bir hayat sahasında yaşayan kişilerin birbirine aykırı menfaatleri mevzu bahis olduğu takdirde kanun vazı işe müdahale eder ve menfaatleri değerlendirir, hangi tarafın menfaati himayeye şayan görülürse metne ona göre veçhe verilir. Sosyolojik tefsir metodunun vazifesi şu halde mer'i hükmün söz anlamından ve mânasından temas ettiği menfaati istihraç etmek ve münferit hâdiselere tatbik etmektir. Ekseriya muafiyet ve istisna maddelerinin tefsiri bu metoda göre yapılır.

Ancak şu kısa izahlardan da anlaşılacağı veçhile, gerek teleolojik, gerek sosyolojik tefsir iktisadî müşahede yolile tefsirde olduğu gibi, bazen hukukî müsavat prensibini ihlâl eder. Bu itibarla dikkatle kullanılmalıdır.

Netice olarak şunu söylemek lâzım gelir ki: Vergi hukukunda tefsir müessesesinin önemli bir rolü vardır. Ve olmalıdır da. Bununla beraber, hangi nevi tefsir metodu kullanılırsa kullanılsın gaye tek taraflı olmaktan ziyade, hukukî müsavat prensibi başta olmak üzere diğer anayasa garantileri gözönünde tutularak vergi yükünün doğru ve haklı bir şekilde tevziini mümkün kılmış olmalıdır.

KIYMET ESASINA İSTINAD EDEN YENİ GÜMRÜK TARİFEMİZ

Basri BORA

Istanbul Gümrükler Başmüdürlüğü

6.3.1954 tarihli ve 6290 sayılı kanunla kabul olunan ve 6.6.1954 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş bulunan yeni Gümrük Tarifemizin mahiyetini ve bundan evvelki tarifemize nazaran haiz olduğu başlıca hususiyetlerini izaha geçmeden önce, gümrük tarifelerinin umumî karakteri ve muhtelif bakımlardan neveleri hakkında bir kaç söz söylemeyi faydalı telâkki etmekteyim.

I — Milletlerarası iktisadî siyasette gümrük tarifeleri müzakerelerin temelini teşkil eder. Bu itibarla, müzakerelere katılan Devlet murahhaslarının hem kendi gümrük tarifelerini ve hem de karşı tarafı teşkil eden devlet veya devletlerin gümrük tarifelerini ve bunların tatbikatına ait umumî esasları bilmesi lâzımdır. Aksi takdirde, yapılacak anlaşmaların tatbikatı, gümrük tarifeleri hakkında kâfi derecede bilgisi olmayan devlet murahhaslarının temsil ettikleri devletin çok defa aleyhine tecelli eder.

Bilhassa, gümrük vergilerinde tenzilât yapmayı hedef tutan ticaret ve seyrüsefain muahedelerinin müzakerelerinde murahhasların gümrük tarifeleri hakkında tam bir bilgiye sahip olmaları son derecede ehemmiyet arzeder. Çünkü, herhangi bir tarife numarası altında tasnif edilmiş olan eşya için kabul olunacak vergi indirimi, o tarife numarası altında tasnif olunması lâzımgeldiği halde bilâhare izah edilecek sebepler dolayısıyla o tarife numarasında ismen zikredilmemiş bulunan bazı eşyayı, tenzilâtlı kabul eden memlekette istihsal veya imal eden ziraf veya sinai müesseseler mevcutsa çok zor bir duruma sokabilir, ve hattâ bu müesseselerin tasfiyesine bile sebep olabilir.

İşte milletlerarası iktisadî ve ticarî müzakerelerde bu kadar hayati bir rolü olan gümrük tarifeleri, üzerinde en çok neşriyat yapılan mevzulardan birini teşkil ettiği halde, teessürle söyleyelim ki, memleketimizde ithalât tacirleri nezdinde dahi lâyük olduğu ehemmiyeti bulamamaktadır.

II — Gümrük tarifelerinin mahiyeti ve muhtelif bakımlardan tasnifi:

1 — *Gümrük Tarifesi nedir:*

Gümrük tarifesi, bir memleketin gümrük hudutlarında ithalât veya ihracat vergilerine tâbi olan eşyanın hangi grup nev'inden ve ne nisbet dahilinde vergi alınacağını ifade eden ve binnetice takip olunan ticaret siyasetini tebarüz ettiren bir cetveldir.

Bu tarife göre, gümrük tarife cetveli iki esashı unsurdan tereküp etmektedir. Biri, guruplandırılmış eşya isimlerini ihtiva eden kısım ve diğeri de, her eşya gurubundan alınacak ithalât veya ihracat vergisi matrahı ile nisbet veya miktarını gösteren kısımdır.

Zamanımızda ihracat vergisi hemen hemen bütün memleketlerde kalkmış bulunduğundan gümrük tarifeleri denince akla daima gümrük ithal tarifeleri gelir.

2 — *Eşya tasnifine göre tarife neveleri:*

Gümrük tarife cetvellerinin hazırlanmasında eşyanın tasnifi iki şekilde olabilir. Biri ayrı bir vergi haddine tâbi tutulmak istenilen her eşya alfabe sırasına göre tertiplenir ki, buna alfabetik tasnif ve alfabetik tarife denir. Diğeri de eşyanın menşesine ve gördüğü ameliye derecesine göre yapılan tasniftir ki, buna da tarihî, tabii tasnif denir.

3 — *Vergi matrahının mahiyetine göre tarife neveleri:*

Gümrük tarifelerinde vergi matrahını ya eşyanın kıymeti veya ağırlık, hacim, adt, baş gibi kıymettn gayri miktar ölçüleri teşkil eder. Vergi matrahının tamamını veya ekseriyetini eşyanın kıymeti teşkil eden tarifelere advalorem tarife ve kıymetten gayri miktar ölçüleri teşkil eden tarifelere de spesifik tarife denir.

4 — *Vergi nisbetlerine göre tarife neveleri:*

Yurt içinde istihsal veya imal olunan eşyanın hariçten gelen mümâsillerine ağır vergi koyan ve bir taraftan da bu eşyayı imal veya istihsal eden millî fabrikaların iptidaî, yarı mamul meddelerini ve bu fabrikaların ihtiyacı olan diğere eşyayı düşük vergi nisbetlerine tâbi tutan tarifelere hâmi tarife, yani koruyucu tarife ve böyle bir koruma nazara alınmadan sırf vergi hasılatının tezyidi bakımından yüksek vergi nisbetleri konulan tarifelere de malî tarife adı verilir.

Tatbikatta sırf hâmi veya sırf malî karakterli tarife bulmak çok müşküldür. Gümrük tarifeleri hemen daima malî ve hâmi gayeleri mezcetmiş bir şekilde bulunmaktadır.

5 — *Hukukî ve siyasi bakımdan tarife neveleri:*

Biraz önce de arzettiğim veçhile, gümrük tarifeleri milletlerarası ticaret müzakerelerinin temelini teşkil eden bir vesika olduğundan muhtelif memleketler bu vesikayı kendi hukukî ve siyasi prensiplerine göre muhtelif şekilde tanzim etmişlerdir.

a) Bazı devletler tek ve muhtar tarife sistemini kabul etmişlerdir. Bu sistem tarifelerde vergi nisbetlerini gösteren tek bir sütun vardır. Bu sütunda aynı tarife numarasına dahil eşyanın bir tek vergi haddi bulunur. Vergi hadleri umumiyetle azamî nisbettedir. Bu sistemi kabul eden memleketlerin bazıları, devletlerle yaptıkları ticaret muahedelerinde vergi hadlerinde herhangi bir indirim yapmağa kanunen salâhiyetli kılınmamışlardır. Bu bakımdan böyle bir tarifeye sahip bir devletle yapılan ticaret muahedelerinden elde edilebilecek yegâne fayda, sadece vergi hadlerinin muahedenin sonuna kadar yükseltilmemesini teminden ibarettir. Tek ve muhtar tarife sistemini kabul eden diğer bazı devletler ise, yapacakları ticaret muahedelerile vergi hadleri üzerinden tenzilât yapmak selâhiyetini haizdirler.

b) Bazı devletler ise çifte tarife sistemini kabul etmişlerdir. Azamî ve asgarî tarife sistemi de denilen bu tip tarifelerde her tarife numarasının hizasında iki vergi haddi vardır. Biri, o tarife numarasına giren eşyadan alınacak en yüksek vergi haddini, diğeri de en düşük vergi haddini gösterir. Yüksek vergi haddi sütunu kendisile ticaret muahedesini yapılmayan devletlerden gelen eşyaya ve düşük vergi haddi sütunu da ticaret muahedesini akteden devletler menşe'li eşyaya tathik olunur.

Ancak, bu tarife sisteminde ticaret muahedesini müzakereleri sırasında bu memleket mümessilleri diğer taraf mümessillerine karşı zayıf vaziyettedir. Çünkü karşı taraf mümessilleri onlarla müzakere ederken kendilerine ne miktar tenzilât yapılabileceğini önceden bilmektedirler. Bu sebeple çift tarife sistemini kabul eden devletlerden bazıları zamanla bunun zararını bittecrübe anladıklarından kendilerile ticaret muahedesini akteden devletlere asgarî tarife sütununu otomatikman tatbik etmek usulünden vazgeçerek vaziyete göre azamî ve asgarî vergi hadleri arasındaki farkın muayyen bir yüzdesini bahşetmek gibi mutavassıt bir usulü kabul etmişlerdir.

c) Ahdî tarifeler: Tek ve muhtar tarife sistemini kabul eden devletlerin bu tarifelerinin yanında bir de ahdî tarife veya tarifeleri bulunur. Tek tarife sisteminde devletler vergi hadlerini kasden yüksek tutarlar. Buna sebep, diğer devletlerin kendilerile ticaret muahedeleri akdetmele-

rini ve binnetice ithal ve ihraç edecekleri eşyalar için karşılıklı tavizler yani vergi indirimleri elde edilmesini sağlamaktır. Bu suretle yapılan ticaret muahedelerine karşılıklı taviz listeleri eklenir. Ve bu listelere dahil eşyadan muahedenin devamı müddetince listelerdeki indirimli vergi hadlerine göre vergi alınır. Bu takdirde ana tarifenin listelere dahil olan kısımları yalnız kendileriyle ticaret muahedesi akdetmeyen devletlerden gelen eşyaya tatbik olunur.

Gümrük tarifeleri hakkındaki bu umumî ve teknik malûmatı, şimdi izahına geçeceğim yeni gümrük tarifemizin muhtelif bakımlardan haiz olduğu hususiyetlerinin tebarüzüne yardımcı dokunur mülâhazasıle vermiş bulunuyorum.

III — Yeni gümrük tarifemiz ve bu tarifenin yukarda kısaca hülâsa edilen teknik esaslara göre tahlili.

1 — *Memleketimizde yeni bir gümrük tarifesi yapılmasını gerektiren sebepler:*

Umumiyet itibarile sıklet esasına dayanan bundan evvelki tarifemiz 1929 yılında yürürlüğe girmişti. Bu tarife bilhassa 1933 yılında 2255 sayılı kanunla yapılan esashı değişikliklerle İkinci Cihan Harbine kadar malî ve hâmi gayelerini oldukça memnunluk verecek bir şekilde tahakkuk ettirdiği halde, İkinci Cihan Harbinin başlamasıle eşya fiyatlarında husule gelen anormal artışlar neticesinde malî gayesini ve İkinci Cihan Harbini müteakip de hâmi ve malî gayelerinin her ikisini tahakkuk ettirmek imkânından mahrum bir hale gelmişti.

Yeni tarifemizin mucip sebepler lâyhasında da belirtildiği üzere, 1936 yılında elde edilen gümrük gelirin'in ithal olunan eşya kıymetlerine nisbeti % 48 olduğu halde bu nisbet, 1946 yılı Eylülünde Türk Parası kıymetinin ayarlanması üzerine o zaman yürürlükte bulunan Tarife Kanununun 28 inci maddesinin İcra Vekilleri Heyetine verdiği selâhiyete dayanarak tarifedeki vergi hadlerine % 156 nisbetinde bir zam icra edilmesine rağmen, 1952 yılında % 12 ye düşmüştü.

Malî verimi bu suretle gittikçe düşmekte olan eski tarife, 1950 yılından itibaren sınaî ve ziraî sahada girişilen teşebbüsleri de himaye edemeyecek bir duruma gelmişti.

Bu itibarla, hükümetin giriştiği büyük kalkınma programının tahakkuku için gümrük tarifemizin de esashı bir şekilde değiştirilmesi icabediyordu. Memleketimizin harp sonrası durumunu incelemek üzere hükümetimizin tensibile teşekkül eden Vekâletlerarası Komisyon işte bu sebep-

ler dolayısıyla tarifemizin umumî karakterini değiştirecek şekilde yeniden tanzimini uygun gördü.

Ancak, gümrük tarifelerine müteallik milletlerarası müzakerelerde rastlanılan en büyük müşkülâtı, devletlerin kendi gümrük tarifelerine ait tertip ve tasniflerin ve vergi matrahını teşkil eden ölçülerin birbirine uymaması ve binnetice bu tarifelere istinaden hazırlanmakta olan dış ticaret istatistiklerinden lâıyık veçhile istifade edilememesi teşkil ettiğinden, yeni hazırlanacak olan tarifemizin bu mahzurları önleyecek bir şekilde olması icabediyordu.

Bu hususu nazara alan komisyon, Gümrük ve İnhisarlar Vekâletinin tercüme ettiği (Avrupa Gümrük Birliği Etüd Gurubu) tarafından hazırlanıp 15.12.1950 tarihli mukaveleye bağlanan Brüksel nomanklatürünü yeni tarifemize esas teşkil etmek üzere kabul etmiştir.

2 — *Brüksel Nomanklatürü nasıl ve hangi şartlar altında hazırlanmıştır:*

Yeni tarifemizin eşya tasnifine ait olan kısmının hazırlanmasında esash bir rolü olan Brüksel nomanklatürünün nasıl ve hangi şartlar altında hazırlandığını hülâsaten arzetmeyi, tarifemizin eşya tasnifi bakımından olan karakterini tebarüz ettirmesi dolayısıyla faydalı buldum.

Marshal Yardımından faydalanan 13 Avrupa devletinin teşebbüsü ile 1947 Temmuzunda Pariste toplanan bir konferansta teşkil olunan Avrupa İktisadî İşbirliği Komitesi 12 Eylül 1947 tarihinde yaptığı ikinci toplantı sonunda bir beyanname neşrederek 13 devlet arasında bir gümrük birliği tesisi maksadile, gümrük mevzuatı ile ilgili bütün meseleleri incelemek üzere (Gümrük Birliği Etüt Gurubu) adlı bir teşekkülün kurulmasını sağlamış bulunuyordu. 13 devlet şunlardan müteşekkildi:

Avusturya	Yunanistan	Lüksemburg
Belçika	İrlanda	Holanda
Fransa	İzlanda	Portekiz
Danimarka	İtalya	İngiltere
		Türkiye

Kasım 1947 de ilk içtimamı yapan Etüt Gurubuna İsveçre Hükümeti de müracaat ederek çalışmalara fiilen katılmak arzusunu izhar etti. Birinci içtimada müşahit sıfatile murahhas bulunduran İsveç ve Norveç Hükümetleri de ikinci içtimam sonunda çalışmalara bilfiil iştirak etmeye başladı. Etüt Gurubu, Şubat 1948 de yaptığı ikinci içtimada Almanyadaki Müttefik İşgal Makamlarını bu çalışmalarda yer almak üzere davet etti.

Davete yalnız Amerikan, İngiliz ve Fransız işgal makamları cevap verdi. Batı Almanya Federal Hükûmeti ise çalışmalara bilfiil 1949 da katıldı.

Etüt Gurubu akdettiği ilk içtimalar sırasında Avrupa Gümrük Birliğinin tahakkuku için lüzumlu olan müşterek gümrük mevzuatını hazırlamak üzere bir (Gümrük Komitesi) ve içtima katılan devletlerin iktisadî bünyesinde bir Gümrük Birliği tesisi için lüzumlu incelemeyi yapmak üzere de bir (İktisat Komitesi) teşkil etti.i

Gümrük Komitesi, 12 ilâ 15 Kasım 1947 ve 27 - 30 Ocak 1948 tarihleri arasında akdettiği içtimalarda yapılan müzakereler neticesinde ilk iş olarak müşterek bir tarife nomanklatürü ile gümrük vergisine esas olan müşterek kıymet tarifi ve esaslarının hazırlanmasını karar altına aldı ve bu maksatla (Daimî Tarife Bürosu) ve (Kıymet Talî Komitesi) adlarını taşıyan iki talî teşekkül vücade getirdi.

Uzun ve yorucu bir çalışmadan sonra her iki talî teşekkülün hazırladığı müşterek tarife nomanklatürü ile gümrük kıymetinin tarifi ve bu tarifiñ tefsirine müteallik esasları havi projeler gümrük komitesine tevdi olundu.

Gümrük Komitesi, müşterek tarife nomanklatürünü fazla teferruatlı bularak bunun daha muhtasar bir hale konulmasını ve bu suretle âza devletlere kendi bünyelerine göre talî pozisyon açma imkânlarının sağlanmasını teminen daimî tarife bürosuna iade etti. Bu esaslara göre yeniden hazırlanan müşterek tarife nomanklatürü Gümrük Komitesi tarafından bir raporla (Gümrük Birliği Etüt Gurubu) nun tasvibine arz olundu. Raporda gerek müşterek nomanklatür ve gerek gümrük kıymeti tarifine ait projelerin birer mukaveleye bağlanması müsbet netice istihsali için en uygun bir şekil olarak mütalâa ediliyordu.

Gümrük Birliği Etüt Gurubu, Gümrük Komitesinin raporunu Temmuz 1950 tarihinde akdettiği içtimada kabul etmiş ve komiteyi gerekli mukavelelerin kat'î metinlerinin hazırlanması ve bu arada her iki mukavele hükümlerinin ve bunlara bağlı bulunacak müşterek numanklatür ve gümrük kıymeti tarifine ait metinlerin bütün âza devletlerce yeknesak bir şekilde tatbikini temin için milletlerarası bir konsey kurmak veya etüt gurubuna hukukî bir mahiyet vermek hususlarının tetkiki ile vazifeli kılmıştır.

Gümrük Komitesi hukukçuların da iştirakile yaptığı toplantılar neticesinde 3 ayrı mukavele metni hazırlayarak Gümrük Birliği Etüt Gurubunun tasvibine arzetmiştir.

Bunlardan biri, gümrük tarifelerindeki eşya tasnif nomanklatürüne, diğeri eşyanın gümrük kıymetine ve üçüncüsü de bir gümrük işbirliği konseyi ihdasına mütedairdi.

Gümrük Birliği Etüt Gurubu tarafından bazı ufak tefek tadillerle kabul olunan her üç mukavele, aynı derecede muteber olmak üzere ingilizce ve fransızca lisanlarında Brükselde tanzim ve 15.12.1950 tarihinden itibaren Etüt Gurubuna dahil olsun veya olmasın bütün devletlerin imzasına açık bulunduruldu. Mukaveleleri imza 31.12.1950 tarihinde sona erdi. Hükümetimiz her üç mukaveleye de 6.6.1951 tarihinde iltihak suretile katılmış bulundu.

Mevzuumuzla ilgili olan gümrük tarifelerindeki eşya tasnif nomanklatürüne mütedair mukaveleyi 31.12.1950 tarihine kadar imza eden devletler şunlardır: Belçika, Danimarka, Fransa, Yunanistan, İrlanda, İtalya, Lüksemburg, Portekiz, Holanda, Norveç, Batı Almanya Federal Hükümeti, İngiltere ve İsveç.

İşbu mukavele, 12 nci maddesine göre, 31.12.1950 tarihine kadar mukaveleyi imzalamış devletlerden 7 devletin, teşrii meclislerinin mukaveleyi tasdik eden belgelerini Belçika Hariciye Nezaretine tevdi ettikleri tarihten itibaren 3 ay sonra yürürlüğe girecekti. Ancak, mukaveleye ekli müşterek nomanklatürün yeknesak bir şekilde tatbikini sağlayacak olan izahnamenin hazırlanması bütün gayretlere rağmen 1955 Martında bitirilebildiğinden mukavele, mümzi devletlerin hiç biri tarafından teşrii meclislerinden geçirilememiş ve dolayısıyla henüz yürürlüğe girmemiş bulunmaktadır.

Bununla beraber, önümüzdeki Haziran ayında Brükselde toplanacak olan Gümrük İşbirliği Konseyi ilk iş olarak nomanklatür izahnamesini ve bu izahnamenin hazırlanması sırasında nomanklatürün metninde yapılması zarurî görülen bazı değişiklikleri tetkik ile karara bağlayacaktır.

Mañafi, Haziran ve Kasım 1954 aylarında Brükselde yapılan Gümrük İşbirliği Konseyi toplantılarında söz alan âza devletler murahhaslarının konuşmalarından, mukaveleyi ve ekini teşkil eden nomanklatürü, izahname konseyce tasvip olunur olunmaz teşrii meclislerinin tasdikine arzedecekleri ve 1956 yılı sonuna kadar âza devletlerin kısmi âzamnın tarifelerini müşterek nomanklatüre göre tanzim etmiş olacakları anlaşılmalıdır.

İşte, yeni tarifemizin eşya tasnifine ait nomanklatür kısmi mülga Cemiyeti Akvam tarafından hazırlanan nomanklatür projesi ele alınarak o tarihten bu güne kadar ticarî ve iktisadî sahada olduğu kadar fen sahasında da hasıl olan inkişaf ve terakki göz önünde tutulmak suretile 1947 senesindenberi yukarda isimleri sayılan devletlerin tarife mütehassısları tarafından hazırlanan müşterek nomanklatüre istinad etmekte ve bu sebeple halen dünya üzerinde mevcut ve yürürlükte bulunan gümrük tarifelerinin tertip ve tasnif bakımından en mütekâmil ve en metodik tafillerinden birini teşkil etmektedir.

Brüksel nomanklatürü diye anılan tarife nomanklatürü 21 bölüm, 99 fasıl ve 1094 tarife numarasını —kitarife tekniğinde buna pozisyon tesmiye olunur — ihtiva etmektedir. Diğer bir deyişle, ithal ve ihraç mevzuunu teşkil eden bütün eşya 1094 tarife pozisyonunun içine girebilecek şekilde tertiplenmiş bulunmaktadır. Bu tasnif ekseriyetle tarihi tabii esasına istinad eden bir tasniftir. Ekseriyetle diyorum, çünkü, bazı eşya sanayi ve ticaret âlemindeki fevkalâde ehemmiyeti dolayısıyla mensup olduğu tarihi tabii zümresinde yer almamış ayrı bir bölümde mütalâa edilmiştir. Buna bir misal olmak üzere başlı başına 3 üncü bölümü teşkil eden hayvanî ve nebatî menşeli yağları gösterebiliriz. Hayvanî yağların esas itibarile birinci bölümü teşkil eden (canlı hayvanlar ve hayvanî müstahsallar) a ait kısımda ve nebatî yağların da ikinci bölümde yer alan (nebatî müstallar) ı ihtiva eden kısımda yer alması gerekirdi. Bu gün hayvanî ve nebatî yağlar bir çok sanayiın belli başlı iptidai madde-sini teşkil etmekte ve diğer taraftan insan gıdasının esaslı bir unsurundan madut bulunmaktadır. Bu sebeptendir ki, devletlerin ithal ve ihraç eşyaları arasında çok mühim bir mevki işgal etmektedir. Nomanklatürü hazırlayan mütehasıslar bu hususu nazara alarak hayvanî ve nebatî menşeli bütün yağların Gümrük Tarifelerinde ve dolayısıyla dış ticaret istatistiklerinde ayrı bir grup altında toplanmasını uygun bulmuşlardır.

Nomanklatürde eşya zümreleri evvelâ 2 bölüme ayrılmış ve her bölüme dahil bulunması lâzım gelen eşya imal ve istihsal tarzlarına göre fasıllara tefrik olunmuş ve her fasla giren eşya da nevelerine göre tarife pozisyonlarına bölünmüştür.

Her bölümün başına bu bölüme giren eşyanın diğer bölümlere girebilecek şekilde tefsirini önlemek gayesile bazı esas kaideleri ihtiva eden notlar konulmuş ve aynı bölüm dahilindeki muhtelif fasıllara dahil eşyanın da bu gibi tedahüllerden kurtarılmasını teminen aynı şekilde her fasılın başına izahî ve tahdidî hükümleri havi notlar ilâve edilmiştir.

Nomanklatürü hazırlayan tecrübeli tarife mütehasısları bununla da iktifa etmiyerek, fennin terakkisi dolayısıyla dış ticaret mevzuuna giren herhangi bir yeni eşyanın nomanklatür tasnifleri haricinde kalması veya bölüm ve fasıl başlarındaki tazyihî hükümleri havi notlara rağmen bazı eşyanın birden ziyade tarife pozisyonuna girebilecek bir durum arz etmesi ihtimalini de düşünmüş ve bu maksatla nomanklatürün başına bir kaç ana kaide koymuştur. Gümrük Kanunumuzun son defa tadil edilen 16 nci maddesinde de bu kaideler aynen yer almış bulunmaktadır.

Mukavelenamenin 2 nci maddesi hükmüne göre her âkid taraf kendi gümrük tarifelerinin tanzimi sırasında şu hususları taahhüt etmektedir:

a) Nomanklatürün hiç bir pozisyonu kaldırılmıyacak, yeni pozisyonlar ilâve edilmeyecek ve pozisyon numaraları değiştirilmeyecektir.

b) Bölüm ve fasıl başlarındaki notlarda nomanklatürün bölüm, fasıl ve tarife pozisyonlarının şumulünü tadil edecek mahiyette herhangi bir değişiklik yapılmıyacaktır.

c) Her devlet nomanklatürün başında bulunan umumî kaideleri kendi tarifesine dercedecektir.

d) Bununla beraber işbu hükümler âkid tarafları kendi Gümrük Tarifelerinde müşterek nomanklatürün pozisyonları içinde talî pozisyon açmaktan menetmiyecektir.

Bu son zikrettiğim hüküm, mukavelenin belki en mühim rüknünü teşkil etmektedir. Bu istisnai hüküm kabul edilmemiş olsa idi, devletler arasında müşterek bir tarife nomanklatürünün tahakkukuna imkân bulunmıyacaktı. Çünkü, evvelce de arzettiğim veçhile, dünya yüzünde mevcut bütün eşya nomanklatöründe ancak 1094 tarife pozisyonunun içine girebilecek şekilde tertiplenmiştir. Bu itibarla, her tarife pozisyonuna girecek eşya, pozisyonun metnine göre belki yüzlerce çeşidi bulmaktadır. Her devlet aynı tarife pozisyonuna dahil eşyanın belki bir kısmını kendi sanayiinin iptidai maddesini teşkil etmesi hasebile düşük bir vergi haddine tâbi tutmak veya tamamen vergiden muaf kılmak isteyeceği gibi, yine aynı pozisyona dahil eşyanın bir kısmını memleketinde fazlasıyla imal ve istihsal ettiğinden ötürü hami gaye ile veya sırf malî gaye ile yüksek vergi haddine tâbi tutmak isteyebilir. Veya büsbütün bu mülâhazalardan başka meselâ memleketinde kurulmasını istediği yeni bir sanayi dolayısıyla veya herhangi bir sebeple aynı tarife pozisyonunun içine giren eşyadan bazılarının memleketine ne miktar girdiğini ayrı olarak görmek ister. İşte mukaveledeki bu mühim istisnai hüküm âza devletlere, nomanklatürdeki pozisyonların altında istedikleri kadar talî pozisyon açmak hakkını tanımakla yukarıda arzolunan hususları temin etmiş bulunmaktadır.

3 — *Yeni tarifemizin eşya tasnifine ait nomanklatür kısmının icra karakteri:*

Yeni gümrük tarifemizi hazırlayan Vekâetlerarası Komisyon yukarıda izah olunan sebepler dolayısıyla mukavelenin bu hükmüne dayanarak muhtelif tarife pozisyonlarının altında 208 talî pozisyon açmış ve bu suretle tarifemizdeki pozisyon ve talî pozisyon adedinin mecmuu 1302 yi bulmuştur.

6.6.1954 tarihinde yürürlüğü sona eren eski Gümrük Tarifemizde ise pozisyon ve talî pozisyon adedinin mecmuu 3400 ü geçmekte idi. Görülüyor ki, eski tarifede pozisyon ve talî pozisyon adedi yeni tarifemize nazaran iki mislinden daha fazladır. Tatbikatçılara fevkalâde kolaylıklar sağlıyan

az pozisyonlu yeni Gümrük Tarifemizi daha ziyade vergi matrahında sıklet esasından ayrılıp kıymet esasına geçmemize borçluyuz. Spesifik tarifede her pozisyona giren eşyadan sabit bir rakkamla meselâ kilosundan 2 lira gibi sabit bir vergi alınmakta olduğundan, aynı tarife pozisyonuna dahil eşyanın kıymet itibarile birbirine çok yakın olması icabeder. Bu muadeleti temin için tarife pozisyon ve talî pozisyonlarının advalorem tarifeye nazaran daha fazla olması zaruridir; aksi takdirde meselâ aynı sıklette olan ve fakat kıymet itibarile birbirinden çok farklı bulunan iki eşya aynı miktarda vergiye tâbi tutulur ki bu da vergi de adalet prensibini ihlâl eder. Kıymet esasına istinat eden bir tarifede ise fiatları birbirinden farklı olan eşyanın aynı pozisyonda yer almasında bir mahzur yoktur. Çünkü vergi nisbeti aynı olduğu halde kıymetleri birbirinden farklı olan iki eşyadan alınacak gümrük vergisi miktarı birbirine müsavi değildir.

Bu hususu advalorem tarifenin spesifik tarifeden daha iyi olduğunu ispat için değil, sadece advalorem tarifede spesifik tarifede olduğu gibi fazla pozisyon açmak zarureti bulunmadığını ve dolayısıyla advalorem tarifenin eşya tasnifi ve pozisyon adedi bakımından spesifik tarifeye nazaran çok daha sade ve tatbikatının da o nispette kolay olduğunu tebarüz ettirmek maksadile zikretmiş bulunuyorum.

4 — *Yeni tarifemizin vergi matrahı bakımından karakteri:*

Yeni tarifemizin eşya tasnifine ait nomanklatör kısmını bu suretle izah ettikten sonra vergi matrahı bakımından karakterini tesbit edelim.

Yukarıda da arzolanduğu üzere, 1302 pozisyon ve talî pozisyonu ihtiva eden tarifemizin 1247 pozisyon ve talî pozisyonunun vergi matrahını eşya kıymetlerinin teşkil ettiği, 20 pozisyon ve talî pozisyonunun matrahını sıklet esasının teşkil ettiği, 30 pozisyon ve talî pozisyonunun vergiden muaf tutulduğu ve 5 pozisyon ve talî pozisyona giren eşyanın da ithalinin menedildiği görülmektedir.

Bu duruma göre tarifemize, advalorem esasına istinat eden bir tarifedir diyebiliriz.

Tarifemizi yürürlüğe koyan 6290 sayılı kanunun Mucip Sebepler Lâyihasında bu hususta aynen şöyle denilmektedir:

«Memleketimizin bilhassa sınaî ve ziraî sahadaki inkişafında spesifik tarifeden ziyade kıymet esasına dayanan bir Gümrük Tarifesinin tesirli rol oynayacağı yapılan tetkikatla anlaşılmış, bir çok memleketler gibi bizim Gümrük Tarifemizin de kıymet esasına ve aynı zamanda Brükselde hazırlanan Gümrük Tarife cetvelinin tertip ve tasnifine göre hazırlanması uygun görülmüştür.»

Hükümet, metnini okuduğum Mucip Sebepler Lâyihasının bu kısmında advalorem esasına geçilmesini sınaî ve zirai sahadaki inkişafda tesirli bir rol oynayacağı kanaatine istinat ettirmekte ve bu hususta herhangi bir ahdi mecburiyetten bahsetmemektedir. Hal böyle iken, kanun lâyihasını tetkik eden muvakkat encümenin mazbatasında (advalorem esasını kabul eden Brüksel nomanklâtörü hükümlerine uygun olarak) tarzında bir mütalâa yürütüldüğü görülmektedir.

Yukarıda gümrük tarifelerinin muhtelif bakımlardan nevileri başlığı altında da izah edildiği üzere tarife nomanklâtörü, teknik itibarile sadece gümrük tarifelerinin eşya tasnifine ait kısmını teşkil edip vergi matrah ve nisbetlerle herhangi bir alâka ve münasebeti yoktur. Bu sebeple gümrük nomanklâtörü denildiği vakit Gümrük Tarifesi akla gelmez. Gümrük tarifesi, vergi matrah ve nisbetleri tesbit edilmiş olan tarife pozisyonlarını havi nomanklâtöre verilen isimdir.

Diğer taraftan, Brüksel nomanklâtörüne ait mukavelenamenin VII nci maddesinde (âkid taraflar işbu mukavelename ile gümrük vergi mevzuunda herhangi bir taahhüde girmemişlerdir.) denilmek suretile mukaveleye bağı nomanklâtörün sadece gümrük tarifelerindeki eşya tasnifine ait olduğu kat'î bir şekilde tebarüz ettirilmiş bulunmaktadır.

Bundan başka yine Brükselde akdolunan 15.12.1950 tarihli (eşyanın gümrük kıymetine mütedair mukavelename) de gümrük vergisi matrahının kıymet esasına göre tertiplenmesi hususunda da herhangi bir kayıt bulunmamaktadır.

Filhakika, işbu mukavelenin mevzuunu, âkid devletlerin gümrük tarifelerini advalorem esasına göre hazırlamaları değil, tarifeleri advalorem esasına istinat eden veya tarifelerinin bazı pozisyonlarında advalorem esasına göre vergi nisbetleri bulunan eşyanın vergiye esas olan kıymetlerinin aynı tarif ve esaslara göre takdir edilmesinin sağlanması teşkil etmektedir.

Bu itibarla yeni tarifemizin, sırf zirai ve iktisadî sahadaki inkişafın daha iyi himaye edilmesi ve bu arada bilâhare izah edeceğimiz üzere tarifemizin malî gayesinin beklenen şekilde tahakkukunun temini maksadile advalorem esasa istinat ettirildiği anlaşılmaktadır.

5 — Tarifemizin vergi nisbetleri bakımından karakteri:

Tarifemizin vergi nisbetleri bakımından esas itibarile hami bir tarife olduğu mucip sebepler lâyihasındaki izahattan açıkça anlaşılmaktadır. Filhakika mucip sebepler lâyihasında: (Komisyon, vergi nisbetlerini tesbit ederken her pozisyonda o pozisyona dahil eşyanın yerli imalâtı bulunup bulunmadığını araştırdı. Ekonomi ve Ticaret ve İşletmeler Vekâletlerinin

bu mevzudaki tetkiklerini de göz önünde bulundurarak teşvike lâyük bir merhale ve istidatta bulunan sanayii koruyacak vergi nisbetleri kabul etti. Sanayie mahsus ham, iptidai, yerli mamul ve mamul maddeleri mali imkânları da göz önünde bulundurarak mümkün mertebe düşük nisbetlere bağladı.) denilmek suretile vergi nisbetlerinin tayininde sanayii himaye gayesinin daima göz önünde bulundurulduğu ve bu gayeye iki ayrı cephe-den ulaşıldığı tezahür etmektedir.

Himayenin bir cephesi, yerli sanayiın mamullerinin hariçten gelen mümâsillerine ağır vergi nisbeti tarh etmek ve diğeri de yerli sanayiın hariçten temin edilen iptidai ve yarı mamul ve mamul maddelerine düşük vergi nisbeti koymak.

Kanunun mucip sebepler lâyihası tetkik edilirse ziraî ve hayvanî mahsullerimizin himayesinden hiç bahsedilmediği görülür. Gümrük tarifelerindeki vergi nisbetlerinin tayininde bazı muvakkat iktisadî tedbirler dolayısıyla tatbik olunan ithal takyid ve tahditleri hiç bir zaman nazara alınmadığına ve bu sebeple vergi nisbetlerinin tayininde ithalâtı olan veya olmayan tarife pozisyonları diye bir tefrik yapılmadığına göre, acaba bu hususta lâyihada neden yer verilmemiştir?

Bunun cevabını, yeni tarifenin ziraî ve hayvanî mahsullerimizi ihtiva eden pozisyon ve talî pozisyonlardaki vergi nisbetlerini eski tarifedeki mümâsili vergi hadlerle mukayese etmek suretile vermek mümkün olabilir. Bu hususta az çok bir kanaat sahibi olabilmek mülâhazasıle ziraî ve hayvanî mahsullere ait eski ve yeni tarifemizdeki ortalama vergi nisbetlerini zikredebiliriz:

	Eski tarifedeki ortalama vergi nisbeti (Kıymetinden)	Yeni tarifedeki ortalama vergi nisbeti (Kıymetinden)
Canlı hayvanlar	% 19.22	% 29.06
Yenilen etler ve sakatat	% 57.80	% 76.31
Mensei hayvanî iptidai maddeler	% 23.64	% 29.77
Değirmencilik mustahsalları	% 47.33	% 58.13

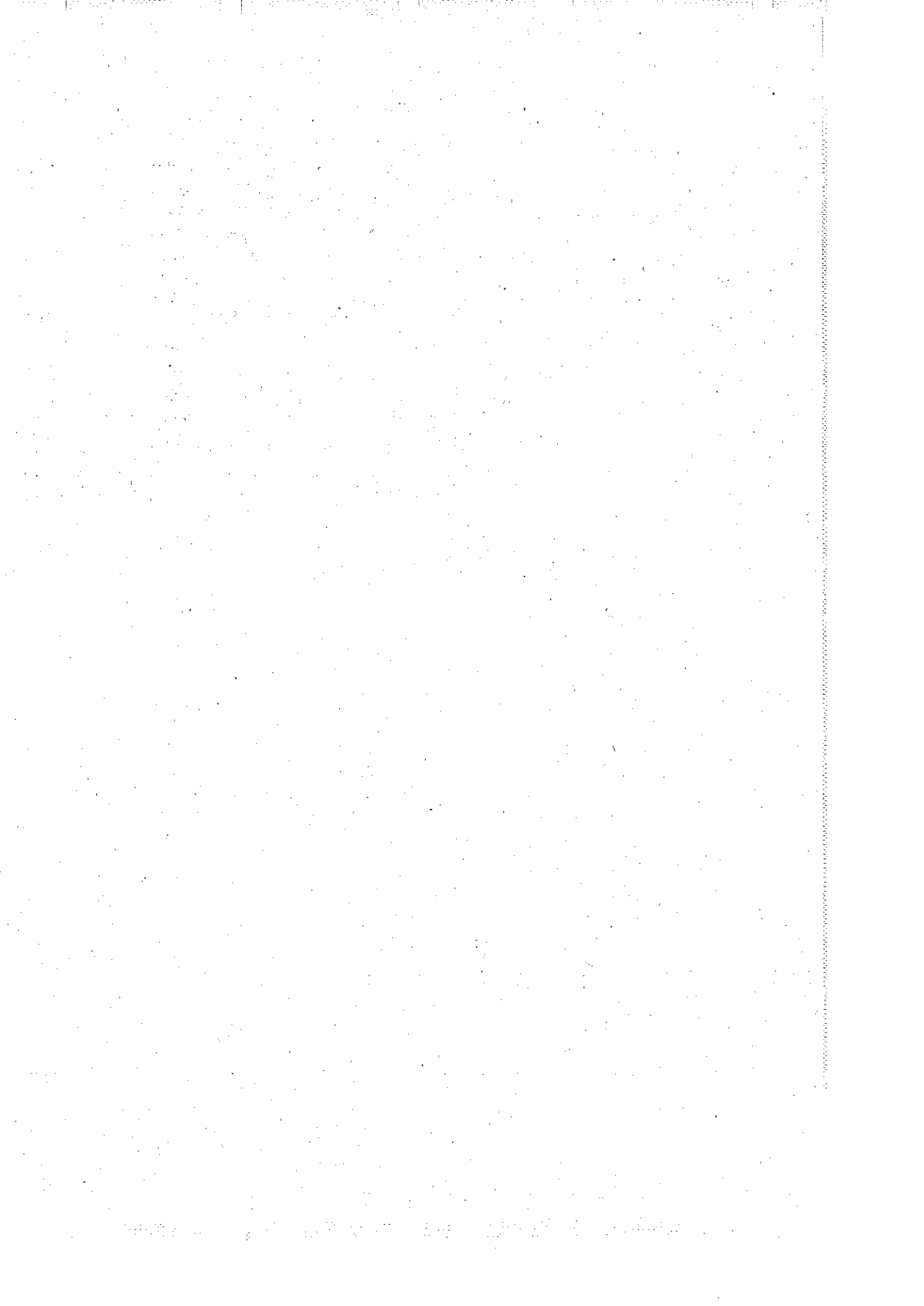
Bu rakkamlara göre memleketimizde yetişen bir çok hayvanî ve ziraî mahsullerin yeni tarifemizdeki vergi nisbeti eskiye nazaran bir hayli arttırılmış bulunmakta ve bunun da ileride serbest ithal rejimine geçildiği zaman memleketimizin ziraî ve hayvanî mahsullerini himaye maksadına matuf olduğu açıkça anlaşılmaktadır.

Tarifemizin malî karakterine gelince: Mucip sebepler lâyihasında (vergiler tahammül kabiliyeti ve ihtiyaçlara cevap verme dereceleri iyice

tartılmak suretile zarurî ihtiyaç maddelerinden lüks maddelere doğru artan nisbetler dairesinde...) denilmek suretile himaye haricinde kalan eşyaya ait vergi nisbetlerinin de arttırıldığına kısaca işaret edilmekte ise de, arttırma keyfiyetinin hemen hemen himaye haricinde kalan bütün eşyaya teşmil edildiği tarife pozisyonlarının tetkikinden anlaşılmalıdır. Şu duruma göre yeni tarifemizin malî karakterinin hami karakteri derecesinde bir ehemmiyet arzetmekte olduğunu kabul etmek gerekir. Bu da, bütçelerinde gümrük gelirleri belli başlı gelir kaynakları arasında yer alan her memleket için tabî görülmektedir.

Yeni tarifemizin muhtelif bakımlardan arzettiği hususiyetleri mutad konferans zamanına sığdırabilmek endişesile ancak umumî esaslar çerçevesi dahilinde tebarüz ettirmeğe çalıştım. Bu bakımdan bazı hususlar belki vuzuhsuz kalmış olabilir. Bu hususu kıymetli dinleyicilerimin nazarı müsamahalarına özür dileyerek arz ederim.

İstanbul, 26 Mayıs 1955



TÜRKİYEDE GELİR VERGİSİ TATBİKATI

Recep TURGAY

Eminönü Vergi Dairesi Müdürü

Vergi tatbikatı ile meşgul bulunan bizleri çalıştığımız sahada tetkikler yapmağa teşvik eden Maliye Enstitüsü mensubini genç ve güzide arkadaşlara huzurunuzda teşekkür etmeği bir borç bilirim. Bugünkü görüşmemizin mevzuunun ilmi bir tahlilini yapacak değilim. Gelir vergisinin memleketimizde nasıl tatbik edilmekte olduğunu müşahedelerimize müsteniden anlatmaya çalışacağım.

Sistemin tatbik seyrine muvazı olarak evvelâ:

1 — Sistemin mer'iyete girdiği 1950 yılı ile, kanunun şiddetle tatbik edilmiye başlandığı 1951 yılına kadar devam eden devredeki (buna intikal devresi de diyebiliriz) tatbikatı, sonra:

2 — 1951 yılından, geçen 17 Mayıs'ta kabul edilen 6582 sayılı kanunla esnaf muaflığının kaldırılmasının derpiş edildiği 1955 yılı sonuna kadar devam edecek devreye ait tatbikatı, göreceğiz ve daha sonra da:

3 — Sistemin islâhı hakkındaki fikir ve temennilerimizi açıklayacağız.

I

Gelir vergisinin 1950 - 1951 yılları (İntikal devresi) tatbikatı:

Zamanla her cemiyetin ilim, fen, san'at, ticaret ve sanayi sahasında mühim inkişaf lar kaydettiği malûmdur. Bilhassa ticaret ve sanayi kollarında vukua gelen ilerlemeler vergilerin büyük istihaleler geçirmelerini mucip olmaktadır.

Dünyanın bu gidişine uygun olarak memleketimizde de bilhassa ticaret ve sanayi kazançlarından alınan vergiler mühim tahavvüller kaydetmiştir. İktisadî durumu zirai bir karakter arzemesi sebebiyle memleketimizde eskidenberi vergiler daha çok ziraate istinat ettirilmiştir. Bu mahiyetteki âşar ve ağnam vergileri son zamanlara kadar yaşamıştır. Ve hâlen tahsil edilmekte bulunan hayvanlar vergisi bu vergilerin bakiyesinden ibarettir.

Devlet idaresinde tanzimatla başlayan islâhat vergicilik sahasına da sirayet etmiş ve tanzimatı takip eden senelerde ziraî vergiler yanında ticaret ve sanayi kazançlarından Fransızların (Patent) vergisi sistemine göre vergi alınması istenilmiş ve bu sistem evvelâ temettü vergisi, bilâhare biraz tadil edilmiş şekliyle kazanç vergisi olarak 1950 yılına kadar tatbik edilmiştir. 1950 yılında bu esas terk edilerek zamanımızın ihtiyaçlarına cevap verebilecek bir vergi aranmış, siyasi rejimlerdeki farklılara, içtimai ve iktisadi bünyelerindeki ayrılıklara rağmen dünyanın her tarafında gelir vergisinin bir vakıa olarak tatbik edildiği ve millî gelire sıkı sıkıya bağlı, onun tahavvülâtını yakından takip eden, umumî, muterakki ve şahsî bir vergi olduğu ve bütçe ihtiyaçlarına geniş mikyasta cevap verdiği nazara alınarak bu sistemin tatbikine geçilmiştir.

Gelir vergisinin hususiyetleri :

Filhakika gelir vergisinin bugün her tarafta ehemmiyetini artıran pek çok hususiyetleri vardır.

1 — Her şeyden önce bu sistem Devlete gelir temin etmenin en mantikî şeklidir. Bütün vergiler (bir kaçı müstesna) eninde sonunda gelirden alınmaktadır.

2 — Gelir vergisi intibak (incidence) bakımından en rasyonel bir vergidir. Çünkü bu sistemde vergi nereye vazedilirse orada kalır. Yani vergiyi ilk defa ödeyen kimse onu yüklenir. Mükellefin gelirinin toplamı üzerinden onun şahsî durumu nazara alınarak tatbik edilir. Fiyat makânizmasına tesiri pek ehemmiyetli değildir.

3 — Gelir vergisi bugünkü tahsil şekilleri bakımından (kazandıkça ödemek menbaında tevkif gibi) vergi sisteminin en elâstikî olanıdır. Bunun üzerinde nisbeten kısa sayılabilecek devreler içinde enflasyonu karşılayacak tadiller yapılabilir.

4 — İstihlâk vergileri piyasa üzerine aksi tesirler yaptığı, fakirler üzerinde zenginlere nazaran daha ağır yük teşkil ettiği halde, gelir vergisinin bu şekilde menfi bir tesiri yoktur.

5 — Gelir vergisi daha az müsavatsızlık yarattığı için müsavatçı gayelere en uygun bir sistemdir. Bu ve daha bir çok hususiyetlerine binaendir ki gelir vergisinin memleketimizce kabulü isabetli olmuştur.

Gelir vergisinin ilk tatbik yılındaki tesirleri:

Uzun zamandanberi tatbik edilen ve kökleri çok eski olan patent sisteminin ilgası ile yerine yepyeni bir sistemin ikamesinin başlangıçta

bazı tesirler husule getirmesi tabiidir. Tecrübe göstermiştir ki, umumî olarak alışılmış eski bir vergi yeni bir vergiye nazaran daha çok kabili tahammüldür. Bunun içindir ki, müellifler eskimiş ve hattâ gelenek arasına girmiş bir verginin daha az tesirli ve daha çok verimli olduğunu kabul etmişlerdir. Çünkü yeni bir vergi nazarı bakımdan ne kadar muhik görülürse görülsün mükelleflerde menfi bir tepki yaratır.

Bu mevzuda memleketimizin pek yakından tanıdığı Profesör M. Laufenburger şöyle bir mütalâa ileri sürmektedir. Bu profesöre göre, İngilizler bir asırdan fazla bir zamandanberi umumî irat vergisini (income - Taxe) ödemeği itiyat edinmiş ve bu vecibeyi muntazaman yerine getirmişlerdir. Halbuki Fransızlar ancak 1917 de tatbikine başladıkları gelir vergisine karşı daima mukavemet göstermişlerdir. Bunun iki sebebi vardır:

a) İtiyat (alışmak, habituation) bu verginin menfi tepkilerini hafifletir.

b) Mükellef iktisadî durumunu eski vergiye intibak ettirmiştir. Hattâ zamanla vergiyi başkasına intikal ettirmenin yolunu bulmuştur. Yeni vergiyi derhal intikal ettiremeyince bundan müteessir olur. Onun için eski vergiye iyi vergi, yeni vergiye kötü vergi diyenlerin bu sözleri halen değerini muhafaza etmektedir. Burada şunu kaydetmek icabeder: Bazı memleketlerde değil vergi inkılâbı, hattâ büyük tadiller bile o memleketin iktisadî ve içtimâî bünyesi üzerinde mühim tesirler ika etmiş ve hattâ bazı sarsıntılara sebep olmuştur.

Memleketimizde ise ne başlangıçta, ve ne de sonraları gelir vergisi büyük muhalefet ve mukavemetle karşılaşmamıştır. Çünkü kazanç vergisinde fiilen en ağır vergiyi hizmet erbabı ödüyordu. Bu geniş mükellef kitlesi gelir vergisini bekliyor ve istiyordu.

İlim adamları da kazanç vergisinin gayri âdil durumu üzerinde durarak, gelir vergisinin tatbikini teşvik ediyorlardı. Makul düşünen ticaret, san'at ve serbest meslek erbabı hakikati görüyor, herkesin kazancı ile mütenasip bir vergi ödemesini sağlayacak âdil bir sistemin tatbikinden endişe duymuyorlardı. Bunların dışında zevahire bağlı, akliyle hareket etmiyen, ve daha ziyade kazancının bir kısmını vergi olarak feda etmeğe alışmayan mükellefler ise bu verginin tatbikatından memnun görünüyorlardı.

Memleketimizde gelir vergisinin tatbik edilemeyeceği, edilse bile pek rentable olmayacağı iddiası ile ilk itirazları tüccarların, sanayicilerin, doktor ve avukatların mensup oldukları meslekî teşekküller yapmışlardır.

Fakat bu itirazların varit olmadığı beş senelik tatbikatla fiilen isbat edilmiştir [1].

İlk tatbik senesinde idarenin faaliyeti:

Gelir vergisi tatbikatına iyi bir istikamet vermek, verginin yerleşmesini sağlamak, tatbik edilmek istenilen sistem hakkında vatandaşları tenvir ve irşat etmek ve ilk senelerde mükelleflerin yapacağı hataları müsamaha ve anlayışla karşılamak suretiyle mükellefleri alıştırmaya bakımından en büyük rol idareye düşüyordu.

Filhakika idare ilk tatbik yılına hazırlıklı olarak girmiş, 1949 yılında gelir vergisini teşkilâta öğretmek ve bu vergiyi tatbik edecek elemanları lüzumlu bilgi ile mücehhez kılmak için muhtelif vilâyetlerde kurslar tertip etmiştir.

Hususî şekilde İstanbul'da tertiplenen kurslara da evvelâ dirigent vaziyetinde bulunanlar iştirak ettirilmiş ve mevzular bu elemanlara Hesap Uzmanları tarafından konferanslar halinde anlatılmış ve tereddüt edilen mevzular üzerinde karşılıklı münakaşalar yapılmak suretiyle mühim istifadeler sağlanmıştır.

Diğer tali memurlar için de bu kurslar tekrarlanmıştır. Her sene yapılan kurs çalışmalarında da inkişaf etmekte olan tatbikata ait bilgiler öğretilmektedir.

Diğer taraftan idare, gelir vergisinin tatbikine çok müsbet düşüncelerle başlamış bu sahada daima mükelleflerle iş birliği yapmaya gayret etmiştir. Kanununun mer'iyete girdiği aylarda vilâyetlerde açılan Danışma Büroları, kitap, broşür, radyo gibi yayın vasıtalarıyla vatandaşları tenvir için her türlü çareye baş vurmuştur.

Bundan başka idare ile mükellef münasebetleri tam bir anlayış ve karşılıklı itimat esasına göre yürütülmüştür. Hâlen de gerek vergi memurları, gerek kontrol cihazı azamî nezaket ve titizlikle öğretici ve ikaz edici bir şekilde faaliyet göstermektedirler. Vergi tatbikatında husule gelen zihniyet farkının memnuniyet verici olduğu muhtelif vesilelerle iş ve teşebbüs erbabı tarafından teyit ve ifade olunmaktadır.

İdarenin bu şekildeki hareketinin tesirleri pek müsbet olmuş ve mükelleflerin idareye olan itimatlarını arttırmıştır.

[1] Daha fazla malûmat için, Ali Alaybek, Gelir Vergisi Dâvamız, sahife 50 ye bak.

Bir senelik tatbikatın neticesi:

1950 senesi başında yürürlüğe giren gelir vergisi rejiminin bir yıllık tatbikatı randıman bakımından memnuniyet verici olmamıştır. 1951 mali yılı için 145 milyon liralık bir verim beklenirken alınan vergi beyannamelerine göre vergi tahakkuku 55 milyon liradan ibaret kalmıştır. Gerçi bir sene evvel mer'iyete girmiş bulunan yeni bir kanunun randıman tahminlerini tatbikat neticelerine istinat ettirmek imkânını bulamamış olan hükümetin yanlış tahminde bulunmasının da bu neticenin alınmasında rolü olmuştur. Esasen bu kısım hakkında o sene hükümetten gelen tahmin 98 milyon lira idi. Bu tahmin Büyük Millet Meclisi Bütçe Komisyonunca 145 milyon liraya çıkarılmıştı. Bu bakımdan tahmin edilen miktar o zamana göre biraz kabarıktı. Ancak o seneki milli gelirin ticaret ve sanayi isabet eden beş milyarlık miktarıyla, ticaret ve sanayi sektöründen tahakkuk etmiş 55 milyon lira vergi mukayese edilirse bunun vergiye mevzu olan milli gelir kısımlarının ancak % 2,2 sini belğettiği görülür. Bu nisbet ise düşüktür.

Bu netice,

1 — Kazanç vergisi usulü ve onun tatbikatının mükelleflerde hasıl ettiği itiyat ve mukavemetler gibi tali âmillerle,

2 — Gelir vergisi rejiminin doğuşunda esasa müteallik mühim boşluklar mevcut olması ve mezkûr kanunların müeyyide bakımından takviyeye muhtaç bulunması sebeplerinden ileri gelmiştir.

Aynı durumun müteakip senelerde de devam etmesine mâni olmak maksadile 5815 sayılı kanunla ceza müeyyideleri şiddetlendirilmiş ve hileli fiiller âmme suçu telâkki edilerek hapis cezaları ihdas edilmiştir. Vergi cezalarının şiddetlendirilmesi bazı itirazlara yol açmıştır.

a) İtiraz edenlerin iddialarına göre her verginin getirdiği varidatta mükelleflerin iş birliğinin mühim rolü mevcuttur. Buna yeni Türk vergisi sisteminde bilhassa ihtiyaç vardır. Esasen kanun vazı Vergi Usul Kanununun ceza hükümlerini hazırlarken hem Hazineyi korumağa, hem de büyük çoğunluğu teşkil eden dürüst mükelleflere emniyet hissi temin etmeğe çalışmıştır. Bu maksatla vergi suçlarını ağırlıklarına göre bir kaç gruba ayırmış ve cezaları buna uygun bir surette derecelendirmiş, pişmanlık müessesesiyle yanlış beyanda bulunanlara hatalarını vaktinde tashih etmek suretiyle cezadan kurtulmak imkânını vermiştir.

Gerçi ilk tatbik senesinde bazı hatalar olmuştur. Fakat mükellefler yeni bir vergi rejimine alışabilmek için muayyen müddete muhtaçtırlar. Bundan başka kaçakçılık fiillerine karşı kullanılabilecek en tedbirli vasıta

verilen beyannameleri kısa bir müddet içinde ciddi bir kontrole tâbi tutmaktır. Bu suretle mükellefler bilerek yaptıkları hataların derhal Maliyece keşfedildiğinin ve Usul Kanunundaki cezalara tâbi tutulduklarının farkına varmaları halinde ekserisi doğru yola sevk edilmiş olacaktı. Vergi cezalarının şiddetlendirilmesi azınlığı teşkil eden kötü niyetli kimseleri ihtiyata sevkedeceği gibi dürüst mükellefleri endişeye düşüreceklerdir [2].

b) Bu iddianın aksi kanaatlerde bulunanlara göre: Usul Kanunundaki hükümler malî idare ile mükelleflerin münasebetlerini karşılıklı itimat ve müsamahakârlık esaslarına dayandırmak maksadını çok aşmıştır. Vergi kaçakçılığı memleketimizde gelenek halinde yerleşmiştir. Böyle bir cemiyetin de kaçakçılık suçunun muayyen kalıplara sokulması onu teşvik ve teşci etmiştir.

Vergi Usul Kanununun ceza hükümleri cemiyetimizin örf ve âdetlerine ve içtimaî telâkkilerine uymamaktadır. Kanunun bir yıllık tatbikatı neticeleri müeyyidelerin yetersizliğini ve tesirsizliğini isbat etmiştir.

Diğer memleketlerde vergi ödememek için çift defter tutmak, sahte vesika tanzim etmek, defter kayıtlarını tahrif eylemek cemiyet aleyhine işlenmiş ağır suçlar teşkil etmektedir. Bu suçları işleyenlere kaçırılan vergilerin yalnız üç katı tutarında bir ceza tatbiki ile iktifa etmek suçla ceza arasında bariz bir nisbetsizlik teşkil eder. Hele her yıl adetleri 50 - 60 bini aşan beyannamelerin dayandıkları defter ve hesapların idarece ayrı ayrı incelenmesindeki imkânsızlık nazara alınırca cezaların şiddetlendirilmesi zarureti açıkça anlaşılır [3].

Her iki görüş çok esaslı hakikatleri ihtiva etmektedir. Filhakika vergi müeyyideleri konulurken o memleketteki vergi hakkındaki umumî telâkkiyi gözönünde tutmak lâzımdır. Bu telâkki her memlekette aynı seviyede değildir.

Meselâ İngiltere'de halk vergiden kaçmayı ağır bir hareket sayar. Fakat bir Fransız müellifinin yazdığına göre Fransa'da vergi kaçakçılığı, çok defa kanun vazının veya verginin tatbikine memur olanların niyetlerine karşı mükellefin zekâ ve hilesinin bir zaferi telâkki edilmektedir. Bu telâkki bittabi sakattır.

Memleketimizde ise maalesef vergi ahlâkı lâykiyle teşekkül edememiştir. Türk Cemiyeti içinde yaşayan millet ve memleket vazifelerini

[2] Ord. Prof. Dr. Neumark, Vergi Cezaları Meselesi, Cumhuriyet Gazetesi 16 Şubat 1954 tarihli nüshası.

[3] İ. Hakkı Ülkmen, Vergi Usul Kanununun Vergi Suçlarına Ait Hükümleri Üzerinde Yapılan Değişiklikler Hakkında Bazı Düşünceler, İktisat ve Maliye Mec. sayı 1, sahife 18.

lâyikiyle yerine getiren vatandaşlar mevcut olduğu gibi vergi kaçırانların sayısı da azalmış değildir.

Bir sistem ne kadar mükemmel olursa olsun o sistemin tatbik edildiği muhitlerin o sistemin icaplarını yerine getirecek evsaf ve karakterde olması lâzımdır. Memleketimiz maalesef bu bakımdan ileri gitmiş sayılmaz.

Meselâ 1952 senesinde yıllık gelir beyannamesi veren 58 bin mükelleften 20 bini, 1953 yılında 68 bin mükelleften 21 bini 2500 ve daha aşağı gelir beyan etmişlerdir [4]. Bu miktar ortalama ayda 150 - 200 lirahık bir gelir demektir. Bir odacı veya işçinin geliridir.

Burada şunu kaydetmek lâzım gelir ki, bu 2500 lira olarak beyan edilen gelirler içinde lüzumsuz yere verilen gayrimenkul sermaye iratları ile diğer bazı gelirlere ait beyannameler de mevcuttur. Bu gibi durumları nazara alırsak bu 20 bin mükellefin hepsinin vergi kaçırdığı neticesini çıkarmak doğru olmaz. Ancak Gelir Vergisi Kanunundaki Genel ve Özel şartlara nazaran bu vergiye tâbi bulunanların kazançları yerinde olan kimseler bulunduğu itibare alınırsa bu rakam memleketteki vergi kaçakçılığının şümülünü izaha kifayet eder.

Bu bakımdan vergi kaçırانları müessir şekilde cezalandırmak için müeyyideler konulması kanaatımızca yerinde olmuştur. Esasen idare ceza müeyyide tatbiki cihetine giderken azamî hassasiyetle hareket etmekte ve ceza hükümlerinin bilhassa cessurane bir tarzda vergi kaçırانlar hakkında tatbik edilmesine itina göstermektedir. Adli kaza mercileri ise mükellefler hakkındaki hapis, san'attan men' ve teşhir gibi cezalara nadir ahvalde hükmetmektedir. 1951 yılından bu tarafa bu şekilde mahkûm olanların adedinin bir kaç kişiyi tecavüz etmediği düşünülürse dürüst mükelleflerin bundan ürkmelerine sebep kalmaz. Diğer taraftan 1951 yılından sonraki devrede vergi randımanının artmasında ceza hükümlerinin tesiri bulunmadığını inkâr etmek biraz güçtür.

Bunun içindir ki, vergi cezaları hükümleri önleyici (Prevantif) (fonction) ni yapmıştır ve yapmaktadır. Hele bugünkü gibi şümüllü bir vergi tetkikinin ve kontrolunun yapılamadığı bir devrede vergi müeyyidelerinin vücuduna çok ihtiyaç vardır.

Kontrol cihazının şümüllü şekilde faaliyet gösterebilecek şekilde takviyesinden sonradır ki, ceza müeyyidelerinin hafifletilmesi mümkün olabilir.

[4] 1953 İstatistik Yılığın, sahife 490.

II

Şimdi gelir vergisinin şiddetle tatbika başlandığı 1951 yılından sonraki ve 1955 yılı sonuna kadar devam edecek devreye ait tatbikatın izahına gelmiş bulunuyoruz.

İçinde bulunduğumuz 1955 yılı da dahil olmak üzere verginin son dört yıllık inkişafını kısmen rakamlara, kısmen de müşahedelerimize istinaden tahlile çalışacağız. Şunu itiraf edeyim ki bize memleket çapında teferrüatlı bilgi verecek istatistikî malûmata malik değiliz. Son zamanlarda Maliye Vekâleti Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından hazırlanıp tetkik heyeti tarafından neşredilen iki bültenden maada memleket çapında elimizde malûmat yoktur. Maliye Vekâletinin bahsettiğimiz bültenlerinde ise verginin tahsilâtına ait rakamlar mevcut olup mükellef grupları, mükellef adetleri ve tahakkuk miktarları hakkında malûmat bulunmamaktadır.

Neşredilen 1951 - 1952 istatistik yıllıklarında hemen hemen hiç malûmata tesadüf edilememiştir. 1953 yılı istatistik yıllığındaki malûmatta pek noksanlıdır. Bu bakımdan izahlarımızı ancak son 1955 bütçe gerekçesindeki rakamlarla, İstanbulda toplanan rakamlara istinaden yapacağız.

a) Geçici rakamlara nazaran 1951 - 1954 senelerinde gelir, kurumlar vergileri mükellef adetleriyle bunların vergiye tâbi gelirleri ve tahakkuk eden vergiler ve bunlardan yapılan tahsilât miktarları şöyledir [5]:

Gelir vergisi (Yıllık tam mükellefiyete tâbi olanlar)

	1951	1952	1953	1954
Mükellef adedi (Yıllık beyanname veren tam mükellefiyete tâbi ve yalnız kâr gösteren mükellefler)	46,504	54,444	62,746	82,111 [6]
(1000 L.) vergiye tâbi gelir	278,260	533,491	701,627	1,002,342
(1000 L.) tahakkuk eden vergi	50,256	122,207	169,507	211,802
(1000 L.) tahsil olunan vergi [7]	209,204	299,809	394,180	485,000

[5] 1955 malî yılı bütçe gerekçesi, sahife 86.

[6] 1954 yılında beyanname veren bircümle mükellefler dahildir.

[7] Tahsilât kayıtları müsterek olduğundan ücretlere ait vergilerin diğerlerinden tefrikine imkân bulunamamıştır.

(Kurumlar vergisi)

	1951	1952	1953	1954
Mükellef adedi (yalnız kâr gösteren mükellefler)	1,014	1,104	1,171	1,590
(1000 L.) vergiye tâbi kazanç	147,181	300,226	346,051	385,271
(1000 L.) tahakkuk eden vergi	29,157	56,059	69,545	74,271
(1000 L.) tahsil olunan vergi	25,996	50,544	74,579	90,000

Bu rakamlar bize gelir vergisi sisteminin inkişaf seyri hakkında açık bilgi vermektedir.

Artış temposuna göre, 1955 yılında yıllık beyanname veren mükellef sayısı 90 bini geçecektir. Bu suretle 1951 yılından bu tarafa geçen beş yıl içinde mükellef sayısı yüzde yüz artmıştır. Esnaf vergisinin önümüzdeki yıldan itibaren kaldırılmasıyla 1956 yılında bu miktar tekrar bir misline yakın bir fazlalık gösterecektir. Zira 1954 yılındaki esnaf mükellef sayısı 115 bini gezici ve 303 bini sabit olmak üzere 418 bin civarındadır [8]. Verilen malûmata nazaran bunun 350 bini vergiden muaf olacağına göre geriye kalan 70 bine yakın mükellef gelir vergisinin şumulüne girecektir. Gelir vergisi mükelleflerinin gelirleri de 1954 yılından 1951 yılının 3 mislinden fazla artmıştır. Temin olunan hasılat da 50 milyondan 200 milyona çıkmıştır. Kurumlar vergisindeki artış daha da hızlıdır. Kurum mükellefleri adedi 1951 yılına nazaran yüzde yüz, kurum kazançlarında ise yüzde üç yüze yakın bir artış olmuştur.

Meselâ: 1951 yılında 25 milyon lira olan hasılat, bunun üç mislini de geçerek 1954 yılında 90 milyona yükselmiştir. 1949-1950 yıllarında kazanç vergisine tâbi beyannameli mükellefler adedi (Kurumlar dahil) 7500 dür. Ve vergiye tâbi matrah 147 milyon liradır. Alınan vergi de 47 milyon liradır. O halde yeni sistem kazanç vergisine nazaran beyannameli mükelleflerde 10 mislinden fazla bir varidat sağlamıştır [9].

1955 yılı Mart ayında gelir vergisi tahsilâtı en yüksek rakama 139 milyona yükselmiştir. Geçen sene bu miktar 98 milyon lira olduğuna göre bu seneki gelir vergisi tahsilâtı geçen senekinden % 37 fazladır.

b) Gelir vergisine dahil mükellefiyet grupları itibariyle tahakkuk eden vergi miktarı ve mükellef adedi bakımından şehrimizde durumun tetkiki faydalı görülmüştür.

[8] Selâhattin Tuncer, İktisat ve Maliye Dergisi, sayı 10, sahife 23.

[9] 1955 mali yılı bütçe gerekçesi, sahife 87.

TANZİM TARİHİ: 20.5.1955

İstanbul Şehri (Kazalar hariç) 1951, 1952, 1953, 1954 ve 1955 mali yılları Mayıs ayı ortası itibarıyla tahakkuk eden vergi ve mükellef adedi.

Verginin nevi	T a h a k k u k					M ü k e l l e f a d e d i				
	1951	1952	1953	1954	1955	1951	1952	1953	1954	1955
Yıllık gelir	30,912,661	63,275,085	88,083,576	134,711,670	170,079,059	24397	24365	27098	31420	38541
Kurumlar	7,753,374	13,378,718	15,568,746	19,298,209	23,774,655	986	1008	1105	1199	1214
S. Esnaf	5,027,255	5,259,160	5,474,976	5,813,674	5,436,113	34829	34655	36122	37292	32905
Gezici esnaf	1,482,157	1,453,133	1,641,348	1,827,255	1,617,635	20957	16904	17783	19787	15592
Mad. 80	32,486,729	44,879,358	58,566,590	75,248,901	22,551,173	36546	46859	15498	18280	19234
Mad. 82	6,944,785	15,613,074	21,855,078	25,930,454	27,362,818	996	1263	1395	1574	1110
Gözürlü ücret	1,042,887	1,053,103	886,665	934,115	383,257	44220	40141	37818	35611	15638
G. S. Meslek	133,160	150,527	129,858	139,595	121,246	1119	1090	1010	894	857
Y e k ü n	85,733,008	145,057,158	192,206,887	261,898,873	251,325,956	184050	166285	137769	146007	122491

80 inci maddenin mükellef adedi evvelâ müstahdem miktarına göre tesbit edildiği halde bilânare müesseseye adedine göre tesbit edilmiştir

Bu cetveldeki rakamları muhtelif yıllar itibariyle tetkik edecek olursak, yıllık gelir beyannamesi veren mükelleflerle, kurumların vergilerindeki inkişaf biraz evvel açıkladığımız durumu teyit etmektedir.

Sabit esnafın ödediği vergi hep aynı miktarı muhafaza etmekte, mükellef adedi de hafif bir artış kaydetmektedir. Gezici esnaf mükelleflerinin durumu da aynıdır. Ancak mükellef adedi 1951 yılına nazaran düşüklük kaydetmiştir. Bu düşüklük kontrol noksanlığından ileri gelmiştir. Yapılan tahminlere göre İstanbulda 60 bin gezici esnaf mevcuttur. Kontrol noksanlığından bunun üçte biri dahi teklif edilmiş değildir.

Gelir Vergisi Kanununun 80 inci maddesine göre hizmet erbabıyla serbest meslek kazançlarından tevkif edilen vergilerde de yüzde yüzden fazla bir artış mevcuttur. Aynı kanunun 82 nci maddesi gereğince menkul sermaye iratlarından tevkif edilen vergilerdeki artış da aynı inkişafı göstermektedir.

Götürü ücretle götürü serbest meslek erbabının vergilerine gelince: bunlar da 1951 yılına nazaran bir azalma mevcuttur. Bunun sebebini verginin bünyesinden ziyade vergi daireleri tarafından umumî kontrollerin yapılamamış olmasında ve mühim bir mükellef grubunun vergi dışında kalmasında aramak lâzımdır.

c) 1954 senesi Mart ayındaki durumla, 1955 senesi Mart ayındaki durumun mukayesesi bize verginin inkişaf seyri hakkında yepyeni bir bilgi verecek mahiyettedir.

Bu sene Mart ayında İstanbulda Vergi Daireleri 105 bin mükellefe 181, 629, 000 lira vergi tahakkuk ettirmiş olup bunun yarısından fazlası tahsil edilmiştir.

1954 yılı Mart ayında 99 bin mükellefe 142, 907, 504 lira vergi tarh edildiğine göre bu yıl mükellef adedinde 6 bin ve tahakkuk ettirilen vergi miktarında 38, 722, 375, liralık bir artış hasıl olmuştur. Böylece şehrimizde vergi ve mükellef adedi en yüksek rakama erişmiştir. İstanbulda en çok 30 Mart günü vergi tahakkuk ettirilmiştir. O günkü tahakkuk miktarı 26 milyon liradır. Bunun 14 milyonunu Eminönü Vergi Dairesi tahakkuk ettirmiş ve o günkü tahsilâtı da 8 milyon bulmuştur.

Bu mukayeseler bize gelir vergisinin memleketimizde yerleşmekte ve inkişaf etmekte olduğunu göstermektedir. Önümüzdeki yıldan itibaren esnaf muaflığının ilgasiyle sistemi engelleyen bir gedik kapanmış bulduğundan bu inkişafın daha da hızlanacağı söylenebilir.

Gelir Vergisi her mükellefe isabet eden vergi yükü, milli gelirle olan münasebeti, Devlet gelirleri arasındaki ehemmiyeti bakımından tetkik etmek faydalı olur.

d) Gelir Vergisi yükü ve Millî gelire münasebeti:

Burada şunu tebarüz ettirelim. Vergi yükü bakımından Garp memleketleriyle memleketimiz mukayese edilecek olursa memleketimizin daha ferah bir durumda olduğu anlaşılır. Türkiye'de ziraî nüfus gelir vergisine tâbî değildir. Nüfusun takriben beşte dördü kazanç mükellefiyeti dışında bırakılmıştır. Gelir ve esnaf vergileri mükelleflerinin kazançları üzerinden hazineye ödedikleri nisbette diğer yerlerden daha çok azdır. İthalât, istihlâk ve tedavül vergilerinde ise, bizde ve hariçte mükellefiyet nisbetlerinin aşağı yukarı aynı seviye civarında olduğu göze çarpmaktadır. Veraset vergisi ve harçlar umumiyetle Türkiye'de daha hafiftir.

Avrupa ve Amerika'da vergi yükünün millî gelire nisbeti % 20 ilâ 36 arasında değişmektedir. Her ferd kazancından vasati olarak üçte veya beşte birini Devlete ödemek mecburiyetindedir. Türkiye'de 1953 senesine ait istatistiklere göre 13.883 (milyon) lira tutan millî gelirden yapılan vergi tahsilâtı 2. 053. 503. 199 liradır. 22. 473. 000 adet nüfustan herbirine düşen gelir 617. 76 lira vergi 91. 37 lira, vergi yükünün millî gelire nisbeti % 14,79 liradır [10].

Halbuki diğer memleketlerde bu miktar bizdekinin iki mislinden fazladır. Meselâ İngiltere'de bu nisbet (% 37,65), Fransa'da (30,40), Belçika da (27,57), Amerika'da (26,26), İtalya'da (22,89), Danimarka'da (20,76) dır [11]. Bu rakamlardan anlaşıldığına göre memleketimizde halkın vergisi diğer memleketlere nazaran oldukça hafiftir.

Cari piyasa fiyatlarına göre 1952 yılında 14 milyar 210 milyon lira olarak hesaplanan gayri safi millî istihsalın 6 milyar 177 milyon lirası ziraatten elde edilmektedir. Bu da gelir vergisinden muaf bulunmaktadır. Ziraatten sonra en büyük yeri ticarî ve sınaî gelir işgal etmektedir. Gelir vergisi bakımından ticarî kazanç sayılan ticaret, sanayi, maden ulaştırma ve inşaat işlerinin 1952 yılı gelirleriyle (5,50791 milyon) umumî millî gelirin (14, 210 milyon) yarısına yaklaşmaktadır. Bunun da bir kısmını kârîne usulünde vergi ödeyen esnaf mükelleflerinin kazançları teşkil etmektedir. Yapılan tetkik ve tahminlere göre gerçek kişiler tarafından elde edilen ticarî kazançlardan yarısı gelir vergisinin şümulü dışında kalmakta ve esnaf mükellefiyetine tâbî olmaktadır. Bu duruma göre vergi yükü için gelir vergisine muvakkat % 25, diğer bir ifade ile % 12 olarak hesaplanan vergi yükünün ancak % 3 ü gelir vergisine ait bulunmaktadır.

[10] Nazif Oker, Türkiye'de vergi yükü Maliye Vekâleti Tetkik Kurulu neşriyatı, 1955.

[11] Nazif Oker, Türkiye'de vergi yükü Maliye Vekâleti Tetkik Kurulu neşriyatı, 1952.

1955 mali yılı için gelir ve kurumlar vergisi hasılatı olarak 645 + 110 = 755 milyon lira tahmin edilmiştir. Bunun 16 milyarlık millî gelire [12] nisbeti % 25 civarındadır.

O halde gelir vergisi millî gelirin ancak bu miktarını massedebilmektedir. Halbuki diğer memleketlerde bu miktar (% 7 + % 8) olduğu halde halk için büyük ağırlık teşkil etmemektedir. Memleketimizde her sene millî istihşâl artmaktadır. Ve en büyük artışı ziraat sektörü sağlamaktadır. Bu hasılat ise gelir vergisinden muaf bulunmaktadır. Gelir vergisine tâbi ticaret sanayi, gelirlerinin bir kısmı ise esnaf vergisine tâbidir. Ve millî gelirle alâkası yoktur. Bu bakımdan gelir vergisiyle millî gelir arasında bir bağ kurmak güçtür.

Buna rağmen ortada bir hakikat vardır ki o da gelir vergisi millî gelire muvazî bir artış kaydetmektedir.

e) Gelir Vergisinin Devlet Gelirleri arasındaki nisbi ehemmiyeti:

Vasıtalı vergilerle vasitasız vergilerin Devlet gelirlerindeki nisbeti vergi adaleti bakımından üzerinde durulan önemli bir mevzudur. Her iki verginin gelir vergisi sisteminin tatbikine başlandığı 1951 yılından sonraki nisbet durumu şöyledir:

(Nisbetler yüzde itibariyle) [13]

Yıllar	Vasitasız	Vasıtalı	Yekûn
1951	27,98	72,02	100
1952	28,62	71,38	100
1953	31,83	68,17	100
1954	32,53	67,47	100
1955	38,89	61,11	100

Görülüyor ki, vasıtalı vergiler bütçede vasitasız vergilerden daha mühim bir mevki işgal etmektedir. Bugünün siyasi, iktisadi ve mali zaruretleri karşısında vasitasız vergiler hasılatı son derece münkesif bulunan yabancı devletlerin bütçelerinde dahi vasıtalı vergilerin elan önemli bir yeri bulunduğu gözönüne alınırsa bu netice normal telâkki edilebilir.

Ancak 1951 den bu tarafa Devlet gelirleri içinde vasitasız vergiler nisbetini % 30 civarında değiştirmiş ve vasıtalı ve vasitasız vergiler arasındaki nisbet daha mutedil ve daha mütevazın hale gelmeye başlamıştır.

[12] 1955 mali yılı bütçe gerekçesi, sahife 12

[13] 1955 yılı Bütçe Gerekçesi, sahife 86.

Nitekim 1951 yılında vergi hasılatı içinde % 72,02 olan vasıtalı vergiler nisbetinin 1955 de % 61,02 ye düşeceği ve 1951 yılında aynı hasılat içinde % 27,98 olan vasıtasız vergiler nisbetinin (% 38,95) e yükseleceği tahmin olunmuştur.

Vasıtasız vergilerin bu şekilde inkişafında gelir vergisi en mühim rolü oynamaktadır. Şayet Muamele Vergisi Kanunu tadil edilir ve nisbetleri indirilir ve bazı sanayi sahalarında ilk imale gidilmek suretiyle vergiye matrah olan kıymet düşürülürse vasıtalı vergiler hasılatı azalacak, vasıtalı ve vasıtasız vergiler arasındaki nisbet daha mutedil bir hal alacaktır.

Maamafih yalnız başına gelir vergisi bu islâhat yapılmadan da yavaş yavaş bu neticeyi temin edecek kuvvette gelişmektedir.

Görülüyor ki, gelir vergisi memleketimizde yerleşmeğe, beklenen fonksiyonunu yapmaya başlamıştır. Ve iyi bir yolda inkişaf etmektedir. Bu durum sistemin tatbiki takaddüm eden devrelerde ve halen yapılan itirazların varit olmadığını fiilen isbat etmiştir.

Bunu bugün bir realite olarak kabul ederek sistemi inkişaf ettirecek ve tatbikatta görülen aksaklıkları izale edecek tedbirleri almak en doğru hareket olur.

Şimdi mevzuumuzun üçüncü kısmına, verginin islâhı hakkında alınması gereken tedbirlere gelmiş bulunuyoruz.

III

Benden evvelki konferansçı arkadaşlar verginin bünyesinde yapılması gereken islâhat hakkında çok isabetli açıklamada bulundular. Ben de bünyevî tedbirlere kısaca temasdan sonra vergiyi tatbik eden organizasyon bakımından alınması gereken tedbirleri izaha çalışacağım.

A — Sistemin bünyesiyle alâkalı islâhat:

1) Hepimizin malûmu olduğu üzere gelir vergisinin doğuşunda sakatlık mevcuttur. Ticaret ve san'atla işigal edenlerin ekserisi esnaf vergisi adı altında reel bir vergi ile teklif edilmiş, zirai kazançlar vergiden muaf tutulmuş, bu suretle vergi reformu ile tahakkuk ettirilmesi düşünülen vergi karşısında eşitlik ve adalet fikri temelinden sarsılmış ve bilhassa esnaf muaflığı sistemin inkişafını engelleyen bir âmil olmuştur.

Gelir vergisinin islâhı yolunda 1952 yılındanberi Maliye Vekâletince mühim gayretler harcanmıştır. Bu çalışmaların gayesi gelir kurumlar vergileriyle Vergi Usul Kanununun esaslı tadilini istihdaf etmektedir.

Halbuki bu şekildeki islahat teşebbüsü şimdilik geri bırakılarak 17 Mayıs'ta Büyük Millet Meclisinde kabul edilen 6582 sayılı kanunla Gelir Vergisi Kanununda esnaf muafiyeti hakkında konulmuş bulunan umumî ve hususî şartlar daraltılmış ve daralan çerçeve içine giren sabit ve gezici esnafın da vergisi kaldırılmıştır. Bu tadil yapılırken de esnaf zümresinin bir kısmının tamamen gelir vergisi içine alınması, fakat gelirleri asgarî maiyet haddi altında ve civarında bulunanlara vergi tarh etmemek düşüncesinden hareket edilmiştir.

Çünkü kanunun muafiyetin özel şartları yıllık bürüt miktarı 3000 lirayı (ki bu 1500 liralık net miktara tekabül etmektedir) geçmeyen kazançları vergi dışı bırakacak şekilde tayin olunmuştur. Gelir vergisinde kabul edilen azamî geçim haddi 1440 lira olduğuna göre istisna edilecek esnaf kazançlarıyla geçim indirimi miktarı arasında bir muvazene tesisi istenilmiştir.

Bu esas 1947 yılında gelir vergisi projesi ve 1952 yılı tadil tasarısı hazırlanırken üzerinde durulan bir mevzu olmuştur. Nitekim 1947 yılı Hükümet tasarısını incelemiş olan geçici komisyon raporunda «Esnaf esasen sermayeden ziyade bedenî çalışmalarıyla ancak geçimlerini sağlayabilecek kadar kazanç temin eden bir zümre olması ve dolayısıyla bunları tamamen gelir vergisi içine alıp beyanname verdirmek fakat geliri asgarî maiyet haddi altında kalanlara vergi tarh etmemek düşünülebilirdi. Bu takdirde idare ve mükellefler lüzumsuz bir takım külfetlere katlandırılmış olurdu» denilmek suretiyle bu şekil mahzurlu görülmüştür.

9.6.1952 tarihinde Büyük Millet Meclisine sunulan tadil tasarısında da esnaf muafiyeti yerine bir götürü usul ikame edilerek esnaf durumunda bulunanlar gelir vergisi şumulüne alınarak şahsî bir vergiye tâbi tutulmak istenilmiştir. Bu tasarıda da götürü usule tâbi olma şartları bugünkü hadlere yaklaşacak derecede daraltılmış ve o zaman bu usul geniş bir mükellef kitlesinin vergi dışı bırakılmasına tercih edilmiştir.

Acaba kabul edilen yeni kanunla götürü usul de terk edilerek 350 bin kişi tutan ticaret ve san'at erbabının vergi dışı bırakılması memleketimiz realiteleri bakımından yerinde mi olmuştur?

Filhakika esnaf, yaptığı iş sermayeden ziyade bedenî mesaisine dayanan ve kazancı ancak geçinmesine yetecek derecede bulunan kimse olarak tarif edilmektedir. Yeni kanuna göre bu gibi kimselerin bir yıllık esnaf kazancı da bürüt 3000, net 1500 lira civarında bulunacağına göre bu miktar kazancın vergi dışı bırakılması nazari bakımdan az kazançlardan vergi almamak prensibini güden içtimâî düşünceye uygundur. Fakat tatbikatta bu gaye tahakkuk edecek midir? ve yeni kanunun ne gibi tesirleri olacaktır? Bunu tesbit edebilmek için yeni kanunla kabul edilen esaslara bir göz atmak lâzımdır.

a) Kanunda esnaf muaflığı için tayin edilen umumî şartlardan iş yerinin gayri safi iradının 180 lirayı geçmemesi derpiş olunmuştur. Yeni kanunda halen 1940 iratlarına yapılan % 50 zam ile, 1947 den sonraki % 35 tenzil nazara alınacaktır. Bu böyle olunca tayin olunan 180 lira had oldukça düşüktür. Bilhassa İstanbul, Ankara, İzmir, Adana ve Mersin gibi büyük şehirlerde ayda 15 liradan bir az fazla kira ödeyen ve hakikaten esnaf durumunda olan bir çok kimseler tüccarlar gibi defter ve kayıt nizamına tâbi olacaklar belki de bu yüzden zor duruma düşeceklerdir. Hele Millî Korunma Kanununun kira tahditleri kaldırılır ve yeni tahrir yapılırsa hemen hemen vergiden muaf sabit esnaf kalmıyacaktır.

b) Kanunun tanziminde esnaf sayılması lâzımgelenlerin kazancı yılda 3 bin lirayı geçmemesi gerekeceği, ve bu miktar kazancın perakende satışlarda % 15, ücret karşılığında yapılan işlerde % 50, nakliyat işlerinde % 25 nisbetinde bir kâra tekabül edeceği faraziyesine istinat edilmiştir. Kanun vazı tarafından hangi inceleme ile bu nisbetlere dahil olduğunu anlamak biraz güçtür.

Kanunun metninin tetkikinden: sermayeden ziyade bedenî kuvvetle çalışan ve sahibinin geçimini sağlamağa ancak kâfi gelen bir miktarla kanunun bilhassa perakendeciler için tanıdığı mübayaa haddine tekabül eden kâr haddi arasında bariz bir tezat göze çarpmaktadır.

Zira küçük ticaret işleri ile kabul edilen 20 bin liralık mübayaa haddi perakende ticarete zamanımızda % 50 den az bir kârla çalışılmadığı (Tekel mamulleri - şeker, millî piyango, damga pulu ve bunlar gibi emtia-da alım satım hadleri Maliye Vekââletince tayin olunacaktır) [14] mütearife halinde bulunduğuna göre bu miktar bir satış en az yılda 10 bin lira bir kâr ifade etmektedir. Böyle bir işle iştigal eden şahsı ise sermayeden ziyade bedenî çalışması ile geçimini ancak sağlamağa yeter derecede kazanç elde eden bir kimse olarak kabul etmeğe imkân yoktur. Esnafın yıllık kazancının en az geçim haddinin altında kalacağı düşünülüşüne göre yıllık mübayaa haddinin en çok 3 - 6 bin lira olarak tesbiti icabederdi.

c) Kontrol kifayetsizliği ve hattâ bazı iş neveleri için imkânsızlığı yüzünden yeni kanuna göre gelir vergisine tâbi tutulması icabeden ücretlerin halen ödemekte oldukları maktu vergiden de kurtularak büsbütün vergisiz kalmaları gibi bir durumun hasıl olmasından endişe edilebilir.

2 — Üzerinde durulacak mühim bir mesele de vergi beyanıdır. Vergi bildirilen matrahlardan alındığından mükellef beyanının gelir vergisinde

[14] Aynı kanunda, madde 1.

büyük önemi vardır. Bunun içindir ki, kanundaki hükümlerin mükellefi doğru beyana sevkedecek vüruh ve kuvvete sahip olması lâzımdır.

a) Son beş senelik tatbikat göstermiştir ki mükellefleri en çok şikâyete sevkeden cihet bilhassa Gelir Vergisi Kanununun beyana ait hükümlerinin kâfi derecede vazih olmamasıdır.

Meselâ gelirin toplanmıyacağı halleri gösteren 71 inci madde hükmü kâfi derecede vazih olmadığından tatbikatta bir çok ihtilâflara yol açmaktadır. Kanunda aile gelirinin toplu olarak vergiye tâbi tutulacağına dair sarih bir hüküm mevcut değildir. 71 inci madde bu hususta sakittir. Ne gibi hallerde toplamamın ihtiyarî olacağını gösteren 72 nci maddenin âile gelirine ne suretle tatbik olunacağı sarih bir hükme bağlanmamıştır.

Keza 79 uncu madde hükmünde de aynı durumu müşahade etmek mümkündür. Bu maddede aile geliri iktisap edildiği zamana ve iktisap şekline göre parçalanarak vergiye tâbi tutulmaktadır. Aynı şahıs bir kısım mallarının gelirinden dolayı aile içinde, bir kısım mallarının geliri için müstakillen beyanname vermek mecburiyetinde kalmaktadır. Bu ise karışıklık yaratmaktadır. Bu yüzden muhtelif şehirlerdeki ve hattâ İstanbuldaki vergi daireleri arasında tatbikatta ayrılıklar zuhur etmekte ve mükelleflerin idareye karşı itimadı sarsılmaktadır. Kanundaki bazı hükümler yüzünden de bir çok kimseler lüzumsuz yere yıllık beyanname vermek külfetine katlanmaktadır.

b) Diğer taraftan mükellefleri doğru beyana sevkedecek hükümler de pek kuvvetli değildir. Bunu temin için bazı mükelleflere tatbik edilen asgarî kâr ve gider beyanı hükümleri tatbikatta işlememektedir. Bunun içindir ki, mükellefleri dahi şümulü bir beyana, servet beyanına tâbi tutmak lâzımdır. Çünkü gelir en çok servetle alâkalıdır.

Malûm olduğu üzere servet mefhumu gelir mefhumundan farklıdır. Servet de gelir gibi sübjektif bir varlıktır. Fakat gelirin ifade ettiği şey hakikî veya hükmi bir şahıs tarafından muayyen bir müddet içinde elde edilen iktisadî bir tasarruf fazlası (Surcroit de la puissance de disposition economique) olduğu halde servet bu şahısların muayyen bir anda ellerinde mevcut bulunan iktisadî kıymetlerin yekûnunu ifade eder. Gelir alâkah kimsenin ihtiyaçlarını tatmin ettikten sonra artanı servetin teşkili veya tezayüdü intaç eder. Servet bir taraftan da gelirin kaynağını teşkil eder. Ve fevkalâde hallerde gelir gibi geçici olarak bazı ihtiyaçların tatminine tahsis edilir [15].

Bu sebeple gelirle servet arasında sıkı bir iktisadî münasebet mevcuttur. İktisadî hayatta servet normal olarak gelirle artar. Veraset

[15] Gelir vergileri Teorik ve pratik, Dr. H. Neumark, sahife 4.

veyahut sair suretlerle vaki tahavvüller arizidir. Şahsi servet bilindikten sonra bunu arttıran gelir miktarının tayin ve tesbiti kolaydır. Bir mükellef şahsi servetini beyan edince diğer taraftan kazanç ve iratlarını doğru olarak bildirmeğe mecbur kahr. Bu suretle memleketteki effectife gelirin kontrolü da imkân dahiline girer. Son yıllarda memleketimizde gelir mükellefi olan bazı kimselerin bildirdikleri gelir miktarlarının fevkinde servet temin ettikleri ve hiç olmazsa yaşama seviyelerinin gerektirdiği masrafların beyan ettikleri gelirlerle gayri mütenasip bulunduğu görülmektedir. Bu da yapılan beyanların hakikate uymadığını göstermektedir.

Nitekim bu noksanlığın farkına varılarak servet beyanı esasının gerçekleştirilmesi için 1952 yılı tadil tasarısına hüküm konulduğunu memnuniyetle müşahede etmekteyiz.

3 — Gelir Vergisi Kanunundaki hükümler gayri vazih, müphem ve bir çok ahvalde de prensiplerden inhiraf etmiş bulunmaktadır. Hattâ daha ileri giderek diyebiliriz ki, mevcut hükümler bir çok ahvalde sakıt kalmakta ve ihtiyacı karşılamamaktadır.

İçerisinde çok Variation'ları ihtiva eden büyük bir sistemin 110 maddelik bir kanun halinde formüle edilmesi fikrimizce yanlış bir harekettir. Gelir Vergisi Kanununun her türlü ihtiyacı karşılayacak şekilde daha mufassal ve daha vazih olarak yeni baştan yazılması lâzımdır.

Vergi hukukumuzun temelini teşkil eden Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanununa nazaran daha mufassal olarak kaleme alındığından bugünün bir çok ihtiyaçlarını karşılamaktadır. Beş senelik tatbikatla tebellür eden duruma göre, o da bir revizyona tâbi tutulmalıdır. Kurumlar vergisinde de vaziyet aynıdır. Bilhassa vergi mükerrerliğine sebebiyet veren hükümlerin ıslâhı gerekmektedir.

4 — Gelir vergisinin nisbeti arttırılmalı mıdır? Benden evvelki konferansçı arkadaşlar gelir vergisi nisbetinin arttırılmasının muvafık olacağı ve memlekette hasıl olan gelirin tasarruf edilerek verimli sahalara yatırılmasının temin edilebileceği ve tatbik edilmekte olan vergi tarifesinin diğer memleketlere nazaran hafif olduğu bu sebeple bu hareketin müsbet tesiri olacağı, mütalâasında bulundular. Biz ise;

Bugün bir nisbet (irtifa) problemi değil bir matrah (kaide) meselesi mevcut olduğu ve gelir vergisi tarifesinin bir kaç sene daha arttırılması düşüncesindeyiz.

Bilindiği gibi müterakki vergi sisteminde gelirin en büyük kısmının vergi olarak müsaderesine yer vermemek maksadiyle muayyen bir hadden sonra vergi nisbetinin arttırılmasına nihayet verilir. Ve o hadden itibaren

artık mütenasip vergi yani değişmiyen tek bir nisbet tatbik olunur. Mütarakki vergi yüksek gelir kısımları için % 35 - % 50 arasında durdurulabileceği gibi, daha yüksek nisbetlere yani yüzde (70 ve 80) e kadar da çıkarılabilir. Bu durdurma haddi vergi tarifesinin tesbitinde güdülen maksada göre değişir.

Memleketimizde de gelir vergisinin tarifesi hazırlanırken *malî gaye gözönünde tutularak verginin en düşük gelir seviyesinin biraz yukarısında başlatılması, ve çok verimli olan orta gelirlerde büyük bir varidat temin edecek bir seviyeye yükselmesi ve vergi nisbetinin fazla ağırlaşmasının mükellefte uyandıracağı mukavemet sebebiyle pratik bir faydası olmayacağı ve çok yüksek olan gelirlerin mahdut bulunması yüzünden veriminin düşük olacağı esastan hareket edilmiştir.* Ayrıca vergi yükünün iktisadi hayatı tazyik etmemesi ve mükellefleri vergiden kaçınma çarelerini aramaya sevk etmemesi düşünölmüştür.

Bu iki gaye iledir ki, tarifede 8 nisbet kademesi tesbit olunmuş ve bu kademelerin en sonuncusunda gelir 150 bin lirayı bulmuştur. Vergi nisbeti müterakkilikte % 50 ye kadar çıkarılmış ise de fiilî nisbet 150 bin liralık gelir için % 40 olarak tesbit edilmiştir. Yani Hükümet tasarısında vergi nisbetinin azamî ve fiilî miktarı % 40 olarak teklif edilmiştir [16]. Büyük Millet Meclisi o zaman malî ve iktisadî düşöncelere daha fazla yer vererek % 40 nisbetini % 35 e indirmiştir. Hâlen tatbik edilen tarifeye göre gelir vergisinde müterakkilik % 15 nisbetinden başlamakta ve gelir dilimlerine göre yükselerek yüz bin lirada durmakta ve bu miktar ile yukarıdaki gelirlere mütenasip bir surette % 35 nisbeti tatbik olunmaktadır.

Geçenlerde Büyük Millet Meclisine sunulan Kanun Tasarısı ile bu mütenasip vergi nisbetinin % 35 den % 45 e çıkarılması ve bunu yaparken müterakki nisbet şimdiki gibi, 100 bin lira ile 150 bin lira arasında % 50, ve 150 bin lira ile 200 bin lira arasında % 60 nisbeti tatbik edildikten sonra 200 bin lira da durdurulması, 200 bin lira ve daha yukarısı için % 45 nisbetinde mütenasip vergi alınması istenilmiştir.

Acaba Gelir Vergisi Kanununun kabulü sırasında vergi nisbetinin mütedil olarak tesbitini gerektiren mülâhazaları bertaraf edecek veya bunların ehemmiyetini azaltacak yeni bir durum hasıl olmuş mudur?

a) Gerçi yukarıda arzettiğimiz gibi gelir vergisi hasılatı her sene % 30 civarında bir artış kaydetmekte ise de, bu artışta Kore Harbinin başlangıcındanberi devam eden konjonktür artışı dolayısıyla vukua gelen fiyat yükselişinin tesiri olduğunu itiraf etmek lâzımdır.

[16] Gelir Vergisi Gerekeesi, sahife 38.

Her gün şahidi olduğumuz muhtelif hâdiseler bize memleketimizde vergi kaçakçılığının mevcut olduğunu göstermektedir. Nitekim bugün memleketimizde Hesap Uzmanları, Maliye Müfettişleri ve Kontrol memurlarının çoğunun mesailerinin mevzuunu kaçakçılık hâdiseleri teşkil etmektedir. Bu yüzden inceleme elemanları normal tetkik yapamamaktadırlar. Böyle bir muhit içinde vergi nisbetlerinin arttırılması vergi mukavemetini vergi kaçakçılığını çoğaltır ve dürüst mükelleflerin aleyhine neticeler verir.

Vergi nisbetlerinin arttırılması İngiltere, Amerika gibi içtimai vazife telâkkisi kuvvetli olan memleketlerde vergi kaçakçılığını çoğaltma yolunda bir tesir yapmıyabilir. Fakat memleketimizde olduğu gibi içtimai telâkkilerin gelişmediği memleketlerde bu hareket kaçakçılığı arttırır. Bunun en bariz misali Fransa'da görülmektedir. Bu memlekette vergi nisbeti yüksektir. Fakat içtimai vazife şuru inkişaf etmediği için vergi kaçakçılığı bir muvaffakiyet sayılmaktadır. Bu memleketteki vergi mukavemetinin ehemmiyeti zaman zaman matbuata akseden yazılarla bütün dünyanın malûmu bulunmaktadır.

Şüphesiz memleketimizde zamanla içtimai vazife şuru inkişaf edecektir. Ve bu tekâmülün vukuundan sonrâdır ki vergi nisbetinin yükseltilmesinin menfi bir tesiri olmayacaktır. Fakat bu yola şimdiden gitmek fikrimizce mahzurludur.

b) Nisbet yükseltilmesinden mühim bir malî netice de doğmayacaktır. Buna sebep memleketimizde 100 bin liradan fazla gelir bildirenlerin sayısının az olmasıdır. Nitekim 1953 yılı istatistiklerine nazaran 100 - 150 bin lira arasında 388 mükellef, 150 bin lira ile 1 milyon lira arasında 417 mükellef ve bir milyondan fazla olarak da 13 mükellef gelir beyan etmişlerdir [17].

Nisbet arttırılmasından bu sene beklenen fazla varidat da 25 milyon liradır [18]. Bunun 645 milyonluk gelir vergisi hasılatı ve bilhassa 3 milyara yaklaşan bir bütçe içindeki mevki pek hafiftir. Bundan başka mükellefler üzerinde psikolojik bakımdan menfi tesir de husule getirebilir.

Vergi nisbetini arttıracak yerde geçen senelerde mükelleflerin ödemedikleri (bakaya) denilen Devlet alacaklarını tahsil etmek, vergi kontrolünü müessir kılmak ve mükellefleri doğru beyana sevkedecek tedbirleri almak suretiyle bu neticenin fazlasıyla ve kolaylıkla elde edilmesi her zaman mümkündür.

[17] 1953 yılı İstatistik Yıllığı, sahife 490.

[18] 1955 yılı, Bütçe Nutku, sahife 65.

B — Şimdi organizasyon bakımından alınması lâzımgelen tedbirleri kısaca görelim:

Bilindiği gibi, vergi sistemimizde organik bir değişikliği icap ettiren vergi kanunları Maliye Teşkilâtında da değişiklik yapılmasını zarurî kılmış ve bu maksatla Maliye Vekâleti Kuruluş ve Görevleri Hakkındaki 2996 sayılı kanun 5655 sayılı kanunla tadil edilerek bilhassa *vergi tatbikatı ile görevli gelir servislerine rasyonel bir veçhe verilmek istenilmiştir.*

1950 yılından evvel Maliye teşkilâtı bilhassa büyük şehirlerde çok dağınık bir manzara arz etmekte idi. Küçük üniteler şeklinde vazife gören şubeler mükellefin ayağına gitmek suretiyle kolaylık temin etmek, iş hacmini daraltmak suretiyle muamelâtının kolaylıkla yürütülmesini sağlamak düşüncesiyle kurulmuştu.

Mükellef vergi verirken biri tahakkuk, diğeri tahsil olmak üzere ayrı ayrı iki daire karşısında bulunuyordu. Vergi büroları çalışma tarzı bakımından daha ziyade bina ve arazi vergileri gibi kadastral vergilere göre teşkilâtlanmıştı.

Bina ve arazi vergilerinin hususî idarelere devri ve gelir vergisi sistemiyle karine usulünün terk edilmesi, beyanname usulünün kabulü, vergi teşkilâtının yeni rejimin icaplarına göre organize edilmesini zarurî kılmıştır.

Bilhassa büyük şehirlerdeki dağınık teşkilât kaldırılarak vergi muamelelerini temerküz ettiren vergi daireleri kurulmuştur. Böylelikle tahakkuk ve tahsil muameleleri bakımından mevcut ikilik de ortadan kaldırılmış ve vergi daireleri modern çalışma vasıtalarıyla de teçhiz edilerek tahakkuk ve tahsil muamelelerinin daha ziyade sür'at ve intizamla yapılmasının temini istenilmiştir.

Vergi daireleri büyük, orta ve küçük olmak üzere, üç tipe ayrılmış; daire içinde de yoklama, tahakkuk, itirazlı işler, tahsilât, hesap ve dosya ve evrak servisleri teşkil edilmiştir. Verginin tarhı bakımından ihbarname ve tahakkuk bordrosu esası terkedilerek Vergi Usul Kanunuyla tahakkuk fişi esasına gidilmiştir. Bu suretle basit bir fiş ile bir banka muamelesinin sür'at ve intizamı ile verginin tahakkukunun yapılması temin edilmiştir.

Bundan başka yoklama muamelelerinin aktif bir tarzda icrası ve tebligatın posta ile yapılması, kayıt ve hesap işlerinin modern muhasebe tekniğinden istifade edilerek defterler yerine kartlara işlenmesi hususu sağlanmıştır. Dairelerdeki vazife taksimatı ve muamelelerin nasıl cereyan edeceği yetki ve sorumluluklar bir yönetmelikte açıklanmıştır. Bütün bu tedbirlerle vergi daireleri adeta banka haline getirilmek istenilmiştir. Beş yıllık tatbikatta bu gayelerin mühim bir kısmının tahakkuk ettiği görülmektedir. Vergi daireleri bilhassa beyanname kabulünde ve para

tahsilinde bankalar gibi sür'atli muamele yapmakta ve en sıkışık günlerde bile mükellefleri vergi dairelerinde bekletmemektedirler. Fakat bugünkü Maliye teşkilâtının ve vergi dairelerinin bilhassa İstanbulda sistemin icaplarını yerine getirecek bir durumda olmadığı da bir hakikattir.

Bunun sebebini: 1 - Personel durumunda, 2 - Tatbik edilen iş bölümünde ve formalitelerde, 3 - Modern büro teçhizat, malzeme ve makinelerinin noksanlığında aramak lâzımdır.

1 — Personel durumunu iki noktadan mütalâa etmek mümkündür:

a) Kadro kifayetsizliği.

1950 yılında vergi daireleri kurulurken bilhassa gelir servisleri kadrolarında geniş indirmeler yapılmıştır. Verginin ilk tatbik senelerinde *büyük şehirlerde gelir servislerinin merkezi organizasyonlar halinde toplanması* ve iş bölümünün rasyonel esaslara göre tanzim ve tertip edilmesi eskisine nazaran dar tutulan kadronun mahzurlarını muvakkat bir zaman için bertaraf etmiştir. 1950 yılındaki duruma göre tesbit edilen kadro bilhassa hususî teşebbüslerin kemiyet ve keyfiyet itibarıyla mühim artışlar kaydetmesi sebebiyle son senelerde ihtiyacı karşılamaya kâfi gelmemeye başlamıştır.

Hele İstanbul'da her sene artan vergi mükellefinin on bine yaklaştığı ve bunun gelir teşkilâtının işini her sene arttırdığı gözönüne getirilirse kadro kifayetsizliği kendiliğinden anlaşılır.

Önümüzdeki yıldan itibaren esnaf muaflığının kaldırılması gelir vergisi mükellefleri adedini asgarî bir misli arttıracaktır. Yapılan hesaplara göre bugünkü vergi dairelerinin iş hacmini 1951 yılına nazaran 13 misli artmıştır. Halbuki kadro aynı kalmıştır. 1950 yılındanberi memur kadrolarına bir ilâve yapılmadığına göre büyük şehirlerde kurulu vergi daireleri gayri müsaît bir duruma girmiş ve eleman ihtiyacı şiddetle kendini hissettirmiştir.

Meselâ İstanbul'da büyük bir vergi dairesine 1951 yılında gelen evrak adedi 37,319 iken 1954 yılında 78,326 ya çıkmıştır. Yukarıda işaret ettiğimiz veçhile kadronun artan mükellef adedi ve muamele hacmine göre ayarlanması bugün artık bir zaruret haline gelmiştir.

Nitekim, bugün personel kifayetsizliği yüzünden umumî yoklama yapmak adeta imkânsız hale geldiği gibi, vergi daireleri mükellefleri yakından tanımak imkânını elde edememektedirler. Bu bakımdan yoklama ile ortaya çıkarılması mümkün mükelleflerden madut götürü ücret, götürü serbest meslek erbabı miktarlarında 1951 yılından bugüne kadar müşahede edilen eksilîş bu bakımdan şayanı dikkattir.

Haddizatında gelir vergisine tâbi olması lâzımgelirken kontrolsuzluk yüzünden esnaf vergisini ödemeğe devam eden ve bu hâle alışan mükelleflerin, irat elde ettikleri halde mükellefiyeti tesis edilememiş olan gayrimenkul sahiplerinin büyük bir yekûn teşkil ettiğini kabul etmek lâzımdır.

Diğer taraftan suiniyet sahibi mükelleflerin vergi randımanını azaltacak hareketlere tevessül ettikleri ve hattâ bunu itiyat haline getirdikleri maalesef sık sık görülmektedir.

Maliye Müfettişi, Hesap Uzmanı, Vergi Kontrol Memuru gibi tetkik elemanı kadrosu kifayetsizliği yüzünden vergi incelemeleri istenilen seviyeye ulaşamamıştır. Hâlen şümüllü şekilde normal bir tetkik yapılamamakta, pek az bir mükellef zümresinin hesabına bakılmaktadır. Doğru yoldan ayrılmayı göze alan bir kısım mükellefler de bundan dolayı gizlediği şeyin ve hattâ hilesinin meydana çıkmıyacağından emin olarak hareket etmektedirler. Bizim gibi gelir vergisini yeni tatbik başlanmış bir memleket için mükellefleri kontrolsuz bırakmanın mahzurları büyüktür.

b) Memur kalitesi noksanlığı:

Kalite bakımından da bugünkü teşkilâtın takviyesi bir zarurettir. Her şeyden evvel gelir vergisi ince bir tekniğe dayanır. Teşkilâta çalışan memurların bu tekniği kavrayacak bir seviyede olması lâzımdır. Bu seviyenin kazanılması muayyen bir tahsilden sonra 3-5 senelik bir tatbikat devresinin geçmesine bağlıdır.

Geçen (15-20) sene içinde Maliye Vekâleti bilhassa yüksek mektep mezunu bulunan çok kıymetli elemanlar kazanmıştır. Bir kaç senedenberi teşkilâta en az lise tahsili bulunanların alınmasına itina edilmiş ve Maliye Teşkilâtı gerek çalışma disiplinini ve dürüstlüğünü taassupla tatbik eden bir idare olmuştur.

Son yıllardaki iktisadî inkişafa muvazi olarak hususî sektörde beliren iş imkânları kaliteli pek çok memurun idareden ayrılmasını intaç etmiştir. Ve hâlen de aynı durum devam etmektedir. 130 adet kadrolu bir dairede her ay (3 veya 5) kaliteli memurun istifa ederek ayrıldığı gözönüne getirilirse Maliye Teşkilâtının geçirdiği istihalenin ehemmiyeti anlaşılır. Bu vaziyet Devlet memurlarının ücret rejiminin günün şartlarına intibak ettirilmek suretiyle islâh edilmesinde acele edilmesi gerektiğini ifade eder.

2 — Tatbik edilen iş bölümü ve formalitelerin islâhı zarureti.

Vergi dairelerinin mükellefle temas mevzuu olan muameleler filhâki-ka basitleştirilmiştir. Fakat dairelerin dahilî işleri hâlen ağır işleyen durumunu muhafaza etmektedir.

a) Dairelerde mevcut servisler ufki şekilde vazife görmekte ve bir iş evrak servisinden başlayıp dosya servisine kadar bir kaç servisten geçmek suretiyle tekemmül etmektedir. Bu şekildeki faaliyet ise bilhassa işi çok olan dairelerde işlerin gecikmesine ve hattâ servisler arasında bazı meselelerde selâhiyet bakımından ihtilâfların çıkmasına sebep olmaktadır. Bundan başka aynı muamele muhtelif memurlardan geçtiğinden noksan bir muameleden dolayı kusurlu memuru tayin etmekte güçlük çekilmektedir.

Meselâ bir mükellefin yoklamasını bir memur yapmakta, ve bu memurun tanzim ettiği yoklama fişi zimmet defterine kaydedilerek tahakkuk servisine verilmekte tahakkuk servisi de bu fişe istinaden vergiyi tarhettikten sonra mükellefin itirazı başka memurlar tarafından cevaplandırılmakta, verginin tahsilât, ve hesap kartlarına işlenmesi başka memurlara mevdu bulunmaktadır.

Görünüşte durum rasyonel bir iş bölümü manzarası arz etmekte ise de tatbikatta bu servisler yalnız kendinin mahdut vazifesini ifa ile iktifa etmekte, diğer servislerin işlerini kolaylaştırma fonction'unu yapmamaktadır. Meselâ: Yoklama servisinin tanzim ettiği bir fiş çok defa noksan tanzim edildiği için, tahakkuk servisinden yoklama servisine geri çevrilmekte, itiraz halinde de müdafaada bulunacak memurlar yoklama ve tahakkuk servisindeki memurlarla temas etmekte ve ekseriya yazı ile de muhaberede bulunmaktadırlar. Bu yüzden aynı daire içinde fuzulî yazılar yazılmakta, aynı evrak muhtelif memurlar tarafından muhtelif yönlerden müteaddit defa tetkik edilmekte bu da mesaf ve zaman kaybına sebep olmaktadır. Anlattığımız durum dolayısıyla büyük vergi dairelerindeki aksamalar daha şümulü olmaktadır.

Fikrimizce hiç olmazsa verginin tahakkukuna kadar geçen muameleleri tekemmül ettiren yoklama, tahakkuk ve itiraz işlemlerini bir servis içinde müteaddit ekipler arasında tevzi suretiyle organize etmek ve keza tahsilât ve hesap servislerini birleştirmek suretiyle mevcut ufki sistemle sakulî sistemi mezcederek servisler arasındaki ahenksizliği ve fuzulî muameleleri bertaraf etmek lâzımdır.

b) Bundan başka dairelerde bugünkü ilmi ve rasyonel esaslara uymayan bazı tatbikat şekilleri cereyan etmektedir. Vergi daireleri esas işlerinden fazla istatistikî malûmat çıkarmakla meşguldürler. Meselâ dairede tanzim edilen fişler ve makbuzlar her gün yeymiye defteri denilen ve mükellefiyet grupları adedinçe ayrı ayrı tutulan defterlere işlenmekte bunlar yekûn edilmek suretiyle her günkü tahakkuk ve tahsil miktarları tesbit edilmektedir. Ve bir de yıllık gelir beyannameleri ve stopaj suretiyle alınan vergiler için ayrı ayrı döküm defterleri tutulmaktadır. Yıllık

gelir beyannameleri muhteviyatı gelir menba'larına göre ayrı ayrı sütunlara yazılmak suretiyle istatistikî malûmat toplanmaktadır. Bir defada beyannameler Hesap Uzmanlarına gönderilen genel mükellef bordrosuna işlenmektedir.

Görülüyor ki, normal şekilde ödenen bir vergi yalnız tahakkuk safhasında dört beş defa elden geçmektedir. İkmalen ve re'sen yapılan tarhiyatlarda bu miktar 6 ya çıkmaktadır. Tahsil safhasındaki muamelelerde aynı miktara yaklaşmaktadır. Hele mükellefin vergisini kendiliğinden ödememesi halinde aynı rakamlar ve mükellefler isim ve adresleri muhtelif evraklar üzerinde tekrarlanmaktadır.

Fikrimizce tahakkuk fişleriyle vergi makbuzlarının dairede kalan nüshalarına açılacak ilâve sütunlarda yekûnları teselsül ettirmek ve tahakkuk fişleri ile makbuzları gelirin nevilerine göre çeşitlendirmek suretiyle istatistikî malûmatı gayet kısa yoldan elde etmek mümkündür. Bu şekilde defter tasarrufu, mesai ve zamandan istifadeler sağlanacaktır.

c) Maliye Vekâleti koyu bir merkezîyetçilik sistemi içinde çalışmaktadır. Gelir servisleri yeniden tanzim edilirken buralarda vazife göreceklere selâhiyet tevziinde çok hasis davranılmış ve bunun neticesinde vergi daireleri pasif bir kayıt fonction'u yapan bürolar durumuna girmiştir. 140 milyonluk gelir sağlıyan ve 130 kişilik bir memur kadrosıyla çalışan bir daire müdürü; memur değiştirmek, tecziye, taltif, ihtilâflı meselelerde karar vermek, doğrudan doğruya idarî dâva açmak bir üst makamdan müsaade almadan düzeltme yapmak selâhiyetini haiz bulunmamaktadır. Bu böyle olduğu gibi Defterdarlık teşkilâtının da elindeki selâhiyetler pek geniş değildir. Bir çok hâdiselerde merkezden mezuniyet istihsal etmek mecburiyetindedir.

Meselâ: Gerek vergi dairesi müdürü, gerek Defterdarlık temyiz komisyonu kararları aleyhine doğrudan doğruya Devlet Şûrasında dâva açmak yetkisine sahip değildir. Her dâva için Maliye Vekâletinden mezuniyet almak mecburiyetindedir. Zor durumda bulunmaları sebebiyle borçlarını ödeyemiyenlere % 5 faiz alınmak suretiyle borçlarını te'cil için vergi dairesi müdürüne tanınan selâhiyet 200 lira gibi mahdut bir miktara inhisar etmektedir. Bu hususta Defterdarlığa tanınan selâhiyet de 20 bin liradır. Bu da bugünkü iktisadî şartlara göre pek geniş değildir. Bundan fazla miktarları Maliye Vekâleti te'cil etmektedir.

Temyiz komisyonunca terkinine karar verilen vergi ve resimlerden dâva açılmasına lüzum görülmeyen kararlardan ancak 200 lirayı geçmeyenlerini vergi dairesi müdürü hıfzedebilir. Bundan fazlası için Defterdarlıktan mezuniyet almak mecburiyetindedir. Defterdarlığın bu husustaki selâhiyeti de pek geniş değildir. O da ancak 1000 lirayı geçmeyenleri

doğrudan doğruya, 5000 liraya kadar olanları Muhakemat Müdürünün veya Hazine avukatının mütalâasını alarak hıfzettirebilir. Beş bin lirayı geçen meblâğı ihtiva eden kararları hifzetmek için mutlaka Vekâletten mezuniyet almak lâzımdır.

3 — Mükellef beyanına istinat etmiyen vergi tarhiyatı bir çok formaliteler sebebiyle gecikmekte bu yüzden tahsil imkânları azalmaktadır. Meselâ esnaf vergisi bakımından vergi daireleri bir taraftan irat ve kira mukayesesi mecburiyeti karşısında bina şubeleriyle ve takdir komisyonlarıyla daimî temas halindedirler. Yeni kanunda vergi dışı kalacak esnafları tayin için de bu durum devam edecektir. Bina tahakkuk şubeleri kayıtlarının muntazam olmaması ve istenilen malûmatın noksan ve ekseriya geç verilmesi ve vergi dairesindeki kayıt sisteminin bina tahrir kayıtlarına uymaması sebebiyle vergi daireleriyle diğer daireler arasında bir koordinasyon sağlanmamakta bu da işlerin zamanında yürütmesine mâni olmaktadır.

Normal olmiyan vergi tarhiyatında esash rolü bulunan takdir komisyonları halen idare dışında ayrı bir teşekkül manzarası arz etmektedir. Bu komisyonlara pek çok vazifeler terettüp ettiğinden işleri ağırlaşmıştır. Kararlar geç çıktığından vergi tarhiyatı gecikmekte, verilen kararlar pek sıhhatli olmadığından itirazları mucip olmakta vergi dairelerinin işlerini çoğaltmaktadır. Takdir komisyonlarının ya adedini arttırmak veya bir çok işleri bu teşkilâtın alarak vergi dairelerine vermek lâzımdır.

e) İstanbul teşkilâtındaki Arşiv teşkilâtı da bugün aktif bir faaliyet gösterememekte, vergi dairelerine verdiği malûmat gayet müphem ve verimsiz bulunmaktadır. Vergi daireleri istihbarat bürosunun verdiği malûmatı birer birer inceledikten sonra nadir ahvalde istifade etmektedir.

Halbuki menba'da malûmat toplamak ve vergi incelemelerinde kıymetlendirilmesini sağlamak vazifesiyle mükellef istihbarat arşivi, modern vergi tatbikatının en kuvvetli mesnedi durumunda olmak mecburiyetindedir. İstihbarat dosyalarında biriken malûmat tetkik elemanları için (bir kontrol malzemesi) ve idare tarafından re'sen ve ikmalen vergi tarhi sırasında (tarhiyatın tesbit vesikası) olarak büyük bir kıymet taşımaktadır. Memleketimizde şümulü bir vergi tetkikatı yapılamaması sebebiyle incelenen beyannamelerin isabetli olarak seçilmesini temin bakımından da arşiv malûmatının büyük bir önemi bulunduğu aşikârdır.

aa) Bu büro kuruluş bünyesindeki lüzumsuz formaliteler yüzünden seyyâl ve süratli vazife görememektedir.

bb) Bilgi toplanan kaynaklar mahduttur. Bu yüzden büyük ölçüde istifade edilecek şümulü bilgiler sağlanamamakta, toplanan bilgiler de yeter derecede bulunmamaktadır.

3 — Modern büro malzeme ve teçhizat noksanlığı.

Teşkilâta mevdu vazifelerin istenilen şekilde tarzı cereyanı teknik imkânların mevcudiyetine bağlıdır. İstanbul vergi daireleri eski şube teşkilâtına göre plânlaştırılmış binalara yerleşmişlerdir. Binaların ekserisi kadroyu istiap edecek durumda olmadığı gibi yıllık ve muhtasar beyannamelerin verildiği tarihlerde izdihamı sebep olmaktadır.

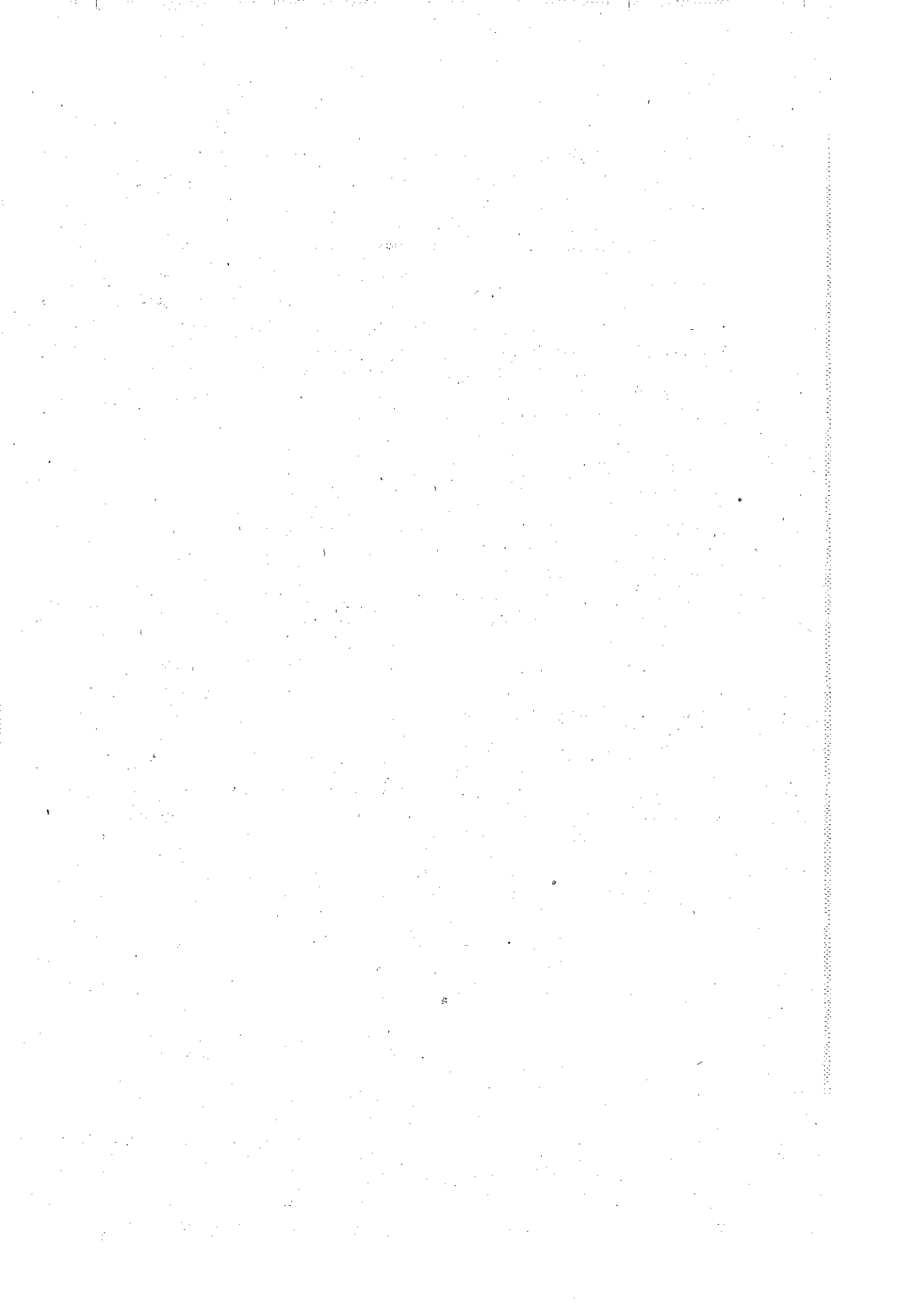
Vergi daireleri modern büro malzeme ve vasıtaları bakımından gerekli şekilde takviye edilmemişlerdir. Modern makinelerin kısa zamanda sıhhatli olarak yapabileceği kayıt işleri memur eliyle yapılmakta bu yüzden yanlışlıklara, zaman kaybına ve memurlardaki bezginlik duygularının arttırılmasına sebep olmaktadır.

İstatistiklerin sür'atle ve sıhhatle elde edilmesi, günlük hesapların sür'atle neticeye bağlanması, beyanname vermiyenlerin kısa zamanda tesbiti şayanı arzu olduğuna göre vergi dairelerini modern büro makine, malzemesiyle teçhiz etmek lâzımdır.

Kayıtlarda kart sisteminin kabulü iyi netice vermiştir. Ancak kullanılan kartlar gerek kalite, gerek eb'at ve tertip tarzı itibariyle birbirine uymamaktadır.

Mükelleflerin doldurdukları beyannamelerde gerek eb'ad, gerek malûmat bakımından sık sık tadile uğramakta bu da hem mükellefleri, hem memurları şaşırtmaktadır.

Hülâsa olarak, vergi daireleri kadrolarını bugünkü iş hacmine göre ayarlamak, servisler arasındaki iş bölümünü bir veya iki servise mal ederek işlerin parçalanmasına mani olmak, bir çok formaliteleri ortadan kaldırmak ve vergi dairelerini modern malzeme ve teçhizat ve makineleriyle takviye etmek ve bunda kat'iyen gecikmemek lâzımdır.



BİZDE VERGİ HUKUKU VE VERGİ KAZASI

Esat TEKELİ

Mevzuumuz, bizde vergi hukuku ve vergi kazasıdır. Mevzu, bize has şekliyle değil de, umumî surette ele alındığı takdirde hukukun ihtilâflı meselelerinden olduğu görülür. Gerçekten umumî hukuktan ayrı müstakil bir disiplin halinde bir İdare Hukuku mevcut olduğu gibi müstakil bir vergi hukuku da var mıdır? Gene vergi ihtilâflarını adli kaza merciiine götürmüyerek ayrı kaza mercilerine gördürmek doğru mudur, değil midir? Bu sorular bizi hukukun parçalanması münakaşalarına ve adli kazanın dışında bir idarî veya malî kaza kabulüne zaruret olup olmadığı hakkında idare hukuku kitaplarında rastlanan türlü mütalâaların izahına götürebilir. Fakat hem bu konferansta bu münakaşa ve izahlara girmeğe madde-ten imkân yoktur. Hem de sayet kendimizi bu münakaşaların cazibesine kaptırırsak konferans mevzuunun sınırını aşmış oluruz. Bununla beraber, mevzuumuz bizde vergi hukuku ve bizde vergi kazası olsa da, umumî surette bu mefhumlara temas etmeden bizdeki duruma geçmek büyük eksiklik olur. Bu sebepten vergi hukuku ve vergi kazası hakkında umumî görüşlere pek kısa da olsa temas zarureti vardır.

Umumî hukuktan ve hattâ idare hukukundan ayrı bir vergi hukuku var mıdır? Var diyenler de mevcut; yok diyenler de. Bu ikinciler ekseriyettedir. Hattâ idare hukukunun istiklâlini ve idare kazasını kabul eden Fransada bile.. Bununla beraber, H. Laufenburger, L. Trotabas gibi bazı müelliflerle Fransız Devlet Şûrası, vergi hukukunun istiklâlini kabul etmektedirler. Gerçekten Fransız Devlet Şûrası, vergi hukukunun yalnız umumî hukuktan değil idare hukukundan da ayrı bir varlığı olduğunu tazammun eden bir çok kararlar vermiştir. Bu kararlarda, vergi hukukunda muteber olan bazı prensiplerin idare hukukuna ve buna karşı idare hukukunda tatbik edilen bazı esasların ise vergi hukukuna uygulanamıyacağı belirtilmiştir.

Vergi hukukunun müstakil bir disiplin teşkil ettiği kanaatinde bulunanlar, şu mütalâalara dayanıyorlar. Bugün, ayrı bir dal haline gelen hukuk şubeleri, bazı esaslî prensiplerin etrafında kendi kaide ve esaslarını tedvin etmek suretiyle müstakil hale gelmişlerdir. Bazı hukukî rejimler,

böylece umumî esaslardan ayrılan hususî kaidelere tâbi tutulabiliyorsa bu rejimlerin muhtariyeti ileri sürülebilir. Başka bir deyimle, muhtariyet hususî kaidelere tâbi bir disiplinin istiklâli demektir. Umumî kanunlardan ayrı bir idare hukuku mevzuatının varlığıdır ki, idare hukukunun muhtar bir disiplin halinde kurulmasına imkân vermiştir. Bu muhtariyetin ameli neticesi şudur:

Bazı hukukî rejimlerin, başka her nevi hukukî disiplinlere, hattâ umumî hukuktan ayrı olarak muhtar bir disiplinin esas ve kaidelerine göre hal edilebilmesidir. Bundan ötürüdür ki, idare hukuku, mes'uliyetler, idarî mukaveleler gibi hususları, hususî hukuk hükümlerinden ayrı hükümlere göre hal edebilmektedir. Hattâ idarî kanunların sakit olduğu hallerde hususî hukuk hükümlerine müracaatla meseleyi hal etmek zarurî değildir. Gerçi bazı hallerde idare hâkimi, hususî hukuk hükümlerine de baş vuruyor. Fakat bu bir mecburiyetten ileri gelmiyor. Hâkimin, bu hususî hukuk kaidelerinin, idare hukukunda da tatbiki muvafık olacağını düşünmesinden ileri geliyor (L. Trotabas, précis de sciences et législation financières).

Ölçü bu olunca, yani bir kısım hâdiselere, umumî hukuktan ayrılan hususî kaidelerin tatbik edilebilmesi keyfiyeti, müstakil bir hukukun varlığına delil teşkil edince, bu ölçüyü vergi mevzularına vurarak müstakil bir vergi hukuku olup olmadığını anlayabiliriz. Gerçekten vergi kanunları hususî hukuka ait kanunların şu veya bu şekilde tarif ettikleri bir mefhumu, başka türlü tarif edebilmektedir. Vergi kanunları, bilhassa medenî hukuk ve ticaret hukuku ile tenakuza düşmektedir. Bu kanunlar, tüccarı, küçük san'at erbabını, tabiiyeti ikametgâhı kendi bakımından yeni bir tarife tâbi tutuyor. Ticaret hukukuna göre, hükmi şahsiyeti haiz olan şahıs şirketlerine hükmi şahsiyet tanımıyor. Haksız bir vergi mükellefe red edildiği zaman, bu paranın bir müddet hazine elinde kalmış olmasından dolayı mükellefe faiz verilmesini kabul etmiyor. Vergi borcu mükellef tarafından geç ödendiği zaman da şayet kanunda sarahat yoksa vergi idaresi de faiz veya gecikme zammı alamıyor. Hususîyle vergi hukuku, (bina) nın tarifinde gerek medenî hukuktan, gerekse iktisattan ayrılıyor. Umumî surette kabul edilen istilâha göre bir toprak üzerinde devamlı surette inşa edilen bir yapı varsa, bu toprağa, yapılı toprak denir. Halbuki Fransa vergi mevzuatına göre, üzerinde yapı bulunmayan bazı topraklar, yapılı toprak sayılarak ona göre vergiye tâbi tutulmuştur. Meselâ binaya geçilen küçük bahçeler, avlular, geçitler gibi. Gene aynı memlekette, ticarî ve sınaî bir hususta kullanılan topraklar yapılı toprak sayılarak arazi vergisi yerine bina vergisi ile mükellef tutulmuştur. Keza, vergi hukuku, medenî hukukun ve iktisadın sermaye saydığı bazı şeyleri

gelir olarak kabul ediyor. Bu kabul, hukukî bir esasa dayanmıyor. Sermaye vergisine gidemeyen bazı memleketler, devlet masrafları arttıkça ve böylece daha ziyade varidata ihtiyaç hasıl oldukça, gelir mefhumunu genişleterek verginin verimini çoğaltmak istiyorlar. O derecede ki, aktiflerde hasıl olan kıymet artışları, sermaye olduğu halde bunlar da gelir sayılıyor. (Henry Laufenburger - Revenu, Capital et impôt).

Bizim vergi mevzuatımızda da aynı genişlemelere rastlıyoruz. Bilindiği gibi, bina mütemminatından madut olan arsalar, arazi olmalarına rağmen arazi vergisine değil, bina vergisine tâbi tutuluyor. Yine kolektif şirketlerin, Ticaret Kanununa göre hükmi şahsiyeti haiz olmalarına rağmen bu şirket ortaklarının ve komandit şirketlerin ise komandite ortaklarının kurumlar vergisine tâbi tutulmayarak hakikî şahıslara has bir vergi olan gelir vergisine tâbi tutulmakta oldukları malumdur. Keza bizde Gelir Vergisi Kanununun 39 uncu maddesine göre ticarî kazancın tesbitinde işletme hesabının neticesini ifade eden kâr ve zarar hesabı yerine blânço esasına gidilmesi, yani teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki farkın ticarî kazanç sayılması, gelir mefhumunu genişletmiş olmaktadır. Çünkü plânço esasına göre Borsa rayıcı üzerinden kıymetlendirilmekte olan menkul kıymetlerde olduğu gibi, bazı kıymet artışları da gelire dahil oluyor ve vergiye tâbi tutuluyor. Halbuki bu artışlar gelir değildir. Sermaye artışıdır. Böyle iken bunlardan gelir vergisi alınmış oluyor.

Demek oluyor ki, vergi kanunları, başka memleketlerde ve bizde, daha evvel başka kanunlar veya disiplinleri tarafından tarif edilen mefhumlara yeni mânalar getirebiliyor. Ve kendine has meselelerin hallini, diğer hukukî mevzuattan farklı esaslara tâbi tutabiliyor. Bu durumda vergi hukukunun da, tıpkı idare hukuku gibi müstakil ve muhtar bir disiplin telâkkisi mümkün görülmektedir.

L. Trotabas, bu görüş dahilinde vergi hukukunun tarifini de yapıyor ve diyor ki (vergi hukuku, vergi idaresinin haklarını ve icra hususundaki selâhiyet ve imtiyazlarını nizamlayan âmme hukuku şubesidir). Bu tarif ile vergi hukuku, âmme hukukunun bir şubesi telâkki edilmiş oluyor.

Bizde de hacmi hayli kabarık vergi kanunları vardır. Şüphesiz sadece bu kanunların var olması müstakil bir vergi hukukunun mevcudiyetini zarurî olarak gerektiremez. Fakat vergi ile ilgili bazı mefhumların hususiyeti vardır. Yine Vergi Usul Kanunu ile Âmme Alacaklarının Tahsil Usulü Kanununda vergilerimizin tarh, tahakkuk ve tahsiline ait bazı esaslar konmuş ve vergi idarelerine selâhiyetler tanınmıştır. İşte vergi mevzuatının hükümlerinden hususiyet arzeden kısımları ile bu usul hükümleri, bizde de bir vergi hukukunun çevresini çizmektedir. Bu hukuk

vergi mevzuatımızdan istinbat suretiyle yavaş yavaş belirecek, ve vergi kaza mercilerinin içtihatlarıyla teyit edilecektir.

Vergi kazasının veya idarî kazanın, adli kazadan ayrılmasının da ne kadar münakaşalı bir mesele olduğunu arza ihtiyaç yoktur. Biliyoruz ki, adli ve idarî kaza tefriki her memlekette kabul edilmiş değildir. İngilterede hâkimler, idare memurlarına yazılı tebliğde bulunarak ceza tehdidi altında şu veya bu şekilde hareket etmesini emredebilmektedir. Almanyada ise idare memurları da kaza hizmeti görebilmektedirler. Belçika, Fransız hukukundan mülhem olmakla beraber, idarî kazayı henüz kabul etmiş değildir. Hattâ idarî kazayı kabul eden Fransada bile Marcel Waline gibi müellifler, bu memlekette idarî kaza tefrikinin yapılmasını gerektiren tarihî sebeplerin zail olduğunu söyledikten sonra bu sebeplerin ortadan kalkmasına rağmen bugün de idarî kazanın devam ettirilmesini şu suretle izah ediyorlar: Adli hâkimler fazla yüklü olduğu için ayrıca idare hukukunun gerektirdiği bilgilere de sahip olmaları güçtür. Bu sebepten idarî kazanın devam ettirilmesi zaruridir.

Acaba bizde idarî kazanın ve bunun müstakil bir kısmı olmak üzere vergi kazasının, adli kazadan tefriğine lüzum var mıdır? Bizde Devlet Şûrasının Fransada olduğu derecede kuvvetli bir kazaî içtihatlar silsilesi meydana koyduğu; idare hukukunun ve vergi hukukunun teyidine yetecek derecede prensipler tesbit ettiği ileri sürülemez. Bu, zamanla olacaktır. Hususiyile idarî kaza mercilerinin seçim tarzının tekemmülü neticesinde olacaktır. Fakat bugünkü durumda dahi biz şahsen vergi kazasının devamına taraftar bulunuyoruz. Çünkü Prof. Marcel Waline'in dediği gibi, Fransada bir adli hâkim aynı zamanda medenî hukuku, ceza hukukunu, devletlerarası hususî hukuku, tescil muamelelerini, hukuk ve ceza muhakemeleri usullerini, beratlar hukukunu, adli, sınaî mülkiyet meselelerini bilmeğe mecbur olduğu için nasıl idare hukukunda da bilgisini derinleştirmeğe imkân bulamıyorsa bizde de adli hâkim, bugünkü vazifelerine ilâve olarak vergi mevzuatını hakkiyle öğrenmeğe, hele vergi ihtilâflarının hallinde mühim rolü olan ticaret muhasebesi malûmatını edinmeğe vakit bulamayacaktır. Malî ihtilâflar deyip geçmemeli. Bu meselelerle ünsiyeti olmayan kimselerin, bazı defa işlerin mahiyetine nüfuz etmekte güçlüğü uğradıkları görülmektedir. Denebilir ki, ticaret dâvalarında da muhasebe işleri var. Adli kaza, bu işlere bakmıyor mu? Vakti bakıyor, fakat bu mevzulara daima etraflı şekilde nüfuz ettiği ileri sürülebilir mi? Şimdi arzedeceğim bir misal, bu husustaki tereddütlerin pek de yersiz olmadığını gösterecektir. Bir mahallin ticaret mahkemesine şöyle bir dâva geldi: Malûm olduğu üzere, 7 Eylül 1946 kararlarıyla Türk parasının yabancı paralara nisbetle olan kıymeti düşürülmeden evvel, prim usulü

vardı. İthalâtçıya Merkez Bankasınca satılan yabancı dövizleri, resmî fiat üzerinden verilmezdi. Bu fiatın üstünde, yüzde kırk, elli derecesinde fazla bir para, bir prim alınmak suretiyle döviz satılırdı. Böylece alınan primler, ihracatçılara verilir. İthalâtçıdan resmî fiata ilâve olarak yüzde kırk, elli prim almak, bir bakıma Türk parasının, yabancı parasına nisbetle olan kıymetini zımnen yüzde kırk, elli düşük kabul etmek demektir. İşte böyle bir usulün carî olduğu sırada bir yabancı firma, Türkiyede bazı tesisler kurmak üzere bir devlet müessesesine karşı taahhüde girişmişti. Bu taahhüde ait mukavele gereğince Devlet müessesesi, dışarıdan getirilecek malzeme ve âletlerin ithal bedellerini primle birlikte ödiyecekti. Bu taahhütten sonra 7 Eylül 1946 kararları çıktı. Bu kararlar gereğince Türk parasının yabancı paralara nisbetle olan kıymeti yüzde kırk değil, yüzde 112 nisbetinde düşürüldü. Bu karar prim usulünü de ortadan kaldırdı. Çünkü bu karara göre, yabancı parasına yüzde kırk, elli prim değil, yüzde 112 prim verilmiş oluyordu. Başka bir deyimle 7 Eylül kararlarıyla kabul edilen düşürme nisbeti, eskiden verilmekte olan primi ihtiva ettikten başka fazla olarak yüzde yetmiş daha veriyordu. Bu durumda yabancı firmaya 7 Eylül kararlarından sonra bu yüzde 112 prime ilâveten bir de eski prim nisbeti olan yüzde kırk veya elli zım vermek fahiş bir haksızlık olurdu. Fakat ne yazık ki, ticaret mahkemesi heyeti, bu hakikati takdir edemedi; ve devlet müessesesini kıymeti düşürülmüş para üzerinden ayrıca prim ödemeğe ve böylece yüzbinlerce lira tediyesine mahkûm etti. Şayet mahkeme, bu malî meseleye nüfuz etmiş olsa idi, böyle isabetsiz bir karar veremezdi. Demek malî meselelere onunla iştigali olmayanların nüfuz etmesi, her zaman kolay değildir. Bundan dolayı bu mercilere vergi kazasını da yükleterek vergi hukukuna ait mevzuların yanında bir çok muhasebe ve blânço meselelerinin hallini tevdi etmek isabetli olamaz. Hattâ yalnız adli merciler değil, bugünkü vergi kaza mercilerinin terekküp tarzına göre bu mercilerin bir kısım âzasının vergi mevzuatıyla, hele ticaret muhasebesi meseleleriyle ünsiyeti bulunmadığı için güçlüklerle karşılaşmaktadır. Bendeniz kısa bir müddet vergi avukatlığı da yaptım. Bu sırada karşılaştığım meselelerden iki tanesi, bu durumu bana daha açık gösterdi.

Bu iki meseleden evvelkisi şudur: Bir bakır imalâtçısı, muamele vergisine tâbi olmayan bakırcı esnafına bakır levhası verip imâl ettirdikten sonra yabancı memleketlere ihraç etmişti. Ortada memleket dahilinde yapılmış bir satış ve tesellüm mevcut olmadıktan başka, mal da yabancı memlekete ihraç edilmiş bulunduğu için bu işin muamele vergisine mevzu teşkil edemeyeceği haklı olarak düşünülebilirdi. Fakat vergi dairesi, bakır imalâtçısına muamele vergisi tarh etmişti. Bu yüzden çıkan ihtilâf, bir

da bulunması kâfil değildir. Çünkü ayırma meclisi, Maliye Müsteşarının başkanlığı altında, Gelirler Umum Müdürü ile Temyiz Mahkemesi, Devlet Şûrası, Divanı Muhasebat ve Vergiler Temyiz Komisyonu tarafından seçilecek bir üyeden müteşekkildir. Bu durumda ayırma meclisinin iki âzası Maliyenin en yüksek memurlarındandır. Verigler Temyiz Komisyonunca seçilecek âza da, bu memurların nüfuz ve tesiri altında kalabilir. Bu durumda ayırma meclisine, yine idare teşkilâtı hâkim olabilir. Esasen komisyona seçilecek âza namzetlerinin listesini tatbikatta Gelirler Umum Müdürlüğü hazırlar. Ve ayırma meclisine getirir. Orada da idare, galip durumda bulunduğu için, istenenlerin seçilmesi her zaman mümkün olabilir. Şu noktaya bilhassa işaret etmek lâzımdır ki, tesir altında kalma keyfiyeti bir ihtimal ve imkândan ibarettir. Yoksa tatbikatta böyle oluyor mânasına gelmez. Yalnız tatbikatın iyi cereyan etmekte olması, prensipin ihmali icap ettirmez.

Vergiler Temyiz Komisyonu âzasının da muayyen tahsil derecesini haiz olmakla beraber en az yedi yıl vergi işleriyle ilgili servis ve işlerde çalışmış olmaları şart olduğu için Maliye teşkilâtından alınmaları icap etmektedir. Seçimleri de ayırma meclisince yapılmaktadır. Bu sebepten muvazzaf itiraz komisyonlarının durumu, bunlar için de aynen variddir.

Devlet Şûrasında vergi ihtilâflarına bakan dördüncü ve altıncı daireler âzası ise, diğer Şûra âzası gibi Büyük Millet Meclisince seçilmektedir. Gerçi Devlet Şûrasına âza seçilebilmek için tahsil derecesi ve hizmet müddeti bakımından bazı kanunî vasıflar aranmakta ise de vergi işlerine bakacak dâva dairelerine seçilecekler de mahsus surette hukuk ve muhasebe bilgisi aranmadığı gibi Meclisçe seçim usulünde, en liyakatli unsurların intihabı da temin edilemez.

Şu hale göre gerek itiraz ve temyiz komisyonlarında, gerekse Devlet Şûrasında vergi ihtilâflarına bakacak vergi hakimlerinin seçim tarzı, bunlarda aradığımız vasıfların teminini, kâfil bulmadığı gibi, bu heyetlerin âzası, hattâ emeklilik dolayısıyla Devlet Şûrası âzası da dahil olmak üzere hakim teminatına da mazhar sayılamazlar. Bereket versin ki, intihap durumu bu merkezde olmakla beraber, bu mercilerin her birinde bir çok değerli elemanlarla karşılaşırız. Fakat bu vaziyet, işi tesadüfe bırakmamak lüzumunu ve vergi kaza mercilerinin hukuk ve muhasebe bilgilerini haiz ve hakim teminatına mazhar elemanlardan teşekkülü zaruretini bertaraf edemez. Bu sebeple bugünkü vergi kaza teşkilâtımız arzettiğimiz bakımlardan esaslı bir islâha muhtaç bulunmaktadır.