

İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ YAYINLARINDAN No. : 1441

İKTİSAT FAKÜLTESİ No. : 251

MALİYE ENSTİTÜSÜ No. : 41

MALİYE ENSTİTÜSÜ KONFERANSLARI

Onsekizinci Seri – Sene 1969



FAKÜLTELER MATBAASI — İSTANBUL 1969

Bu Konferanslar Serisinde yayımlanan yazıların her türlü mes'uliyeti yazı sahiplerine aittir.

Responsibility for articles published in this periodical remains entirely with the authors concerned.

Ö N S Ö Z

Çok yüklü bir çalışma ile ve pek değişik şartlar altında geçen bir ders yılı sonunda "Maliye Enstitüsü Konferansları"nın XVIII. cildi de tamamlanmış ve sizlere sunulmuş bulunmaktadır.

Bir önceki sayıdan bu yana uzunca, bir zaman geçmiş olmasının çeşitli sebeplerini burada açıklamaya imkân yoktur. Ancak, Maliye Enstitüsünün, Milletlerarası İktisadî İşbirliği ve Kalkınma Teşkilâtının kısmî finansmanı ile "Ekonomik Birliklerde Vergi Ahenkleştirmesi" konusunda başlattığı ve harmonizasyonun teorik esasları ile beraber, Avrupa Ekonomik Topluluğunda bu konuda girilen çalışmalar ve elde edilen neticeler karşısında, Türk vergi sisteminin metodlu bir şekilde incelenmesi maksadını güden büyük kolektif çalışmanın ortaya koyduğu güçlüklerle ve bunların yenilmesi için yapılan mücadelelere işaret etmek yerinde olacaktır.

"Konferanslar"ın bu cildinde de 12 etüd yer almış bulunmaktadır. Bu suretle şimdiye kadar yayımlanmış etüd sayısı 216 ya varmıştır. Hâlen, baskıda bulunan XIX. ve baskı öncesi bütün hazırlıkları tamamlanan XX. ciltler ile, "Konferanslar"ın toplam etüd sayısı 240 a, sayfa adedi de yaklaşık olarak 7000 e yükselmiş olacaktır.

Bütün bu çalışmalarda yakın ilgi ve yardımlarını gördüğüm genç meslektaşlarımla sayın etüd sahiplerine teşekkürü borç bilirim.

Beyazıt, Ağustos 1969

Maliye Enstitüsü Müdürü

Prof. M. Orhan DİKMEN



İÇİNDEKİLER

	<u>Sahife</u>
M. Orhan DİKMEN : Önsöz	III
Carl S. SHOUP : Tax Harmonization With Respect to Future New Members of the E.E.C	1- 14
Carl S. SHOUP : Avrupa Ekonomik Topluluğunun Ge- lecekteki Yeni Üyeleri Açısından Vergi Ahenkleştirmesi	15- 23
Ahmet BAYRAK : Vergi Hukukunda İspatlama İle İlgili Sorunlar	29- 47
C. Lowell HARRISS : Government Expenditures: Some Eco- nomic Issues	49- 53
C. Lowell HARRISS : Kamu Harcamaları ile İlgili Bazı İkti- sadi Meseleler	59- 68
Rüştü ERİMEZ : Yedek Akçeler	69-116
Cesare COSCIANI : L'imposta Sul Valore Aggiunto	117-134
Cesare COSCIANI : Katma Değer Vergisi	135-153
Zeki KURUCA : Kalkınmaya Uygun Maliye İdaresi ...	155-186
Helmut ARNDT : Planung und Marktwirtschaft in Ent- wicklungslaendern	287-203
Helmut ARNDT : Gelişmekte olan Ülkelerde Plânlama ve Piyasa Ekonomisi	205-220
Kısmet H. ERKİNER : Hileli Vergi Suçu	221-265
Kısmet H. ERKİNER : Le Delit de Fraude Fiscale	267-282
Kenan BULUTOĞLU : Az Gelişmiş Ülkelerde Sermaye Olu- şumu, Ücret Haddi ve İktisadi Gelişme	283-306
Kenan BULUTOĞLU : Capital Formation, Wage Rates and Economic Development in Under- developed Countries	307-330
Necmi KARAKULLUKÇU : Milletlerarası Vergi Anlaşmaları	331-370
Esat ÇAM : Müşterek Pazar ve Türkiye	371-388
Esat ÇAM : Le Marché Commun et la Turquie ...	389-408
Ahmet HARMANCI : Fikir ve San'at Mahsulleri ve Bunların Vergi Karşısındaki Durumu	409-440



TAX HARMONIZATION WITH RESPECT TO FUTURE NEW MEMBERS OF THE E.E.C.*

Prof. Carl S. SHOUP
Columbia University

My preceding paper, "Need and Prospects for Tax Harmonization among the Present Six Members of the E.E.C.", was devoted chiefly to general sales taxation and the harmonization measures to be taken by countries who are already members of the E.E.C. The present paper starts with some observations on tax harmonization with respect to excise taxes, income taxation and payroll taxes, and goes on to consider the particular problems of tax harmonization that are faced by future new members of the E.E.C.

I

Excise taxes on luxuries and on alcoholic beverages and tobacco are imposed at widely differing rates in different countries. These differences in tax rates reflect differences in social attitudes toward the consumption of luxuries and the consumption of what I shall call "addictives", that is, alcohol and nicotine. The question now arises, should a common market take the position that these differences in social attitudes should not be allowed free play in the tax system, but should be put to one side so that excise tax rates might be made uniform?

If this is attempted, so that cigarettes, for example, would be taxed at the same rate in all member countries, beer at the same rate in all countries, and so on, the origin principle could be substituted for the destination principle that is now universally in use. Exports would be taxed instead of being exempted, as they now are, and imports would be free instead of being subject to a compensating import tax. So border

*) Paper delivered at Institute of Public Finance, University of Istanbul, May, 1963.

controls would be needed for the excise taxes, as between member countries.

Such a régime would accord well with the spirit of a common market. But we may ask whether this advantage would be purchased at too high a price, since it would ignore the differences in social values among the member nations, differences that reflect fundamental attitudes towards the individual and his place in society. These differences are often large, arising from opinions firmly held. They are historical products of differing paths in social evolution.

The answer will probably not be the same for the short run of ten or twenty years as for the long run of, say, several decades. In the short run the differences in social attitudes toward luxuries and addictives will be decisive, and each excise tax will probably continue to be imposed at different rates in different countries. The destination principle will be retained, and border control will continue to be necessary. But over a long run of several decades, the increasing mobility of workers and capitalists and entrepreneurs within the common market will tend to reduce these differences of social attitude. Eventually it may be possible for the member countries to agree on a uniform, market-wide tax rate for any one commodity. The origin principle may then be adopted, and border control, at least as between contiguous countries (I take up this matter below) removed.

This conclusion suggests that, because of these excise taxes, there will be pressure to move to an origin basis for the general sales taxes, as discussed in my preceding paper. If border controls must be retained for decades, in any event, because of the excise taxes, the reduction in such controls that would be possible by moving to the origin basis for the general sales taxes would be correspondingly smaller.

II

The corporation income tax poses a quite different problem in harmonization. It is not the issue of the destination principle versus the origin principle, for, as I stated in my last paper, the origin principle is universally employed for the income tax; exports are not exempted from the income tax; no compensating tax is imposed on imports. Instead, the issues are the following. First, shall the member countries agree to impose the

corporation income tax on the basis of residence, or the basis of source? Second, shall the rate of the tax be uniform throughout the common market?

Under the source basis the income tax strikes all income originating in the taxing country, including income flowing to investors residing abroad, but does not strike income of residents that they receive from investments abroad. This source basis is used by certain less developed countries where the tax administration is not sufficiently strong to compel wealthy residents to reveal how much income they are earning on their investments abroad.

Under the residence basis the income tax applies to all income, wherever earned, of all residents of the taxing country, but does not reach the income of non-residents, even though it arises within this country. No country employs the pure residence principle, but most of the industrialized nations use it in a modified form. They allow a credit against their tax for tax paid abroad on income arising abroad. And they also commonly impose a moderate, flat-rate tax on income originating in the country that flows to non-residents abroad. Thus what purports to be a residence basis tax bears a close resemblance to a source-basis tax, with this important exception: the tax does reach income earned abroad by residents in so far as that income is not taxed by the country in which it originates.

If two countries, A and B, impose income taxes, and if A taxes on a pure residence basis and B on a pure source basis, an investor living in B and investing in A will pay no income tax at all. An investor living in A and investing in B will pay two income taxes. These anomalies of course cannot be allowed to exist in a common market, since they would distort the flow of capital and the residence of capitalists. In practice, as I have noted, these anomalies are not apt to exist in this extreme form; all the countries of the E.E.C. employ the residence basis, in a modified form. Nevertheless, some adjustment of the present systems may be required, since there are a number of differences, from country to country, in the provisions for crediting tax paid abroad and for taxing income arising in the country and flowing abroad. Crediting provisions and tax treaties will require some change.

The second issue, shall the corporation income tax rate be uniform throughout the common market, is even more important. As mobility of capital within the market becomes greater, through improvements in the

capital markets, and dissemination of knowledge about investment opportunities, differences in corporation income tax rates will affect the allocation of capital more readily. This fact will increase the temptation for any one country to lower its corporation income tax rate in order to attract capital and increase its rate of growth, at the expense of the other members of the community. The Treaty of Rome says nothing about this.

The problem is complicated by two other facts.

First, the real burden of the corporation profits tax can be lightened considerably by provisions for accelerated depreciation, investment credits, and similar devices. What may appear to be a nearly uniform market-wide corporate tax rate may turn out to be a number of disparate rates (on this point, see Peggy Musgrave, in her contribution to the second volume of the two-volume work edited by me, *Fiscal Harmonization in Common Markets*, published by the Columbia University Press in 1967).

Second, the countries differ in the treatment they give to distributed profits relative to retained profits, and an investor who is deciding in which country to take up residence will take into account not only the corporation income tax but also the personal income tax treatment of dividends. For example, Germany reduces the corporation income tax rate considerably on that part of the profits that is distributed to domestic shareholders, and France has been allowing similar tax relief, but at the shareholder level, through a tax credit on account of corporate tax paid on the distributed profits.

In summary, there are many ways, some of them difficult to compare readily, by which the flow of capital within a common market can be influenced by the corporation income tax. The members of the E.E.C. may find it necessary to reach a somewhat more formal agreement on limiting the tax concessions they offer to capital, if they are not to find themselves giving tax revenue away in a competitive struggle for corporate investment.

III

The same remarks apply, but with less force, to the investment undertaken through partnerships and sole proprietorships. Such capital is less mobile than corporate capital, partly because it goes chiefly into farming and in construction of dwellings or office buildings, where close supervision of the business by the investor himself is usually necessary;

in fact he usually operates the business, alone or with partners. If a French capitalist is to invest in farming or construction of a dwelling or office building in Germany, he may have to move to Germany, at least temporarily, to supervise the activity. In any event, it seems hopeless to attempt uniformity of tax rates in these cases, since the particular personal income tax rate applicable will depend, in view of the progressive rate scales, on how much total income the individual has from all sources. Finally, the individual investor will not reduce his tax unless he takes up permanent residence in the lower taxing country, as long as the modified residence basis is used. All in all, labor is not apt to flow from one country to another in large amounts just because the rates of personal income tax differ.

The differences in rates of payroll tax, however, are so great that labor might indeed be influenced to change residence, were not these taxes linked to social security benefits. Since they are so linked, a higher payroll tax may mean merely that the wage payment is being deferred — and perhaps ultimately increased — to take the form of a higher old age retirement payment. Again, the Treaty of Rome offers no explicit guideline on this.

IV

Let us now consider which of these issues of tax harmonization are likely to be the most important for countries that are not yet members of the E.E.C. but that are applying for membership, or are considering doing so.

The answer, if we are to judge from actions already taken by such countries, and by the discussions that are developing within them, is that harmonization of the general sales tax is of overwhelming importance. Denmark has already adopted a comprehensive value-added tax of the type that now exists in France and Germany. The United Kingdom is discussing seriously whether they should replace their corporation income tax, or perhaps their selective employment tax, by a value-added tax, to facilitate entry into the common market.

But I am not sure that this issue is as important for the countries not yet in the E.E.C. as it has been for the original six members. The problem that those six countries faces was that five of them were levying the old-fashioned turnover tax (cascade tax), while France was using the modern

value-added tax, although restricted to the manufacturing level (optional for wholesalers) and not including services. These two types of general sales tax are especially incompatible for a common market, because of the problem of estimating the proper export rebate and proper import compensating tax under a cascade type of tax, relative to the much simpler problem of estimating these amounts under a value-added tax. Moreover, the cascade type of tax favours vertically integrated concerns (and also favours value-added at a late stage, for example retail value-added), and these kinds of hidden subsidy to certain ways of doing business are not in the spirit of a common market, especially when they are not employed in all the member countries. For these reasons alone, as well as others mentioned in my last paper, there has been strong pressure on the cascade-tax countries to repeal that tax. The most suitable replacement seems to be a value-added tax, though in some quarters there has been support for a manufacturers single-stage tax, or a wholesalers tax.

In contrast, few of the countries now applying for membership of the E.E.C. employ the cascade type of tax, the turnover tax. They levy either a single stage tax at the wholesale or manufacturing level, or a retail sales tax, and these taxes resemble the value-added tax in the ease with which proper tax exemptions or rebates can be given upon export, and proper compensating taxes, if any are needed, can be levied upon imports. They do not favour vertically integrated concerns. They do indeed (except for the retail sales tax) favour value that is added at the retail stage, by not including it in the tax-base, and this may be important socially, since many of the luxuries that the wealthy purchase are heavily loaded with lavish retail services. But I doubt that this latter fact alone will be sufficient to induce a changeover to a value-added tax. This is not to say that a value-added tax would not be a good thing for these countries; undoubtedly tax harmonization would be more nearly complete if a value-added tax or a retail sales tax were used.

There is still another reason why harmonization of general sales taxes, though desirable, is not as important for most of the prospective members as it has been for the original six. This is the matter of contiguous borders. Border control, we recall, can be abolished between these six, if they can first make their general sales taxes uniform and then move to an origin basis, taxing exports and exempting imports. But what if no part of the border of one country touches the border of the other country? Both coun-

tries must then still retain the apparatus of border control, in order to check all incoming shipments to ascertain whether any one shipment is from a member country or from a country outside the common market. If it is from a country outside the common market it will have to pay import tax; if it is from a member country it will be admitted free (under the origin principle). Similarly, as to exports, if an export is destined to a member country there will be no tax refund (under the origin principle) but if it is destined to a non-member country there will be a tax refund (destination principle), hence each export must be checked to make sure where it is going. If the two member countries are joined by a common border, there is no need to check each export, since every export that crosses this border of course goes, at least in the first instance, to a member country, and so gets no tax refund (under the origin principle). And each import obviously comes from a member country. The border control that was in effect under the customs duties and the destination principle sales tax can be abolished under the origin principle sales tax, provided the countries are contiguous, border control must be retained.

It so happens that most of the countries that are prospective future members of the E.E.C. do not have any border of either the existing E.E.C. members or those two prospective members. For such countries, there is little or no likelihood that harmonization of sales taxes even to a uniform rate on the origin basis will gain anything in the form of removal of border controls.

There may be some temptation for new members to impose a high-rate general sales tax, if they do not already have one, on the argument that, as long as the destination principle is kept - and that is likely to be for a good many years, as we have seen, exports will be encouraged, by the rebate of taxes upon exportation, and imports discouraged, by the compensating tax on imports. The country thus hopes to improve its balance of trade. But this argument is often not correct; it all depends on what tax the general sales tax replaces. The argument probably is correct, technically, if a general sales tax (destination principle) is levied to replace a payroll tax, which by its nature is levied on the origin basis (no refund of payroll taxes is made when the goods produced by the taxed labour are exported, and no compensating payroll tax is imposed on imports). The argument is probably, though less certainly, correct, if the sales tax is levied to replace a corporation income tax, or, say a

real estate tax. But what the change amounts to, then, is a disguised devaluation of the currency, for trade purposes (it does not, of course, affect financial flows). I question the political wisdom of a disguised devaluation of say 5 or 10 per cent, would it not be preferable to obtain the consent of the other nations to an open devaluation affecting both trade and financial payments?

This temptation, as I have termed it, is not restricted to prospective member countries. But it is stronger when a country is considering tax revision because it is thinking of joining a common market, and when the virtues of the value-added tax, which are very real indeed, are pictured as being simultaneously a road toward a trade surplus.

As more and more new members are added to the common market, the average distance between their marketing centers increases, and this fact has some implications for use of the origin principle (exports taxable, imports exempt). We recall that under the origin principle the domestic import-competing firms in the countries with high rates of general sales tax will be in an unfavourable competitive position because of this tax. Imports, subjected only to the tax of their country of origin, will compete with domestically produced goods that pay the high domestic tax rate. But this tax disadvantage may be limited by differences in transportation cost. The importers will have a tax advantage, but if the distance is too great, the domestic producers may be fairly well protected after all, and at least are not likely to lose all their trade to imports. This relation of transport costs to tax differentials is a subject worthy of further study. An interesting beginning has been made by William McNie in his contribution in *Fiscal Harmonization in Common Markets*. For the time being the subject is of limited practical importance, since the origin principle, as we have seen, is not likely to be adopted by countries that are close to each other until their value-added tax rates are nearly uniform. But when, if ever, uniformity is achieved, a geographical broadening of the common market make tolerable slightly larger differences in sales tax rates, owing to transport costs.

V

The corporate income tax, on the other hand, is in my view a most important subject for tax harmonization on the part of those countries who are considering entry into the common market. To take an extreme case, if the existing corporate income tax in the United Kingdom were

repealed, in order to find room for a value-added tax in their tax system, the net result would be tax disharmonization, not harmonization. The United Kingdom would then be the only country without a corporation income tax, and would gain a competitive advantage, at least for certain forms of investment.

On the other hand, capital may not be as mobile between the present six members and certain of the non-member countries as it is within the six. To this extent the need for harmonization of corporate income taxation is somewhat less. But no general statement seems possible on this score; it all depends on the circumstances of the particular country, its capital market, the investing habits of its capitalists, and the like.

One technical problem in this area is the treatment that each country gives to foreign capital coming from countries outside the common market. Capital flowing from the United States, for example, may go to any one of the six member countries, or to countries not yet members but applying for entry, and some measure of uniformity of treatment of the profits, royalties, interest, and rentals arising from such third-country investment may be necessary in order to avoid charges, recriminations, and even retaliation by some member countries (or applying countries) and others. The problem is mitigated by the credit granted by the United States for foreign tax paid, but it is not entirely solved.

If some of the countries desiring entry are less developed than the existing six, the former may want to be allowed to offer concessions in the form of tax holidays, highly accelerated depreciation, and similar devices, to spur economic growth, in excess of what the more developed countries allow. Perhaps the latter will readily agree that some such tax favoritism will be allowable. It would be a matter for negotiation among the countries before entry was agreed upon.

VI

Differing degrees of tax evasion may easily hinder attempts to harmonize tax systems. A general sales tax, for instance, may be levied at the same rate in several countries, but this uniformity will only be apparent, not real, if in one of the countries tax administration is so lax and inefficient, and taxpayers are so inclined to evade, that the amount of revenue actually collected is a far smaller percentage of actual sales than the tax rate alone might indicate. The firms in the tax-evading country then have

an unfair competitive advantage over those in the country where the tax rate is no higher, but the tax is strictly enforced.

This point is of some importance already, with respect to the existing six members of the E.E.C, and studies have been undertaken to ascertain, if possible, the importance of the differences in evasion. Of course this is a very difficult subject to obtain any data on, since the tax evaders are careful to keep this information to themselves. But it is sometimes possible to compare the aggregate tax base as indicated by the tax collections with the true tax base as shown by national income data or other compilations, that may obtain their information from other sources, perhaps by sample surveys, or by deducing the aggregate value from the relations of certain other aggregates in the national income accounts.

As membership of the E.E.C. expands, the likelihood of differences in degrees of tax evasion grows. Some of the new member countries may have tax administrations that are even more efficient than any of those of the initial six; others may be experiencing a rate of evasion higher than that in any of the six. It is with these latter countries that the chief problem arises, and it is not an easy one to solve.

One solution, not a very good one, is simply to admit that degrees of evasion will always differ markedly from one country to another, and to allow for differences in tax rates that may be supposed to compensate for those differences. This procedure has little attraction for tax harmonization unless all taxpayers are evading the tax to just about the same degree. And this is not likely to be the case. Imports, for example, may well be taxed more efficiently than domestic production; the destination principle then imposes an unfair disadvantage on the other members of the common market, whose firms seek to sell in the market of the country in question. Foreign firms may be more closely supervised, under the income tax, than domestic firms - or vice versa. If the origin principle were adopted for the sales tax, a country that imposed a high tax rate might nevertheless gain a competitive advantage in another member country, if this high tax rate were associated with a high degree of tax evasion.

In practice, I believe that these differences in degrees of tax evasion are likely to be one of the most difficult problems, if not the most difficult problem, in achieving tax harmonization, and I suggest that any country that wishes to enter the common market would find it useful to

analyse its existing methods of tax administration to seek means of improvement: It might also want to consider the possibility of joining with the other member countries in setting up an international exchange of information on taxpayers, incomes, holdings of assets, purchases, and the like. For this purpose a Common Market Tax Administrators' Association might be formed, to hold annual meetings, to set up study committees, and to learn from each other new techniques of checking tax evasion. The recently formed Inter-American Tax Administrators Association, which held its first meeting last year in Panama, and which includes virtually all the countries in North America, Central America and South America, is a path-breaking venture that may experience a degree of success unexpected by even its most optimistic supporters. A similar organization within the E.E.C. would be especially useful if the number of member countries increases.

If one member country — entirely apart from tax evasion — takes a much smaller proportion of its gross national product in taxation than does another, the higher-taxing country may complain that it is thereby at a competitive disadvantage within the common market, where capital, goods, and even some labour flow freely within the market. The merits of this allegation I shall consider below. Here, I note that as the E.E.C. brings in new members, the disparities may or may not increase, but in some instances certainly can increase beyond what they are now.

According to the Neumark Report (p. 106, IBFD translation), the ratio of taxes to gross national product in the six E.E.C. countries in 1959 ranged from 24.6 per cent (German Federal Republic) to 17.6 per cent (Belgium). France and the Netherlands were close to Germany, with 23.8 per cent and 22.0 per cent respectively. This range is not great enough to cause much concern with respect to competitive advantages, and, as I shall note shortly, these advantages may not be very large in any case, when we consider that higher taxes usually mean a higher level of free government services.

These percentages are much higher in every case if social insurance contributions are included. The range for 1959 is then from 34.3 per cent (Germany) to 24.4 per cent (Belgium), France being 33.4 per cent and the Netherlands 30.0 per cent. But the social insurance contributions are more or less matched by the benefits paid out, and the combination of social security taxes and social security benefits makes it possible for the employing firms to reduce the take-home pay of their labour force, more

or less correspondingly. Therefore, even if one country had far higher social insurance taxes and benefits than another, it would probably not be appreciably disadvantaged thereby. In fact, it appears from the figures above that the differences in this respect are not great. The range in percentage points of taxes to gross national product is 7.0 points if social insurance contributions are excluded, and 9.9 points if they are included.

Some of the countries considering membership in the E.E.C. raise a smaller total of gross national product in taxes than do any of the present six members. Probably none raises a higher percentage. The problem, if there is one, therefore arises from the low percentage of gross national product taken in taxes by some potential new members.

I do not myself consider that this is an important problem from the viewpoint of tax harmonization. To be sure, it does imply that the rates of tax are lower in the country with the low percentage of taxation to gross national product. But this fact in turn usually implies that the government is supplying a lower of services to households and to business firms, and from that point of view the business firms in this country suffer a competitive disadvantage. They do not obtain as much protection against fire and theft, for example, as do firms in the higher-taxing countries. They do not have as good an infrastructure - highways, docks, and communications systems, for example (I recall one observer remarking that the capital markets of many of the European countries could never hope to become as broad and active as those of the United Kingdom and the United States until the telephone systems were radically improved). On the other hand, if the high percentage of taxation to gross national product results chiefly from large expenditures on a military establishment, that country's firms are indeed at a competitive disadvantage. Such a country is poor, in the sense that so much of its gross national product must go to a totally unproductive use (military expenditure). If the billions of dollars that the United States has poured into its vast military establishment over the past two decades could have been spent for education (thus increasing the degree of skill and efficiency of its labour force), more highways and better ports (thus lowering the cost of transport), and the like, the competitive position of American firms in the world market would have been enormously enhanced. Our competitors may well be thankful, from the narrow competitive point of view, that we have diverted so much of our resources into what is a holding operation at the best, not an efficiency-increasing operation

(aside from the relatively minor fall-out of technical improvements traceable to military efforts).

In the last analysis, then, the ratio of tax revenue to gross national product tells us little about the competitive position of the various countries. Much depends on the nature of the government services that are rendered. Indeed, a case can be made for the following proposition: the larger the percentage of gross national product taken in taxes the better is the competitive position of the country in the markets of the world, for, aside from expenditures on the military establishment, the higher percentage usually implies a higher level of literacy (more money is being spent on education), a finer network of transportation and communication, and so on. No industrial nation has ever been built on a foundation that included low levels of literacy, since industrial workers must be able to read complex instructions — and sometimes write them — and must have the habits of precision of thought and action that literacy does so much to promote. Parenthetically, I believe that if free postal service were granted to all households for letters and postcard — the resulting postal deficit to be made up by increased taxes on the more well-to-do part of the society — the level of literacy of many countries would be greatly improved, as adults would seize the opportunity to communicate with friends and relatives, and thus sharpen their abilities to read and write.

To pursue this side of the subject farther, however, would take us away from the subject of these two lectures, tax harmonization, into the as yet largely unexplored field of expenditure harmonization (but see the contribution by Norbert Ansel in *Fiscal Harmonization in Common Markets*).

VII:

The concluding remark that I should like to make with respect to prospective future members of the E.E.C. and tax harmonization is that tax harmonization is, among other things, a state of mind, which is to be evidenced in a willingness to abstain from changing a country's tax system unless the change is in harmony with the objectives of the common market. This is only a general prescription, not at all specific, as I have worded it. But it has a definite practical meaning. It means that a prospective country will consult with the existing E.E.C. countries and with the other prospective member countries before it undertakes any substantial change in its tax system, to ascertain whether from their point

of view this change would contain elements inimical to the progress of the common market.

This is not to say that the prospective member country should yield its sovereignty in this field. It may, after all, decide to go ahead with the change in the tax system even if it finds that the member countries and prospective members consider it incompatible with the aims of the common market. Of course if it does so, it reduces thereby the likelihood that it will eventually enter the market. But be that as it may, prior consultation would seem to be the minimum requisite for any country that is taking seriously the prospect of entering the common market.

One difficulty with this prescription is that the machinery for prior consultation may not have been set up. The country in question may not have a tax policy office or division, which can give careful consideration to tax reform proposals and prepare a statement to be given to the member countries and prospective members. The other prospective member countries may be in the same position. The six E.E.C. countries, thanks to their able and extensive secretariat in the public finance field, at Brussels, are reasonably well equipped to enter into discussions of this prior-consultation type, but even they may find it advisable to expand these facilities.

In effect, I am suggesting that on the policy level there be established an international, or at least inter-member (and prospective member) organization, more or less formal, to hold harmonization discussions on the policy level analogous to the discussions that would be held on the administrative level by a body of inter-member tax administrators. This body would consist largely of economists specializing in public finance. Meeting fairly regularly, though not too often, they could anticipate and avert some of the problems that would otherwise be considered too late. And of course the tax economist and the tax administrators should be continually in touch with one another, since harmonization is an intricate mixture of principle and practice. The new future members of the E.E.C. have much they can contribute in these ways to a better understanding of a problem that is one of the most significant of all for the success of a common market.

AVRUPA EKONOMİK TOPLULUĞUNUN GELECEKTEKİ YENİ ÜYELERİ AÇISINDAN VERGİ AHENKLEŞTİRMESİ*

Prof. Carl S. SHOUP
Columbia Üniversitesi.

“A. E. T. nin Altı Üyesi Arasında Vergi Ahenkleştirmesi İhtiyacı ve Geleceği” adlı önceki konferansım, bilhassa genel satış vergisine ve halihazırda A. E. T. üyesi bulunan memleketler tarafından alınacak ahenkleştirme tedbirlerine matuftu. Bu çalışma ise, özel istihlâk vergileri, gelirin vergilendirilmesi, ücret vergileri açılarından vergi ahenkleştirmesi hakkında bazı müşahadelerle başlamakta, ve A. E. T.’nin gelecekteki yeni üyelerinin karşılaştığı özel vergi ahenkleştirmesi meseleleri hakkındaki mülâhazalarla devam etmektedir.

I

Lüks maddelerden, alkollü içkilerden ve tütünden alınan özel istihlâk vergileri muhtelif memleketlerde epeyce farklı nispetlerde yükletilmektedir. Vergi nispetlerindeki bu fark, lüks ve “alışkanlık doğurucu” tâbir edeceğim maddelerin, yani, alkol ve nikotinin istihlâkine karşı toplumsal düşünce farklarını aksettirmektedir. Bu noktada bir mesele ortaya çıkmaktadır. Bir ortak pazar, sosyal düşünce farklarının vergi sisteminde nazarı itibare alınmasına müsaade etmeyip, özel istihlâk vergilerinin yeknesaklaştırılması için bunların bir tarafa bırakılmasına taraftar olmalı mıdır?

Meselâ sigaranın, biranın bütün üye memleketlerde aynı nispetlerde vergilendirilmesi sonucunu doğuracak şekilde, sosyal düşüncelerin bir tarafa bırakılmasına teşebbüs edilirse, şu anda evrensel bir şekilde tatbik olunan varış memleketi prensibi, menşe memleket prensibi ile değiştirilebilir. Bu şekilde, ihracat şimdi olduğu gibi vergiden istisna edileceğine vergilendirilebilir ve ithalât telâfi edici gümrük vergisine tâbi olacağına serbest olabilirdi. Ayrıca, üye memleketler arasında, özel istihlâk vergileri için sınır kontrollerine ihtiyaç hâsıl olmazdı.

*) Mayıs 1968 tarihinde İstanbul Üniversitesi Maliye Enstitüsünde verilen konferansın metni.

Böyle bir rejim ortak pazar ruhu ile iyi uyuşabileceği halde, sağlayacağı avantajın çok pahalı bir fiyata elde edilip edilmeyeceği suali tevcih edilebilir. Çünkü bu avantaj mukabilinde, üye devletler arasında ferd ve ferdin toplumdaki yeri ile ilgili olarak takınılan temel tavırları aksettiren toplumsal değerlerdeki farklar inkâr edilecektir. Kesin kanaatlerden doğan bu farklar ekseriya büyüktür. Bunlar, toplumsal tekâmülde takip edilen farklı yolların sonucudurlar.

Yukarıdaki suale verilecek cevaplar, on veya yirmi yıllık kısa bir devre, ya da otuz kırk yıllık uzun bir devreden hangisinin nazarı itibare alındığına göre, muhtemelen farklı olacaklardır. Lüks maddeler ve alıştırmacılar hakkındaki toplumsal kanaat farkları kısa vadede kesin olacağından dolayı özel istihlâk vergileri muhtelif memleketlerde farklı nispetlerde tatbik edilmeye muhtemel devam edecektir. Böylelikle varış memleketi prensibi, tatbik edilmeye ve sınır kontrolleri gerekli olmaya devam edeceklerdir. Ancak, otuz kırk yıllık uzun bir vadede, işçilerin, sermayedarların ve müteşebbislerin ortak pazar içinde seyyaliyetlerinin artması, toplumsal kanaat farklarını azaltmaya mütemayil olacaktır. Akibette, üye memleketlerin bir mal çeşidi için bütün pazarda tatbik edilecek bir vergi nispeti üzerinde anlaşmaları mümkün olabilir. Böylelikle menşe memleket prensibi, benimsenebilir, ve sınır kontrolü hiç değilse bitişik sınırlı memleketler arasında kaldırılabilir (bu mevzuya aşağıda döneceğim).

Varılan sonuç bizi şu düşünceye götürmektedir : Bahis konusu özel istihlâk vergilerinden dolayı, evvelki konferansında belirttiğim gibi, genel satış vergileri için menşe memleket esasına geçmek hususundaki taziyik azalacaktır. Özel istihlâk vergilerinden dolayı sınır kontrolleri uzun bir süre kaldığı takdirde, bu kontrollerin genel satış vergileri için menşe memleket esasına dönmekle kısılması imkânı mukabilen azalacaktır.

II

Ahenkleştirme meselesinde, kurumlar vergisi oldukça farklı bir problemi doğurmaktadır. Bu problem, varış memleketi prensibi ile menşe memleket prensibi arasında bir tercih yapma meselesi değildir, çünkü, önceki konferansında belirttiğim gibi, gelir vergisi için menşe memleket prensibi evrensel bir şekilde tatbik edilmektedir; ihracat gelir vergisinden istisna edilmemekte ve ithalâta telâfi edici gelir vergisi yükletilmektedir. Bilâkis gelir vergisi ile ilgili meseleler şunlardır : ilk olarak, üye devletler kurumlar vergisini ikâmet esasına göre mi veya kaynak esasına

göre mi almak hususunda anlaşacaklardır? İkinci olarak, vergi nispeti bütün ortak pazar devletlerinde eş oranlı mı olacaktır?

Kaynak esası uyarınca gelir vergisi, verginin alındığı memlekette kazanılmış bütün gelirleri vergilendirir. Bu gelirlere, yabancı müteşebbislere akan gelirler dahil olmakla beraber, yabancı memleketlerde yapılan yatırımlardan elde edilen gelirler vergilendirilmez. Kaynak esası, bilhassa vergi idaresinin zengin muhkimleri, dışardaki yatırımlarından ne kadar gelir elde ettiklerini açıklamaya zorlama hususunda, yeter derecede kuvvetli olmadığı az gelişmiş memleketlerde kullanılmaktadır.

İkâmet esasına göre gelir vergisi, vergiyi alan memlekette muhkim olanların tüm gelirlerine nerede kazanıldığına bakılmaksızın tatbik edilir. Ancak, gelirleri bahis konusu memlekette kazanılsa dahi, dışarıda ikâmet edenlerin gelirleri vergilendirilmez. Saf ikâmet esasını hiç bir memleket kullanmamakla beraber, sanayileşmiş memleketlerin çoğu bu esası değişik bir şekli ile kullanmaktadırlar. Dışarıda husule gelen gelirlere alınmış olan vergiye mukabil olarak, dahilde ödeyecekleri vergi için bir indirim (credit) tanınmaktadır. Aynı zamanda, memleketin dahilinde husule gelip dışarıya akan gelirlere ılımlı ve yeknesak nispetli bir vergi alınmaktadır. Böylelikle, ikâmet esasına göre alınan vergi ifade ettiği anlam itibarile kaynak esasına göre alınan vergilere yakinen benzemektedir. Ancak, şu önemli istisnayı da tebâruz ettirmek gereklidir: Dışarıda kazanılan gelir husule geldiği memlekette vergilendirilmediği takdirde, geliri kazananın ikâmet ettiği memlekette vergilendirilmektedir.

Gelir vergisi alan A ve B memleketlerinden A'nın saf ikâmet esasına, B'nin ise saf kaynak esasına göre vergiyi aldıklarını farzedelim. Böylelikle, B memleketinde ikâmet edip A memleketinde yatırım yapan bir müteşebbis hiç gelir vergisi ödemeyecektir. Öte yandan, A'da ikâmet edip, B'de yatırım yapan diğer bir başkası ise mükerrer gelir vergisi ödeyecektir. Bu çeşit anormallikler, sermaye akımını ve kapitalistlerin ikâmet düzenlerini bozacaklarından dolayı, bir ortak pazarda bunların varlıklarına müsaade edilemez. Yukarıda belirttiğim gibi, bu anormallikler pratikte yukarıdaki ifrat durumlarda var olamazlar. A. E. T.'nin bütün memleketleri ikâmet esasını, değişik bir şekli ile kullanmaktadırlar. Maafih, dışarıda ödenmiş vergi için yapılan vergi indirimi (tax credit) ve dahilde husule gelip dışarıya akan gelirlerin vergilendirilmesi hükümlerinde memlekette memlekete birçok farklar olduğundan dolayı, halihazırdaki sistemlerde bazı düzeltmeler gerekli olabilir. İndirim hükümleri ve vergi anlaşmaları bazı değişiklikleri gerektirecektir.

Kurumlar vergisi nispetinin bütün ortak pazarda eş oranlı olup olmayacağı, daha da önemli ikinci bir mesele olarak belirir. Sermaye piyasalarının ıslahı ve yatırım fırsatları hakkındaki bilginin yayılması sayesinde ortak pazar dahilinde sermaye seyyaliyeti arttıkça, kurumlar vergisi nispetlerindeki farklar sermaye dağılımını daha kolaylıkla etkileyecektir. Bu durum, herhangi bir memleketin kurumlar vergisi nispetinin indirilmesi hususundaki teşviki arttırarak, bu sayede, topluluğun diğer üyeleri aleyhine sermaye cezbetmesine ve kendi büyüme hızını arttırmasına sebep olacaktır. Roma Andlaşması bu hususta hiç bir şey söylememektedir.

Bu problem, diğer iki keyfiyetten ötürü giriftleşmektedir.

İlk olarak, kurumlar vergisinin hakikî yükü, hızlandırılmış amortisman, yatırım indirimi ve benzer hükümler sayesinde büyük çapta hafifletirilebilir. Böylece, pazarın bütününde yaklaşık olarak eş oranlı görünen kurumlar vergisi nispeti, eşit olmayan birçok nispetlere dönüşebilir (bu noktada, editörlüğünün tarafımdan yapıp, Columbia Üniversitesince 1967'de yayımlanan iki ciltlik eserin, ikinci cildinde Peggy Musgrave'in yapmış olduğu etüde bakınız).

İkinci olarak, memleketlerin dağıtılmayan kârlara nispetle dağıtılan kârlar hakkındaki tutumları farklıdır, böylece hangi memlekette ikâmet etmesi gerektiği hususunda bir karar alma durumunda olan yatırımcı sadece kurumlar vergisini değil, aynı zamanda temettülerin şahsî gelir vergisince nasıl bir muameleye tâbi tutulacağını da nazarı itibare alacaktır. Meselâ, Almanyada kurumlar vergisi nispeti, kârın dahildeki hisse senedi hamillerine dağıtılacak olan kısma tatbik edildiğinde, büyük çapta düşmektedir. Fransa'da ise, bu kez hisse senedi hamilleri seviyesinde olmak üzere, dağıtılan kârlar üzerinden ödenmiş kurumlar vergisi mahsup edilip, bir vergi indirimi tanıma yolu ile benzer bir vergi avantajı uygulanagelmektedir.

Özet olarak, bir ortak pazarda sermaye akımının kurumlar vergisi tarafından etki görebilmesinin, kolaylıkla mukayese edilemeyecek birçok yolları vardır. A. E. T. üyeleri kendilerini, kurum yatırımlarını cezbetmek uğruna vergi gelirlerinin kaybedildiği bir rekabet savaşında bulmak istemiyorlarsa, sermayeye verdikleri vergi tavizlerini kısıtlamak hususunda daha resmî bir andlaşmaya varma zaruretini hissedebilirler.

III

Yukarıdaki düşünceler, bu kez daha az kuvvetle, ortaklıklar ve şahıs şirketleri tarafından yapılan yatırımlar için de geçerlidir. Bu çeşit

sermaye kurum sermayesinden daha az seyyâldır. Bunun sebebi kısmen, bahis konusu sermaye cinsinin, faaliyete yatırımcı tarafından bizzat nezaret edilmesinin genellikle gerekli olduğu tarım, konut veya resmî bina yapımına tahsis edildiğidir; esasen faaliyet ya şirket sahibinin kendisi tarafından, ya da ortakları vasıtası ile sevk ve idare edilir. Bir Fransız sermayedarı Almanya'da tarım veya konut yapımı alanlarında yatırım yapacak ise, faaliyete nezaret etmek üzere, hiç değilse geçici olarak Almanya'ya yerleşmek mecburiyetinde kalabilir. Bu durumlarda, vergi nispetlerinde eş oranlılığa teşebbüs etmek faydasız gözükmemektedir, çünkü, müterakki nispet tarifeleri açısından, tatbik edilecek şahsî gelir vergisi özel nispeti ferdin bütün kaynaklardan toplam olarak ne kadar gelir elde ettiğine bağlı olacaktır. Nihayet, münferit yatırımcı düşük vergi tatbik eden memlekette daimî ikâmetgâh edinmedikçe, tadil edilmiş (modified) ikâmet esası tatbik edildiği sürece ödenmesi gereken vergi tutarını azaltamayacaktır. Öte yandan, şahsî gelir vergisi nispetlerinin farklılığından dolayı, işgücü bir memleketten diğerine akma imkânına hiç mi hiç sahip değildir.

Mamaafih ücret vergileri (payroll tax) nispetlerindeki farklar, bu vergiler sosyal sigorta ile ilgili değilse, işgücünü ikâmet değiştirmeye zorlayacak kadar büyüktürler. Ücret vergisi emeklilik kesintileri ile bağlı oldukları takdirde, ücret vergilerindeki bir artış sadece ücret ödemesinin daha yüksek bir emeklilik ödemesi şekline bürünmek üzere ertelendiği — ve belki nihayette yükseltildiği — anlamına gelir. Bir kere daha, Roma Andlaşması bu hususta bir sarahate sahip değildir.

IV

Şimdi, vergi ahenkleştirmesi meselelerinden hangisinin, henüz A. E. T. üyesi bulunmayıp üyelik için müracaat eden veya bunu düşünen memleketler açısından önemli olduğunu inceleyelim.

Bu çeşit memleketler tarafından esasen girişilmiş olan hareketler ve kendi içlerinde gelişen tartışmalara dayanarak bir yargıda bulunmak durumunda isek, satış vergileri ahenkleştirmesinin son derecede önemli olduğu hakikatini cevap olarak ileri sürebiliriz. Danimarka şimdiden, Fransa ve Almanya'da mevcut olan tipte geniş kapsamlı bir katma-değer vergisini benimsemiştir. Birleşik Kralliyette ise, Ortak Pazara girmeyi kolaylaştırmak için, mevcut olan kurumlar vergisinin veya selektif iş vergisinin bir katma değer vergisi ile değiştirilmesi lâzım gelip gelmediği ciddi bir tartışma konusudur.

Ancak, bu meselenin henüz A. E. T. üyesi olmayan memleketlerde, ilk altı üye memleketteki kadar önem arzettiği hususunda emin değilim. Altı memleketin karşılaşmış olduğu problem, bunlardan beşinin eski tip yayılı muamele vergisi salmakta olmaları, bu arada Fransa'nın imalâte seviyesinde (toptancılara tercih hakkı tanıyarak) ve hizmet sektörünü istisna etmek sureti ile olsa bile modern bir katma değer vergisi kullanması idi.

Bu iki genel satış vergisi tipi bilhassa bir ortak pazarda bir araya gelemezler. Bunun sebebi bir katma değer vergisinin carî olduğu sistemde ihracatta vergi iadesi ve ithalâta telâfi edici gümrük vergisi miktarı tahmininin yayılı muamele vergisinin carî olduğu sisteme nazaran daha kolaylık arzemesidir. Bundan başka yayılı muamele vergisi tipi dikey birleşmeyi teşvik etmektedir, aynı zamanda ileri bir etapta, meselâ perakende seviyesinde katma değer vergisi alınmasını da teşvik eder. Bazı teşebbüs tarzlarına verilen bu gizli sübvansiyon çeşitleri, bilhassa bütün üye memleketlerde kullanılmadığı takdirde, ortak pazar ruhuna uygun olamazlar. Sadece bu sebepler, ve önceki çalışmamda sunmuş olduğum diğerleri yüzünden yayılı muamele vergisini uygulayan memleketlere bu vergiyi kaldırmaları hususunda geniş çapta baskıda bulunulmuştur. Tek safhalı imalât vergisi veya toptan satış vergisi bazı çerçevelerde destek bulmakta ise de, en uygun görünen ikâme bir katma değer vergisidir.

Mukabil olarak, A. E. T. üyeliğine müracaat eden memleketlerden bazıları "şelâle" tipi (cascade type) satış vergilerini, yani yayılı muamele vergisini uygulamaktadır. Bu memleketler toptan satış veya imalât safhasında, ya tek safhalı bir vergi, ya da perakende satış vergisi salmaktadırlar. Bahis konusu vergiler, ihracatta gerekli vergi istisnaları tanıma veya vergi iadesi yapma ve ithalâta, ihtiyaç hâsıl olduğu takdirde, uygun telâfi edici vergi alma hususlarında arzettikleri kolaylıklar bakımından katma değer vergisine benzemektedirler. Bu vergiler dikey birleşik firmaları teşvik etmezler. Ancak, (perakende satış vergisi bir istisna olmak üzere), perakende safhasında yatırılan değeri matraha dahil etmemek sureti ile, bahis konusu değer lehine bir durum yaratırlar. Lüks alımların çoğu lüzumsuz perakende hizmetleri ile dolu olduğundan bu durum sosyal bakımdan ehemmiyetli olabilir. Ancak sadece bu gerçeğin, bir katma değer vergisi tatbikine dönülmesi husunda yeterli bir sebep teşkil edebileceğini şüphe ile karşılamaktayım. Bu, bahis konusu memleketler için katma değer vergisinin iyi bir vergi olmadığı anlamına gelmez; şüphesiz ki, bir katma-değer vergisi veya bir perakende satış

vergisi kullanıldığı zaman vergi ahenkleştirmesi mükemmelliğe daha çok yaklaşacaktır; ilk altı üyeye nispetle, durumun bu memleketler için gösterdiği ivedilik daha hafif derecededir.

Satış vergileri ahenkleştirmesi, ilk altı üye için olduğu kadar, müstakbel üyeler için arzu edilir bir durum arzettiği halde aynı önemde olmamasının başka bir sebebi de vardır: bu müşterek sınırlar meselesidir. Hatırlayacağımız üzere genel satış vergileri ahenkleştirilip, ihracat vergilendirilip, ve ithalât vergiden istisna edilip menşe memleket esasına dönüldüğü takdirde, altı memleket arasında sınır kontrolleri kaldırılabilir. Fakat, memleketler arasında müşterek sınırlar olmadığı takdirde durumu ne olacaktır? Her iki memlekette, böylece, gelen malın bir üye memleketten mi, yoksa ortak pazar dışı bir memleketten mi geldiğini anlayabilmek için sınır kontrolü teçhizatını kaldırmayacaklardır. Mal ortak pazar dışında bir memleketten geliyorsa gümrük vergisine tâbi olacak; bir üye memleketten geliyorsa (menşe memleket esasına göre) serbest olarak girecektir. İhraç mallarına gelince, benzer bir şekilde, mal üye bir memlekete gönderilecek ise (menşe memleket esasına göre) vergi iadesi yapılmayacak, üye olmayan bir memlekete gönderilecek ise (varış memleketi prensibine göre) bir vergi iadesi yapılacaktır. Bu sebeple, bu ihraç malının hangi memlekete gittiğini kontrol etmek mecburiyeti hâsıl olur. İki üye memleket müşterek bir sınıra malik iseler, ihraç edilip sınırı geçen her mal, hiç değilse ilk anda, bir üye memlekete gireceğinden dolayı, her ihracat kalemini kontrol etmeye ihtiyaç yoktur ve böylelikle (menşe memleket prensibi uyarınca) bahis konusu mal bir vergi iadesinden faydalanamaz. Ve her ithalât kalemi de aşikâr bir şekilde üye memleketten gelmektedir. Gümrük vergilerinin ve varış memleketi prensibi satış vergilerinin mevcut olduğu durumda mer'î olan sınır kontrolü, memleketler bitişik olduğu takdirde, menşe memleket prensibi satış vergisinin mevcut olduğu durumda kaldırılabilir. Memleketler bitişik olmadığı takdirde sınır kontrolü devam etmelidir.

A. E. T.'nin gelecekte üyeliğine namzet olan memleketlerin çoğunda şimdiki A. E. T. üyeleri veya iki müstakil üye ile bitişik sınırlara mâlik olmama gibi bir durum mevcuttur. Bu çeşit memleketler için, satış vergilerini menşe memleket prensibi esası dahilinde eş oranlı nispet halinde bile ahenkleştirmenin, sınır kontrollerinin kaldırılması şeklinde bir kazanç sağlayacağı imkân dahilinde görülmemektedir. Yeni üyelerin esasen bir satış vergileri mevcut ise, bu verginin nispetini arttırmaları yolunda bir müşevvik olabilir. Bu noktayı şu ispat tarzına bağlayabiliriz: varış memleketi prensibi devam ettikçe — evvelce gördüğümüz gibi, bu epey bir

süre daha devam edecektir — ihracat, ihracatta vergi iadesi sayesinde teşvik edilip, ithalât, telâfi edici gümrük vergileri sayesinde frenlenecektir. Bahis konusu memleket böylece ticaret dengesini düzeltmeyi ümit edebilecektir. Ancak bu ispat tarzı ekseriyetle doğru değildir. Bütün mesele genel satış vergisinin hangi verginin yerine ikâme edildiğine bağlıdır. Bir genel satış vergisi (varış memleketi prensibi) kendi mahiyeti uyarınca menşe esasına göre salınan bir ücret vergisinin yerini alıyorsa, iddia teknik olarak doğru olabilir (vergilenen emek tarafından istihsal edilmiş mallara ihracatta ücret vergisi iadesi yapılmaz, ayrıca ithalâta da telâfi edici ücret vergisi konulmaz.) Aynı şekilde, eğer bir satış vergisi bir kurumlar vergisinin, veya meselâ bir gayri menkûl vergisinin yerini alıyorsa iddia, daha az kat'iyetle de olsa, doğru olabilir. Fakat değişikliğini neticesi, bu surette, ticarî maksatlar için gizli bir devalüasyona müncer olur (tabiatıyla, malî akımları etkilemez). Gizli bir devalüasyonun politik isabeti hakkında tereddütüyüm. Bir ticaret fazlası elde edilmesi gerekiyorsa ve bu yüzde 5 veya 10'luk bir devalüasyonla elde edilebilecekse, hem milletlerarası ticareti hem de malî ödemeleri etkileyen açık bir devalüasyon için diğer milletlerin rızalarını almak daha tercih edilir bir hareket tarzı değil midir?

İfade etmiş olduğum bu fikir sadece müstakbel üye memleketlere ait değildir. Ancak, bir memleketin bir ortak pazara dahil olmayı düşündüğünden dolayı bir vergi revizyonu yapmayı nazarı dikkate alması ve katma değer vergisinin gerçekten reel olan faydaları bir arada, bir ticarî fazlaya veren bir yol olarak mütalâa edilirse, yukarıdaki fikir daha kuvvetlenir. Ortak pazara katılan üyelerin sayıları çoğaldıkça, pazarlama merkezleri arasındaki ortalama mesafe artar ve bu durum menşe memleket esasının (ihracatın vergilendirilip, ithalâtın istisna edilmesi) kullanılmasında bakımından bazı meseleler arzeder. Hatırlayacağımız üzere, yüksek nispetli genel satış vergileri tatbik eden memlekette, menşe memleket prensibi uygulanırsa dışarı ile rekabet eden firmalar bu vergiden dolayı dezavantajlı bir duruma düşerler. Sadece menşe memlekette vergiye tâbi olan ithal malları, içte üretilip yüksek nispetli bir vergiyi yüklenen mallarla rekabet edeceklerdir. Ancak bu vergi dezavantajı ulaşım masraflarındaki farklarla sınırlanabilir. İthalâtçılar bir vergi avantajına sahip olmakla beraber, mesafe çok fazla ise dahildeki üreticiler herşeye rağmen oldukça iyi bir şekilde korunacaklar ve hiç değilse bütün ticareti ithalâtçılara kaptırmak ihtimalleri azalacaktır. Ulaşım masraflarının vergi farkları ile ilgisi, daha derin etüdü gerektirecek bir konudur. William Mc Nie'in *Ortak Pazarlarda Vergi Ahenkleştirmesi (Fiscal Harmoniza-*

tion in Common Markets) adlı eserinde ilginç bir başlangıç yapılmıştır. Daha önce gördüğümüz gibi, menşe memleket prensibinin, katma değer vergisi nispetleri, birbirine yakın memleketler arasında yaklaşık olarak yeknesaklaştırılınca kadar, bu memleketler tarafından benimsenmesi ihtimali uzaktır. Bu itibarla, yukarıdaki konu pratik açıdan şimdilik sınırlı bir önemi haizdir. Fakat, bu nispetlerdeki eş oranlılık elde edildiği takdirde, ortak pazarın coğrafi olarak genişlemesi, ulaşım masraflarından dolayı, satış vergileri arasındaki geniş farkları bir ölçüde tahammül edilir bir hale getirir.

V

Diğer taraftan, ortak pazara girmeyi düşünen memleketler açısından, kurumlar vergisi gahsî kanaatimce, vergi ahenkleştirmesi ile ilgili en önemli konudur. Aşırı bir örneği ele alırsak; Birleşik Kraliyet vergi sistemi içinde katma değer vergisine yer açmak için esasen mevcut olan kurumlar vergisi kaldırdığı takdirde sonuç olarak vergi ahenkleştirilmesi yerine bunun tersi elde edilmiş olacaktır. Böylece Birleşik Kraliyet kurumlar vergisi almayan tek ülke olacak ve hiç değilse bazı yatırımlarında rekabet avantajı sağlayacaktır.

Diğer taraftan, sermaye şimdiki altı üye ile üye olmayan memleketlerden bazıları arasında, altıların kendi aralarında olduğu kadar seyyâl olmayacaktır. Bu açıdan, kurumlar vergisi ahenkleştirmesi ihtiyacı azdır. Fakat bu noktada genel bir yargıda bulunmak imkân dahilinde değildir; herşey bahis konusu memleketin şartlarına, sermaye piyasasına, sermayedarlarının yatırım adetlerine ve benzeri hususlara bağlıdır.

Bu sahadaki bir teknik mesele de her memleketin, ortak pazara dahil olmayan memleketlerden gelen yabancı sermayeye nasıl bir muamele tarzı tatbik edeceğidir. Meselâ, Amerika Birleşik Devletleri sermayesi altı üye memlekete veya üye olmayıp giriş için müracaat eden diğerlerine akabilir ve bu memleketler tarafından yapılacak ayrıcalıklar hattâ misillemelere mâni olmak için üçüncü memleket yatırımından doğan kârların, mülk hisselerinin, faizlerin ve kiralarn tabî olacakları muamelelerde bir ölçüde yeknesaklık gerekli olabilir. Yabancı devletlerde ödenmiş vergi için A. B. D. tarafından verilen kredi ile bu mesele bir ölçüde hafifletilmekte ise de tam olarak çözülmemiştir.

Pazara girmeyi arzulayan memleketlerden bazıları mevcut altılardan daha az gelişmiş ise, iktisadî büyümeyi hızlandırabilmek için yatırım-

cılara vergi muafiyeti, hızlandırılmış amortisman ve benzer buluşlar gibi tavizleri, altı gelişmiş memleketin müsaade edebileceğinden daha fazlası vermek isteyebilir. Altılar ise bu çeşit bir vergi kayırmasının yapılmasına müsaade edilebileceğini kabul etmeye hazır olabilirler. Bu husus üyenin ortak pazara katılması kabul edilmeden önce memleketler arasında bir müzakere konusu olabilir.

VI

Vergi kaçakçılığında memleketler arasında farklar vergi sistemlerinin ahenkleştirilmesi teşebbüslerine kolaylıkla engel olabilir. Meselâ, bir satış vergisi bir çok memleketlerde aynı nispetlerde salınabilir, fakat bu memleketlerin birinde tahsil edilen gelirin satışlara oranı, vergi nispetinin göstereceğinden çok daha cüz'î bir nispeti olmasını doğuracak derecede, vergi idaresi gevşek ve beceriksiz, vergi mükellefleri de vergi kaçırmaya eğilimli ise satış vergilerinin bu memleketlerde aynı nispetlerde salınması sadece görünüşte kalacaktır. Böylece, vergi kaçakçılığına elverişli memleketlerdeki firmalar, vergi oranının yüksek olmayıp, fakat verginin kesin bir şekilde tatbik edildiği memleket firmalarına nazaran haksız bir rekabet üstünlükleri olacaktır.

Bu nokta, A. E. T.'nin mevcut altı üyesi açısından şimdiden bir önem kazanmış ve kaçakçılık farklarının öneminin, eğer mümkünse tespit edilmesi konusunda çalışmalara girilmiştir. Vergi kaçakçıları gerekli istihbaratı kendilerine sakladıklarından, bu konu hakkında rakkam elde edilmesi muhakkak ki çok güç bir meseledir. Fakat, bazı durumlarda vergi hâsılatının gösterdiği toplam vergi matrahı ile millî gelir rakkamlarının veya diğer istatistiklerin gösterdiği gerçek vergi matrahı mukayese edilebilir. Bu sonuçlara ait bilgi ise örnekleme, veya bahis konusu değerli millî gelir toplamları arasındaki ilişkilerden çıkarma gibi diğer kaynaklardan elde edilir.

A. E. T. üyeliği yayıldıkça vergi kaçakçılığında memleketler arasında görülen derece farkları artacaktır. Yeni üye memleketlerden bazılarının vergi idareleri ilk altıdan daha etkin, diğerlerinde ise kaçakçılık derecesi altılarda mevcut olandan daha yüksek olabilir. Esas mesele bu sonuçlardan dolayı ortaya çıkmaktadır ve çözülmesi kolay bir mesele değildir.

Pek iyi addedilmeyen çözümlerden biri de şudur : memleketler arasında vergi kaçakçılığı hadlerinde göze çarpar derecede farklar olduğunu kabul edip, bu farkları karşılayacağı farzedilen vergi nispeti farklarına

müsaade etmek. Bütün vergi mükelleflerinin aynı nispette vergi kaçır-maları durumu bir yana, bu prosedür vergi ahenkleştirmesi açısından pek cazip değildir. Her mükellefin aynı oranda vergi kaçırması olağan bir durum değildir. Meselâ, ithâl malları dahilinde istihsal edilen mallara kıyasla daha etkin bir şekilde vergilendirilebilirler; böylece varış mem-leketi prensibi, malını yukarıda konu edilen bir memleket pazarında sat-mak isteyen pazarın diğer üye memleketlerindeki firmalara, haksız bir dezavantaj sağlayacaktır. Gelir vergisi açısından yabancı firmalar yerli firmalara nispetle daha sıkı bir şekilde kontrol edilebilirler veya bunun tersi olur. Satış vergilerinin salınmasında menşe memleket prensibi be-nimsenirse, yüksek vergi kaçakçılığı haddinden dolayı yüksek vergi nis-peti tatbik etmiş olan bir memleket diğer bir üye memlekette rekabet avantajı elde edebilir.

Pratikte, vergi ahenkleştirmesinin sağlanmasında, bu vergi kaçak-çılığı hadlerindeki farkların en güç problemlerden biri olduğu inancında olan ve ortak pazara girmeyi arzu eden herhangi bir memleket, vergi ida-resinin ıslahı çarelerini ararken mevcut metodların analizini faydalı bu-lacağı kâmsındayım.

Diğer taraftan, vergi mükelleflerinin gelirleri, varlıkları, mübayaları ve benzeri gibi hususlar hakkında bir milletlerarası istihbarat mübadele-si tesis edilmesi için diğer üye memleketlerle anlaşma ihtimalini de düşü-nebilirler. Bu amaç için senelik toplantılar yapmak, inceleme komite-leri kurmak ve birbirlerinden vergi kaçakçılığı kontrolü için yeni me-todlar öğrenmek üzere Ortak Pazar Vergi İdarecileri Birliği kurulabilir. Yeni kurulan Amerikan Vergi İdarecileri Birliği görünürde bütün Kuzey Amerika'yı, Merkezî Amerikayı ve Güney Amerikayı içine almaktadır ve ilk toplantısını Panama'da yapmıştır. Birlik, en optimist taraftarların da-hi tahminlerinin ötesinde başarı sağlayacak bir teşebbüstür. A. E. T. üye-lerinin adedi arttığı takdirde, benzer bir teşkilâtın topluluk içinde kurul-ması bilhassa faydalı olacaktır.

Üye devletlerden biri diğerine nispetle — vergi kaçakçılığundan ta-mamen ayrı olarak — gayri safi millî hâsılasının çok daha azını vergi yo-lu ile alırsa, yüksek vergi alan memleket, malların ve hattâ emeğin seyyâl olduğu pazarda sermayenin bir rekabet dezavantajına malik olduğundan dolayı yakındır. Bu iddiamın doğru taraflarına aşağıda deği-neceğim. Burada not edeceğimiz nokta şudur : A. E. T. yeni üyeler kabul ettikçe ihtilâflar artabilir veya artmayabilir, fakat bazı durumlarda bu ihtilâflar şimdi mevcut olanın çok ötesine taşacaktır.

Neumark raporuna göre (s. 106, IBFD tercümesi) A. E. T. memleketlerinde vergilerin gayri safi millî hâsılaya oranları 1959'da yüzde 24,6'dan (Federal Alman Cumhuriyeti), 17,6'ya (Belçika) uzanmakta idi. Fransa ve Hollanda yüzde 23,8 ve 22 ile Almanya'ya yakındılar. Ancak bu farklar rekabet avantajı itibariyle bir mesele çıkaracak kadar büyük değillerdir, ve kısaca temas edeceğim gibi, yüksek vergilerin genellikle bedava devlet hizmetlerinin yüksek seviyede oluşu anlamına geldiği mülâhaza edilirse bu avantajlar her halde çok fazla olamazlar.

Sosyal sigorta primleri dahil edildiği takdirde bu oranlar çok daha yükselirler. 1959 için en yüksek ve en düşük oranlar şu şekilde idi : Yüzde 34,3 (Almanya) ve yüzde 24,4 (Belçika), bu arada Fransa'nın 33,4, Hollanda'nın ise yüzde 30'dur. Fakat, sosyal sigorta primleri aşağı yukarı sigorta tarafından geriye ödenenler tarafından karşılanmaktadır ve sosyal sigorta vergileri ile sosyal sigorta ödemelerinin birleştirilmesi, istihdam edici firmaların işçilerine ödedikleri net ücreti aşağı yukarı karşılıklı olarak eksiltmelerini imkânını verir. Bundan dolayı, bir memleketin sosyal sigorta vergileri ve sosyal sigorta ödemeleri diğerinden yüksek olsa bile, bu husustan ötürü belirli bir şekilde dezavantajlı duruma düşmeyecektir. Esasında, yukarıdaki rakamlardan bu farkların fazla olmadığı ortaya çıkmaktadır. Sigorta primleri hariç tutulursa vergilerin gayri safi millî gelire olan yüzdelerinde en büyük fark 7,0, primler dahil edilirse 9,9 dur.

A. E. T.'ye girmeyi düşünen memleketlerden bazılarının vergi hâsılatının gayri safi millî gelire yüzdesi şimdiki altı üyeden daha azdır. Belki hiçbirinin yüzdesi altılarından daha yüksek değildir. Problem böylece (eğer var ise) yeni üye olacak memleketlerde vergi gelirlerinin gayri safi millî hâsılaya olan oranının düşük olmasından doğacaktır.

Şahsen, bunu vergi ahenkleştirmesi açısından önemli bir problem olarak görmemekteyim. İfade ettiği anlam ise bu yüzdenin düşük olduğu memleketlerde vergi nispetlerinin az oluşudur. Bu gerçek ise, bu memleketlerde devletin fert ve firmalara yaptığı hizmetin düşük seviyede olduğunu ve bu memleketteki firmalar açısından bu rekabet dezavantajının bahis konusu olduğunu ifade eder. Bu firmalar, meselâ, yangın ve hırsızlığa karşı, yüksek vergi alan memleketlerdeki firmalar kadar iyi korunamazlar. Diğerlerinin faydalandığı derecede iyi bir enfastrüktüre sahip olamazlar: meselâ, karayolları, limanlar, haberleşme sistemleri gibi. (Bir gözlemcinin, Avrupa memleketlerinden çoğunun sermaye piyasalarının, telefon sistemlerinin kökünden halli mümkün olmadıkça, Birleşik Kralliyet veya Amerika sermaye piyasaları gibi geniş ve faal olmayı asla ümit edemeyeceklerine işaret ettiği hatırmıdadır.) Diğer taraftan, vergi gelirlerinin gayri safi millî hâsılaya yüzdesi billhassa askerî tesislere yapılan

yüksek harcamalardan doğuyorsa, bu memleketteki firmalar gerçekten bir rekabet dezavantajına sahiptir. Bu çeşit bir memleket, gayrı safi millî gelirinin çoğunun tamamen verimsiz kullanıma (askerî harcamalara) tahsis edilmesi anlamında fakirdir. Birleşik Amerika'nın son 20 yılda geniş askerî tesislere döktüğü milyonlarca dolar (işgücünün ustalık ve randıman derecesini arttırmak üzere) eğitime, (ulaşımın maliyetini düşürmek üzere) daha çok karayolu ve daha mükemmel limanlara ve benzeri hususlara harcansa idi Amerikan firmalarının dünya pazarlarındaki rekâbet durumları daha iyileştirilebilirdi.

Böylece son analize göre, vergi gelirlerinin gayrı safi millî hâsılaya oranı, muhtelif memleketlerin rekabet pozisyonu ile ilgili olarak pek az şey açıklayabilmektedir. Meselelerin çoğu, devlet hizmetlerinin mahiyetine bağlıdır. Gerçekte, müteakip fikrin doğru olduğu ispat edilebilir: bir memlekette vergiler gayrı safi milli hâsılanın ne kadar fazla bir kısmını teşkil ediyorlarsa, bu memleket firmaları dünya pazarlarında o kadar iyi bir rekabet durumuna sahiptir, çünkü, askerî tesisler bir yana bırakılırsa yüksek bir yüzde, genellikle yüksek bir okuma-yazma seviyesi (eğitime daha fazla para harcama), daha mükemmel bir ulaşım ve haberleşme sistemi v.s. anlamına gelir. Hiç bir sanayileşmiş millet düşük bir okuma yazma seviyesini içine alan bir temel üzerine oturmamıştır, çünkü sanayi işçilerinin karmaşık talimatnameleri okuyabilmeleri — hattâ yazmaları — düşünce ve eylem hassashğı hususlarında alışkanlığa sahip olmaları icap etmektedir. Bu çeşit vasıflar ancak okuma - yazma şartı ile geliştirilebilir. İnançımıza göre, mektup ve kartpostal gönderme hususlarında herkeze bedava posta hizmeti görülüp, bu hizmetin masrafı cemiyetin müreffeh kısımlarından alınacak vergilerin yükseltilmesi ile karşılanırsa, birçok memleketlerde okuma - yazma seviyesi büyük çapta yükseltilebilir, çünkü, ferdlar dost ve akrabaları ile haberleşme fırsatına kavuşacak ve böylece okuma ve yazma kabiliyetlerini geliştirebileceklerdir. Konunun bu yönünü takip edersek bu iki konferansın konusundan, vergi ahenkleştirmesinden uzaklaşmış ve şimdiye kadar pek değişmemiş bir konuya, harcamaların ahenkleştirilmesi sahasına girmiş oluruz.

Bu konuda Norbert Andel'in Fiscal Harmonization in Common Markets : Ortak Pazarlarda Vergi Ahenkleştirmesi, adlı etüdüne bakınız).

VII.

A. E. T.'nin müstakbel üyeleri ve vergi ahenkleştirmesi ile ilgili olarak söylemek istediğim son husus şudur : Vergi ahenkleştirmesi, diğer

hususlar bir yana, bir memleketin, ortak pazarın gayeleri ile hemâhenk olmadıkça, vergi sisteminin değiştirmemeye rıza gösterme şeklinde beliren bir düşünce şeklidir. Bu genel bir tavsiyedir, ifade ettiğimiz şekilde özel değildir. Ancak, kat'i pratik bir anlamı vardır. Buna göre, müstakbel üye vergi sisteminde esaslı bir değişikliğe girişmeden, bu değişimin A. E. T.'nin mevcut ve diğer müstakbel üyeleri açısından ortak pazarın gelişmesine müsait unsurlar ihtiva etmediğine emin olmak için bu üyelere daha evvelden danışacaktır.

Yukarıda belirttiğim fikir müstakbel üyenin bu sahada hâkimiyetini kaybetmesi lâzım geldiği anlamına gelmez. Herşeye rağmen müstakbel üye, vergi sisteminde yapacağı değişikliğin diğer memleketler tarafından, ortak pazarın gayeleri ile uyumsuz olarak telâkki edilmesine rağmen, bu değişikliği yapmaya karar verebilir. Fakat, bu durumda ortak pazara girme şansı azalır. Bütün bunlara rağmen ortak pazara girmeyi ciddî bir şekilde düşünen herhangi bir memleket için, önceden fikir danışma asgari bir şarttır.

Bu tavsiye ile ilgili olarak beliren bir güçlük, önceden danışma mekanizmasının kurulmamış olabilmesidir. Bahis konusu olan memleket, vergi reformu tekliflerini dikkatle inceleyen, müstakbel ve mevcut üyelere veirmek üzere rapor hazırlayan bir vergi politikası dairesi veya bölümüne mâlik olmayabilir. Diğer müstakbel üyeler de aynı durumda olabilirler. Altı A.E.T. üyesi, Brüksel'de maliye sahasında, muktedir ve geniş sekreterlikleri sayesinde, bu tip ön - danışma tartışmalarına girmeye hazır durumdadırlar, fakat buna rağmen bu imkânlarını geliştirmeleri tavsiye edilebilir.

Fikrimce, idarî seviyede, üyeler arası vergi idarecileri kurulu tarafından yapılabilecek tartışmalara benzer bir şekilde, politika seviyesinde az çok resmî olacak ahenkleştirme tartışmaları yapacak milletlerarası, veya hiç değilse üyeler (ve müstakbel üyeler) arası bir teşkilât kurulmalıdır. Bu kurul genellikle maliye alanında ihtisası olan iktisatçılardan teşkil edilmelidir. Sık sık olmamakla beraber, oldukça muntazam bir şekilde toplanarak, hallinde sonradan çok geç kalınacak bazı problemleri önceden tahmin edip, engel olabilirler. Ahenkleştirme prensip ve pratiğin bir kısmını olduğundan vergi iktisatçıları ve vergi idarecileri muhakkak ki birbirleri ile temas halinde olmalıdırlar. A. E. T.'nin yeni üyelerinin, bir ortak pazarın bütün başarıları içinde en anlamlısı olan bir meselenin daha iyi anlaşılmasında, yukarıdaki yollarla yapacakları pek çok katkı vardır.

Tercüme Eden : **As. Bora OCAKÇIOĞLU**

VERGİ HUKUKUNDA İSPATLAMA İLE İLGİLİ SORUNLAR

Ahmet BAYRAK
Maliye Bakanlığı
Hesap Uzmanı

Konuşmamızın konusu vergi hukukunda ispatlama düzenidir. İspatlama, son bir nitelme ile, bir mantık sorunudur. Bu nedenle hukukun bütün kollarında ispatlama sorunu ortaklaşadır. Örneğin, ceza hukukunda uygulanan ispatlama esasları ile medenî hukukta ya da vergi hukukunda uygulanan ispatlama esasları arasında temelde bir ayrılık düşünülemez. Bununla birlikte, her hukuk kolunun kendine göre özellikleri bulunduğu ve bu özelliklerin ispatlama sorununa etkileri olacağı doğaldır.

Konuşmamızda delil teorisi bütünü ile ele alınmayacaktır. Sadece Türk Vergi Hukukunda egemen olan delil düzeninin niteliği belirtmek, bu düzenin eleştirilmesini yapmak, bazı önemli ispatlama sorunlarını tartışmak ve sonuçta da alınması gerekli tedbirler üstünde kişisel görüşümü zü açıklamakla yetinilecektir.

I — Vergi Hukukunda İspatlamamanın Önemi

Vergi uygulamasının en güç kesimi vergiyi doğudan olayın kavranmasıdır. Denebilir ki ileri ülkelerle geri kalmış ülkelerin vergi uygulamasında görünen en önemli ayrılık bu noktada kendini belli eder.

Bir ülkede soyut olarak vergi kanunları ne kadar tam ve eksiksiz olurlarsa olsunlar eğer o ülkede vergiyi doğuran olay gereğince kavranamıyorsa bu mükemmel kanunların hiçbir uygulama değeri olamaz. İşte ispatlamamanın önemi de buradan gelmektedir.

II — Genel Açıklamalar

Konuya girmeden önce, konuşmanın kolayca izlenebilmesini sağlamak amacıyla, delil düzeni kavramları ile delillerin neveleri üstünde kısa ve hatırlatıcı açıklamalarda bulunmak isterim :

a) *Delil kavramı :*

Her soruşturma gibi, vergi inceleme ve soruşturması da şüphe ile başlar. İnceleme ve soruşturmanın amacı bu şüpheyi bellilik derecesine getirmek veya ortadan kaldırmak suretiyle gerçeği meydana çıkarmaktır. Bu amaca varmak için kullanılan araçlara "delil" denir. Delil kavramı karine ve emareyi de kapsar

b) *Delil çeşitleri :*

Deliller bir bakıma iki büyük kısma ayrılır :

1. Dolaysız delil (Direct Evidence). Vergi ziyamı ispatlayan her türlü defter ve belgeler, tanık beyanları bu delil niteliğindedir.

2. Dolaylı delil (Circumstantial Evidence). Dolaylı delil'e hukukta "Karine ve emareler" de denir. Bunun esası "var olan ve bilinen bir duruma dayanarak bilinmeyen bir durumun varlığını kuvvetle farz ve kabul etmek"tir. Örneğin, muharrik kuvvet olarak kullanılan elektrik harcamalarında tesbit edilen belirli artışlarla gerçek üretim miktarının kavranması.

c) *Delil Düzenleri :*

Delirlerin geçerliliği bakımından iki düzen vardır : Kanunî delil düzeni ve serbest delil düzeni (vicdâî delil düzeni). Kanunî delil düzennide delil araçları yani ne gibi hususların ispatlama aracı olarak kullanılacağını kanun tek tek sayıp sınırlar. Bunun dışında herhangi bir şey ispatlama aracı olarak kullanılamaz.

Serbest delil düzeninde ise ne gibi olay veya hususların delil aracı olarak kullanılabileceği kanunla belli edilmez. Bu düzende her şey delil olarak kullanılabilir. Yargıç ileri sürülen delillerin ispatlama gücünü olayın özelliğini göz önünde tutarak, hayat denemeletine göre, serbestçe belirler.

III — Ülkemizde Uygulanan İspatlama Düzeninin Niteliği

a) *Maddî delil esası :*

V. U. K. nun 29. maddesinde ikmalen tahriyat; "...maddî delillere veya kanunî ölçülere" "dayanılarak miktarı tesbit olunan bir" "matrah

veya matrah farkı üzredinden” “almacak verginin tarhedilmesidir...” yolunda tanımlanmaktadır.

Madde metninde açıkça belirtildiği gibi, vergi hukukumuzda ikmalen tarhiyat için yalnız “maddî delil” ler geçerli olmakta ve bunun dışındaki kalan şahsî ve gayri maddî deliller, tanık beyanları, emare ve karine- neler, kanunî delil niteliğini taşımamaktadır.

Bu halde maddî delil (real evidence) nedir? İspatlama hukukunda bu delil türünün kesin bir anlamı yoktur. Ancak hukuk otoriteleri bu terimin genellikle gayri maddî ve şahsî delillere karşıt bir terim olarak literatürde kullanıla gelmekte olduğu konusunda birliktirler.

Bu anlamı ile maddî delil, suçun işlenmesinde kullanılan ve delil vazifesini gören bıçak, silâh gibi yalnız suçun maddî araçlarını kavrar; Tanık beyanı, karine ve emare gibi ispatlama araçlarını içine almaz.

V.U. Kanunumuza bu terim alınırken onun kişisel ve gayri maddî delillere karşıt oluşu niteliği gözönüne alındığı, vergi suçlarının işlenmesinde kullanılan defter, belge, hesap gibi ispatlama araçlarının kavranması düşünüldüğü ve diğer şahsî ve gayri maddî delil türlerinin kanunî delil kavramının dışında tutulmak istenildiği anlaşılmaktadır. V. U. Kanununun 134. maddesinin birinci fıkrasında, incelemenin “...defter, hesap ve kayıtlara dayanılarak ödenmesi lâzım gelen vergilerin doğruluğunu araştırmak, tesbit etmek ve sağlamaktır” yolunda tanımlanması ve böylece ispatlama araçlarının sayılı olarak sınırlandırılması bu görüşü doğrulamaktadır.

b) Emareler :

Vergi hukukumuzda emarelerin delil olarak kullanılması aynen maddî delil esasında olduğu gibi kanunla sınırlı ve sayımlıdır. Ortalama kâr haddi, servet artışı ve özel giderler gibi. Bunların dışındaki emareler delil olarak kullanılamaz. Bu biçimde, kullanılacak emarelerin kanunla önceden saptanması ve sınırlanmasının sayısız sakıncaları vardır. Niçin ortalama kâr haddi geçerli bir ispatlama aracı olabiliyor da örneğin randıman hesapları olamıyor? Soruya akla yatkın bir cevap bulmak güçtür.

Kısaca, bugün ülkemizde geçerli bulunan delil düzeni prensip itibariyle maddî delil esasına dayalı kanunî delil düzenidir.

IV — Vergi Hukukunda Uygulanması Gereken İspatlama Düzeni

Yukarıda niteliğini belirttiğimiz ülkemizde uygulanan ispatlama düzeni hakkında bir değer yargısına varabilmek için önce genellikle vergi

hukukunda uygulanması gereken ispatlama düzeninin ne olması gerektiğinin tesbiti gerekir. Bunun için de daha önce genellikle hangi koşullar altında kanunî delil düzeninin, hangi koşullar altında serbest delil düzeninin uygulanabileceğinin bilinmesi gerekir.

1 — Delil düzenlerinin koşulları

Modern ispatlama hukukunda genel ilke uyumsuzluk konusu olay ve işlemlerin her türlü delillerle ispatlanabilmesidir. Bu bakımdan kanunî delil düzeni istisnaî bir hal olup ancak bazı özellikler gösteren belli alanlarda uygulanabilir.

İspatlama konusu olabilecek herhangi bir olay veya işlemin kanunî delil düzenine bağlanabilmesi için aşağıdaki şartların bir arada bulunması gerekir.

1 — Olay veya işlemin belli bir şekil içinde yapılmalarının kanunla düzenlenmesi mümkün olmalıdır.

2 — İşlemlerin belli bir şekil içinde yapılmaları bunları ileride ispatlamakla yükümlü olanların iradesine bağlı olmalıdır.

3 — Olay ve işlemlerin belli bir şekil içinde yapılmalarında yapanların bir yararı bulunmalıdır.

Böylece taksitli satış aktinin ispatlanması kanunî delil düzenine bağlanabilir. Çünkü;

1 — Satış aktinin belli bir şekil içinde (örneğin yazılı şekilde) yapılması zorunluğu kanunla düzenlenebilir.

2 — Bir satış aktinin kanunen istenen şekil içinde yapılmaları veya yapılmamaları tarafların iradesine bağlı bir husustur.

3 — Bir satış aktini kanunun istediği biçimde yapmalarında ve bu belgeleri saklamalarında tarafların yararı vardır. Aksi halde ileride olayı ispatlayamamak yüzünden haklarını kaybetmek durumu ile karşılaşabilirler.

Özel hukukun bazı alanlarında kanunî delil düzeninin geçerli olabilmesinin nedenleri bunlardır.

Halbuki kanuna aykırı bir fiilin (haksız fiil veya suç) ispatlanması kanunî delile bağlanamaz.

Çünkü;

1 — Kanuna aykırı fiillerin belli bir biçim içinde işlenmeleri kanunla düzenlenemez.

2 — Kanuna aykırı fiillerin ispatlanması bu fiili işleyen (failin) yükümlülüğü değil, zarar görenin (mağdurun) yükümlülüğüdür. Bu bakımdan mağdurun bu fiilin belli şekiller içinde yapılmasında bir iradesi bulunamaz.

3 — Kanuna aykırı bir fiili işleyen bu fiilin ileride ispatlanmasında “yararı” değil tersine “zararı” bulunmaktadır. Bu bakımdan fiilin izlerini ortadan kaldırmağa gayret edecektir.

Ceza hukuku alanında serbest delil düzeninin geçerli oluşunun nedenleri bunlardır.

2 — *Vergi hukukunun ispatlama bakımından özelliği*

Vergi hukukunda ispat sorunu yukarıda açıklanan genel ilkelerin ışığı altında incelendiğinde aşağıdaki sonuçlara varılır.

Vergi hukukunda ispat sorunu iki kısma ayrılır :

- 1 — Ödevlilerin ispat yükü ve ispat araçları,
- 2 — İdarenin ispat yükü ve ispat araçları.

Ödevlilerin ispatlamakla yükümlü buldukları hususlar; gelir, gider ve satış gibi vergi matrahı ile ilişkin konulardır. Bu işlemlerin belli bir biçim içinde yapılmasının kanunla düzenlenmesi mümkündür. Bu işlemlerin kanunla belli edilen şekil içinde yapılmaları veya yapılmamaları ödevlinin iradesine bağlı bir husustur. Bu işlemlerin kanunla belli edilen şekiller içinde yapılmasında ödevlilerin yararı vardır. Aksi halde ya beyan ettiği gider kabul edilmeyecek ya da geliri daha çok takdir edilecektir.

Bu nedenlerden ötürü ödevlilerin ispat araçları prensip itibariyle kanunî delil düzenine bağlanır. Yani ödevli; gider, gelir ve satış gibi vergileme ile ilgili olayları ancak kanunla belli edilen belgeler vasıtasıyla ispatlayabilir. Bu ilkenin tek istisnası gelirin takdiri hâlidir. İdarenin resen belli ettiği matrahın aşırı olduğunun ispatlanması önceden belli bir biçime bağlanamaz. Çünkü idare takdirini olayına göre, türlü şekillerde yapabilir. Bundan ötürü ödevli takdir edilen matrahın aşırı olduğunu her türlü makul delille ispatlayabilir.

İdarenin ispatlamakla yükümlü bulunduğu hususlara gelince bunlar ödevlilerin vergi kanunlarına aykırı fiilleridir. (suçlar). Bu fiillerin işleniş biçimlerinin kanunla düzenlenmesi söz konusu olamaz. Bunlar idarenin iradesi dışında işlenmektedir. Bu fiillerin ortaya çıkmamasında idarenin değil, mükelleflerin yararı vardır.

Bu sebeplerledir ki, vergi hukukunda idarenin isapt araçları kanunî delil düzenine bağlanamaz. Aksi halde idare kanuna aykırı fiilleri ispatlamak yeteneğini kaybeder. İdare kanuna aykırı fiilleri serbest delil düzeni içerisinde her türlü ispatlama araçlarıyla ispatlayabilmelidir. Nitekim batı ülkelerinde de uygulama bu yöndedir.

Örneğin;

1 — Amerika Yüksek Mahkemesi (Supreme Court of the United States of America) 6.12.1954 tarih ve 348, 215, 121 sayılı prensip kararında;

“İdare ibraz edilen defterlerin mükellefin”
 “gerçek durumunu aksettirip aksettirmedeğini”
 “ispatlamak için her türlü delil kullanabilir”

demektedir. (Internal Revenue Bulletin 954 sayı 525, 21).

2 — Belçika Gelir Vergisi Kanunu'nun 959 yılında yapılan reformla getirilen 246. maddesinde aynen;

“İdare, vergi alacağıının mevcudiyeti ve tutarını,”
 “yemin hariç, genel hukukça kabul edilen her türlü”
 “delille ispatlayabilir” denmektedir.

3 — İngiliz hakimlerinden J. Donovan 11.1.1952 günlü kararında aynen;

“Bir kısım hâsılâtın defterlere intikal”
 “ettirilmediği hakkında maddî deliller”
 “olmadan vergi tarh edilemeyeceğini”
 “iddia etmek, hiç kimsenin sadece”
 “emare ve karinelerle mahkûmiyetine karar”
 “verilmeyeceğini söylemek kadar”
 “yanlış ve esasızdır”. Demektedir. (Tax Cases Cilt 33, S. 61).

4 — İtalyan Vergi Merkez Komisyonu 8.2.1943 tarihli prensip kararında;

“Kanun re’sen takdir için kaçakçılık fiilinin”
 “varlığını kesin olarak ispatlamağı şart koşmamaktadır”
 “Olayda kaçakçılık emarelerinin bulunması”
 “yeterlidir” denmektedir.

Vardığımız bu sonuca göre ülkemizde uygulanana gelen kanunî delil düzeninin ilmi esaslara dayanmadığı açıkça ortaya çıkmaktadır.

V — İspatlama ile ilgili Bazı Sorunlar

Genel olarak vergi hukukunda uygulanması gereken delil düzenini böylece tesbit ettikten sonra şimdi vergi uygulamasında özellikle önem gösteren bazı sorunlar üzerinde durmak isterim.

1 — Delillerin İspat Gücü

İspatlama bir mantık sorunudur demiştik. Bu demektir ki, ileri sürülen bir delilin güvenilir kabul edilebilmesi için bu delilin anlaşmazlık konusu olayın mantık yapısına ve dokusuna uygun bulunması gerekir. Delillerin ispat gücü, ait olduğu türe veya bağılı buldukları biçime göre değıl, olaydaki mantık güçlerine göre ölçülür ve değerlenir.

Ülkemizdeki vergi uygulamasında delillerin mantık güçlerine bakılmaksızın sadece mekanik bir anlayışla biçimlerine göre değerlendirilmekte olduğu gözlenmektedir. Bir örnek verelim :

Ödevli Türkiye - Bulgaristan ticaret anlaşması çerçevesi içinde palamut hülâsasını karşılığında kereste ithal etmektedir.

Defter kayıtlarına göre, ihraç edilen palamut hülâsasının tonu 650 TL, karşılığında ithal edilen kerestelerin metre küpü 150,— TL. dir.

Yapılan aramalı incelemede; palamut hülâsasının Bulgaristan’a değıl Romanya’ya ihraç edildiğı, kerestelerin de Bulgaristan’dan değıl Romanya’dan ithal edildiğı ve kerestelerin ithal fiyatının 150,— TL. değıl gerçekte 113,— TL. olduğu; menşehâ şahadetnamesi, konşimento, gider dekontları gibi belgelerle kesin olarak ispatlanmıştır. Kerestelerin ithal fiyatlarında tesbit olunan şişirme farkına dayanılarak ödevli hakkında 180.000,— TL. matrah farkı üzerinden resen vergi salınmıştır.

Kerestelerin fiyatlarında yapılan şişirmenin kesin olarak ispatlandığını anlayan ödevli itiraz safhasında bu şişirmeyi kabul etmiş ancak palamut hülâsasını deftere yazıldığı ve beyan edildiğı gibi 650.— TL.

üzerinden değil, gerçekte 480,— TL. üzerinden ihraç etmiş olduğuna ve böylece hesaplanacak olumsuz farkın inceleme raporunda tesbit olunan olumlu farka sayılmasını dilemiştir.

İtiraz mercileri palamut hülâsasının kaçta satılabileceğini bilirkişi ile tesbit ettirmiştir. Bilirkişinin tesbit ettiği fiyat 480,— TL. dir. Ve böylece tesbit olunan olumsuz fark incelemede bulunan olumlu farkın tamamını karşılamış, salınan vergi de kaldırılmıştır¹.

Kararda delil olarak kabul edilen bilirkişi raporu biçimsel, mekanik bir değerlemeye tâbi tutulmuştur. Şöyle ki :

Ödevli palamut hülâsasını, kendi defter kayıtlarının aksine 650,— TL-dan değil, 480,— TL. üzerinden ihraç ettiğini iddia etmiş ve bunun bilirkişi raporu ile ispatlamıştır. Bu rapora güvenilmemesi için ortada biçimsel bir sebep yoktur.

Aynı raporu olaydaki mantık gücüne göre değerlersek şu sonuca varırız : Ödevlinin ihracat ve ithalât işlerinde sahte belgeler düzenlediği ve kullandığı konusunda duraksama yoktur. Öte yandan ödevlinin bu işlerden sağladığı kâr % 1 dir. Bütün bu sahte belgeler % 1 kâr sağlamak için mi düzenlenmiş ve kullanılmıştır? Buna olumlu cevap vermek olanaksızdır. Normal olarak kâr hadlerinin % 20 çevresinde dölaştığı bir ülkede bir ödevlinin % 1 kâr sağlayabilmek için sürekli olarak sahte belge kullanması düşünülemez. Kısaca, rapor muhteviyatı, olayın mantık dokusu ile çelişmektedir. Bu sebeple kabul edilmemesi gerekir.

Şimdi bir de delillerin mantık gücüne göre değerlendirilmesi konusunda İlgiltere'nin vergi uygulamasından bir örnek verelim :

Londra'da 1945 yılında bir kadın bir mağazadan 30 £ bedelinde hazır elbise satın alır. Kadın, verilen makbuzda müessesesi isminin yazılmamış olduğunu görür ve durumdan kuşkulandır. Makbuzu vergi dairesine teslim eder ve olayı anlatır. Vergi Dairesi yaptığı incelemede sözü geçen 30 £ tutarındaki makbuzun 1945 yılı defterinde satışlar arasında yazılmadığı ve bu makbuzun müessesenin kullanmakta olduğu normal makbuzlardan ayrı bir dizi numarası taşıdığını tesbit eder. Şirketin yalnız 1945 yılı hesapları değil geriye doğru beş yıllık hesapları incelenmiş bunun dışında tenkit konusu yapılacak başkaca bir durum tesbit edilememiştir. Defter ve belgeler düzenlidir. Şu kadar ki, beyan edilen kârlar düşüktür.

1) Temyiz Komisyonu, 19.2.1962 gün ve 961/6551 sayılı kararı).

Kısaca tesbit olunabilen tek olay ödevli müessesenin 945 yılında 30 sterlin tutarında tek bir satışı kasıtlı olarak defterlerine geçirmemiş olduğudur. Vergi Dairesi bu tek olaya dayanarak ortaklık defterlerinin tamamının güvenli olmadığını ileri sürmüş ve yalnız sözü geçen satışın yapıldığı 945 yılı için değil geriye doğru giderek 941, 942, 943 ve 944 yılları için de 5000 £ tutarında resen vergi salmıştır. Ödevli tek bir olayın beş yıla teşmil edilemeyeceği, defter kayıtlarına itibar edilmesi gerektiğini iddia ederek salınan vergiye itiraz etmiştir.

Yüksek Mahkeme uyuşmazlığı konusu olay hakkında;

“...şurası muhakkak ki idare defterlerin itimada şayan bulunmadığını gösteren yalnız bir tek olayı ortaya çıkarabilmiştir. Fakat bu tek olay böyle şeylerin müessesede öteden beri cereyan edegelmekte olduğunu göstermektedir...”² demıştır.

Dâvada idarece, delil olarak ibraz olunan tek bir kayıt dışı satışı gösterir makbuz, biçimsel ve mekanik bir delil anlayışı ölçüleri içinde değerlendirilirse önemli bir sonuca varılamaz. Yalnız bu makbuz muhteviyatının matraha eklenmesi ile yetinilmesi gerekir. Fakat bu tek makbuz mantık gücü ölçüsü ile değerlendirilirse çok önemli sonuçlara varılır. Nitekim Mahkemede aynı biçimde düşünmüştür. Söz konusu makbuzun mantık değeri şuradan gelmektedir :

Bir müessese sadece tek bir satış için ayrı bir makbuz tedarik etmez ve kullanmaz. Ayrı bir dizi numaralı makbuzun varlığı müessesenin ötedenberi bir kısım satışlarını defter dışı tutmakta olduğunu açık belirtisidir. Beyan edilen kârların düşük olması bu durumu doğrulamaktadır.

2 — Delillerin Hiyerarşisi

Genellikle ve soyut olarak deliller ispatlama güçlerine göre şöyle sıralanırlar : Sözlü deliller (tanık beyanları), yazılı deliller ve resmî deliller (örneğin noter senedi). Bu sraya delillerin hiyerarşisi denir. Bu sıralamanın bir sonucu olarak ispatlama hukukunda bir kural belirmiştir : Delil olarak ileri sürülmüş bir belgenin tersi en azından aynı düzeydeki diğer bir belge ile iddia ve ispat olunabilir. Bu kuralın sonucu olarak, yazılı bir belgenin tersi şahitle, noterce düzenlenmiş bir senedin tersi âdi bir senetle ispatlanamaz. Ancak bu kural belgeyi düzenleyenler yani tatarlar için doğru ve geçerlidir. Üçüncü kişiler bir belgenin gerçek dışı olduğunu her türlü delille ispatlama yeteneğine sahiptir. Aksi halde

2) (Rosette Franks, tax cases Vol. 36, S. 100).

bir kimsenin işpatlama hakkı başkalarının iradesiyle sınırlandırılmış olur.

Ülkemizdeki vergi uygulamasında bu kural da yanlış anlaşılmakta ve mükellefçe düzenlenmiş bir belgenin tersini iddia eden vergi daire-sinden, sanki bu belgede bir taraf imişçesine, en az aynı düzeydeki bir başka belge getirmesi istenmektedir. Somut bir örnek verelim :

Ödevli konusu keşekâğıdı imali olan bir Limited Ortaklığın 1/4 hisse ile ortağıdır. Ortaklık 1953 yılında faaliyete geçmiştir. Ödevli 83.250,— TL. yazılı değerdeki bu payını 1958 yılında noter senedi ile 100.000,— TL. ya satmış ve farkı karşılayan 16.750,— TL. yi yıllık beyannamesine koymuştur.

Yapılan incelemede olaya konu olan payların 100.000,— TL. ye değil 375.000,— TL. ye satıldığı aşağıdaki delillerle ispatlanmıştır :

1 — Ortaklık dönemin ekonomik durumu gereği, son derece kârlı çalışmaktadır.

Ortaklığın kârları :

1955	105.000,—
1956	273.000,—
1957	141.000,—
1958	162.000,— TL. dir.

Yıllık kâr ortalaması 170. 000,— TL. dir. % 6,5 faiz esası üzerinden 1/4 payının randıman değeri 375.000,— TL. dir.

375.000,— TL. randıman değerinde bulunan bir iştirak hissesi 100.000,— TL. ya satılamaz. Böyle bir davranış, aiktisadî mantıkla çelişir.

2 — Fabrikanın makinaları \$ = 2,80 TL. üzerinden ithal edilmiştir. 4 Ağustos kararıyla dolar 9,— TL. çıkınca bu makinaların değerleri de kendiliğinden üç katına çıkmıştır. Aktif değerlerin piyasa değerinin üç katına çıkması iştirak payları değerinin 3 katına çıkmasına varacağı doğaldır. Nitekim 1959 yılında ortaklardan bir diğeri payını kayıtlı bedelin 3 kat değerle satmıştır.

3 — İlgililerin ifadesi, bilhassa aynı olayda hakemlik yapmış bulunan Temyiz Mahkemesi üyelerinden bir kişinin beyanı satış bedelinin 100.000,— TL. nin çok üstünde olduğu yolundadır.

4 — Payların 2/3 sini alan alıcının hesapları incelenmiş tam satış gününde değişik şahıs ve Bankalardan 247.000,— TL topladığı ve bunun 199.299,— lirasının şahsî hesap kanalıyla işletmeden çektiği defter kayıtlarından anlaşılmıştır.

5 — Ödevli tam satış gününde 285.000,— TL yı bankadaki hesabına yatırmış olduğu tesbit edilmiştir. Ödevli bu 285.000,— TL. yı nereden bulduğunu izah edememiştir. Ayrıca ödevlinin aynı gündeki mali durumu incelenmiş, para olarak bir varlığı bulunmadığı ortaya çıkmıştır.

6 — Alıcılardan birinin beyanına göre satış bedeli 100.000,— TL'nin çok üstünde olduğu bu bedelin kısmen para, kısmen bono, kısmen de borcun ibrası şeklinde karşılanmıştır. Kısaca yapılan incelemede olay konusu iştirak paylarının 350.000,— — 400.000,— TL. arasında satıldığı, bunun 285.000,— TL. sınım para, kalanının ise bono ve borcun ibrası şeklinde ödendiği meydana çıkmış, inceleme elemanı 350.000,— TL. satış bedeli üzerinden 250.000,— TL. matrah farkı koymuştur.

Olayı inceleyen Temyiz Komisyonu 2.9.1963 tarih ve 963/3497 sayılı kararında :

“...vergi hukukunda tahmin ve karineye
 “istisnadan tarhiyat icrasına mesaj bulunma-
 “dığına ve mükellefin bahis konusu hisse senetlerinin
 “daha yüksek bedelle sattığı satış
 “*senedi kuvvetinde* ve kanunen muteber bir
 “vesikayla tevsik edilmediğine nazaran...”
 yolundaki gerekçe ile tarhiyatı kaldırılmıştır.

Kararda açıkça belirtildiği gibi salınan verginin kaldırılmasının nedeni idarenin iddiasını ispatlayamaması değil *satış senedi kuvvetinde* bir belge ile tevsik edememesidir.

3 — İspat Yükü Sorunu :

Medenî Kanununun 6. maddesinde ispat yükü “tarafardan her biri iddiasını ispatlamak zorundadır” şeklinde formüle edilmiştir. Bu esas soruna bir ölçü getirmemektedir. Bundan dolayı modern hukukta ispat yükü “işin niteliğine göre normal olmayan hususu iddia eden taraf bunu ispatlamak zorundadır” yolunda ifade edilir. Örneğin, bir fabrikanın istihsalinin bir kısmını faturasız olarak sattığını idarece ele geçen teslim makbuzları ile tesbit olduğunu düşünelim. Müessese itiraz safhasında teslim etmiş olduğu uyumsuzluk konusu malların geri verilmiş ol-

duğunu, bunun için bu satışların resmî defterlere yazılmamış bulunduğunu ileri sürmektedir. Ödevlinin bu iddiası doğal edgildir. Böyle bir olayda normal olan, malın geri verilmemiş olmasıdır. Şu halde, bu iddia ancak ödevlice inandırıcı delillerle ispatlandığı hallerde dinlenmeğe değer görülecektir. İdare geri verilmediğini ispatlamak zorunda değildir. Kısaca ispat yükü ödevlinin üstündedir. Öte yandan usulüne uygun tutulmuş defter ve belgelerin gerçeği yansıtmadığını iddia eden idare bunu ispatlamakla yükümlüdür. Çünkü usulüne uygun tutulmuş defter ve belgelerin gerçek durumu yansıtması normaldir. İdare, defter ve belgelerin gerçek durumu yansıtmadığını ispatladığı anda mükellefin yararına işleyen “defterlerin doğruluğu karinesi” yerine (idarece) yapılan takdirin doğruluğu karinesi” geçer. Bunun içindir ki, matrahın idarece takdir hallerinde ispatlama yükü ödevliye düşer. Nitekim, İngiltere, Amerika, Fransa, İtalya, Almanya, İsveç gibi ülkelerdeki uygulama bu yoldadır.

İspatlama yükünün taraflardan biri üstünde olmasının önemi ve hukukî sonucu şudur : Olayın ispatlanması tam bir kesinlikle ortaya çıkmadığı hallerde durum, ispatla yükümlü olan taraf aleyhine yorumlanır.

4 — Tanık beyanlarının vergi hukukunda delil değeri :

Ülkemizde yerleşmiş bir fikir alışkanlığı vardır : Tanık beyanı ile vergi salınmaz. Bu kural vergi yargı mercilerimizin kararlarında sık sık rastlanır. Bu kural hiçbir ilmî esasa dayanmamaktadır. İspatlama hukukunda bir ilke vardır : “daha ağır suçlar için daha kesin delil aranır”. Örneğin, 50 liralık bir trafik cezası için trafik memurunun beyanı yeterli bulunabilir. Fakat bir gümrük kaçakçılığı suçunda yalnız gümrük koruma memurunun beyanı yeterli görülemez.

Kısaca bir ülkede tanık beyanı ağır hapis cezaları için geçerli bir delil olarak kabul edildikten sonra çok daha hafif bir suç niteliğinde bulunan vergi suçları için geçerli kabul edilmemesi için akla yatkın bu neden gösterilemez.

5 — Karine ve emarelerin vergi hukukunda delil değeri :

Yukarıda açıklandığı gibi delil kavramı karine ve emareleri de içine almaktadır. Bu bakımdan takdiri delil düzeninde emare ve karinelere diğer delil araçları gibi yeterli bir ispatlama aracı olduğunda şüphe yoktur. Nitekim, batı ülkelerinde bu delil türünün ceza dâvalarında geniş

uygulama alanı bulduğu görülmektedir. Wills'in "Principles of circumstantial Evidence" adlı ilgi çekici eserinde yalnız emarelere dayanılarak verilmiş birçok mahkeme kararlarından bir kaçına bir göz atmak bu konuda kanı sahibi olmak için yeterli bulunmaktadır.

Bu tarz ispatlamalarda kesinlik bulunmayacağı, daima bir şüphe payının bulunacağı, bu bakımdan ceya hukukunun "şüphe, sanığı müstefit kılar" prensibi uyarınca bu delil türü ile cezalamaya gidilemeyeceği ileri sürülebilir.

Burada "metafizik şüphe" (Metaphysical doubt) ile "makul şüphe" (reasonable doubt) arasında ince bir ayırım yapmak gerekmektedir. Makul şüphe normal bir insanın bir hâdise karşısında duyması gereken şüphedir. Metafizik şüphe ise mutlak gerçek arayan bir kimsenin olaylar karşısındaki kararsızlığıdır. İspatlamada giderilmesi gereken şüphe "makul şüphe" dir. "Metafizik şüphe" değildir. Çünkü, metafizik şüphe hiç bir ispatlama aracı ile giderilemez. Her ispatlama gerçeğe bir yaklaşımdır, bir kanaattir, asla varma değildir. Bir başka deyimle ispatlama nisbidir, mutlak değildir. Bu niteliğiyle en kuvvetli bir delil bile şüpheyi mutlak olarak gideremez.

Örneğin, çift defterle kaçaklığı ispatlanan bir ödevlinin "bu defteri muhasebe eksersizini yapmak için tuttum" yolundaki iddiasında da bir gerçek ihtimali ve dolaylı olarak bu ispatlamada da bir şüphe payı bulunabilir. Fakat buradaki şüphe, makul bir şüphe değil, metafizik bir şüphe olduğu içindir ki, yargıç kararında gözönünde tutamaz.

İspatlama hukukunda önemli olan yön, delilin bağlı bulunduğu düzen veya tür değil onun anlaşmazlık konusu olaydaki inandırma gücü ve olayın ispatlanmasında yeterli olup olmadığıdır. Bu bakımdan bir delil, soyut emare niteliğinde olması dolayısıyla, ispatlama gücünden birşey kaybetmez.

Düşünelim ki ödevli, iç fiyatlardan düşük bir bedelle sürekli şekilde ihracat yapmakta ve ihracat dövizlerini kanunun ceza hükümlerine rağmen yurda getirmemektedir. Resmî defterlerde her yıl kabaran zararlara karşı öz varlıkta belirli artışlar kaydedilmektedir. Ödevli, zararına devamlı ihracatın akla yatkın bir nedenini gösterememektedir.

Bu olayda tesbit olunan emarelerin vergi matrahının gizlenmiş olduğu hususundaki ispatlama gücü herhangi bir "çift defterden" daha az olduğu iddia olunabilir mi?

Müeyyideleri çok daha ağır bulunan genel ceza hukukunda karine ve emareler geçerli bir delil olarak kabul olunduğuna göre vergi hukukunda aynı delil türünün uygulanmaması için akla yatkın hiçbir sebepleri sürülemez. Kaldı ki, vergi uygulamasında emarelere başvurmak bir zorunluktur. Nitelikleri gereği son derece karmaşık, geçmişte cereyan etmiş iktisadî olayların ancak bazı belirtileriyle kavranabilir. Bunların dolaysız delillerle kavranması az görülür bir olaydır. Vergi uygulaması ise bu gibi rastlantılar üzerine oturtulamaz. Nitekim, İngiltere, Amerika, Fransa, Belçika, İsveç ve İtalya gibi memleketlerde karine ve emarelerden vergi uygulamasında geniş ölçüde yararlanılmaktadır.

Emarelerin vergi hukukunda delil olarak nasıl kullanıldığını göstermek için A. B. D. uygulamasından bir örnek verelim :

Otel ve lokanta işletmecisi olan ödevlinin 1946-1948 dönemi işlemleri incelenmiştir. İncelemede aşağıdaki hususlar tesbit edilmiştir :

1 — İdare, mükellefin 1946 yılı başındaki öz varlığını yaklaşık bir hesapla 19.000,— dolar olarak saptamıştır.

2 — Defter ve belgelerde yerilmesi gerektirir bir yan görülmemiştir.

3 — 1946 yılı içinde bir otel ve lokanta satın almış ve inceleme dönemlerinde bunların işletmesi ile uğraşmıştır.

4 — İnceleme dönemlerinde mükellefin beyan ettiği gelir topluca 31.265 \$ dir.

5 — Bu devrede öz varlıktaki artış 113.000 \$ çevresindedir.

6 — Mükellef öz varlıktaki artışın, 1946 yılından önceki senelerde yığındırılmış bulduğu ve evinde muhafaza etmekte olduğu paralardan meydana geldiğini iddia etmektedir.

7 — İdare 1946 yılının başlarında mükellef, iddia edildiği gibi para halinde yığılmış serveti bulunmadığını ispatlayan herhangi bir dolaysız delil getirememiştir. Ancak, ödevlinin 1946 dan önce gelen yıllarda bu tutarlarda para halinde servetinin bulunmayacağını bazı karine ve emarelerle ortaya koymuştur :

a) Ödevli geçmiş yıl beyanları iddia edildiği tutarda bir biriktirmeye imkân verir seviyede değildir.

b) Ödevli, 1946 öncesi yıllarında bir kahvehane çalıştırmış ve bu işten dolayı 35.000 \$ borca girmiştir. Borçlarını ödeyememiş ve evindeki möbleler cebri satışa çıkarılmıştır.

c) Keza aynı dönemlerde ödevli, vadesi gelmiş bir borcun zamanında ödeyememekten ötürü 500 \$ zarar ödemeğe hüküm giymiştir. Olayda başkaca bir delil yoktur.

İlk derece mahkemeleri vergi cezasından ayrı ödevliye iki yıl hapis cezasını tertip etmiş ve bu karar Amerikan Yüksek Mahkemesinin 6.12.1954 tarihli kararıyla onaylanmıştır. (34ş US, 121 Hollanda V. US)³.

Şimdi bir de yukarıda verilen örneğe kıyasla çok daha kuvvetli emarelerle tesbit edilmiş bir vergileme olayının yargı mercilerimizdeki sonuçlarını görelim :

Ödevli modern bir çorap fabrikasının sahibidir. İmalâtın ham maddesini teşkil eden naylon ipliğinin önemli bir kısmı faturasız olarak alınmakta buna karşılık imalâtın bir kısmı faturasız olarak kayıt dışı satılmaktadır.

1959 - 1960 devresi incelemeğe tâbi tutulmuştur.

Ödevli, inceleme dönemlerinde yukarıda ifade olunduğu tarzda vergi kaçakçılığı yaptığını gösterir deliller aşağıda özet olarak sıralanmıştır :

1 — Beyan edilen gelirlerle özvarlık ve işletmeye her yıl ilâve edilen değerler arasında açık dengesizlik vardır :

Yıllar	Özvarlık	Dönem kârı	İşletmeye ilâve edilen değerler
1952	348.930	35.969	364.899
1953	517.945	49.911	119.103
1954	729.594	24.084	187.564
1955	843.286	326.812	213.120
1956	726.504	145.170	261.951
1957	648.875	355.677	397.306
1958	1.734.172	80.730	968.567
1959	2.229.426	200.877	294.375
1960	4.286.329	208.828	1.848.074

Ödevli 1952 yılında 20.000,— TL. sermayeli mütevazi bir çorap imalâtıyla işe başlamıştır. 1949 yılında ölen babasından sadece 4.500,— TL. tutarında servet kalmıştır. Özvarlıktaki artışlarla beyan edilen kârlar arasındaki açık dengesizlik açıklanamamıştır.

3) Amerika vergi mevzuatında servet beyanı ve gider esasları gibi müesseseler yoktur. Buna rağmen esnek bir delil anlayışı sayesinde bu tarz tesbitler değer taşımaktadır.

2 — Özvarlıkta ve elektrik harcamalarındaki artışlarla imalât miktarlarının seyri arasındaki açık çelişmeler vardır :

	1956	1957	1958	1959	1960
Öz varlık	726.504	680.875	1.734.172	2.229.426	4.288.329
Elektrik sarf kw.	68.126	55.310	94.787	309.775	315.621
İmal Mik. Düz.	46.583	34.879	29.704	36.913	47.988

Fabrikada muharrik kuvvet olarak elektrik kullanılmaktadır. Yani çorap imal eden makinalar elektirik ile çalışmaktadır. Bu bakımdan imalât miktarları ile elektrik sarfiyatı arasında riyazi kesinlikte sıkı bir bağlantı vardır. Yukarıdaki tabloya göre kullanılan elektrik miktarı 1957 yılına nazaran % 470 artmış olmasına karşın, imalât miktarındaki artış yalnız % 37 dir. Beyan edilen gelirlerde ise düşüş vardır. Ödevli 1958 yılında fabrikaya yeni ve modern makinalar koymuştur. Bu hal elektirik harcamasında nisbî azalmayı gerektirirken tersine anormal bir artışın görülmesi müessesenin imalâtın önemli bir kısmını kayıt dışı tuttuğunu gösterir.

3 — Ödevlinin resmî kayıtlarına göre, fabrikada tek posta halinde çalışılmaktadır. Halbuki yapılan incelemede 1958, 1959, 1960 yıllarında iki posta halinde günde 20 - 24 saat çalışılmakta olduğu tesbit olunmuştur. Bu husus kullanılan kilovat saat ile makinaların takat - kilovatları arasındaki riyazi münasebetten istifade edilerek kesin olarak ispatlanmış ve hesaben bulunan bu neticeler ayrıca kapıcı ve sendika temsilcisinin ifadeleriyle de doğrulanmıştır. Bu hal ödevlinin istihsalin önemli bir kısmını gece mesaisi suretiyle gizlediğini açıkça ortaya koymaktadır.

4 — Ödevlinin inceleme dönemlerinde yapmış olduğu faturasız satışlarından bir kısmı maddî delillere dayanılarak ispatlanmıştır. Ve bu arada işportacılara devamlı olarak faturasız satış yapılmakta olduğu bir vakia olarak aramada ele geçen bir cep defteri kıytlarından tesbit edilmiş ve bu husus işportacıların ifadeleriyle de doğrulanmıştır.

5 — Ödevli (A) firması vasıtası ve (B) nin tavassutu ile İtalya'daki bir fabrikadan bedelsiz ithal yolu ile 1960 yılında üç parti halinde naylon ipliği ithalâtını yapmış, bunlardan yalnız birinci partiyi defterlerine intikal ettirmiş 4579 kg. lık son iki partiyi, faturasız satışlarını karşılamak üzere kayıt dışı tutmuştur.

Sözü edilen ithalâtın görünürde (A) firması adına yapıldığı halde gerçekte mükellef hesabına yapılmış olduğunu gösterir deliller şunlardır;

1 — (A) Firmasının, sahibi ticaretle hiçbir ilgisi bulunmayan bir çiftçi olan paravan bir firma olduğu incelemede sabit olmuştur.

2 — Son iki parti de ilk parti gibi ödevliye ait olduğu ve malın gümrükten çekilir çekilmez kendisine teslim edilmiş bulunduğu, malı gümrükten çeken gümrük komisyoncusunun ve (B) nin ifadesiyle sabittir.

3 — (A) ve (B) firmalarının ticarî ve malî durumu bu ithalâtı kendi hesaplarına yapabilecek kapasitede ve ehliyetinde değildir.

4 — İtalya'daki ihracatçı firma ödevlinin öteden beri ithalât yaptığı bir fabrikadır.

5 — Ödevlinin çorap fabrikası durumunda ve kapasitesinde Türkiye'de bir başka fabrika yoktur. Bu bakımdan 4579 g. nakylon ipliği partisinin bir başka firmaya devri konu dışıdır.

İnceleme elemanı ödevlinin öteden beri vergi kaçakçılığı yaptığını bu şekilde tesbit ettikten sonra 1960 takvim yılı için takdire esas olacak matrah farkını; fiilen ithal edilmiş olduğu halde kayıt dışı tutulduğu anlaşılan 4579 kg. naylon ipliğinden asgari hesalpara göre imal edilmesi lüzum gelen çorap miktarı ve bunların asgari satış fiatı üzerinden toplu satış tutarı tesbit etmek, bu tutardan azami maliyet değerini düşmek suretiyle 949.091,- TL olarak hesaplanmıştır.

Bu matrah farkı hakkında İstanbul 2 numaralı İtiraz Komisyonununun 16.2.1963 gün ve 3217 sayılı kararı aşağıdadır:

“Öz varlıkta ve elektrik sarfiyatında husule gelen nisbetsiz fazla-”
 “lıkların faturasız mal satışlarından ileri geldiği ve kayıt dışı kalan bu”
 “kazançların gerçek dışı hesabı cari suretiyle öz varlığa aktarıldığı mü-”
 “talâasıyla, hakiki kaynağı ve faturasız satışlar maddi delillerle tesbit”
 “eidlmedikçe ve bu yol hareketin mevcudiyeti katiyetle sabit olmadıkça”
 “bazı muamele ve hareketler ile mükellef dışındaki şahısların ifdeleri-”
 “ne istinaden bu hallerin takdir sebebi addedilmesi V.U.K. nun 30. mad-”
 “desi hükmüne aykırıdır”

.....
 “Gerek gümrükçü gerekse mutavassıt firma bu iki partinin mükel-”
 “lef tarafından alındığını beyan etmiş ise de, malın teslimi hususunda”

“hiçbir vesika ibraz edilmediğinden sadece ifadelerine istinaden teslim”
“edildiği neticesine varılamaz.....”

“Henüz asıl ithalâtçının kayıtlarına intikal etmemiş inceleme tari-”
“hinde henüz ithal vesikaları gümrükçü tarafından iade edilmemiş ve”
“fatura edilmemiş malın mükellef tarafından alınmış ve imalatta kul-”
“lanılarak satılmış olduğunu maddi delil göstermedikçe ve ispat olunma-”
“dikça istidlal yoluyla kabulü kanun hükümleri karşısında imkânsız ol-”
“duğundan bu bakımdan matrah takdirine mahal görülmediğine.....”

İtiraz Komisyonunun bu kararı Temyiz Komisyonunca 13.6.1963 gün
1963/2356 sayılı kararla onaylanmıştır.

VI — Ülkemizde uygulanan maddi ve mekanik delil anlayışından sonuçları :

Bir ülkede uygulanan delil sisteminin başarı ölçüsü açılan dâva ile neticeleri arasındaki orantıdır. Bu amaçla hileli vergi suçu dâvalarının sonuçlarını ortaya koymak için 953-960 döneminde İstanbul 9. Asliye Ceza Mahkemesinde açılmış dâvaların dosyaları bir bir incelenmiş ve aşağıdaki hususlar saptanmıştır:

Seneler	Mahkeme ver- lenlerin sayısı	Beraat edenle- rin sayısı	Hüküm giyenlerin sayısı	
			İnfaz	Tescil
1953	62	60	1	1
1954	101	100	1	1
1955	52	41	-	11
1956	64	56	2	6
1957	126	119	-	7
1958	96	88	-	8
1959	155	153	-	2
	656	617	4	35

Yukarıdaki tabloya göre açılan dâvalara göre mahkûmiyet yüzde 5, infaz binde 5 oranındadır .

Buna karşı İngiltere’de aynı senelerde Hileli Vergi Suçu dâvalarının sonuçları aşağıdaki gibidir:

Seneler	Mahkemeye verilenlerin sayısı	Mahkûm olanların sayısı
1953/54	71	68
1954/55	68	63
1955/56	64	59
1956/57	57	56
1957/58	85	81
1958/59	83	80
1959/60	102	100
1960/61	132	130
1961/62	151	147

Kaynak : Raport of England Revenue 1962

Görülüyor ki İngiltere'de Mahkûmiyet oranı % 98 yakınındadır.

Böyle bir sonuçta bizde uygulana gelen isabetsiz ve dar bir delil anlayışının büyük bir payı bulunduğu şüphe yoktur.

Burada şu noktayı memnuniyetle belirtmek isteriz ki son zamanlarda, kanun maddelerinin bütün engellerine rağmen, itiraz mercilerimizde modern delil anlayışına doğru kuvvetli bir eğilim belirmektedir.

VII — Alınması gerekli tedbirler ve sonuç :

Ülkemizde bugün geçerli bulunan dar ve katı delil anlayışının kaldırılması için kanunımızca başlıca şu tedbirler üzerinde durulmalıdır.

1 — Vergi Usul Kanununa bir madde koyarak idareye vergiyi doğuran olayı her türlü delille ispat edebilme yeteneğini vermek.

2 — Yabancı ülkelerin uygulamalarından faydalanabilmek için bu ülkelerde yargı mercilerinin delille ilgili ilginç kararlarını tercüme ettirmek ve neşretmek.

Buraya kadar yaptığımız açıklamalarla vergi uygulamasında ispatlama esaslarının büyük bir önem taşıdığını belirttik. Ancak şunu da kaydetmek isteriz ki bir ülkede yalnız ispatlama esaslarının olumlu yolda çözüme bağlanması o ülkede vergi uygulamasını olumlu bir yöne yöneltmek için yeterli olamaz. Bir ülkede vergi uygulamasını istenen bir düzeye çıkarabilmenin bizce başlıca iki koşulu vardır :

Vergi Daireleri ve Vergi Mahkemelerini düzeltmek, iyileştirmek.

Bu iki kuruluşu gereği gibi kuramayan ve işletmeyen bir ülke vergi uygulamasında başarıya ulaşamaz. İspatlama sorunu vergi mahkemeleri içinde çözümlenmesi gereken bir sorundur.



GOVERNMENT EXPENDITURES: SOME ECONOMIC ISSUES*

Prof. C. Lowell HARRISS
Columbia University

Discussions of government spending often have a note of dissatisfaction — too much is spent, or too little, or not on the right things, or not efficiently. In the United States an insistent, unending, upward pressure for spending — in *real term per capita* — certainly calls for analysis.

First, let me say that many achievements will strike a reasonable man as impressive. Mistakes galore strew the record — or would if we could see them. Perhaps we are happier knowing as little as most of us do about the use which is actually made of some of our tax dollars. Totals are too great, however, make critical study unnecessary. But my interest here is rather different.

From time to time every family, city council, state legislature, and the national Congress may dream of good things obtainable if someone were to give blank check on a limitless bank account. What a happy vision. But, unhappily, one must look at the money and the real resources likely to be available. Many choices will be difficult. Some will strain tempers. Many will defy decision on any fully rational basis.

Men may speak of affluence, but not many of us in either private or governmental life will ever feel blessed with such plenty that choices will be limited to trivia. Even in the United States our wants rise every bit as rapidly as our ability to meet them.

Appetite-stimulating agencies do not wither away because they do less to satisfy wants than to create them. Men who earn their livelihood on Madison Avenue (the center of advertising in America), Capitol Hill, the White House, and at other places too numerous to mention, all these remind us repeatedly that many good things lie ahead — if someone will

*) Views expressed are my own and not necessarily those of any organization with which I am associated.

only provide the necessary money to pay. But we must choose. Selection within broad categories of expenditure possibilities (for example, between city streets and highways outside the cities) will uncover sharp disagreement. Choice becomes much more difficult when comparison involves largely different things — more or less national defense, hospitals, transportation facilities, or housing. The benefits each will provide must differ in kind even though all are desirable. Some things — of which national defense is much the most costly — can be provided *only* through government. Others, however, can be left to private, profit-seeking business plus philanthropy; or men may seek to satisfy them through government, and if government at more than one level. Many things on which modern governments spend are by no means essentially or inherently governmental.

Interest In Government Spending

An economist's interest in government spending comes from several sources. It takes more forms than I can touch upon. The *total* outlays are now so large that billions a year may depend upon an apparently small difference in the wisdom of decisions about what to do, how much, and in what way. The price tag on things *not done*, the worth of programs not adopted, will also be large. One might try to imagine what could have been accomplished, either privately or by government, with half of the amounts spent on farm programs to raise the price of food in the last decade or what might be done with half of the dollars to be spent to put a man on the moon.

The effects of government expenditures on employment and on the level of prices (inflation), will not be discussed here.

My concern will be for certain "allocative considerations", criteria for judging alternatives — chiefly the vexing question of governmental as against nongovernmental spending. Since the war, economists have written extensively on this range of problems. Articles and books range from the most abstract of theory to serious attempts to solve practical problems, including difficult issues measurement of costs and benefits. Some of the material seems esoteric, hardly designed to guide real-life decisions. Yet who knows the potential usefulness?

A few years ago a prominent economist, Professor Galbraith, in *The Affluent Society*, presented us with the argument that in America "public" wants were being slighted while private affluence was being indulged.

Caricatures of the argument, and of the criticisms, seem to have received about as much attention as the basic merits. One result was fuzziness where we need sharpness. The terms "government" or "public" when used to distinguish part of the economy the "private" will mislead. *People* do things. What institutions or agencies are best for each case? Can anyone think of a function performed exclusively by government? Or, at the other extreme, a function in which government has no participation? Not many of either extreme will come to mind. Modern man's economic problem involves, not a choice between two clearly distinguished types of activity, government and private spending. Choices must be made at many margins, a fact which explains why so many decisions are difficult.

As we look at services for which the United States has long relied heavily (but not exclusively) on government — local policing or the teaching of reading and arithmetic — all of us want performance. Does larger government spending follow as desirable? Not necessarily. Needs unmet in the private sector are just as evident. Tempting, indeed, may be the approach to "solution" — almost any unmet need seems to be soluble by more government spending. And many specific needs *can* be met in this way. Bearing the cost, however, will likely create other problems. Except as society can get the use of more resources because of policies which increase total output, our choice is not between government and private so much as between (a) more or less government performance and (b) more or less private activity, at many margins. Government expenditure can be expanded if private is reduced, and vice versa². Evaluation of the results of any such changes in proportion must require knowledge of the specific features of each.

Social Wants: Interdependence: Social Benefits³

Much government spending seeks to satisfy "social" wants—a concept both vague and real. Every time I try to define or explain it, I find myself dissatisfied. National defense and policing, to cite the two outstanding examples, serve social or group purposes which differ from our more typical individual wants⁴. But there are other group of interests. The prac-

2) As national income grows, all types of spending can, of course, rise without a cut in any one of them.

3) The term "collective" seems preferable except that it can be confused with "collectivist" as applied to communist societies.

4) Some essential functions of government can be performed with little expenditure — establishing standards of weights and measures, controlling

tical problems arise in deciding how best to serve many group or collective interests which are less embracing than national defense. The agencies for meeting the needs are, on the one hand, *compulsory* grouping: government — national, state, or local, and *voluntary* associations — families, businesses, clubs, churches. They differ, of course, in the degree of freedom people have to affiliate (to or from groups or associate with those in existence) or not, ranging from almost none in the case of national government to complete freedom for associating with most private groups.

One presumption would seem to me clear. The amount of wellbeing achieved will be larger, the greater the use we make of voluntary associations to serve our group needs and the less the reliance placed upon compulsion. This conclusion may seem to beg question, but so does its opposite — and even more so. How can compulsion have enough positive worth to overcome the loss of benefits from freedom? Least one those people who would freely participate in sharing the cost. National defense, diplomacy, and the preservation of law and order are not the only examples. So let us look a bit farther.

Some of the economic case for government, as contrasted with market or philanthropic performance of functions, draws substantially on the argument that many types of activities have effects which extend beyond the persons directly involved. In the typical market transaction, the two parties presumably do as well for themselves as possible. The results can generally be assumed to be better than alternatives⁵. Some effects, however, extend to persons and groups who do not bargain in the process and whose interests are not represented. Smoke, water pollution, and street congestion stand as examples of cases in which the "social" nature of the objectives differs substantially from that of, say, national defense.

Economists argue that arrangements which would bring these "external", "third party", "spillover", or "neighborhood" results into the decisions would lead to better overall results. The existence of spillover effects does unquestionably invite search for methods of trying to take them into account. And government, because it can use force, is an agency

the monetary system, and providing laws such as those which govern contracts. Much regulation as such, whether or not men agree that one or another type is necessary, requires little government spending.

5) If not, the parties are free to change. The repetition of error will end as one of the parties becomes aware of the possibility of doing better.

for compelling such broadening of concern—by prohibition in some cases, in others by active positive participation, e.g. by spending.

What is the scope of "community" or "third party" interest? Has it expanded in our generation? Four points will suggest reasons for believing that there has been some such expansion.

1) Needs of national defense press heavily and involve vastly greater amounts than before World War II. The things each of us individually, and each state and locality as a government, do in education, health, research, and in paying taxes, all these bear at least a little upon the common defense. Here, then, exist a broad community of interest. Does this mean that the appropriate roles for government spending have expanded? Most of us would probably reply, "yes". Then, however, we, would begin to debate, not only about magnitudes but also about the forms of spending involved.

2) Mobility of population makes so many of us potential neighbors. Tomorrow's neighbor may now be getting education in a distant state. Some of the children with whom one's own will build their future are laying foundations for future physical and mental health, and attitudes toward society, in environments which leave something to be desired. (But will more government spending or lower taxes do most to improve environments?) Again. The fact of mobility as a source of interdependence seems clear—but not the amount.

3) Many economists would argue that deliberate concern for more rapid economic growth tends to broaden the scope of community interest. Without endorsing this argument, I record its existence as one which may be given for the expansion of government spending. No problem arises in suggesting ways in which more extra government expenditure could aid economic growth. The complete analysis, however, requires much more, notably the effects of the taxes required. And there will even be doubts about whether some programs do more good than harm. Here is the start of a big inquiry, one putting much demand upon our objectivity, analytical ability, and store of evidence.

4) Urbanization has increased, and urbanization brings to one's attention the fact that community of interest is often direct and close.

Let me cite an equal number of reasons—4—for "going slow" in using the argument that a broadening of third-party relations (externalities, neighborhood effects) will *in fact*, and *on balance*, provide justified reason for increase in the scope, or in the relative amount, of government spending.

1) Taxes have adverse, often concealed, disadvantages which extend beyond the taxpayer. Spending which requires that tax rates be higher than otherwise will thereby impose social costs. I speak of *more* than the simple counterpart of the positive externalities of spending, *i.e.*, more than negative externalities which result because the taxpayer must curtail his activities. Taxes do more than just absorb resources, as do prices. Taxes have secondary effects which differ from those of prices⁶. When tax rates were much lower, this difference between taxes and prices could generally be ignored without risk of appreciable error. Today's tax rates, however, require deeper consideration. Therefore, individuals and businesses do not always do what would be to their best interests if taxes were not escapable. To some extent taxes are escapable. Private and public interest can—and do—diverge. Resource allocation becomes less productive. Other realities should also be faced. Americans tolerate some things they cannot really want. Some of the tax on poor consumers must go to pay subsidies to relatively prosperous growers of food. There are older people in need of more medical care, and without many years of life, who bear taxes which could be reduced if someone were not so anxious to put a man on the moon soon. In many localities the property tax as administered discourages the replacement of slums by structures of high quality. In summary, the bad effects of taxes can, I submit, be large in relation to the third-party benefits of spending.

2) Now let us ask a question of practical significance. How can we take reasonably adequate account of the spillover effects (a) of governmental *and* private expenditures and (b) of taxes? To know that such results exist does not identify them—nor measure them. Nor do intuition or good sense or “general knowledge” show us, really, how to deal with externalities efficiently. It is so easy to write in generalities, while failing to make clear that one may be dealing with what in other connections economists call “empty boxes.” My conclusion on this point is not “Nothing can be known with enough assurance to justify any action” but, rather, “Be cautious in claims to knowledge.”

3) A large and richly varied country such as the United States has diverse, as well as common, interests. Any expenditure policy which

6) The payment of a tax, unlike the payment of a price, brings no **quid pro quo**, *i.e.*, the payer does not himself lose a government service if he fails to pay the tax. In contrast, he will not get a product sold in the market unless he pays the price. Consequently, he has a difference in incentive in avoiding or evading tax payments.

applies to the whole country (or even to a whole state or city) runs the risk of being relatively inefficient for some of the many non-typical cases. Those public and private interests not strongly represented in the law-making bodies or in the civil service can expect to be slighted. People with power will often use it in their own interests, and such interests will not always be those of the whole public. The larger the government, the greater the inadequacy of representation of minorities. Let me not romanticize about local and state government as they exist. Weaknesses abound. On the other hand, however, it is not only the young who at times romanticize a bit about the wisdom with which national government disposes of problems. To imply that because that national government is big, powerful, and undying it is also fair, objective, and rational — far more rational than mortal individuals — accepting such a view strikes me as less than scientific or sensible.

4) A final point overlaps the others. It will not receive complete support "in general" and certainly not in specific cases. Nevertheless, merit will be found in it. Increasing interdependence and specialization do enlarge the difficulties of wise, and the dangers of poor, governmental intervention. The ever more minute division of labor also, expands the relative advantages of articulation and coordination by the forces of the market place. As society becomes more complex, one sometimes hears, the economy needs more "social action", more "public intervention." Is there not, on the contrary, a strong presumption that the inevitable lack of knowledge by any human being, or group, will insure errors as the use of power grows power with remote and indirect effects? For answers we should carefully at experience. It will differ from case to case. Dreams or assumptions about how things "ought" to work cannot serve well: Actual results will give better basis for judgment — and indicate what we can hope for and what may be needed in practice.

Other Economic Considerations⁷

Only a few of the many other economic aspects of government spending can receive mention here.

7) Judgements can be misled by the methods used in valuing the product of government in national income accounts. The valuation of **output** in the government sector by the **cost of inputs** will not necessarily give a reliable guide about what is, and what is not, worth its cost — or which ought to be expanded.

1) One point dear to economists is a bit difficult to summarize briefly. Economies of large-scale operation can sometimes lead to falling cost of production per unit as output expands. In some cases the optimum consequences — optimum for the public as a whole — will be obtained when a single supplier provides the service at no charge; in other cases the “best” charge, equality of marginal revenue and long-run marginal cost, would bankrupt any private supplier. In either situation the natural conclusion seems to be: Let Government do the job. The public will then get more for its money than if supply comes from commercial sources. Government spending can bring advantages which may potentially be large in relation to the money spent — all this “in theory”.

Economists make this point more often than we face the implications realistically. The theoretical possibilities can seem glowingly attractive. But what are the practical probabilities? They may be impressively large. But have economists been notably successful in getting politicians to apply marginal cost pricing? Not to my knowledge. For any project proposed, what are the cost conditions for the relevant time period? Do we distinguish adequately between short and long run? Why does the public tolerate taxes, sometimes taxes higher than average, on those public utilities which may operate under conditions of decreasing cost? Such questions can lead to encouraging answers — but not inevitably. Empirical study is needed in specific cases.

2) Government is an agency which will endure long beyond any human being. It may be able to take a wiser view of the future than can the individual, family, or business. The argument that it *will* do so has been implied in discussions about spending, especially for projects with appeal as aids to development and growth. But is the “time horizon” of people when voting (using government) better than when act in the market? The evidence does not persuade me that the answer is “Yes.” The use of interest rates in judging government selection of capital projects and in allocating resources will give some indication of how guidance actually compares with an economically rational criterion. Objective study of behavior might throw clarifying light on this point. The theory is not simple.

3) *Regional* aspects of government spending raise no end of challenges to economic analysis. In the United States one sees the familiar but still unsolved problems of inter-governmental financial relations (national-state-local), the multipurpose project (a big dam or irrigation

project) which extends into several jurisdictions, the concentration of some types of spending (accentifies research) in one or a few areas. Society can be modified in more ways than one by noneconomic determinants of the geographical distribution of government spending. Concern over issues of this sort seems to be growing. One can hardly be surprised when the totals get bigger all the time.

4) The discussion of the President's 1964 proposals to Congress for new spending to deal with poverty (or *was* there "discussion" worthy of the term) led me to ask, not for the first time, "Can government, especially national government, be efficient for serving minorities, especially those which are poor?"⁸

In a group of men generally interested in public affairs, how many will have a rough idea of how much his city, or state government is spending? Not many. The process of making decisions does not necessarily represent the best of which man is capable in spending large amounts wisely. But can one really expect to get an informed public opinion?

Looking beyond aggregates, how can we judge whether the decisions on particular programs are reasonably good for an imperfect world? "Everybody's business is nobody's business" — not quite true but more so than we should like. The suggestion that government spending grows too rapidly—or that some function is being slighted—frequently elicits the question, "Well, what ought to be reduced (or enlarged)?" And few economists—or experts in other fields—are even within striking distance of being able to reply with confidence. Analysis of the results of government spending calls for more effort from more people. Fortunately, serious, objective study has been made, and is in process in the United States. Progress is on the way — not speedy or on a big scale but in process. Some constructive action has resulted. Yet both analysis and action need more support of many types. The larger the total of spending, and the more

8) The debate on anti-poverty proposals showed that even professional economists will let names rather than evidence determine a position on a controversial issue of policy. Since no one favors poverty, who can fail to support proposals labeled "anti-poverty?" The excellence or lack of it in the proposals is not my point here — nor was it the crucial element in deciding the attitudes of some of my professional friends. More than one indicated his support of the program. When I asked whether he had read the proposed law, or had even examined an explanation in non-legal English, I found only one economist outside government who had done so; he shared my lack of enthusiasm about the economic merits of important features.

numerous the types of projects, the more perplexing become the actual problems.

Concluding Comment

Many details of government spending are just that, small and unimportant. But many are big and of utmost significance. The quality of the decisions must influence profoundly the quality of society. In the words of one of history's greatest economists, Alfred Marshall:

"Government is the most precious of human possessions, and no care can be too great to be spent on enabling it to do its work in the best way: a chief condition to that end is that it should not be set to work for which it is not specially qualified, under the conditions of time and place."

KAMU HARCAMALARI İLE İLGİLİ BAZI İKTİSADİ MESELELER*

Prof. C. Lowell HARRISS

Columbia Üniversitesi

Devlet harcamaları tartışmalarında sık sık, harcamaların ya çok fazla veya az, ya gereksiz yerlere ya da verimsiz bir şekilde yapıldıkları gibilerinden tatminsizlik ifade eden fikirler öne sürülür. Amerika Birleşik Devletlerinde harcamaların — fert başına reel olarak — arttırılması için mevcut bulunan ısrarlı ve devamlı tazyikin muhakkakki bir incelemeye ihtiyacı vardır.

İlk olarak şunu ifade edeyim ki, elde edilen başarılarından çoğu, mantıklı bir insana için şartıcı olarak vasıflandırılacak kadar etkileyici olacaktır. Yapılan hataların bolluğu bütün geçmişe hâkimdir, bunların birçoğunun da farkına varamamışızdır : Belki de ödediğimiz vergilerin ne şekilde kullanıldığı hakkında, çoğumuzun yaptığı gibi az bilgi sahibi olmak bizi mutlu kılmaktadır. Mamaafih, söz konusu miktarlar kritik bir çalışmayı gereksiz kılacak kadar büyüktür. Ancak burada beni ilgilendiren nokta daha değişiktir.

Zaman zaman her aile, şehir meclisi, eyalet yasama organı ve millî Kongre, sınırsız bir banka hesabı üzerine bir beyaz çek elde edilebildiği takdirde, çok müsbet şeylerin yapılabileceğini hayal edebilirler. Bu çok cazip bir hayaldir. Ancak, maalesef, elde edilebilecek para ve gerçek kaynaklara göz atmak gerekir. Bu husustaki birçok tercihler güçlükle yapılabilecektir. Bazıları sınırları gelecek, diğerleri ise tam mantıklı bir esas dahilinde karar almaya müsait olmayacaklardır.

Refahtan, bolluktan bahsetmek mümkündür, ancak devlet sektöründe gerekse özel hayatta pek azımız, tercihlerin lüzumsuz olacağı bu çeşit bir bolluğa sahip olabilir. Amerika Birleşik Devletlerinde bile isteklerimiz onları karşılamak için gerekli imkânlarımıza eşit bir şekilde artmaktadır.

*) İfade ettiğim şahsî fikirlerin, bağlı olduğumu teşkilâtların fikirleri olarak anlaşılmasını gerekir.

Talep - arttırıcı kuruluşlar, istekleri tatminden ziyade, bu istekleri doğurdıkları için varolmağa devam etmektedirler. Madison Avenue (Amerika'da reklâmcılık merkezi) Capitol Hill, Beyaz Saray gibi sayılmayacak kadar çok muhtelif yerlerde hayatlarını kazananlar, gerekli parayı temin edebildiğimiz takdirde, satın alabileceğimiz pek çok arzu edilen şeyin mevcut bulunduğunu bize durmadan hatırlatmaktadırlar. Fakat bunların arasında bir tercih yapmamız gerekmektedir. Geniş harcama imkânları (meselâ, şehir içi yolları ve şehir dışı yolları) arasında yapılacak tercih kesin fikir ayrılıklarını ortaya çıkaracaktır. Yapılan mukayese'de oldukça farklı hususlar için içine giriyorsa — meselâ : milli müdafaa, hastahaneler, ulaşım hizmetleri, veya konut hizmetleri gibi — tercih imkânları daha çok zorlaşır. Hepsi de arzu edilir olmasına rağmen her birinin temin edeceği faydanın cinsi farklı olmaya mecburdur. Bazı hizmetler — ki, bunlardan en çok masrafı gerektireni millî müdafaa'dır — sadece devlet tarafından temin edilebilirler. Mamaafih, diğerleri kâr gayesi güden şirketler ve yardım cemiyetlerinden teşekkül eden özel sektöre bırakılabilir; veya bunların muhtelif seviyelerde devlet tarafından görülmesi arzu edilebilir. Modern devletlerin harcamalarına konu teşkil eden birçok faaliyetler esasen veya mahiyet itibarıyla devlete ait şeyler değildir.

Devlet Harcamalarına Duyulan İlgî

Bir iktisatçının kamu harcamalarına duyduğu ilgi muhtelif kaynaklardan gelir. Burada temas edebileceğimden çok daha fazla sayıda şekiller alır. Zamanımızda toplam masraflar o kadar fazladır ki, sadece ne yapılacağı, ne kadar ve ne şekilde yapılacağı hakkındaki kararların isabetindeki görünür ufak farklar dahi bir senede milyarlarca dolar farklara sebep olur. *Yapılmayan* işlerin fiyat etiketi, benimsenmeyen programların değeri aynı şekilde büyük olacaktır. Son on yıl içinde, yiyecek maddelerinin fiyatını arttırmak için zıraf programlara harcanmış olan meblâğların, ve insanı aya göndermek için harcanacak doların yarısı ile, özel teşebbüs veya devlet tarafından neler yapılabileceği hayal etmeye değerdir.

Devlet harcamalarının istihdam ve fiyat seviyesi (enflasyon) üzerindeki etkileri burada tartışılmayacaktır. Burada üzerinde duracağım konu, alternatifleri — bilhassa özel harcamaya karşı olarak devlet harcamaları alternatifini — değerlendirmek için kıstas teşkil eden bazı "dağılım mülâhazaları" dır. Harbten beri iktisatçılar bu meseleler hakkında pek çok yazılar yazmışlardır. Makaleler ve kitaplar en soyut teoriden, maliyet

ve faydaların ölçülmesi meselelerini içine alan pratik problemlerin çözümlenmesine çalışan ciddi teşebbüslere kadar uzanırlar. Bazılarının muhtevası, gerçek hayatla ilgili kararlara yol göstermeyecek kadar felsefî gözükmektedir. Ancak, bunların potansiyel faydaları da olabilir.

Birkaç yıl önce kalburüstü iktisatçılardan Profesör Galbraith, *The Affluent Society*, adlı eserinde bizlere, Amerika'da "toplumsal" ihtiyaçlara ehemmiyet verilmediği ve öte yandan özel harcamaların revaç bulunduğu iddiasını sunmuştu. İddianın ve tenkitlerinin karikatürleri, esas liyakatları kadar ilgi görmüştü. Bunun sonuçlarından biri de vuzuha en çok ihtiyacımız olduğu bir yerde bulanıklığın vuku bulması idi. Ekonomiye "özel" kısımdan ayırmak için "devlet" veya kamu terimlerinin kullanılması yanıltıcıdır. Faaliyetleri *insanlar* gerçekleştirir. Her iki halde de hangi kurumlar veya organlar uygundur? Sadece devlet tarafından icra edilen bir fonksiyon düşünülebilir mi? Veya, diğer uçta, devletin katılmadığı bir fonksiyondan bahsedilebilir mi? Her iki aşırı uçtan da verilebilecek misaller pek azdır. Modern insanın iktisadî problemi, kesinlikle birbirinden ayırt edilen iki faaliyet tipi, yani devlet ve özel harcamalar arasında bir tercih yapma meselesi değildir. Tercihler marjlarda yapılmalıdır. Bu gerçek, birçok kararların neden bu kadar güç olarak alındığını açıklamaktadır.

Birleşik Devletlerde bazı hizmetlerin görülmesi kesif bir şekilde devletten beklenmiştir. (meselâ mahallî polis hizmetleri veya ilk öğretim gibi) Bu hizmetler nazarı itibarı alındığında daima mükemmellik beklenir. Bütün bunlardan mutlaka, devlet harcamalarının artmasının arzu edildiği sonucu çıkmaz. Özel sektörde dahi giderilmemiş ihtiyaçların varlığı aynı derecede malûmdur. Gerçekte ikna yolu "çözüme" bir yaklaşım olabilir. Aşağı yukarı her giderilmemiş ihtiyacın, devlet harcamalarının arttırılması ile çözümleneceği zannedilebilir. Ancak masrafa katlanmak diğer meseleleri doğuracaktır. Toplam hasılayı arttıran siyaset sayesinde toplumun daha bol kaynaklara kavuştuğu hal dışında tercihlerimizi tüm olarak devlet ve özel sektör arasında değil, fakat birçok marjlarda (a) daha az veya daha fazla devlet faaliyeti ve (b) daha az veya daha fazla özel faaliyet arasında yaparız. Özel harcamalar kısıtlanırsa devlet harcamaları arttırılabilir veya devlet harcamaları kısıtlanırsa özel sektör daha fazla harcama yapmak imkânını bulur¹. Bu çeşit denge değişikliklerinin herhangi birinin değerlendirilmesi işi, her birinin hususî veçheleri hakkında bilgi sahibi olmayı gerektirmektedir.

1) Millî gelir arttıkça, bütün harcama tipleri muhakkakki kesiksiz bir tarzda artarlar.

Toplumsal İhtiyaçlar : Bağlılık : Toplumsal Faydalar²

Devlet harcamalarının çoğu "toplumsal" ihtiyaçların giderilmesi gâyesine yönelir. Toplumsal ihtiyaç hem muğlak, hem de reel bir kavramdır. Bu kavramı ne zaman tarif etmeye veya açıklamaya çalışsam, sonunda kendim dahi tatmin olmam. İki önemli misâli zikredersek: millî savunma ve emniyet hizmetleri, bizim tipik ferdi ihtiyaçlarımızdan daha farklı olan, toplum veya grup gayelerine hizmet ederler³. Ancak diğer grup menfaatleri de mevcuttur. Millî savunmadan daha dar kapsamlı olan birçok kollektif ihtiyaçlara en iyi şekilde hizmet edebilmek için karar verirken, pratik meseleler ortaya çıkmaktadır. Bu ihtiyaçları gidermekle mükellef organlar bir yandan, *mecburi* topluluklar: millî, eyalet veya mahallî seviyelerde devlet; diğer yünden ise *gönüllü* birliklerdir. Aileler, teşebbüsler, klüpler, kiliseler gibi, bu kurumlar arasında üye kabul etmek veya etmemek hürriyeti (topluluklar teşkil etmek veya mevcut olanlara katılmak gibi) bakımından farklar vardır. Bu farklar devlette olduğu gibi hürriyetin hiç mevcut olmadığı durumdan özel topluluklarda olduğu gibi birleşme hususu bakımından eksiksiz bir hürriyete kadar bir bir dizi üzerinde sıralanırlar.

Burada bir faraziye bana sarîh görünmektedir. Grup ihtiyaçlarına hizmet etmek için cebirden ziyade gönüllü birliklerden faydalanma yoluna gidersek sağlanacak refah daha fazla olacaktır. Bu sonucu veya bilhassa tersini kabul etmek, bir bakıma problemi halledilmiş farzetmek demektir. Cebir, hürriyetin faydalarının kaybını telâfi edecek derecede, yeterli positif değere sahip olabilir mi? En azından bir iktisadî kısıtlama sıhhatlidir. Bazı toplumsal faydalar sadece maliyete serbestçe katılacak fertlere teşmil edilemez. Bunlar Millî Savunma, diplomasî ve kanun ve nizamın sağlanmasından ibaret değildir. Biraz daha ileriye göz atalım.

Bazı fonksiyonların piyasa veya yardımsever cemiyetler tarafından görülmesine mukabil olarak devletin iktisadî faaliyetlerle meşgul olması gerektiği iddiası bir çok faaliyetlerin sonuçlarının, dolaysız olarak işin

2) "Kollektif" terimi tercih edilebilir, ancak komünist toplumlarla ilgili olarak kullanılan "kollektivist" terimi ile karıştırılmamalıdır.

3) Devletin bazı temel fonksiyonları çok az bir harcama ile yerine getirilebilir - - bu meyanda, ağırlık ve ölçü standartlarını tesis etmek, moneter sistemi kontrol etmek, ve akitlerde uyulması gereken kaideleri vazeden kanunları çıkarmak gibi hususları sayabiliriz. Fertlerin uygun bulup bulmayabilecekleri bu çeşit düzenlemeler çok az devlet harcaması gerektirirler.

içine girmiş olanlardan daha da öteye uzandığı fikrine dayanır. Tipik bir piyasa muamelesinde, her iki tarafta kendileri için mümkün olan en iyi menfaati elde etmek isteyeceklerdir. Sonuçların alternatiflerden daha iyi olacağı farz edilebilir⁴. Mamaafih, bazı tesirler, vetirede rol almaması ve menfaatlerinin temsil edilmediği diğer fertleri ve grupları kapsarlar. Havanın, suyun kirlenmesi ve trafik tıkanıklığı gibi misâller gayelerin “toplumsal” mahiyetlerinin, meselâ bir millî savunmadan büyük çapta farklı olduğu örnekler olarak karşımızda dururlar.

İktisatçılar, temel kararlar almırken bu “dışsal”, “üçüncü taraf”, “yayılan”, veya “komşu sonuçların” nazarı itibara alınmasının genel sonuçları müsbet yönde etkileyeceği fikrindedirler. Dışsal tesirlerin varlığı, bunları hesaba katabilmek için mutlaka metod araştırmasını gerektirmektedir. Ve devlet, kuvvet kullanabileceği için, menfaatlerin bu şekilde yaygınlaşmasını icbar edebilir — bazı durumlarda yasaklama, diğerlerinde ise aktif bir şekilde müdahil olmakla —, meselâ, harcama ile.

“Toplum” veya “üçüncü taraf” menfaatlerinin kapsamı nedir? Bizim neslimizde bu yaygınlaşmış mıdır? Dört nokta, bu çeşit bir yaygınlaşmanın olduğuna inandıracak sebepleri ihtiva etmektedir :

I — Millî Savunma ihtiyacı büyük çapta tazyikte bulunmakta ve II. Dünya harbinden daha fazla meblâğların harcanmasını gerektirmektedir. Eğitim, sağlık, araştırma ve vergi ödeme alanlarında her birimizin ferden veya eyalet ve devlet olarak yaptığımız şeylerin müşterek savunma ile hiç değilse biraz ilgisi vardır. Burada, böylelikle, geniş bir toplum menfaati mevcuttur. Bu, devlet harcamalarının rolünün genişlediği anlamına gelir mi? Bu sorunun cevabı, çoğumuz için muhtemelen “evet” olacaktır. Mamaafih, bu takdirde dahi, devlet harcamalarının sadece boyutu değil, aynı zamanda şekliyle de ilgili tartışmalara başlamak isteriz.

2) Nüfusun seyyâliyeti bir çoğumuzu potansiyel komşu durumuna sokmaktadır. Yarının komşusu şu anda uzak bir eyalette tahsil görmekte olabilir. Kendi çocuklarımızla beraber istikbâllerini hazırlayan diğer bazıları, arzu edilen bir çevrede gelecekteki fizikî ve ruhî sağlık ve topluma karşı hareket tarzlarının temellerini atmaktadırlar. (Ancak, daha fazla devlet harcamaları veya daha az vergiler bu çevreleri ıslah etmek için yeterli olacaklar mıdır?) Aynı şekilde, bir bağlılık kaynağı olarak seyyâliyet gerçeği aşikâr olmakla beraber, miktarı belli değildir.

4) Böyle olmadığı takdirde taraflar hareket tarzlarını değiştirebilirler. Taraflardan biri daha iyi bir menfaat sağlamak imkânının varlığını görürse yaptığı bir hatayı artık tekrar etmeyecektir.

3) Birçok iktisatçı, iktisadî büyüme ile bilinçli olarak ilgilenmenin toplum menfaatlerinin kapsamını genişlettiği iddiasını ileri sürerler. Bu iddiayı kabul etmeden önce, devlet harcamalarının artması için ileri sürülen bir iddia olduğunu kaydedelim. Daha fazla devlet harcamasının iktisadî büyüme için yolda kullanılmasını sağlayacak metodları ileri sürmek hususunda bir mesele ortaya çıkmamaktadır. Mamaafih, eksizsiz bir analiz, daha da fazlasını, bilhassa gerekli vergilerin tesirleri hakkında bilgiyi gerektirmektedir. Hattâ, bazı programların faydadan ziyade zarara sebep olup olmayacakları hususunda şüpheler olacaktır. Bu araştırma objektiflik ve analitik kabiliyet gerektirecektir.

4) Şehirleşme artmıştır ve şehirleşme menfaat toplumunun ekseriya dolaysız ve yakın olduğu gerçeğini ortaya koymaktadır.

Üçüncü taraf ilişkilerinin genişlemesinin (dışsallıklar, komşuluk tesirleri) gerçekte devlet harcamalarının kapsamının veya nispi tutarının artmasına haklı bir sebep teşkil ettiği iddiasının ileri sürülmesindeki "yavaşlama" ile ilgili olarak yukarıdakilere eşit sayıda — 4 — sebep sayabiliriz.

1) Vergilerin, ekseriyetle gizli, ve mükellefi aşan ters etkileri vardır. Vergi nispetlerinin yükseltilmesini gerektiren harcama, böylece sosyal maliyetler yükleyecektir. Bu noktada sadece harcamaların dışsal pozitif ekonomilerinin basit bir karşılıklarından, yani, vergi mükellefinin faaliyetlerini kısması demek olan negatif dışsal ekonomilerden bahsetmemekteyim. Vergiler, fiyatlar gibi, kaynakları çekmekten daha fazla zarar verirler. Vergilerin, fiyatlardan farklı derecede de tesirleri vardır. Vergi nispetlerinin düşük olduğu durumlarda, vergilerle fiyatlar arasındaki fark, pek fazla bir hatâ payı olmadan görmemezlikten gelinebilir. Ancak bugünün vergi nisbetleri daha fazla bir dikkati icap ettirmektedir. Bundan dolayı vergilerden kaçmak imkânı olmadığı bir durumda fertler ve ticarî firmalar kendileri için en faydalı olan hareket tarzını seçememektedirler. Mamaafih, vergilerden kaçmak bir ölçüde mümkündür. Ferdî ve kamusal menfaatlerde aykırılık olabilir ve vardır da. Kaynak dağılımı daha az üretken hale gelebilir⁵. Diğer bazı hakikatleri de karşılamaya hazır olmamız gereklidir. Amerikalılar gerçekten arzu edemeyecekleri bazı şeyleri toleransla karşılayabilirler. Yoksul müstehliklerin ödedikleri

5) Bir verginin ödenmesi, bir fiyatın ödenmesinden farklı olarak, karşılıklı değildir (quis pro quo) yani, mükellef vergiyi ödemediği takdirde devlet hizmetinden mahrum olmaz. Buna karşılık, fiyatını ödemediği takdirde piyasada satılan bir mala sahip olamaz. Sonuç olarak vergiden kaçmak için bir müşevvik farkı vardır.

vergiler nispeten daha müreffeh gıda müstahsillerine ödenen sübvansiyonlara gitmemelidir. Yaşayacak fazla senesi kalmamış, tedaviye muhtaç ihtiyarların ödedikleri vergiler, bazılarının aya gitmek sevdaları olmadığı takdirde azaltılabilir. Birçok bölgelerde arazi ve bina vergileri, eski yapı ve mahallelerin yerine yüksek kaliteli inşaatların yapılmasına engel olmaktadır. Kısaca şunu söyleyebilirim ki, vergilerin kötü tesirleri harcamaların dışsal tesirlerine nispetle daha fazla olabilir.

2) Şimdi pratik anlamı olan bir meseleyi ortaya atalım. (a) kamu ve özel harcamaların ve (b) vergilerin yan tesirlerini makul bir şekilde nasıl hesaba katabiliriz? Bu çeşit tesirlerin var olduğunu bilmek bunların ne cinsi, ne de ölçüsü hakkında bir fikir vermeye yetmez. Ne önsezimiz veya sağduyumuz, ya da “genel kültürümüz” dışsal ekonomilerle ilgili olarak nasıl bir hareket tarzı takip edebileceğimizi gerçek bir şekilde gösteremezler. İktisatçıların başka bir vesile ile “boş kutular” tâbir ettikleri şeylerle uğraşıldığı halde, bu açığa vurulmayıp, genel mahiyette yazı yazmak kolaydır. Bu noktada vardığım sonuç “Bir eylemi mazur gösterecek hiç bir şey tam emniyetle bilinemez” olmayıp “bilgiden şüphe etmek lâzımdır” olacaktır.

3) Amerika Birleşik Devletleri gibi geniş ve çeşitlilik arzeden bir memlekette menfaatler de çeşitli ve aynı zamanda müşterekdir. Memleketin tümünü (veya bir eyalet veya şehiri) ilgilendiren bir harcama politikası tipik olmayan birçok vak'aların bazılarında etkili olamama tehlikesiyle karşı karşıyadır. Yasama organlarında ve yönetimde kuvvetle temsil edilmeyen bazı menfaatlere fazla ehemmiyet verilmez.

Kuvvete sahip olan kişiler, bu kuvveti ekseriyetle kendi menfaatlerine uygun bir şekilde kullanırlar, ve bu menfaatler mutlaka kamu menfaatlerine uygun olmaz. Devletin büyüklüğü arttıkça azınlık grupların gerektiği şekilde temsil edilebilme imkânları azalır. Mahallî idareleri ve eyalet idarelerini şimdiki şekilleri ile romantikleştirmeyeyim. Gücsüzlük geniş çaptadır. Mamaafih, diğer taraftan, merkezî devletin meseleleri halletmede kullandığı mantığı, sadece gençler romantikleştirmemektedir. Merkezî devletin büyük, güçlü, ve ölmez olduğundan dolayı — fânî insanlardan daha fazla — âdil, tarafsız, ve mâkul olduğunu düşünmek, bana ilmî ve mantikî bir düşünce tarzı olarak gelmemektedir.

4) Sonuncu bir husus diğerlerini kapsamaktadır. “Genel” olarak ve billhasa hususî durumlarda destek görmeyebilir. Ancak, bir gerçek payı taşımadığı inkâr edilemez. Bağlılığın ve ihtisaslaşmanın artması devletin mâkul bir şekilde müdahalesini zorlaştırmakta ve akla uygun olmayan

müdahale imkânlarını arttırmaktadır. İş bölümünün gitgide hassaslaşması aynı zamanda piyasa kuvvetlerinin birbirlerine uygunluğunu ve bağlılığını yaygın bir hale getirir. Toplum karmaşık hale geldikçe, bazen denildiği gibi, ekonominin daha fazla “sosyal eyleme”, “kamu müdahalesine” ihtiyacı olmaktadır. Aksine, uzak ve dolaylı tesirleri olan kuvvet kullanımı arttıkça, insanların veya grupların kaçınılmaz bilgisizliğinin hatalı davranışları doğurduğu hakkında kuvvetli faraziyeler mevcut değil midir? Buna cevap verebilmek için tecrübelerinizi dikkatle incelemeliyiz. Durumlara göre tecrübeler değişiktir. İşlerin nasıl yoluna koyulacağına dair hayallerimiz veya faraziyelerimiz bizlere bu konuda yardımcı olamazlar. Gerçek sonuçlar yargılarımız için daha esaslı bir temel teşkil ederler ve neleri umacağımızı ve pratikte nelere ihtiyaç bulunacağını gösterirler.

Diğer İktisadî Mülâhazalar⁶

Kamu harcamalarının diğer pek çok veçhelerinden sadece birkaçı burada incelenecektir.

1) İktisatçılarda önemli olan bir husus biraz güçlkle özetlenebilir. İstihsal genişledikçe, birim başına maliyet bazen düşer. Bazı hallerde — bütün toplum için — optimum sonuçlar, hizmetin bedelsiz olarak bir tek müstahsil tarafından görülmesi ile elde edilir; diğer hallerde “en iyi” fiyat, yani marjinal gelirin uzun vadede marjinal maliyete eşit olması herhangi bir özel firmayı iflâsa sürükleyebilir. Her iki durum daha tabii sonuç şu şekilde ortaya çıkmaktadır: İşi devlet yapsın. Böylelikle halk parasının karşılığını ticarî kaynaklardan elde ettiğinden daha fazla alacaktır. Devlet harcamaları, harcanan paraya nispetle potansiyel olarak geniş çapta avantajlar da getirir. Bütün bunlar teoridedir.

İktisatçıların, bu nokta üzerinde çok sık durmalarına rağmen, sonuçlarını da aynı şekilde karşılamaya hazırlıklı olmamaktayız. Teorik ihtimaller son derecede cazip görünmektedir. Fakat pratik ihtimaller nedir? Bunlar etkileyici şekilde fazla olabilir. Ancak, iktisatçılar politikacılara, marjinal maliyete eşit fiyat tatbik ettirmek hususunda başarılı olabilmişler midir? Bildiğim kadarı ile olamamışlardır. Teklif edilen bir projeyi iliş-

6) Millî gelir hesaplarında, devletin hasılasını değerlemede kullanılan metotlar yargılarımızı yanılabilir. Devlet sektöründe, hasılanın **input maliyetleri** ile değerlendirilmesi, nelerin maliyetine değdiği veya değmediği, hangi faaliyetlerin genişletilmesi lâzım geldiği hususunda güvenilir bir rehber olamaz.

kin olarak, ilgili zaman süresi için maliyet şartları nedir? Uzun vâde ve kısa vâde arasında gerektiği şekilde bir ayırım yapmakta mıyız? Azalan maliyet şartlarında istihsal edilebilen kamu mallarına, bazen ortalama-dan daha yüksek vergi nispetleri tatbik edilmesini halk neden tolere etmektedir? Bu çeşit sorulara — kaçınılmaz bir şekilde olmamakla beraber — cesaret verici cevaplar verilebilir. Hususî durumlarda ampirik etüdler gereklidir.

2) Devlet, herhangi bir insan hayatından çok daha fazla devamlı olacak bir organdır. Devlet bir ferdin, ailenin, veya firmanın istikbâl hakkında görüşlerinden çok daha rasyonel görüşlere sahip bulunabilir. Böyle bir görüşe sahip olacağı iddiası, bilhassa kalkınmaya ve büyümeye yardımcı olacak projelerin ilgili harcama tartışmalarında ortaya çıkmaktadır. Fakat (devleti tercih ederek) oy kullanan halkın “zaman perspektivi” piyasa yolu ile faaliyette bulunduğundan daha mı mükemmeldir?

Bu soruya verilecek cevabın “evet” olduğuna dair inandırıcı bir kanıt yoktur. Devletin kapital projeleri seçimi ve kaynak dağılımı hakkında bir yargıda bulunmak için faiz hadlerinden faydalanmak, iktisaden rasyonel bir kriterle, tutulan istikâmetin mukayesesi hususunda bir yol gösterici olabilir. Benimsenen hareket tarzlarının objektif olarak etüdü bu hususa ışık tutabilir. Teori basit bir şey değildir.

3) Devlet harcamalarının mahallî veçheleri iktisadî analize gelmeyen meselelerin sonuncusu değildir. Amerika Birleşik Devletlerinde, eyaletler arası (merkezî devlet — eyalet — mahallî idare) malî ilişkiler, birçok kazaî bölgeyi kapsayan (büyük bir baraj veya sulama projeleri gibi) çok gayeli projeler, bazı tip harcamaların (ilmî araştırma) bir veya birkaç belirli bölgelerde temerküzü gibi herkezin bildiği, fakat hâlen çözümlenmemiş problemler mevcuttur. Toplum, devlet harcamalarının gayrı ik-

7) Fakirliğe karşı mücadele teklifleri üzerinde tartışmalar şunu göstermiştir ki, profesyonel iktisatçılar dahi çekişmeli bir politika meselesine karşı takınılacak tavrın gerçeklerden ziyade, teklif ettikleri isimler tarafından tespit edilmesi eğilimindedirler. Hiç kimse fakirliğin devamını arzulamadığından dolayı “fakirliğe karşı” tâbir edilen teklifleri desteklemekten kaçınacak olan var mıdır? Tekliflerde gerçek beyyinelerin mevcut bulunup bulunmadığını burada tartışacak değilim. Ancak bazı meslekdaşlarının takındıkları tavırları tâyin eden temel unsur bu değildi. Yine de birçoğu programı desteklediklerini belirttiler. Bu meslekdaşlardan birine kanun teklifini okuyup okumadığını, hattâ basit lisanda yazılmış bir açıklamasını inceleyip incelemediğini sorduğum zaman, hükümet yetkilileri dışında sadece bir tek iktisatçının bu şekilde hareket ettiğini öğrendim; bu iktisatçı da, programın önemli veçhelerinin iktisadî liyakatleri hakkındaki inançsızlığını paylaşıyordu.

tisadî kriterlerle coğrafi dağılımından birçok yollarla etkilenir. Bu çeşit meselelere olan ilgi gitgide artmaktadır. Rakamların gitgide büyümesine şaşmamak gerekir.

5) Başkanın 1964'te fakirlikle mücadele için yeni harcamalarla ilgili olarak Kongreye getirdiği tekliflerin tartışması (bunlara gerçekten tartışma denilip denilemeyeceği şüphelidir) ilk kez olmamak üzere aklıma şu suali getirdi: "Acaba devlet, bilhassa merkezî devlet, azınlıklara ve bunların bilhassa fakir olanlarına hizmette etkin olabilir mi? Toplumsal meselelerle genel olarak ilgilenen çevrelerde kaç insan kendi şehri, veya eyaletinin yaptığı harcamalarla ilgili olarak üstünkörü bir fikre sahiptir. Karar alma vetiresi, mutlaka büyük miktarların rasyonel bir şekilde kullanıldığı en mükemmelini mutlaka temsil etmez. Ancak, bilinçli bir kamu oyuna sahip olmayı gerçekten umabilir miyiz?"

Toplumlardan öteye göz atarsak, özel programlar hakkında alınan kararların, mükemmel olmaktan uzak bir dünya ölçülerine göre, oldukça akla uygun olup olmadıkları hakkında nasıl bir yargıya varabiliriz? "Herkesin işi hiç kimsenin işi değildir" fikri tam anlamı ile doğru olmamakla beraber, Devlet harcamalarının çok çabuk arttığı — veya bazı fonksiyonların gerektiği gibi görülmediği — fikri ekseriyetle şu soruyu akla getirir: "Hangi faaliyetler azaltılmalı (veya çoğaltılmalıdır?)" Ve pek az iktisatçı — veya diğer sahalardaki eksperler — bu suale emniyetle cevap verebilecek durumdadırlar. Devlet harcamalarının neticelerinin analizi daha fazla sayıdaki eksper ve daha fazla gayreti gerektirmektedir. Mamaafih, Amerika'da bu hususta objektif ciddî bir etüd yapılmış ve işlenmektedir. Terâkki — hızlı veya geniş çapta olmamakla beraber — devamlıdır. — Sonuç olarak ortaya yapıcı bir eylem çıkmıştır. Ancak, hem analizin, hem de eylemin birçok tipte desteğe ihtiyacı vardır. Harcama toplamı büyüdükçe, ve proje tipleri arttıkça, aktüel meseleler daha şaşırtıcı olmaktadır.

Sonuç

Devlet harcamalarının bazı ayrıntıları ufak ve önemsizdir. Fakat diğer birçokları büyük ve son derece de önemlidirler. Verilen kararların nitelikleri, toplumun niteliğini büyük çapta etkilemelidir. Tarihteki en büyük iktisatçılardan Alfred Marshall'ın deyişi ile :

"Devlet insanın sahip olduğu şeylerin en kıymetlisidir; görevlerini en iyi şekilde yapması için ne kadar gayret sarfedilse azdır; bu gayeye erişebilmek için en esaslı şart, zaman ve mekân koşulları altında devletin bir işi başarmak için hususî bazı vasıflara sahip olmadıkça bu işe girişmemesidir."

YEDEK AKÇELER

Rüştü ERİMEZ

Maliye Hesap Uzmanı

A — M a h i y e t i

Yedek akçe deyimi, genellikle sermaye şirketlerinin bilânço dönemi kârlarından dağıtılmıyarak, çeşitli amaçları gerçekleştirmek üzere, şirket bünyesinde tuttukları kâr kısmını ifade eder. Yedek akçe ya belli gayelerin gerçekleşmesini sağlamak ya da ileride doğacak riskleri karşılamak için ayrılır. Ne sebeple ayrılmış olursa olsun, yedek akçe işletmenin öz varlığını arttıran ve bu suretle de işletme ya da şirketle ilişkisi bulunanların haklarını korumaya yarayan ve aynı zamanda otofinansman kaynağı teşkil eden bir unsurdur.

B — Ç e ş i t l e r i

Yedek Akceler, bilânço tekniği yönünden iki kategoriye ayrılır. Bunlardan birincisi, bilâncoda yer alan yedek akceler; ikincisi ise bilâncoda gösterilmediği halde gerçekte mevcut olan gizli yedek akçelerdir.

1 — Bilâncoda görülen açık yedek akçeler :

Bilânçonun pasifinde, sermayenin yanbaşımda yer alan ve görülen yedek akçeler adı ile adlandırılan yedek akçeler, ayrışlarını zorunlu kılan hükümlere ve tahsis edildikleri amaçlara göre çeşitli ayrımlara tabi tutulabilir.

Sermaye şirketlerinin yedek akçe ayrımları zorunluğu ya kanunlardan doğmakta ya da şirketin esas mukavelesi ile kabul edilmektedir. Bunun yanı başında şirketin üçüncü şahıslarla yaptığı sözleşmelerle de yedek akçe ayırmayı yükümlendiği haller vardır. Bazen de şirketler, genel kurul veya pay sahiplerinin kararı ile kanun ve ana sözleşmelerde öngörülen miktarların üstünde yedek akçe ayırabilirler.

Sermaye şirketlerinin ayırdıkları açık yedek akçeleri dört ana grupta toplamak mümkündür :

Kanun hükümlerine göre ayrılan yedek akçeler: “Kanunî yedek akçeler”; esas mukavele hükümlerine göre ayrılan yedek akçeler “İhtiyarî yedek akçeler” ve pay sahiplerinin kararı ile ayrılan yedek akçeler de “olağanüstü yedek akçeler” olarak adlandırılabilir. Sözleşmelerden doğan yedek akçe ayırma zorunluğuna dayanarak ayrılan yedek akçelere ise “sözleşmeli yedek akçeler” denmektedir.

Yedek akçeler ayrılmalarında güdülen amaçlara göre de ayırma tâbi tutulabilirler. Bu yönden ilk ayırım genel ve özel yedek akçeler ayırımıdır.

Yedek akçe belli bir amaca tahsis edilmek üzere ayrılmış ise özel yedek akçe; belli bir amacın gerçekleşmesi için değil de önceden görünmeyen riskleri karşılamak üzere ayrılmış ise genel yedek akçe olarak adlandırılır.

Kanunî, ihtiyarî, olağanüstü ve sözleşmeli yedek akçeler kendi içlerinde ayrıca ikinci derece ayırımına tâbi tutulabileceği gibi, olağanüstü yedek akçeler de karşılanmak istenen özel risklere göre ayırma tâbi tutulabilir.

Bu kısa açıklamadan sonra, açık yedek akçeler hakkında kısa bilgiler vermek faydalı olacaktır.

a) Kanunî yedek akçeler :

Kanunî yedek akçe deyimini yürürlükteki kanunlara göre ayrılması gereken yedek akçeleri ifade eden bir terimdir.

Halen Türkiye’de işletmelerin yedek akçe ayırmalarını öngören pek çok kanun mevcut olmakla beraber bunların çoğu özel surette kurulmuş işletmeleri kapsamına almaktadır.

Bugün sermaye şirketlerinin yedek akçe ayırmasını zorunlu kılan genel hüküm Türk Ticaret Kanununun 466 ncı maddesinde yer almaktadır.

İleride ayrıntıları ile açıklanacak olan bu hükmün yanbaşıda Bankalar Kanununun 35 inci maddesi hükmü vardır. Bankalar Kanununun 35 inci maddesi hükmüne göre, “Türkiye’de faaliyette bulunan bankalar, Türk Ticaret Kanunu ve esas mukavelelerinin mecburi kıldığı yedek akçeden başka, safi kârlarının % 5 ini “ilerde vukuu muhtemel zararlar karşılığı” olarak ayırmağa mecburdurlar. Bu mecburiyet, ayrılan karşılıkların toplamı ödenmiş ya da Türkiye’ye tahsis edilmiş sermayenin tamamına eşit oluncaya kadar devam eder ve zarar tahakkuk ettiği zaman bu karşılıktan yapılacak mahsuplar tamamen ikmal edilinceye kadar yeni karşılık ayrıılır.”

Bazen anonim şirketler bir kanunla kurulur. Bu nevi şirketlerin kuruluş kanunlarında, Türk Ticaret Kanununda belli edilen yedek akçelerden başka yedek akçe ayırmaları ön görülebilir. Bu takdirde de ayrılan yedek akçeler kanunî yedek akçe mahiyetindedir. Esasen Türk Ticaret Kanunu, özel kanunlara tâbi anonim şirketlerin yedek akçeleri hakkındaki hükümlerin saklı tutulduğunu hükme bağlamıştır.

b) İhtiyarî Yedek Akçeler :

Türk Ticaret Kanunu, bu kanuna göre ayrılması mecburi olan yedek akçeyi tesbit ettikten sonra 467 inci maddesinde, "yedek akçeye safi kârın yirmide birinden fazla bir meblâğın ayrılacağı ve yedek akçenin sermayenin beşte birini aşabileceği hakkında esas mukaveleye hüküm konulabilir. Esas mukavele ile başkaca akçe ayrılması derpiş ve bunların sarf suretileri tesbit olunabilir", demek suretiyle ana sözleşmeye göre yedek akçe ayrılabilenği esasını koymuştur. Ticaret Kanunu esas mukavele hükümlerine göre ayrılan yedek akçe için ihtiyarî yedek akçe deyimini kullandığından biz de bu deyim kullanılması tarafıyız.

Kanun hükümüne göre, esas mukavelede kanunî haddin üstünde ve kanunla belli edilen miktarı aşan yedek akçe ayrılmasına ait hüküm mevcutsa bu hükme uyma mecburiyeti vardır. Gerçekten 469 uncu maddenin biricim fıkrasında "kanunî ve ihtiyarî yedek akçe ile kanun ve esas mukavele hükmünce ayrılması gerekli diğer paralar safi kârdan ayrılmadıkça kâr dağıtılamaz" hükmü yer almaktadır.

Bineanaleyh, sermaye şirketleri ana sözleşmelerine, kanunî yedek akçeden başka yedek akçe ayrılmasını öngören hükümler koymakta serbest oldukları gibi, böyle bir hükmün mevcudiyeti halinde de buna riayet etmeğe mecburdurlar.

Ancak tatbikatta esas mukavelelere, konulan yedek akçe ile ilgili hükümler çoğu zaman gerekli açıklıkta olmamakta, yoruma muhtaç bulunmaktadır. Örneğin bazı şirketlerin esas mukavelesinde, kârın % 5'i âdi ve % 5'i de fevkalâde yedek akçe olarak sayılır; gibi müphem hükümlerin yer aldığı görülmektedir. Böyle bir hüküm neyi ifade etmektedir? Bununla, kanunî yedek akçeden başka ayrılacak yedek akçe mi kastedilmiştir, yoksa ayrılması gereken yedek akçe olarak sadece bunlar mı düşünülmüştür? anlaşılması mümkün değildir.

Bize göre, esas mukavelede yedek akçe ayrılmasını öngören hükümler yedek akçe kanunî haddi bulduktan sonra da yedek akçe ayrılması gerektiği şeklinde tefsir edilebilir. Ancak yedek akçe kanunî haddi bulun-

caya kadar mukavelede fevkalâde yedek akçe ayrılmasını öngören hükme göre yedek akçe ayrılması icabeder. Örneğin bir esas mukavelede, karın % 5'i âdi ve % 5'i de fevkalâde (olağanüstü) yedek akçe olarak ayrılır hükmü mevcutsa; kanunî yedek akçe sermayenin beşte birini buluncaya kadar âdi yedek akçe ayrılmaz sadece olağanüstü yedek akçe ayrılır. Kanunî yedek akçe sermayenin beşte birini bulduktan sonra ise her iki yedek akçenin ayrılmasına devam olunur. Tabiatıyla şirket genel kurulu her zaman iki yedek akçenin birden ayrılmasına karar vermek yetkisini haizdir.

Son olarak şunu belirtmeliyiz ki, esas mukavelelere, yedek akçeler hakkında konan hükümlerin farklı anlamlara meydan vermeyecek şekilde açık ve kesin olmalarına dikkat etmek lâzımdır.

Gelişmiş batı ülkelerindeki uygulamalarda, esas mukavelelerin yedek akçe ayırma hakkındaki hükümleri standart hale gelmiş bulunmaktadır. Standart hükümlerden bir örnek aşağıdadır.

"Safi kârdan % 5 oranında ilk kâr payı çıktıktan sonra kalan kârın % 10'u her yıl yedek akçe olarak ayrılır. Türk Ticaret Kanunu hükmüne göre dağıtılan kârdan ayrılan % 10 yedek akçe ayrıca ayrılır."

c) *Sözleşmeli Yedek Akçeler :*

Son yıllarda, şirketlere kredi veren kişi ve kuruluşların şirketlerin kâr dağıtımına müdahalede bulunmaya başladıkları ve dağıtılacak kârı geniş ölçüde kısıtladıkları sık görülmeye başlamış bir olaydır.

Genellikle büyük finansman şirketleri ve yatırım bankaları, yaptıkları kredi anlaşmalarında, şirket kârından belli bir kısmının yedek akçe olarak şirkette tutulmasını şart koşmaktadırlar. Bazan da tahvil sahiplerinin kârdan bir miktar yedek akçe ayırması şartını ileri sürdükleri ve bu şartın şirketlerce kabul edildiği görülmektedir.

Hukuki yönden, kârın bir kısmının yedek akçe olarak ayrılmasının, borç veren kişi ve kuruluşlar için, doğrudan doğruya bir garanti teşkil etmediği açık olmakla beraber, şirketin malî durumunu kuvvetlendiren bu işlemin, dolaylı da olsa, zayıf bir garanti olduğu söylenebilir.

d) *Olağanüstü (Fevkalâde) yedek akçeler :*

Olağanüstü yedek akçe deyimi, burada daha ziyade genel kurulun kanunî ve statüler yedek akçe dışında, ayrılmasına karar verdiği yedek akçeler için kullanılmıştır.

Olağanüstü yedek akçe ya şirketin bünyesini kuvvetlendirmek, ya da belli gayelerin tahakkukunu sağlamak amacı ile ayrılır. Ayrılan bu nevi yedek akçe muhasebe kayıtlarında ve bilânçolarda çeşitli adlar altında gösterilir. Yenileme fonları ve fevkalâde yedek akçeler bunlardan başlıcalarıdır.

Türk Ticaret Kanunu 469 uncu maddesinde, yedek akçe ayırma bakımından, genel kurula büyük yetki tanımıştır. Bu madde hükmüne göre, şirketin devamlı gelişmesi, ya da imkân ölçüsünde müstakar kâr paylarının dağıtılmasını temin bakımından uygun ve faydalı olduğu takdirde, genel kurul, kâr paylarının tesbiti sırasında, kanun ve esas mukavelede sayılanlardan başka yedek akçeler ayrılmasına ve yedek akçenin kanun ve esas mukavele ile belli edilen hadlerinin artırılmasına karar verebilir.

Bazan da özel kanunlarla fevkalâde yedek akçe ayrılması öngörülebilir. Yenileme fonları bunların en önemlisidir.

Buraya kadar yapılan açıklamaları özetlersek, olağanüstü yedek akçe deyiminin esas itibarıyla kanun ve esas mukavele hükümlerine göre ayrılması mecburi olan yedek akçeler dışında, şirket genel kurulu, ya da ortaklar kurulu kararı ile ayrılan yedek akçeleri ifade ettiği ve bu nevi yedek akçelerin ya şirketin mâli bünyesini kuvvetlendirmek, ya da belli gayeleri gerçekleştirmek üzere ayrıldığı ortaya çıkmaktadır.

Burada dağıtılmayan kârların bir çeşit olağanüstü yedek akçe olduğunu belirtmek gerekir.

e) *Özellik arzeden bazı yedek akçeler :*

aa) Yeniden Değerleme sonucu doğan yedek akçe :

Bilânçonun aktifinde yer alan iktisadî kıymetlerin tarihi mahiyet yerine hali hazır kıymetleri ile değerlendirilmesi olayının yeniden değerlendirilmesi ile ifade edildiği hususu evvelce açıklanmıştır.

Para değerindeki düşmeler ve bazan da önemli değer artışları dolayısıyla, bilânçoda kayıtlı değerinin çok üstünde bir değere sahip bulunan iktisadî kıymetlerin, çeşitli metodlarla, günün değeri ile bilânçoda gösterilmesi sonucu aktif toplamında bir artış meydana gelmekte ve dolayısıyla öz sermaye miktarının artmasına sebep olmaktadır.

Yeniden değerlemenin yapılması halinde, Yeniden değerlendirilmeden önceki son bilânçoda görülen öz sermaye ile yeniden değerlendirilme sonucunda düzenlenen ilk bilânçoda görülen öz sermaye arasındaki fark

yeniden değerlendirme sonucu yaratılmış bir öz varlık olarak kabul edilmektedir. Öz varlıktaki bu artışı dönem kârı olarak mütalâa etmek de mümkün olmakla beraber fiilen gerçekleşmemiş bulunan bu kârın ortaklara dağıtılması bir çok bakımlardan sakıncalı görülmektedir.

Bu sebeple modern muhasebe tatbikatında yeniden değerlendirme sonucu öz varlıkta meydana gelen artışların özel bir yedek akçe hesabında toplanması prensibi kabul edilmiştir. Bu yedek akçe bilançolarda çeşitli adlar altında yer almaktadır. Kullanılan başlıca hesap adları şöylece sıralanabilir.

- Yeniden değerlendirme ile ilgili sermaye düzeltme hesabı,
- Yeniden değerlendirme fonu
- Yeniden değerlendirme yedek akçesi
- Değerlendirme sonucu meydana gelen değer artışı v.b.

bb) Fonlar (Beklenen zarar ve yükümler için ayrılan yedek akçeler) :

İlerde fonlar bahsinde etraflıca inceleneceği üzere, işletmeler ilerde ortaya çıkması beklenen belli borç ve yükümler için de yedek akçe ayırabilirler. Çoğu muhasebe kitaplarında karşılıklar arasında ele alınan bu yedek akçelerin de yedek akçeler arasında yer almasının daha doğru olduğu görüşündeyiz. Ancak bunları çoğu yakın ve uzak bir gelecekte ortaya çıkması beklenen zarar ve yükümler için ayrıldığından; zararın ortaya çıkması ve miktarının kesin olarak belli olması halinde, bu zararları ve yükümleri karşılamak için kullanıldıklarından ilerde ayrı bir bahisde yeniden ele alınmıştır.

Bu çeşit yedek akçelerin başlıcalarına işaretle bahse son verelim.

- Büyük tamir giderleri fonları;
- Yatırımlar yenileme fonları;
- Tazminat fonları v.b.

cc) Amortismanâ tâbi kıymetlerin satışından doğan kârlar :

Bazı hallerde vergi kanunları da yedek akçe ayrılmasını öngören hükümler taşırlar.

Türk Vergi Hukuku Alanında da Vergi Usul Kanununun 328 ve 329 uncu maddeleri, amortismanâ tâbi malların satışından doğan kârlarla bu malların sigorta tazminatlarından zararını aşan kısmın yenileme giderlerini karşılamak üzere, geçici bir hesapta üç yıl süre ile tutulabileceği hük-

münü taşımaktadır. Vergi Usul Kanununun bu hükmüne göre geçici hesaptan tutularak dağıtılmayan kârlar bir çeşit yedek akçe niteliğindedirler.

2 — Gizli Yedek Akçeler :

Sermaye şirketleri ile diğer sınaî ve ticarî işletmeler bilançolarda gösterilmeyen yedek akçelere de sahip olabilir.

Gizli yedek akçe deyimi, işletme bilançolarında açıkça gösterilmeyen ve fakat gerçekte mevcut olan ihtiyatları kavramaktadır. Muhasebe kayıtlarına intikal etmediği için, gizli ihtiyatların miktarını, bilançolar üzerinden kesin olarak, tesbit etmek imkânı yoktur. Her işletmede gizli ihtiyatlar sadece işletme idarecileri tarafından bilinebilir.

Gizli yedek akçeler aşağıdaki dört şekilde teşekkül eder :

- a— Aktif elemanların gerçek değerinden düşük değerlenmesi;
- b— Pasif unsurların gerçek değerinden fazla gösterilmesi;
- c— Bir aktif elemanın bilançodan çıkarılması;
- d— Gerçek dışı hayali borç gösterilmesi.

Gizli yedek akçe işletme idarecilerinin arzusu ile teşkil edebileceği gibi, bazı hallerde istemeyerek de teşkil edilebilir. Genel olarak, muhasebe prensiplerinin uygulanması, çoğu zaman gizli yedek akçe teşkiline yol açmaktadır.

Gerçekten aktife dahil iktisadî kıymetlerin tarihî maliyet bedeli ile değerlenmesi sonucunda, para değerinin düşüşü ya da önemli kıymet artışları dolayısıyla, büyük miktarlara varan gizli yedek akçeler ortaya çıkabilmektedir.

Bilmeyerek teşkil edilen gizli yedek akçelerin teşkilinde bir sakınca bulunmamakla beraber, bilerek gizli yedek akçe teşkil edilmesinin bazı sakıncaları vardır. Bu bakımdan bazı memleketler bilerek gizli yedek akçe teşkilini yasaklayıcı tedbir almak yoluna gitmişlerdir.

Gizli yedek akçe teşkilinin başlıca sakıncaları şöyle sıralanabilir :

- 1) Sahte bilanço tanzimine yol açar;
- 2) İşletme idarecileri dışında kalan halk ve aksiyonerler bunların mevcudiyetinden habersizdirler;
- 3) Gizli yedek akçeler hisse senetlerinin fiyatını düşüren unsurlardır.

Bunlara karşılık gizli yedek akçe teşkilinin lehinde ileri sürülen başlıca iki argüman da şunlardır :

1) Gizli yedek akçe teşkili, aksiyonerlerin işletme ile ilgisini zayıflatmak suretiyle hisse senetlerinin halkın eline geçmesine yardım eden bir işlemdir;

2) Genellikle yüksek oranda kâr dağıtım eğiliminde olan pay sahiplerinin kârın tamamını dağıtma konusundaki hırslarını törpüler.

Türk Ticaret Hukuku alanında, kanun koyucu gizli yedek akçe teşkiline imkân hazırlamıştır.

Gerçekten, Türk Ticaret Kanunu anonim şirketlerde gizli yedek akçe teşekkülüne cevaz vermektedir. Kanunun 458 nci maddesi hükmüne göre, şirket işlerin devamlı inkişafını yahut mümkün mertebe istikrarlı kâr payları dağıtılmasını temin bakımından munasip ve faydalı olduğu takdirde, aktiflerin bilânço günündeki kıymetlerinden daha aşağı bir kıymetle bilânçoya konması şeklinde veya başka suretlerle gizli yedek akçe ayrılması caizdir. Ancak gizli yedek akçenin teşkili hakkında murakıplara bilgi vermek şarttır.

Ticaret Kanununun, bu madde hükmü ile ayrılmasına müsaade ettiği yedek akçe, işletme idarecilerinin, şirket aktiflerini, iradi olarak, düşük değerle değerlemelerinden meydana gelen ve iradi olarak teşekkül eden bir gizli yedektir. İradi olarak teşekkül eden yedek akçelerin yanında bir de Ticaret Kanununun değerlendirme hükümlerine riayet edilmesi sonucu işletme idarecilerinin iradesi dışında meydana gelen gizli yedek akçe mevcuttur.

Bu nevi yedek akçenin meydana çıkarılması ancak bilânço aktiflerinin yeniden değerlendirilmesine tâbi tutulması; değer artışlarının muhasebeleştirilmesi; hayali borçların bilânçolardan çıkarılması ile mümkün olur.

Mamafih, bilânçoların analizi işi ile uğraşan uzmanlar gizli yedeklerin nerler olduğunu da araştırmak suretiyle işletme hakkında sağlam bilgiler edinme yolunda başarılı olmaktadır.

C — Y e d e k A k ç e l e r i n A y r ı l m a s ı :

Yukarıda belirtildiği üzere yedek akçe esas itibariyle kârdan ayrılır. Bununla beraber, bazı hallerde gizli yedek akçelerin açığa çıkarıl-

ması ve başka yedek akçelerden aktarma suretiyle de yedek akçe teşkil edilmesi mümkündür.

Aşağıdaki bahislerde yedek akçenin ayırma tekniği ele alınacak ve çeşitli yedek akçelerin ne suretle ayrılacağı konusu incelenecektir.

1 — Kanunî Yedek Akçenin ayrılması :

Kanunî yedek akçeler, bunların ayrılmasını zorunlu kılan kanunlara göre farklı olduğu gibi, kanunlardaki hükümlere göre de farklı adlar almaktadırlar.

Biz bu kısımda esas itibariyle Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre ayrılması gereken yedek akçeler üzerinde duracağız.

Türk Ticaret Kanununda yedek akçe ayrılmasını öngören genel hüküm 466 ncı madde hükmüdür.

Bu genel hükme göre ayrılması mecburi olan yedek akçeler aşağıda açıklanmıştır. Ancak açıklamaya başlamadan evvel bu madde hükmüne tâbi şirketler hakkında kısa bir bilgi vermek faydalı olacaktır.

Yedek akçe ayırmak mecburiyetinde olan şirketler :

Halen yürürlükte bulunan Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre, yedek akçe ayırmak mecburiyetinde olan şirketler anonim şirketlerle limited şirket ve kooperatif şirketlerdir. Bu üç şirketin dışında kalan ve sermaye şirketi sayılan sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin yedek akçe ayırmalarını zorunlu kılan açık bir hüküm mevcut olmadığı gibi, bu şirketlerin yapıları da yedek akçe ayrılmasına elverişli değildir.

Gerçekten sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde komandite ve komanditer olmak üzere, sorumluluk bakımından iki ayrı karakterde ortak bulunmakta ve bu ortakların şirkete koydukları sermayelerde farklı mahiyet arz etmektedir. Bu şirkette komandite ortakların sorumlulukları sınırsız olduğundan, şirketle ilişkisi bulunan kişilerin haklarının korunması bakımından bu nevi şirketlerin yedek akçe ayırmaları lüzumu da yoktur.

Kooperatif şirketlere gelince, bu çeşit şirketler ortakların sorumluluğu bakımından farklı statülere tâbi olabilecekleri gibi, şirketin devamı sırasında ortakların şirketten kolayca ayrılmaları ve şirkete yeni ortak alınması mümkün olduğundan, bunlarda yedek akçe ayırmak hukukî yön-

den bazı sakıncalar ortaya çıkarabilir. Bu sebeple kooperatif şirketlerde yedek akçe ayırma mecburiyeti uygulanması uygun düşmez.

Bununla beraber Ticaret Kanununda kooperatif şirketlerin de yedek akçe ayırma mecburiyetine tâbi tutulduğu görülmektedir. Gerçekten 495 inci maddenin son fıkrasında 466 ncı madde hükmünün bu şirketler için de câri olduğu açıkça hükme bağlanmıştır.

Bu hükmün tatbikatta bazı güçlükler sebep olacağını belirtmek lâzımdır.

2 — Ayrılması zorunlu olan yedek akçeler :

Türk Ticaret Kanununun 466 ncı maddesi gereğince Anonim ve Limited şirketlerin ayırmak mecburiyetinde oldukları ihtiyat akçelerini iki ana grupta toplamam mümkündür.

- a — Umumî yedek akçe;
- b — Ek yedek akçe;

Bu iki grupta yer alan yedek akçelerin mahiyetleri ile ayrılış şekilleri aşağıdaki bahislerde açıklanmıştır.

a) *Umumî Yedek Akçe :*

Esas Kanunî yedek akçe adını verdiğimiz bu yedek akçe Türk Ticaret Kanununun 466 ncı maddesinin birinci fıkrasına göre ayrılan ihtiyat akçesidir.

Bu fıkra hükmüne göre, ödenmiş esas sermayenin beşte birini buluncaya kadar her yıl safi kârın yirmide birinin kanunî yedek akçe olarak ayrılması mecburidir.

Bu yedek akçe belli bir oranla sınırlanmıştır. Burada bahis konusu olan sınır ödenmiş sermayenin % 20 sidir. Bu şekilde ayrılan ihtiyatlar ödenmiş esas sermayenin % 20 sini bulduktan sonra bu neviden yedek akçe ayrılması mecburiyeti son bulmaktadır.

Kanun, bu yedek akçenin safi kârdan ayrılacağını belirtmiş olmakla beraber safi kârın ne olduğunu açıkça tasrih etmemiştir. Ancak buradaki safi kâr deyiminin T. Ticaret Kanununa göre tanzim olunan ticari bilâçoda görülen kârı ifade ettiğini kabul etmek lâzımdır.

Safi kâr, Ticarî bilânçoya göre tahassül eden kâr olarak kabul edildiğine göre, yedek akçenin bu kâr üzerinden ayrılması gerektiği açıktır. Ancak ticarî görüşe göre kazanç üzerinden ödenen vergiler de gider kabul edildiğinden safi kazancın tesbitinde bunların gider olarak nazara alınıp alınmayacağı bahis konusu olabilir.

Günümüzde, özellikle gelişmiş ülkelerin muhasebe tatbikatında safi kâr deyimi, bu kazanç dolayısıyla Devlete ödenmesi gereken vergiler de düşüldükten sonra kalan kâr kısmı için kullanılmakta ve düzenlenen bilançolarda, bilanço dönemine ait kâr üzerinden ödenmesi gereken vergi ya bir karşılık hesabında, ya da Devlet alacakları hesabında gösterilmektedir.

Türk Ticaret Kanununda safi kâr deyimi açık olarak tanımlanmış olmamakla beraber, safi kârın bu kâr dolayısıyla ödenmesi gereken vergiler düşünöldükten sonra kalan kârı ifade ettiği aynı kanunun 466 mnci maddesinin ikinci fıkrasının 3 sayılı bendi hükmünden anlaşılmaktadır.

Gerçekten, ek yedek akçenin ayrılacağı safi kârı tâyni eden bu bent hükmünde, "safî kârdan birinci fıkraya göre ayrılan yedek akçeden başka pay sahipleri için % 5 ilk temettü hissesi ayrıldıktan sonra, pay sahipleri ile kâra iştirak eden diğer kimselere dağıtılması kararlaştırılmış olan kısmın onda biri yedek akçeye eklenmek mecburiyetindedir." denilmek suretiyle safi kârın ortaklara dağıtılmaya tahsis edilecek meblâğ olduğu belirtilmiştir. Buna göre safi kâr, bilanço döneminde elde edilen aktif fazlasından, vukua gelen bu fazlalık dolayısıyla, ödenmesi gereken mükellefiyetler çıktıktan sonra kalan ve ortaklara dağıtılabilir hale gelen net kârdır.

Türk Ticaret Kanunu safi kârı, şirket bilançosuna göre tahassül eden kâr olarak tanımladığına göre, ticarî bilançolarda ödenecek vergilerin brüt kârdan düşölerek gösterilmesi gerektiği açıkça ortaya çıkmaktadır.

Ticarî bilançolarda, dönem kazancı dolayısıyla Devlete ödenmesi gereken vergilerin ya karşılık hesabına, ya da Devlet alacakları hesabına atılmak suretiyle gösterildiğine işaret edilmiştir. Bu şekilde düzenlenmiş bir bilanço ve kâr ve zarar hesabı örneği aşağıya çıkarılmıştır.

..... Anonim Şirketinin
31.12..... tarihli Bilançosu

Aktif		Pasif	
Kasa ve Bankalar	3.715.850,—	Sermaye	2.500.000,—
Mamüller	1.125.150,—	Kanunî yedek akçe	1.450.000,—
Ham madde ve mal.	1.355.400,—	İhtiyari yedek akçe	1.500.000,—
Bina ve tesisler	1.150.000,—	Fevkalâde yedek akçe	500.000,—
Arsalar	250.000,—	Karşılıklar	750.000,—
Makineler	3.700.000,—	Borçlar	7.500.000,—
Demirbaşlar	125.500,—	Ödenecek V. Karşılığı	450.000,—
Alacaklar	3.228.100,—	Kâr	2.500.000,—
Toplam	14.650.000,—	Toplam	14.650.000,—

Kâr ve Zarar Cetveli

Genel giderler	1.150.000,—	Gayri safi satış kârı	4.255.000,—
Beklenmedik zararlar	105.000,—	İştirak Kârı	100.500,—
Şüpheli alacak karş.	150.000,—		
Kurumlar Vergisi karş.	450.000,—		
Safi kâr	2.500.000,—		
Toplam	<u>4.355.500,—</u>	Toplam	<u>4.355.500,—</u>

Profesör Amiaud, yedek akçe hesapları adlı esernide¹, kanunî yedek akçenin hesabında, şirketlerin elde etikleri kâr üzerinden ödenmesi gereken vergilerin safi kâra dahil olmadığını belirtmiştir.

Türk Ticaret Kanununun mehazı olan İsviçre Borçlar Kanununun tatbikatında da safi kârın hesabında vergilerin de, diğer gider unsurlar arasında, gayri safi kârdan düşülmesi prensibi kabul edilmiştir.

Bu hususlar gözönünde tutulduğunda, Türk Ticaret Kanununun tatbikatında da safi kâr deyiminin, bu kârın elde edilmesi dolayısıyla, kâr üzerinden ödenmesi gereken vergiler de düşüldükten sonra kalan ve ortaklara dağıtmaya tahsis edilebilecek olan kârı ifade ettiğini kabul etmek hatalı olmayacaktır.

Memeleketimizde bugüne kadar olan tatbikatta, — ki bu tatbikat daha çok vergi hukuku alanında gelişmiştir — yedek akçelerin vergiler düşülmeden önceki safi kâr üzerinden ayrılması kabul edilmekte idi ise de ilerde bu tatbikatın yukarıdaki görüşe göre değişmesi bahis konusudur. Bu bakımdan şirketlerin yedek akçe ayırırken, safi kârın hesabında, ödenen veya ödenecek olan Kurumlar Vergisini de hesaba katmaları uygun olacaktır.

Diğer bir husus da safi ticarî kazancın tesbitinde İdare Meclisi başkan ve üyelerine ve genel olarak şirkette çalışan kimselere verilen temettü ikramiyelerinin safi kazancın tesbitinde gider sayılıp sayılmayacağı hususudur.

Modern muhasebe tatbikatında, idare meclisi başkan ve üyeleri dışında şirkette çalışan kimselere verilen ücret şeklindeki temettü ikramiyelerinin giderler arasında yer almasına karşılık yönetim kurulu Başkan ve üyelerine, esas mukavele hükmüne ya da genel kurul kararına dayalı

1) Amiaud : *Traité theorigue du comptes des réserves dan les sociétés par actions.*

narak, huzur hakları dışında, verilen temettülerin safi ticarî kazancın tesbitinde nazara alınmaması gerektiği görüşü egemendir.

Hal böyle olunca da yedek akçenin ayrılmasında, safi ticarî kazançtan bu kazanç dolayısıyla ödenmesi gereken vergilerin kârdan düşülmesi, buna karşılık yönetim kurulu başkan ve üyelerine dağıtılan temettü ikramiyelerinin düşülmemesi gerekmektedir.

Yedek akçenin ayrılmasında önemli bir husus da birikmiş zararlar konusudur. Sermaye şirketleri çoğu zaman kuruluş yıllarında bilânçolarını zararlar kapadıkları gibi bazan da işlerin iyi gitmemesi sebebiyle zararlı bilânçolar düzenlemek durumunda kalabilirler. Bu gibi durumlarda bilânçonun aktifinde birikmiş geçmiş yıl zararları yer alır.

Bu takdirde şirketin, müteakip yıllarda elde ettiği kazançlardan birikmiş zararlar düşüldükten sonra kalan kâr kısmı üzerinden mi, yoksa kazancın tamamı üzerinden mi yedek akçe ayrılacaktır?

T. Ticaret Kanunu safi kâr deyimini kullandığına ve safi kârın tesbitinde geçmiş yıl zararlarının gayri safi hâsılattan düşülmesi gerektiğine göre, yedek akçenin dönem kârından geçmiş yıl zararları düşüldükten sonra kalan meblâğ üzerinden ayrılması gerektiği açıktır.

Esasen yedek akçenin ayrılmasındaki gaye de gözönünde tutulursa durum daha açık olarak görülür. Zira yedek akçenin bir fonksiyonu şirketin zararlarını kapatmak olduğuna göre, bir zarar mevcut iken yedek akçe ayrılması pratik bakımdan faydalı da değildir. Bu bakımdan yedek akçenin hesabında dönem kazancından geçmiş yıl zararlarının düşülmesi lâzımdır.

Yedek akcenin hesabına ait örnekler :

Buraya kadar verilen açıklamaları bir örnekle gösterirsek durum daha kolay anlaşılacaktır.

Örnek : Ödenmiş esas sermayesi 10.000.000 lira olan ve 1964 yılı sonuna kadar 1.421.500 lira kanunî ihtiyat akçesi ayırmış bulunan bir anonim şirketin 1965 yılı kâr ve zarar hesabı aşağıya çıkarılmıştır

Kâr ve Zarar Hesabı

Genel Giderler	425.954,60
Faiz ve diğer Banka masrafları	348.962,40
Hizmet erbabına ödenen ücretler	1.965.805,—
Bağış ve yardımlar	72.750,—
Taahhüt Giderleri	121.645,—

Vergi, resim ve harçlar	49.752,50	
Harcırahlar	125.375,—	
Huzur hakları	84.000,—	
Amortismanlar	12.365,43	
Mamul satış kârı		13.763.945,50
D. Tahvilâtı faizleri		162.765,—
Tasarruf Bonusu faizleri		7.966,—
İştirak Kazançları		2.155.825,50
Toplam	3.206.629,95	16.090.502,00
Safi Ticarî Kâr	12.884.272,05	
Toplam	16.090.502,00	16.090.502,00

NOT: Genel giderlerden 41.752,— lirası vergi cezasıdır.

Kârdan % 10'u memurlara ikramiye olarak dağıtılmıştır.

Ana mukavele gereğince safi kârın % 5'i idare meclisi Başkan ve üyelerine dağıtılacaktır.

Şirket iştirak kazançları istisnadan faydalanmaktadır.

Bu bilgilere göre şirketin mali bilânço kârı aşağıda gösterilmiştir:

Safi Ticarî Kazanç		12.884.272,05 Lira
İndirilemeyecek gideler		41.752,— "
Bakiye		12.926.024,05 "
İdare meclisi üyeleri ve memurlar verilen ikramiye		1.932.640,80 "
Memurlar	1.288.472,21	
İdare meclisi	644.213,60	
Bakiye	1.932.640,80	10.993.383,25 "
Vergiden Müstesna gelirler		2.326.565,50 "
Devlet tahvilâtı faizleri	162.765,—	
Tasarruf Bonusu faizleri	7.966,—	
İştirak kazançları istis.	2.155.825,50	
Toplam	2.326.556,50	8.666.826,75 "
Safi Kurum Kazancı		

Bu şirketin 1965 yılı kârından ayıracağı umumi yedek akçe iki ayrı görüşe göre farklı olacaktır. İki görüşe göre ayrı yedek akçe miktarları aşağıda ayrı ayrı gösterilmiştir

i) Yedek akçenin Vergisi düşülmemiş Kâr üzerinden ayrılması hali:

Şirketin safi ticarî kazancı	12.884.272,06 lira
Kârın % 5'i	644.213,60 lira

Şirket 1964 yılı sonuna kadar 1.421.500,— lira yedek akçe ayırdığına ve umumi yedek akçenin üst sınırı da 2.000.000,— lira olduğuna göre ayrılması gereken yedek akçe :

$$2.000.000,— - 1.421.500,— = 578.500,— \text{ liradır.}$$

Eğer evvelce ayrılmış bulunan yede kakçe daha az olsa idi şirket, bu görüşe göre 644.213,60 liraya kadar yedek akçe ayırabilecekti.

ii) Yedek akçenin Vergisi düşülmüş kâr üzerinden ayrılması hali :

Dönem kârı	12.884.272,05 Lira
Kurumlar Vergisi	1.733.365,— "
	<hr/>
Bakiye	11.150.907,05 "
Yedek akçe tutarı	11.150.90505 x 05 = 557.543.35 lira.

Memleketimizde şimdiye kadar, bu konuda yerleşmiş bir örf bulunmadığı gibi, resmî makamlarca da teklif edilmiş bir çözüm şekli mevcut olmadığından bu iki görüşe göre ayrılan ihtiyatların herbirisi doğru olarak kabul edilmekte idi. Bugüne kadar konu üzerinde derinliğine bir araştırma yapılmamasının sebebi ise, ticarî alanda gerçek anlamda anonim şirketin yeni yeni gelişmeye başlamış olmasıdır.

Umumi yedek akçe bahsine son vermeden şu hususu tekrarbelirtmekte fayda vardır. Umumi yedek akçe ödenmiş sermayenin beşte birini bulduktan sonra bu neviden yedek akçe ayrılması mecburiyeti sona ermektedir. Binaenaleyh, umumi yedek akçe ödenmiş sermayenin % 20 sini bulduktan sonra bu neviden yedek akçe ayrılmasına devam olunmaz. Anca kilerde tekrar değinileceği üzere, ayrılan yedek akçeler zararların kapatılmasında, kullanıldığı takdirde eksilen kısmın tamamlanmasına aynı esaslar dairesinde devam edilip edilmeyeceği tartışmalıdır.

Umumi yedek akçenin muhasebeleştirilmesine gelince; bu çeşit yedek akçenin muhasebe kayıtları nisbeten kolaydır. Kanun hükümlerine uygun olarak hesaplanan miktar bir yevmiye maddesi ile kâr ve zarar hesabının borcuna karşılık kanunî yedek akçe hesabının alacağına yazılır. Ancak, ileride tekrar değinileceği üzere, umumi yedek akçenin, kontrolünü sağlamak bakımından, ayrı bir hesapta takibi çok daha faydalı olur.

<hr/>	/	<hr/>
Kâr ve Zarar hesabı		100,—
Kanunî Yedek akçe		100,—
(Umumi yedek akçe)		
<hr/>	/	<hr/>

b) *Ek Yedek Akçe* :

Bu deyim, Türk Ticaret Kanununun 466 ncı maddesinin ikinci fıkrasına göre ayrılması mecburi olan yedek akçeler için kullanılmıştır.

466 ncı maddenin ikinci fıkrası esas kanunî yedek akçeden ayrı olarak, ayrılması mecburi olan yedek akçeleri üç bent halinde saymıştır.

Fıkranın 1 ve 2 sayılı bendinde yazılı olanlar yalnız anonim şirketleri ilgilendirmekte ve bunların devre kârı ile ilgisi bulunmamaktadır 3 sayılı bende öngörülen yedek akçe ise, devre safi kârından, esas kanunî yedek akçeyi tamamlamak üzere, ayrılan munzam bir yedek akçedir.

Biz kanun hükmünün taşıdığı özelliğe göre ek kanunî yedek akçeyi ikiye ayırarak açıklayacağız.

- i) Dağıtım tahsis edilen kârdan ayrılan munzam yedek akçe;
- ii) Devre kârının dağıtım tahsis edilmeyen kısmından teşkil edilen yedek akçe.

i) Her yıl dağıtım tahsis edilen kârdan ayrılacak yedek akçe :

Türk Ticaret Kanununun 466 ncı maddesinin ikinci fıkrasının 3 sayılı bendi hükmü gereğince, safi kârdan birinci fıkrada yazılı yedek akçeden başka pay sahipleri için % 5 kâr payı ayrıldıktan sonra, pay sahipleriyle kâra iştirak eden diğer kimselere dağıtılması kararlaştırılmış olan kısmın onda biri yedek akçeye eklenmek mecburiyetindedir.

Bu bentde sözü geçen pay sahipleri için % 5 kâr payı, ödenmiş sermayenin % 5 ine tekabül eden kârı; kâra iştirak eden diğer kimselere dağıtılması kararlaştırılmış olan kısım ise, idare meclisi başkan ve üyeleriyle, memurlara ve ayrıca kuruculara ve benzeri kimselee dağıtılması kararlaştırılmış kâr payını ifade etmektedir.

Ancak, birinci fıkraya göre ayrılan yedek akçe üzerinde biraz durmak lâzımdır. Bilindiği gibi, birinci fıkraya göre ayrılan ve yukarıda umumi kanunî yedek akçe adı verilen yedek akçe ödenmiş esas sermayenin % 20 si ile sınırlı olduğundan bu çeşit yedek akçe sermayenin % 20 sini bulduktan sonra birinci fıkraya göre yedek akçesi ayırma mecburiyeti ortadan kalkmaktadır. Bu takdirde safi kârdan sadece pay sahipleri için % 5 kâr payının düşülmesi ile yetinilir .

Diğer taraftan bent hükmünde dikkat edilmesi gereken en önemli nokta, munzam yedek akçe adını verdiğimiz bu yedek akçenin pay sahipleri ile kâra iştirak eden diğer kimselere dağıtılması kararlaştırılmış olan kısım üzerinden ayrılacağı hususudur. Eğer şirket dönem kârının

bir kısmını dağıtmayarak, fevkalâde yedek akçe, dağıtılmamış kâr ve benzeri adlarla şirkette tutarsa, şirkette tutulan bu kısım da munzam yedek akçenin hesabında nazara alınmayacaktır. Buna karşılık ayrılmış bulunan yedek akçelerin dağıtılması halinde, yedek akçe bunların da dahil bulunduğu, fiilen dağıtılan meblâğ üzerinden hesaplanır.

Bu hükmün tabîî bir sonucu olarak, Kurumlar Vergisi, Vergi Cezaları ve benzerleri gibi safi kazançtan düşülmesi zaruri bulunan ve dolayısıyla de pay sahiplerine dağıtılması mümkün olmayan meblâğlar da munzam yedek akçenin hesabında gözönünde tutulur.

Munzam yedek akçe konusunda üzerinde durulması gereken diğer önemli nokta, bu yedek akçenin pay sahiplerine ve kâra katılan diğer kişilere dağıtılmasına karar verilen kârdan indirileceği hususudur. Yedek akçe ayrılmasını öngören 466 ncı madde hükmünün alındığı İsviçre Ticaret Kanununun tatbikatında bu husus kesinlikle belli olmuştur.

Durumu bir örnekle açıklarsak konu daha kolay anlaşılacaktır.

Bir anonim şirket kuruculara 5.000.— lira, yönetim kurulu üyelerine 10.000.— lira ve pay sahiplerine de 50.000.— lira kâr dağıtılmasına karar vermiş olsun. Şirket sermayesi 100.000.— lira olduğuna göre, kuruculara, yönetim kuruluna ve pay sahiplerine ayrılan kârdan indirilecek yedek akçeler şöyle olacaktır.

Gruplar	Dağıtılmasına karar verilen kâr payı	İndirilecek, ek yedek akçe	Dağıtılacak kâr
Kurucular	5.000,—	500,—	4.500,—
Yönetim kurulu	10.000,—	1.000,—	9.000,—
Pay sahipleri	50.000,—	4.500,—	45.500,—

Tablounun düzenlenmesinde, pay sahipleri için ödenmiş sermaye üzerinden % 5 ilk temettü payı düşüldüğünden bunlardan kesilecek yedek akçe 45.000.— lira üzerinden hesaplanmıştır.

Bununla beraber, bize göre eğer şirketin kârı müsait ise, ek yedek akçenin dağıtılmasına karar verilen kârdan indirilmesi zorunluğu yoktur. Şirket bunu dağıtılmayan kârdan ayırabilir. Böyle bir imkânın mevcut olmasına rağmen şirketlerin dağıtılacak kârı yüksek tutmak suretiyle ek yedek akçeyi bu kârdan indirmeleri en doğru çözüm şeklidir.

Ek yedek akçe konusunda belirtilmesi gereken bir husus da, gayeleri esas itibarıyla başka şirketlere iştirak olan holding şirketlerin ek yedek akçe ayırma mecburiyetinde olmadıkları hususudur.

Munzam yedek akçenin hesap şeklini bir örnekle açıklamak anlaşılmasını kolaylaştıracaktır.

Kârın kısmen dağıtılması hali :

Örnek : Yukarıdaki misalde bahis konusu olan anonim şirkete ait gerekli bilgiler şöyledir:

Ödenmiş esas sermaye	10.000.000,— Lira
Şimdiye kadar ayrılmış kanunî, yedek akçe	1.421.500,— "
Bilânço dönemi kârı	12.884.272,05 "
Bu dönemde ayrılan Kanunî Umumi Yedek akçe	557.545,35 "

Genel kurul kararına göre :

İdare meclisi üyeleri ile memur ve müstahdemlere ayrılan kâr payı	1.932.640,80 Lira
Kuruculara dağıtılacak kâr payı	1.288.427,20 "
Ödenecek kurumlar vergisi (Safi kurum kazancı üzerinden)	1.733.366,— "
Pay sahiplerine dağıtılacak kâr payı	4.500.000,— "
Mukaveleye göre ayrılacak ihtiyarî yedek akçe	1.288.427,29 "
Genel Kurul kararı ile ayrılan olağanüstü yedek akçe	711.572,86 "
Kârın bakiyesi gelecek yıla devredilecektir.	
Hisse senetlerinin itibarı değeri	500,— "
Hisse senedi sayısı	20.000,— "
Hisse senedi başına ödenecek brüt temettü	2.250,— "

Bu bilgilere göre şirketin ayıracağı munzam yedek akçenin hesabı aşağıda gösterilmiştir.

Türk Ticaret Kanunu hükmü gereğince kanunî ek yedek akçenin, pay sahipleri ile kâra iştirak eden diğer kimselere dağıtılmasına karar verilen kârdan, pay sahipleri için ödenmiş sermaye üzerinden % 5 ilk temettü hissesi düşüldükten sonra kalan miktar üzerinden ayrılması gerektiğine göre, bu yedek akçenin miktarını tesbit için pay sahipleri ile kâra iştirak eden diğer kimselere dağıtılmasına karar verilen kârın bilinmesi lâzımdır.

Örneğimize göre pay sahipleri ile kâra iştirak eden diğer kimselere dağıtılmasına karar verilen kâr ile kanunî ek yedek akçe aşağıda gösterilmiştir.

Pay sahiplerine dağıtılacak kâr payı	4.500.000,— Lira
Kuruculara dağıtılacak kâr payı	1.288.427,20 "
Yönetim Kurulu Başkan ve Üyeleri ile memur ve hizmetlilere dağıtılacak kâr payı	1.932.640,80 "
Toplam	<u>7.721.068,— "</u>

Dağıtılmasına karar verilen kâr ödenmiş sermaye üzerinden
% 5 ilk temettü hissesi

500.000,— "

7.221.068,— "

Kanunî ek yedek akçe

7.221.068,— x % 10 = 722.106,80 "

Ek kanunî yedek akçe bu suretle bulunabileceği gibi, şirkete ait bilanço dönemi kârının dağılışı tablosu düzenlenmek suretiyle de bulunabilir.

Bilanço dönemi kârı

12.884.272,05 Lira

Ödenecek Kurumlar Vergisi

1.733.366,— "

Safi ticarî kâr

11.150.906,05 "

Kanunî Umumi yedek akçe

557.545,35 "

Bakiye

10.593.360,70 "

Mukaveleye göre ayrılan ihtiyari yedek akçe

1.288.427,20 "

Bakiye

9.304.933,90 "

Genel Kurul kararı ile ayrılan fevkalâde yedek akçe

711.512,80 "

Bakiye

8.593.360,70 "

Dağıtılmamış kâr

150.185,90 "

Bakiye

8.443.174,80 "

Ödenmiş sermaye üzerinden % 5 ilk temettü hissesi

500.000,— "

Bakiye

7.943.174,80 "

Bu meblağ dağıtılacak kâr ile bu kâr üzerinden ayrılacak % 10 ek kanunî yedek akçe toplamını vermektedir.

Binaenaleyh, bu meblağı 100 ile çarpıp 110'a bölersek % 5 ilk temettü hariç dağıtılacak kâr ve çıkarı da 10'a bölersek ayrılması gereken ek kanunî yedek akçeyi verir.

Dağıtılacak kâr

7.943.174,80 x 100

= 7.221.068,— Lira

110

Ek kanunî yedek akçe

7221.068

= 722.106,80,— Lira

10

Dağıtılacak kâr ise şöyledir

7.221.068,— lira

500.000,— % ilk temettü hissesi

7.721.068,— lira dağıtılacak kâr

Kârın tamamen dağıtılması hali :

Örneğimizde bilânço dönemi kârının bir kısmının dağıtılması halî ele alınmıştır. Bazen de şirketler bilânço dönemi kârının tamamını dağıtmaktadırlar. Bu takdirde, kanunî ek yedek akçenin hesabı ile dağıtılacak kârın tesbiti önem arz etmektedir.

Şirket kârının tamamının dağıtılması demek, kanuna ve ana sözleşmeye göre ayrılması gereken yedek akçeler düşüldükten sonra kalan miktarın dağıtılması demektir. Yoksa şirket hiç bir zaman yedek akçeleri ayırmadan kâr payı dağıtamaz. Türk Ticaret Kanununun 469 uncu maddesi bu hususu kesin olarak yasaklamıştır.

Gene aynı örnekte söz konusu olan anonim şirketi alarak, bu şirketin bilânço dönemi kârını tamamen dağıtması halinde ayracağı kanunî ek yedek akçeyi hesaplayalım :

Genel kurul kararına göre :	
Bilânço dönemi kârı	12.884.272,05 Lira
Ödenecek Kurumlar Vergisi	1.733.366,— "
Yönetim Kurulu Başkan ve üyeleri ile memurlara dağıtılacak temettü	1.932.640,80 "
Kuruculara dağıtılacak temettü	1.288.427,20 "

Bakiye kârdan ek yedek akçe düşüldükten sonra kalan kârın tamamı pay sahiplerine dağıtılacaktır.

Bu durumda kanunî ek yedek akçenin ne suretle hesaplanacağı aşağıdaki cetvelde gösterilmiştir.

Bilânço dönemi kârı	12.884.272,05 Lira
Ödenecek Kurumlar Vergisi	1.733.366,— "
Safi ticarî kâr	11.150.906,05 "
Kanunî Umumî yedek akçe	557.545,35 "
Bakiye	10.593.360,70 "
Ödenmiş sermaye üzerinden % 5 ilk temettü hissesi	500.000,— "
Bakiye	10.093.360,70 "
Kanunî ek yedek akçe	1.009.336,00 "
Dağıtılacak kâr	9.084.024,70 "

Ek kanunî yedek akçenin başka bir hesap şekli de, indirimler yapıldıktan sonra kalan kârın II'e bölünmek suretiyle tesbit, şeklindedir. Örneğimize göre bu suretle hesaplanacak yedek akçe

$$\frac{10.093.360,70}{11} (= 917.578,80 \text{ Lira})$$

Bu hesap şeklinde dağıtılacak kâr 9.175.781.90 lira olmakta ve yedek akçe fiilen dağıtılan miktarın % 10 una tekabül etmektedir.

Hemen işaret edelim ki, tatbikatta sermaye şirketleri kârlarının tamamını dağıtma yoluna gitmemekte, kârın bir kısmını fevkalâde yedek akçe veya dağıtılmamış kâr adı altında şirkette alıkoymaktadırlar.

Kârın tamamını dağıtmanın çeşitli nedenleri olmakla beraber bunlardan en önemlisi dağıtılacak kârın itibarî sermayenin belli bir yüzdesinden fazla almamasını sağlamak düşüncesidir.

İlerde sermaye şirketlerinin kârlarının dağıtımı bahsnide etraflı olarak açıklanacağı üzere, özellikle anonim şirketler pay sahiplerine ödenmiş sermaye üzerinden belli bir yüzde hesabına göre kâr payı dağıtmaktadırlar. Örneğin, her hisse senedine % 30 brüt kâr verilecektir gibi.

Esasen kârın tamamının dağıtılmasına karar verilmesi halinde kesirli rakamlar dağıtmak durumu da hâsıl olabileceğinden bu yola gidilmesi sakıncalı görülmektedir.

Ek kanunî yedek akçenin muhasebe kayıtlarında gösterilmesi hususuna gelince; yukarıda işaret edildiği gibi, umumî kanunî yedek akçe ile ek kanunî yedek akçenin durumlarını ayrı ayrı tesbit bakımından, bir iki yedek akçenin muhasebe kayıtlarında ayrı hesaplarda gösterilmesi ya da tek hesapta gösterilse bile her ikisinin ayrı ayrı yazılması uygun olur.

Ek kanunî yedek akçeye ait yevmiye kaydı genellikle şu şekilde yapılır.

Kâr ve zarar hesabı	722.106,80
Kanunî yedek akçe	722.160,80
Ek Kanunî yedek akçe	722.160,80

Munzam ihtiyat akçesi bir sınırla tahdit edilmemiş olduğundan şirketin hayatta bulunduğu sürece aynı esas dairesinde ayrılmağa devam edilecektir.

ii) Dağıtım dışı bırakılan kârlardan teşkil edilen yedek akçeler :

Türk Ticaret Kanunu'nun 466 ncı maddesinin ikinci fıkrasının 1 ve 2' sayılı bentleri, bazı özel hallerde şirketçe elde edilen hâsılat fazlalatının da yedek akçe olarak ayrılmasını ön görmektedir.

B u h ü k m e g ö r e :

— Hisse senetlerinin çıkarılmasında, çıkarma masrafları indirildikten sonra, itibarî kıymetten fazla olarak elde edilen hâsılatın itfalara ve yardım ve hayır işlerine sarfedilmeyen kısmı ile;

— İptâl edilen hisse senetlerinin bedellerine mahsuben yapılan ödemelerin, bunların yerine çıkarılan senetlerden elde edilen hâsılatın noksanı kapatıldıktan sonra artan kısmının kanunî yedek akçeye eklenmesi lâzım gelmektedir.

Bu yedek akçelerden birincisi emisyon primlerini diğeri de iptâl primlerini kapsamakta olup bunların mahiyetleri ile elde edilmiş şekilleri ve ne suretle ihtiyatlara atılacağı aşağıdaki bahislerde açıklanmıştır.

1 — Emisyon Primleri :

Bilindiği gibi, anonim şirketlerin hisse senetleri ya itibari değeri üzerinden ya da bu değerden daha fazla bir bedelle ihraç edilebilir. Hisse senetlerinin itibari değerden daha yüksek bir bedelle ihraç edilmesi halinde, pay sahiplerinden tahsil edilen bedelin itibari değeri aşan kısmına emisyon primi denilmektedir. Hisse senetlerinin itibari değerden daha fazla bir bedelle ihraç kuruluş sırasında olabileceği gibi, sonradan sermaye artırılması sırasında da olabilir. Ancak, hisse senetlerinin itibari değerden daha yüksek bir bedelle ihraç edilebilmesi için ya ana sözleşmede hüküm bulunması ya da genel kuruldan bu konuda karar alınmış olması şarttır.

Türk Ticaret Kanunu hisse senetlerinin itibari değerden daha yüksek bir bedelle satılması halinde itibari kıymetten fazla olarak elde edilen hâsılatın ortaklara dağıtılmayarak şirkette tutulmasını öngörmüştür.

466 ncı maddenin 1 sayılı bendine göre, hisse senetlerinin ihraç sırasında tahsil edilen emisyon primlerinden hisse senedi çıkarmak için yapılan giderler indirildikten sonra kalandan, itfalara veya yardım ve hayır işlerine tahsis edilmeyen kısmının munzam yedek akçe olarak ayrılması gerekmektedir.

Emisyon primlerinin ne suretle yedek akçe olarak ayrılacaklarını bir örenkle açıklarsak konu daha kolay anlaşılacaktır.

Örnek : Sermayesini 1.000.000,— liradan 2.000.000,— liraya çıkaran bir anonim şirket, yeniden çıkardığı hisse senetlerini itibari değerden % 50 fazla bedelle satmıştır. Şu şirket hisse senetlerini çıkarmak için

125.000 lira masraf yapmış ve ayrıca tahsil ettiği emisyon primlerinden 125.000 lirasını bir hayır cemiyetine bağışlamıştır.

Bu şirketin ayracağı yedek akçenin hesabı ve muhasebe kayıtları aşağıda gösterilmiştir:

Tahsil edilen emisyon primleri	500.000,— Lira
Hisse senedi çıkarma giderleri	125.000,— "
	<hr/>
Kalan	375.000,— "
Hayır işlerine sarfedilen	125.000,— "
	<hr/>
Yedek akçe olarak ayrılması gereken	250.000,— "
Muhasebe kayıtları	
Kasa veya banka	1.500.000
Sermaye	1.000.000
Emisyon primi	500.000
	<hr/>
Hisse senedi çıkarma giderleri	125.000
Bağış ve yardımlar	125.000
Kasa	250.000
	<hr/>
Emisyon primleri	500.000
Hisse senedi çıkarma giderleri	125.000
Bağış ve yardımlar	125.000
Munzam yedek akçe	250.000
	<hr/>

Bu kayıt şeklinde emisyon primleri kâr v ezarar hesabı ile ilgilendirilmemiştir. Aslında emisyon primlerinin önce kâr ve zarar hesabına bu radan da yedek akçe hesabına aktarılması daha uygundur

İtfalara sarfedilen kısım deyiminden anlaşılması gereken mâna ise amortismanlardır. Bu, iktisadî değerini yitiren bir tesisin amortismanı olabileceği gibi, tahsil kabiliyetini yitiren bir alacağın amortismanı da olabilir.

Yardım ve hayır işlerini sarfedilen kısım deyimî gerek Ticaret Kanununa göre kurulan yardım sandıklarına ayrılan meblâğları, gerekse diğer yardım işlerine sarfedilen kısımları içine alan bir deyimdir.

2 — İptal primleri :

Bazan, Anonim şirketlerde sermaye taahhüdünde bulunan kimseler ana mukavele ile tesbit edilen ilk taksidi veya diğer taksitlerden bir kıs-

mını ödedikten sonra sermaye taahhütlerinin bir kısmını yerine getirmekten kaçınırlar.

Bu gibi durumlarda mütemerrit hale gelen ortak için temerrüt faizi tahakkuk ettirilmek veya cezaî şart uygulanmakla beraber kendisi aynı zamanda yaptığı kısmî ödemelerden mahrum edilerek elindeki hisse senetleri de iptâl edilebilir.

Sermaye koyma borcunu vaktinde yerine getirmeyen ortağın iptâl edilen hisse senedinin yerine yenisi çıkarılarak satışa arz edilir. Satışa çıkarılan bu hisse senedi mütemerrit ortağın sermaye borcunun bakiyesini karşılayacak kadar bir meblâğ mukabilinde satılabileceği gibi, bu maktarın altında veya üstünde bir bedelle de satılabilir .

İptâl edilen senedin yerine çıkarılan hisse senedinin borç bakiyesini tam karşılaması halinde yapılacak bir işlem yoktur. Ancak yeni senedin bakiye borçtan daha düşük veya daha yüksek bir bedelle satılması halinde yapılacak işlemler farklıdır.

Eğer satılan senetten alınan bedel mütemerrit ortağın sermaye borcunu karşılamazsa aradaki farkın mütemerrit ortaktan tahsili için takibata geçilir.

Aksine yeni hisse senedi bakiye sermaye borcundan daha yüksek bir bedelle satılırsa bakiye sermaye borcu ile satış bedeli arasındaki farkın yedek akçe olarak muhafazası ve ayrılan yedek akçelere ilâve edilmesi gerekir.

İşte 466 ncı maddenin ikinci fıkrasının 2 sayılı bendinde ön görülen ihtiyat akçesi bu satış bedeli farkıdır.

Bu hususu da bir örnekle açıklarsak konu daha iyi anlaşılacaktır.

Örnek : Bir anonim şirketin 1000,— lira itibari değerinde 50 adet hisse senedine sahip olan bir kimse bu hisse senetlerinin birinci taksidi olan 500,— liradan 25.000 lirayı ödedikten sonra, şirketin ihtarına rağmen bakiye sermaye borcunu ödememiş ve şirket bu şahsın elindeki hisse senetlerini iptâl ederek bunların yerine çıkardığı yeni hisse senetlerini satışa çıkarmıştır. Yeni hisse senetleri 37.500 liraya alıcı bulmuş ve bedelleri tahsil edilmiştir.

Bu duruma göre senetler tutarı

50.000,— Lira

Yeni senetlerin satış tutarı

37.500,— "

Hâsılat noksanı

12.500,— "

İptâl edilen hisse senetlerinin bedellerine mahsuben
 eski sahip tarafından ödenen 25.000,— Lira
 Hâsulat noksanı 12.500,— "
 Artan kısım olup yedek akçeye ilâvesi gereken 12.500,— "
 Bu işlemin muhasebe kayıtları şöyle olacaktır.

Kasa	37.500	
Hissedarlar		25.000
Yedek akçe		12.500

Emisyon primlerinde olduğu gibi, hisse senedi satış farkları aşında şirket için bir kâr unsuru teşkil ettiğinden bunun önce kâr ve zarar hesabına yazılması ve bu hesaptan yedek akçe hesabına atılması da mümkündür. Şöyle ki :

Kasa	37.500,—	
Hissedarlar		25.000
Kâr ve zarar hesabı		12.500
Kâr ve zarar hesabı	12.500,—	
Ek kanunî yedek akçe		12.500

3 — Diğer yedek akçelerin Ayrılması :

Yukarda yedek akçe çeşitlerinin açıklanması sırasında her çeşit yedek akçenin yarılma tekniği ile ne suretle hesaplandığı konularına değinildiğinden burada aynı hususlar tekrar edilmeyecektir.

D — Yedek akçelerinin Muhasebeleştirilmesi ve Bilânçoda gösterilmesi :

Bundan önceki bölümlerde yedek akçenin çeşitleri ile hangi esasa göre ayrılacakları hakkında bilgi verilmişti. Bu bölümde çeşitli hükümlere göre ya da ihtiyarî olarak ayrılan yedek akçelerin muhasebe kayıtlarında ve bilânçolarda ne suretle gösterilmesinin uygun olacağı konusu üzerinde durulacaktır.

Yukarda mahiyet ve çeşitleri hakkında bilgi verilen yedek akçeleri muhasebe yönünden bir sınıflamaya tâbi tutarsak aşağıdaki tablo meydana gelir.

- 1 — Kanunî Yedek akçe :
 - a — Umumî yedek akçe,
 - b — Ek yedek akçe,
 - c — Özel yedek akçe,
- 2 — İhtiyarî (Statuer) Yedek akçe :
 - a — Adi yedek akçe,
 - b — Olağanüstü yedek akçe,
 - c — Özel yedek akçe.
- 3 — Olağanüstü yedek akçe :
 - a — Yenileme fonu,
 - b — Dağıtılmamış kârlar
- 4 — Yeniden değerlendirme yedek akçesi :
 - a — Yeniden değerlendirme ile ilgili sermaye düzeltme hesabı.
- 5 — Çeşitli fonlar :
 - a — Yenileme fonları v.b.

Muhasebe kayıtlarında kanunî ve ihtiyarî yedek akçelerin ayrı hesaplarda gösterilmesi zarureti vardır. Bunlar iki ana hesapta toplanabileceği gibi tek bir hesapta ayrıntılı olarak ta gösterilebilir. Ancak, ayrı hesaplarda gösterilmesi ve ayrıntının, bunların tali grupları itibariyle yapılması daha uygundur.

Özellikle Kanunî yedek akçenin hiç değilse iki ayrı grupta toplanması lâzımdır. Zira yukarıda belirtildiği üzere, umumî kanunî yedek akçe belli bir sınırla tahdit edilmiş olduğundan bu yedek akçenin miktarının her zaman takibi lâzımdır.

Bizim görüşümüze göre, anonim ve limited şirketler, hesaplarında yedek akçeler için iki ana hesap açmalı, bunlardan birincisine Kanunî mecburiyete dayanarak ayrılan yedek akçeleri, ikincisine de esas mukavele hükümlerine ya da pay sahiplerinin kararlarına göre ayrılan yedek akçeleri yazmalıdırlar .

Kanunî ihtiyatlar kendi içinde ikiye ayrılmalı, bunlardan birincisi umumî yedek akçe, ikincisi de munzam yedek akçe olarak gösterilmelidir.

İhtiyari yedek akçelerin de, ana sözleşme hükümlerine göre ayrılan kısım ile, pay sahiplerinin kararlarına göre ayrılan kısımlarının birbirlerinden ayrı gösterilmesi en uygun şekildir.

Bazan, anonim şirketler belli gayeler için de yedek akçe ayırabilirler. Örneğin, gelecek yıllarda kârın ve dolayısıyla temettü hisselerinin belli

miktarın altına düşmesi halinde bunun muayyen miktara çıkarılmasını temin gayesile de yedek akçe ayrılabilir. Bu gibi belli maksatlar için ayrılan ihtiyat akçelerinde ayrı hesaplarda gösterilmesi uygundur.

Yedek akçelerin bilânçolarda nasıl gösterilmesi gerektiği hususuna gelince, bilânçonun tahlilciye daha iyi bir fikir vermesini sağlamak bakımından yedeklerin bilânçoda ayrıntılı olarak gösterilmesi faydalıdır. Bununla beraber, yedek akçeler öz sermayenin cüzüleri sayıldığından, çoğu zaman bunların mahiyetleri itibariyle ayrı gösterilmesi maksadı temine yeter sayılabilir ise de, yedek akçelerin, muhasebe kayıtlarında ve bilânçolarda, en az aşağıdaki sorulara cevap verecek şekilde bir ayırma tâbi tutulması gerekli bulunmaktadır.

— Türk Ticaret Kanununun 466 ncı maddesinin birinci fıkrasına göre ayrılan kanunî umumî yedek akçenin tutarı nedir?

— Aynı maddenin üçüncü fıkrası hükmü gereğince ayrılan yedek akçelerin çeşitleri ile tutarları ne kadardır?

— Esas mukavele gereğince ayrılan ihtiyari yedek akçenin tutarı nedir?

— Genel kurul, ya da pay sahipleri kararı ile ayrılan olağanüstü yedek akçeler hangi amaçlar için ayrılmıştır ve bunların tutarı ne kadardır?

— Sözleşmeli yedek akçe var mıdır. Varsa tutarı nedir?

Aşağıda Yedek Akçelerin bilânçoda gösterilme şekillerine ait örnekler verilmiştir.

..... Şirketi bilânçosu pasif tablosu	
Sermaye	1.000.000,—
Yedek Akçe	
Kanunî yedek akçe	1.200.000,—
İhtiyari yedek akçe	1.350.000,—
Olağanüstü yedek akçe	475.000,—
Yeniden değerlendirme fonu	3.250.000,—
Dağıtılmamış kârlar	225.750,—
Amortismanlar	245.950,—
Borçlar	1.250.000,—
Kâr	725.950,—
Toplam	9.722.650,—

..... Şirketi bilânçosu pasif tablosu	
Sermaye	5.000.000,—
Yedek Akçe	5.015.000,—

A — Kanunî yedek akçe	2.000.000
a — Umumî yedek akçe	750.000
b — Ek yedek akçe	1250.000
	<hr/>
	2000.000
B — İhtiyari yedek akçe	850.000
a — Adi yedek akçe	425.000
b — Fevkalâde yedek akçe	425.000
	<hr/>
	850.000
C — Olağanüstü yedek akçe	2.165.000
a — Yenileme fonu	1950.000
b — Borçlar ödeme fonu	215.000
	<hr/>
	2165.000 5.015.000
Amortisman	475.000,—
Borçlar	3.875.000,—
Kâr	1.750.000,—
	<hr/>
Toplam	15.115.000,—

E — Yedek Akçenin Kullanılması :

1 — Genel Esaslar :

Genellikle kabul edilen teoriye göre, dönem kârından bir miktarın kâr - zarar hesabından çıkarılarak yedek akçe hesabına atılması bu kâr kısmına sermaye niteliği kazandırmaktadır.

Gerçekten günümüzde yerleşmiş ve benimsenmiş bulunan hukukî içtihadı göre, yedek akçenin kâra iştirak hakkı olanlara ait bir unsur değil, tasfiye sonunda sermayeye iştirak hakkı olan kimselere ait bir unsur olduğu kabul edilmektedir.

İlk bakışta bu içtihadın yedek akçe teşkiline mâni olucu bir tarafı olduğu kanısı doğarsa da uygulamalar bu sakıncanın mevcut olmadığını göstermiştir.

Bu kısa açıklamadan sonra yedek akçelerin kullanılış şekillerine değinmek yernide olacaktır.

Yedek akçeler, başlıca aşağıdaki şekillerde kullanırlar:

- a — Ayrılmasında güdülen amaçlarda kullanılması,
- b — Zararların kapatılmasında kullanılması,
- c — Sermayeye ilâve edilmesi,
- d — Pay sahiplerine dağıtılması.

Yedek akçeler belli gayeleri gerçekleştirmek üzere kârdan ayrılmış ve şirket bünyesinde tutulmuş fonlar olduğundan bunların ayrılmasında güdülen amaca göre kullanılmaları doğal bir kaidedir.

Yedek akçenin zararların kapatılmasında kullanılması da herhangi bir merasime tâbi değildir.

Yedek akçenin yukarıda sayılan kullanma sebepleri dışında kullanılması ise, yedek akçenin çeşidine göre farklı durumlar arz etmektedir. Aşağıdaki bahislerde bu hususlar incelenecektir.

2 — Kanunî yedek akçenin kullanılması :

Sermaye şirketlerinin, Türk Ticaret Kanunu'nun 466 ve müteakip maddelerine göre ayırdıkları yedek akçeleri ne suretle kullanabilecekleri gene aynı Kanunun 466 ncı maddesinin üçüncü fıkrasında hükme bağlanmıştır.

Bu fıkra hükmüne göre; Umumî yedek akçe sermayenin yarısını geçmedikçe münhasıran zararların kapatılmasında yahut işlerin iyi gitmediği zamanlarda işletmeyi idameye işsizliğin önüne geçmeye veya neticelerini hafifletmeğe elverişli tedbirler alınması için sarfedilebilir.

Buradaki umumî yedek akçe deyimi, Ticaret Kanununun 466 ncı maddesinin birinci ve ikinci fıkralarındaki mecburiyete dayanarak ayrılan yedek akçelerin tamamını kavramak amacı ile kullanılmıştır.

Yukarıda açıklandığı üzere, şirketin safi kârdan ayırabileceği yedek akçeler sadece yukarıda sayılanlardan ibaret değildir. Şirket esas mukavelesine daha fazla yedek akçe ayrılması hakkında hüküm konabileceği gibi, esas mukavelede hüküm bulunmasa bile şirket genel kurulu başkaca yedek akçe ayrılmasına karar verebilir. 466 ncı maddenin üçüncü fıkrasında sözü edilen umumî yedek akçe aynı madde hükmü uyarınca ayrılan yedek akçeleri kapsadığı cihetle esas mukavele hükmüne, ya da genel kurul kararına göre ayrılan ihtiyarî yedek akçeler bu yedek akçenin dışında kalmaktadır .

Demek oluyor ki, sermaye şirketleri umumî yedek akçeleri sermayenin % 50 sini buluncaya kadar, bunlar yalnız zararların kapatılmasında ve işlerin iyi gitmediği zamanlarda işletmeyi idame ve işsizliği önleme işlerinde kullanabileceklerdir.

Her şeyden evvel belirtmek lâzımdır ki, Yedek akçenin belirli bir mâlî kuruluşta tutulması, ya da belirli kıymetlere yatırılması sağlanmadıkça, kanunun yukarıdaki hükmüne rağmen sermaye şirketlerinin bunları serbestçe kullanmalarının önüne geçilmez. Yedek akçenin sadece bilançonun pasifinde bir hesapta gösterilmiş olması, onun çeşitli maksatlar için kullanılmasını önleyici bir tedbir sayılamaz. Şirket organları aktif unsurları diledikleri gibi kullanmak imkânına sahip buldukları sürece, pasifte kayıtlı bulunmasına rağmen, yedek akçeyi serbestçe sarfetmek imkânına sahiptirler.

Bugün yürürlükte olan Türk Ticaret Kanununda yedek akçenin belirli kıymetlere yatırılması, ya da belirli mâlî müesseselere bloke edilmesi hakkında bir hüküm bulunmamaktadır. Bu bakımdan kanunda kullanış yeri belli edilmiş olsa bile, bunların serbestçe kullanılmasını önlemek mümkün değildir.

Eğer, yedek akçelerin belli kıymetlere yatırılması, ya da belirli mâlî kuruluşlara bloke edilmesi hükme bağlanmış olsaydı, bunun kullanılabilmesi için serbest bırakılmasını sağlamak gerekeceğinden, kanunlarla belli edilen gayeleri dışında kullanılmasını önlemek mümkün olurdu.

Tatabikatta yedek akçenin kullanılmasını kontrol etmek şöyle dursun, bunun kanun hükümlerine göre ayrılıp ayrılmadığı dahi kontrol edilmemekte ve bu kontrolsüzlük sebebiyle de şirketler, kanunun yedek akçe ayrılmasını öngören hükümlerine dahi riayet etmemektedirler.

Yedek akçenin kullanılması bahsine son vermeden bir hususu belirtmek faydalı olacaktır.

Sermaye şirketleri umumî yedek akçenin sermayenin % 50 sini aşan kısmı şirket bünyesinde serbestçe kullanmak imkânına sahip olmakla beraber, bunu temettü hissesi ve sair namlarla pay sahiplerine dağıtamazlar. Zira, 469 uncu madde, bu şekilde dağıtımını önleyici dolaylı bir hüküm taşımaktadır. Bu hüküm gereğince, kanunî ve ihtiyarî yedek akçeler ayrılmadıkça kâr payı dağıtılamaz. Demek oluyor ki, sermaye şirketleri esas mukavelede değişiklik yapmadıkça, ya da tasfiye edilmedikçe kanuna ve esas mukaveleye göre ayrılan yedek akçeleri pay sahiplerine dağıtamazlar.

Bununla beraber, bazı hukukçu ve yazarlar kanunî yedek akçe sermayenin % 50 sini bulduktan sonra, sermayenin % 5,0 sini geçen kısmın kullanılmasının serbest olduğu görüşündedirler. Bunlara göre, genel kurul, kanunî yedek akçeden sermayenin % 50 sini aşan kısmı kâr payı olarak dağıtabileceği gibi diğer amaçlar için de kullanabilir.

Biz bu görüşe katılmadığımız için, kanunî yedek akçenin kâr payı olarak dağıtılmasını gerçek dışı kâr payı dağıtılması olarak kabul etmekteyiz.

Kanunî yedek akçenin çeşitli kullanma yerleri aşağıda açıklanmıştır:

a) *Yedek akçenin zararların kapatılmasında kullanılması :*

Sermaye şirketlerinin yedek akçeleri ister sermayenin yarısını geçmiş olsun, isterse geçmemiş olsun, Ticaret Kanunu hükümlerine göre, her zaman zararların kapatılmasında kullanılabilir.

Yedek akçe ile zararların kapatılmasında iki durumla karşılaşılır.

Zararlar, ayrılan umumî yedek akçe tutarından fazla olabileceği gibi noksan da olabilir. Zararlar umumî yedek akçeden fazla ise, kapatılmayan kısım bilânçoda birikmiş zararlar hesabında gösterilir.

Zararların yedek akçe ile kapatılması sonucunda umumî yedek akçe miktarının sermayenin % 20 sinin altına düşmesi halinde yeniden yedek akçe ayrılması durumu ortaya çıkmaktadır. Zira, Ticaret Kanununun 469 uncu maddesi, Kanunî ve ihtiyarî yedek akçeleri safi kârdan ayrılmadıkça kâr payı dağıtılamaz, hükmünü âmirdir.

Şirket zararlarının yedek akçe ile kapatılmasından sonra, yedek akçenin kanunî haddi buluncaya kadar yeniden ayrılması gerektiği açıktır. Fakat, Ticaret Kanunu, bu gibi durumlarda ne suretle hareket edileceğini belli etmiş değildir. Yedek akçenin eksilen kısmı şirketin ilk kaazne ile mi kapatılacaktır, yoksa genel esaslar dairesinde yeniden yedek akçe ayrılmasına devam etmek suretiyle mi kapatılacaktır? bu konuda kesin bir hüküm mevcut değildir. Bununla beraber, yedek akçenin ayrılmasına ait genel esaslar tesbit edildiğinden bizim görüşümüze göre, yedek akçenin eksilen kısmının genel esaslar dahilinde yeniden yedek akçe ayrılmak suretiyle tamamlanması gerekmektedir.

Esasen sermaye şirketlerinde ilk gaye, pay sahiplerine mümkün olduğu kadar fazla temettü sağılmasıdır. Bu bakımdan yedek akçenin

kanunî haddin altına düşmesi halinde dahi genel esaslar dairesinde yeniden ayrılması yoluna gitmek daha uygundur.

Zararların umumî yedek akçe tutarından az olması halinde zararın tamamı yedek akçe ile kapatılabilir. Ancak burada önemli bir nokta karşımıza çıkmaktadır.

Evvelcede değildiği gibi, umumî yedek akçe iki unsurdan meydana gelmektedir. Safi kazançtan sermayenin beşte birini buluncaya kadar ayrılan umumî yedek akçe ve dağıtılmasına karar verilen kısım üzerinden ayrılan ek yedek akçe.

Zarar bu iki unsurdan hangisi ile kapatılacaktır?

Kanunda herhangi bir ayırım yapılmayarak umumî yedek akçe deyimini kullanıldığı cihetle şirket idarecileri zararı bu iki yedek akçeden diledikleri ile kapatabilirler. Zararın % 5 lerden meydana gelen ilk yedek akçeden kapatılması halinde bunun eksilen kısmının, kanunî haddi buluncaya kadar, yeniden yedek akçe ayrılmak suretiyle tamamlanması gerekir.

Aksine, zarar ek yedek akçeden kapatılmışsa ayrıca yeniden % 5 ilk yedek akçe ayırmağa lüzum yoktur. Bu takdirde, 466 ncı maddenin 2 ncı fıkrası hükmüne göre dağıtılmasına karar verilen kazancın % 10'u oranında yedek akçe ayırmağa devam olunur.

Zararların yedek akçe ile kapatılması konusunu iki ayrı örnekle açıklayalım:

Örnek I

Bir anonim şirketin 1964 yılı bilançosu şöyledir :

Aktif toplamı	4.758.942,65	
Sermaye		1.000.000,—
Kanunî yedek akçe		150.000,—
Fevkalâde yedek akçe		210.000,—
Sair pasifler		3.398.942,65
	Toplam	4.758.942,65

Bu şirket 1965 yılında 428.545,50 lira zarar etmiş ve 1966 yılında ise bilançosunu 615.950,75 lira kârla kapamıştır.

Şirketin 1965 yılı zararını yedek akçe ile kapaması ve bakiye kârı tamamen dağıtması halinde yapılacak işlemler aşağıda gösterilmiştir.

Yedek Akçeler

101

31.12.1965 kayıtları

Kanunî yedek akçe	150.000,—	
Fevkalâde yedek akçe	210.000,—	
Birikmiş zararlar	68.545,50	
Kâr ve zarar hesabı		428.545,50

1966 yılında ayrılacak Yedek Akçelerin hesabı :

Devre kazancı	615.952,75
Birikmiş zararlar	68.345,50
Bakiye	547.407,25
Kurumlar vergisi	37.481,—
Safi kâr	509.926,25

a — Umumî yedek akçe : $509.926,25 \times \% 55 = 25.496,30$

b — Ek yedek akçe :

Safi ticarî kâr	509.926,25
Umumî yedek akçe	25.496,30
Bakiye	484.429,95
İlk temettü hissesi (Sermayenin % 5'i)	50.000,—
Dağıtılacak kâr	434.429,95

Ek yedek akçe $434.429,95 \times \% 10 = 43.443,—$

Kanunî yedek akçeler toplamı :

Umumî yedek akçe	25.496,30
Ek yedek akçe	43.443,—
Toplam	68.939,30

Dağıtılacak kâr	509.926,25
Safi kâr	68.939,30
K. Yedek Akçe	440.986,95

1966 yılı kârının dağıtımına ait kayıt

Kâr ve zarar hesabı	615.952,75	
Kanunî yedek akçe		68.939,30
Umumî yedek akçe	25.496,30	
Ek yedek akçe	43.443,—	
	68.939,30	

Ödenecek kurumlar vergisi	37.481,—
Birikmiş zararlar	68.545,50
Dağıtılacak kâr	440.986,95

Örnek II

Bu şirket 1964 yılında 748.465,25 lira zarar etmiş ve bu zararı umumî yedek akçe ile kapatılmıştır. Zararın kapatılması kanunî yedek akçeden olmuş ve zarar % 5 lerden müşekkil 1.000.000,— liralık umumî yedek akçeden düşülmüştür.

Aynı şirket 1965 yılında 1.741.475,50 lira kâr elde etmiştir.

Bu şirkete ait muhasebe kayıtları ve ihtiyatların hesabı aşağıda gösterilmiştir.

1964 yılı zararının yedek akçe ile kapatılmasına ait muhasebe kaydı :

31.12.1964 tarihli kayıt

Kanunî yedek akçe hesabı	748.465,25
Kâr ve zarar hesabı	478.465,25

Dönem Kârının dağılışı :	
Kurumlar vergisinin hesabı :	
Dönem kazancı	1.741.475,50
Geçmiş yıl zararı	748.465,25
Matrah	993.010,25

Vergi : $993.010,25 \times 020 = 198.602,—$

Kanunî Yedek akçenin hesabı :

a — Umumî yedek akçe :

Dönem kârı	1.741.475,50
Kurumlar vergisi	198.602,—
Safi ticarî kâr	1.542.873,50

Umumî yedek akçe $1.542.873,50 \times \% 5 = 77.143,70$

b — Ek yedek akçe :

Safi kâr	1.542.873,50
Umumî yedek akçe	77.143,70
Bakiye	1.465.729,80

Sermaye üzerinden % 5 ilk temettü his.	250.000,—
Bakiye	1.440.729,80

Ek yedek akçe $1.440.729,80 \times \% 10 = 144.073,—$ lira

Kârın dağıtımını gösteren muhasebe kaydı :

31.12.1965 Tarihli yevmiye maddesi		
Kâr ve zarar sih.	1.741.475,50	
Kanunî yedek akçe		217.216,70
Umumî yedek akçe	77.143,70	
Ek yedek akçe	140.073,—	
	217.216,70	
Kurumlar vergisi		198.602,—
Dağıtılacak kâr		1.325.656,80

Bu hesaplar ve muhasebe kayıtları, kârın vergi ve ihtiyatlar çıktıktan sonra kalan kısmının tamamen dağıtıldığı esasına göre yapılmıştır. Eğer kârın bir kısmı dağıtılmayarak şirkette tutulursa ek yedek akçe miktarının dağıtılan kısma göre hesaplanacağı evvelce izah olunmuştur.

b) *Yedek Akçenin işlerin iyi gitmediği zamanlarda işletmeyi idame için kullanılması :*

Ticaret Kanunu, umumî yedek akçenin, zararların kapatılmasından başka, işlerin iyi gitmediği zamanlarda işletmeyi idameye, işsizliğin önüne geçmeğe veya neticelerini hafifletmeye elverişli tedbirler alınması için sarfedilebileceği hükmünü taşımaktadır.

Yukarıda işaret edildiği gibi, yedek akçenin belirli bir yerde tutulması, ya da belirli kıymetlere yatırılması sağlanmadıkça şirketler bunları kolayca kullanabilirler. Sadece yedek akçenin bilançonun pasifinde bir hesapta tutulması onun çeşitli maksatlar için kullanılmasını önleyebilecek bir tedbir değildir. Şirketler, aktif unsurları diledikleri gibi kullanmak imkânına sahip buldukları müddetçe, pasifte kayıtlı bulunmasına rağmen yedek akçeleri serbestçe sarfetmek imkânına da sahiptirler.

Bugün Ticaret Kanununda yedek akçelerin belirli kıymetlere yatırılması veya belirli malî müesseselerde tutulması hakkında bir hüküm bulunmadığı cihetle bunların yukarıda sayılan maksatların dışında kullanılmasını önlemek mümkün değildir. Hâl böyle olunca da Ticaret Kanununun yukarıdaki hükmünün bir önemi kalmamaktadır.

c) *Yedek akçenin diğer şekillerde kullanılması :*

Ticaret Kanunu hükümlerine göre ayrılması mecburî bulunan umumî yedek akçe sermayenin yarısını geçtikten sonra bunun kullanılmasını kısıtlayacak bir hüküm mevcut değildir.

Hal böyle olunca, yedek akçeleri sermayenin yarısını geçmiş bulunan sermaye şirketleri, bu yedek akçelerini serbestçe tasarruf edebilirler. Ancak, yedek akçelerine serbestçe tasarruf etmenin ilk şartı, bunun bir kanun hükmü ile belirli bir yere yatırılması veya belli iktisadî kıymetlere tahsisi mecburiyetinin bulunmamasıdır. Eğer ayrılan yedek akçeler belli bir fona yatırılmak veya belirli iktisadî kıymetlerin, genellikle Devlet tahvilâtının, satın alınmasında kullanılmak mecburiyetinde ise, bunların serbestçe kullanılması bahis konusu olamaz.

Diğer bir husus da, yedek akçenin sermayenin yarısını aştıktan sonra bunun tamamını mı, yoksa sadece sermayenin yarısını aşan kısmının mı serbestçe kullanılabileceği hususudur.

Kanun bu nokta da susmaktadır. Ancak, Kanun koyucunun maksadının sermayenin yarısına kadar olan ihtiyat akçelerinin, yukarıda sayılan maksatlar dışında kullanılmasına mâni olmak olduğu düşünülürse, serbestçe kullanma yetkisinin sadece sermayenin yarısını aşan kısma irhisar ettiği kabul edilebilir. Gerçekten de Kanun koyucu 466 ncı madde hükmü ile sermayenin yarısını buluncaya kadar ayrılan yedek akçelerin kullanılmasına mâni olmak istemektedir.

Bu husus böylece kabul olunduğu takdirde, kendi özel kanunları gereğince yedek akçelerini belirli aktif unsurlara tahsis etmek mecburiyeti bulunmayan sermaye şirketleri kanunî yedek akçelerini diledikleri şekilde kullanmak imkânına sahiptirler. Ancak bunu pay sahiplerine temettü olarak dağıtılamazlar.

Bu arada birikmiş kanunî yedek akçelerin, ana mukavelede değişiklik yapmak suretiyle sermayeye ilâvesinin mümkün olduğunu belirterek bahse son verelim.

3 — Diğer Yedek Akçelerin Kullanılması :

Yukarıda da değinildiği üzere, kanunî yedek akçe dışında ayrılan yedek akçeler hangi maksatla ayrılmış ise o maksadı temin için kullanılırlar. Bununla beraber belli bir maksat için ayrılmış olan yedek akçe-

nin, genel kurul kararı ile, bu maksadın dışında kullanılması da mümkündür.

Biz burada yedek akçenin kullanma şekillerinin tamamını ele almayarak sadece önem arzeden belli başlı kullanma şekilleri üzerinde duracağız.

a) *Yedek akçenin sermayeye ilâvesi :*

Yedek akçenin sermayeye ilâvesi, ana mukavelede yapılacak bir değişiklikle, birikmiş yedek akçenin kayıtlı sermayeye eklenmesi ve sermayeye ilâve edilen bu yedek akçe oranında pay sahiplerine bedelsiz hisse senedi verilmesi işlemidir.

Tatatbikatta, kanunî mecburiyetlere dayanılarak ayrılan yedek akçenin sermayeye ilâve edilmesi haline pek az rastlanmakta, sermaye daha ziyade birikmiş olağanüstü yedek akçe ile arttırılmaktadır.

Yedek akçelerin sermayeye ilâvesinin pay sahiplerine sağladığı avantaj yalnız bir noktada belirmektedir.

Bazı anonim şirketlerin ana sözleşmesinde pay sahiplerine dağıtılacak kâr payı belli bir oranla sınırlanmıştır. Bu gibi durumlarda kârın büyük bir kısmı pay sahiplerine dağıtılmayarak fevkalâde ihtiyat şeklinde şirkette kalmakta ve yedek akçe zamanla büyük meblâğlara ulaşmaktadır. Fevkalâde yedek akçelerin de ilâvesiyle devamlı artış kaydeden şirketin öz varlığı daha fazla kâr sağlaması neticesini doğurmaktadır dolayısıyla ihtiyatlar çığ gibi büyümektedir.

Her yıl elde edilen muazzam kârlara rağmen yatırdığı sermayenin sadece belli bir oranında temettü hissesi olan pay sahipleri, temettü hisselerini arttırabilmek amacıyla fevkalâde ihtiyatların sermaye arttırımına tahsisini uygun bulmakta ve bu yola gitmektedir.

Birikmiş fevkalâde ihtiyatların sermayeye ilâvesi sonucunda pay sahipleri, ellerindeki tek hisse senedine ilâveten bir veya daha fazla bedelsiz hisse senedi elde etmekte ve bu suretle de şirket kârından % 10 yerine % 20 ilâ temettü hissesi almak imkânını bulmaktadırlar.

Eğer aslına bakılırsa ihtiyatların sermayeye ilâvesi temettü hisselerini arttırmaktan başka pay sahiplerine hiç bir çıkar sağlamamaktadır. Bir bakıma ihtiyatların sermayeye ilâvesi tek hisse senedinin sahip olduğu hakların birden fazla hisse senedine bölünmesi sonucu doğurmaktadır.

Örneğin; sermayesi 1.000.000 lira ve ihtiyatları 5.000.000 lira olan ve sermayesi 100 hisseye bölünmüş bulunan bir anonim şirkette tek bir aksiyona sahip olan pay sahiplerinin elindeki hisse senedi şirket varlığından 60.000 lirayı temsil eder. Bu duruma göre, ihtiyatların sermayeye ilâvesi sonunda bir pay sahibine bedelsiz olarak ayrıca 5 hisse senedi daha verildiğinde eskiden tek hiss esenedinin temsil ettiği şirket varlığından 60.000 lirayı bu kez 6 hisse senedi temsil etmektedir.

Yedek akçenin sermaye ilâvesi her zaman basit bir işlem olarak karımıza çıkmaz. Çoğu zaman şirketler sermayelerini birikmiş ihtiyatlardan daha fazla veya daha az bir miktarda artırırlar.

Örneğin; Birikmiş fevkalâde ihtiyatları 7.000.000 lira olan bir şirket sermayesini 10.000.000 lira arttırabilir. Bu takdirde sermaye arttırmından yedek akçeyle karşılanamayan kısım ortaklardan nakden alınır.

Keza, aynı şirket sermayesini 5.000.000 lira arttırabilir. Bu takdirde ise bakiye 2.000.000 lira yedek akçe olduğu gibi muhafaza edilmekle beraber hisse senedi alan ortaklardan bu yedek akçeye karşılık olmak üzere ayrıca bir meblâğ tahsil edilir. Emisyon veya ihraç primi adı verilen bu meblâğın yedek akçelerle orantılı olması şart değildir. Şirketin durumuna göre adaha az veya daha çok olabilir.

Yedek akçenin sermaye arttırılmasında kullanılmasını bir örnekle açıklamak daha iyi anlaşılmasını kolaylaştıracaktır.

Örnek : I

..... Anonim Şirketinin tarihindeki bilânçosu şöyledir.

..... tarihli bilânço

Aktif

1 — Mütedavil kıymetler

A — Para ve kıymetli evrak		9.475.793,50
Kasa		425.257,50
Bankalar		4.175.218,—
Kıymetli evrak		4.875.318,—
Devlet tahvilleri	4.000.000	
Tasarruf Bonoları	875.318	
	<u>4.875.318</u>	
Toplam		<u>9.475.793,50</u>

Yedek Akçeler

107

B — Mevcut stoklar		33.920.370,75
Ham Madde	4.741.505,50	
Malzeme	9.708.875,—	
Mamuller	17.318.745,25	
Yarı mamuller	3.151.245,—	
Toplam	33.920.370,75	
C — Alacaklar		16.496.358,50
Müşteriler	7.348.315,25	
Senetli alacaklar	6.248.155,75	
Avanslar	428.215,—	
Şüpheli alacaklar	1.625.720,—	
Muvakkat alacaklar	845.952,50	
Toplam	16.496.358,50	
II — Sabit kıymetler		40.338.852,75
Binalar	10.758.241,25	
Makine ve tesisler	22.145.751,50	
Demirbaşlar	3.649.975,—	
Arazi ve arsalar	675.942,50	
Arazi üstü tertipler	2.742.965,—	
Bitmemiş işler	365.977,50	
Toplam	40.338.852,75	
III — İştiraklerimiz		10.000.000,—
IV — Sair aktifler		5.018.345,—
Toplam		115.249.720,50
Nazım hesaplar		6.318.751,50
Genel Toplam		121.568.472,—

PASİF

I — Sermaye		20.000.000,—
II — İhtiyatlar		55.659.250,—
A — Kanuni yedek akçe		16.125.875,—
Umumi yedek akçe	4.000.000,—	
Munzam yedek akçe	12.125.875,—	
	16.125.875,—	

B — İhtiyari yedek akçe		8.000.000,—
Adi yedek akçe		
C — Fevkalâde yedek akçe		31.533.375,—
		<u>55.659.250,—</u>
III — Borçlar		2.636.330,—
Satıcılar	1.425.258,50	
Bankalar	965.318,—	
Sair alacaklılar	245.752,50	
	<u>2.636.330,00</u>	
IV — Şüpheli alacaklar karşılığı		1.625.720,—
V — Amortismanlar		24.002.975,—
VI — Kâr		11.325.445,50
	Toplam	<u>115.249.720,50</u>
	Nazım hesaplar	6.318.751,50
	Genel Toplam	<u>121.568.472,00</u>

Şirketin sermayesi, beherinin itibari değeri 1000,— lira olan hamiline yazılı 20.000 hisseye bölünmüştür.

Şirket Genel Kurulu ihtiyari yedek akçeden karşılanmak suretiyle sermayenin 50.000.000,— liraya çıkarılmasına karar vermiştir.

Genel kurulca verilen karar gereğince, yani hisse senetlerinden alabilmek için en az 10 hisse senedinin şirkete depo edilmesi şarttır. 10 hisse senedi ibraz eden hissedara, hisse senedi başına ayrıca 750,— lira ödemek şartıyla 15 adet yeni hisse senedi de bedelsiz olarak verilecektir. On hisse senedinden sonra her iki hisse senedi için aynı esaslar dairesinde ayrıca 3 adet yeni hisse senedi verilecektir.

Hisse senetleri tamamen satılmış ve primler tahsil edilmiştir. Senetlerin çıkarılması için 1.750.365,50 lira gider yapılmış, toplanan paralardan 30.000 lirası hayır işlerine sarfedilmiştir.

Bu İşleme ait muhasebe kayıtları aşağıda gösterilmiştir.

1) Hissedarlar	/	30.000.000,—
(Pay sahipleri)		
Sermaye		30.000.000,—

2) Olağanüstü yedek akçe	30.000.000,—	
Hissedarlar		
(Pay sahipleri)		30.000.000,—
3) Kasa veya Bankalar	22.500.000,—	
Emisyon primleri		22.500.000,—
4) Hisse senedi çıkarma giderleri	1.750.365,50	
Bağış ve yardımlar	30.000,—	
Kasa		1.780.365,50
5) Emisyon primleri	22.500.000,—	
Kâr ve zarar hesabı		22.500.000,—
6) Kâr ve zarar Hes.	1.780.365,50	
Hisse senesi çık. giderleri		1.750.365,50
Bağış ve yardımlar		30.000,—
7) Kâr ve zarar hes.	20.719.634,50	
Olağanüstü yedek akçe		20.719.634,50
(Emisyon primleri)		

Not : Emisyon primi kâr ve zarar hesabı ile ilgilendirilmeksizin doğrudan doğruya yedek akçe hesabına aktarılabilir.

Örnek : 2

..... Anonim Şirketinin tarihindeki bilânçosu şöyledir.

Aktif toplamı	105.953.248,50	
Sermaye		5.000.000,—
Yedek akçe		21.000.000,—
Kanunî Yedek Akçe		5.000.000,—
a — Adi yedek akçe	1.000.000,—	
b — Munzam yedek akçe	4.000.000,—	
	<u>5.000.000,—</u>	
İhtiyari yedek akçe		6.000.000,—
Fevkalâde yedek akçe		10.000.000,—
		<u>21.000.000,—</u>

Borçlar	5.245.825,—
Amortisman	21.258.912,50
Karşılıklar	1.855.521,50
Kâr	6.597.989,50
Toplam	<u>105.953.248,50</u>

Sermaye, beheri 2500,— liralık 2000 hisseye bölünmüştür.

Şirket genel kurulu sermayenin 30.000.000 liraya çıkarılmasına ve bunun için de itibari değeri 5000,— lira olan 5000 ikinci tertip yeni hisse senedi çıkarılmasına karar vermiştir.

Genel Kurul kararına göre, birinci tertip hisse senetlerinden şirkete depo edilen her hisse senedi karşılığında, ihtiyarî yedek akçeden karşılanmak üzere, 500,— lira itibarî değerinde bir adet 2 nci tertip bir hisse senesi beedlsiz olarak verilecek, artan 3000 adet hisse senedi, eski hisse senedi sahiplerinin tercih hakkı saklı kalmak üzere, beheri 10.000,— lira bedelle satılacaktır.

Bunun için iki eski hisse senedi ibraz eden hissedarın 3 hisse senedi satınalmak hakkı vardır. İki ay içinde müracaat ederek elindeki hisse senetlerini depo etmeyen hissedarların tercih hakkına sahip oldukları hisse senetleri diğer hissedarlara veya borsada satılacaktır.

Şirket hissedarları, karara uygun olarak hisse senetlerini payları oranında satınalmışlar ve bedelini de ödemişlerdir.

Yeni hisse senetlerinin çıkarılması için yapılan giderler 1.745.657,50 lira tutmuştur.

Bu arttırma muamelesine ait muhasebe kayıtları aşağıda gösterilmiştir.

Satışa çıkarılan hisse senetleri	15.000.000,—
Olağanüstü yedek akçe	10.000.000,—
Sermaye	25.000.000,—
Kasa veya Bankalar	30.000.000,—
Satışa çıkarılan hisse senetleri	15.000.000,—
Emisyon primleri	15.000.000,—
Emisyon Primleri	15.000.000,—
Hisse senedi çıkarma giderleri	1.745.675,50
Olağanüstü yedek akçe	13.264.342,50

Örnek : 3

..... Şirketi bilançosu

Aktif toplamı	47.395.000,—
Sermaye	5.000.000,—
Kanunî yedek akçe	4.500.000,—
Olağanüstü yedek akçe	16.000.000,—
Amortisman	3.750.000,—
Borçlar	4.785.000,—
Karşılıklar	875.000,—
Kâr	12.485.000,—
Toplam	47.395.000,—

Şirketin sermayesi beheri 1.000,— liralık 5000 hisse senedine bölünmüştür.

Şirket genel kurul kayıtlı (veya itibari) sermayesini 20.000.000,— liraya çıkarmaya karar vermiştir. Bunun için beheri 1000,— lira itibari değerinde hisse senedi çıkarılacak ve bu hisse senetleri olağanüstü yedek akçeden karşılanmak suretiyle pay sahiplerine bedelsiz olarak verilecektir. Bir hisse senedi ibraz eden pay sahibine bedelsiz olarak iki hisse senedi verilecektir.

Bu işlemin muhasebe kaydı aşağıda gösterilmiştir.

_____ / _____	_____
Olağanüstü yedek akçe	15.000.000,—
Sermaye	15.000.000,—
_____ / _____	_____

Bu şekilde sermaye artırma işleminde, şirket bünyesinde ve aktiflerinde bir değişiklik olmamakta sadece yedek akçe kayıtlı sermaye hesabına naklolunmaktadır.

b) *Yedek Akçenin pay sahiplerine dağıtılması :*

Evvelki bölümlerde yedek akçenin biri genel diğeri de özel yedek akçe olmak üzere ikiye ayrıldığını belirtmiştik. Özel yedek akçeler, ayrılmasında güdülen amaca uygun olarak her zaman kullanılabilir. Bazı yazarlar bu yedek akçelerin de kullanılmasının genel kurul kararı ile mümkün olacağı görüşünde olmakla beraber çoğunluk, yönetim kurulunun yetkisini tanımaktadır.

Genel yedek akçe dediğimiz, kullanılış yeri belirtilmeksizin ayrılan yedek akçelerin kullanılması ise ancak genel kurul kararı alınmasına bağlıdır. Diğer taraftan şirket genel kurulu, özel yedek akçeleri genel yedek akçeye çevirmeye de yetkilidir.

Bu hususu kısaca belirttikten sonra yedek akçenin pay sahiplerine dağıtılması konusuna geçelim.

Hemen belirtelim ki, özel olarak kâr dağıtımında kullanılmak üzere ayrılmış bulunan yedek akçenin kâr payı olarak dağıtılması doğal bir olaydır. Bunun için, genel kuruldan karar istihali gerekli bulunmakla beraber zorunlu değildir.

Yedek Akçenin pay sahiplerine dağıtımını iki halde olur. Şirketin faaliyetine devam ettiği süre içinde dağıtım, tasfiye sonunda dağıtım. Bu iki konuyu ayrı ayrı ele alacağız.

aa) Yedek Akçenin şirketin faaliyetine devam ettiği sırada dağıtılması :

Kanun hükümlerine göre ayrılması gereken yedek akçelerin faaliyet dönemi içinde dağıtılmayacağına evvelce işaret etmiştik. Bunun teorik ve hukukî nedenleri vardır.

Bazı yazar ve hukukcuların görüşüne göre, kanunî yedek akçe, kanun koyucu tarafından kendisine sermaye niteliği verilmiş bir unsurdur. Bu meblâğ, kanun hükümlerine uygun olarak kârdan ayrılarak yedek akçe hasbına yazılmakla artık şirketin mamelekine girmiş ve kâr niteliğini kaybederek sermayenin tâbi bulunduğu statüye tâbi olmuştur. Bu bakımdan pay sahiplerinin ve dolayısıyla genel kurulun kanunî yedek akçe üzerindeki tasarruf hakkı büyük ölçüde kısıtlanmıştır.

Bazı yazarlar, yedek akçenin şirketin mamelekine dahil olmasına karşıdır, bunlar bir şirket mamelekinden ziyade ortakların mameleki bulunduğunu ve bu sebeple de yedek akçeye serbestçe tasarruf edilebileceğini savunurlar.

Esas mukavele hükümleri gereğince, ayrılan yedek akçelerin de kanunî yedek akçelerin tâbi bulunduğu kaidelere tâbi bulunduğu genel olarak kabul edilmektedir. Bununla beraber, esas mukavele gereğince ayrılan umumî yedek akçenin genel kurul kararı ile ortaklara dağıtılabileceği görüşü yaygındır.

Kanun ve esas mukavele hükümleri dışında, genel kurul kararı ile ayrılan yedek akçenin, genel kurul kararı ile pay sahiplerine dağıtılması her zaman için mümkündür. Bunun için genel kurulun dağıtım karar

vermesi yeterli olup başkaca formaliyete lüzum yoktur. Yönetim Kurulu, genel kurul kararı çerçevesi içinde dağıtım yapmakla görevlidir. Belirtmeye ihtiyaç yoktur ki, yedek akçenin dağıtım, kâr payı dağıtımını niteliğindedir ve bu bakımdan kâr payı dağıtımına ait hükümlere tâbidir.

bb) Tasfiye sonunda yedek akçenin dağıtımı :

İster kanun hükümlerine göre, ister esas mukavele hükümlerine göre ayrılmış olsun, isterse genel kurul kararı ile ayrılmış bulunsun, bütün yedek akçeler şirketin tasfiyesi sonunda pay sahiplerine dağıtılacaktır. Eğer esas mukavelede pay sahipleri dışında kalan kimselere de tasfiyeden pay verilmesi hakkında hüküm mevcutsa, bu takdirde yedek akçeden bir kısmın da bunlara dağıtılacağı muhakkaktır.

Bilindiği gibi tasfiye payı üç ana unsurdan teşekkül etmektedir. Bunlardan birincisi sermaye payı, ikincisi yedek akçeden pay sahibine düşen hisse, üçüncüsü de tasfiye döneminde elde edilen kârdan pay sahibine isabet eden kâr payı.

Tatbikatta ana sermayenin üstünde alınan paylar kâr payı olarak mâtalâa edilmektedir.

Tasfiyenin zararlarla sonuçlanması halinde ayrılan yedek akçelerden bir kısmın zararları kapatmakta kullanılacağı ve bu suretle dağıtılacak kısmın azalacağı muhakkaktır.

4 — Kârdağıtımını için ayrılan yedek akçenin kullanılması :

Şirketin istikrarlı bir kâr payı dağıtım politikası takibetmek amacı ile de özel yedek akçe ayrıldığına evvelce işaret edilmişti.

Şirketin, herhangi bir bilânço döneminde bilânçosunu düşük bir kârla ve hattâ zararlar kapaması mümkündür. Bu takdirde temettü olarak dağıtılmak üzere ayrılan yedek akçeye baş vurulur ve bunun bir kısmı veya tamamı kâr payı olarak pay sahiplerine dağıtılır.

Bu takdirde, temettü olarak dağıtılmaya tahsis edilen yedek akçenin, yedek akçe hesabından çıkarılarak dağıtılacak kâr payı hesabına atılması gerekir.

_____ / _____
Olağanüstü yedek akçe	
_____ / _____
Dağıtılacak kâr payı	

F — Yedek Akçelerin Vergi Hukuku içindeki yeri :

1 — Kurumlar Vergisi yönünden yedek akçeler :

Diğer gelişmiş ülkelerde olduğu gibi, Türkiye'de de, ister kanunlardaki mecburiyete dayanarak, ister ana mukavele hükmüne, isterse şirket genel kurulu kararına göre ayrılmış bulunsun, kârın şirket bünyesinde alakonan bir kısmı olan yedek akçelere bir vergi istisnası tanınmamıştır. Esas prensip bu olmakla beraber, bazı batı ülkeleri realize edilmemiş kârlardan teşekkül eden bir kısım yedekleri kazanç olarak vergiye tâbi tutmamaktadırlar. Yabancı memleketlerde vergi dışı bırakılan yedek akçelerin başlıcaları şunlardır.

— Dağıtım tahsis edilmeyecek doğrudan doğruya yedek akçe hesabına yapılan emisyon primleri;

— Dağıtım konusu yapılmayarak özel bir yedek akçe hesabına kaydedilen yeniden değerlendirme farkları.

Memleketimizde bir yedek akçe istisnası mevcut olmadığından, yedek akçe ayrıldığı dönemin kârı içinde vergiye tâbi tutulmaktadır. Bu itibarla vergi matrahının tesbitinde dönem kazancından yedek akçe adı ile bir indirim yapılması mümkün değildir. Bu husus Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin 4 sayılı bendinde açık olarak hükme bağlanmıştır.

Ancak, yedek akçeye ayrılması gereken bazı unsurların safi kurum kazancına dahil olup olmadığı, üzerinde durulması gereken bir noktadır.

Bunlardan birincisi emisyon primleridir. Emisyon primlerinin ticarî yönden bir kâr olduğu münakaşa götürmez bir vakaadır. Fakat bu primlerin, Kurumlar Vergisi yönünden, işletme sahiplerince ilâve edilmiş değerler olarak mütalâa edilebilir. Bir bakıma emisyon primlerini şirket ortaklarının şirkete hibe ettikleri değerler olarak kabul etmek de mümkündür. Bu görüşten hareket edilince, emisyon primlerinin dönem kazancı olarak vergi matrahına dahil edilmesi ve dolyısıyla de vergilendirilmesi bahis konusu olmamak gerekir.

Bu görüşün karşısında olanlara göre ise, emisyon primleri şirketin sahibi bulunduğu hisse senetlerinin satışından sağlanan kârlardır. Pay sahipleri bunu sermaye payı olarak değil, bir miktar sermaye payına sahip olmak için, bir prim, bir değer fazlası olarak ödemek zorundadırlar.

ve pay sahiplerinin ödedikleri bu bedel üzerinde hiç bir hak iddiaları da bahis konusu değildir. Pay sahiplerince ödenen bu fazla bedeller, şirketin mamelekine girmiş ve şirketin bunları serbestçe kullanma hakkı doğmuştur. Binaenaleyh, emisyon primlerini dönem kazancının dışında mütalâa etmek hatalıdır. Bunların, şirketin diğer kazançları ile birlikte vergilendirilmesi gerekir.

Vergi hukukumuzda henüz çözümlenmemiş bulunan bu konuda içtihatları beklemek gerekmele beraber, batı ülkelerinde olduğu gibi, ortalama bir çözüm yolunu kabul etmek lâzımdır. Bizce emisyon primleri, sermayenin bir cüzü olarak özel yedek akçe hesabında tutulduğu sürece vergilendirilmemeli, bu primler bir dağıtım konusu yapıldığı, ya da başka şekillerde kullanıldığı takdirde vergiye tâbi tutulmalıdır .

Buna karşı denilebilir ki, Ticaret Kanunu hükümlerine göre, emisyon primlerinin dağıtılması bahis konusu olmayacağı cihetle, bunların vergilendirilmesi hiç bir zaman mümkün olmayacaktır.

Bu iddia bir dereceye kadar haklı olmakla beraber, mutlak olarak da doğru değildir. Zira, şirketin tasfiyesi, başka bir şirketle birleşmesi, ya da başka bir şirkete devri hallerinde bir dağıtım, bahis konusu olacaktır. Bu gibi hallerde tasfiye dönemi başındaki öz sermayeyi hesaplarken emisyon primleri gibi, vergisi ödenmeden yedek akçeye ayrılmış olan paraların öz sermaye dışında bırakılması maksadı temine yetecektir.

Üzerinde durulması gereken ikinci unsur, terkedilmiş payların satışından elde edilen kârlardır. Evvelce de açıklandığı üzere, taahhüdünü yerine getirmeyen pay sahiplerinin hisse senetleri piyasada satılmakta ve bu satıştan husule gelen kârlar Ticaret Kanunu hükümlerine göre yedek akçe olarak ayrılmaktadır. Yedek akçeye ayrılrsa bile bu kârlar mutlak bir kâr karakterinde olduğundan safi kurum kazancının hesabında şirket kazancına dahil edilmeleri mecburiyeti vardır.

Diğer bir konu da yeniden değerlendirme sonucu meydana gelen değer artışlarıdır. Yeniden değerlendirme bir kanun hükmüne dayanarak yapılmış ise, ilgili kanunda bu artışların ne suretle vergilendirileceği belli edilmiştir. Buna karşılık yeniden değerlendirme ihtiyarı olarak yapılmış ise durum biraz karışıklık arz etmektedir.

Bilindiği gibi, Vergi Hukukumuzda Vergi, gerçekleşmiş kazançlar üzerinden alınır. Gerçekleşmemiş kazançların Vergilendirilmesi ancak özel hükümler konulmuşsa mümkündür. Yeniden değerlemenin ihtiyarı olarak yapılması halinde, bilançodaki iktisadî kıymetlerin günün değeri ile değerlendirilmesi sonucu, gerçekleşmemiş bir değer artışı meydana belmekte ve bu artış bilançonun pasifinde ayrı bir hesaba kaydedilmekte.

fakat ticarî bilânço üzerinde yapılan bu işlem malî bilânçoya aksettirilmemekte, malî bilânçolar Vergi Kanunları hükümlerine göre düzenlenmektedir. Eğer yeniden değerleme yukarıdaki esaslar çerçevesi içinde yapılmış olursa, husule gelen değer artışlarının vergilendirilmesi bahis konusu olmamak gerekir.

Buna karşılık yeniden değerlendirme neticesi meydana gelen değer artışı sermayeye ilâve edilmiş, ya da pay sahiplerine dağıtılmışsa, bu takdirde değer artışlarının vergilendirilmesi gerekir. Vergi Usul Kanununun henüz uygulama alanına intikal etmeyen hükmü de bu uygulama şeklini öngörmektedir. Mafih, yeniden değerlendirme müessesesi üzerinde yeni çalışmalar yapılmakta olup nihai netice bu çalışmalar sonunda kabul edilecek olan kanunla belli edilecektir.

2 — Vergi Tevkifatı Yönünden Yedek Akçeler :

Vergi hukukumuzda fiilen elde edilen menkûl sermaye iratlarını tevkifata tâbi tutmayı ana prensip olarak benimseyen kanun koyucu, kanunî mecburiyete dayanılarak ayrılan yedek akçelerin vergi tevkifatının dışında bırakılmasını öngören hükmü kabul etmiştir. Gerçekten, Gelir Vergisi Kanununun 96 ncı maddesinin b bendi hükmüne göre, "Ticaret Kanunu ve Özel Kanunlardaki mecburiyete dayanılarak o yıl kazancından ayrılmış olan her çeşit yedek akçeler" tevkifat matrahının tesbiti sırasında safi kurum kazancından indirilir.

Kanunî mecburiyet dışında ayrılan yedek akçeler, her ne kadar şirket kârından pay sahiplerine dağıtılmayarak şirket bünyesinde alakonan kısım ise de, vergi tevkifatına tâbidir.

Tabiatıyla, Vergi tevkifatına tâbi olma durumu yedek akçeye ayrılan kârın Kurumlar Vergisine tâbi olması halinde bahis konusudur. Eğer bir kazanç Kurumlar Vergisine tâbi tutulmuyor ve bu kazanç şirket idarecileri tarafından yedek akçeye ayrılıyorsa o zaman bir tevkifat bahis konusu olmayacaktır.

Bu konuda daha geniş bilgi Vergi tevkifatı bölümünde verildiğinden burada konu üzerinde daha fazla durulmamıştır.

3 — Gelir Vergisi Yönünden Yedek Akçeler :

Gelir Vergisi yönünden pay sahiplerine dağıtılan yedek akçeler menkûl sermaye iradı olarak vergilendirilmektedir. Bu takdirde, varsa, evvelce tevkif yolu ile ödenen vergilerin mahsubu yapılır.

L'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO*

Cesare COSCIANI

Ordinario di Scienza delle
Finanze nell' Università di
Roma

L'imposta sul valore aggiunto trae le sue origini dall'imposta sulle vendite, che sorge in occasione della prima guerra mondiale allo scopo di finanziare gli oneri relativi. Infatti, nel periodo che va dal 1916 al 1923, le imposte di bollo o di lusso applicate su determinati prodotti si generalizza per colpire tutte le cessioni di beni ad un tasso relativamente moderato (1 % - 2 %). Assume così il carattere di un'imposta generale su tutti i consumi di beni.

La grande crisi economica richiede nuove fonti di finanziamento per i programmi di lavori pubblici che i Governi effettuano per eliminare la disoccupazione. E così a partire dal 1931 il sistema dell'imposizione sulle vendite si estende a paesi che ancora non la conoscevano, mentre negli altri i tassi di imposta vengono elevati.

Un terzo impulso all'imposta sulle vendite ed alla sua trasformazione si ha in occasione della seconda guerra mondiale, specie negli anni 1940-1941. Alcuni paesi (come l'Italia) estendono la base imponibile ai servizi fino ad allora esenti, altri introducono tale imposta dopo lunghi periodi di riluttanza anche in forme nuove (come la *Purchase Tax* in Inghilterra).

Negli ultimi decenni, si manifestano nuove tendenze nella struttura tecnica dell'imposta, rivolte a sopprimere l'imposizione plurifase cumulativa sul valore pieno onde sostituirla con forme non cumulative (imposizione monofase ad uno stadio il più possibile vicino al consumatore finale, o imposizione del valore aggiunto).

Una spinta notevole allo spirito di innovazione proviene dall'apertura dei mercati in seguito all'abolizione o riduzione dei dazi doganali e

*) Conferenza pronunciata nell' Università di Istanbul, gli 10/4/1968.

degli altri vincoli restrittivi il movimento internazionale dei prodotti, alla liberalizzazione degli scambi tra paese e paese, ed in modo particolare in seguito agli studi della Commissione della C.E.E. (ed in misura più limitata dell'EFTA) che in osservanza dello spirito (più che della lettera) del Trattato di Roma, ha predisposto un progetto di direttiva rivolto alla soppressione dell'imposta plurifase cumulativa nei paesi della Comunità e la sua sostituzione con l'imposta sul valore aggiunto, integrata, eventualmente, in date circostanze, con una imposta unica.

Tale trasformazione, che non avviene sempre con facilità, come è dimostrato dalle numerose discussioni che le riforme generano e dalla lunghezza delle procedure di approvazione dei progetti di legge relativi, è determinata dagli inconvenienti, talvolta esasperati nelle discussioni, rispetto a quelli effettivi, dovuti all'altezza del tasso dell'imposta, che accentuano o mettono in evidenza distorsioni ed inconvenienti propri del sistema cumulativo, e che rimangono mascherati fino a quando il tasso è moderato. Sono interessi delle piccole imprese non integrate rispetto a quelle favorite perché hanno un processo produttivo integrato verticalmente; sono motivi di equità fiscale per le sperequazioni nell'incidenza finale sui prezzi dell'imposta cumulativa; sono spinte degli imprenditori che nel nuovo sistema vedono un modo per creare incentivi per gli investimenti o per le esportazioni.

Da questi brevi cenni si è visto che la vecchia imposta sulle vendite, tende ad evolversi verso forme tecnicamente più moderne, al fine di contenere gli inconvenienti economici che tali forme determinano e che si rendono più evidenti con l'aumento della pressione fiscale.

L'imposta generale sulle vendite può infatti assumere tre forme diverse:

- imposta plurifase cumulativa sul valore pieno che è quella originaria ed ancor oggi dominante;
- imposta monofase;
- imposta sul valore aggiunto.

L'imposta plurifase cumulativa colpisce, generalmente con un'aliquota moderata (2-4 %), il corrispettivo di tutte le vendite ed in taluni casi anche di tutti i servizi prestati, dalle imprese.

L'imposta si dice plurifase perché è pagata da tutte le imprese che compongono il ciclo di produzione e di distribuzione del bene e viene

pagata ogni volta che un bene o servizio viene ceduto. Sul valore pieno perché l'imposta si commisura ad ogni passaggio, sul prezzo integrale di vendita senza alcuna detrazione. Cumulativa perché la merce, quando viene ceduta da un'impresa ad un'altra, paga l'imposta anche sulla parte del prodotto che aveva già assolto il tributo quando venne acquistato. E dà luogo ad evidenti doppie imposizioni.

L'imposta monofase colpisce il prodotto o servizio in una sola fase del processo produttivo per l'intero valore. L'imposta pura è quella che lo colpisce nel momento in cui viene acquistato dal consumatore finale, cioè, generalmente, le vendite del dettagliante. Poiché il dettagliante, date anche le modeste dimensioni dell'impresa, non è suscettibile di un controllo efficiente della sua obbligazione tributaria, spesso la fase di riscossione viene anticipata nello stadio del grossista.

Di fronte a queste diverse alternative si nota la tendenza all'abbandono della forma tecnica dell'imposizione sulle vendite a carattere cumulativo plurifase sul valore pieno per evolversi verso quella monofase e più recentemente verso quella sul valore aggiunto che, rispetto alle altre due forme, rappresenta un progresso notevole nella tecnica d'imposizione, malgrado taluni limiti che incontra nella sua imposizione.

Cerchiamo, per ora, di illustrare quali siano questi pregi dell'imposta sul valore aggiunto rispetto alle altre due forme.

Soprattutto sembra necessario illustrare più da vicino le caratteristiche di questo tipo d'imposta.

L'imposta sul valore aggiunto si propone di tassare l'intero prodotto nazionale, quindi tutti i consumi, senza salti d'imposta e senza doppie o plurime imposizioni. Sostanzialmente si tratta di tassare, con tecniche diverse, il contributo che ciascuna impresa dà alla produzione di beni e servizi, così che nel prezzo finale del bene acquistato dal consumatore definitivo vi sia inclusa un'imposta pari al tasso legale del tributo.

L'imposta sul valore aggiunto può venir applicata con tecniche diverse. E le divergenze nei metodi di applicazione non dipendono da concezioni diverse dell'imposta, quanto da particolari preoccupazioni del legislatore nei confronti del gettito (da cui la tendenza ad ampliare la base imponibile anche ad elementi che non costituiscono il prodotto netto) o per considerazioni di politica economica o di opportunità o per motivi di equità fiscale (restringendo il campo di tassazione con l'esenzione di determinati settori, o procedendo a particolari metodi di calcolo non

strettamente coincidenti con la nozione economica e statistica di valore aggiunto).

Due sono i tipi fondamentali dell'imposta sul valore aggiunto: imposta per addizione (detta anche tipo reddito) e imposta per differenza o sottrazione (detta anche tipo consumo).

a) Imposta sul valore aggiunto calcolata per addizione :

La base imponibile dell'imposta, data dalla somma di redditi attribuiti dall'impresa ai vari fattori di produzione: salari, interessi, profitti e rendite, che costituiscono il valore aggiunto di ciascun soggetto. Cioè l'apporto produttivo che l'impresa dà ai prodotti da essa acquistati presso altre imprese. Naturalmente per evitare doppie imposizioni è necessario detrarre dalla massa dei redditi pagati dall'impresa, i redditi da essa percepiti e provenienti da altre imprese (ma non quelli provenienti dalle famiglie). Sul piano nazionale in tal modo l'imponibile globale è dato dal complesso dei redditi dei fattori produttivi.

Il pregio concreto di questa imposta è quello di potersi basare, ove nel paese esista un'efficiente imposizione reale dei redditi, sull'accertamento già effettuato in sede di imposte dirette sia pure con le necessarie correzioni (p. es. integrando i dati con i redditi esenti).

b) Imposta sul valore aggiunto calcolata per differenza o sottrazione :

Consente il calcolo del valore aggiunto col metodo usuale delle rilevazioni statistiche a fine del calcolo del reddito nazionale.

Si può scegliere tra due modalità diverse a seconda che si proceda su base effettiva (che è il sistema più puro) o su base finanziaria.

ba) *Su base effettiva* — La tassazione su base effettiva consiste nel detrarre dalla produzione conseguita da ciascuna impresa in un anno, indipendentemente dal fatto che venga venduta o venga conservata nei magazzini dell'impresa per esser venduta in un periodo successivo, l'ammontare delle spese sostenute per acquistare le merci, i prodotti e le materie ausiliarie presso altre imprese, ma immesse nel ciclo produttivo nell'anno stesso, nonché la quota parte di costi pluriennali (ammortamenti di impianti fissi) imputabili alla produzione dell'anno medesimo. Ciò significa che non concorrono come elementi positivi o negativi, a formare il valore aggiunto dell'anno, le variazioni del magazzino.

bb) *Su base finanziaria.* Consiste nel procedere alla detrazione dal fatturato di vendita della produzione dell'anno o di quella precedente il fatturato di tutti gli acquisti. Cioè il valore aggiunto imponibile si ottiene detraendo dalle vendite effettuate in un dato periodo (indipendentemente dal fatto che provengono dalla produzione dell'anno o dalla diminuzione di scorte di prodotti finiti esistenti) gli acquisti di merci e prodotti nello stesso anno (ancorché non immessi nel ciclo produttivo e destinati ad aumentare le scorte a monte del processo produttivo).

La differenza tra i due metodi consiste nel fatto che col primo procedimento le scorte di magazzino hanno incorporato l'imposta, Quelle a monte del processo produttivo (cioè materie prime e semilavorati acquistati) non possono scaricare l'imposta pagata dalle altre imprese fino a quando non sono state immesse nel ciclo produttivo, Quelle a valle (cioè i prodotti finiti dell'impresa ma non venduti) non possono scaricare l'imposta fino a quando non saranno vendute. Procedendo su base finanziaria, invece le scorte sono esenti dall'imposta in quanto tutti gli acquisti sono scaricati sulle vendite e quindi nel momento stesso in cui entrano nell'impresa vengono imputati alle vendite effettuate nello stesso periodo.

Il metodo della detrazione su base effettiva è d'applicazione difficile in quanto è necessario seguire minuziosamente il ciclo produttivo, per identificare la quantità delle singole qualità di prodotti incorporati e di quelli finali. Cioè esige che le imprese tengano una regolare contabilità industriale.

Il metodo della detrazione su base finanziaria presenta, d'altro lato, il vantaggio di non richiedere alle imprese di anticipare l'imposta allo Stato per la parte gravante sulle scorte esistenti e, quindi, non limita il finanziamento delle imprese, che possano destinare a scopi produttivi l'ammontare dell'imposta.

Per quanto concerne gli investimenti a durata pluriennale vi sono tre possibilità:

a) si può vietare la detrazione delle spese dei beni pluriennali, come l'imposta francese nella sua prima applicazione (imposta sul valore aggiunto al lordo degli impianti) ed in tal modo si determina una doppia imposizione su questo bene;

b) o si può detrarre anno per anno dalle vendite non il valore totale degli acquisti di tali beni, ma la relativa quota di ammortamento (imposta al netto degli ammortamenti);

c) o si può detrarre l'intera spesa sostenuta nell'anno in cui venne effettivamente sostenuta, aderendo al principio dell'imputazione della spesa nell'anno in cui venne sostenuto il costo monetario (imposta al netto delle spese di impianti).

Il metodo generalmente seguito è il terzo, che consente di rendere più neutrale l'imposta, riducendo al minimo l'impegno finanziario delle imprese. Come le scorte di magazzino sono immuni da imposta, così anche gli impianti esistenti non assolvono il tributo.

Ma la soluzione non si riduce a questo. Altri problemi nascono circa il metodo del computo dell'imposta. A questi fini si può procedere o col metodo della detrazione della base dalla base o con quello della detrazione dell'imposta dall'imposta. In altre parole si può procedere detraendo dall'imponibile delle vendite, l'imponibile degli acquisti o detraendo dall'imposta liquidata sulle vendite l'imposta liquidata sugli acquisti. I due sistemi coincidono solo nella ipotesi in cui non vi siano esenzioni o tassi differenziati. Nel caso in cui qualche fase o settore benefici di un tasso d'imposta ridotto o di una esenzione, mentre col primo sistema l'esenzione o la riduzione d'imposta viene consolidata nel settore che ne beneficia, col secondo metodo tale agevolazione si riduce ad uno spostamento della minor imposta assoluta in una data fase a quella successiva dove il beneficio viene recuperato.

Tanto per fissare un primo punto fermo ed orientarci su queste molteplici possibilità è bene dire che la Francia, che è il primo Paese che ha introdotto l'imposta sul valore aggiunto, e le direttive delle Commissioni della Comunità Economica Europea pubblicate nella Gazzetta Ufficiale del 14 aprile 1967, n. 41, che rendono obbligatoria l'introduzione di detta imposta entro il 1 gennaio 1970 nei sei paesi della Comunità (Belgio, Francia, Germania, Italia, Lussemburgo e Olanda) basano l'imposta sui seguenti principi:

- a) metodo della detrazione finanziaria,
- b) metodo della detrazione dell'imposta dall'imposta,
- c) detrazione dell'imposta sugli impianti imputandola nel periodo in cui gli impianti sono acquistati (detrazione immediata).

Sembra logica ora, la domanda: perché questa evoluzione dell'imposta sulle vendite verso l'imposta sul valore aggiunto con le caratteristiche ora delineate? Dalle numerose discussioni avvenute in sede scientifica ed in seno alle diverse Commissioni di studio emerge che i motivi che

hanno determinato tale scelta nella forma tecnica d'imposizione, sono più ancora che fiscali di opportunità equitativa e di efficienza economica.

Infatti, il pro e contro l'introduzione dell'imposta sul valore aggiunto rispetto alle altre modalità di riscossione delle imposte possono venire così sintetizzati.

a) Semplicità d'applicazione del tributo :

Da questo punto di vista si può dire che l'imposta plurifase cumulativa sul valore pieno è quella che offre minori difficoltà di applicazione. Infatti, la definizione giuridica e l'accertamento della materia imponibile non dà luogo, specie se il tasso è uniforme e l'imposizione generale senza esenzioni, a dubbi interpretativi degni di rilievo in quanto tutti gli scambi sono soggetti ad imposizione. La stessa determinazione della base imponibile su cui applicare il tasso dell'imposta non dà luogo a difficoltà in quanto il tributo si applica sull'intero prezzo pattuito.

Anche la riscossione del tributo può esser semplificata non esigendo conteggi difficili, e potendosi operare o applicando apposite marche da bollo sulle fatture o effettuando versamenti diretti in tesoreria dell'ammontare dell'imposta, apponendo su ciascuna fattura gli estremi del versamento effettuato (sistema italiano).

L'imposta monofase, in quanto discrimini il tasso a seconda della natura dei beni imponibili può presentare difficoltà di applicazione in quanto si possono presentare dei casi di beni sulla cui categoria di appartenenza possono sorgere dei dubbi o delle incertezze.

L'imposta sul valore aggiunto è quella che presenta, senza dubbio, maggiori difficoltà di applicazione. Infatti mentre le due imposte precedenti possono venir liquidate separatamente per ciascun atto di cessione, facendo emergere il pagamento nello stesso documento di fattura, l'imposta sul valore aggiunto non può venir applicata che in base alla contabilità. Infatti il pagamento dell'imposta per ciascuna impresa si effettua a periodi (normalmente mensili) calcolando per ciascun periodo la differenza tra le vendite (o imposta riscossa sulle vendite) e gli acquisti (o imposta pagata sugli acquisti) e liquidando il tributo su detta differenza. Tale dato, evidentemente, non può emergere che da una regolare contabilità da cui emergano in modo chiaro gli acquisti e le vendite effettuate in ciascun periodo. E non sempre tutte le imprese tengono una contabilità fiscale, sufficientemente attendibili, regolare. D'altro lato,

questa contabilità ove venga effettivamente tenuta può esser un utile strumento per l'accertamento dell'imposta sul reddito dal momento che il volume delle vendite e quello degli acquisti, costituiscono due elementi fondamentali per il calcolo del reddito aziendale, quello dei ricavi lordi e quello dei costi per gli acquisti. Ciò consente una unificazione delle procedure d'accertamento ed un controllo fiscale più rigoroso.

L'imposta sul valore aggiunto può presentare qualche ulteriore difficoltà specie se viene accertata su base effettiva. Poiché dal valore dell'imposta liquidata sulle vendite si deve detrarre l'ammontare degli acquisti o delle imposte relative, sorge il problema di identificare quelle da detrarre: se l'acquisto di tutti i beni, materiali ed immateriali in senso ampio, oppure solo l'acquisto di taluni di questi beni, materiali ed immateriali in senso ampio, oppure solo l'acquisto di taluni di questi beni. E per i beni o servizi che hanno una utilità ripartita in più esercizi, se il loro costo o prezzo debba venir detratto per intero nell'anno della spesa; o una quota parte anno per anno man mano che si esauriscono (quote d'ammortamento). Sorge, inoltre, il problema se si deve tener conto o meno della variazioni di scorte e quindi se è necessario controllare il magazzino.

L'imposta sul valore aggiunto, come dimostra l'esperienza francese, diviene, ancora più complessa ove si concedano esenzioni a dati settori o si concedano regimi speciali o tassi differenziati, in quanto la contabilità deve essere più articolata e più dettagliata, creando ulteriori difficoltà nella sua tenuta.

b) Diversa spinta all'evasione :

L'imposta plurifase cumulativa applicandosi su di una base imponibile molto ampia (volume lordo di tutte le vendite delle imprese) consente di ottenere un dato gettito con un tasso minimo (2-4 %). In tal modo la spinta all'evasione viene contenuta al massimo. D'altra parte il numero dei contribuenti è molto elevato, essendo soggette al tributo tutte le imprese. E, quindi, il controllo fiscale si diluisce tra molti contribuenti, aumentando il rapporto tra controllori e controllati, riducendone l'efficienza. Per quanto potendosi identificare i compratori ed i venditori e l'ammontare degli acquisti e delle vendite di ciascuno, un incrocio delle fatture, con sistemi meccanografici, moderni, consente di rafforzare al centro il controllo delle evasioni.

L'imposta monofase invece, per ottenere lo stesso gettito implica un'aliquota molto più elevata (si può supporre il triplo della precedente) e quindi rappresenta una spinta all'evasione molto notevole. E' vero che il numero dei contribuenti da controllare si riduce in misura consistente, ma mancando la possibilità di seguire la catena produttiva, anche gli strumenti tecnici per controllare le vendite dei contribuenti si riducono. E, quindi, tutto sommato si ritiene che le possibilità di evadere per questa imposta siano più elevate delle precedenti.

Per l'imposta sul valore aggiunto, l'aliquota formale è più elevata di quella plurifase cumulativa, grosso modo pari a quella monofase. Ma applicandosi sulle differenze tra acquisti e vendite, l'incidenza effettiva sul contribuente è minore di quella formale. In media si ritorna a quella dell'imposta plurifase cumulativa. Non solo, ma vi è una contrapposizione d'interessi tra contribuenti che costituisce una remora all'evasione. Nel senso che ogni imprenditore ha interesse a mettere in evidenza e, quindi, a contabilizzare tutti gli acquisti da lui effettuati, onde aumentare al massimo le somme detraibili, riducendo lo stimolo a procedere ad acquisti senza fattura.

c) **Processo d'illusione finanziaria :**

Questo processo consiste nel creare una falsa rappresentazione della realtà. E precisamente nel ridurre, dal punto di vista psicologico, l'onere effettivo dell'imposta. L'imposta plurifase cumulativa consente un massimo di illusione finanziaria in quanto occulta al compratore le imposte incorporate nel prezzo perché assolve nelle fasi precedenti alla sua.

Anche l'imposta sul valore aggiunto consente di creare un processo d'illusione finanziaria, in quanto il contribuente sa che l'imposta pagata per rivalsa non costituisce per lui un onere in quanto va detratta dalla somma che esso riscuote sulle vendite dal proprio cliente.

Tale processo d'illusione, invece, è ridotto notevolmente dall'imposta monofase, in quanto l'unico contribuente vede chiaramente l'ammontare del tributo, nella sua interezza, che deve subire.

Più sostanziali sono le divergenze di carattere economico per gli effetti distorsivi che si possono verificare in talune delle soluzioni ricordate.

Dal punto di vista sostanziale l'imposta monofase e quella sul valore aggiunto sono certamente neutrali, o per lo meno più neutrali dell'imposta plurifase cumulativa.

d) Diversità dell'incidenza fiscale :

L'imposta plurifase cumulativa, nell'ipotesi di una completa traslazione in avanti, si presenta come molto sperequata rispetto al prezzo finale. Infatti, l'onere globale incluso nel prezzo dipende, a parità di ogni altra circostanza, dal numero di scambi che il prodotto effettua per completare il ciclo produttivo. Non solo, ma anche a parità di scambi, l'onere totale varia a seconda che il valore aggiunto si concentri nelle prime fasi del ciclo produttivo o, invece, nelle ultime. Nel primo caso, per motivi ovvi, l'onere è maggiore che non nel secondo caso.

Le altre due imposte, invece, sono perequate e si può dire che l'incidenza finale coincide col tasso formale d'imposta senza creare sperequazioni non volute.

e) Influenza sulle concentrazioni industriali :

Da quanto si è ora detto ne deriva la conseguenza che l'imposta plurifase cumulativa costituisce un premio alle industrie concentrate che saltano l'imposizione di taluni passaggi. Infatti se un processo produttivo viene compiuto da una sola impresa mentre in altri casi viene suddiviso tra due o più imprese, l'imposta nel primo caso è minore.

Non sembra fondata la risposta a questa critica che le concentrazioni industriali presentano il vantaggio di consentire una riduzione dei costi od una razionalizzazione della produzione, dal momento che lo stimolo fiscale agisce anche dove tali vantaggi non sussistono, nè ha molto senso l'osservazione che tale imposta ha un peso poco rilevante e non può costituire uno stimolo alla concentrazione industriale, in quanto in molti casi, specie in un mercato competitivo, un'economia di costo anche del 2-3 % può aumentare i profitti in misura apprezzabile.

Vero è che altre norme fiscali possono determinare sollecitazioni opposte, spingendo le imprese a non fondersi anche quando il mercato lo richiederebbe, ma è vero anche che l'imposta in esame può cumulare i suoi effetti con quelli di talune imposte che agiscono nella medesima direzione (p. es. la tassazione dei dividendi percepiti dalle società, in certi casi, può spingere all'integrazione aziendale).

La necessità di evitare questa critica e di porre su di una base d'eguaglianza le imprese integrate rispetto alle altre, ha indotto i legislatori ad adottare diverse soluzioni:

a) si possono stabilire dei tassi di imposta diversi a seconda che si tratti d'impresе integrate e non integrate, o maggiorando il tasso d'imposta a carico delle prime, o riducendo il tasso medesimo a beneficio delle seconde, o tassando, come scambi virtuali, quelli che avvengono in una impresa che riunisce in sé più processi produttivi generalmente separati. A questo principio si ispira la "Omzetbelasting" olandese che colpisce tutti gli scambi interni di una impresa concentrata.

Ma l'accertamento delle condizioni economiche e giuridiche e l'applicazione di fatto di queste discriminazioni dà luogo a difficoltà non agevolmente superabili;

b) si può, al contrario, per evitare artificiose fusioni aziendali d'impresе collegate, considerare come scambi interni, e quindi esenti dall'imposta, quelli che avvengono tra impresе distinte ma in rapporto di dipendenza (società madre e figlia) (Organschaftstheorie tedesca).

L'imposta monofase e quella sul valore aggiunto, invece, sono perfettamente neutrali in quanto l'imposta è sempre proporzionale al prezzo finale, a prescindere dalla lunghezza del ciclo produttivo e da processi di integrazione verticale.

f) Effetti sul commercio internazionale :

Perché i prodotti di un paese non incontrino difficoltà di smercio nel mercato internazionale è necessario che essi vengano esportati al netto delle imposte interne, che, altrimenti, costituendo un costo addizionale intralcerrebbero la concorrenza. A tal fine è necessario procedere alla esenzione dell'imposta nel momento delle esportazioni o al rimborso di quella parte che è stata incorporata nelle fasi precedenti.

E, così, è necessario che i prodotti che provengono dall'estero, esenti da imposte indirette nel paese d'origine, nel momento dell'importazione assolvano un tributo pari a quello che è stato pagato dai prodotti simili ottenuti sul mercato interno.

Solo con queste procedure di rimborso all'esportazione e di tassazione ammesse dagli accordi del GATT, la concorrenza internazionale non viene falsata.

Ma per motivi ovvi, la determinazione dell'incidenza definitiva dell'imposta sul prezzo finale è estremamente complessa in quanto lo stesso

prodotto considerato può esser stato ottenuto in circostanze diverse che hanno dato luogo ad incidenze finali divergenti da caso a caso.

Tale difficoltà di calcolo dà luogo, in modo particolare, ad una serie di inconvenienti nel commercio internazionale nel momento di procedere al rimborso delle imposte sui prodotti esportati o all'applicazione dei diritti compensativi sui prodotti esportati o all'applicazione dei diritti compensativi sui prodotti importati. Per quanto accurati siano i calcoli, essi non possono effettuarsi che per imprese tipo o per larghe medie, che ammettono, di conseguenza, degli scarti in più o in meno, veri e propri premi o oneri addizionali per gli esportatori o gli importatori.

Il sistema in esame non consente molto nell'ambito di un mercato comune, l'abolizione delle barriere fiscali tra i Paesi, partecipanti perché subordina il rimborso ed il conguaglio dell'imposta al passaggio del prodotto dalla frontiera ed il controllo conseguente.

L'imposta monofase, invece, non crea tale distorsione in quanto è sufficiente stabilire l'esenzione per i prodotti esportati per renderli neutrali nel commercio internazionale. E, così per l'imposta sul valore aggiunto l'esenzione dall'imposta delle vendite effettuate all'estero consente per il suo stesso meccanismo, un completo rimborso dell'imposta assolta nelle fasi precedenti conseguendo l'auspicata neutralità.

g) Effetti sullo sviluppo economico :

L'imposta sul valore aggiunto, con detrazione degli impianti (specie se immediati) colpisce esclusivamente i beni di consumo, e non dà luogo ad una doppia imposizione per i beni strumentali (macchine) impiegati nel processo produttivo. L'imposta plurifase cumulativa, infatti, con detta doppia imposizione viene a discriminare contro le imprese od attività più fortemente capitalizzate rispetto a quelle in cui prevale il lavoro. Ed in tal modo, discrimina contro le imprese tecnologicamente più avanzate, creando una remora al processo di sviluppo economico.

Anzi, si può dire di più. L'imposta plurifase cumulativa rimanendo incorporata nel prezzo con un processo di traslazione, deve venir anticipata dall'impresa fino a quando il prodotto viene venduto e pertanto l'impresa deve anticipare al fisco l'imposta incorporata nelle merci tenute nel magazzino e nel valore degli impianti. Una parte del suo capitale pertanto serve per pagare un'imposta che verrà rimborsata solo con la liquidazione dell'impresa.

Invece l'imposta sul valore aggiunto calcolata col metodo della detrazione finanziaria, imposta da imposta, consente a ciascuna impresa, nel caso limite, di recuperare immediatamente (attraverso l'addebito al compratore dell'imposta) l'imposta pagata sugli acquisti, senza costringere l'impresa stessa ad alcuna anticipazione. E, di più, dato che il versamento al Tesoro dell'imposta dovuta (differenza tra le due imposte) avviene a periodi mensili con una tolleranza (di 5 o 10 giorni) nel versamento, l'imposta sul valore aggiunto, riscossa dal compratore, viene trattenuta dall'impresa per un periodo medio di 15 giorni, aumentato di quello relativo alla tolleranza.

Cioè con l'imposta sul valore aggiunto l'impresa riesce ad autofinanziarsi per un ammontare pari all'imposta calcolata sul proprio valore aggiunto per il periodo di imposizione.

Ma per quanto concerne lo sviluppo economico vi è un'altra considerazione che merita svolgere.

Mentre sembra pacifica l'idea ora enunciata per cui l'imposta sul valore aggiunto non discrimina contro le imprese più fortemente capitalizzate, si osserva, invece, che l'imposta discrimina contro le imprese nuove rispetto a quelle vecchie, e contro le imprese in forte sviluppo rispetto a quelle statiche.

Si osserva, infatti, che ove l'imposta sugli investimenti venga detratta nel medesimo periodo d'acquisto degli impianti, nei casi ricordati, tale sistemazione non funziona.

Il metodo della detrazione dell'imposta pagata sugli impianti, è bene ricordarlo, consiste nel detrarre da ogni periodo di liquidazione dell'imposta (p. es. mese) immediatamente l'importo relativo all'impianto. Presupposto perché l'imposta venga rimborsata all'impresa, è che questa venda nello stesso periodo un ammontare di beni di almeno lo stesso valore di quelli acquistati. Sia che si proceda col metodo della detrazione della base dalla base, che con quello dell'imposta dall'imposta. L'impresa nuova inizialmente procede a notevoli spese di investimento, sulla quale gli viene addebitata l'imposta per rivalsa dal fornitore, ma per un periodo più o meno lungo non è in grado di avviare a conclusione i propri processi produttivi e, quindi, non ha delle vendite su cui imputare l'imposta. Ed in tal caso, l'imposta rimane a suo carico.

Lo stesso problema può sorgere, anche, per le imprese vecchie, già esistenti da tempo sul mercato, ma che si trovano in un processo d'intenso

sviluppo, per cui l'incremento degli acquisti dei mezzi di produzione supera il valore delle vendite.

Il caso è più frequente di quanto si possa pensare a prima vista, ove l'impresa non sia sufficientemente grande per poter realizzare un'adeguata rotazione nel rinnovo degli impianti o stia compiendo importanti investimenti.

Ma questo effetto negativo, che potrebbe portare ad un processo cumulativo d'imposta, può venir eliminato agevolmente scegliendo uno dei tre metodi qui riassunti.

a) il primo consiste nel dare il diritto al contribuente in ogni periodo di liquidazione dell'imposta (di solito un mese) di chiedere all'amministrazione finanziaria il rimborso immediato dell'imposta pagata in più. Si avvicina al metodo, caldeggiato da taluno per le imposte sul reddito, di fare obbligo al fisco nel caso in cui l'impresa sia in perdita, di liquidare a favore del contribuente una somma pari al tasso dell'imposta sul reddito calcolato sull'ammontare delle perdite. Il metodo, data la resistenza dell'amministrazione di procedere a rimborsi, considerato anche il fatto che il periodo necessario per procedere materialmente al rimborso è sempre piuttosto lungo, non viene seguito perché non è praticamente attuabile;

b) il secondo consiste nel riportare in avanti l'imposta sugli acquisti non compensata in un periodo, deducendola dall'imposta dovuta nei periodi di liquidazione successivi fino ad una compensazione integrale. Ciò significa che l'impresa deve anticipare all'amministrazione finanziaria l'imposta non dovuta fino a compensazione totale, subendo gli oneri finanziari relativi. Il problema può presentare particolare gravità per le imprese nuove, in cui gli impianti richiedano un periodo di tempo particolarmente lungo di apprestamento prima di esser in grado di produrre e siano notevolmente costosi, e le imprese dinamiche che effettuano investimenti nuovi di notevole consistenza, cioè proprio nel momento in cui le imprese hanno maggiori esigenze di finanziamento;

c) una via intermedia può esser rappresentata dal riporto in avanti dell'imposta fino ad un periodo massimo (per es. dodici mesi). Se entro tale periodo le vendite non consentono una piena compensazione delle imposte pagate sugli acquisti si procede al rimborso. Rispetto al primo metodo elimina una percentuale molto notevole di rimborsi, semplificando il problema amministrativo, e provoca la procedura di rimborso solo ai casi di maggiori dimensioni. Una semplificazione di detto sistema con-

siste nel rilascio da parte dell'amministrazione finanziaria di un buono di rimborso, per l'imposta da essa dovuta, negoziabile, col quale l'impresa potrebbe pagare, col loro consenso, ai propri fornitori l'imposta dovuta sugli acquisti. Questi, a loro volta, verserebbero all'amministrazione finanziaria, nei periodi di liquidazione, invece del denaro contante i detti buoni di rimborso.

h) Problemi di equità fiscale :

L'imposta si può ritenere equa quando riesce a modellare l'onere che incide sul consumatore finale a seconda della natura del suo reddito (discriminazione qualitativa), problema che non assume caratteri particolari di rilievo in questa sede, dell'entità, del reddito percepito dal soggetto (discriminazione quantitativa) e della situazione personale del contribuente stesso (personalizzazione dell'imposta).

Supponendo una traslazione piena in avanti dell'imposta, si è già visto che l'equità viene meno per l'imposta plurifase cumulativa in quanto l'onere fiscale globale che si ripercuote sul prezzo pagato dal consumatore si deforma, rispetto al tasso del l'imposta in funzione del numero di fasi in cui si suddivide il processo produttivo, dell'eventuale integrazione industriale, e del modo di formarsi il valore aggiunto. L'onere pagato, a differenza delle altre modalità d'imposta, è funzione delle caratteristiche produttive e distributive del bene.

Ma anche per le altre forme d'imposizione (quella monofase e quella sul valore aggiunto) l'imposta sulle vendite, concepita come un'imposizione generale sui redditi consumati, si comporta rispetto al reddito complessivo, sia pure in misura ed entro limiti non agevolamento identificabili, come un'imposta regressiva. Queste considerazioni generalmente accolte sembrano ovvie se si suppone — malgrado alcune recenti formulazioni contrarie, che per quanto autorevoli non sembrano convincenti —, che la parte di reddito conseguito dalle famiglie destinato all'acquisto di beni di consumo diminuisce con l'aumentare del reddito stesso.

Da questo punto di vista, è da ritenersi che l'imposta generale ed uniforme su tutti i consumi, a prescindere da eventuali possibili integrazioni di altri tributi, non è conforme alle finalità generalmente accettate sul piano dell'equità dalle politiche finanziarie dei vari Stati. Nel quadro di un sistema tributario, ciò non porta necessariamente alla condanna di questa imposta in quanto ad essa si può ancora affidare il compito di assicurare una cospicua parte del gettito fiscale, ma a condizione che nel sistema tributario sussistano altri tributi a carattere progressivo (im-

posta generale sul reddito, imposta ordinaria sul patrimonio, imposta sulle successioni) che compensano questa distribuzione. Naturalmente, il peso comparato nel gettito di questi tributi deve essere tale da darci la distribuzione dell'imposta ritenuta ottima.

Tuttavia se si vuol rendere progressiva l'imposta sulle vendite il problema può venir risolto anche nell'ambito dell'imposta stessa, manovrando i tassi dell'imposta.

Supponendo, infatti, di avere a propria disposizione adeguate statistiche dei consumi sulla base di un congruo numero di bilanci familiari sufficientemente dettagliati per diversi livelli di reddito, su questa base si potrà, per ciascuna spesa, identificare un indice di elasticità di questo consumo rispetto al reddito familiare. E, di conseguenza, si dovrà congegnare un'imposta sui consumi che a fianco di una serie di esenzioni preveda tassi opportunamente discriminati in modo che la risultante consenta di ottenere, rispetto al reddito guadagnato, un'imposta proporzionale o progressiva nel suo complesso.

Ciò significa che l'imposta sui consumi per essere progressiva va applicata, per i vari beni finali, con tassi discriminati ed accogliendo talune esenzioni, e non più su una base generale ed uniforme.

Ove, però, si segua la tecnica delle aliquote differenziate la scelta del tipo d'imposizione non è più indifferente ma è condizionata.

Lo strumento che si adatta a queste esigenze con minore difficoltà e con un minimo di complicazioni amministrative è l'imposta monofase che colpisce la merce nello stadio precedente al dettaglio (tipo Purchase Tax inglese) cioè sull'ultimo produttore o sul grossista. E ciò perché il commerciante al dettaglio si presta male a controlli fiscali, non solo del volume complessivo delle vendite ma a maggior ragione della suddivisione di tali vendite a seconda del tipo della merce venduta per applicarvi il tasso previsto dalla legge d'imposta.

Le altre due forme d'imposizione (l'imposta plurifase cumulativa sul valore pieno e l'imposta plurifase non cumulativa sul valore aggiunto) sono meno idonee ad assolvere al compito della discriminazione quantitativa.

Da questo punto di vista, l'imposta plurifase cumulativa sul valore pieno è la meno idonea. Infatti la discriminazione dei tassi ai fini che ci interessano ha rilevanza solo se viene applicata sui beni finali acquistati dai consumatori. Se invece discrimina l'imposta per i beni che vengono reimpiegati in un ciclo produttivo la discriminazione fiscale si riverba su, tutti i prodotti ottenuti con l'impiego di questi beni, anche su quelli ai quali si vuol applicare eventualmente un altro tasso. Ed allora se per di-

seriminare il tasso è necessario identificare i beni finali, per separarli da tutti gli altri che rientrano nel ciclo produttivo, per questo fatto sostanzialmente l'imposta plurifase cumulativa sull'ultimo stadio, cambia natura. Per questa parte cessa di essere un'imposta plurifase cumulativa e diviene un'imposta monofase, anche se formalmente assume la veste di una sovrimposta (positiva o negativa) a quella cumulativa.

Le stesse considerazioni si possono fare anche per l'imposta sul valore aggiunto. Ma per questa forma di imposizione vi sono delle difficoltà aggiuntive, come è dimostrato dalla esperienza francese, se in questa imposta si introducono esenzioni limitate a certi beni e tassi maggiorati o ridotti rispetto al tasso normale per taluni beni. Dato il metodo di determinazione dell'ammontare dell'imposta in base a contabilità, si vengono ad introdurre notevoli complicazioni nell'amministrazione del tributo.

Tuttavia, si può immaginare, per risolvere il problema che ci interessa, un'imposta sul valore aggiunto con tasso uniforme che, però, sia discriminato solo nell'ultima fase (cessione dall'ultimo produttore o dal grossista al dettagliante o al consumatore). Le difficoltà d'applicazione, in tal modo, si riducono per il minor numero di contribuenti chiamati ad applicare i tassi discriminati.

A differenza dell'imposta monofase e di quella cumulativa non vi è pericolo di doppie imposizioni, nel caso in cui il bene anziché venir acquistato dal consumatore finale, venga acquistato da un'impresa per esser immesso ulteriormente nel ciclo produttivo. In tal caso, infatti, l'imposta sulle merci acquistate viene rimborsata all'impresa che le acquista, nel momento della rivendita.

*

**

Sembra giunto il momento di concludere. E la conclusione, dopo un esame così lungo, può essere rapida.

L'imposta sulle vendite in questo mezzo secolo di vita ha subito una costante evoluzione verso forme tecniche sempre migliori e sempre meno distorsive per l'economia. Tra queste varie modalità l'imposta sul valore aggiunto, col metodo della detrazione dell'imposta dall'imposta e della detrazione immediata dell'imposta pagata sugli impianti, si colloca come quella più conforme alle esigenze dello sviluppo economico e della realizzazione di un mercato comune considerato come un mercato interno senza barriere fiscali e senza controlli alla frontiera. E ciò malgrado alcune complicazioni contabili, per i contribuenti, che essa implica.

Per queste sue caratteristiche tale modalità è stata prescelta come quella suscettibile di fornire il modello della imposizione sulle vendite

della Comunità Economica Europea in base agli articoli 95 e 99 del Trattato di Roma.

L'imposta tratteggiata nelle due direttive comunitarie dell'11 aprile 1967, non realizza ancora quello che è considerato uno strumento necessario per arrivare ad una eliminazione delle barriere fiscali: il principio della tassazione nel paese di origine. Per ora armonizzando la struttura dell'imposta nei sei paesi, ma lasciando libero ciascuno di essi stabilire il tasso che ritiene più opportuno, si conserva il principio della tassazione nel paese di destinazione. Il che implica una politica di compensazione nel momento in cui la merce oltrepassa la frontiera: rimborsi all'esportazione e diritti di conguaglio all'importazione. Ma, oltre che aver eliminato le distorsioni create dalle difficoltà dell'imposta incorporata nel prezzo, si è segnata una tappa importante per sopprimere le barriere fiscali. Meta che si potrà raggiungere il giorno in cui si potranno unificare i tassi dell'imposta nei sei Paesi.

Meta che a sua volta presuppone la soluzione di altri problemi non meno gravi, data la grande importanza che ha il gettito di questa imposta nei bilanci dei sei Paesi. E tra queste una maggiore unificazione su base politica della Comunità, che consenta di attuare entro certi limiti una finanza federale. Senza della quale, dietro la diversità di livello pro capite e della conformazione dei gusti dei consumatori, non si può arrivare ad uniformare le imposte ed i tassi senza creare degli squilibri dei bilanci pubblici che il tempo rilevarebbe insanabili.

Ma una cosa sembra certa. Dal 1 gennaio 1970, per la prima volta nella storia dell'Europa occidentale, sei Paesi uniformeranno la struttura di uno dei tributi più importanti. Che, considerato l'avviamento del mercato comune per i prodotti agricoli, rappresenta senza dubbio un indice molto evidente e molto significativo della volontà, anche politica, della Europa di trovare una propria unità, malgrado le nuvole che si presentano al suo orizzonte, ma che sul piano storico non potranno non venir eliminate, sia pure tra molte resistenze e difficoltà.

Sul piano storico, l'Europa occidentale comincia a porre le prime fondamenta solide per una sua nuova vita e per un nuovo posto in un mondo dove in piccoli paesi e le minori comunità sono destinate ad avere una vita sempre più difficile politicamente ed economicamente, per la forza delle due maggiori potenze non più mondiali, ma spaziali.

KATMA DEĞER VERGİSİ*

Dr. Cesare COSCIANI
Roma Üniversitesinde Ordinaryüs Profesör

Katma Değer Vergisi'nin ilk ortaya çıkışı Birinci Dünya Harbi devresine rastlar. Başlangıçta harp masraflarını karşılamak için konulan satış vergileri 1916 dan 1923'e kadar olan devrede damga resmi veya lüks vergisi olarak genelleştirilip % 1 ilâ % 2 gibi nispeten mutedil bir oranda bütün mal satışlarına teşmil edilmişti. Vergi böylece bütün mal tüketimini içine alan genel bir nitelik kazanmıştı.

Daha sonra büyük ekonomik kriz yüzünden meydana gelen işsizliğin önüne geçmek gayesiyle Hükümetler bayındırlık işlerine hız verdiler. Ancak, bayındırlık programlarının finansmanı için de yeni kaynakların bulunması gerekti. Böylece satışların vergilendirilmesi sistemi 1931 den itibaren o zamana kadar bunu denememiş olan ülkelerde de uygulamaya başlandı, satış vergilerini daha önceden uygulamaya başlamış olan ülkelerde ise nispetlerin artırılması yolu tutuldu.

Satış vergileri uygulamasının gelişmesi ve bu alanda bazı değişikliklerin ortaya çıkmasında üçüncü bir safha, İkinci Dünya Harbi ve özellikle 1940 - 41 yıllarına rastlar. Bu devrede, meselâ İtalya gibi bazı ülkeler vergiyi o zamana kadar istisna edilen bazı hizmetlere de teşmil etmişler, uzun tereddüd devreleri geçiren diğer bazı ülkeler ise, İngiltere'nin "Purchase Tax" örneği ile yaptığı gibi satış vergisini yeni şekillerde kabul ve uygulamaya başlamışlardır.

Son zamanlarda ise verginin teknik yapısında değişiklikler konusunda yeni bazı yönelimler görülmektedir. Tam değer üzerinden yayılı muamele vergisi şeklinin terkedilerek, son tüketiciye imkân dahilindeki en yakın bir safhada ve bir defada vergilendirme (toplu muamele vergisi) veya eklenen değer vergilendirilmesi (katma değer vergisi) verginin teknik yapısında meydana gelen en son değişiklikleri teşkil etmektedir.

*) 10 Nisan 1968 de İstanbul Üniversitesi Maliye Enstitüsünde verilen konferans.

Bu değişiklikleri teşvik eden sebeplerin başında, gümrük vergilerinin hafifletilmesi veya gümrüklerin tamamen kaldırılması ve mamullerin uluslararası değişimini kısıtlayan diğer bağların ortadan yavaş yavaş kalkması ile yeni pazarların açılması ve ülkeler arasında ticaretin serbestleştirilmesi gelmektedir. Öte yandan, Avrupa Ekonomik Topluluğu Komisyonu'nun ve daha dar ölçüde Avrupa Serbest Mübadele Bölgesine dahil Yedirler'in (EFTA) incelemeleri ve Roma Anlaşması'nın kelimelerinden ziyade taşıdığı anlamın göz önünde tutulması sonucu Topluluk bir direktif projesi hazırlamıştır. Buna göre, Topluluk üyesi ülkelerde yayılı muamele vergileri kaldırılarak yerine katma değer vergisi konulacak ve muhtemelen ve bazı hallerde bu vergi tek bir vergi ile entegre edilecektir.

Reform çabaları ile birlikte ortaya çıkan uzun tartışmalar ve reformla ilgili kanun tasarılarının onaylanması işlemlerinin uzunluğundan da anlaşılacağı gibi bu değişiklikler her zaman için kolaylıkla mümkün olamamaktadır. Bazı mahzurlar, tartışmalar sırasında hakikatte olduklarından daha büyük görünmektedir. Vergi oranının yüksek olması, kümülatif sisteme has mahzurlar ve bozucu etkileri meydana çıkarmaktadır. Halbuki, vergi oranı mutedil kaldığı müddetçe bu mahzurlar gizli kalabilmektedir. Diğerleri arasında, *dikeylemesine entegre bir üretim vetiresine* sahip oldukları için daha çok teşvik görenler karşısında entegre olmamış küçük teşebbüslerin çıkarları, yayılı muamele vergilerinin fiyatlar üzerine nihaî yansımasındaki dengesizlikler yüzünden vergilemede adalete sebepleri ve yeni sistemde yatırımları ve ihracatı teşvik edici hususlar gören müteşebbislerin desteği sayılabilir.

Bu kısa temastan da anlaşılacağı gibi, eski satış vergisi şimdiki kadar görülen ve vergi yükünün artması ile daha belirli bir hal alan ekonomik mahzurların önüne geçebilmek için teknik anlamda daha modern şekillere doğru oluşmak yönelimindedir.

Nitekim genel satış vergisi üç değişik şekilde görülmektedir :

- Tam değer üzerinden alınan yayılı muamele vergisi (ilk ve bugün halen hâkim olan şekil)
- Toplu muamele vergisi
- Katma değer vergisi.

Bunlardan yayılı muamele vergisi, genellikle % 2 - 4 arasında değişen mutedil bir oranda, bir teşebbüsün bütün satışları ve bazı hallerde hizmet edimlerinin karşılıkları üzerinden alınmaktadır.

Vergilendirilen malın üretim ve dağıtım dönemini meydana getiren bütün teşebbüsler tarafından ve vergi konusu mal veya hizmetin her el değiştirmesinde ödendiği için bu yıl tip vergiye çok safhalı denilmektedir. Malın el değiştirmesi sırasında vergi tüm satış fiyatı üzerinden ve hiç bir indirimde bulunmadan hesap edildiğinden vergi tam değer üzerinden alınmaktadır. Ayrıca bir teşebbüsün diğer bir teşebbüse devrettiği malın önceden, yani satın alındığı sırada vergi borcunu ödemiş kısmının bu nihaî devir sırasında tekrar vergilendirilmesi kümülâtif bir nitelik arz etmektedir. Bu husus açık bir şekilde mükerrer vergilemeye sebep olmaktadır.

Toplu muamele vergisi ise, mal veya hizmetin üretim vetiresinin tek bir safhasında ve üretimin tüm değeri üzerinden alınmaktadır. Verginin saf şekli, malın nihaî tüketici tarafından satın alındığı safhada, yani, genellikle perakende satış safhasında vergilendirilmesidir. Ancak, perakendeci müteşebbislerin ufak çapta ve çok sayıda olmaları dolayısıyla vergi mükellefiyetlerinin etkili bir şekilde denetlenmesi imkânı olmadığından vergileme safhası ekseriya toptancıya doğru bir önceki safhaya alınmaktadır.

Bu muhtelif vergileme şekilleri karşısında tam değer üzerinden alınan yayılı muamele vergisi tipinin yavaş yavaş terkedilerek toplu muamele vergisi tipine doğru gidildiği görülmüştür. Son zamanlarda ise, uygulama alanında bazı kısıtlamalarla karşılaşılrsa bile, vergileme tekniğinde kayda değer bir gelişme teşkil eden katma değer vergisinin diğer iki vergileme şekline daha fazla tercih edildiği görülmektedir.

Şimdilik katma değer vergisinin yayılı ve toplu muamele vergileri karşısında ne gibi üstün vasıfları olduğunu izaha çalışalım.

Bunun için bu tip verginin özelliklerini daha yakından aydınlatmak gerekli görünmektedir.

Katma değer vergisinin amacı tüm milli hâsılayı vergilendirmektir. Dolayısıyla bu vergi ile atlama veya mükerrer vergilemeye meydan verilmeyen bütün tüketimin vergilendirilebilmesi amacı güdülmektedir. Esas olarak muhtelif teknik yollardan her bir teşebbüsün mal ve hizmet üretimine olan katkısı vergilendirilmektedir. Böylece son tüketici tarafından satın alınan malın fiyatı verginin kanunî oranına eşit bir vergi borcunu ödemiş olarak teşekkül etmektedir.

Katma değer vergisi uygulamasında muhtelif teknik yollar izlenebilir. Uygulama metodlarındaki bu farklılıkların sebepleri verginin farklı

şekillerde anlaşılması değil de kanun yapıcının vergiden elde edilmek istenen hâsılat ile ilgili özel endişeleri, iktisat politikası, oportünite veya vergi adaleti ile ilgili düşünceleri olabilir. Bütün bu gerçeklerle kanun yapıcı vergi matrahını net üretim olmayan elemanları da içine alabilecek şekilde genişletmek veya bazı sektörlerle muafiyet tanımak suretiyle vergileme sahasını daraltmak veya ekonomik ve istatistik bakımdan katma değer kavramı ile sıkı sıkıya uyuşmayan özel hesaplama metodları uygulamak yolunu tutabilir.

Katma değer vergisinin esas olarak iki tipi mevcuttur : Toplama yolu ile vergi (ki buna gelir tipi vergi de denmektedir) ve çıkartma yolu ile vergi (ki buna tüketim tipi vergi de denmektedir).

a) Toplama yolu ile hesaplanan katma değer vergisi

Toplama yolu ile hesaplanan katma değer vergisinde matrah teşebbüsün muhtelif üretim faktörlerine kattığı ve herbir mükellefin katma değerini teşkil eden ücret, faiz, kâr ve rantın toplamından elde edilmektedir. Yani, matrah bir teşebbüsün başka teşebbüslerden satın aldığı mamullere imalât dönemindeki katkısı olmaktadır. Tabiatıyla mükerrer vergilemeyi önlemek için bir teşebbüs tarafından yapılan ödemeler toplamından aynı teşebbüsün topladığı ve diğer teşebbüslerden gelen (ailelerden gelenler hariç) meblâğın indirilmesi gerekmektedir. Böylece millî çapta global matrah üretim faktörleri gelirlerinin tümünden elde edilmektedir.

Bu verginin fiilen üstün vafı, gelirlerin hakiki ve tesirli bir şekilde vergilendirildiği ülkelerde, vasıtasız vergiler için yapılmış olan tarhiyatın gerekli bazı düzeltmelerle de olsa (örneğin vergiden muaf gelirlere ait rakamları da katarak) verginin hesaplanmasında esas teşkil edebilmesidir.

b) Çıkartma yolu ile hesaplanan katma değer vergisi

Bu şekilde, katma değer, millî gelirin hesaplanması için tutulan istatistiklerden faydalanılarak hesaplanması mümkün olmaktadır.

Bu ikinci şekilde daha saf bir sistem olan gerçek üretimin matrah olarak alınması veya verginin malî matrah üzerinden hesaplanmasına göre iki farklı usul arasında bir seçim yapılabilmektedir.

aa) *Matrahın gerçek üretim olması hali :*

Bu halde, satılması veya ileri bir tarihte satılmak üzere depolarda muhafaza edilmesine bakılmaksızın, her bir teşebbüsün bir sene içinde elde ettiği üretimden, başka teşebbüslerden satın aldığı fakat aynı yıl içinde üretim devresinde kullandığı mal, mamul ve yardımcı maddeler için yaptığı masraflar toplamı ile uzun vadeli masrafların, yani sabit tesis amortismanlarının örnek olarak alınan yılın üretimine ait hisselerinin çıkartılması ile matrah bulunmaktadır. Buna göre depo stoklarındaki değişiklikler o senenin katma değerini teşkil edecek olumlu veya olumsuz eleman olarak hesaba katılmamaktadır.

bb) *Malî matrah hali :*

Bu halde, örnek olarak alınan yıl veya bir önceki yıl üretiminin satışından elde edilen meblâğdan bütün satın almalar için ödenen miktar indirilmektedir. Yani, vergi matrahını teşkil eden katma değer belirli bir devrede gerçekleştirilen satışlardan aynı devre içinde satın alınan mal ve mamullerin çıkarılması ile bulunmaktadır. Satılan malların o yılın üretimi olması veya daha önceden imal edilerek depolarda stok edilenlerin satışa çıkarılmış bulunması hesaba katılmadığı gibi satın alınan mal ve mamullerin de üretim dönemine sokulmayıp üretim için ileri stokları arttırmada kullanılmasının da bir önemi yoktur.

İki metod arasındaki fark, birinci halde vergi teşebbüsün depo stoklarının üzerinde kalmaktadır. Üretim için ileri stoklar, yani ham madde ve satın alınan yarı mamul maddeler üretim dönemine sokuluncaya kadar diğer teşebbüsler tarafından ödenmiş bulunan vergiyi katma değer için ödenecek vergiden indirememektedirler. Geri stoklar, yani üretim dönemi sona eren fakat satılmamış olan mal stokları ise, satılincaya kadar katma değer için ödenecek vergiden indirilmemesi gereken vergiden kurtulamamaktadırlar. Malî matrah metodunun uygulanması halinde ise satın alınan malların ödemiş olduğu vergi satılan malların ödeyeceği vergiden düşüldüğü, satın alınan bir mal teşebbüse girdiği anda yapılan bir satışın vergi borcunu karşıladığı için stoklar vergiden muaf kalmaktadır.

Gerçek üretim matrahı üzerinden indirim halinde üretilen beher cins tam ve yarı mamulün miktarını tespit için üretim dönemini büyük bir dikkatle izlemek gerektiğinden bu metodun uygulanması güçtür. Yani teşebbüslerin düzenli bir şekilde sanayi muhasebesi kayıtları tutmalarını gerektirmektedir.

Diğer taraftan malî matrah üzerinden indirim metodunun uygulanmasının sağladığı bir avantaj teşebbüslerin stokta tuttukları mallar için Devlete vergi ödemek zorunda olmamaları, dolayısıyla kendi kendilerini finansman imkânlarının kısıtlanmamasıdır. Teşebbüsler stoklar için ödeyecekleri vergi miktarı tutarındaki fonları üretim amaçlarına tahsis edebilmektedirler.

Uzun vadeli yatırımlara gelince, bu konuda üç imkân mevcuttur:

a) Katma değer vergisinin Fransa'da ilk uygulanan şeklinde olduğu gibi vergi tesisler dahil olarak hesaplanabilir, başka bir deyimle uzun vadeli mallar için yapılan harcamaların indirilmesi yasaklanabilir. Bu halde uzun vadeli mallar mükerreren vergilendirilmiş olmaktadır.

b) Başka bir yol her sene için, yapılan satışlardan, satılan malların satın alınması için ödenen toplam değer değil de, nisbî amortisman hissesinin indirilmesi, yani verginin amortismanlar çıkarıldıktan sonra net olarak hesaplanmasıdır.

c) Üçüncü bir yol verginin tesis masrafları çıkarıldıktan sonra net olarak hesaplanmasıdır. Bu takdirde masrafların gerçek maliyetin (parasal maliyet) karşılandığı senenin masrafı olarak gösterilmesi prensibine uyulmuş olur ve tüm masraflar gerçekten karşılandıkları senenin vergisinden indirilir.

Genellikle bu üçüncü yol izlenmektedir. Bu suretle teşebbüslerin malî yükümlülükleri asgarîye inerek vergi daha saf ve tarafsız (nötr) bir hal almaktadır. Depo stokları vergiden muaf olduğu gibi mevcut tesisler de vergi ödememektedir.

Fakat bununla bütün meseleler halledilmiş olmamaktadır. Ortaya verginin hesaplama metodları ile ilgili başka meseleler de çıkmaktadır. Verginin hesaplanmasında uygulanabilecek iki metoddan biri matrahın matrahtan indirilmesi, diğeri ise, verginin vergiye indirilmesidir. Başka bir ifade ile verginin hesaplanmasında verginin matrahı olan satışlardan satın almalar düşülerek elde edilen rakkam esas alınabilir veya malların satıldığı sırada ödenen vergiden satın alındıkları sırada ödenmiş olan vergi çıkarılarak aradaki fark esas vergi borcu olarak hesaplanır. Vergi muafiyetleri veya değişik oranlı vergilerin olmadığı bir halde ise bu iki sistem tek bir sistem haline gelmektedir. Bazı dönemlere veya sektörlerle düşük oranlı vergi ve muafiyet gibi kolaylıklar tanındığı hallerde ise birinci sistemin uygulanması ile muafiyet veya vergi indirimi ondan isti-

fade eden sektörde konsolide olmaktadır. İkinci metodun uygulanması halinde ise indirim veya muafiyetten bir ilerki safhada faydalanılmaktadır.

Buraya kadar nakledilen çeşitli şekil ve imkânlardan bazıları üzerinde durabilmek ve o yönde incelemeye devam edebilmek için şurasını belirtelim ki, katma değer vergisini ilk ortaya koyan ülke olan Fransa ve son olarak Avrupa Ekonomik Topluluğu, verginin uygulanmasında şu esasları kabul etmişlerdir :

- a) Mali indirim metodu
- b) Verginin vergiden çıkarılması
- c) Tesisler üzerindeki verginin tesislerin satın alındığı dönemde indirilmesi (derhal indirim).

Bu arada bilindiği üzere 14 Nisan 1967 tarihinde çıkan 41 sayılı Avrupa Ekonomik Topluluğu Resmî Gazetesi'nde yayınlanan Avrupa Ekonomik Topluluğu Komisyonu direktifleriyle Topluluk üyesi ülkeler Almanya, Belkiça, Fransa, Hollanda, İtalya ve Luxsemburg'un 1 Ocak 1970 tarihine kadar katma değer vergisini uygulamaya başlamaları mecburiyeti konulmuştur.

Şimdi akla şöyle bir soru gelebilir : Satış vergilerinde yukarıda özellikleri belirtilen katma değer vergisine doğru bu evrimin sebebi nedir?

Gerek ilmi tartışmalar ve gerekse çeşitli inceleme kurullarının sahne olduğu sayısız müzakerelerden çıkan sonuç bu şekliyle katma değer vergisinin seçimini hazırlayan sebeplerin fiskal olmaktan ziyade, âdil ve ekonomik bakımdan tesirli bir vergileme şekli bulma ihtiyacı olduğudur.

Nitekim, diğer vergileme şekilleri karşısında katma değer vergisinin uygulanmasından doğacak olumlu olumsuz hususlar şu şekilde özetlenebilir.

a) Vergi uygulamasında basitlik bakımından :

Bu konuda en az uygulama güçlükleri arzedenin tam değer üzerinden yayılı muamele vergisi olduğu söylenebilir. Nitekim, vergi oranı yeknesak, muafiyetsiz genel bir vergilemede bütün mübadeleler vergilendirildiğinden yayılı muamele vergisinin hukukî tanımı ve vergi konusu madenin tespitinde kayda değer yorumlama güçlükleri ile karşılaşılmamaktadır. Vergi malın tam değeri (satış fiyatı) üzerine uygulanacağından matrahın tespiti dahi hiç bir güçlük arzetmemektedir.

Verginin tahsili de güç bir takım hesaplamaları gerektirmemekte ve çok basitleştirilebilmektedir. Örneğin, bu iş faturaların üzerine özel damga pulları yapıştirılarak yapılabildiği gibi, İtalyan sisteminde olduğu gibi vergi tutarı doğrudan doğruya Hazineye yatırılarak alınan makbuzun tarih ve numarası verginin ilgili olduğu fatura üzerine kaydedilebilir.

Toplu muamele vergisinde ise oran vergilendirilen malın niteliğine göre diskriminasyonlar arzettiğinden dahil oldukları kategorinin tesbiti bakımından şüphe veya tereddütlere sebep olabilecek bazı mallara uygulanacak vergi oranı güçlükler doğurabilmektedir.

Katma değer vergisine gelince uygulamada en ziyade güçlükler sebepleri olan muhakkak ki bu vergidir. Nitekim, yayılı muamele vergisi olsun, toplu muamele vergisi olsun her bir satış muamelesi için ayrı ayrı ödenemedikleri ve bu ödemeler ilgili faturalarda gösterilebildiği halde katma değer vergisinin uygulanabilmesi için muhakkak surette muhasebe kayıtlarına ihtiyaç vardır. Nitekim, her teşebbüs genellikle birer aylık aralıklarla vergi borcunu ödemektedir. Bunun için de beher devre satışları (veya satılan malların ödediği vergi) ile aynı devredeki satın almalar (veya satın alınan malların ödediği vergi) arasındaki fark hesaplanmakta ve vergi bu fark üzerinden ödenmektedir. Oysa ki, her teşebbüsün düzenli ve yeteri derecede güvenilir vergi muhasebesi kayıtlarına sahip olduğu söylenemez. Öte yandan bu tip bir muhasebe kaydı gerçekten tutulduğu takdirde gelir vergisinin hesaplanması için de çok faydalı bir vasıta olmaktadır. Zira satışların ve satın almaların hacmi işletme geliri, brüt kâr ve satın alma maliyetlerinin hesaplanmasında çok önemli iki eleman teşkil etmektedir.

Katma değer vergisi özellikle gerçek üretim matrahı üzerinden tarh edildiği takdirde daha başka güçlükler de göstermektedir. Satışlar sırasında ödenen verginin değerinden satın almaların toplamı veya ilgili vergi kısmını indirmek gerektiğinden bu indirilecek kısım hususunda bir mesele ortaya çıkmaktadır : Acaba geniş anlamı ile maddî ve gayri maddî bütün malların satın alınması mı, bu geniş anlamda maddî ve gayri maddî mallardan bazılarının satın alınması mı, yoksa sadece bazı malların satın alınması mı indirilecektir? Faydaları birden fazla yıla bölünen mal ve hizmetlerde ise maliyet veya fiyatlarının tüm olarak masrafın yapıldığı yıl indirilmesi veya bu tip mal ve hizmetler tükendikçe her sene için bir miktarın mı (amortisman hissesi) indirilmesi gerekmektedir. Ayrıca stok değişikliklerinin hesaplanıp hesaplanmaması dolayısıyla depoların kontrol gerekliliği meselesi de ortaya çıkmaktadır.

Fransız denemesinin göstermiş olduğu gibi bazı sektörlere muafiyetler tanınması, özel rejimlerin ihdası veya farklı oranlar uygulanması halinde katma değer vergisi daha kompleks bir hal almaktadır. Zira bu takdirde tutulacak muhasebe kayıtlarının daha etraflı ve ayrıntılı olması gerekmekte bu da bir çok güçlükler doğurmaktadır.

b) Vergi kaçakçılığına değişik etkileri bakımından :

Yayıllı muamele vergisinde matrah çok geniş olduğundan (teşebbüsün bütün satışların brüt hacmi) % 2 ilâ 4 gibi çok az bir oranda uygulanması halinde dahi belirli bir hâsılat temin edilebilmektedir. Böylece vergi kaçakçılığına teşvik edici hususu asgarî halde kalabilmektedir. Öte yandan, bütün teşebbüsler vergiye tâbi olduğundan mükelleflerin sayısı çok yüksektir. Dolayısıyla, malî kontrol çok sayıda mükellef arasında dağılmakta, kontrol edenlerle edilenler arasındaki nisbet artarak tesir azalmaktadır. Bununla beraber, alıcılar ve satıcılar ve satışların miktarı ile satın aldıklarının miktarı belirlenebildiğinden modern mekanografik sistemlerle faturaların karşılaştırılması merkezde kaçakçılık kontrolünün kuvvetlendirilmesini mümkün kılmaktadır.

Toplu muamele vergisinin ise aynı hâsılatı elde edebilmesi için oranının çok daha yüksek olması, meselâ yayıllı muamele vergisine nazaran 3 misli, gerekmektedir. Bunun da kaçakçılığa teşvik bakımından etkisi büyük olmaktadır. Denetlenecek mükellef sayısının büyük ölçüde azaldığı doğru olmakla beraber, üretim zincirini izleme imkânı olmadığından mükelleflerin satışlarını denetleyecek teknik vasıtalar da azalmaktadır. Dolayısıyla, bütün bu hususlar göz önünde bulundurulduğunda toplu muamele vergisinden kaçma imkânlarının diğer vergilere oranla daha fazla olduğu söylenebilir.

Katma değer vergisinin kanunî oranı yayıllı muamele vergisinden daha yüksek, yaklaşık olarak toplu muamele vergisinininkine eşittir. Fakat vergi satın almalar ile satışlar arasındaki fark üzerinden uygulandığında verginin mükellef üzerine hakiki yansımaları kanunî yansımalarından daha az olmaktadır. Ortalama olarak yayıllı muamele vergisinin oranına yaklaşılmaktadır. Öte yandan mükellefler arasında menfaat birliği olmaması da kaçakçılığı önleyici bir etki yaratmaktadır. Şu anlamda ki, her müteşebbisin çıkarı vergiden indireceği miktarı azamiye yükseltmek için bütün satın almalarını göstermek, dolayısıyla muhasebe kayıtlarına işlemek olmaktadır. Bu da faturasız satın alma yönelimini azaltmaktadır.

c) Vergi yükünün olduğundan daha az hissettirilmesi bakımından :

Bazı hallerde gerçeklerin yanlış bir şekilde gösterilmesi ile psikolojik açıdan hakiki vergi yükünün olduğundan daha azmış gibi gösterilmesi olayına rastlanmaktadır. Bu konuda en başarılı olabilen vergi tipi yayılı muamele vergisidir. Zira bir malı satın alan, o malın daha önceki değişim safhalarında ödediği ve fiyatına dahil olan vergiyi sezmemektedir.

Gerçek vergi yükünün daha az gösterilmesi bakımından katma değer vergisi de elverişlidir. Bir malı satın alan ve o mal üzerindeki vergiyi ödeyen mükellef ödediği bu miktarın malı sattığı zaman alıcı tarafından ödenecek vergiden düşürüleceğini bildiğinden, bu ona bir yük olarak gözükmemektedir.

Toplu muamele vergisinde ise, tek mükellef malın ödeyeceği vergi miktarını bütün olarak gördüğünden vergi yükünün daha az hissettirilmesi imkânı büyük ölçüde azalmaktadır.

Yukarıda konusu edilen çözüm yollarının bazılarında gerçekleştirilecek iktisadî mahiyette bozucu etkiler bakımından ayrılıklar ise daha esaslı görünmektedir.

Esas açısından toplu muamele vergisi ve katma değer vergisi muhakkak ki tarafsız (nötr), hiç olmazsa yayılı muamele vergisinden daha tarafsızdır.

d) Vergi yansımalarının farklılığı bakımından :

İleriye doğru tam bir yansıma hali tasavvur edecek olursak yayılı muamele vergisi nihai fiyata oranla çok gayri âdil olarak ortaya çıkmaktadır. Nitekim, bütün diğer şartları eşit farzederek fiyata dahil olan global vergi yükü bir maddenin üretim dönemini tamamlamak için konu olduğu değişimlerin sayısına bağlı kalmaktadır. Kaldı ki, değişim sayısı eşit olsa dahi toplam vergi yükü eklenen değerlerin üretim döneminin ilk devrelerinde veya son safhalarında toplanmış olup olmaması ile ilgili olarak da değişmektedir. Bilinen sebeplerden dolayı birinci halde vergi yükü ikincisine oranla daha fazla olmaktadır.

Diğer iki tip vergide ise, malın konu olduğu değişimlerin sayısı veya zamanı önemli olmayıp arzu edilmeyen gayri âdil durumların ortaya çıkmadığı ve nihai yansımaların verginin kanunî oranına eşit kaldığı söylenebilir.

e) Sanayi temerküzlerine etkileri bakımından :

Biraz önce yazılandan çıkan sonuç yayılı muamele vergisinin üretim döneminin bazı safhalarındaki vergilendirmeden muaf kalan temerküz etmiş sanayiler için bir prim teşkil ettiğiğidir. Nitekim, bir teşebbüs bütün üretim vetiresini tek başına tamamlayabiliyorsa ösedığı vergi üretim vetiresi iki veya daha fazla teşebbüs tarafından tamamlanan mal için ödemenden daha azdır.

Sanayi temerküzlerinin maliyetin azalması veya üretimin daha rasyonel bir hale gelmesi gibi bir avantaj temin ettiklerini cevap olarak ileri sürmek bu tenkide doğru bir karşılık teşkil etmemektedir. Çünkü, yukarıda belirtilen verginin teşvik edici etkisi bu avantajların sağlanmadığı hallerde de kendini göstermektedir. Öte yandan bu verginin çok hafif bir yük teşkil ettiği dolayısıyla sanayi temerküzlerini teşvik edici bir etkisi olmayacağı görüşü de büyük bir anlam taşımamaktadır. Zira, bir çok hallerde, özellikle bir rekabet piyasasında % 2 ilâ 3 oranında da olsa maliyette bir tasarruf kârı önemli ölçüde arttırabilir.

Başka vergi tedbirleri ile aksi yönde hareketi temin etmek, piyasa gerektirse bile teşebbüsleri birleşmemeye itmek de mümkün olabilir. Fakat inceleme konusu olan verginin tesirlerini aynı yönde hareket eden başka bazı vergilerle birleştirebileceği de aynı derecede doğrudur. Meselâ bazı hallerde şirketlerin topladığı dividendların vergilendirilmesi sanayi temerküzünü teşvik edici etkili olabilmektedir.

Bu tenkitleri bertaraf etme ve temerküz etmiş teşebbüsler ile diğerlerini eşit bir zeminde mütalâa etmek ihtiyacı kanun koyucuyu muhtelif çözüm yolları aramaya sevk etmiştir :

aa) Bunlardan biri teşebbüslerin temerküz etmiş veya etmemiş olmalarına göre ayrı vergi oranları tesbit etmek olabilir. Temerküz etmiş teşebbüslerin ödeyeceği vergi oranı arttırılabileceği gibi temerküz etmemiş olanlarınki azaltılabilir, veya genel olarak ayrı birden fazla üretim vetiresini içinde toplayan bir teşebbüs dahilinde üretilen mal sanki üretim sırasında virtüel değişmelere konu oluyormuş şekilde vergilendirilebilir. Hollanda'da uygulanan "Omzetbelastung" bu prensibe uygun olarak temerküz etmiş bir sanayi dahilindeki bütün değişimleri vergilendirmektedir.

Fakat ekonomik şartların tespiti ve bu ayrıcalıkların fiilen uygulanması yenilmesi pek kolay olmayan bir takım zorluklar doğurmaktadır

bb) Buna karşılık birbirlerine bağlı işletmelerin yarı sun'î bir şekilde füzyonunu önlemek için ayrı fakat birbirleriyle bağımlılık ilişkileri olan teşebbüsler (ana şirket ve fiyalleri) arasındaki değişimleri dahili addetmek ve dolayısıyla vergiden muaf tutmak mümkündür. (Alman. Organshaftstheorie).

Toplu muamele vergisi ve katma değer vergisinde ise üretim dönemi ve dikey entegrasyon vetireleri ne kadar uzun olursa olsun vergi nihaî fiyata nispetini daima muhafaza ettiğinden bu iki vergi tamamiyle tarafsız (nötr) olmaktadır.

f) Uluslararası ticarete etkileri bakımından :

Bir ülkenin ürünlerinin uluslararası piyasada sürüm güçlükleri ile karşılaşmaması için dahili vergilerden arınmış olarak ihraç edilmeleri gerekmektedir. Aksi halde vergi rekabete engel teşkil edebilecek bir münzam maliyet olmaktadır. Bunun için de ihracat anında vergi muafiyeti ihdas etmek ve mamulün daha önceki safhalarda ödediği ve fiyatına dahil olan verginin iadesi gerekmektedir.

Bunun gibi dışardan gelen ve menşe ülkelerinde vasıtalı vergilerden muaf tutulan mamullerin de ithal anında iç piyasada elde edilen benzeri mamullerin ödediğine eşit bir vergi ödemesi gereklidir.

Ancak, bu işlemler sayesinde yani Gatt anlaşmalarının müsaade ettiği ihracatta vergi iadesi ve ithalatın vergilendirilmesi ile uluslararası rekabet yanlış işleyen bir mekanizma haline gelmemektedir.

Fakat bariz sebeplerden dolayı verginin nihaî fiyata sonuç olarak yansımasının tesbiti son derece karmaşıktır. Zira, aynı mal durumdan duruma değişen bir ölçüde nihaî yansımalara meydan veren çeşitli şartlar altında elde edilmiş olabilir.

Hesaplama da karşılaşılan bu güçlüklerin uluslararası ticaret bakımından ve özellikle ihraç edilen mallar için vergi iadesi ve ithal edilen mallara telâfi edici vergilerin uygulanması sırasında çeşitli mahzurları görülmektedir. Hesaplar ne kadar titiz yapılırsa yapılsın bazı tip teşebbüsler örnek olarak alınmakta ve bu örnek geniş ortalamalara göre hasplanmaktadır. Bunun neticesi olarak bir takım eksikler veya fazlalıklar yaratılmakta bu da bazı ithalâtçılar için gerçek bir prim veya münzam külfet teşkil edebilmektedir.

İncelemekte olduğumuz sistem, ortak bir pazarda üye ülkeler arasındaki gümrüklerin kaldırılması alanında fazla müsait değildir. Çünkü,

ihracatta vergi iadesi veya ithalâtın vergilendirilebilmesi için mamulün huduttan geçmesi ve dolayısıyla kontrolü şarttır.

Toplu muamele vergisi ise ihraç edilen mallar için muafiyet tesisi ve bu malların uluslararası ticarete tarafsızlaştırılmasına yeterli olduğundan bu tip bozucu etkisi yoktur. Aynı şey katma değer vergisi için de söylenebilir. Bu verginin işleme tarzı sonucu olarak yabancı ülkelere yapılan satışların vergiden muaf tutulması ile malın daha önceki safhalarda ödemiş olduğu verginin tamamen iadesi mümkün olabilmekte ve böylece arzuların tarafsızlık gerçekleşebilmektedir.

g) Ekonomik gelişmeye etkileri bakımından

Tesis masraflarının çıkarılması (özellikle derhal indirimi) metodu uygulandığında sadece tüketim malları katma değer vergisi ödemekte üretim döneminde kullanılan aracı malların (makineler) mükerrer vergilendirilmesi olayına rastlanmamaktadır. Oysa yayılı muamele vergisi böyle bir mükerrer vergilemeye sebep olduğundan el emeğine dayananlara nazaran sermaye yatırımı daha fazla olan teşebbüs veya faaliyetler aleyhine bir diskriminasyon yaratmaktadır. Böylece teknolojik bakımdan daha ileri teşebbüsler aleyhine bir diskriminasyon yaratılmakta, ekonomik gelişme vetiresi engellenmektedir.

Hattâ bu konuda başka mülâhazalar da ileri sürülebilir. Bir yansıma vetiresi ile malın fiyatı içinde kalan yayılı muamele vergisi hazineye yatırıldığı anda mal henüz satılmamış ise teşebbüs depolarında tuttuğu mallar veya tesislerin değeri içinde kalan vergiyi hazineye avans şeklinde ödemiş olmaktadır. Bu bakımdan sermayenin bir kısmı ancak teşebbüsün sona ermesi halinde telâfi edilebilecek bir vergiyi ödemeye yaramaktadır.

Malî indirim, verginin vergiden çıkarılması metodu ile hesaplanan katma değer vergisi ise, her teşebbüse, had safhada, vergi borcunu alıcıya devretmek yoluyla satın almalar sırasında ödediği vergiyi derhal telâfi etmek imkânını vermekte, teşebbüs avans şeklinde hiç bir vergi ödemesi yapma zorunluluğunda kalmamaktadır. Hattâ vergi borcu, yani iki vergi arasındaki fark hazineye aylık aralarla yatırıldığı ve yatırma işleminin tamamlanması için 5-10 günlük müsamaha gösterildiğinden her teşebbüs alıcısına ödettiği vergiyi ortalama 15 gün ve bir de ödeme için gösterilen müsamaha müddetince nezdinde tutabilmektedir.

Yani katma değer vergisi ile bir teşebbüs vergileme devresi boyunca kendi kattığı değer üzerinden hesaplanan vergiye eşit bir meblâğ ile kendi kendini finanse edebilmektedir.

Ekonomik gelişme ile ilgili olarak üzerinde durulması gereken bir başka husus daha vardır.

Biraz önce belirtilen, katma değer vergisinin daha ziyade sermaye yatırımı yapmış teşebbüsler aleyhine bir diskriminasyon yaratmadığı görüşü kolaylıkla kabul edilebilmekte, buna karşılık, verginin eskilere nazaran yeni teşebbüsler ve statik olanlara nazaran da büyük bir gelişme halinde olan teşebbüsler aleyhine bir diskriminasyon yarattığına işaret edilmektedir.

Nitekim yatırımlar üzerindeki vergi tesislerin satın alındığı aynı devrede indirilirse, yukarıda belirtilen hallerde bu sistemin işlemediği belirtilmektedir..

Şurasını hatırlatmak yerinde olur ki, tesisler için ödenen verginin indirilmesi metodu vergi borcunun ödendiği her devreden (örneğin her aydan) tesisle ilgili miktarın derhal çıkarılmasını ön görmektedir. Teşebbüsün vergiyi telâfi edebilmesi için ise aynı devre içinde hiç olmazsa satın aldıklarının değerine eşit değerde mal satması şarttır. Yeni bir teşebbüs başlangıçta büyük yatırım masrafları yüklenmektedir. Yatırım malları veya ham ve yarı mamul maddeler satın aldığı yerler bu mallar üzerindeki vergi borcunu kendisine devretmekte fakat belirsiz bir süre üretim prosesüsünü tamamlayamayan yeni teşebbüs satış yapamadığından vergi borcunu başkasına devredememektedir. Bu halde de vergi yükü yeni teşebbüsün üzerinde kalmaktadır.

Aynı mesele piyasada uzun zamandanberi mevcut, eski, fakat sıkı bir gelişim vetiresi içine girdiği için üretim araçları satın alma artışı satışlarını aşan teşebbüsler için de ortaya çıkabilmektedir.

Bir teşebbüsün önemli yatırımlar yapmakta olması veya tesislerini yenilemekte yeterli bir rotasyon gerçekleştirebilecek büyüklükte olmaması hali ilk bakışta zannadılenden çok daha sık rastlanan bir olaydır.

Fakat bir vergi birikimi işlemine yol açabilecek bu olumsuz etki kolaylıkla giderilebilir. Bunun için de aşağıda özetlenen üç yoldan birini seçmek kâfidir.

aa) Bu yollardan birincisine göre, mükellefe, her vergi ödeme devresinde (genellikle bir ay) maliye idaresinden ödendiği fazla verginin derhal iadesini isteme hakkı verilmektedir. Bu usul gelir vergisi konusunda bazıları tarafından desteklenen bir metoda yaklaşmaktadır. Buna göre bir teşebbüsün zarar etmesi halinde maliye zarar miktarı üzerinden hesap edilecek gelir vergisi payını iadeye mecbur tutulmaktadır. İdarenin

geriverme konusundaki mukavemeti ve iade işleminin maddeten gerçekleşebilmesi için gerekli zamanın oldukça uzun olduğu göz önünde tutulursa bu metodun pratik bakımdan uygulamaya elverişli olmadığı ve bunun için de izlenmediği görülür.

bb) İkinci metodun esası satın almalar sırasında ödenen ve belirli bir devrede telâfi edilmeyen verginin ileriye doğru götürülerek tam bir telâfi mümkün oluncaya kadar ilerki devrelerde ödenecek vergilerden düşülmesidir. Buna göre de bir teşebbüs tam bir telâfi gerçekleşinceye kadar maliye idaresine aslında ödememesi gereken bir vergiyi avans olarak vermekte ve bu durumun yarattığı mali külfete katlanmaktadır. Mesele yeni teşebbüsler ve dinamik teşebbüsler için, yani bir teşebbüsün en ziyade finansman ihtiyacı duyduğu anda özellikle vahim bir durum yaratabilir. Yeni bir teşebbüsün sahip olduğu tesislerin maliyeti yüksek olduğu gibi bu tesislerin üretim yapabilecek seviyeye gelmeden önce çok uzun bir alışma devresine ihtiyaçları vardır. Dinamik teşebbüsler ise hatırı sayılır ölçüde yeni yatırımlara girişmektedirler.

cc) İki arasında bir yıl verginin en fazla bir devre (örneğin en fazla oniki ay) için ileriye aktarılabilmesi. (devredilebilmesidir) O müddet içinde satışlar satın almalar sırasında ödenen verginin tam bir telâfisini mümkün kılmaz ise, o zaman iade yoluna gidilmektedir. Bu metodun ilk metoda nazaran üstün tarafı iade işlemlerinin büyük bir kısmını bertaraf ederek idarî meseleleri daha basitleştirmesidir. Bu durumda sadece büyük çapta olaylar sonucu iade işlemi gerekli olmaktadır. Bu sistemin daha basitleştirilmiş bir şekli maliyenin iade etmesi gereken vergiye karşılık tedavülü mâmkün olan bir bono vermesidir. Bu bonoyu alan teşebbüs satın almalar sırasında eğer satıcılar razı olursa ödeyeceği vergiye karşılık bu bonoyu kullanabilir. Satıcılar ise, vergi ödeme devrelerinde borçlarını nakit olarak değil de bu bonolarla ödeyebilirler.

h) Vergi adaleti meseleleri bakımından :

Bir vergiye âdil diyebilmemiz için nihai tüketici üzerine yansıyan yükün gelirin niteliği (nitelik diskriminasyonu), miktarı ve mükellefin elde ettiği gelire (miktar diskriminasyonu) ve mükellefin kişisel durumuna (verginin kişiselleştirilmesi) uyabilmesi gerekmektedir. Bunlardan gelirin niteliği (nitelik diskriminasyonu) incelediğimiz konu bakımından özellik arzetmemektedir.

Verginin ileriye doğru tam bir yansıması halinde yayılı muamele vergisinin bu adaleti temin etmediğini görmüştük. Çünkü, tüketici tarafın-

dan ödenen fiyat üzerine yansıyan toplam vergi yükü vergi oranına nispetle üretim vetiresinin bölündüğü safhaların sayısı, sanayiın temerküz edip etmemiş olması ve katma değer oluşum şekline göre değişmekteydi. Diğer vergileme şekillerinden değişik olarak ödenen vergi külfeti malın üretim ve dağıtım özelliklerinin bir fonksiyonu olmaktadır.

Fakat diğer vergileme şekillerinde de (toplu muamele vergisi ve katma değer vergisi) tüketilen gelirin genel vergilendirilmesi anlamında bir satış vergisi, toplam gelire oranla, kolaylıkla belirlenemeyecek bir ölçüde ve sınır içinde de olsa regressif (gerileyici) bir vergi etkisinde görülmektedir. Son zamanlarda genellikle kabul edilen bu görüşe karşı otoriter olmakla beraber ikna edici olmayan bazı karşıt görüşler ileri sürülmüşse de ailelerde gelir arttıkça elde edilen gelirin tüketim malları satın almaya harcanan miktarının azaldığı farzedilirse bu görüş açıklık kazanmaktadır.

Bu açıdan bakılınca, başka vergilerle tamamlamak ihtimali bir tarafa bırakılacak olursa, bütün tüketimin genel ve yeknesak bir şekilde vergilendirilmesi muhtelif devletlerin maliye politikaları tarafından genellikle kabul edilen vergi adaleti gayelerine uygun düşmemektedir. Bu husus bir vergi sistemi çerçevesi içinde bu verginin mahkûm edilmesini gerektirir bir sonuca götürmemelidir. Bu vergiye vergi hâsılatının önemli bir kısmını temin etme ödevi hâla verilebilir. Yeter ki vergi sistemi içinde genel gelir vergisi, servet ve veraset vergileri gibi bir dağılım telâfisi yaratabilecek ve müterakki nitelikte diğer vergiler mevcut olsun. Pek tabii olarak bu vergilerin hâsılatının mukayeseli yükü optimal vergi dağılımı sayılabilecek bir durum yaratabilecek şekilde düzenlenmiş olmalıdır.

Bununla beraber bir satış vergisini müterakki hale getirmek istenildiğinde mesele o verginin çevresi dışına çıkmadan, vergi oranıyla oynayarak halledilebilir.

Elimizdeki yeteri ölçüde ayrıntılı, muhtelif gelir seviyelerinde çok sayıda aile bütçesini gösteren istatistik bilgiler olduğunu farzederek bu temelden hareketle her bir harcama için bu tüketimin aile gelirine oranla elâstikiyetini belirtebilecek bir indeks elde edebiliriz. Bunun sonucu olarak da bazı muafiyetler yanında oran gerekliliği ölçüsünde ayrıcalıklar yaratacak şekilde tespit edilmiş bir tüketim vergisi uygulanabilir. Ve bu verginin bütünü itibarıyla ve kazanılan gelire oranla nisbî veya müterakki bir vergi şeklinde hareket etmesi sonucu elde edilebilir.

Bundan çıkan sonuç tüketim vergilerinin müterakki olabilmesi için muhtelif mamul çeşitlerine değişik oranlarda ve bazılarında muafiyet tanımlanabilecek şekilde uygulanması, vergilemenin hiç bir zaman genel ve yeknesak olmaması gerektiğidir.

Bununla beraber, değişen oranlarda uygulanabilen bir vergi konulmak istendiğinde vergi tipinin seçimi kayıtsız değil bazı şartlara bağlı olmaktadır.

Yukarıda belirtilen bu ihtiyaçlara en az zorlukla ve idari bakımdan hiç bir karışıklığa sebep olmadan uyabilen vergi, İngiliz Purchase tax tipinde, malı perakendeye geçmeden bir önceki safha, yani son üretim dönemi veya toptancıda vergilendiren toplu muamele vergisidir. Bunun sebebi de perakendecinin sadece satışlarının hacmi bakımından değil, aynı zamanda ve daha büyük ölçüde kanunun öngördüğü vergi oranının uygulanabilmesi için satışların satılan malın cinsine göre ayrılması gerekeceğinden vergi kontrolü için fazla müsait olmamasıdır.

Diğer iki vergileme şekli yani yayılı muamele vergisi ve katma değer vergisi ise, miktar bakımından bir ayrıcalığın gerçekleştirilebilmesi için üzerlerine düşen ödevi yerine getirmeye daha az elverişli görülmektedirler.

Bu bakımdan en az elverişli görünen tam değer üzerinden alınan yayılı muamele vergisidir. Nitekim, bizi ilgilendiren amaçlarla vergi oranının değişik ölçülerde tespiti sadece tüketiciler tarafından satın alınan tam mamuller üzerine uygulandığında önemli olmaktadır. Eğer vergilemede bu diskriminasyon bir üretim döneminde yeniden kullanılacak olan mallara uygulanacak olursa, değişik vergi oranı bu maddelerin kullanılması ile elde edilen diğer bütün mamuller üzerinde etkili olmakta, ve her mamule istenilen vergi oranının uygulanması imkânsızlaşmaktadır. Bu durumda vergi oranında diskriminasyon yapılmasını mümkün kılabilmek için tam mamul malları tespit etmek ve bunları yeniden bir üretim vetiresine girecek olan mallardan ayırmak gerekmektedir. Böyle olunca da yayılı muamele vergisi son safhada nitelik değiştirmekte ve dış görüşü itibariyle yayılı muamele vergisi üzerine eklenen pozitif veya negatif bir munzam vergi hüviyetine bürünse de aslında bir toplu muamele vergisi niteliği kazanmaktadır.

Aynı şeyler katma değer vergisi için de söylenebilir. Fakat şimdiye kadar ki Fransız denemesinin de gösterdiği gibi sadece bazı mallara muafiyet tanıdığı veya bazı mallara normalden daha düşük veya daha

yüksek oranlar uygulanmak istendiğinde katma değer vergisi daha başka güçlüklerle de sebep olmaktadır. Vergi miktarı tutulan muhasebe kayıtlarına göre tespit edildiğinden vergi idaresinde büyük karışıklıklara sebep olmaktadır.

Bununla beraber, bizi ilgilendiren hususta bir çözüm yoluna varabilmek için yeknesak (tek) oranlı bir katma değer vergisi düşünülebilir ve bu verginin oranı sadece son safhaya, yani malın son üretici veya toptancı tarafından perakendeciye veya tüketiciye devri safhasında diskriminasyonlu olarak tespit edilebilir. Bu şekilde diskriminasyonlu vergi oranının uygulanacağı mükellef sayısı çok azalacağından uygulamada güçlük de büyük ölçüde azalmaktadır.

Toplu ve yayılı muamele vergilerinin aksine olarak bir malın nihai tüketici değil de yeniden başka bir üretim devresinde kullanılmak üzere başka bir teşebbüs tarafından satın alınması halinde mükerrer vergileme tehlikesi mevcut değildir. Nitekim, böyle bir durumda teşebbüsün o malı satın alırken ödemiş olduğu vergi, malın aynı teşebbüs tarafından satış sırasında iade edilmiş olmaktadır.

SONUÇ

Artık bir sonuca varmak zamanı gelmiş gibi görünüyor. Konunun bu kadar uzun incelenmesinden sonra varılacak sonuç kısa da olabilir.

Yarım yüzyıllık ömrü boyunca satış vergileri gittikçe daha iyi ve ekonomi üzerindeki bozucu etkileri daha az teknik şekillere doğru devamlı bir evrim geçirmişlerdir. Bu oluşum sırasında denenen şekiller arasında katma değer vergisi şekli ekonomik gelişme ve bir iç piyasa gibi hudut kontrolleri ve himaye edici gümrük vergileri olmayan bir ortak pazarın gerçekleşmesi ihtiyacına en uygun şekil olarak ortada durmaktadır. Verginin vergiden indirilmesi ve tesis masrafları için ödenen verginin derhal düşülmesi metodu ile uygulanacak olan katma değer vergisi mükellefler için bir takım muhasebe güçlüklerine meydan verse de bu husus değişmemektedir.

Roma Antlaşmasınının 95 ve 99 uncu maddelerine göre, bu özellikleriyle katma değer vergisi Avrupa Ekonomik Topluluğunda satış vergileri için örnek olarak seçilmiştir.

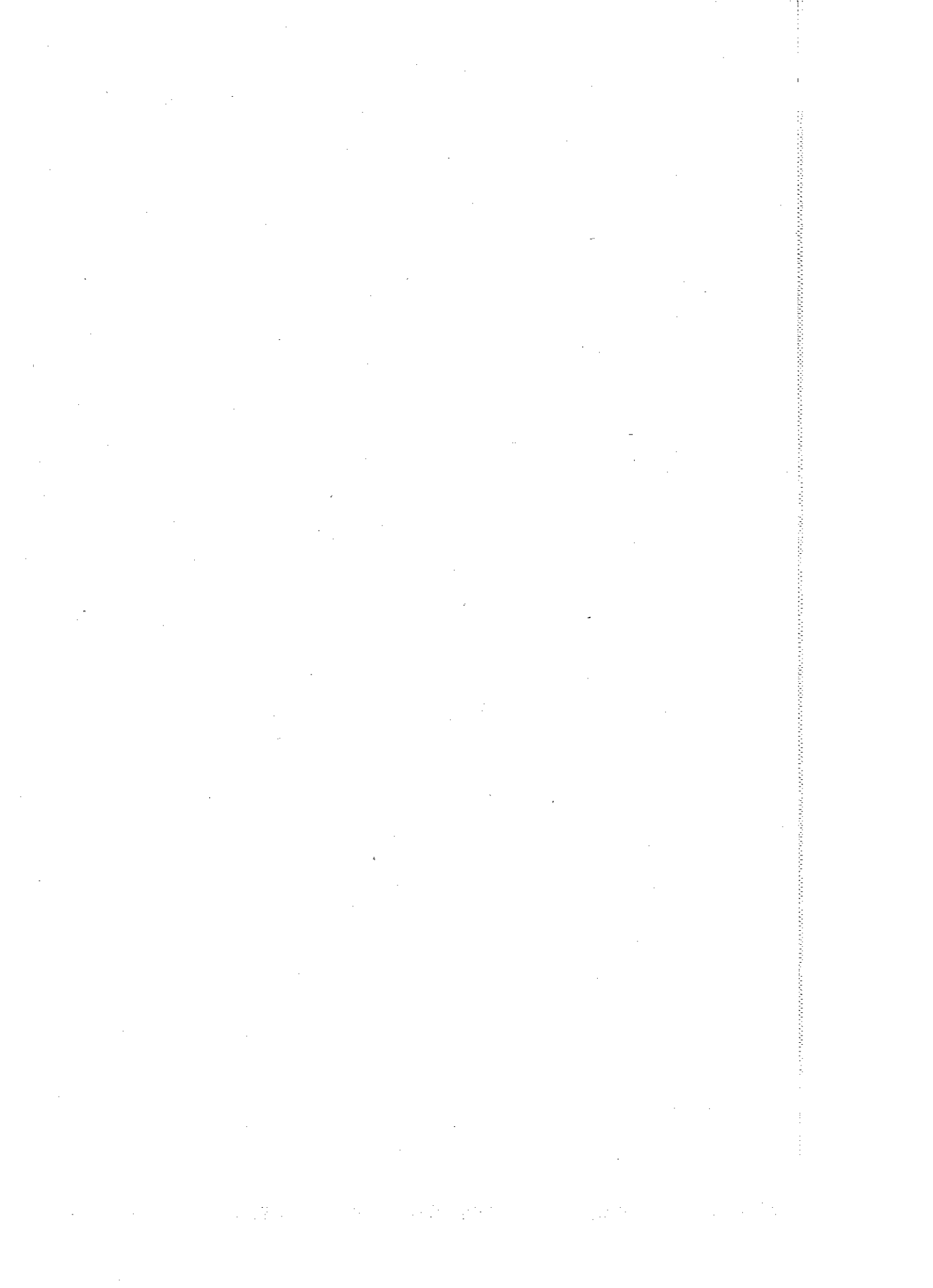
Avrupa Ekonomik Topluluğu tarafından 11 Nisan 1967 de yayınlanan iki direktif kararında ana hatları belirtilen vergi, halen vergi baraj-

larının tamamen ortadan kaldırılması, yani menşe ülkesinde vergilendirme prensibinin uygulanmasını gerçekleştirecek gerekli vasıta olma niteliğinde değildir. Şimdilik altı ülkede sadece vergi yapısı ahenkleştirilmekte, her ülkeye gerekli gördüğü vergi oranını uygulama serbestliği tanınarak malın kullanıldığı ülkede vergilendirilmesi prensibi muhafaza edilmektedir. Bu da malın hudattan geçtiği anda bir telâfi politikası izlenmesini gerektirmekte, yani ihracatta vergi iadesi ve ithal mallarının millî mamuller oranında vergilendirilmesini zorunlu kılmaktadır. Bununla beraber malın fiyatı ile kaynaşarak güçlükler sebep olabilen satış vergilerinin yarattığı bozucu etkiler bertaraf edildiği gibi vergi barajlarının tamamen yok edilmesi yolunda da önemli bir aşamaya ulaşılmış bulunmaktadır. Altı ülkede vergi oranlarının da birleştirildiği gün bu hedefe tam olarak ulaşılabilecektir.

Fakat bu verginin altı ülke bütçesine temin ettiği büyük hâsılat, asıl hedefe ulaşmadan başka fakat daha az *valim* meselelerin hallini de gerektirmektedir. Bu arada topluluğun politik alanda daha ziyade birleşmesi ve böylece bazı kayıtlara tâbi olsa bile federal bir maliyenin uygulanması gelmektedir. Bu gerçekleşmeden adam başına düşen gelir ve tüketicilerin zevklerinin çok değişik olduğu bir toplulukta genel bütçelerde dengesizlikler yaratmadan vergilerin ve vergi oranlarının birleştirilmesi mümkün değildir. Genel bütçelerdeki dengesizlikler de zamanla tedavi edilemez bir hale gelebilir.

Fakat kat'î görünen bir husus var. Batı Avrupa tarihinde ilk defa olarak altı ülke 1 Ocak 1970 den itibaren en önemli vergilerden birinin yapısını birleştireceklerdir. Bu tarımsal üretim ortak pazarının gidişatı da göz önünde bulundurulunca şüphesiz ki, Avrupa'nın birleşme arzusunun çok açık ve anlamlı bir belirtisini teşkil etmektedir. Ufuklar henüz karanlık olmasına rağmen Avrupa'nın aynı zamanda siyasî de olan birleşme arzusunun bir çok güçlük ve mukavemeti yenmek bahasına da olsa bu karanlığı aydınlığa kavuşturacağı muhakkaktır.

Tarihi alanda artık yeryüzünü bile aşarak fezada yarışa çıkan iki dev ülkenin kuvveti arasında kaderleri siyasî ve ekonomik bakımdan gittikçe daha güçleşen bir yaşantıyı sürdürmek olan küçük ülkeler ve topluluklar için Batı Avrupa, eski dünyada yeni bir yer ve yeni bir hayatın sağlam temellerini atmaya başlamaktadır.



KALKINMAYA UYGUN MALİYE İDARESİ

Zeki KURUCA
Maliye Bakanlığı
Baş Hesap Uzmanı

I — Giriş :

Devletin Gelir ve masraf kanunlarının uygulamasını yapan organizasyon ve usullere genel olarak maliye idaresi diyoruz. Gerçekten, idare, bir organizasyon ve bir de usul ve metodlarıyla bir bütün olarak belli bir hedefe yönelmişlik ifade eder. Bu bakımdan, idare deyimi içinde üçlü bir unsur sıralanması mevcuttur:

1. Organizasyon
2. Usul ve metodlar
3. Varılmak istenen hedef

Organizasyonu kısaca, işlerin bölünmesi ve birleştirilmesi olarak tanımlıyabiliriz. Usul ve metodlar ise organizasyon içinde “beşeri kaynakların” ve malzemelerin en verimli şekilde kullanılmasıdır¹. Varılmak istenen hedef, organizasyon, metod ve usullerle gerçekleştirilmek istenen nususlardan ibarettir.

Kamu idaresinin, genel olarak organizasyon, usul, metod ve hedefler yönünden mevcut ilkeleri yanında bu etüdde, daha ziyade maliye idaresinin kendine özel olan cephesi incelenecektir. Tabiidir ki bu sırada yapılacak açıklamalarda, idarenin genel ilkelerinden de esinlenecektir. Başka bir deyişle, maliye idaresine özgü konular, kamu idaresinin bir dalı olarak, idarenin genel ilkelerinin ışığında ele alınacaktır.

II — Kamu İdaresinin Genel Unsurları :

Kamu idaresine bir göz atılırsa, görülecek ilk özellikler, çeşitli ve birbirinden çok ayrı ve farklı hizmetleri içine aldığı ve idari organizasyonun

1) Catheryn Sechler — Hudson (Nazarî ve Tatbiki Teşkilât ve İdare Say. 14).

çok geniş ve çapraşık olduğudur. Bu ilk özelliklerin doğurduğu ikinci derece özellikler olarak, koordinasyon zorluklarının meydana gelmesi; görüş ve menfaat gruplarının doğması; karar alma ve uygulamadaki karşı koymalar zikredilebilir.

Kamu idaresinin bu genel özelliklerine paralel olarak tesbit edilen ilkeler şu şekilde sıralanabilir²⁾:

a — Kamu idaresi bir bütün olarak alınınca, idarenin genel ilkesi olarak *Millî Siyaset*'in zaruriliği ile karşılaşırız. Bu, bütün kamu idarelerinin varmak istediği hedeftir. Bu hedef, halkın arzu ve ihtiyaçlarına göre formüle edilmelidir. Halkın temsilcileri tarafından tesbit edilebileceği gibi, idare edenlerin doğrudan doğruya tesbit etmesi veya bir bilim kurulu tarafından bu hedeflerin belli edilmesi mümkündür. Fakat bu siyaset halinde uzun süreyi kapsama ve halk tarafından da benimsenmelidir. Kalkınma plânları, parti programları ve hükümet programları, bu hedeflere göre hazırlanmış birer örnektirler.

b — Millî siyaset olarak tanımladığımız hedeflere ulaşmayı sağlamak için bir *Teşkilât* kurulmuş olmalıdır. Bu teşkilât içindeki çalışmaları verimli kılmak için, iş ve görevlerin kesin sınırlarının belirtilmesi ve sorumlulukların gösterilmesi lâzımdır. Ayrıca, kamu kaynakları, bu iş ve görevler arasında âdil bir şekilde bölüştürülmeli, israflar ve imkânsızlıklar ortadan kaldırılmış olmalıdır. Teşkilât içinde "Çalışma birimleri" arasındaki ilişkilerin şekli tesbit edildiği gibi iç koordinasyon da sağlanmalıdır.

c — Tesbit edilen hedeflere ulaşmak için teşkilâtın kullanacağı *Çalışma Metodları* da mevcut olmalıdır. Sevk ve idare prensipleri altında toplanan bu metodlar, hedefe ulaşmakta en önemli faktörü teşkil ederler ve uygulamalarda beşeri unsurlara büyük yer verirler. Beşeri unsur olan insan kaynaklarının seyyalyeti yani tepki ve karşı tepki gösteren düşünce, his ve menfaat eğilimleri taşımaları nedenleriyle idarenin en zor konusunu teşkil ederler.

Gerçekten idarenin canlı unsuru olan beşeri unsur, teşkilâtın başarıya ulaşmasını şartlandıran bir unsurdur. Bu sebeple idarede seçilecek metod ve usullerin seçiminde bir taraftan hedef, diğer taraftan da beşeri unsurun nitelik ve niceliği gözönünde tutulacaktır.

ç — Kamu idaresinin genel ilkelerinden biri de "*karşılıklı temas*" yollarının açık olmasıdır. Yapılan işin iyi anlaşılması ve koordinasyonun ko-

2) Catheryn Seckley — Hudson a.g.g.e. Say. 14-15.

laylaşması için olduğu kadar, çalışmaların hedefe nazaran gösterdiği sapmalar da, bu ilkenin uygulanmasıyla meydana çıkarılabilir.

d — İdarenin Dinamik Bir Çevre içinde, organizasyon ve usul ve metodlar itibariyle zaman içinde değişmesi ve gelişmesi ilkesi, tecrübelerin, değişen ve gelişen ihtiyaç ve bilim verilerinin gözönünde tutulmasını gerektirir. Çünkü idarenin genel ilkeleri de yere ve zamana göre çevreye uymak zorundadır. Bu bakımdan her türlü koşullara ve ihtiyaçlara uymak ve gelişmek, idare ilkelerinin karakteri olmalıdır.

Bu konulara maliye idaresinin genel prensipleri bahsinde değinileceği için bu kadar açıklamayla yetinilmiştir.

III — Kamu İdaresinin Özellikleri :

Maliye idaresinin dahil bulunduğu kamu sektöründe, özel sektör için yapılmış araştırmaların sonunda tesbit edilmiş genel idare prensiplerinin uygulanıp uygulanamayacağı ötedenberi tereddüt konusu olmaktadır. Fakat olayı, özel ve kamu sektörü ayrımını bir tarafa bırakılırsa, sırf işletme - hizmet açısından aldığımız takdirde kamu idaresi ile özel sektörün iş idaresi arasında büyük benzerlikler olduğu görülür. Özel sektörde başarılı sonuçlar vermiş usul ve metodlar ile organizasyon prensiplerinin kamu idaresinde kullanılmasında bir sakınca mevcut değildir. Aksine bunda faydalar da vardır³.

Fakat bu, kamu idaresinin, özel sektördeki iş idaresinden farklı özellikleri bulunmadığı anlamına gelmez. Gerçekten kamu sektörü ile özel sektörün ayrı varlıkları, aralarındaki özellik farklarının mevcudiyetini ispata yeterlidir. Herşeyden önce, özel sektör idaresi ile kamu sektörünün varmayı tasarladığı hedefler arasında fark vardır. Özel sektörde esas motif "kâr" olduğu halde, kamu sektöründe "hizmet" dir. Gayelerdeki bu fark, teşkilatlanma konusunda ve kullanılan usul ve metodlarda etkili olmakta ve bu alanlarda da farklılıklar doğurmaktadır.

Maliye idaresinin genel prensiplerini etkilemekte olduğundan ve ona sıkı sıkıya bağlı bulunduğundan kamu idaresinin özellikleri, yani özel sektöre nazaran farklılık gösterdiği hususlara kısaca değinmek yararlı olacaktır. Bu farklılık ve özellikler maliye idaresi örnek alınarak, izah edilecektir.

3) Catheryn Sechler — Hudson a.g.e. Say. 16-17, 17-18.

1. İlk göze çarpan özellik kamu hizmetlerindeki çeşitliliktir. Zaman içinde incelenirse, "polis devlet" görüşünün hâkim olduğu devirlerden "sosyal devlet" veya "refah devleti" görüşünün hâkim olduğu günümüze kadar, devletin yükümlü bulunduğu hizmetlerin çeşitleri ve adetlerindeki artışın başdöndürücü olduğu görülür. İlk ve orta çağın devleti, para basmak, asayiş ve güvenlik temin etmek gibi bir kaç hizmetle yükümlü iken, yeni çağ devletinin ödevliri, "herkese iş-herkese mesken" sağlama konularına kadar yayılmıştır.

Aynı gelişme maliye idaresi için de söz konusudur. İmparatorluk devrinde "defteri hâkânî" tutulması ve "sikke darbı" gibi birkaç hizmete münhasır iken, zaman içinde genişliyerek, bugün, devletin gelir ve giderlerine ve bakanlığın ifa ettiği sair işlere ait malî kanunların yürütülmesi, gelir ve gider bütçelerinin hazırlanması ve bunların kontrol ve murakabesinin yapılması; nakit ve kambiyo işlerinin yürütülmesi, bunlara ait hesapların tutulması Maliye Bakanlığının başlıca vazifeleri haline gelmiş bulunmaktadır⁴.

2. Kamu idaresinin, özel sektör iş idaresinden farkı bilhassa, kamu idaresinin "büyüklüğü ve çarpaşıklığı" konusunda kendini gösterir. Kamu hizmetlerinin bütün yurd sathına dağılması ve bütün vatandaşlara eşit hizmet sunulması amacı, kamu idarelerini dev birer varlık haline sokar. Bu hâl, özel sektörde mevcut değildir. Bir özel işletmenin birkaç şubesi bulunsa bile, kamu idaresiyle mukayese edilebilecek bir hacma ulaşması mümkün değildir.

Kamu idaresindeki bu büyüme, hizmetlerin adetlerinin artması, kalitesinin yükselmesi ve nihayet hizmetlerin vatandaşların ayağına götürülmesinden doğmaktadır. Kamu idaresinde büyüme arttıkça idare içindeki çarpaşıklık da artmaktadır. Çarpaşıklık sebebiyle de koordinasyon zorlaşmakta ve genel politikanın uygulanması güçleşmektedir. "Büyüklük ayrıca disiplini, sıkı kontrolü, yani idarî teknikleri, standardizasyonu, mükemmeliyeti, teferruatlı kayıtların tutulmasını ve küçük, bağımsız teşkilâtlarda hiç bir ihtiyaç duyulmayan, tek bir görevi olan büyük ticari işletmelerde ise pek az uygulanan binlerce kontrol vasıtasının geliştirilmesini gerektirir."

Konu memleketimizde maliye isaresi yönünden ele alınırsa, örneğin, Ankara'daki Bakanlık binasının eski kısmında, Başbakanlık, Maliye Bakanlığı ve Gümrük Tekel Bakanlığı rahatlıkla barınabilirlerken, bugün, aynı

4) Maliye Bakanlığı Teşkilât ve Vazifeleri Hakkında Kanun Md. 4-14

binaya yapılmış 3-5 misli büyüklükteki ek binaların hepsine tek bir Maliye Bakanlığı zor sığabilmektedir.

3. Kamu idaresinin bundan önce açıklanan özellikleri sebebiyle, idare içinde ve idareler arasında koordinasyonun sağlanmasının kolay olacağı izahtan varestedir. Başarılması gereken işin genişliği ve çeşitliliği, işlerin millî politika plânına uygun olarak yürütülüp yürütülmediğini, tesbite imkân vermemektedir. Koordinasyon güçlüğü, çeşitli baskı gruplarının idareye hâkim olmaları nisbetinde büsbütün artar. Çünkü ters yönlere olan, birbirine zıt sosyal baskılar, ulaşılmak istenen ortak millî hedef yerine grup menfaat hedeflerini meydana getirdiklerinden idareler arası hedeflerde birlik kalmaz.

Koordinasyon güçlüğü'nün bir sebebi de, yüksek kademede koordinatörlerin, alt kademelerden uzak bulunması ve aralarındaki haberleşmenin uzun zaman almasıdır. Aynı konudaki bilgilerin aynı zamanda merkeze ulaşamaması, idarede gereken koordinasyonun zamanında sağlanamamasıyla sonuçlanır. Bu konudaki bir tehlike de, yüksek kademe koordinatörlerinin, kendi alanlarındaki koordinasyonu sağlamaya çalışmaları yanında kendi aralarındaki üst seviye koordinasyonuna önem vermemelelerinden doğar. Bu da her kamu idaresinin kendi başına buyruk olarak "devlet içinde devletler" halini almasına sebep olur.

Koordinasyon güçlüğüne ve hatta koordinasyon noksanlığına maliye idaresi içinde bir örnek vermek gerekirse, şahsen çok önem verdiğimiz, ve ilerde değineceğimiz idare ile mükellefler arasında lüzumlu olan "dış koordinasyon" un hemen hemen mevcut olmayışıdır. Ayrıca, maliye idaresi ile diğer idareler arasında ve maliye idaresi içindeki organizasyonlar arasında tam bir koordinasyon bulunduğu söylenemez.

4. Kamu idaresinin diğer bir özelliği de, alınan kararlar üzerinde etkili olan çeşitli baskı gruplarının mevcudiyetidir. Bu gruplar idarenin içinde olduğu gibi idarenin dışında da bulunabilirler. Örneğin, alınan bir kararın uygulanabilmesi, idare içinde çeşitli kademelerce tasvip edilmesine bağlıdır. Bir karar hakkında çeşitli yerlerden çeşitli sesler ve itirazlar yükselcek, tazyikler yapılacaktır. Bunun sonunda, kararlar bir çok değişikliklere uğrayacaktır.

Bu söz konusu baskı grupları, kamu idaresinin dışında da bulunabilirler. Dernekler, sendikalar, partiler ve nihayet üniversiteler, dışda bulunan baskı gruplarına birer örnektirler. Alınacak kararlar, basın yoluyla halkın bilgisine intikal ederek kütlenin kararlara karşı vaziyet aldıkları da bir gerçektir.

Maliye idaresinin, nakde müteallik kararları, özellikle vergi ile ilgili kararlarının dış çevrede karşılaştığı tepkiler yüzünden hayati önemde bazı tasarıların parlamantoya konulmasını engellediğine şahit oluyoruz. Ayrıca, alınmış bazı kararlar da dıştan gelen baskılar sebebiyle değiştirilmek zorunda kalılabilmektedir. Örneğin vergi kanunlarının mükellefler lehine sık sık değişmesi, bilimsel zorunluktan çok, bu baskıların sonucu sayılmaktadır.

5. Kamu idaresinde, kumanda katlarının birden fazla olması, teşkilâta mensup olanların tek bir amiri bulunmaması, özelliklerden biridir. "Kumanda birliği" kamu idaresi için ölü doğmuş bir prensiptir⁵. Dolayısıyla, kamu idaresinde "kumanda çokluğu" ilkesi hâkimdir. Devlet bir idarî kadro olarak gözönüne alınırsa, başta parlamantolar olmak üzere, hükümet, bakanlıklar, genel müdürlükler, daireler ve şeflikler gibi gittikçe genişleyen bir pramid manzarasıyla karşılaşırız. Bu sebeple, idare, aldığı kararları yürütebilmek için diğer yetki sahiplerinin muvafakatını almak, kararların onlar tarafından tasvip edilmesini temin etmek zorundadır.

Diğer taraftan üst kumanda hatları kanalıyla gelen emirlerin çelişmeli olması her zaman muhtemeldir. Bu gibi hallerde, karar alma durumunda olan idarenin, kendi yetkisi içinde bulunan hususlarda en isabetli kararı vermesi önem kazanır.

Kamu idaresinin bu özelliği, karar verme işleminin karışıklığına sebebiyet vermektedir. Yani idarede karar alma işlemi, birden fazla kişinin iştirak ettiği bir işlem halini almaktadır. Alınan kararlara, diğer amir ve memurların görüşleri de alınarak varılırsa, kumanda kanallarının çokluğunun doğuracağı sakıncalar ortadan kaldırılacağı gibi, kararların uygulanmasındaki başarısızlıklar da o nisbette azalmış olur. Aslında ayrı kumanda merkezlerinden alınan kararlar, önceden tesbit edilmiş milli politikaya veya plân ve programlara uygun ise, çelişik kararlar alma olanağı azalmış olur.

6. Kamu idaresinin üzerinde durulması gereken bir özelliği de, idare üzerindeki kanuni tahditlerdir. İdare hukukunun ihtiva ettiği yasaklar ve kanunî sınırlamalar, kamu idaresinde insiyatif ve elâstikiyet olanaklarını azaltır. Kamu idaresinin verimli çalışması, zamanında gerekli kararların alınması ve alınmış kararların hemen yürürlüğe konulması, kanunların teferruat hakkındaki hükümleri karşısında hemen hemen imkânsız gibidir. Birçok konularda, idarenin takdir hakkı ya elinden alınmış ya da

5) Catheryn Sechler a.g.e. say. 27.

sınırlandırılmıştır. En basit konularda bile üst makamların mütalaasını almak alışkanlığı şeklinde sonuçlanan bu sınırlamalar, alt kademelerde bir şahsiyetsizlik, pısrıklık ve sorumsuzluk gibi kötü eğilimler doğmasına ve ihudutsuz bürokrasiye ve işlerde de gecikmelere sebep olmaktadır.

Bu bakımdan Maliye Bakanlığı ile taşra teşkilâtının münasebetleri üzerinde durulacak önemdedir. En basit vergi kararlarını dahi merkezin mütalaasını almadan veremeyen taşra teşkilâtı büyük çoğunluğu teşkil eder. Malî sorumluluk korkusu sebebiyle hemen her karar, merkezin tasvibine sunulmakta veya kararın merkezce verilmesi istenmektedir.

7. Kamu idaresinin genel özelliklerinden birinin millî bir siyasete göre sevk ve idaresi olduğuna yukarıda değinmiştik. Plân ve program şekillerinde tesbit edilen genel politikanın yanında, bu politikanın uygulanması ve izlenmesi sırasında meydana gelecek sorunları önceden tasarlayıp ona göre hazırlıklı olmak da aynı önemde bir zorunluktur.

Olayları ve gelecekte doğacak sorunları önceden karşılamamın yolu idarede araştırmaya ve teknik gelişmeye önem vermektir. Devletin araştırma çabışmaları her bakanlık ve idare ve müesseselere yayılmış çeşitli bilimsel çalışmalarını içine alır.

Fakat her kamu idaresinde yeteri kadar teknik ve bilim personeli bulunmadığından ve araştırma için gerekli tahsisat mevcut olmadığından, bilimsel araştırmalar kamu idaresinde istenilen seviyelere ulaşamamaktadır. Hatta uzun vadeli araştırmalarda yıllık ödenek usulü, bir yıldan fazla sürecek araştırmalar için isabetsiz olmaktadır. Bu nedenle, özellikle teknik araştırmalarda uzun vadeli bütçe ve muhasebe usulü uygulamak icabetmektedir.

Etüd ve araştırma faaliyetini, memleketimizde kamu idaresinin esaslı özelliklerinden biri saymaya imkân yoktur. Hemen her bakanlıkta tetkik kurulları varsa da, buralar daha ziyade "kızağa çekme" yerleri olarak kullanılmaktadır. Buralarda yapılan ciddi araştırmalar ise çok defa nazara alınmamakta ve alınan kararlar üzerinde etkili olmamaktadır.

1961 den sonra kamu sektöründeki bilimsel araştırmalar Devlet Plânlama Teşkilâtında toplanmıştır. Bu araştırmalara sektör araştırmaları dahil ise de, bütün bakanlıklar ve idareler ve müesseselerin alacakları kararların hepsini kapsayamayacağından DPT araştırmaları makro ölçülerde kalmaktadır. Bu nedenle, bütün bakanlık, daire ve müesseselerin kendi açılarından yapacakları etüd ve araştırmalar, önem ve lüzumlarını muhafaza etmektedirler.

8. Sekizinci bir özellik olarak değineceğimiz husus, kamu idaresinin yurd yüzeyinde halka arzettiği hizmetleri ve kanunların uygulaması sırasında vatandaşlarla kurduğu ilişkiler dolayısıyla dışa dönük oluşudur. Yukarıda kamu idarelerinin özellikleri olarak ele aldığımız konular, kamu idaresinin içe dönük yani kendi iç özellikleridir. Halbuki bir de dışa dönük, cephesi vardır ki kamu idaresinin, gayeye ulaşmakta ihmal edemeyeceği önemli bir özelliğidir.

Kamu idaresinin unsurları olarak başta ele aldığımız teşkilât — sevk ve idare — varılmak istenen hedefler üçlüsünün sonuncusu olan hedeflerin genellikle kamu idaresinin dışında olduğu düşünülürse, yaptığımız bu ayırımın zarureti ve önemi meydana çıkar. Kamu idaresinin iç bünyesi, “teşkilât” unsuru olarak alınrsa, dış bünyesi de “hedeflerin” bulunduğu yurd yüzeyidir. Bu nokta ise, karşımıza kamu idaresinin vatandaşlarla ilişkilerini meydana çıkarır. Bu güne kadar ele alındığını görmemiş olmakla beraber, kamu idaresinin başarıya ulaşmak için iç bünye kadar önem vereceği bir konu da idare-vatandaş ilişkileri, bunun özellikleri ve ilkeleri olmak lâzımdır. Bu bakımdan kamu idaresinin “sevk ve idare” prensipleri, teşkilât içi sevk ve idare yanında, vatandaşlarla münasebetlerin prensiplerini de kapsamına almalıdır. O halde “sevk ve idare prensipleri” a — iç sevk ve idare, b — dış sevk ve idare olarak iki ana bölüme ayrılabilir, demektir.

İç sevk ve idare konusu, ötedenberi işletme iktisadının konusu olarak ele alınmış ve bir hayli geliştirilmiştir. Kamu idaresi de, işletme iktisadının bu konudaki ilkelerinden yararlanarak iç sevk ve idaresi konusunda bir hayli ilerleme kaydetmiştir. Kamu idaresi içinde, sevk ve idare konusu bilimsel açıdan ele alınıp henüz yürürlüğe konmamışsa da, sınırlı çalışmalar yapıldığı da bir gerçektir. Fakat kamu idaresinin dışında kalan ve idareye az veya çok katkıda bulunan fertlerle olan dış ilişkileri henüz ele alınmamıştır.

Bu ilişkiler, kaynak bakımından ya kanundan doğmakta ya da ferdin iradesi ve isteğine dayanmaktadır. Bu sebeple kanundan doğan mecburî ilişkilerin “Compulsory relation” yanında isteğe bağlı ilişkilerin de inceleme konusu yapılması gerekir.

Biz bu çalışmamızda esas hedef olarak maliye idaresini incelemekte olduğumuzdan, konuyu bu açıdan ele alınca, maliye idaresinin dış sevk ve idaresi, kanundan doğma ve devamlılık gösterme bakımından mecburî ilişkiler şeklinde kendini göstermektedir. Böyle olunca, maliye idaresine devamlı ve mecburi olarak katkıda bulunan ve fiilen bu idareye katılan

mükellefler kütlesi ile idarenin ilişkilerini tesbite, ilkelerini bulmaya ve mükellef psikolojisini incelemeye zaruret olduğu meydana çıkar.

9. Kamu idaresinin, diğer bir özelliği milletlerarası bir karakter taşımaktadır. Bu konu, idare üzerindeki takditler bahsinde de incelenebilirse de, bazı memleketler için taşıdığı önem bakımından ayrı bir paragraf altında incelenmesinde fayda vardır.

Bugün başta Birleşmiş Milletler Teşkilâtı olmak üzere bir çok milletlerarası kuruluşlar ve hemen her konuda yapılmış anlaşmalar, kamu idaresinin kararlarında etkili olmaktadır. Süel veya sivil kuruluşlar ve mevcut milletlerarası — ikili veya çok taraflı — anlaşmalar idare üzerinde askeri, ekonomik ve hukukî tahditler koymuşlardır. Genel olarak akdi tahditler koymuşlardır. Genel olarak akdi tahditler olarak deyimleyebileceğimiz bu takditler, alınacak kararlara ve bu kararların yönlerini etkilemekte ve kamu idaresini belli yönde kararlar almaya zorlamaktadırlar. Öyle ki, bazan iç tahditler, hatta kanunî tahditlerden de fazla bir etki yapmaktadırlar.

10. Kamu idaresinin onuncu ve sonuncu özelliği genel olarak, kamu sektöründe bu unsurların noksan olduğu anlaşılır. Bazılarının görüşlerinin aksine olarak, çalışma arzusu, ücretle karşılanacak ihtiyaçların giderilmesi zorunluluğundan doğmakta olup, işe ve çalışma muhitine duyulan sevgi ve alâka ikinci derecede rol oynasa gerektir⁶.

Ücretlerin azlığı, terfi ve nakil işlerinin prensiplere dayanmaması veya henhalde görülen “genel hoşnutsuzluk” çalışma şartlarının kötülüğü, terfi imkânların darlığı çalışmanın verimini azaltan olumsuz faktörler olarak kamu idaresine hakim bulunmaktadır.

Bunun yanında, kamu idaresine dahil bazı meslek gruplarına maaştan başka ücret, ikramiye, prim, mükafât, tazminat ve ödenek olarak fazla ödemelerde bulunup bazı meslek gruplarının bundan mahrum edilmesi⁷, sektör içinde farklılık yaratmakta ve mahrum bırakılmışların çalışma şevkini büsbütün kırmaktadır.

Kamu sektörü ile özel sektör arasındaki ve kamu idarelerinin kendi aralarındaki ücret dengesizliği, her seviyedeki kaliteli personelin kamu sektöründen özel sektöre veya kamu idaresi içinde diğer bölümlere kaymasına ve genellikle kamu sektöründeki hizmetlerin kalitelerinin düşmesine sebep olmaktadır.

6) Catheryn Sechter (a.g.e. 48).

7) Catheryn Sechter (a.g.e. 51-63).

IV — Kamu İdaresinin İlkeleri :

Yukarda kamu idaresinin genel özellikleri olarak değindiğimiz hususlar, kamu idaresinin ilkelerini ortaya koyan başlıca kaynaktır. İdarenin ilkelerini bir taraftan, idarenin özellikleri etkilerden diğer taraftan, varılması istenen hedefler de ilkelerin tesbit ve teşekkülünde önemli birer etkilendirler. “Bu prensipler çeşitli grupların çeşitli tecrübeleri neticesinde ortaya” çıktığı gibi, bu gün, bu ampirik sonuçların, yanında bilimsel araştırmalarla ve yukardaki etkenler altında da ortaya konulabilmektedir. Bu bilimsel çalışmalarda, işletme ekonomisinin özel teşebbüsler için mevcut verileri büyük fayda sağlamakta ve kıyas yoluyla kamu idaresi için taşıdığı değeri ortaya konulmaktadır. Kısaca şunu ifade etmelidir ki, kamu idaresinin ilkelerinin gelişmelerinde, ticari ve sınai işletmeler yanında dinî, idarî, askerî müesseseler ile eğitim müesseselerinin çok katkısı olmuştur⁸.

Bu suretle tesbit ve teşekkül eden idare ilkelerinin karakterlerine gelince, bunların donmuş, değişmez kaideler olduğu sanılmamalıdır. Bunlar “değişmez kanunlar” değildir. Ayrıca bir memleket veya muayyen bir idare için yararlı olan bir ilkenin “her türlü şart altında aynı şekilde yürürlüğe konulabileceği” sanılmalıdır. Bir defa bu idare prensiplerinin ticarî ve sınai işletmelerden alınmış olması, kamu idaresinde bu ilkelerin uygulanmasında dikkatli olmayı ve adaptasyonu ona göre yapmayı gerektirir. Esasen modern ve yüksek sevk ve idarenin başında bulunanların, üstün vasıfları, bu ilkeleri koşullara uygun olarak başarıyla uygulamalarında kendini gösterir.

Yüksek sevk idarecinin, kamu idaresinin ilkelerini bulmakta ve uygulamakta, daima göz önünde tutacağı hususlar, idarî kararların “bir seri uzlaşmalar” sonunda alınıp yürürlüğe konabileceği; organizasyonun canlı, hisli ve aktıcı bir varlık olduğu ve nihayet karşı tepkiler ve teşvikler manzumesinden meydana geldiğidir.

Biz, “teşkilât ve idare prensipleri” adı altında da toplanabilecek olan bu ilkelere değinmekle yetineceğiz. Bunların izahlarını, maliye idaresinin kalkınmaya uygunluğu konusunu incelerken ilerde yapacağız. Kamu idaresinin ilkeleri olarak tesbit ettiğimiz prensipler şunlardır .

8) Dr. Cemal Mihcioglu — Personel İdaresinde Beşeri Münasebetler Say. 75.

1. Teşkilâtın gayesi, izliyeceği siyaset iyice bilinmeli, bütün personele benimsetilmeli ve herkesin üstüne düşen sorumluluk herkesce malûm olmalıdır.

2. Teşkilâtın yapacağı işler bölümlere ayrılarak, her bölümün yapacağı işin sınırlarını belirtmek, sistemli şekilde plânlamak ve programa bağlanmak lâzımdır.

3. Teşkilât içinde kimlerin hangi işlerden sorumlu bulunduğu açıkça belirtilmeli ve herkesin bunu bilmesi sağlanmalıdır.

4. Belli politikanın ve tesbit edilen plân ve programın uygulanmasından sorumlu olan idareciler, işlerine uygun bulunan metod ve usulleri bilmeli, bunları zaman ve şartlara uyacak şekilde geliştirebilmeli ve bu suretle yürürlüğe koyabilmelidir.

5. Mevcut kaynak ve imkânlar (işgücü, para, malzeme gibi) önem sırasına göre işler arasında bölünmelidir. Bunlar, gerekli miktar ve kalitede olmak üzere zamanında temin edilmelidir ve bunun da sorumlusu mevcut olmalıdır.

6. Yüklenilen sorumluluğa uygun nisbet ve seviyede yetki verilmesi; bu yetki asıl işin yapıldığı ve kararların alındığı makama mümkün mertebe yakın bir kademeye verilmelidir.

7. Organizasyon, işlerin ayrılması ve sonuçlarının birleştirilmesi şeklinde alınır, bu teşkilâtın içden ve dıştan olan bağlantı ve ilişkilerine, işin mahiyetine göre şekil verilmesi zaruri olmalı, haberleşme yolları açık tutulmalıdır.

8. Teşkilâtın tümünü ve her bölümünü idareye yeterli liderler işbaşında bulunmalıdır ve işin başarıya ulaşmasının yeterli idareciler sayesinde mümkün olacağı bilinmelidir.

9. "Kumanda ve gaye birliği bütün teşkilâta yayılmış olmalı" ve bu gaye birliğine bağlı olan kumandanın, birbirini nakzeder nitelikte kumanda çokluğu yerine "grup halinde amirlik" şeklinde yürütülmesi lâzımdır.

10. İşbölümünün sonucu olan işlerin ayrılması ve idarenin kısımlara bölünmesi, çalışma ve gayretlerin teşkilâtiçinde etkili bir şekilde koordine edilmesi ve genel politika ve müşterek gaye yönünden ayrılmamanın sağlanması gereklidir.

11. Teşkilâta günlük işlerden biri olarak benimsenmesi gereken bir husus ta, teşkilât içinde doğan hertürlü meselenin devamlı olarak çözümlenmesi hususu olmalıdır ve zamanında alınan tedbirlerle personelin moralinin bozulması veya masrafların önlenmesi sağlanmalıdır.

12. Son olarak, kamu idaresinden özel sektöre personel akımını önlemek için ücret sisteminin düzeltilmesi ve adil bir ücret sisteminin uygulanması lâzımdır.

V — Kalkınmaya Uygun Maliye İdaresi :

Buraya kadar yaptığımız açıklamaların ışığında, kalkınmaya uygun bir maliye idaresinin olması gereken şeklin genel çizgileri meydana çıkmış olmalıdır. Bu bölümde ele alacağımız bu konu, yukarda değinildiği üzere, organizasyon, metod ve amaçlar yönünden incelenecektir. Yapılacak açıklamalarda, kamu idaresinin özellikleri ve bu özelliklere paralel ilkelerinden yararlanarak şahsi görüş ve önermelerde de bulunulacaktır.

A — Maliye İdaresinin Amaçları :

Maliye idaresini kalkınmaya uygunluk yönünden ele alınca kamu idaresinin unsurlarından biri olan varılmak istenen hedeflerin incelenmesi öne geçer.

Maliye idaresinin amaçları esas itibariyle, vergi kanunlarıyla masraf kanunları ve plân hedef ve stratejisine dayanarak kalkınma plânlarıyla tesbit edilmiş bulunmakta ve ayrıca kaynaklar arasında Anayasa da yer almaktadır. Maliye İdaresinin hedeflerini, böyle geniş bir acıdan ele almak yerine, kalkınmaya uygunluk yönünden incelemek bu etüdün konusudur. Bu sebeple, kalkınmaya uygunluk deyiminden ne anlaşılması gerektiğinin belirtilmesi lâzımdır.

1 — Bilimsel açıdan, Kalkınmanın, fert başına düşen milli gelir miktarında gerçek bir artış olması ve millî gelirin adil bir şekilde dağılımıdır tarzında bir tanım yapılabilir. Bu bakımdan, millî gelirden bir artış olabilmesi, herşeyden önce sabit sermaye yatırımlarının yapılması ile mümkündür. İktisadî yatırımların kaynağı ise toplam tasarruftur. Toplam tasarruf, bir ekonomide ferdi tasarrufların toplamı olan "İhtiyarî — özel — tasarruflarla" devletin vergi yoluyla aldığı "mecburî — Kamu — tasarruflar" toplamı olarak anlaşılabilir.

İleri kapitalist memleketlerdeki yatırımların kaynağı daha ziyade ferdi tasarruflar olduğu halde, iktisaden geri durumdaki memleketlerde

hemen hiç denecek kadar az tasarruf imkânı olduğundan kalkınmalarını ferdi tasarruflara dayandırma olanağı yoktur. Bu imkânsızlık, ferd başına düşen milli gelir payının azlığı sebebiyle gelirlerin istihlâke sarfedilmemesinden doğmaktadır. Mevcut olan tasarruflar da daha çok kısa vadeli ve spekülâtif maksatlar için kullanıldığından iktisadî kalkınmaya yeteri kadar yararlı olamazlar.

İktisaden geri memleketlerin, içinde buldukları bu kapalı kısır döngeden çıkabilmeleri, Devletin Vergi yoluyla aldığı ve "mecburî tasarruf" olarak nitelediğimiz kaynakları, kalkınmanın finansmanında kullanmasıyla mümkün olur. Demek oluyor ki vergi, devlet eliyle yapılacak iktisadî kalkınmanın finansmanında başlıca kaynaktır.

Vergi ile kalkınma arasındaki bu yakın ilişkiden hareketle, Maliye İdaresinin amaçları arasında başlıcasının kalkınmanın finansmanına yetecek kadar vergi hasılatı sağlamak olduğunu ileri sürebiliriz. "İktisaden kalkınmanın iç finansman kaynakları arasında vergiden maada gönüllü ve müesseseleşmiş tasarruflar, iç istikrazlar ve enflasyon¹⁰ yer almakta ise de verginin baş yeri tuttuğu, devlet borçlarının da vergi ile ödeneceği düşünülürse Vergi'nin kalkınmanın finansmanında baş kaynak olduğu anlaşılır.

2 — Maliye İdaresi için yukarda tesbit edilen amacı, kalkınmayı mali bir program haline getiren Kalkınma Plânı da benimsemiş bulunmaktadır. Plânda, kamu kesimi için öngörülen harcama hedeflerinin gerçekleşmesi ancak buna yeterli gelirlerin sağlanmasıyla mümkün olur¹¹. Bu sebeple, Plâna göre vergi politikasının temel amacı, plânla tesbit edilmiş ekonomik ve sosyal hedeflere uygun olarak plânın finansmanı ve bunun ekonomik istikrarsızlığa yol açmadan sağlanması ve tasarrufların verimli sahalara yönelmesini temin etmektedir.

3 — Kalkınma Plânı'nın teknik açıdan tesbit ettiği malî amaç, aynen bütçe dökümanları tarafından da benimsenmiştir. "Gerçekten kamu maliyesi bütçe ve vergi politikası, banka ve para sistemi, madde ve hizmet üretimi, dış ticaret ve dış iktisadî ilişkiler, fiatı, finansman ve bircümle diğer iktisadî politikaların uygulanmasında optimal neticelerin sağlanması, hızlı bir kalkınma hamlesi için kati bir zaruret" olarak görülmekte ve bütün bunlar Maliye İdaresinin amaçları olarak kabul edilmektedir¹³.

10) Dr. İ. Türk (Vergi Politikası Say. 20).

11) İkinci Beş Yıllık Kalkınma Plânı Say. 77.

12) İkinci Beş Yıllık Kalkınma Plânı Say. 105

13) 1968 Malî Yılı Bütçe Gerekçesi Say. 215.

4 — Maliye İdaresinin amaçları sadece yukarıda sayılan dökümanlar tarafından tesbit edilmemiş, bunun yanı sıra pozitif hukuk olarak Anayasa ve muhtelif vergi kanunları ile de esasen ortaya konmuştur. Nitekim Anayasanın 61. maddesi, Maliye İdaresine bir hedef tayin etmiş ve herkesin malî gücüne göre kamu giderlerine katılmasının sağlanması gerektiğini ifade etmiştir. Demek oluyor ki, yatırım harcamaları, cari giderler ve transfer masrafları toplamı olan kamu giderlerinin karşılanması için herkesin malî gücüne göre vergi vermesi ve maliye idaresinin de bunun temin etmesi icabeder.

5 — Anayasanın Maliye İdaresi için gösterdiği bu hedef, fiiliyatta, yürürlükte olan Vergi kanunlarıyla tesbit edilmiştir. Bu itibarla, vergi kanunlarını bütün hükümleriyle etkili bir şekilde uygulanması ve kanunun belli ettiği usul ve şekillerle alınması gereken verginin noksatsız alınması tarzında yürütülmesi Maliye İdaresinin başlıca kanunî amacı olmaktadır.

Görüldüğü üzere Maliye İdaresinin amaçları, bilimsel yönden, teknik ve kanunî yönlerden ele alındığı takdirde tam bir benzerlik arz etmektedir. O da, Vergi Gelirlerini optimal seviyeye çıkarmak ve bu suretle hızlı kalkınmayı gerçekleştirmektir.

B — Maliye İdaresinin Organizasyonu :

1 — Kalkınmaya uygun maliye idaresi deyiminden, kalkınmanın finansmanına da yetecek derecede kamu geliri sağlayan bir organizasyon ile bunun gerektirdiği usul ve metodların toplamı, anlaşılacak lüzum gelir. Gerçekten, "Vergi Sisteminin başarısı geniş ölçüde vergi idaresinin etkinliğine bağlıdır. Vergi kanunları ne kadar iyi hazırlanmış olursa olsun bunun uygulanması becerikli bir örgütçe yürütülmedikçe elde edilecek sonuçlar tatminkâr olamaz."¹⁴

Organizasyonun genel bir tanımını yapmak lüzum gelirse, organizasyon maddî ve şekli bir deyim olup "yapılan işlerin kimler tarafından ve ne şekilde yapıldığını gösterir"¹⁵ ve işlerin bölümlerini, kısımlarını gösteren bir şema olarak meydana çıkar. Bununla beraber, bu şekli organizasyonun arka plânında "uzun yıllar içinde kendiliğinden teşekkül eden bir insan münasebetleri sistemi" meydana gelir ki şekli organizasyonla işler

14) Doç. Dr. Kenan Bulutoğlu (Türk Vergi Sistemi, Say. 343).

15) Prof. Dr. Zeyyat Hatipoğlu, Organizasyonların Beşerî Yönü, Say. 657).

ve organizasyonu canlı bir hale sokar. Bu suretle şekli organizasyon, memurlar, amirler olarak bir personel kadrosu ve onların bir sistem içindeki faaliyetlerinin eklenmesiyle canlı bir varlık haline gelir.

Bu genel açıklamalardan sonra sözü maliye idaresinin organizasyonuna getirebiliriz. Maliye idaresinin genel organizasyonu 2996 sayılı Maliye Bakanlığı Teşkilâtı ve Vazifeleri Hakkında Kanun ve ekleriyle tesbit edilmiş bulunmaktadır. Bizim bu etüdümüzde, Maliye İdaresinin daha ziyade Gelir bölümü üzerinde durulacaktır. Çünkü kalkınmaya uygun olması gereken cephesi, Maliye idaresinin gelir bölümünün organizasyonudur. Gerçekte kalkınmanın finansmanı esas itibarıyla vergilerle sağlanması gerektiğinden kalkınmaya uygun Maliye İdaresinin öncelikle gelir bölümünün incelenmesi lâzımdır. Buna "gelir idaresi" denebileceği gibi "Vergi İdaresi"¹⁶ de denmektedir.

2 — Biz, hemen herkesin bildiği bir konu olan Maliye İdaresinin ne genel şeması ve ne de Gelir Vergi İdaresinin şekli organizasyonu üzerinde duracağız. Bu bölümde inceleyeceğimiz konu şudur: Vergilendirme Organizasyonu kavramı, Vergilendirme Organizasyonu, fiiliyle vergileme olayına katılan bütün sahalara içine alan bir kavramdır. Diğer bir deyimle, genel kavram olarak Vergilendirme Organizasyon resmi alanı aşarak vergi mükelleflerinin bulunduğu sahaya da içine alır. Bu bakımdan Vergilendirme Organizasyonu kapsamına, resmi organizasyon ile piyasa organizasyonu dahilidir. Bu gün birçok vergilendirmelere resmî organizasyon kadar ve hatta ondan da fazla vergi mükellefi durumunda bulunan gerçek ve tüzel kişiler de iştirak etmektedir. Daha ileri giderek söyleyebiliriz ki, idarî kontrolün az olduğu vergilendirmelerde, Vergi münhasıran mükellefin beyanına dayanmakta ve o şekilde kalmaktadır. Bu suretle esas insiyatifin mükelleflerde bulunduğu beyana dayalı vergilendirmelerde piyasa organizasyonu içinde yer alan vergi mükelleflerinin rolü vergi idarelerinininkinden çok fazla olmaktadır. Maliye İdaresinin amaçları olarak yukarıda açıkladığımız hedeflere, resmî vergi idaresi ile piyasa organizasyonlarının faaliyetleri aynı doğrultuda olduğu nisbetle varılabilir ve aynı doğrultuda olmadığı nisbette de belli amaçlara ulaşmak mümkün olamaz. Faaliyetleri, aynı hedeflere varmakta bu kadar yakın bağlılık taşıyan iki organizasyonu bir arada mütalaa etmek ve genel anlamda Maliye veya Vergi İdaresi kavramı içine almak tabiidir. Bu suretle, vergilendirme olayının cereyan ettiği sahalara bir arada toplanmış, sevk ve irade prensipleri bakımından bu güne kadar ilişkileri tesis edilmemiş sahalara birleştirilmiş olacaktır.

16) Doç. Dr. Kenan Bulutoğlu (a.g.e. 343).

3 — Vergilendirme idaresinin kamu kesimi olan resmî organizasyon kanunlar ve yönetmeliklerle tesbit edilmiş durumdadır. Maliye Bakanlığında Gelirler Genel Müdürlüğü ile vergi daireleri, resmî organizasyonun temelidir. Bununla beraber, yetersiz istatistikî bilgiler sebebiyle aşağıdaki izahlarda Maliye İdaresi genel olarak ele alınmıştır.

Maliye Bakanlığının maaş ve ücret kadroları aşağıda gösterilmiştir. Bu miktarlar aynı zamanda Maliye İdaresinde çalışabilecek personel sayısının tavanı olarak da kabul edilebilir¹⁷.

	1958	1959	1960	1961	1962	1963	1964	1965
Maaşlı	12.249	12.326	12.471	12.512	12.520	12.800	12.811	14.302
Ücretli	2.889	2.890	3.121	3.119	3.188	3.369	3.538	3.579
G. "	199	200	204	167	179	203	181	189
	15.437	15.416	15.796	15.798	15.887	16.372	18.520	18.070

Maliye İdaresine dahil kadroların, diğer dairelere nazaran durumunu ve bunlar arasında Maliye İdaresinin yerini gösteren tablo aşağıdadır:

Daireler	1958	1959	1960	1961	1962	1963	1964	1965
Millî								
Eğitim	76.982	81.095	86.872	100.807	112.832	119.618	132.848	141.686
Sağlık ve Sosyal	30.712	31.303	32.897	33.913	35.583	38.625	40.971	43.342
Tarım ve Orman	31.403	21.993	23.142	22.981	23.332	24.802	25.446	26.352
Adalet	16.511	16.722	16.972	16.030	17.840	17.093	18.142	18.495
Maliye	15.337	15.416	15.796	15.798	15.887	16.372	18.520	18.070
Emniyet								
G.	14.108	13.433	14.643	16.042	14.169	14.169	14.379	14.096
Gümrük ve Tekel	9.125	9.170	9.248	9.321	8.865	9.538	8.879	9.493

Bu tabloda yer almayan Subay, Astsubay ve Askerî memurlar nazara alınmazlarsa kadro miktarı bakımından Maliye İdaresi 6 ncı sırada yer almaktadır.

17) Türkiye İstatistik Yıllığı 1964-1965 say. 373.

Başlıca kamu idareleri arasında yer alan yukardaki dairelerin kadro artışları yıllar oranındaki farklara göre şöyledir:

	1959	1960	1961	1962	1963	1964	1965
Milli Eğitim	% 5,34	% 7,11	% 16,04	% 11,92	% 6,01	% 11,06	% 6,65
Sağlık ve Sosyal.	% 1,92	% 5,09	% 1,08	% 4,92	% 8,54	% 6,07	% 5,78
Tarım ve Orman	% 2,75	% 5,22	% 0,7	% 1,52	% 6,30	% 2,59	% 3,55
Adalet	% 1,27	% 1,49	% 5,55	% 11,29	% 4,13	% 6,13	% 1,94
Maliye	% 0,51	% 2,46	% 0,0	% 0,56	% 3,05	% 13,11	% 2,42
Emniyet	% 4,78	% 9,00	% 9,55	% 11,67	% 00	% 1,48	% 1,96
Gümrük ve Tekel	% 0,49	% 0,85	% 0,78	% 4,89	% 7,59	% 6,90	% 6,91

Personel miktarı en kalabalık olan kamu idareleri arasında, personel miktarındaki artış nisbetleri bakımından yapılan bir mukayese, Maliye İdaresindeki personel artışının çok düşük bir trend izlediğini ortaya koymaktadır.

Maliye İdaresinin personel hacmi için, devlet bütçesi ve vergiler toplamı ile mukayese edilmesi bazı ilginç sonuçlar verir¹⁸.

	1958	1959	1960	1961	1962	1963	1964	1965
Bütçe Gelirleri	4.142	5.535	5.671	6.699	7.14	8.424	9.292	10.294
Artış oranı %	15,31	33,63	2,45	18,12	6,19	18,41	10,30	10,78
Personel artış oranı %	0,51	0,51	2,46	0,50	0,56	3,05	13,11	2,42
Personel başına tahsil edilen gelir	259.898	359.042	424.041	447.787	514.537	501.727	569.673	

Bu tabloda bütçe gelirleri olarak yer alan miktarlara gümrük ve tekel gelirleri ve ithalde alınan diğer vergi, resmi ve harçlar dahil; fakat tasarruf bonusu dahil değildir. Münhasıran Maliye İdaresinin mevzuuna giren gelirleri hesaplamak için bu ayrımları da yapılması lâzımdır. Buna göre yapılmış tablo aşağıda yıllar itibariyle miktarlar ve artış oranları gösterilmiştir²⁰.

18) Türkiye İstatistik Yıllığı 1964-1965 say. 373.

19) 1968 Mali Yılı Bütçe Tasarısına ait gerekçe (Say. 254).

20) Devlet Gelirleri Bülteni Sayı 19. Sayfa 14.

	1958	1959	1960	1961	1962	1963	1964	1965
Gelirler	3.587	4.649	5.037	6.212	6.577	7.826	8.741	9.918
Artış oranı --	% 32,39	% 8,34	% 23,32	% 5,87	% 18,99	% 11,69	% 13,46	
Personel'e düşen gelirler	232.363	301.569	318.878	393.214	413.986	478.011	471.976	548.865

Bu tabloda personel başına düşen, yani ortalama olarak her Maliye Memurunun çalışma sahasına giren tahsil edilen gelir miktarı gösterilmiştir. Bu hesabı yaparken bütün Maliye personelinin hesaba dahil edilmesinin nedeni, gerek tahsilât, gerek harcama ve gerekse diğer cepheleriyle, bütün maliye personelinin bütçe uygulamasıyla ilgili çalışma yapılarıdır.

Fakat vergi idaresi açısından bakılırsa, yapılacak hesap ve mukayeselerde, bu işle direkt ilgisi olan dairelerin personel miktarı esas almak daha gerçek sonuçlar gösterir.

	1959	1960	1961	1962	1963	1964	1965
Vergi v.s. gelirler	4.649	5.037	6.212	6.577	7.826	8.741	9.918
Artış ola.	%32,39	% 8,34	%23,3	%5,8	%12,9	%11,6	%13,4
Gelir personeli							
Artış ola.	% 0,51	% 2,4	% 0,5	%0,5	% 3,0	%13,1	% 2,4
Personel başına Gelir miktarı	301.569	318.878	393.214	413.986	478.011	471.976	548.865

Maliye İdaresi gibi, devlete gelir sağlayan Gümrük ve Tekel Bakanlığı ile Maliye İdaresinde hizmet gören personele isabet eden gelir miktarları mukayesesi aşağıdaki tabloda gösterilmiştir²¹.

	1958	1959	1960	1961	1962	1963	1964	1965
Gümrük-Tekel geliri	555	586	634	883	941	1.072	1.193	1.013
Gümrük-Tekel Perso- neli başına	60.821	63.904	68.555	95.655	106.147	112.392	134.361	106.770
Maliye Personeli başına	232.363	301.889	318.878	393.214	413.986	478.011	471.976	518.865
Misli fark	3,83	4,71	4,65	4,11	3,90	4,25	3,51	5,14

21) Devlet Gelirleri Bülteni Sayı 19. Sayfa 5

Bu mukayeseler, gelirin tesbiti tarh, tahakkuk ve tahsili ile murakabesi ve neticelerinin izlenmesi işiyle doğrudan görevli olan vergi idaresinin personel miktarı nazara alınarak yapılırsa ve ortalama olarak maliye personelinin yarısının gelir işiyle uğraştığı düşünülürse personel başına düşen iş hacmi ve vergi miktarı yukardaki rakamların iki misline çıkacak demektir.

4 — Özellikle beyana dayanan vergilerin başarısında piyasa organizasyonunun önemini yukarda belirtmiştik. Bu önemi ve rolü dolayısıyla piyasa organizasyonunu genel anlamı ile maliye organizasyonunun bir parçası saydığımızda da işaret etmiştik. Gerçekten piyasa organizasyonunu nazara almadan yapılacak bir çalışma, olayın sadece bir cephesi üstünde durmak olurdu.

Vergileme olayına öteden beri mükellef açısından da bakıldığı bilinmektedir. Adam Smith'in vergi prensiplerinden birinin "vergilik sorunlarına bir de mükellef noktai nazarından bakılması" ilkesidir²². Bu ilke bugün okadar gelişmiştir ki, Maliye organizasyonu içinde piyasa organizasyonunu da incelemek zorunlu hale gelmiştir.

Ekonomik faaliyetlerin cereyan ettiği kadro "ekonomik organizasyonu" meydana getirdiği gibi, malî olayların cereyan ettiği çevreyi de Maliye organizasyonunun bir kesimi saymak gerekir. Ekonomik faaliyetlerin kadrosuna bakınca karşılaştığımız şey piyasa organizasyonu olur. Piyasa, ekonomik organizasyonun en geniş çevresi olarak mali organizasyonunun da sahasını teşkil eder. Genel olarak "piyasa" kelimesi ile ifade edeceğimiz bu organizasyonda, faaliyet gösteren gerçek ve tüzel kişiler olarak firmalar mevcuttur. Firma veya işletme olarak ifade ettiğimiz bu kuruluşlar genel olarak üç grupta toplanabilir.

- 1 — Tek sahipli firmalar (Sole proprietorship)
- 2 — Ortaklıklar (partner ship)
- 3 — Sermaye Şirketleri (Corporations)

Amerika Birleşik Devletlerinde firmaların % 70 i tek sahipli firmalar dediğimiz "ferdi teşebbüsler" dir. Sermaye şirketleri dışındaki ortaklıklar ise % 18 i teşkil ederler ve bakiye % 12 de sermaye şirketleridir ve A.B.D. milli istihsalin % 60 ı bu sermaye şirketleri tarafından meydana getirilmektedir. Millî gelirin büyük bir kısmının sermaye şirketleri ve diğer ortaklıklar tarafından yaratılması, A.B.D. de Maliye İdaresinin başarısının başlıca nedeni olsa gerektir²³.

22) Sir Josiah Stamp (The Fundemantal Principles of Taxation).

23) Davit Mc Cord Wright (A Key to Modern Economics Say. 30-31).

5 — Bizdeki piyasa organizasyonuna gelince: Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Gider Vergileri mükelleflerinin 1961-1965 yılları arasındaki seyrini gösteren tablo aşağıya çıkarılmıştır²⁴. Bu tabloda Gelir Vergisi mükelleflerinin “ferdî teşebbüsler” olarak, Kurumlar Vergisi mükellefleri de “Sermaye ve kooperatif şirketler, iktisadî işletmeler, yabancı ulaştırma şirketleri v.s. olarak gösterilmiştir.

Mükellef Grupları	1961	1962	1963	1964	1965
Ferdî Teşebbüsler	315.063	441.459	723.083	30704	789.157
1. Yıllık beyan yapanlar	242.006	304.601	348.542	366.708	387.348
2. Götürü mükellef	72.842	136.783	374.417	363.971	401.795
3. Yabancı ulaştırma	285	75	124	125	114
Kurumlar	4.456	4.579	4.704	5.266	5.333
1. Sermaye ve Kop. Şt.	3.896	3.952	4.128	4.348	4.381
2. İktisadî işletme	309	283	293	310	301
3. Yabancı Ulaştır.	158	104	113	98	88
4. Diğerleri	93	231	170	510	557
Gider Ver. Firmaları	4.600	4.742	5.476	5.797	6.135

Tabloda gider vergisi mükellefleri firmaları olarak kayıtlı rakamlar, imalât sanayicileri, banka ve sigorta şirketleri ve bankerler ile taşıma müesseseleri ve P.T.T. İdaresini kapsamaktadır. Bu firma ve işletmeler aynı zamanda Gelir Vergisi veya Kurumlar Vergisi mükellefi de olduklarından piyasa organizasyonu hacminin hesabına eklenmesi mükerrerliğe sebep olur. Fakat bu miktarın hesaba dahil edilmesi, Maliye İdaresinin iş hacminin hesabında zaruridir. Maliye İdaresinin iş hacmini hesaplamakta, ve Muhtasar beyannameye giren miktarları 1,5 milyon civarında olan işçi ve memurların da hesaba dahil edilmesi icabeder. Fakat biz bunları muhtasar beyannameleri veren gerçek ve tüzel kişi durumundaki firma ve işletmelerin Maliye İdaresi için ifade ettikleri iş hacmine dahil saydığımızdan, bu miktarları hesap dışında tuttuk.

Bu duruma göre, Malî yönden Türkiyede piyasa organizasyonu büyük ölçüde ferdî teşebbüs esasına dayanmaktadır. Bu temayül gittikçe artmaktadır. Şöyleki 1961 de toplam firmaların % 98,6 sı ferdî teşebbüsler şeklindeyken bu nisbet 1965 de % 99,3 e yükselmiştir.

Kurumlar vergisine tabi sermaye (anonim, eshamlı komandit ve limited şirketler) ile kooperatif şirketler ve iktisadî kamu müesseseleri, top-

24) Devlet Gelirleri Bülteni Sayı 18 Sayfa 66.

lam firmaların pek az bir kısmını teşkil etmektedirler. Gerçekten bu nisbet % 1,4 den başlayarak 1965 de % 0,7 miktarına düşmüş bulunmaktadır. Buna ait trendini gösteren tablo aşağıdadır:

Mükellef grupları	1961	1962	1963	1964	1965
Ferdi Teşebbüsler	% 98,6	% 98,9	% 99,3	% 99,2	% 99,3
1. Beyan yapanlar					
2. Götürü olanlar					
3. Yabancı Ulaştır.					
Kurumlar	% 1,4	% 1,1	% 0,7	% 0,8	% 0,7
1. Sermaye ve koop. Şti.					
2. İktisadî işletme					
3. Yabancı Ulaştır.					
4. Diğerleri					

Bu tabloda, yukarıda yaptığımız açıklamalara ilâve olarak, götürü esasa göre vergilendirilen ufak esnaf ve zanaat sahibi ferdi firmaların hızla artmakta olduğu da meydana çıkmaktadır.

Maliye Organizasyonunun piyasa yapısı bu şekilde ferdi teşebbüs esasına dayanması ve bu teşebbüslerin de yarıdan fazlasının firma özelliğinden bile yoksun çok ufak teşebbüsler olması, vergi uygulamasının başarısızlığının temel nedenini teşkil eder ve vergi idaresinin etkenliğini büyük ölçüde azaltır.

6 — Maliye İdaresinin organizasyonu konusuna son vermeden piyasa organizasyonunun yapısı ile Vergi İdaresinin personel yapısını da nitelik ve incelik yönünden mukayese etmek faydalı olacaktır.

Mesleki bilgi ve tahsil derecesi bakımından üstün bir seviye isteyen bugünkü vergi politikası ve uygulamasını yapan ve yürüten personel bakımından Maliye İdaresi yetersiz bir durumdadır. Maliye teşkilâtının taşıdığı kesimi üzerinde yapılmış bir anket sonuçlarına göre, memurların tahsil durumları şöyledir.

Okulsuz	İlkokul	Ortaokul	Meslek Okulu	Lise	Yüksek Okul
% 2,4	% 40,2	% 22,1	% 10,2	% 7,7	% 1,2

Bu memurlardan Maliye İdaresinde görev aldıktan sonra hizmet içi eğitime tabi tutulanların nisbeti % 17,9 olup bakiyesi teşkil eden % 82,1 i de meslek içi eğitim görmemiş durumdadır^{24a}.

24a) Radî Dikici, Anket.

Buna karşılık Maliye İdaresindeki personel başına düşen iş hacmi hızla artmaktadır. Bu maksatla mükellef firma adediyle personel adedi arasında yapılacak karşılaştırmalar ilginç sonuçlar vermektedir.

	1961	1962	1963	1964	1965
Ferdi teşebbüsler	315.063	441.459	723.083	730.704	789.157
Kurumlar	4.456	4.570	4.704	5.266	5.333
Toplam firmalar	319.519	446.029	727.787	735.970	794.490
Toplam memur	15.798	15.887	16.372	18.520	18.070
Memur başına	20,2	28,7	44,4	39,7	44,0

Maliye memurlarının yarısının doğrudan doğruya vergi işleriyle görevli olduğu tahmin edildiğine göre, yukarıda memur başına isabet eden mükellef adedi iki misli olacak demektir. Buna göre, her memur ortalama 80 den fazla bir mükellef gurubunun vergiyle ilgili her türlü muameleleriyle meşgul olmaktadır. Bu miktarın da gittikçe arttığı görülmektedir.

C — Bazı Sevk ve İdare Sorunları :

Kalkınmaya uygun Maliye İdaresinin nitelik ve özellikleri yönünden, amaçlar ve organizasyon sorunları yanında bir çok sevk ve idare sorunlarının da bulunduğu muhakkaktır. Bu sorunların varlığı, Maliye İdaresi tarafından esasen bilinmekte olduğu gibi, bilim eserlerinde de yer almakta ve hatta plâna dahi girmiş bulunmaktadır.

1 — Vergicilikte idarenin etkenliği, bilim adamlarınca ele alınan konulardan biridir. Bununla beraber, bu konunun “genel bir nazari tahlilinin” diğer konular kadar ele alınmadığı da bir gerçektir²⁵. Vergicilikte idarenin etkenliğinden “belli bir gelirin toplanması için gerçek kaynak harcaması”nın en az miktarlarda olması kastedilmekte ve bu harcamalardan sadece vergi idaresinin değil aynı zamanda vergiyi ödeyenlerin vergi dolayısıyla yaptıkları giderleri de kapsamaktadır²⁶. İdarenin etkenliğini incelemeye “İdeal vergi sisteminin ne olduğunu tesbit”²⁷ etmekle başlamak gerekirse de, bizim konumuz bakımından önemli olan, vergi sisteminin idarenin etkenliğine tesiri değil ve hatta²⁸ “herhangi bir vergi tipinin yürütülmesinde zaruri olan reel kaynakların asgari kalmasını” sağ-

25) Doç. Dr. Kenan Bulutoğlu (Vergi Politikası Say. 10).

26) Doç. Dr. Kenan Bulutoğlu (Vergi Politikası Say. 11).

27) A. R. Prest (Maliye Enstitüsü Tercüme Serisi 3, Say. 115).

28) A. R. Prest (Maliye Enstitüsü Tercüme Serisi 3, Say. 113).

Amak değil, fakat plânın kamu gelirleri için hedef aldığı miktarların Maliye İdaresince tahsil edilebilmesinin usul ve metod olarak ne yollarla gerçekleştirilebileceğidir.

2 — İkinci Beş yıllık kalkınma plânının kamu gelir hedefleri ile kamu harcamalarında kullanılacak kamu tasarruf hedefleri aşağıdadır:

Kamu geliri ve Tasarruf hedefleri²⁹

	1967	1968	1969	1970	1971	1972
1. Vergi Gelirleri	14,9	15,8	17,3	18,9	20,7	22,8
Vasıtasız	4,5	4,5	5,0	5,5	6,1	6,7
Vasıtalı	10,4	11,3	12,3	13,4	14,6	16,1
2. Kamu tasarrufu	7,3	8,0	8,9	10,2	11,8	12,7

Plânın bu hedeflerine varılması, Maliye İdaresinin kalkınmaya uygun nitelikte organize edilmesi kadar o hedeflere varacak usul ve metodların en etkili şekilde kullanılmasına bağlıdır. Nitekim, vergi politikasının esaslarından biri olan vergi gelirlerini yukardaki hedeflere ulaştırmak için “vergi idaresinin islahı” plânda da öngörülmektedir. Vergi İdaresinin ve vergi kontrollerinin etkenliğini artırmanın “vergi gelirlerini önemli derecede” artıracığı, vergi alanında gözetilen sosyal ve ekonomik ilkelere de uyulmasını sağlayacağı kabul edilmektedir.³⁰

3 — Maliye Bakanlığı, İdarenin reorganizasyonu ve ileri bir sevk ve idareye duyulan ihtiyacı 1968 Malî Yılı Bütçe gerekçesinde şu satırlarla belirtmiştir:³¹

“... Kamu Maliyesi, bütçe ve vergi politikası, banka ve para sistemi, madde ve hizmet üretimi, dış ticaret ve dış iktisadî ilişkiler, fiat finansman ve bircümle diğer iktisadî politikaların uygulanmasında optimal neticelerin sağlanması hızlı bir kalkınma hamlesi için kati bir zarurettir. Böyle bir zaruretin karşılanabilmesi, iktisadî politikasının en iyi şekilde sevk ve idaresine yarayacak düzenlemelerin yapılabilmesi, konjonktür değişmelerinde suretli ve etken tedbirler alınabilmesi, çeşitli bakımlardan hazırlıklı yetkili bir Maliye teşkilâtının varlığına ve bu teşkilât personelinin kifayyetli şekilde yetiştirilmesine ve kullanılmasına ihtiyaç göstermektedir.”

29) İkinci Beş Yıllık Kalkınma Plânı (Say. 182).

30) İkinci Beş Yıllık Kalkınma Plânı (Say. 108).

31) 1968 Malî Yılı Bütçe Gerekçesi Say. 215 ve 216.

Gelirlerin hakkaniyetle ve kaynakların en etkili olarak kullanılmasını temin edecek şekilde toplanması, maliyenin ağırlığını hissettiren usuller yanında anlayış ve işbirliğine dayanan ikna metodlarının da idarece büyük ölçüde kullanılmasıyla mümkün olabilir.

Maliye Bakanı da bütçe konuşmasında "vergi kaçakçılığının önlenmesinin en iyi yolu idare ile mükellef arasında karşılıklı inanç ve iyi niyet havasının kurulması" olduğunu belirtmiştir³².

Bütün bu açıklamalarda ortaya atılan sorunlar şunlar olmaktadır :

- 1 — Vergi İdaresinin islâha muhtaç bulunması
- 2 — Vergi kontrollerinin etkenliğinin azlığı
- 3 — Vergi İdaresi personelinin yetersizliği
- 3 — İkna metodlarının kullanılmaması
- 5 — İdare ve mükellef arasında inanç ve iyiniyet yokluğu.

Bu sorunları, yakın ilgisi olanların birleştirmek suretiyle üçe indirgiyebiliriz:

- 1 — Vergi idaresinin yeniden düzenlenmesi.
- 2 — Vergi idaresinde kullanılan usul ve metodların yenileştirilmesi.
- 3 — Vergi idaresi ile mükelleflerin ilişkilerinde yeni ilkelerin hakim kılınması.

Bu konularda düşündüğümüz bazı önermeleri aşağıda açıklamaya çalışacağız.

4 — Genel olarak maliye idaresinin ve özellikle de vergi idaresinin düzenlenmesi konusu esasen ele alınmış ve üzerinde çalışmalara başlanmış bulunmaktadır. Günümüzde vergilendirmenin başarısının "İdarenin kudretine" dayandığı bir gerçektir. Vergilendirmenin esası olan olayı tesbit etmek, tarh ve tahakkuk ve nihayet tahsil işlenmelerini yapabilmek veya bunlardan doğacak müşküllerin üstesinden gelebilmek için idare yeterli kadar kuvvetli ve kudretli midir? Şüphesiz ki, bir vergi sisteminin başarısı, o memleketin idarî kabiliyetine dayanır. İdarî kabiliyet ise o memleketin Coğrafi, politik durumuna ve halkın karakterine ve idarenin kuvvetine göre değişir. Bunlara ekonomik durumu yani millî gelir ve onun dağılımını ve vergi mevzuatını da önemli faktörler olarak eklemek lâzımdır. Bunlardan idarenin organizasyonu ve bunun memleket yüzeyindeki

32) Cihat Bilgehan - Maliye Bakanı (Senato Konuşması, Cumhuriyet, 11 ubat 68).

dağılışı, diğer konularda doğacak müşkülleri halletmekte birinci derecede etkindir. Fakat memleketin genişliği, ekonomik şartların yetersizliği, politik tutumlar, halkın karakteri ve nihayet vergi mevzuatının durumu, kuvvetli bir idarenin kurulmasını engelleyebileceği gibi, kurulsu bile başarı şansını büyük ölçüde sınırlandırır³⁴.

5 — Biz diğer şartları var kabul ederek, vergi idaresinin yeniden düzenlenmesinde gözönünde tutulması gereken konulardan bazılarına değinmekle yetineceğiz.

- 1 — Vergi İdaresinin dağılışı
- 2 — Personel miktarının ve kalitesinin yeterliliği
- 3 — Maaş ve ücretlerin yeterliliği
- 4 — Mükelleflerle ilişkiler servisinin kurulması
- 5 — İdarenin içinde tam bir haberleşme sağlanması.

a — İdarenin dağılışı, hem teşkilât olarak ve hem de memur miktarı olarak hizmetin yayıldığı bütün yurd yüzeyinde rasyonel şekilde ve ölçüde olmalıdır. İdarenin, büyük iş ve kültür merkezlerinde gereğinden fazla temerküz etmesi ve uzak köşelerde de idarenin gereken personel miktarından ve organizasyon bakımından ihmâle uğraması kamu idaresinin baş hastalıklarından biridir. Merkezden uzak, ihmal edilmiş ve hatta unutulmuş idareler yerine, Vergi İdaresinin rasyonel şekil ve ölçüde yurd sathına dağılması ve yeni doğacak ihtiyaçlara göre idarî organizasyon içinde "Seyyaliyet" sağlanması, etkili bir vergi idaresi kurmak için zorunlu koşullardır. Bu seyyaliyet memurların ihtiyaç olan yerlere kaydırılması veya tam yetkili seyyar memuriyetler ihdası suretiyle, bazı bölgelerdeki yetersizlikler giderilmelidir.

Tam yetkili seyyar memuriyetler, hem kadro yetersizliğini, hem de memur noksanlarını gidermek yanında bilgi ve tecrübe yetersizliğini ortadan kaldırmak ve nihayet aynı yerde aynı insanlar arasında çalışmaktan bıkan ve yorulan memurlara değişiklik imkânı hazırlayan bir sistem olacaktır. Yorgunluk ve bitkinliğin, "verim düşüklüğüne, aşırı devamsızlığa, sık sık işten ayrılmalara yol" açtığı bilinmektedir³⁵. Bu hallerde maaşlı veya ücretli izin yerine maaşa ilâve yevmiyeli seyyar memuriyet verilerek, ehliyetli memurları geçici bir süre idarenin ihtiyaç duyacağı bir kesiminde çalıştırmak daha faydalı olabilecektir.

34) Sir Josiah Stamp (a.g.e. Page: 103, 112).

35) H. S. Simon, DW Smitburg (Kamu Yönetimi Say. 130).

b — Diğer bir konu olarak maliye idaresinde personel miktarının azlığı ve kalitesinin yetersizliği yukardaki analizlerle meydana çıkarılmıştır. Özellikle Vergi İdaresinin omuzlarına binen iş hacmi hızla arttığı halde, personel miktarı hemen hemen aynı kalmakta ve kalanlarında kalitesi gittikçe düşmektedir. Nitekim “Maliye teşkilâtında bulunan kalifiye elemanların çoğu diğer Bakanlıklara, katma özel ve özerk bütçeli dairelere, İktisadî Devlet Teşekküllerine veya özel sektöre; özellikle banka ve sair malî müesseselere devamlı olarak geçmekte; memuriyete yeni intisap edenler ise, diğer müesseseleri tercih etmekte, Maliyeye girse bile atlama taşı olarak kullanılmaktadır.”³⁶

Maliye İdaresinden bu personel kaçışının bir nedeni, maaş ve ücretlerin azlığı yanında, memur başına düşen iş miktarının hızla artmasıdır. Ayrılmaların kesin miktarı bilinmemekle beraber, yetişmiş ve kalifiye memurların devamlı olarak ayrılması ve bunların yerine yenilerinin alınması, hizmetin kalitesini düşürdüğü gibi, randımanı azaltmak suretiyle hizmetin maliyetini de yükseltmektedir.

Memur noksanlığının ve kalite yetersizliğinin bir kısmı, yukarda önerdiğimiz geçici seyyar memuriyetler yoluyla giderilebilirse de bu konudaki esaslı tedbirin, artan iş hacmine uygun olarak memur almak ve ihtiyaç yerlerine rasyonel şekilde dağıtmak ve bunların tahsil derecelerine ve memuriyet içinde eğitilmesine önem vermek olduğu muhakkaktır.

Bunun için bir ölçü tesbit ederek ortalama bir vergi memuruna kaç mükellef düşmesi gerektiği hesaplanıp, personel miktarı ile mükellef adedi arasında sabit bir ilişki kurmak icabeder. Aynı şekilde kaç adet mükellef için bir vergi dairesine ihtiyaç duyulacağı rasyonel ölçülerle tesbit edilmelidir.

Bizim şahsi tecrübelerimize göre, yetişmiş, ehliyetli, bilgili olmak şartıyla ortalama 100 mükellefe 1 memur esasına göre 1/100 karselasyonu memur ihtiyacının tesbitinde bir ölçü olarak kullanılabilir. Vergi dairesi miktarının da 5000 mükellefe 1 vergi dairesi olarak hesaplanması ve 1/5000 oranının ölçü alınması icabeder kanısındayız. Buna göre bir vergi dairesinde en çok 50 memur bulunacak demektir.

Bugün 800.050 civarında olan mükellef miktarına karşılık 8000 civarında vergi memuru bulunduğu tahmini gerçeğe yakın olduğuna göre yukarda önerdiğimiz 1/100 oranı Vergi İdaresinde fiilen mevcut demektir. Fakat, idare içinde memur dağılımının bozukluğu ve memurların yeter-

36) Aydın Kezer (Maliye Dergisi Sayı 2, say. 12).

sizliği aynı miktarda hizmeti görebilmek için daha fazla memura ihtiyaç duyurmaktadır.

c — Bugünkü Maliye İdaresinin özelliklerinden biri olan ve hizmetin kalitesinde ve vergi idaresinin başarısızlığında önemli rolü bulunan husus Maliye İdaresinde maaş ve ücretlerin yetersizliğidir. Kamu idaresinin önemli baş konularından biri olan maaş yetersizliği, Maliye idaresi içinde daha özel bir durum göstermektedir.

Maliye teşkilâtında ücret yönünden yapılmış bir anket, Maliye memurlarının % 74,18 inin eline geçen para geçim endekslerinin altında olup ve diğer kamu personeline nazaran % 58,13 noksan gelire sahip bulunmakta olduğunu göstermektedir.

Kamu idaresinde yer alan başlıca dairelerde maaştan başka memurlara sağlanmış menfaatların maaşlara oranları aşağıda gösterilmiştir³⁷.

Daireler	Maaşlar	Diğer menfaat	Yüzdesi
Sayıştay	5.834.633 TL.	1.202.800	% 20
Anayasa Mahkemesi	1.276.880 TL.	508.200	40
Başbakanlık	12.242.074 TL.	14.809.852	120
Devlet Flânlama T.	1.473.390 TL.	376.000	25
Danıştay	7.073.708 TL.	2.976.120	42
Adalet Bakanlığı	165.921.550 TL.	64.844.320	40
Millî Savunma	824.118.000 TL.	302.469.002	36
Millî Eğitim	1.257.523.352 TL.	285.471.500	22
Jandarma G. K.	102.329.000 TL.	70.598.780	68
Sağlık Sosyal.	198.485.930 TL.	53.972.660	27
Yekûn	2.576.278.517	797.229.334	% 44

Bu tabloda yer alan dairelerin bazılarında çalışan memurlar ile Maliye İdaresinin mahallî teşkilâtı başında bulunan bir defterdarın maaş durumunu gösteren şu tablo ilginçtir:³⁸

Defterdarın maaş dahil eline geçen	: 1180 TL.
Hakimin maaş hariç eline geçen	: 1400 TL.
As. Hakimin maaş hariç eline geçen	: 1565 TL.
Emn. Md. maaş hariç eline geçen	: 540 TL.
Okul Md. maaş hariç eline geçen	: 650 TL.
Tabip maaş hariç eline geçen	: 1000 TL.
Veteriner maaş hariç eline geçen	: 832 TL.
Okul Md. maaş hariç eline geçen	: 650 TL.

37) Aydın Kezer (Maliye Dergisi Sayı 2, Say. 8).

38) Aydın Kezer (a.g.e. Say. 150) Say. 12.

Bir il merkezinde hemen hepsi aynı seviyede daire müdürleri durumunda bulunan memurların ellerine aldıkları maaştan hariç ortalama 997 lira geçmektedir. Buna mukabil aynı seviyede en büyük Maliye memuru olan defterdarın eline sadece ortalama 1180 lira geçmekte ve diğer daire müdürlülerinin eline kendinden % 84 nisbetinde daha fazla para geçmektedir.

Kamu idaresi içindeki Maliye idaresi aleyhine olan bu maaş dengesizliğinin muhakkak ortadan kaldırılması, hizmetin başarısı içinde şarttır.³⁹

d — Maliye İdaresinde organizasyon düzenlemesi zorunluğu, idare içinde haberleşme ihtiyacından da doğmaktadır. Buna iç haberleşme de diyebiliriz. Kamu idaresinin “kendi personeli arasında” yaptığı sürekli haberleşme iç haberleşmedir⁴⁰.

Bu haberleşme “kişisel temas”⁴¹ şeklinde olabileceği bir çok vasıtalarla da sağlanabilir. Herbirinin sağladığı fayda farklı ise de şartlara ve imkân-lara göre kullanılacak metod ve araçlarla bir kamu idaresi içinde yukardan aşağıya ve aşağıdan yukarıya yapılan haberleşme, idare edenlere işlerin nasıl yürütüldüğünü, aksayan yönlerinin neler olduğunu kısa zamanda noksatsız ve doğru olarak ulaştırdığı nisbette başarılı bir haberleşme niteliğini kazanır. İhtiyaçlar zamanında karşılanır, tedbirler zamanında alınarak hizmet başarıya ulaştırılır. Bu olanakların Maliye idaresi içinde en mükemmel şekilde sağlamak lâzımdır.

e — Bunun yanında İdare dışındaki diğer kuruluşlarla ve “hizmetle ilgili yurddaş gruplarıyla yahut genel olarak halkla haberleşmek ihtiyacı da” duyulurki buna da dış haberleşme diyoruz⁴².

Bazı kamu idarelerinin, özellikle Maliye idaresi ile “hizmetle ilgili yurttaş grupları” arasında kanundan doğan devamlı bir ilişki vardır. Vergi mükellefi denilen bu yurddaş grupları, vergi kanunlarında tesbit edilen muameleleri yapmaya, vergi dairesine bildirmelerde bulunmaya ve zaman zaman beyannameler vermeye mecburdurlar ve bu görevlere aralıksız devam etmek zorundadırlar.

Bundan başka, maliye idaresinin aldığı kararlara ve tedbirlere ve nihayet vergi kanunlarına karşı mükelleflerin davranış ve tepkilerini öğ-

39) H.S. Simon, DW Smithburg (a.g.e. Sayfa 210).

40) H.S. Simon, DW Smithburg (a.g.e. Sayfa 221).

41) H. S. Simon, DW Smithburg (a.g.e. Sayfa 221).

42) H.S. Simon, DW Smithburg (a.g.e. Sayfa 210).

renip haklı olmak, piyasa araştırmaları yapmak, Maliye İdaresi için vazgeçilmez işlerdir.⁴³

Bu iki yönden doğan haberleşme ihtiyacından, bir fonksiyonu yürütmek için vergi idaresi içinde mükelleflerle ilişkiler servisinin kurulması zorunluğu doğar. Gerek maliye idaresi yönünden ve gerekse mükellefler bakımından kanundan doğan ve Maliye İdaresinin amaçlarını gerçekleştirmek için zorunlu olan bu ilişkiyi, bu ilişkileri ilkelere bağlamadan, bir servisin görevi haline sokmadan tesadüflerin seyrine bırakmak mümkün değildir ve doğru olamaz.

Kaldığı, geri kalmış ülkelerde vergi mükelleflerinin yetiştirilmesi işi de Maliye idaresine düşen bir görev sayılmakta ve bu yönlerden mali idare ve usullerinin islahı lüzumuna da değinilmektedir⁴⁴.

f — Bu usuller neler olmalıdır? Vergi idaresi ile mükellef münasebetlerinin ilkelerinin ve bu münasebetlerde kullanılacak usul ve metodların neler olması gerektiği üzerinde bugüne dek pek durulmuş değildir. “Becerikli bir idare” karşılıklı iyi niyet ve inanç havası” “anlayış ve işbirliğine dayanan ikna metodları” deyimleriyle ne kastedildiği etraflı bir şekilde henüz açıklanmamıştır. Bize göre bu konudaki başlıca usuller şunlar olmalıdır:

1 — Kullanılacak usul ve metodların başında Vergi idaresi ile mükellef arasında devamlı temas kurmak işi gelir. Bu suretle, bir birinden ayrı ve uzak iki kamp durumunda olan taraflar biraraya gelmiş olacaktır. Dış haberleşmenin de zaruri saydığı bu yaklaşma tarafların birbirini daha iyi anlamaları sağlayacaktır. İdarenin idare edilenlerden uzak kalması, idarenin vatandaşlar üzerindeki etkilerinin azalması sonucunu vermiş ve bu bilhassa vergicilik konusunda geçerli olmuştur. Bu nedenle, Maliye İdaresinin anlayış ve iyi niyetle mükellef kampına yaklaşması kesin olarak faydalı sonuçlar verecektir.

Bir defa, mükellefin kanun hükümlerine bilmemekten veya bilmemiş gibi davranıp bunu mazeret olarak kullanmaktan kurtarılacağından bu yönden gelecek vergi kayıpları önlenme yoluna girilecektir. Maliye idaresi, memurlarıyla, basın ve yayın yoluyla, radyo ve televizyonla, ilân ve reklâmlar vasıtalarıyla vergi mükellefiyle anonim ve nomin olarak, devamlı temas vaziyetini muhafaza edecektir.

43) H.S. Simon, DW Smithburg (a.g.c. Sayfa 237).

44) Dr. İ. Türk (a.g.e. 151).

Ayrıca, toplantılar düzenlemek, konferanslar vererek ve şahsî görüşmeler yaparak kanunî vazifeleri dışında memleketin malî ve ekonomik durumlarını ve hedeflerini mükelleflere anlatmak ve bu arada mükelleflerin bu konuda vazifeli olduğu hususlar ve kendilerine düşen hizmet ve rollerin izahını yapmak, heyecan ve gurur aşılacak bu temaslarda gözetilecek hedefler olmalıdır.

2 — Mükelleflerle olan münasebetlerde, kütleye “kaçakçı” gözüyle bakmak geleneğinden sıyrılmak lâzımdır. Hususî hukukda “asıl olan hüsnüniyet” olduğu gibi vergi hukukunda da “asıl olan herkesin vergisini tam ödediği” ilkesi maliye idaresinin bilincine yerleşmelidir. Genel olarak yaygın bir vergi kaçakçılığı mevcutsa da hiçbir mükellefe şahsen “Vergi kaçakçısı” gözüyle bakılamaz. Tâki, hesaplarının incelenmesinde vergi kaybına sebebiyet verdiği tesbit edilmiş olsa.

Memleketimizde büyük bir vergi kaybı varsa da buna sebebiyet veren mükellef kütlesi kadar vergi idaresinin de bundan sorumlu olduğu unutulmamalıdır. Vergi kaybı olayının mükellef yönü “Vergi kaçakçılığı” ise, idare yönü de, “Vergi kaçakçılığını önlüyememek” veya “Vergi kaybına sebebiyet vermek” olarak aynı derecede sorumluluk ifade eder. Bu nedenle, vergi idaresinin mükellef kütlesine anonim olarak “vergi kaçakçısı” gözüyle bakması ve mükellefe karşı davranışlarında bu kanaatin hâkim olmasında isabet yoktur. Bu bakımdan, Gladstone’un kaçakçılık sebebiyle halkı “yalancılar milleti” (nation of liars)⁴⁵ haline getirdiği için Gelir Vergisine muhalefet ettiği günler gerilerde kalmıştır.

3 — Devletin iktisadî ve sosyal yapısındaki zaafiyetler arttıkça, kişilerin kanuna aykırı davranışları da artar. Kamu idaresindeki zaafılar, ferdin kanuna karşı bu davranışlarına bir dereceye kadar da haklılık kazandırır. İnsanın iç güdülerini hareketlere hâkim olur ve devletin sağlaması gereken “güven kuruluşları” yerine insanın içgüdülerini hakim duruma geçiren. Ekonomik ve sosyal istikrarsızlık “yarına güven” düşüncesiyle bakamıyan kişiler, “özel güvenlerini” kendi davranışlarıyla, kanuna karşı olsa bile sağlamaya çalışacaklardır.

Aynı durumu Maliye İdaresi alanında da görmekteyiz. Vergi mükelleflerinde de hâkim olan iç güdüler, ceza korkusu “Fear of punishment” ile ihtiyaç korkusu “fear of Want” ve kaybetmek korku “fear of loss” arasındaki çatışmalarda hasıl olan denge yönünden davranışlarda bulunmaya sevkeder. Son iki korku, ceza korkusuna hakim olduğu takdirde,

45) Sir Josiah Stamp (a.g.e. Paje: 114).

mükellefin doğru beyanda bulunacağı beklenemez. Çünkü ihtiyaç ve kaybetme korkusu, kişiyi gelirlerini gizlemek ve onları kendini korkulardan koruyacak fonlar tesisinde kullanmak yoluna sürerler⁴⁶.

Mükelleflere hâkim bulunan bu korku ve endişeleri ortadan kaldıracak ve vergiye karşı mukavemetlerini kırarak tedbirlerin, vergi kanunlarında ve Maliye idaresinde hâkim olması icabeder. Bunun için, Vergi kanunları, çocuk yardımı, gıdadan sıhhat konularına kadar çeşitli tıbbî ilâç hastane servislerine yapılan masrafları sosyal sigorta primlerini gider kabul etmek suretiyle mükelleflerin mukavemetlerini kırabileceği gibi, teşvikci hükümlerle de doğru beyanda bulunmalarını sağlayabilir.

4 — İkinci bir husus da vergilerin, çalışanları ve meşru kazanç sahiplerini cezalandırmak anlamına gelen bir ağırlıkta olmamalı ve formalitelere boğulmamalıdır. Aksine teşvikci ve cesaret verici karakterde olmalıdır⁴⁷. Ayrıca, verginin, ödemenin mümkün olduğu zamanlarda, yani gelir istihlâk edilmeden alınması, başka bir deyimle, kazanılırken ödenmesi veya çok taksitlerle ödenmesi imkânının verilmesi, doğru beyanların teşvikcisi olacaktır. Gerçekten, fert başına düşük gelirli memleketlerde, gelir ortalamaları asgarî geçim seviyesine çok yakın olduğundan "Verginin istihlakı" diyebileceğimiz bir olay vuku bulur. Yani beyan sırasında vergi karşılığı gelir dahi istihlâk edilmiştir. Geniş mükellef kütlesi beyanda bulunurken, beyanlarını ceplerinde o sırada bulunan para miktarına göre ayarlamak durumundadır. Ya ceplerinde o günki kazançları, o haftaki satış bedelleri bulunur, ya bulunmaz. Daha büyük firmaların ise likidite durumları verginin ilk taksidini bile, ödeyemeyecek derecede düşüktür. İki veya üç taksitte ödenecek vergilerin beyanları yapılırken bu durumlar büyük ölçüde etken olmaktadır. Bu bakımdan mükellefe, vergisini geniş bir zaman içinde ödeme imkânı tanınmalıdır.

VI — Sonuç :

1 — Kalkınmaya uygun Maliye İdaresi, organizasyon ve usul ve metod bakımından, plân hedeflerine uygun kamu geliri ve tasarrufu sağlayacak aktifliğe, etkenliğe ve elâstikiyete kavuşturulacak şekilde yeniden düzenlenmelidir. Vergi idaresinin vergi uygulamasındaki başarısı, her işte olduğu gibi iyi yetmiş, yeteri kadar personelin çalışmasına dayanır. İdarede ehliyetli memurları tutabilmenin yolu ise, hizmet süresi, tecrübe ve

46) Lady Rhys — Williams (Taxation and Incentive, Paje: 13, 17).

47) Lady Rhys — Williams (Taxation and Incentive, Paje: 108).

bilgi seviyesine göre idare içinde ilerleme fırsatı ve tatminkâr bir ücret sistemi uygulamaktır.

2 — Piyasa organizasyonu da başarılı bir vergi uygulamasında önemli bir rol oynar. Küçük ferdi teşebbüsler, yerine organize kuruluşların vergi yoluyla teşvik edilmesi, idare ile mükelleflerin münasebetleri, aynı teşkilât içindeki beşeri münasebetler gibi konuların ele alınarak tahlillere tabi tutulması, esaslarının ilkelerinin bulunup uygulanması lâzımdır. Ekonomiye, Sosyal bünyeyi etki altında bulunduran bazı iş kollarının kamulaştırılması, tekel yaratan teşebbüslerin de devletleştirilmesi bir yol olarak düşünülebilir.

3 — Vergi kanunlarında, ödeme kolaylıkları yanında bazı zarurî giderlerin kazançtan indirilmesi ve sosyal sigorta primlerinin gider olarak kabul edilmesi, mükelleflerin vergiye karşı direnmelerini azaltıcı tedbirler olacaktır. Özellikle mükellefler arasında kurulması çok yararlı olacak dayanışma ve sosyal sigorta teşebbüsleri desteklenmelidir. Bir nevi sosyal sigorta veya emeklilik sigortalarına kârdan yapılacak ödemelerin gider olarak matrahtan indirilmesi kabul edilmelidir. Bu suretle, zararlı senelerin zararlarının sigorta tarafından tazmin edilmesi ve muayyen bir yaştan sonra veya muayyen yıllardan sonra çalışmanın bırakılması halinde emeklilik hakkı tanınması veya belli bir yıldan evvel işin bırakılması halinde tazminat ödenmesi suretiyle mükelleflerin, gelecek endişesinden kurtarılması mümkün olacaktır.

4 — Gerek piyasa organizasyonunun geliştirilmesi ve gerekse mükellefler arasında, sosyal güvenlik tedbirlerinin desteklenmesi ve nihayet idare ile mükellef münasebetlerinin düzenlenmesi suretiyle, mükellef kütlesi Maliye İdaresinin ayrılmaz bir kesimi haline gelecektir. Bu ileri görüş sayesinde, vergi politikası ve idaresi, hamleci, başarılı ve kalkınmaya uygun bir nitelik kazanacaktır.

PLANUNG UND MARKTWIRTSCHAFT IN ENTWICKLUNGSLÄNDERN

Prof. Dr. Helmut ARNDT
Universität Berlin

Das Thema "Planung und Marktwirtschaft in Entwicklungsländern" enthält zunächst drei Probleme :

1. Entwicklung wozu?
2. Planung von wem und wie? und
3. Planung oder Marktwirtschaft inwieweit?

Anschliessend werden die Fragen, welche besonderen Aufgaben einer Entwicklungspolitik gestellt sind, wie sich Entwicklungsstörungen beheben lassen und welche wirtschaftspolitischen Mittel hierfür zur Verfügung stehen, sowohl unter den Bedingungen der Marktwirtschaft wie der staatlichen Planung zu behandeln sein.

1. Der soziale Prozess der wirtschaftlichen Entwicklung :

Erste Frage : Entwicklung wozu? Unter der Entwicklung, die hier gemeint ist, kann weder eine Entwicklung zu höherer Kultur noch eine Entwicklung zu grösserem Glück verstanden werden. Beides wäre ein Missverständnis. Gemeint ist die industrielle und damit die ökonomische Entwicklung. Infolgedessen können Entwicklungsländer kulturell auf höherer Stufe stehen als entwickelte Länder. Ihre Menschen können glücklicher sein als die Menschen in den reichen Industrieländern. Die These der auf *Pigou* und *Hicks* zurückgehenden "Welfare Economics", nach der die Zufriedenheit mit der Bedarfsdeckung steigt, gilt nicht für alle Menschen. Völker wie die Inder und Philosophen wie *Schopenhauer*, die das Nirwana und damit das Nichts zum höchsten Ideal erheben, zeigen, dass auch eine diametral entgegengesetzte Position vertreten werden kann.

Die ökonomische Entwicklung ist nie vollendet. Ein Land, das heute voll entwickelt ist, aber mit der Entwicklung nicht Schritt hält, wird in

einigen Jahrzehnten relativ "unterentwickelt" sein. Umgekehrt kann ein Entwicklungsland einen Industrialisierungsprozess durchmachen, in dessen Verlauf es den Entwicklungsstand früher führender Industrieländer überrundet. So wurde die wirtschaftliche Vormachtstellung Englands schon während des ersten Weltkrieges durch die USA abgelöst, die keine 150 Jahre vorher noch Kolonie gewesen waren. Entwicklung wie Unterentwicklung sind somit stest relative Begriffe. Es gibt kein Land, das absolut entwickelt oder absolut unterentwickelt ist. Die Entwicklung ist ein Prozess, an dem jedes Land mehr oder weniger teilnimmt.

Die ökonomische Entwicklung eines Landes ist somit, worauf *Myrdal* schon mit aller Deutlichkeit hingewiesen hat, ein "sozialer Prozess"¹⁾, der sich nicht in Richtung auf ein "Gleichgewicht der Kräfte"²⁾ bewegt und der daher auch nicht mit dem Instrumentarium komparativer Statik erfaßt werden kann. Nach *Myrdal* kann zwar ein solcher "sozialer Prozess" durch das Auftreten neuer, exogener Faktoren gestoppt werden. Mit dem Erreichen eines solchen Gleichgewichts ist zugleich aber auch die Entwicklung beendet. Entwicklung und Gleichgewicht schliessen sich aus.

Diese Feststellung ist für die theoretische Analyse von grundlegendem Gewicht. Sie bedeutet, dass eine Theorie der wirtschaftlichen Entwicklung den traditionellen Datenkranz der Nationalökonomie nicht übernehmen kann. Wenn die Entwicklung — um noch einmal eine Formulierung *Myrdals* zu gebrauchen — aus einem "Komplex von interdependenten zirkulären und kumulativen Veränderungen"³⁾ besteht, so werden die Verhaltensweisen und Zielfunktionen der Wirtschaftssubjekte, die sozialen Wertskalen und gesellschaftlichen Massstäbe, ferner die für die Produktion zur Verfügung stehenden Produktionsfaktoren sowie die Institutionen und Gesetze des Staates einschliesslich der sogenannten Infrastruktur keine vorgegebenen und von der Entwicklung unberührten Grössen sein.

Ökonomische Entwicklung ist nicht möglich, ohne dass Menschen umlernen, und dieser Prozess des Umlernens begleitet jede wirtschaftliche Entwicklung. Menschen, deren Lebensideal ein Maximum an Musse und damit an Nichtstun ist, müssen z.B. umlernen, bis sie möglichst nach

1) **Gunnar Myrdal**, Ökonomische Theorie und unterentwickelte Regionen, Stuttgart 1959, S. 11.

2) Ebenda, S. 11 .

3) Ebenda, S. 12.

Maximierung ihrer ökonomischen Bedarfsdeckung streben, weil man mit Menschen, die so wenig wie möglich arbeiten, keinen Industrialisierungsprozess vollziehen kann. Mit der "Wirtschaftsgesinnung" (Sombart) müssen sich die sozialen Wertskalen ändern. Industrielle Güter müssen zu Wertmassstäben werden, an denen sich die soziale Geltung eines Menschen ablesen lässt. Ebenso muss das Angebot an Produktionsfaktoren entwickelt werden: die Quantität wie die Qualität der Arbeit müssen ansteigen, die Bodenkkräfte müssen erschlossen oder besser ausgenutzt, Kapital muss gebildet und investiert und nicht gehortet werden. Endlich müssen Unternehmer und Manager ausgebildet resp. herangezogen werden.

Das gleiche gilt für die staatlichen Gesetze und Institutionen, Handel und Verkehr können nicht gedeihen ohne den Schutz des Staates. Es sind Strassen, Kanäle und Flugplätze erforderlich. Eine leistungsfähige und zuverlässige Verwaltung muss geschaffen werden und dergleichen mehr. All dies entsteht nicht von heute auf morgen und muss dem jeweiligen Stand der wirtschaftlichen Entwicklung immer wieder von neuem angepasst werden, um ein Andauern der wirtschaftlichen Aufwärtsentwicklung nicht zu verhindern.

Daher ist schon *Adolph Wagner* in seinen Finanzwirtschaftlichen Grundsätzen davon ausgegangen, dass die staatlichen Einrichtungen infolge des Fortschritts von Wirtschaft und Technik von Zeit zu Zeit einer "Reform" unterzogen werden müssen.

Damit stellen wir fest: *In einer Entwicklungstheorie sind weder die einzelwirtschaftlichen noch die gesamtwirtschaftlichen Annahmen der Wirtschaftstheorie als Daten im Sinne Euckens oder v. Stackelbergs oder überhaupt im Sinne der reinen Gleichgewichtstheorie zu behandeln.* Die menschlichen Verhaltensweisen, die menschlichen Wertungen, die Produktionsfaktoren und die staatlichen Institutionen entwickeln sich vielmehr mit der wirtschaftlichen Entwicklung, *und nur deshalb, weil sie sich quantitativ ändern und qualitativ verwandeln, ist überhaupt erst wirtschaftliche Entwicklung möglich.* Ein Verharren auf den Ergebnissen der "reinen Gleichgewichtstheorie" hilft somit bei der Behandlung unseres Themas nicht weiter. Dies gilt auch für die Ergebnisse komparativstatisch vorgehender Wachstumstheorien. Denn ihre Prämissen schliessen die Entwicklung aus.

2. Der Planungs begriff :

Damit komme ich zur zweiten Vorfrage: Planung von wem und auf welche Weise? Sowohl der Staat als auch private Wirtschaftssubjekte

planen, wenn sie in den wirtschaftlichen Ablauf als Haushalte oder Betriebe eingreifen. Werden — wie in dem Thema, das hier zur Diskussion steht — Planung und Marktwirtschaft einander gegenübergestellt, so kann unter Planung nur staatliche Planung, und zwar sogar nur eine ganz bestimmte Art von staatlicher Planung, gemeint sein. Der Staat kann erstens die Pläne privater Wirtschaftler durch Steuern und Subventionen beeinflussen, er kann zweitens den privaten Wirtschaftlern Produktionsbefehle wie überhaupt Gebote und Verbote erteilen, und er kann drittens an Stelle der privaten Wirtschaftssubjekte selber wirtschaften, indem er Wohnungen und Fabriken baut, indem er selbst investiert und produziert. Im ersten Fall wird das Verhalten der privaten Wirtschaftler mehr oder minder stark beeinflusst, im zweiten Fall wird der Spielraum für die private Initiative eingeschränkt, und im dritten Fall wird die private Initiative durch die Staatsinitiative ersetzt. Im Interesse der Herausarbeitung eines möglichst klaren Gegensatzes wird *im folgenden von staatlicher Planung schlechthin nur dann gesprochen, wenn der Staat an die Stelle der privaten Wirtschaftler tritt und selbst investiert und produziert*. Beeinflusst der Staat das Verhalten der privaten Wirtschaftler durch Steuern und Investitionen, wird von *indikativer Steuerung*, und dirigiert er das private Verhalten durch Produktions- und Investitionsbefehle, wird von *imperativer Lenkung* der privaten Wirtschaft gesprochen werden. Die freie Marktwirtschaft auf der einen Seite und die staatliche Planung im Sinne staatlichen Wirtschaftens auf der anderen Seite bilden somit die beiden Extreme. Diese theoretische Überlegung schließt nicht aus, dass in Entwicklungsländern zweckmäßigerweise alle drei resp. vier Wege miteinander kombiniert werden.

3. Die Wahl zwischen privater und staatlicher Initiative :

Die Frage "Marktwirtschaft resp. Planung inwieweit?" deutet bereits an, dass den Entwicklungsländern die Wahl zwischen einem der beiden Extreme nicht zur Verfügung steht. Ob sich voll entwickelte Länder für das eine oder andere Extrem entscheiden können, mag schon mit gutem Recht bezweifelt werden. Länder, die sich mehr am Anfang ihrer ökonomischen Entwicklung befinden, können es mit Sicherheit nicht, ohne den sozialen Prozess und damit ihre Entwicklung negativ zu beeinflussen.

Die Voraussetzungen für eine totale Staatswirtschaft, wie Alfred Jacobs zutreffend ausgeführt hat⁴, sind in Entwicklungsländern nicht ge-

4) Alfred Jacobs, Die Rolle von Wettbewerb und Planung in der Wirtschaftsverfassung der Entwicklungsländer, in : Planung in der Marktwirt-

geben. Die staatliche Verwaltung, die staatlichen Kontrollorgane und der staatliche Beamtenapparat sind noch zu unvollkommen ausgebildet. Sie können daher zumeist Produktion und Verteilung nicht übernehmen, ohne dass Fehlinvestitionen grossen Ausmasses auftreten und schwarze Märkte entstehen, die über kurz oder lang zum wirtschaftlichen Chaos führen. Statt einer Verbesserung der Bedarfsdeckung ist eine Verschlechterung die Folge, wenn ein Staat das Wirtschaften übernimmt, der für diese Aufgabe noch nicht reif ist. *Eine funktionierende staatliche Planung setzt einen relativ hochentwickelten Staat voraus.*

Umgekehrt fehlen in Entwicklungsländern regelmässig aber auch die Voraussetzungen, um sofort und stufenlos zu einer Marktwirtschaft überzugehen. Infolge der unzureichenden Entwicklung der Infrastruktur sind manche wirtschaftlichen Vorhaben zu riskant oder auch zu mühsam, als dass sich die Privatinitiative ihrer annehmen würde. Und infolge der unzureichenden wirtschaftlichen Entwicklung sind manche Industrien unrentabel, obschon sie für den weiteren wirtschaftlichen Auf- oder Ausbau des Landes unerlässlich sind. Kleine isoliert liegende Fabriken zählen sich, wie *W. Arthur Lewis* im Anhang zu seinen "Principles of Economic Planning"⁵ bemerkt, nicht aus. In Sektoren, in denen ein grosser Sprung vorwärts, "a great leap forward" notwendig ist, gibt es mit den Worten von *John Kenneth Galbraith* "no alternative to a state initiative"⁶.

Die Frage, die zu stellen ist, lautet somit nicht, ob staatliche Planung an die Stelle der Marktwirtschaft oder umgekehrt die Marktwirtschaft an die Stelle staatlicher Planung treten soll. Diese Frage wäre falsch gestellt. In Entwicklungsländern kann grundsätzlich nur problematisch sein, welche Aufgaben zweckmässigerweise der Privatinitiative zu überlassen sind und welche Sektoren um der Entwicklung willen vom Staat übernommen werden müssen. Dabei darf nicht ausser Acht gelassen werden, dass die Antwort auf diese Frage mit dem Entwicklungsstatus des Staates einerseits und mit dem Entwicklungsgrad der privaten Wirtschaft und der privaten Wirtschaftssubjekte andererseits variiert. Da die Ent-

schaft, Vorträge auf der vom 5. bis 7. Dezember 1963 veranstalteten Arbeitstatung, Schriftenreihe der Friedrich Naumann-Stiftung zur Politik und Zeitgeschichte, Nr. 7, S. 51.

5) *W. Arthur Lewis*, The Principles of Economic Planning, London (1950) 1952, S. 125.

6) *John Kenneth Galbraith*, Economic Development, Cambridge 1964, S. 63.

wicklung des Staates derjenigen der privaten Wirtschaft ebenso voraus-eilen wie hinter ihr herhinken kann, ist nicht einmal möglich, eine bestimmte Tendenz in der Entwicklung vorauszusagen. Eilt die staatliche Entwicklung der privaten voraus, so kann ein Mehr an staatlicher Planung zweckmässig oder sogar notwendig sein. Entwickelt sich umgekehrt die private Wirtschaft schneller, so kann sich umgekehrt eine Reduzierung der staatlichen Elemente als zweckmässig erweisen. *Die These der neoliberalen Ökonomen, dass man sich für ein Wirtschaftssystem zu entscheiden und dieses möglichst rein zu verwirklichen habe, kann somit im Rahmen wirtschaftlicher Entwicklung und damit vom Standpunkt der Entwicklungstheorie keine Gültigkeit beanspruchen.*

4. Die besonderen Aufgaben der Entwicklungspolitik :

Die Entwicklungspolitik, die darauf abstellt, den sozialen Prozess der ökonomischen Entwicklung eines Landes zu fördern, wird demgemäss auch mehrgleisig vorgehen müssen. Sie muss sowohl auf die Entwicklung der Privatinitiative wie auf die Entwicklung der staatlichen Initiative gerichtet sein.

Die *marktwirtschaftliche* Entwicklungspolitik muss einmal die Fähigkeiten der Menschen den Forderungen einer industriellen Gesellschaft anzupassen suchen. Sie muss die Menschen zum ökonomischen Kalkulieren, zur Organisation und Verwaltung wirtschaftlicher Betriebe und zum sinnvolle ökonomischen Einsatz von Technik erziehen. Dies ist eine Aufgabe, die nicht leicht zu lösen ist, wenn die Menschen verspielt oder abergläubisch sind, und die technischen Apparaturen mit Spielzeugen verwechseln oder für Dämonen halten, die durch Beschwörungen besänftigt werden müssen. Die marktwirtschaftliche Entwicklungspolitik muss zum zweiten neue Zielsetzungen durchsetzen. Sie muss den wirtschaftenden Menschen abgewöhnen, Musse oder Nichtstun für das Erstrebenswerteste zu halten, und sie in Wesen verwandeln, die mehr den Vorstellungen der ökonomischen Theorie entsprechen : in Menschen, die als Unternehmer ihren Gewinn und als Konsumenten ihre ökonomischen Vorteil maximieren. In den westlichen Industriestaaten ist die Bevölkerung seinerzeit durch die Ausbeutung zur Arbeit gezwungen und erzogen worden. In den Entwicklungsländern von heute steht dank der Existenz von Gewerkschaften dieser Weg regelmässig und glücklicherweise nicht zur Verfügung. Um so schwieriger wird jedoch die Umerziehung vom "dolce far niente" zum fleissigen Industriearbeiter sein. Sie

ist nicht ohne die Entwicklung neuer sozialer Wertungen möglich. Die Schaffung neuer sozialer Wertmassstäbe ist auch aus anderen Gründen notwendig. In vielen Entwicklungsländern gilt noch heute für diejenigen, die etwas geworden sind, die Vornehmheitsmaxime. Wer etwas geworden ist und wer auf sich hält, arbeitet nicht. Das war übrigens im Preussen oder im Frankreich des 18. Jahrhunderts auch nicht wesentlich anders. Ein modernes Entwicklungsland kann sich jedoch ebensowenig wie ein vollentwickelter Industriestaat heute noch diesen Luxus leisten. Es schickt intelligente Menschen ins Ausland, lässt sie dort 6, 9 oder gar 12 Jahre ausbilden und macht sie darauf zu Direktoren, die sich jedoch - erst avanciert - mehr auf das vornehme Nichtstun spezialisieren. Gelingt es hier nicht, neue Massstäbe der sozialen Geltung zu entwickeln, so ist der in die Ausbildung dieser Direktoren investierte Betrag eine Fehlinvestition.

Bei einem fortgeschritteneren Entwicklungsstand eines Landes kann auch für den Konsum die Entwicklung neuer sozialer Massstäbe notwendig werden. Es genügt nicht, den Menschen zur "Arbeit am laufenden Band" zu erziehen, wenn er so genügsam bleibt, dass die von ihm erstellten Produkte keinen Absatz finden. Der Idee der ökonomischen Entwicklung entspricht es, wenn sich die neuen sozialen Massstäbe auf Güter der industriellen Massenproduktion beziehen. In entwickelten Ländern handelt es sich bei diesen Prestigegütern um Autos, Fernsehapparate, Swimming-pools und dergleichen. Die Schwierigkeit von Entwicklungsländern besteht darin, entsprechende Güter zu finden und durchzusetzen, die möglichst im eigenen Lande produziert werden. Dies dürfte in der Regel keine leichte Aufgabe sein.

Eine entscheidende Aufgabe der Entwicklungspolitik ist es ferner, die ökonomischen Produktionsfaktoren den neuen, sich mit fortschreitender Entwicklung ständig wandelnden Aufgaben anzupassen. Die Erziehung und Schulung der Arbeiter, Manager und Unternehmer gehört ebenso hierher, wie die Verbesserung und Kultivierung des Bodens oder die Reproduktion von Maschinen, die in den bereits vorhandenen einheimischen Industrien gebraucht werden. Auch die Technik muss hierbei dem jeweiligen Stand der Entwicklung entsprechen. Als vor etwa acht Jahren ein Abgeordneter der indischer Kongresspartei zur Steigerung der landwirtschaftlichen Produktivität den Import von 25.000 Traktoren forderte, antwortete der damalige Landwirtschaftsminister, dass im gegenwärtigen Zeitpunkt der indischen Landwirtschaft mit der Einfuhr von 100.000 eisernen Pflügen besser gedient sei. Auch *Bernhard*

Pfister, dem ich dieses Beispiel verdanke⁷, bezeichnet dies als gute Politik, weil es einem Lande schlechterdings nicht möglich ist, aus der archaischen Zeit des Holzpfluges ohne jeden Übergang in das Zeitalter moderner Agrartechnik überzugehen.

Im *staatlichen* Bereich werden die Aufgaben vielfach ähnlich sein. Die Erziehung der Menschen, die Schaffung neuer sozialer Massstäbe und die Vermehrung und Verbesserung der volkswirtschaftlichen Produktionsfaktoren sind auch für die staatliche Entwicklung notwendig. Der Entwicklungspolitik im Bereich staatlicher Planung eigentümlich ist jedoch in jedem Fall die Entwicklung *staatlicher Institutionen*. Polizei und Justiz müssen Handel und Verkehr mit ausreichender Rechtssicherheit versehen. Das Finanz- und Steuerwesen muss — dem jeweiligen Stande der Entwicklung entsprechend — ausgebildet werden. Ein stabiles Währungssystem ist mit Hilfe der Zentralnotenbank zu errichten, so dass Sparen als risikolos und zugleich lukrativ angesehen werden kann, damit der Reichtum, der bisher vielleicht in die Erde vergraben oder in Gestalt von Armreifen als Prestigesymbol getragen wurde, zu den Banken wandert. - Ferner bedarf eine sich entwickelnde Wirtschaft auch einer Konstanz der Politischen Entwicklung. Umstürze, Revolutionen und Kriege sind für die eigene wirtschaftliche Entwicklung eines Landes nicht gut. Endlich ist die staatliche Planung für die Infrastruktur eines Landes verantwortlich.

Für ein Land, das sich in der Entwicklung befindet (und welches Land wäre das nicht!), ist die erforderliche *Infrastruktur* keine vorgegebene, von der Entwicklung unabhängige Grösse. *Die Infrastruktur beeinflusst die wirtschaftliche Entwicklung und mit dieser Entwicklung muss sich — eben um der weiteren Entwicklung willen — auch die Infrastruktur verändern.* Die Bedeutung und der Umfang der Infrastruktur bleibt daher auch in der Marktwirtschaft während der wirtschaftlichen Entwicklung nicht gleich. Vielmehr muss sich die Infrastruktur dem jeweiligen Stande der wirtschaftlichen und damit zugleich der technischen Entwicklung anpassen. Manche Aufgaben einer Infrastruktur - Politik sind zwar ihrer Art nach entwickelten wie noch nicht entwickelten Ländern gemeinsam. Dies gilt etwa für die Verkehrsstruktur oder Aufgaben der Sicherheit und der Hygiene. Qualitativ bestehen aber auch hier entscheidende Unterschiede. In den Entwicklungsländern ist zunächst einmal der Vorsprung einzuholen, den die entwickelten Länder

7) **Bernhard Pfister**, Probleme der Gesellschafts- und Wirtschaftsordnung in Entwicklungsländern, in : ORD 12 (1960/61), S. 269.

regelmässig besitzen, während die entwickelten Länder neue Probleme zu lösen haben, die von ihrer fortschreitenden industriellen Entwicklung gestellt werden und die in Entwicklungsländern frühestens in Jahrzehnten aktuell sein werden. So fehlt es z.B. in Entwicklungsländern weitgehend noch an Trinkwasser - wie auch an Kanalisationsanlagen, die in entwickelten Ländern fast überall vorhanden sind. Die entwickelten Länder stehen wiederum vor dem Problem der Wasser - und Luftreinigung, ein Problem, das überhaupt erst als Folge des hohen Grades ihrer Industrialisierung entstanden ist. — Vielfach sind auch die Aufgaben grundsätzlich verschieden. So wird z.B. — worauf *Galbraith* in seinem Buch "Economic Development" hinwies - auch in Marktwirtschaften wie in den USA die Erforschung des Weltraumes nicht der Privatinitiative überlassen werden können⁸. Es wäre im gegenwärtigen Zeitraum viel zu kostspielig und nicht rentabel, obschon es für die künftige wirtschaftliche Entwicklung des Landes entscheidende Vorteile bringen kann. Aus den gleichen Gründen übernahm im 19. Jahrhundert in manchen Ländern der Staat den Eisenbahnbau. Analog hierzu werden in Entwicklungsländern von heute ausser Staatsgütern, die den bäuerlichen Betrieben als Vorbild dienen, auch Staatsfabriken und Staatshotels in jenen Bereichen zu errichten sein, in denen im Anfangsstadium einer industriellen Entwicklung das Risiko zu gross oder die Rentabilität zu gering ist. Ebenso kann es in Entwicklungsländern Aufgabe des Staates sein, Lagerhallen - z. B. für die Lagerung von Exportgetreide - oder Kühlhallen zu errichten, wie z. B. in Indien, wo ein nicht unbeträchtlicher Teil der Lebensmittel infolge des heissen Klimas verdirbt. Nach *Galbraith* gibt es zwei entscheidende Gesichtspunkte zugunsten der staatlichen Initiative: Der Staat muss nach ihm erstens eingreifen, "wenn etwas ins Leben gerufen werden muss, was nicht leicht zu kaufen oder zu verkaufen ist, aber für so wichtig gehalten wird, dass es für jedermann erhältlich sein sollte"⁹. Und der Staat muss zweitens nach *Galbraith* eingreifen, wenn ein grosser Schritt vorwärts — "a great leap forward"¹⁰ — zu machen ist. Mir scheint, dass beides unter eine einzige Regel subsumiert werden kann: *Aufgabe des Staates ist es, stets dann einzugreifen, wenn die Privatinitiative eine Aufgabe, deren Lösung im Interesse der wirtschaftlichen Entwicklung als notwendig angesehen wird, nicht oder wenigstens noch nicht lösen kann. Hat der Staat die erforderlichen Pionierarbeiten getan.*

8) **John Kenneth Galbraith**, Economic Development, aaO, S. 63.

9) **John Kenneth Galbraith**, Economic Development, aaO, S. 62 f.

10) Ebenda, S. 63.

und die hierfür erforderlichen Investitionen getätigt, so wird es vielfach für die wirtschaftliche Entwicklung zweckmässiger sein, die Staatsinitiative durch die Privatinitiative zu ersetzen. Ist die für die Wirksamkeit des Marktmechanismus erforderliche Struktur erst einmal geschaffen, so kann der Markt und damit die Marktwirtschaft in ihre Funktion eingesetzt werden. Voraussetzung hierfür ist, dass dank der Entwicklung der Infrastruktur eine ausreichende Rentabilität gesichert ist. Trotzdem kann eine Fortsetzung des staatlichen Wirtschaftens vorzuziehen sein, wenn die privatwirtschaftliche Rentabilität durch eine Vergeudung volkswirtschaftlicher Faktoren erkaufte wird. So hat z. B. in neu erschlossenen Ländern die schrankenlose Privatwirtschaft zu einem Abholzen der Wälder, zu einer Änderung der klimatischen Bedingungen und zu einem Versteppen des ursprünglich landwirtschaftlich genutzten Bodens geführt. Manche Landstriche in den USA sind ein Musterbeispiel hierfür.

5. Entwicklungsstörungen :

Nicht nur in Entwicklungsländern treten infolge "ökonomischer" Verhaltensweisen Entwicklungsstörungen auf. In Entwicklungsländern sind diese Störungen jedoch besonders gefährlich, weil sie hier den sozialen Prozess der Entwicklung abstoppen und unter Umständen sogar in sein Gegenteil verkehren können.

In diesem Zusammenhang sind einmal Produktionsstörungen resp. Störungen im Verhalten von Angebot und Nachfrage zu erwähnen. Sie können sowohl in privatwirtschaftlich wie in staatswirtschaftlich organisierten Volkswirtschaften auftreten.

Der *marktwirtschaftliche* Anpassungsmechanismus funktioniert nur, wenn die Anbieter nach Gewinnmaximierung streben. Sind sie hingegen auf konstante Bedarfsdeckung oder Maximierung ihrer Masse ausgerichtet, so arbeitet das System in verkehrter Richtung. Steigen die Preise, so produzieren die Anbieter nicht mehr, sondern weniger, weil sie ihr altes Einkommen bei geringerem Absatz resp. bei geringerer Produktion erreichen, so dass die Notlage der Bevölkerung z. B. infolge eines eingetretenen Mangels an Lebensmitteln nicht überwunden, sondern vergrössert wird. Dies hat sich nach W. Arthur Lewis in der Anfangszeit des kommunistischen Russland ereignet, bevor hier die Landwirtschaft verstaatlicht wurde¹¹. Sinken hingegen — wie etwa in der

11) W. Arthur Lewis, The Principles..., aaO, S. 124 f.

Weltwirtschaftskrise der dreissiger Jahre — die Preise der Lebensmittel, so schränken die Bauern trotz des bereits bestehenden Überflusses ihre Produktion nicht ein, sondern dehnen sie aus. Sie versuchen — fälschlicherweise — sich ihr altes Einkommen durch Vermehrung ihrer Anstrengungen und damit durch Vermehrung ihrer Produktion zu sichern, erreichen aber damit nur eine Verschärfung des Preisverfalls. In Deutschland stieg z.B. die Agrarproduktion zu Beginn der Weltwirtschaftskrise um 17%. Drei Möglichkeiten gibt es zur Verhinderung solcher Störungen :

1. kann man die betreffenden Schichten — in unserem Beispiel also die Bauern — zu erwerbswirtschaftlichem Denken erziehen. Dies ist jedoch kurzfristig nicht möglich;
2. kann der Staat auf diesen Märkten die Preise festsetzen und den Absatz garantieren — wie dies heute zum Teil auch in den USA oder der Bundesrepublik geschieht, was freilich ohne staatliche Lager — und Vorratswirtschaft nicht durchführbar ist;
3. kann der Staat durch indikative oder imperative Massnahmen über den Umfang der Produktion das mengenmässige Angebot beeinflussen.

Auch die *Verstaatlichung* der Landwirtschaft schaltet das Fehlverhalten selbständiger Landwirte aus. Sie verhindert jedoch noch nicht, dass Arbeiter und Direktoren auf Staatsgütern oder die Mitglieder von Kolchosen ein Fehlverhalten zeigen, das zu ähnlichen Störungen führt es sei denn, dass Faulheit einerseits und Diebstähle und schwarze Märkte andererseits mit drakonischen Mitteln verhindert werden. *Auch die Verstaatlichung ändern noch nicht den Menschen.* Auch in Staatsbetrieben kann es Korruption geben, und je grösser sie ist, desto tiefer wird die Arbeitsmoral sinken. Blühende Schwarzmärkte verringern nicht nur den Teil der Produktion, der legal auf den Markt kommt, sondern unter Umständen auch die Produktion überhaupt, so dass eine Verstaatlichung der Landwirtschaft entstandene oder entstehende Hungersnöte nicht notwendig beseitigt.

Ökonomische Verhaltensweisen können ferner mit der Kapitalbildung zugleich die Investitionsrate beeinträchtigen. Die Kapitalarmut, die den sozialen Prozess der Entwicklung hemmt oder verhindert, ist — zumindest was ihr Ausmass angeht — vielfach nur eine scheinbare. Kapital ist vorhanden, es wird jedoch von den Bewohnern des Landes in Form

von Gold und anderen Wertgegenständen gehortet, nicht aber in der Produktion eingesetzt. Diese Mentalität findet sich besonders bei Bauern wie bei Händlern. Aufgabe der Entwicklungspolitik ist es hier, diese Mentalität zu überwinden, das Horten also in irgendeiner Weise zu benachteiligen und das Investieren — und damit zugleich das echte Sparen — lohnend zu machen. *Ohne eine solche Umerziehung wird sich in den meisten Ländern, um die es hier geht, der soziale Entwicklungsprozess nicht oder nur sehr langsam durchsetzen.* Eine vielleicht noch grössere Gefahr für den Prozess der volkswirtschaftlichen Kapitalbildung ergibt sich aus der Neigung mancher Länder, von den entwickelten Industriestaaten ein "System sozialer Sicherheit" und damit zugleich relativ gleichmässiger Verteilung zu übernehmen, für das sie noch nicht sind. Es gibt, wie *Myrdal* gesagt hat, "keinen anderen Weg zu wirtschaftlicher Entwicklung als den erzwungenen Anstieg des Anteils der Investitionen am Volkseinkommen und damit eines fallenden Anteils für den Konsum"¹². In einer überwiegend *privatwirtschaftlich* organisierten Wirtschaft bedeutet das, dass die Unternehmer genügend hohe Gewinne machen, die erstens bei Altunternehmern die finanzielle Voraussetzung für neue Investitionen sind und zweitens darüber hinaus Investitionsanreize für neue Unternehmer schaffen. Ohne Gewinnerwartungen wird in einer Marktwirtschaft nicht investiert. Aber auch bei Investitionen, die der *Staat* durchführt, entstehen in Entwicklungsländern von heute besondere Probleme. Die *alten* Industrieländer hatten nicht nur eine feudalistische Struktur, sondern wurden auch von mehr oder minder absoluten Monarchen regiert. Sind jedoch — wie das heute vielfach der Fall ist — Entwicklungsländer demokratisch organisiert, so werden die Regierungen um des Wahlerfolges willen die Konsumtion auf Kosten der Investition begünstigen und hierbei auch noch die Masse der Wähler und damit die Masse der Bevölkerung bevorzugen. "Es ist nicht leicht", sagte der englische Arbeiterführer *Aneurin Bevan* in seinem Vortrag über "Democratic Values", "in den Teilen der Welt, wo das Leben ausserordentlich primitiv ist, den Massen die Macht einer demokratischen Wahl zu geben und sie dann aufzufordern, sofort auf bestimmte Vorteile und Lebensfreuden zu verzichten"¹³. Wenn es auch nicht leicht ist, so ist es doch notwendig, wenn der soziale Entwicklungsprozess überhaupt in Gang gebracht werden soll. Jede wirtschaftliche Entwicklung setzt Wachstums-

12) *Gunnar Myrdal*, *Ökonomische Theorie...*, aaO, S. 81.

13) *Aneurin Bevan*, *Democratic Values*, Fabian Tract Nr. 282, London 1950; hier zitiert nach *Gunnar Myrdal*, *Ökonomische Theorie...*, aaO, S. 81

Investitionen voraus. Auch die Sowjetunion ist nach *Seniors* Rezept der "Enthaltbarkeit" stark geworden, das *Karl Marx*¹⁴ noch verspottet hat.

Ungleiche Verteilung in Entwicklungsländern ist aber auch in marktwirtschaftlichen Ländern noch keine Garantie für produktive Investitionen. Es findet sich im Gegenteil nicht selten der Fall, dass die Verteilung extrem ungleich, die Investitionsrate aber trotzdem sehr niedrig, wenn nicht gar Null ist, weil die Bezieher der hohen Einkommen ihre Mittel für Horten oder Luxuskonsum verwenden. Gigantische Luxusyachten, Villen im Ausland und dergleichen sind hierfür nur extreme Beispiele. Hier ist es Aufgabe des Staates, dafür zu sorgen, dass die ungleiche Verteilung produktiv zur Schaffung industrieller Kapazitäten ausgenutzt wird. In Staaten mit einer entwickelten Finanzwirtschaft kann hier eine Umerziehung durch eine stark progressive Einkommensteuer mit hohen Investitionsvergünstigungen erreicht werden. In finanzwirtschaftlich unterentwickelten Staaten steht dieses Mittel jedoch nicht oder nur bedingt zur Verfügung.

Gelingt die Umerziehung nicht, so bleibt als letzter Ausweg die Enteignung. Aber auch der Staat als Institution wird versagen, wenn die politischen Machthaber Mittel, die für Investitionen zur Verfügung stehen würden, für ihre persönlichen Bedürfnisse verwenden. Nicht nur die Epoche Ludwig XIV mit ihren Schlössern nach der Art von Versailles zeigt eine solche Verschwendung. Auch in Entwicklungsländern der Gegenwart lassen sich hierfür Beispiele finden, wobei der Aufwand nicht nur in gläsernen Badewannen, goldenen Betten, Prunkautos und ähnlichem bestehen kann. Kapitalverschwendung kann durch den Druck von Banknoten nicht wettgemacht werden. Fehlendes Kapital lässt sich nicht durch Geldschöpfung ersetzen. Die Folge ist lediglich eine *Inflation*, welche die Neigung der breiten Masse, Ersparnisse in monetärer Form für Investitionszwecke zur Verfügung zu stellen, auf den Nullpunkt sinken lässt. "Man hat" — so formuliert es der Berliner Soziologe *Richard F. Behrendt* — "in vielen dieser Länder die Inflation zu einer 'Normal' - Situation gemacht..., hat damit jeder echten Kapitalbildung durch Spartätigkeit den Boden entzogen und statt dessen spekulative Praktiken aller Art begünstigt - auf Kosten des eher auf fixe Einkommen angewiesenen kleinen Mittelstandes"¹⁵. - Sieht man von Grenzfällen ab,

14) Vgl. *Karl Marx*, Das Kapital, Stuttgart (1867), Bd. 1, 22. Kap., 3.

15) *Richard F. Behrendt*, Eine freiheitliche Entwicklungspolitik für materiell zurückgebliebene Länder, in : *ORDO* 8 (1956), S. 93.

so ist in jedem Entwicklungsland das Problem der Kapitalbildung zu meistern, wenn der Konsum auf das gesellschaftlich Notwendige begrenzt und die hierdurch frei werdenden Mittel für den Industrialisierungsprozess verwandt werden. Ist dieser Weg jedoch nicht gangbar, so bleibt nur der Import ausländischen Kapitals möglich. Sieht man von der aus politischen Gründen gewährten Entwicklungshilfe ab, so werden Ausländer jedoch nur dann hierzu angeregt werden, wenn ihnen entsprechende Gewinnchancen und langfristige Sicherheit vor Enteignung gewährt werden.

In Entwicklungsländern, in denen der Staat anstelle der Privaten investiert, spielt endlich das Problem von Fehlinvestitionen eine besondere Rolle. Dies gilt insbesondere dann, wenn der Staat mit diesen Investitionen Wahlpropaganda treibt. Politische Gründe können für überdimensionale Grössen der Fabrikvorhaben ebenso wie für eine falsche Standortwahl verantwortlich sein. Das Zementwerk in der Wüste ist hierfür ein oft zitiertes Beispiel. Mitunter baut der Staat auch Fabrikanlagen, für die keine geeigneten qualifizierten Mitarbeiter vorhanden sind. Die ausländischen Firmen können zwar Stahlwerke und dergleichen errichten, aber die einheimischen Generäle, die man vielleicht als Manager einsetzt, können diese ohne entsprechende Vorbildung ebenso wenig leiten, wie unzureichend geschulte und vorgebildete Köpfe. Auch diese Überlegungen zeigen, dass der soziale Prozess der Entwicklung weder einseitig noch sprunghaft vorangetrieben werden kann, sondern dass die Entwicklung der Staatsinitiative mit der Entwicklung der Menschen und gegebenenfalls, wie ich wenigstens meine, mit der Entwicklung der Privatinitiative Schritt halten muss.

6. Die Mittel der Entwicklungspolitik :

Je nach der Entwicklungsstufe, in der sich ein Land befindet, und je nach dem Problem, das jeweils zu lösen ist, werden demgemäss von der Entwicklungspolitik unterschiedliche Mittel einzusetzen sein. Ausser der Planung des Staates i.e.S. stehen sowohl indikative wie imperative Massnahmen zur Verfügung. Der Staat kann selber wirtschaften, er kann privaten Wirtschaftern Vorschriften machen, und er kann endlich ihr Verhalten durch Steuern oder Subventionen beeinflussen. Die Fabriken, die der Staat gebaut hat, kann er bei weiter vorgeschrittener Entwicklung an private Unternehmer verkaufen. Er kann diesen — zumindest für eine Übergangszeit — Produktionsbefehle — Gebote wie Verbote — er-

teilen. Er kann Mindest- und Höchstpreise oder auch Festpreise vorschreiben und Lager- und Vorratswirtschaft treiben, um auf diese Weise allzu starke Preisschwankungen verhindern zu können. Dies wird besonders bei landwirtschaftlichen Monokulturen zweckmässig sein. Zu den weiteren Mitteln, die er im privatwirtschaftlichen Sektor einsetzen kann, gehören u.a. steuerliche Vergünstigungen für Investitionen, Ausfallbürgschaften bei Verlusten, Förderung des Imports von Investitionsgütern, Behinderung der Importe nicht notwendiger Konsumgüter und Förderung des Exports zur Sicherung der Devisen, die für den Erwerb von Lebensmitteln und Investitionsgütern erforderlich sind. Nötfalls, wenn anders die Versorgung der Bevölkerung mit Lebensmitteln oder die Durchsetzung der erwünschten Investitionsrate nicht möglich ist, kann er Einfuhr und Ausfuhr von Waren und damit zugleich auch Gold und Devisen bewirtschaften. Zumindest von einem bestimmten Entwicklungsstande an wird freilich im allgemeinen gerade im Bereich des Aussenhandels die Privatinitiative der Staatsinitiative überlegen sein. Der bürokratische Beamtenapparat findet die vielfältigen Absatzmöglichkeiten nicht, die private Exporteure um des Gewinnes willen aufspüren werden.

Die Frage, welche Art von Mitteln einzusetzen ist, wird dabei nicht nur von der wirtschaftlichen, sondern auch von der *gesellschaftlichen* Entwicklung eines Entwicklungslandes abhängen. Die individuelle Freiheit, die durch Staatseingriffe und staatliche Ge- und Verbote bedroht wird, kann bereits infolge der von früher bestehenden feudalistischen Struktur des Landes aufgehoben sein. Unter solchen Umständen sind wirtschaftspolitische Mittel, die in einem entwickelten Lande die menschliche Freiheit gefährden, sogar ein Weg, und vielleicht sogar ein notwendiger Weg, zu grösserer Freiheit. Wie die Privilegien der Zünfte und des Adels zu Beginn der industriellen Revolution, können auch feudalistische Privilegien in modernen Entwicklungsländern nur durch staatliche Befehle beseitigt werden. Ob indikative oder imperative Mittel den Vorzug verdienen, kann somit allein nach der Zweckmässigkeit und damit nach der Eignung des Mittels für die gestellte Aufgabe in der jeweils gegebenen Situation entschieden werden. Generelle Aussagen sind hierüber schlechterdings nicht möglich. *Die Entwicklung eines Landes ist ein ökonomisches und kein weltanschauliches Problem.*

7. Thesen :

Lassen Sie mich mit einigen zusammenfassenden Thesen schließen:

1. Für die Aufgaben, die in Entwicklungsländern zu lösen sind, verdient a priori weder das System der Marktwirtschaft noch das System staatlicher Planung den Vorzug.

2. Die neoliberale These, daß sich ein Land zwischen Planung oder Marktwirtschaft zu entscheiden habe, kann nicht für sich entwickelnde Länder gelten. Im sozialen Prozeß wirtschaftlicher Entwicklung kommt es auf eine relativ gleichmäßige Entwicklung privater wie staatswirtschaftlicher Elemente an.

3. Die für die Entwicklung erforderliche Infrastruktur muß regelmäßig geschaffen sein, bevor der Privatinitiative und damit der Marktwirtschaft die weitere Lösung der zur Bewältigung anstehenden Aufgaben überlassen werden kann.

4. Die Aufgaben der Infrastruktur wandeln sich mit der wirtschaftlichen Entwicklung. In Entwicklungsländern von heute kann zur Infrastruktur auch eine Erstausrüstung mit Industrien (Fabriken, Hotels und dergleichen) gerechnet werden.

5. Die Prämissen der "reinen Gleichgewichtstheorie" i.S. von *Walras* und *Pareto* gelten nicht für die Entwicklungspolitik. Die Daten der reinen Theorie sind für die Entwicklungstheorie Variable. Auch die Ergebnisse komparativ statistisch vorgehender "Wachstumstheorien" sind auf Entwicklungsprobleme nicht anwendbar. Die Entwicklungspolitik muß die Verhaltensweisen der Menschen, die sozialen Wertungen und Wertmaßstäbe, die Quantität und Qualität der volkswirtschaftlichen Produktionsfaktoren und nicht zuletzt auch die staatlichen Einrichtungen mit ihrem Beamtenapparat den Erfordernissen der wirtschaftlichen Entwicklung anpassen.

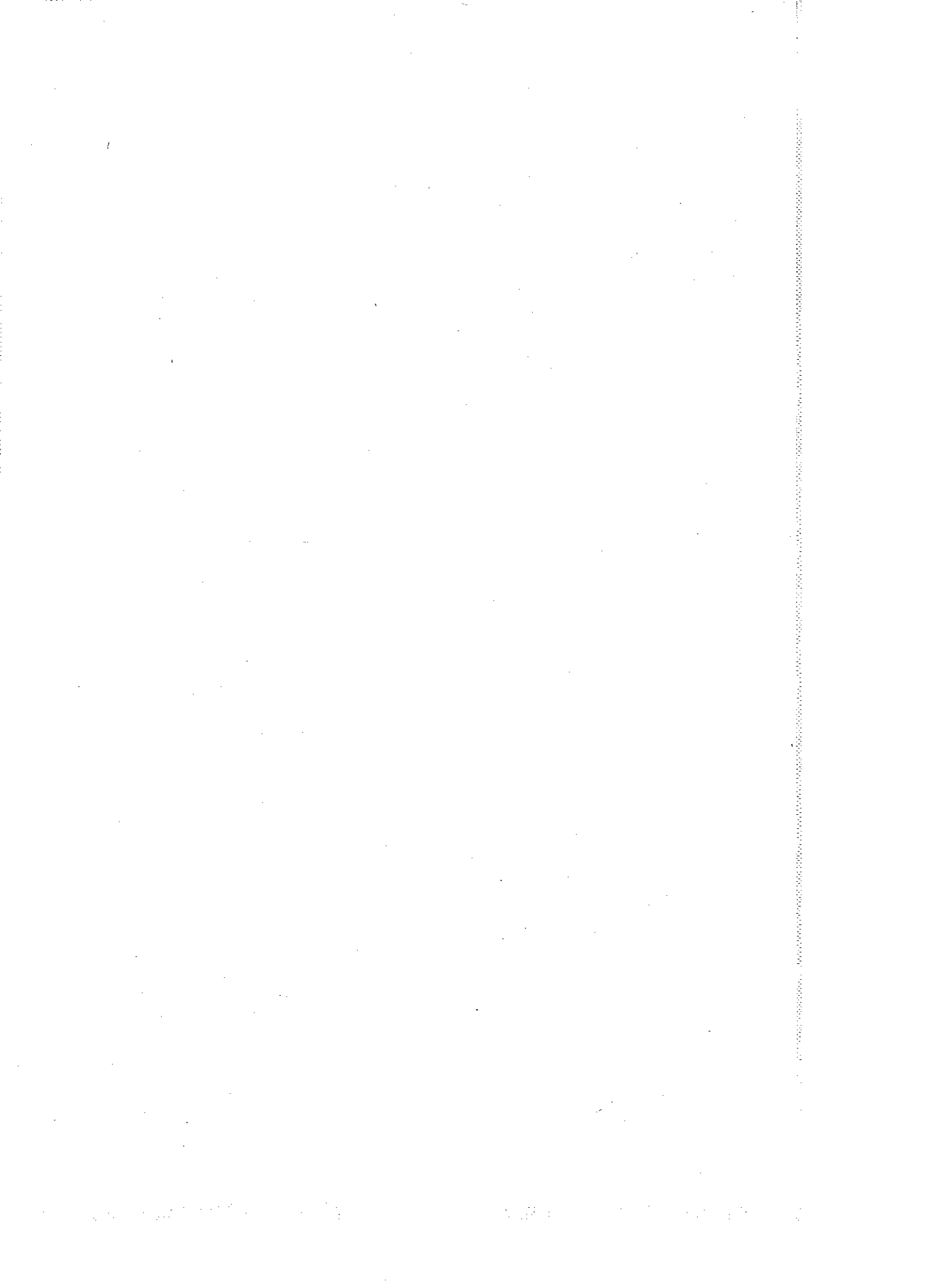
6. Wachstumsinvestitionen sind ohne Einschränkungen des Konsums nicht möglich. Dieser Satz gilt unabhängig davon, ob sich ein Entwicklungsland für Marktwirtschaft oder staatliche Planung entscheidet.

7. Kapitalarmut in Entwicklungsländern kann die Folge von Horten wie die Konsequenz eines übermäßigen Konsums sein. Das volkswirtschaftliche Problem besteht in diesem Fall darin, die Inhaber dieser Mittel zur Investitionsfreudigkeit resp. zu echtem Sparen zu erziehen.

8. Inflationen ersetzen in keinem Wirtschaftssystem die echte Kapitalbildung.

9. Ob die Entwicklungspolitik indikative Maßnahmen, wie sie der Marktwirtschaft entsprechen, oder imperative Maßnahmen, wie sie mehr staatswirtschaftlichen System eigentümlich sind, einsetzen, oder ob der Staat selber produzieren und investieren soll, ist keine Frage der Weltanschauung, sondern der wirtschaftlichen Zweckmäßigkeit.

10. Ob sich ein bestimmtes Entwicklungsland im konkreten Fall bei Lösung einer konkreten Aufgabe für marktwirtschaftliche Lösungen oder für staatliche Planung entscheiden soll, hängt von den gegebenen historischen Bedingungen und damit von der politischen Struktur des Landes, seiner kulturellen Entwicklung, seinen Menschen und ihren Wertvorstellungen, den zur Verfügung stehenden Produktionsfaktoren und den staatlichen Einrichtungen und Institutionen ab. Ohne ihre Analyse ist eine Antwort im konkreten Fall nicht möglich.



GELİŞMEKTE OLAN ÜLKELERDE PLÂNLAMA VE PİYASA EKONOMİSİ

Prof. Dr. Helmut ARNDT
Berlin Üniversitesi

“Gelişmekte olan ülkelerde plânlama ve piyasa ekonomisi” konusu her şeyden evvel üç sorunu içine alır :

- 1 — Niçin gelişme?
- 2 — Kimin tarafından ve nasıl plânlama? ve
- 3 — Ne dereceye kadar plânlama veya piyasa ekonomisi?

Ayrıca; gelişme politikasının kendine has ne gibi icapları bulunduğu, gelişmenin ortaya çıkardığı güçlüklerin ne şekilde ortadan kaldırılacağı ve bunlar için hangi ekonomik tedbirlerin, hem piyasa ekonomisi ve hem de devlet plânlaması şartları muvacehesinde kabili tatbik olduğu sualleri akla gelir.

1 — İktisadi gelişmenin sosyal vetiresi

İlk soru : Gelişme niçin? Gelişmenin burada ifade ettiği manâ, ne daha yüksek bir kültür seviyesine ve ne de daha büyük bir mutluluğa erişme değildir. Bunların her ikisi de yanlış anlamlara sebebiyet verebilir. Gelişmeyle kastedilen manâ, endüstriyel ve dolayısıyla ekonomik gelişme- dir. Binaenaleyh gelişmekte olan ülkeler kültürel bakımdan gelişmiş mem- leketlerden daha yüksek seviyede bulunabilirler. Bu ülkelerde yaşayan in- sanlar, zengin endüstri memleketleri insanlarından daha mes'ut olabilir- ler. Mutluluğun, ihtiyaçların tatmini ile arttığı yolunda *Pigou* ve *Hicks*'e kadar gerilere uzanan “Refah ekonomisi” tezi, bütün insanlar için geçer- li değildir. Hintliler gibi toplumlar ve *Schopenhauer* gibi filozoflar en yüksek değer olarak Nirvana'yı ileri sürmek suretiyle, buna taban tabana zıt durumların da temsil edilebileceğini göstermektedirler.

Ekonomik gelişme devamlılık Arzeden bir vetiredir. Bu gün tamamiyle gelişmiş sayılan bir memleket eğer ilerlemeye ayak uydurmuyorsa, bir kaç 10 yıl sonra nisbî olarak az gelişmiş durumuna düşebilir.

Aksine gelişmekte olan bir ÷lke, aynı zaman aralığında daha önce endüstrileşmiş ileri memleketlerin gelişme durumunu geride bırakacak şekilde endüstrileşmeyi başarabilir.

İngiltere'nin iktisadî üstünlüğü, daha I inci dünya harbi sırasında, bu tarihten 150 yıl önce sömürge durumunda olan A. D. Devletleri tarafından sona erdirildi.

Az gelişmişlik gibi gelişmişlik de daima nisbî kavramlardır. Mutlak olarak gelişmiş veya az gelişmiş herhangi bir memleket mevcut değildir. Gelişme, her memleketin daha çok veya daha az ölçüde katıldığı bir oluşumdur.

Bir memleketin iktisadî gelişmesi, *Myrdal*'in de bütün açıklığıyla ortaya koyduğu gibi "kuvvetler muvazenesi"¹ yönünde hareket etmeyen ve bu sebeple komparatif - statik alet ile kapsanamayan "sosyal bir vetiredir"².

Filhakika *Myrdal*'a göre, yeni yeni dış faktörlerin meydana çıkmasıyla böyle bir "sosyal vetire" nin oluşumu durdurulabilir. Fakat bu şekilde bir durgunluğa crışıldığı takdirde gelişme sona ermiş olur. Gelişme ve durgunluk bir arada aynı zamanda bulunamazlar. Böyle bir tesbit, teorik analizler için çok büyük önem arzeder. Bu, bir iktisadî gelişme teorisinin millî ekonominin ananevi çerçemesini aşamayacağı anlamını ifade eder. Gelişme — *Myrdal*'ın ifadesiyle — birbirine bağlı ve kümülâtif değişkenler kompleksinden³ teşekkül edince, ekonomik süjelerin davranış tarzları ve gayeleri, sosyal değer hükümleri ve toplumsal kriterler, bundan mada istihsal faktörleri keza enfastrüktür dahil devletin müessese ve kanunları sabit olmayıp bilâkis gelişmeden müteessir olurlar.

İnsanlarda fikrî değişiklik olmaksızın iktisadî gelişme mümkün olmaz. Her iktisadî gelişme, fikrî değişiklikten sonra meydana gelir. Yaşama idealleri maksimum boş vakit ve çalışmamak — tembellik — olan insanlar; mümkün mertebe az çalıştıklarından, herhangi bir endüstrileşme hamlesini gerçekleştirmeyeceklerinden, iktisadî ihtiyaçlarının mümkün olan en yüksek seviyede tatminine kadar çaba sarfetmenin gerekli olduğu şekilde fikrî değişikliğe uğramak zorundadırlar. "İktisat fikri" ile (*Sombart*) sosyal değer hükümleri yer değiştirmek zorundadır. Endüstriyel mallar, bir insanın sosyal değerinin tanınmasında ölçü olmalıdır. İstih-

1) Gunnar Myrdal, *Ökonomische Theorie und unterentwickelte Regionen*, Stuttgart 1959, S. 11.

2) Ebenda, S. 11.

3) Ebenda, S. 12.

sal faktörlerinin arzı da tekamül ettirilmek zorunluluğundadır. İşin (çalışmanın) kalitesi gibi kantitesi de yükseltilmeli, toprakaltı kaynakları istifadeye açılmalı veya bunlardan daha iyi şekilde yararlanılmalı, sermaye birikimi ve yatırıma akışı temin olunmalı, paranın atıl halde muhafaza olunması önlenmelidir. Ve nihayet müteşebbis ve idareciler yetiştirilmelidir.

Aynı şey devletin kanunları ve kurumları için de söz konusudur. Devletin himayesi olmaksızın ticaret ve ulaştırmanın gelişmesi mümkün olamaz. Cadde, kanal ve hava alanlarına ihtiyaç vardır. Ehil ve itimada lâyık bir idarenin iş başında olması gerekir. Bütün bunlar bu günden yarıya hemen gerçekleşemezler ve iktisadî gelişmenin devamına engel olmamak için gelişmenin her yeni durumuna yeniden uymak mecburiyetindedirler.

Adolf Wagner'in maliye ilminin esaslarındaki devlet kurumlarının iktisadî ve teknik ilerleme neticesinde zaman zaman bir "reforma" tabii tutulması fikri de bundan ötürüdür.

Bu suretle şunu öğrenmiş oluyoruz ki; bir gelişme teorisinde ne münferit ve ne de toplu iktisat teorileri, *Eucken* veya *Stackelberg*'in ifade ettiği gibi veya muvazene teorisi anlamında veri olarak bahis konusu edilemez. İktisadî gelişmeyle birlikte; insanî münasebet şekilleri, değer hükümleri, istihsal faktörleri ve devlet müesseseleri ondan daha büyük ölçüde tekamül ederler ve ancak onların kantitatif ve kalitatif değişimleri sayesinde iktisadî gelişme mümkün olur. O halde saf muvazene teorisinin neticeleri üzerinde ısrarla durmak, konumuz bakımından herhangi bir fayda sağlamaz. Aynı şey, statik büyüme teorisi neticeleri için de söylenebilir. Çünkü bunların faraziyeleri gelişmeye mâni olurlar.

2 — Plân Kavramı

Bu suretle 2 nci suale gelmiş bulunuyorum : Kimin tarafından ve ne şekilde plânlama? İktisadî yaşayış içinde idareci veya işletmeci olarak gerek devlet, gerekse özel fertler plân yaparlar. Plânlama ve piyasa ekonomisi birbirine karşıt iki deyim olduğu takdirde — ki şimdi üzerinde durduğumuz konuda durum böyledir —; plânlama kelimesi, tamamiyle muayyen bir şekil arzeden devlet plânlaması mânasını ifade eder. Devlet ilk olarak müteşebbislerin plânlarını vergi ve sübvansiyonlarla tesir altına alabilir. İkinci olarak müteşebbislere talimat ve yasaklar şeklinde istihsal emirleri verebilir. Ve üçüncü olarak devlet, özel şahıslar yerine bizzat iktisadî faaliyetlere girişerek evler ve fabrikalar inşa eder, ya-

tırım yapar ve istihsalde bulunur. Birinci halde özel şahısların davranışları daha fazla veya daha az müteessir olur. İkinci halde özel inisiyatiflerin hareket sahası tahdit edilmiş olur ve üçüncü halde özel inisiyatif yerine devletin inisiyatifi kaim olur. Bundan sonra devlet plânlaması demiyimi; sadece devletin özel şahısların yerine iktisadî faaliyetlere giriştiği ve bizzat yatırım yapıp istihsalde bulunduğu haller için kullanılacaktır. Bu şekilde devlet plânlamasının karşıtı olan sistem, mümkün mertebe daha anlaşılır halde tebarüz ettirilmiş olmaktadır. Devlet eğer özel şahısların davranışlarını vergi ve yatırımlar yoluyla etkilerse yol gösterici olarak davranmış, yok eğer davranışları istihsal talimatları ve yatırım mecburiyetleriyle idare ederse, bu takdirde özel iktisat sükelerini emredici şekilde sevk ve idare etmiş olur. Bir yanda serbest piyasa ekonomisi, diğer tarafta iktisadî faaliyetlere girişmiş devletçilik ifade eden devlet plânlaması, iki ekstremleri ifade eder. Bu teorik düşünce, gelişmekte olan memleketlerde maksada uygun üç - dört yolun birbiriyle kombine edilebileceği düşüncesine uygun düşmez.

3 — Özel şahısların inisiyatifleriyle devlet inisiyatifi arasında seçim

“Piyasa ekonomisi veya buna karşılık plânlama ne dereceye kadar?” sorusu zaten gelişmekte olan memleketler bakımından bu iki ekstrem arasında bir seçim yapmanın güç olduğu anlamını taşır. Tamamile gelişmiş memleketlerin ekstremlerden birine veya öbürüne karar verebilmeleri mümkün olabilir. Fakat henüz iktisadî gelişmelerinin başlangıcında bulunan memleketler, toplum yapısını ve onun gelişmesini menfî şekilde etkilemeksizin aynı şeyi emniyetle yapamazlar.

Alfred Jacobs'un çok yerinde olarak belirttiği gibi,⁴ gelişmekte olan memleketler için tam bir devletçilik faraziyesi doğru değildir. Bu memleketlerde devlet idaresi, devlet kontrol organları ve devlet memurları henüz iyi bir şekilde yerleşmiş, yetişmiş değildir. Bu sebeple bunlar; büyük ölçüde faydasız yatırımlara ve kısa veya uzun süre devam edebilen ekonomik keşmekeşe sebebiyet veren karaborsaların meydana gelmesine engel olmaksızın istihsal ve dağıtım üzerlerine alamazlar. Henüz yeter derecede olgunluğa erişmemiş bir devlet, iktisadî fonksiyonları üstlendiği takdirde, ihtiyaçların daha iyi tatmini yerine daha kötü tat-

4) Alfred Jacobs, Die Rolle von Wettbewerb und Plânung in der Wirtschaftsverfassung und der Entwicklungsländer, in : Planung in der Marktwirtschaft, Vorträge auf der vom 5. bis 7. Dezember 1963 veranstalteten Arbeitstagung,

Schriftenreihe der Friedrich Naumann-Stiftung zur Politik und Zeitgeschichte, Nr. 7, S. 51.

minine sebep olur. Fonksiyonel bir devlet plânlaması, nisbî olarak tam gelişmiş bir memlekette uygulanabilir.

Buna mukabil gelişmekte olan memleketlerde birdenbire ve kademe-siz olarak piyasa ekonomisine geçebilme ön şartları da mevcut değildir. Enfrastrüktür yatırımların yeterince gelişmiş olmaması sebebiyle bazı iktisadî yatırımlar, özel fertlerin göze alamayacağı kadar riskli ve zahmetli olmaktadır. Ve iktisadî gelişmenin yetersiz olması neticesinde, memleketin iktisadî kalkınması için zaruri olan bazı endüstriler bulunmamaktadır. W. Arthur Lewis'in de "Principles of Economic Planning"⁵ adlı eserinin âlavesinde belirtmiş olduğu gibi, küçük ve birbirinden ayrı fabrikalar kendi kendilerini finanse edemezler. İleri doğru büyük bir hamle yapılması icabeden sektörlerde John Kenneth Galbraith'ın sözleriyle "no alternative to a state initiative"⁶ "Devlet inisiyatifinden başka alternatif yoktur."

Bu suretle piyasa ekonomisi yerine devlet plânlaması mı, yoksa devlet plânlaması yerine piyasa ekonomisi mi kaim olmalıdır suali cevaplandırılmış olmuyor. Bu soru yanlış vaz edilmiş olsa gerek. Gelişmekte olan memleketler için başlıca zorluk, hangi işlerin maksada uygun şekilde özel şahısların inisiyatifine terkedileceği, hangi faaliyetlerin devletçe üstlenilme mecburiyetinin tayinidir.

Burada gözden uzak bulundurulmaması icabeden husus; bu soru ile verilecek cevabın, bir yandan devletin gelişme durumu ve özel sektörün tekamül derecesiyle, diğer taraftan özel fertlere göre değişebileceğidir. Devletteki gelişmenin kendi özel ekonomisini de beraberinde kendisine yetişmek amacı ile ileri doğru harekete geçirebileceği nedeniyle, gelişmede muayyen bir temayülden bahsetmek mümkün değildir. Devletteki gelişme, özel ekonomideki gelişmeden daha hızlı ise, daha büyük ölçüde devlet plânlaması maksada uygun hattâ zaruri olabilir.

Eğer özel ekonominin gelişmesi daha süratli oluyorsa, bu takdirde öncekinin aksine devlet faaliyetleri maksada uygun şekilde özel ekonomi lehine azalmalıdır. Yeni liberal ekonominin bir iktisadî sistemin seçilebileceği ve bunun mümkün olduğu kadar saf bir şekilde uygulanabileceği hakkındaki tezi, iktisadî gelişme çerçevesi içinde ve gelişme teorisi noktai nazarından tatbik kabiliyeti bulamaz.

5) W. Arthur Lewis, The Principles of Economic Planning, London (1950) 1952, S. 125.

6) John Kenneth Galbraith, Economic Development, Cambridge 1964, S. 63.

4 — Gelişme politikasının özel vazifeleri

Bir memleketin ekonomik gelişmesinin sosyal yönünü yükseltmek esasına dayanan bir gelişme politikası, buna uygun olarak çok yönlü hazırlanmak zorunluluğundadır. Bu politika, hem özel şahısların inisiyatiflerinin, hem de devlet inisiyatifinin gelişmesine dönük olmak mecburiyetindedir.

Piyasa ekonomisinin geliştirilmesi politikası, her şeyden evvel fertlerin kabiliyetlerini bir endüstri cemiyetinin icaplarına uydurma imkânlarını aramalıdır. Böyle bir politika, insanları ekonominin gerektirdiği hesap, işletme idareciliği ve organizasyonu ve tekniğin gerektirdiği ilâve ekonomik bilgilerle mücehhez kılmıştır. İnsanlar kaderci veya batıl itikat sahibi iseler ve teknik aletleri oyuncak eşyalarıyla karıştırmakta veya bunların büyü ile teskin olunabilen cinlere mahsus olduklarına inanıyorlarsa bu, çözülmesi kolay olmayan bir problemdir. Piyasa ekonomisine dönük gelişme politikası ikinci olarak yeni hedefler kabul ettirmek mecburiyetindedir. Gürültü patırtı eden insanlar bu huylarından vazgeçirilmek, bir şeye erişebilmek için gayret sarfetmenin vakti boş geçirmeye veya yan gelip yatmağa değer olduğuna inandırılmak ve bunların müteşebbis olarak kazançlarını ve müstehlik olarak ekonomik menfaatlerini iktisat teorisi icaplarına daha uygun hale sokan kimseler haline getirilmek zorunluluğu vardır.

Batılı endüstri devletlerinde vaktiyle halk istismar edilmek suretiyle çalışmaya mecbur tutulmuştur. Bu günün gelişmekte olan memlekelerinde çok şükür sendikaların mevcudiyeti sayesinde bu usulün tatbiki mümkün olmamaktadır. Fakat "dolce far niente" den terbiye etmek suretiyle çalışkan endüstri işçisi yapmak çok güçtür.

Yeni sosyal değer hükümleri gelişmeksizin bunun meydana getirilmesi mümkün değildir. Yeni sosyal kıymet ölçülerinin yaratılması diğer sebeplerden de lüzumludur. Gelişmekte olan pek çok memlekette bugün halâ, biraz varlıklı olan insanlar için asalet büyük değer taşır.

Biraz zengin olan ve kendisini böyle hisseden kimse artık çalışmaz. Bu durum 18. yüzyıl Frusyası veya Fransa'sı için de aynıyle söz konusu idi.

Gelişme halindeki modern bir memleket de bugün halâ tam olarak gelişmiş bir ülke gibi bu lüksü sürdürebilir.

Tahsil görmüş kimseleri yabancı memlekete gönderir, orada 6, 9 veya 12 yıl tahsil gördürtür ve bundan sonra onları — önce terfi ettirmek suretiyle — yan gelip yatan asil birer müdür yapar.

Devlet yeni sosyal değer hükümlerini halka benimsetemediği takdirde, bu müdürlerin yetişmesi için sarfedilen paralar yanlış yatırımdan başka birşey değildir.

Bir memleketin ileri gelişme durumunda da istihlâk için yeni sosyal değer hükümleri lüzumlu olabilir. İnsan kendisi tarafından istihsal edilen mallara sürüm imkânı yaratmadığı takdirde, onun iş hayatı yönünden bir otomat halinde yetiştirilmesi yeterli değildir. Yeni sosyal ölçüler yığın halinde istihsal olunan endüstriyel mallara taallûk ettikleri takdirde ekonomik gelişme fikrine uygun olur. Gelişmiş memleketlerde bu hal oto, televizyon, yüzme havuzları ve bunlara benzer gösteriş eşyası için söz konusudur.

Gelişmekte olan ülkeler için güçlük, mümkün merteye yurt içinde imal edilen uygun eşyaların bulunabilmesindedir. Bu, kaideten zor bir iş olsa gerek.

Kalkınma politikasının diğer önemli bir görevi de, iktisadî istihsal faktörlerinin, hergün ileri hamle yapan gelişmelere devamlı şekilde uygulamaları sağlamaktır. Tıpkı toprağın iyileştirilmesi ve imar edilmesi veya endüstride kullanılmakta olan makinelerin yeniden yapılması gibi işçi, idareci ve müteşebbislerin tahsil - terbiye ve yetiştirilmeleri bunun içindedir. Tekniğin de zamanın gelişme durumuna uymak mecburiyeti bu cümledendir. Takriben bundan 8 yıl önce Hindistanın Kongre Partisine mensup bir milletvekili, ziraat istihsalini arttırılması için 25 bin traktör ithalini talep ettiği zaman, zamanın tarım bakanı o zaman için 100 bin demir pulluk ithali ile Hindistan ziraatine daha büyük fayda sağlanacağı cevabını vermişti. Arkaik devrin kara sapanından diğer aşamalar tamamlanmaksızın zamanın modern ziraat tekniğine geçmek mümkün olamayacağı için, bu misal dolayısıyla kendisine teşekkür borçlu olduğum *Bernhard Pfister*⁷ de bunu iyi bir politika olarak niteler.

Devlet bakımından da görevler çok defa aynıdır. İnsanların yetiştirilmesi, yeni sosyal ölçülerin yaratılması ve iktisadî istihsal faktörlerinin çoğaltılması ve iyileştirilmesi devletin gelişmesi için de zaruridir. Devlet plânlamasına taallûk eden gelişme politikası özellikle ve her halde devlet müesseselerinin gelişmesine müteveccih olmalıdır. Polis ve adliye, ticaret ve ulaşımaya yeterli hukukî emniyeti temin etmek mecburiyetindedir. Maliye ve vergi sistemi gelişme durumuna uygun, ona ayak uydurabilir

7) Bernhard Pfister, Probleme der Gesellschafts-und Wirtschaftsordnung in Entwicklungsländern, in : ORDU 12 (1960/61) S. 269.

olmalıdır. Merkez Bankası yardımı ile paranın değeri istikrarlı kalmalı ki bu sayede tasarruf rizikolu olmaktan çıkıp kârlı telâkki olunsun ve o zamana kadar belki toprak altında saklanan veya prestij alâmeti olarak kolda bilezik şeklinde taşınan zenginlik, bankalara akabilsin. Aynı zamanda gelişen bir ekonomi, değişmez, sağlam bir siyasî tekamüle ihtiyaç duyar. Darbeler, ihtilâller ve harpler bir memleketin iktisadî gelişmesi için iyi şeyler değildir. Nihayet devlet plânlaması, bir memleketin enfastrüktürü için sorumluluk taşır.

Gelişme halinde bulunan bir memleket için (ve hangi memleket böyle olmasın!) lüzumlu alt yapı tesislerinin gelişmeden müstakil (gelişmeye bağlı olmayan) büyüklükte olması düşünülemez. Enfastrüktür ekonomik gelişmeye tesir eder ve bu gelişme ile — fakat daha sonraki gelişmenin icabı olarak — enfastrüktür de değişmek zorundadır. Bu sebeple enfastrüktürün piyasa ekonomisinde mâna ve şumulü, iktisadî gelişmedeki mâna ve şumulü ile aynı değildir. Ekseriya zamanın iktisadî ve teknik gelişmesine enfastrüktürün derhal intibak etmesi zorunluluğu vardır.

Bir enfastrüktür politikasının bazı gerekleri yerine göre hem gelişmiş ve hem de henüz gelişmemiş memleketler için müşterek mahiyet arz eder. Ulaşım yapısı veya emniyet görevleri ve umumî sağlık hizmetleri yönünden durum budur. Ancak aralarında kalite itibarile bariz farklar vardır. Gelişmiş memleketlerin her gün ilerleyen endüstriyel gelişmelerinin ortaya çıkardığı — ve gelişme halinde memleketlerde olsa olsa 10 yıl önce aktüel olmuş — yeni problemlerin çözülebilmesi için devamlı şekilde gerçekleştirmekte oldukları ileri hamleyi, her şeyden önce geliştirmekte olan memleketlerin yapmış olmaları lâzım gelir. Meselâ, gelişmiş memleketlerde hemen hemen tamamen mevcut olan içme suyu ve kanalizasyon tesisleri, gelişmekte olan memleketlerde henüz büyük ölçüde noksandır. Gelişmiş memleketler, tamamen ileri derecede endüstrileşmiş olmalarının neticesi olarak şimdi tekrar su ve havanın temizlenmesi problemi karşı karşıya bulunuyorlar.

Çok kere görevler de birbirinden esaslı şekilde farklıdır. Meselâ — “Economic Development” adlı kitabında *Galbraith*’ın da belirttiği gibi — piyasa ekonomilerinde de, A. B. Devletlerinde olduğu üzere, feza araştırmaları özel inisiyatiflere bırakılmaz⁸. Bu gibi araştırmalar memleketin gelecekteki ekonomik gelişmesi bakımından büyük faydalar temin etse bile, içinde yaşanan zaman için çok pahalı ve rantabl olmayabilirler. Aynı sebeplerle 19 uncu yüzyılda bazı memleketlerde demiryolu yapımını devlet kendi üzerine almıştır.

Aynı şekilde bugünün gelişmekte olan memleketleri için numune çiftlik işletmeleri müstesna, endüstriyel gelişmenin başlangıç safhasında rizikosu büyük veya rantabilitesi çok az sahalarda devletin fabrikalar ve oteller kurması söz konusu olabilir. Keza depolar — meselâ ihraç edilecek hububat için — veya Hindistan'da olduğu gibi sıcak iklim dolayısıyla yiyecek maddelerinin büyük bir kısmı bozulan yerlerde soğuk hava tesisleri kurmak, gelişmekte olan bir memlekette devletin görevi olabilir. Galbraith'e göre devlet inisiyatifi lehinde iki önemli husus vardır: Ona göre devlet ilk olarak "satın alınması veya satılması kolay olmayan fakat her bir insan için mutlaka faydalanılması gerekecek şekilde önemli telâkki edilen şeylere"⁸ müdahale etmelidir. Galbraith'e göre devletin ikinci olarak müdahale etmesi, ileri doğru büyük bir adım" a great leap forward"¹⁰ atılması gereken hallerde icabeder. Kanaatimce bunların her ikisi tek bir esas altında toplanabilir:

Ekonomik gelişme bakımından yapılması lüzumlu olan bir iş, özel inisiyatifle yapılmıyor veya hiç değilse henüz yapılamıyorsa bu takdirde bunun yapılması devlete düşen bir ödevdir. Eğer devlet lüzumlu alt-çalışmaları yapar ve bunun için gerekli yatırımları gerçekleştirirse, bu iktisadî gelişmenin maksadına özel inisiyatif yerine devletin inisiyatifi ikame etmekten çok daha uygun olur. Piyasa mekanizmasının etkili bir şekilde işleyebilmesi için lüzumlu yapı gerçekleştirilmiş ise, piyasa ve piyasa ekonomisi kendi fonksiyonlarını yerine getirebilir. Bunun için varsayım, alt yapı yatırımlarının gelişmeye yetecek rantabiliteyi temin etmiş olmasıdır. Eğer özel teşebbüs alanındaki rantabilite, millî ekonomik faktörlerin ısrafı pahasına sağlanıyorsa bu takdirde de devletin iktisadî faaliyete devam etmesi tercih olunabilir. Meselâ yeni yeni meydana çıkan devletlerde özel teşebbüs ölçüsüz, sorumsuz davranışlarla ormanları kesip yoketti, iklim şartlarının değişmesine sebep oldu ve evvelce ziraate elverişli toprakların istep haline gelmesine yol açtı. A. B. Devletlerindeki bazı arazi parçaları buna iyi birer numunedir.

5 — Gelişme Karşılıkları

Gelişmekte olan memleketlerde gelişmeye engel olan amiller sadece "ekonomik" olaylar şeklinde ortaya çıkmazlar. Kalkınmayı güçleştiren âmiller bu memleketlerde son derece tehlikelidirler. Zira gelişmenin sos-

8) John Kenneth Galbraith, Economic Development, aao, S. 63.

9) John Kenneth Galbraith, Economic Development, aao, S. 62 f.

10) John Kenneth Galbraith, Economic Development, aao, S. 63 f.

yal yönünü engeller ve hattâ ters yönde oluşuma sebep olurlar. Bu mü-nasebetle, istihsal karışıklıkları ve özellikle arz ve talep ilişkisi düzen-sizliklerinden söz edilebilir. Söz konusu karışıklıklar hem özel teşebbüs ve hem de devletçilik şeklinde organize olmuş ekonomilerde meydana çıkabi-lir.

Piyasa ekonomisine intibak mekanizması, sadece satıcıların maksim-um kâr için çaba göstermeleri halinde fonksiyon ifâ edebilir. Aksine arz edenler, değişmez ihtiyaçların tatminine veya boş zamanlarını maksimum yapmaya yönelmişlerse, sistemin aksi yönde çalıştığı görülür. Fiyatlar yükselince istihsal daha fazlalaştırmaz, bilâkis daha azaltırlar, çünkü es-ki kazanç seviyesine daha az mal satışı, daha az istihsal ünitesi ile erişmiş olurlar. Bunun neticesinde halkın ihtiyaç duyduğu bir gıda madde-sinin yokluğunun önüne geçileceğine, ona olan ihtiyaç daha da büyüyebilir. Bu durum, W. Arthur Lewis'e göre ziraatin devletleştirilmesinden önce komünist Rusya'nın ilk zamanlarında meydana çıkmıştır¹¹. Buna karşılık gıda maddeleri fiyatları düşüncü — meselâ 1930 dünya iktisadî buhranında görüldüğü gibi — çiftçiler zaten mevcut fazla istihallerini kısamazlar, bilâkis arttırlar. Çiftçiler — yanlış olarak — eski kazanç seviyelerine erişebilmek için gayretlerini arttırma ve bu suretle istihalle-rini çoğaltma yoluna başvururlar fakat bunun sonunda sadece daha hızlı fiyat düşmesine sebep olurlar. Meselâ dünya iktisadî buhranının başla-ması sırasında Almanya'nın ziraat istihsalı % 17 yükseldi. Bu gibi karışıklıklara mâni olabilmek için 3 ihtimal vardır :

1 — İlgili halk tabakları — bizim misalimizde çiftçiler — iktisadî kazanç mefhumu ile yetiştirilebilirse. Fakat bunun kısa vadede gerçek-leştirilmesi mümkün değildir.

2 — Eğer devlet bu piyasalarda fiyatları sâbit tutabilir ve sürümü garanti edebilirse — meselâ bugün kısmen Amerika B. Devletlerinde ve ya Federal Alman Cumhuriyetinde, devletin depo yapmaksızın, yedek bulundurmaksızın — olduğu gibi.

3 — Devlet yol gösterici veya emredici tedbirlerle istihsalın sını-rını, arzını etkileyebilirse.

Ziraat sektörünün devletleştirilmesi de münferit çiftçilerin hatâlı çalışmalarını ortadan kaldırır. Ancak bu da işçi ve idarecilerin mülkiyeti devlete ait şeyler hakkında veya kolhoz üyelerinin hatâlı işler yapmasına,

11) W. Arthur Lewis, The Principles ..., aao, S. 124 f.

özel fertlerin sebep oldukları karışıklıkların benzeri düzensizliklerin meydana gelmesine mâni olmaz. Netice olarak bir yandan tembellik, öbür tarafta çok sert tedbirlerle mâni olunmaya çalışılan hırsızlık ve karaborsa durumu ile karşılaşılır.

Devletleştirme de insanları değiştirmez. Devlete ait işletmelerde de ahlâksızlık vardır ve bu işletmeler ne kadar büyük olursa çalışma ahlâkı o ölçüde yok olur. Büyümekte olan ve piyasaya, kanunlara uygun şekilde yayılan karaborsa istihsalin sadece kısmen azalmasına sebep olmakla kalmaz, bilâkis muayyen şartlar altında tamamile durdurur, o kadar ki ziraatin devletleştirilmesi mevcut olan veya yeni başlayan açlık tehlikesini bertaraf dahi edemez. İktisadî aksamalar ancak sermaye birikimi ve aynı anda yatırım nisbetleri ile etki altına alınabilir. Gelişmenin sosyal yönünü durduran veya ona engel olan sermaye yokluğu — en azından miktar bakımından ele alınan — sadece meselenin görünen zahiri yönüdür. Haddi zatında sermaye mevcuttur fakat bu memlekette oturan insanlar tarafından istihsale yatırılmayıp altın veya diğer kıymetli madenler şeklinde muhafaza olunmaktadır. Bu mantalite bilhassa çiftçi ve sanatkârlarda tamamile mevcuttur. Gelişme politikasının vazifesi burada bu mantaliteye son vermek atıl halde tutulan servetin yatırma gitmesini mümkün kılmak ve bu suretle tasarrufları derhal mükâfatlandırmak olmalıdır.

Böyle bir yola başvurulmaksızın söz konusu olan pek çok gelişme hâlindeki memlekette sosyal gelişme çabası muvaffak olmaz veya gelişme çokyavaş olur.

İktisadî anlamda sermaye terakümü için belki de çok daha büyük bir tehlike, bu durumda olan bazı memleketlerin gelişmiş devletlerin “sosyal güvenlik sistemlerini” kıskanmalarından ileri gelir. Zira bu memleketler henüz yeter olgunluğa erişmeden istihsalin nisbî eşit bölüşümünü üzerlerine alırlar. *Myrdal*’ın işaret etmiş olduğu gibi “İktisadî gelişme için, millî gelirin daha büyük bir kısmının mecburî olarak yatırımlara ayrılarak istihlâkin kısılmasından başka bir yol mevcut değildir”¹². Özel sektör yönü ağır basacak tarzda organize edilmiş bir ekonomide bunun anlamı; ötedenberi faaliyet gösteren müteşebbislerde yeni yatırımlara girebilecek kadar malî avantaj tahmini ve ayrıca iş hayatına yeni atılacaklar için yatırımları cazip kılacak yeter derecede yüksek kâr elde edileceği düşüncesidir. Kâr amacı gözönünde bulundurulmaksızın piyasa ekonomisinde yatırım yapılması mümkün değildir. Fakat gelişmekte olan

12) Gunnar Myrdal, *Ökonomische Theorie ...*, aao, S. 81.

memleketlerde *devletin yapmakta olduğu yatırımlarda* da problemler ortaya çıkmaktadır. Eski endüstri memleketlerinde sadece feodal bir yapı değil, aynı zamanda az veya çok mutlak bir hükümdar idaresi mevcuttu. Fakat gelişmekte olan memleketler demokratik sisteme göre teşkilâtlanınca — bugün çok kere görüldüğü gibi —, hükümetler seçim sonuçlarında seçmen kitlelerinin ve dolayısıyla halk yığınlarının tercih ettikleri istihlâk mallarına yatırımı kolaylaştırmışlardır. İngiliz İşçi lideri *Aneurin Bevan* "Democratic Values" adlı konferansında, son derece iptidai yaşamın hüküm sürdüğü memleketlerde halka demokratik seçim hakkı tanıdıktan sonra bu insanlardan bir takım menfaatlerinden ve hayat alışkanlıklarından, zevklerinden feragat etmelerini istemenin "kolay olmadığını" söylüyordu¹³. Eğer sosyal gelişme olayı mutlaka harekete geçirilmek arzu ediliyorsa, kolay olmasa da bunun yapılması lüzumludur. Her iktisadî gelişme, lüzumlu yatırımların yapılmasını gerekli kılar. Sovyetler Birliğinde de feragat, *Karl Marx*'ın alay ettiği *Senior*'un reçetesine göre şiddetli oldu¹⁴.

Gelişmekte olan memleketlerdeki eşit olmayan bölüşüm, piyasa ekonomisinin hâkim olduğu memleketlerde de verimli yatırımlar için henüz herhangi bir garanti teşkil etmez. Yüksek gelir sahiplerinin bu kazançlarını atıl halde gizledikleri veya lüks istihlâk mallarına sarfettikleri hallerde, bölüşümün extrem derecede gayri adil olmasına rağmen yatırım nisbetlerinin çok düşük olduğu da rastlanılan haldir. Fevkalâde lüks yatırımlar, yabancı ülkelerdeki villâlar ve benzerleri bunun için extrem örneklerdir. Gayri âdil gelir dağılımını, verimli endüstriyel kapasitelerin sağlanması alanında kullanmayı temin etmek, devlete düşen vazifedir.

Gelişmiş malî idareye sahip devletlerde yatırımları teşvik edici yüksek oranlı bir müterakki gelir vergisi vasıtasıyla bu gayeye ulaşılabilir. Maliyesi geri kalmış memleketlerde bu yoldan istifade mümkün olamaz veya bazı şartlarla mümkün olabilir. Bu alanda sarfedilen gayretler muvaffak olmadı takdirde, en son yol olan istihlâktan (vazgeçme) başka çare kalmaz. Eğer siyasî iktidarı ellerinde bulunduranlar, yatırımlar için emre amade bulunan imkânları kendi şahsi ihtiyaçları için sarfederlerse, bu gibi hallerde bir kuruluş olan devlet de reddedilmiş olur. Böyle bir israfa Versailles tarzındaki saraylarla sadece 14 üncü Lui devri örnek teşkil etmez. İsrafın sadece kristal banyo küvetleri, altın işlemeli yataklar, göz-

13) Aneurin Bevan, Democratic Values, Fabian Tract No: 282, London 1950; hier zitiert nach Gunnar Myrdal, Ökonomische Theorie ..., aao, S. 81.

14) Vgl. Karl Marx, Das Kapital, Stuttgart (1867), Bd. 1, 22. Kap., 3.

kamaştırıcı otomobiller ve benzerlerinden ibaret olmadığı günümüzün gelişmekte olan memleketlerinden de bu duruma örnekler bulmak mümkündür.

Sermaye israfı banknot basmak suretile telâfi edilemez. Sermaye kıfayetsizliği para yaratmak suretiyle bertaraf edilemez. Böyle bir davranışın sonucu, geniş halk kütlesini ıstıraba sürükleyen, yatırım maksadile para şelkinde yapılan tasarrufların değerini sifıra indiren *enflasyondur*. Berlinli sosyolog *Richard F. Behrendt*'in ifade ettiği gibi "bu memleketlerin bir çoğunda enflasyon normal bir hal aldığından", tasarruf etmek suretiyle hakiki sermaye teşekkülü imkânsız hale getirilmekte ve bunun yerine her nev'i spekülâtif hareketler, sabit gelirli orta sınıfın zararına da olsa, teşvik edilmektedir¹⁵.

Bazı nadir haller bir yana bırakıldığında, gelişme halindeki memlekette sermaye birikimi problemi, toplum tüketiminin sınırlandırılması suretiyle serbest kalacak imkânların endüstrileşme alanına tahsisi yoluyla çözümlenebilir. Eğer bunun gerçekleştirilmesi de mümkün olmazsa, bu takdirde yabancı sermaye ithalinden başka bir yol kalmaz. Politik sebeplerle temin olunmuş bulunan kalkınma yardımı gözönünde bulundurulduğunda, yabancılar bakımından, kendilerine uyyun bir kâr şansı tanındığı ve millileştirmeye karşı uzun vâdeli teminat sağlandığı ahvalde sermaye getirilmesi cazip olabilir.

Özel şahıslar yerine geçip devletin yatırımlara giriştiği gelişmekte olan memleketlerde, yanlış yatırım meselesi de önemli rol oynar. Bu hal, bilhassa devletin bu yatırımlarla seçim propagandası yapması halinde çok büyük önem kazanır. Politik sebepler, yanlış kuruluş yeri seçiminde olduğu gibi fabrikanın temin edeceği büyük avantajların israfından da sorumlu olabilirler. Çölde kurulmuş bulunan çimento sanayii bu sahada sık sık tekrarlanan bir misaldir. Zaman zaman devlet, işe uygun kalifiye eleman mevcut değilken fabrika kurar. Yabancı firmalar fiivaki çelik sanayiini ve benzeri sanayileri kurabilirler fakat bunların başına getirilen yöneticiler bu tesisleri idare edebilecek ölçüde iyi yetiştirilmiş olmadıkları için iyi idare edemez, buralarda çalıştırılan işçiler de tesislerdeki yeni makineleri iyi bir şekilde kullanabilecek bilgi ve tecrübeye sahip olmadıklarından bekleneni veremezler. İleri sürülen bu fikirler de, gelişmenin sosyal yönünün ne tek taraflı olarak ve ne de birdenbire ileri bir hamle ile tamamlanmasının mümkün olamayacağını, bilâkis devlet inisi-

15) Richardt F. Behrend, Eine freiheitliche Entwicklungspolitik für materiell zurückgebliebene länder, in : *OPDO* 8, (1966) S. 93.

yatıfındaki gelişmenin insanlardaki gelişme ile birlikte ve her halü kârda benim de inandığım gibi ferdi inisiyatiflerin gelişmesi ile bir arada yürümek mecburiyeti vardır.

6 — Gelişme politikasının aletleri

Bir memleketin içinde bulunduğu gelişme seviyesine ve çözülmesi gereken probleme uygun muhtelif tedbirlerin gelişme politikası tarafından uygulanması icabeder. Devlet plânlaması dışında i.e.S. hem yol gösterici ve hem de emredici tedbirler mevcut bulunmaktadır. Devlet bizzat iktisadî faaliyetlere girişir, özel fertlere emirler verebilir ve nihayet fertleri.. davranışlarını vergiler ve subvansiyonlarla etki altına alabilir. Bizzat inşa ettirmiş olduğu fabrikaları devlet belli bir gelişme haline erişildiğinde özel müteşebbislere satabilir. Devlet —hiç değilse bir intikal devri için— istihsal emirleri, teklifleri ve yasakları koyabilir. Asgari —azami fiyatları veya sabit fiyatları tesbit edebilir ve stoklar yapmak suretiyle her türlü şiddetli fiyat dalgalanmalarına mani olabilir. Bu durum, bilhassa tek çeşit ziraî ürünler için çok uygun olur.

Devletin özel sektör sahasına uygulayabileceği diğer tedbirler; yatırımlar için vergi teşvik ve kolaylıkları, zarar halinde kayıp farkı garantileri, ithalâtın yatırım malları lehine teşviki, zaruri olmayan tüketim malları ithaline engel olma ve ihtiyaç maddeleri ile yatırım malları temini için gerekli döviz temini için ihracatın teşviki olarak sıralanabilir. Halkın zaruri ihtiyaç maddelerinin başka türlü temini ve arzu edilen yatırım nisbetlerine erişmenin mümkün olmadığı zaruret hallerinde devlet mal ithalât ve ihracatını ve buna paralel olarak altın ve döviz giriş-çıkışını idaresine alır. Belli bir gelişme noktasından itibaren genel olarak sadece dış ticaret sahasında özel inisiyatifin, devlet inisiyatifine üstün olduğu gerçektir. Bürokratik memur zümresi, özel ihracatçının kâr gayesiyle görüp bulduğu çok karışık pazar imkânlarını bulamaz.

Sual şudur; ne gibi tedbirlere başvurusun ki, gelişme halindeki bir memlekette sadece ekonomik gelişme değil aynı zamanda *toplum* gelişmesi de mümkün olabilsin. Devletin müdahalesi ve talimat ve yasaklamaları ile karşı karşıya bulunan ferdi hürriyet, önceleri memleketin içinde bulunduğu feodal yapı dolayısıyla zaten ortadan kalkmış olabilir. Bu gibi durumlarda gelişmiş memleketlerde ferdi hürriyetleri kısıtlama tehlikesi taşıyan iktisat politikası tedbirleri, gelişmekte olan memleketler bakımından ferdi hürriyet için hattâ lüzumlu, gereklidir. Endüstri ihtilâlinin başlangıcında lonca ve asalet imtiyazlarına son verilmede olduğu gi-

bi, modern gelişmekte olan memleketlerde de feodal imtiyazlar ancak devlet emirleriyle bertaraf edilebilir. Yol gösterici mi yoksa emredici tedbirlerin mi tercihe şayan olduğu sualine gelince, bu, güdülen gayeye ve içinde bulunulan duruma uygunluğa göre kararlaştırılabilecek bir husustur. Bunun için genel ve kesin birşey söylemek mümkün değildir.

Bir memleketin gelişmesi bir dünya görüşü problemi değil, ekonomik bir problemdir.

7 — Tezler

Konuya birkaç kısa tez ile son vermeme müsaade buyurun:

1 — Gelişmekte olan memleketlerde çözülmesi icabeden meseleler a priori olarak ne piyasa ekonomisi sistemine ve ne de devlet plânlaması sistemine öncelik kazandırmaz.

2 — Yeni liberal ekonomistlerin, bir memleket plânlı ekonomi ile piyasa ekonomisi arasında bir seçim yapmalıdır tezleri, gelişmekte olan memleketler için geçerli olamaz. İktisadi gelişmenin sosyal cephesi gerek özel gerekse kamu iktisadi teşebbüslerinin nisbi olarak aynı ölçüde gelişmesini lüzumlu kılar.

3 — Özel inisiyatif ve dolayısıyla piyasa ekonomisinin yerine getirmeleri icabeden vecibeleri üstlenmelerinden önce kalkınma için lüzumlu alt yapı tesislerinin muntazam olarak gerçekleştirilmesi icabeder.

4 — Enfrastrüktürün ödevi, iktisadi gelişme hüviyetini alır. Bu günün gelişmekte olan memleketlerinde enfrastrüktür, endüstriyel (Fabrikalar, Oteller ve benzerleri) ön teşhizatlanmayı ifade eder.

5 — *Walras* ve *Pareto*'nun "saf denge teorisi" esasları, gelişme politikası için kabili tatbik değildir. Bu teorinin verileri gelişme politikası için değişebilir özelliktedir. İstatistiki üstünlüklere sahip "büyüme teorilerinin" neticeleri de gelişme problemi bakımından istifade edilebilir değildir. Gelişme politikası her şeyden önce insan münasebetlerine, sosyal kıymetlere ve ekonomik istihsal faktörlerinin kalite ve kantite ölçülerine ve nihayet memurları ile birlikte devlet mekanizmasına iktisadi gelişmenin gereklerine uygun şekilde intibak mecburiyetindedir.

6 — İstihlâk kısıtlanmaksızın kalkınma yatırımlarının yapılması mümkün değildir. Bu tez, ister piyasa ekonomisi ister plânlı ekonomiyi seçmiş olsun, gelişmekte olan bir memleket için daima geçerlidir.

7 — Gelişmekte olan memleketlerde mevcut olan sermaye yetersizliği aşırı istihlâkin olduğu gibi sermayenin atıl halde iddiharının da neticesi olabilir. Bu gibi hallerde iktisadi problem, bu sermaye sahiplerinde yatırım arzusunun uyandırılması ve atıl halde tuttukları sermayeyi yatırım sahasına çekebilmektir.

8 — Enflasyon hiçbir iktisadi sistemde gerçek sermaye birikiminin kaynağı olamaz.

9 — Gelişme politikasının piyasa ekonomisinde olduğu gibi yol gösterici veya daha çok kamu iktisadi faaliyetlerinin hakim olduğu ülkelerde görülen emredici tedbirleri öngörmesi veya devletin bizzat istihsalde bulunup yatırım yapması dünya görüşünü yansıtan bir sual değil, bilâkis iktisadi gayeye uygunlukla ilgilidir.

10 — Gelişmekte olan muayyen bir memleketin mücerret halde, gelişme probleminde piyasa ekonomisi mi yoksa devlet plânlaması yoluyla mı çözüm bulmalıdır sorusuna cevap verebilmek; tarihi şartlara, ülkenin sosyal yapısına, kültürel gelişmesine, o memlekette yaşayan insanlara ve onların değer yargılarına, elde mevcut istihsal faktörlerine ve devlet organlarına ve kuruluşlarına bağlıdır. Bunların ayrı ayrı analizi yapılmaksızın mücerret bir cevap verebilmek mümkün değildir.

Tercüme Eden : **Asis. Dr. Salih TURHAN**

HİLELİ VERGİ SUÇU

Asis. Kısmet H. ERKİNER
İktisat Fakültesi

GİRİŞ

Bir Devletin idare şekli, iktisadî ve malî politikası ne olursa olsun, iktisadî ve malî sistemi istediği kadar müsait bulunsun vergi kaçırmağa yönelmiş hareketlerin işlenmesi daima mümkün ve vâkidir. Ve vergi suçları hemen her Devletin mevzuatında mevcut olan ve çeşitli müeyyidelerle cezalandırılan fiillerdir.

“İnsanlar kazançlarından bir kısmını Devlete vermeğe icbar edildikleri zaman, ya bu paranın esasen Devlete ait olmadığı veya verdikleri vergiye karşılık Devletten aynı nisbette bir yardım veya menfaat görmedikleri düşüncesinin etkisinde, çeşitli tedbirlere baş vurarak vergi kaçırmağa tevessül ederler¹.”

Biz burada vergi kaçırmanın neden ve sakıncalarına kısaca değindikten sonra vergi suçlarından birine, ceza mahkemlerince cezalandırılan “hileli vergi suçu” na değineceğiz.

Ancak incelememizi münhasıran hileli vergi suçunun usurları ve işlenmesi ile ilgili bazı meselelerine hasretmiş ve bu suça uygulanan cezayı, cezalandırılma usulünü, pişmanlık ve ıslâh müesseselerini yazımız kapsamına almamış bulunuyoruz.

BİRİNCİ KISIM

GENEL OLARAK VERGİ KAÇIRMA

I — Vergi yönünden Devlet - Mükellef arasındaki ilişkinin mahiyeti :

Vergi mükellefinin vergi kaçırma amacına yönelmiş hareketleri ile, Devletin bunu önlemeyi veya sonradan cezalandırmayı hedef tutan ha-

1) Erman, Sahir : Hileli vergi suçları hakkında bazı düşünceler; Maliye Enstitüsü Konferansları (M.E.K.) 3. seri - 1957, S. 51.

reket ve tedbirlerini incelerken vaz edilmesi gereken ilk husus mükellef ile Devletin, aralarındaki vergi açısından ilişkinin mahiyetidir.

“Devletle mükellef arasındaki kurulan vergi münasebeti bakımından, Devlet, bir taraftan mameleke taalluk eden bir hakkın sahibi, daha doğrusu bir alacaklı sıfatı ile ortaya çıkar, diğer yandan da emir ve yasaklarını dinlemeyen kimseler hakkında vaz’etmiş olduğu tehdidi tatbik mevkiine koyar ve bu bakımdan hükümlerlik hakkını kullanan bir kamu otoritesi sıfatını iktisap eder.

Bu iki yönlü ilişki, vergi cezasını gerektiren fiillerin bir taraftan Medenî Hukuk sahasındaki haksız fiillerden, diğer yandan da dar mânâda suçlardan tefrik edilmesine imkân vermektedir.

Vergi cezalarını gerektiren hareketler haksız fiillerden ayrılır, çünkü Devlet sadece bir alacaklı sıfatıyla ortaya çıkmamakta aynı zamanda emirlerinin yerine getirilmemesi sebebiyle de mükellefi muaheze eylemektedir. Devlet sadece alacağını almakla yetinmemekte, mükellefi, mucip olduğu vergi ziyandan daha ağır bir takım mahrumiyetlere duçar etmektedir.

Vergi cezalarını gerektiren fiiller suçlardan da ayrılır, çünkü vaz’edilen bütün müeyyidelerin başta gelen gayesi, Devletin vergi alacağını teminat altına almaktan ibarettir”².

Devlet, başlıca amacı malî menfaatlerini korumak yani vergi alacağını tahsilden ibaret olduğu zaman, bunu sağlayacak müeyyideler vaz’ ederek, bunları idarî mahiyet arzeden organlar tarafından ve ceza usulünün dışında kalan usullerle tatbik ve infaz ettiğinde bu nevi fiiller Vergi Hukuku sahasında, bazılarına göre binnetice İdare Hukuku sahasında kalan fiillerdir.

Buna mukabil vergiyi tahsil maksadı ikinci plâna geçiyor ve Devlet, emir ve yasaklar koyan âmme kuvveti sıfatıyla müeyyide vaz’ ediyor ve meşakkat ve azap çektirmek amacını güden bu müeyyideleri adlî kazâ organları tarafından Ceza Usul Hukuku’nun tanıdığı teminat ve usul kaideleri çerçevesi içinde tatbik ve infaz ediliyorsa bu fiiller hakikî mânâda suç teşkil etmektedir³.

2) Erman, Sahir : Vergi Usul Kanununda yer alan Ceza Hukuku kaideleri : M. E. K. 5. seri - 1959, s. 207 vd.

3) Erman, Sahir : (Vergi Usul...) a.g.m. M. E. K. 5. seri, s. 212.

Vergi Usul Kanunu başlangıçta sadece birinci nev'i tedbirlerle vergi ziyamı önlemeye çalışmışsa da bunun yetersizliği karşısında ikinci nev'--iden de müeyyideler ihdas eylemiştir.

Birinci nev'iden fiiller, yani idarî haksız fiiller kaçakçılık, kusur ve usulsüzlüktür⁴.

Ceza müeyyidesini gerektiren, yani hakikî mânada suç teşkil eden fiillerin başlıcası burada inceleme konumuzu teşkil edecek olan "Hileli Vergi Suçu" dur.

Ancak hemen ifade edelim ki, her vergi ödememeyi veya hiç değilse bir kısmını gizlemeyi amaç edinen her hareket mutlaka idarî veya Cezaî yönden suç teşkil etmemektedir.

II — Vergi ödemeye karşı tepkilerin mahiyeti :

Günümüzde vergi ödemekten kaçınmak için yapılan hareketleri üç grupta toplamak mümkündür. Bunlardan birincisi kanunî vergi hilesi veya kanunî vergi kaçakçılığı, ikincisi gayri şuuri vergi hilesi, üçüncüsü ise şuuri vergi hilesidir ki, bu ikisini gayri kanunî vergi hilesi olarak birlikte mütalâa etmek mümkündür.

a — Kanuna uygun vergi kaçınma veya vergiden kaçınma.

Bu hareketlere çeşitli müellifler çeşitli isimler vermektedirler. Meselâ Prof. Öztekin Tosun, Allard'dan naklen "Kanunî vergi hilesi" (fraude légale)⁵, Dr. Harold M. Groves "Kaytarıcılık"⁶, Fehamettin Ervardar, "Kanunî vergi kaçakçılığı"⁷, Celâl Erçoklu ve Gülten - Haydar Kazgan "Vergiden Kaçınma"⁸ demektedirler.

4) 213 sayılı Vergi Kanunu'nun Dördüncü kitabının İkinci kısmının Birinci bölümü KAÇAKÇILIK (344 - 347. maddeler); İkinci bölümü KUSUR (348 - 350. maddeler); Üçüncü bölümü USULSÜZLÜK (351 - 356. maddeler)'le ilgilidir.

5) Tosun, Öztekin : Hileli Vergi Suçları : İstanbul - 1962, s. 25. (Allard : Comment on fraude le fisc; Paris 1929, s. XVII - XX) den naklen.

6) Groves, Dr. Harold M. : Vergiciliğin müşkül noktaları; çeviren : Saim Mersinoğlu, Ankara 1954, s. 69.

7) Ervardar, Fehamettin : Memleketimizde vergi kaçaklıkları, vergi murakabesi; M.E.K. 11. seri, 1965, s. 36.

8) Erçoklu, Celâl : Vergi Kaçakçılığı; İktisat ve Maliye Mecmuası, (İ.M.M.) 1954, sayı 7. s. 14.

Kazgan, Gülten-Kazgan Haydar : Türkiye'de Maliye Politikası 1950-1960; İstanbul, 1964, s. 88.

Bazı müellifler muhtelif iktisadî ve sosyal sınıfların vergiye karşı farklı reaksiyonlar gösterdikleri görüşünü ileri sürmektedirler. Vergi uzmanlarından istifade etmek imkânına sahip büyük sanayicilerin meşru kaçınma yollarını bulduklarını, orta sınıfların doğrudan doğruya hile yoluna saptıklarını, işçi ve köylü sınıfının ise, ayaklanma ve Parlâmento üzerinde baskı yapmak suretiyle ödemekten kaçınmaya çalıştıklarını belirtmektedirler⁹.

Kanuna uygun olarak vergi ödemekten kaçınma konusunda Gülten ve Haydar Kazgan "Türkiye'de Maliye Politikası" adlı eserlerinde bu durumun mahzurlarına ve başlıca hangi yollardan gerçekleştirildiğine değinmektedirler :

"Maliye teorisi, marjinal yatırımın vergi yükü süratle arttığında ve özellikle rizikolu yatırımlar söz konusu olduğunda, verginin firmada büyümeyle önleneceğini söyler.

Memleketimizde vergiden kaçınmanın en uygun şekli mükellef olmamak için vergi muafiyetinin bulunduğu sahalara kaymak, yani küçük işletme tipine kaymaktır. Mükellefiyetin bulunduğu hallerde ise, vergi formalitelerinin en hafif olduğu sahalara, meselâ defter tutma mecburiyetinin bulunduğu ticarî ve sınaî faaliyetlerden, bu mecburiyetin bulunmadığı gayrimenkul sahasına kayılması bir diğer örnek teşkil edebilir.

Hem vergi hasılatı, hem de gelir kaybettiren vergiden kaçınma için yatırımdan kaçınma olayına diğer bir misâl Kurumlar Vergisinin etkisi dolayısıyla şirketleşmeden kaçınmadır. Kurumlar vergisinin ilâve yükü şirketleşmeye mâni olmakta, bunun başlıca faydası olan maliyet tasarrufları ve gelir yaratma gücü elde edilememektedir. Şöyle ki, 500.000 TL. üzerinde geliri olan bir şahıs bu gelirin bütünü bir sermaye şirketinden elde ettiği takdirde vergi yükü % 68 olduğu halde, bir sermaye şirketinden elde edilmediği takdirde vergi yükü % 60 dir"¹⁰.

b — Gayri Kanunî Vergi Kaçırma

Gayri kanunî şekilde vergi kaçırma yukarıda belirtmiş olduğumuz gibi daha çok orta sınıfın tevessül ettiği bir yol olup, kanunu bilmeyen mükellefin gayri şuurî şekilde (fraude inconsciente) vergi kaçırması veya şuurî şekilde (fraude consciente), mükelleflerin isteyerek ve bilerek gelirlerini hakiki gelirlerinden daha aşağı göstermeleridir.

9) Erçoklu, Celâl : a.g.m., s. 14.

Tosun, Öztekin : a.g.e., s. 27.

Bu gaye ile mükellefler kasdi ihlaller, sahte ve hileli, muvazaalı tertiplerle vergiye konu olan gelirlerini azaltmaya veya hiç göstermemiye, gizlemeye tevessül ederler. İşte burada inceliyeceğimiz hileli vergi suçu, Vergi Usul Kanunu hükümleri muvacehesinde Ceza Mahkemelerince yargılanan suçu teşkil eden hareketlerin ika edilmiş şekilleri ve bu konuya müteferri hususlardır.

III — Vergi kaçırmanın yurt iktisadiyatı üzerindeki etkileri :

1) Mali Mahzur

Vergi kaçakçılığı bütçe gelirlerini azaltır ve dengesinin bozulmasına sebep olur. Bu durumun neticesi olarak vergi nisbetlerinin yükseltilmesi-ne, emisyonun artmasına, fiyatların yükselmesine, enflasyoncu bir havanın hasıl olmasına ve hesap dengesinin bozulmasına yol açar¹¹.

2) İktisadi Mahzur

Kaçakçılık müsavatsız bir dağılım arzettiği için rekabet şartlarını bozmaktadır.

Yani "vergi kaçakçılığı dolayısıyla istihsal faktörlerinin optimal dağılımı bozulmaktadır ve bu durum Türkiye için de varittir. Gerçekten memleketimizde büyük firma ve sermaye şirketlerinde vergi kaçırma ihtimali orta ve küçük işletmelere nazaran çok daha az olduğundan, kaçakçılık daha çok orta ve küçük işletmede söz konusudur.

Böylece vergi kaçakçılığı yolu ile bu işletmelerin, teknik produktivitesi daha yüksek olan büyük işletmeyle rekabet imkânını ortaya çıkarmakta ve marjinal altı küçük ve orta işletmeler dahi bu sayede yaşayabilmektedir. Kaçakçılık ihtimali yüksek olan küçük ve orta işletmelere kayması, sermayenin ortalama produktivitesini düşürmektedir. Diğer taraftan, küçük ve orta işletmeler sahte belge, fatura v.s. ile kendileri ile bağlantısı olan veya bu bağlantıyı bilhassa kuran büyük işletmelerin de vergi kaçırmasını teşvik etmektedir."¹²

10) Kazgan, Gülten - Kazgan, Haydar : a.g.e., s. 88 - 89.

11) Capet, Marcel - Francis : A propos de la fraude fiscale; Revue de Science et Législation Financière (R.S.L.F.) 1954, sayı 3, s. 504.

Erçoklu, Celâl : a.g.m. s. 14.

12) Kazgan, Gülten - Kazgan, Haydar, a.g.e. s. 99.

Bu husus Vergi Usul Kanununun gerekçesinde şöyle ifade olunmuştur:

“Hileye baş vurmak suretiyle vergi kaçırın veya vergiden kaçınanların yalnız hazineyi değil, aynı zamanda vergisini iyi niyetle ve doğru olarak ödeyen namuslu vatandaşları da zarara soktuğu ve gayri meşru bir rekabet karşısında kendilerini müdafaa etmek zorunda kalan mükellefleri de doğru yoldan ayrılarak vergilerini gizlemek imkânını aramağa sevk ve icbar eylediği bir hakikattir”^{12bis}.

3) Sosyal ve Siyasî Mahzur

Vergi kaçakçılığı, mükellefte kanunlara karşı gelmek ve Devlet otoritesini hiçe saymak itiyadını yaratır. Kanuna riayetle riayetsizliğin netice itibariyle riayet etmeyenler lehinde tecelli ettiğini gören mükellefler de kaçakçılığa başlıyacıkları cihetle, kaçakçılık gitgide yaygınlaşır ve yalnız mali sahada kalmıyarak diğer sahalara da taşar, ferdi Devletin kanunlarını ihlal etmeye teşvik eder¹³.

Diğer bir açıdan Maurice Duverger'nin dediği gibi “Vergi önünde eşitliğe indirilebilecek en büyük darbe kaçakçılıkta bir eşitsizlik yaratmaktadır, çünkü kaçakçılık yapabilenler az çok vergiden kurtulabilirken bunu beceremiyenler vergi yükünü tam olarak yüklenmek zorunda kalmaktadırlar”¹⁴.

Bütün bu mahzurları aşıkâr olan vergi kaçırma fiili acaba ahlâka da aykırı mıdır? Bu soruyu Gaston Jèze şöyle cevaplıyor: “Bir mali rejim tüm itibariyle adil ise, vergiler, kamu masraflarının fertler arasında eşit şekilde dağılımını sağlıyan bir mali vasıttan ibaret ise, idare mekanizması tarafsız ve vergi kanunlarının tatbikinde ölçülü hareket etmekte ise şüphesiz vergi kaçakçılığı gayri ahlakidir. Buna karşılık, hükümetler geçici iktidar güçlerini bir sosyal sınıfı diğer bir sınıfın lehine olarak sömürmek için kullanıyorlarsa veya idare vergileme mekanizmasını fertleri sürrekli olarak tedirgin edecek şekilde işletiyorsa artık kaçakçılığın gayri ahlâki olduğu ileri sürülemez çünkü mükellefler gayri adil bir kanunu ihlal etmek rizikosunu üstlenmektedirler”¹⁵.

12 bis) Terzioğlu, Ömer : Hileli Vergi Suçlarında hapis cezaları tecil edilebilir mi?; Vergi ve Resimler Dergisi (V.R.D.) 1951, sayı 150, s. 13.

13) Capet, Marcel - Francis : a.g.m. s. 504.

Erçoklu, Celâl : a.g.m., s. 15.

14) Duverger, Maurice : Finances Publiques; 5 ème édition, Paris, 1965 s. 396.

15) Jèze, Gaston : La Fraude Fiscale : R. S. L. F. 1933, sayı 2, s. 187.

IV — Vergi kaçırmanın sebep ve âmileri :

Bu amilleri iki grupta incelememiz mümkündür; bunlardan birincisi toplumun niteliğinden ileri gelen sebepler, ikincisi doğrudan doğruya malî sebeplerdir.

İlk grupta önce uygarlık bir sebep teşkil edebilir. Rodolphe Laschi'e göre: "Uygarlık ihtiyaçların adedini arttırırken, insanlara aynı oranda bunları karşılama imkânları sağlamamaktadır. Bu sebeptendir ki fertleri, kanunları ihlale sevk etmektedir"¹⁶.

Bunun yanında Maurice Duverger kaçakçılık nisbetinin ülkelere göre farklı durumlar arzettiği kanaatindedir, ve latin ülkelerinde anglo-sakson ve kuzey memleketlerinden daha yaygın olduğunu ileri sürmektedir¹⁷.

Yine Duverger'ye göre belli bir devrede ve belli bir ülkede ahlâk pek büyük farklılıklar gösteremez. Bu sebeple kaçakçılık bilhassa vergi kaçırma imkânlarının durumuna bağlıdır. Meselâ ücretlilerin vergi kaçırılmalarının sebebi gelirlerinin maliyeye, işverenleri tarafından bildirilmesinden ileri gelmektedir¹⁸.

Vergi kaçırma karşı müeyyidelerin mahiyeti de büyük rol oynamaktadır. Öztekin Tosun, Capet'den naklen "Vergi kanunlarının sıklık değiştirilmesinin adeta hileyi teşvik ettiğini" ifade etmektedir. "Yeni vergiler mükellef üzerinde daha ağır bir vergi intibamı bırakmaktadır, bundan başka idarenin bu yeni vergi kontrolüne alışmadığını sanan, tahmin eden mükellefler hemen gizleme ve kaçırmalara başlamaktadırlar.

Vergi kanunlarında değişikliklerin çokluğu mali sahada tatbik edilen kanunların sayısını da arttırmaktadır. Kanunların çokluğu dolayısıyla müeyyideler de şu veya bu kanuna serpilmekte, cezalar arasında ahenksizlikler başlamaktadır¹⁹.

Diğer taraftan meseleyi memleketimiz açısından ele alırsak vergi kaçakçılıklarının sebep ve amillerini şöyle sıralayabiliriz:

16) Laschi, Rodolphe : Le Crime Financier; Paris, 1901, s. 4.

17) Duverger, Maurice : a.g.e., s. 396.

18) Duverger, Maurice : a.g.e. aynı sayfa.

19) Tosun, Öztekin : a.g.e. s. 10 - 11.

Capet, Marcel-Francis : a.g.m. s. 513.

- Mükelleflerimizde vergi ödeme itiyadı henüz teessüs etmemiştir.
- Devlet hissesine el uzatmak muhitin tepkisi ile karşılaşmamaktadır.
- Mükelleflerde, ödedikleri vergilerin yerinde ve iyi sarf edilmediği intibai vardır.
- Mükelleflerin doğru vergi beyanında bulunmasını sağlayacak ve kolaylaştıracak tedbirler alınmamıştır. Yani:
 - müesseselerin teşviki,
 - muhasebe hizmetlerinin tanzimi,
 - mükelleflerin vergi idareleri ile münasebetlerini tanzim edici mütavassıt zümrenin düzensiz kalışı,
 - idarenin müzaheret noksanlığı,
 - Mali teşkilât ihtiyacı karşıyamamaktadır.
 - Mali kaza sistemimiz ve işleyişi de ihtiyaca yeterli olamamaktadır²⁰.

İKİNCİ KISIM

HİLELİ VERGİ SUÇU

BİRİNCİ BÖLÜM

MEVZUATIN DURUMU

I — Hileli Vergi Suçunun Ceza Kanununa Tabi Tutulmasının Sebebi

Vergi suçlarına vaz'edilecek cezaî müeyyidenin hukukî mahiyeti tartışma konusudur. Devlet idarî mahiyette cezaî müeyyidesinin tatbiki ile mi iktifa etmeli, yoksa tam cezaî karakter arzeden müeyyidelere mi başvurulmalıdır? Birinci halde vergi suçları tazminat kabilinden para cezaları ile karşılanır ve bu müeyyideler idarî kaza organlarında ve idarî bir usulle tatbik olunur. İkinci halde hürriyeti bağlayıcı cezalara başvurulur ve müeyyideler umumî ceza mahkemeleri tarafından ve ceza usul kaidelerine tevfikân tatbik olunur²¹.

Vergi Usul Kanunu'muz ilk şeklinde sadece idarî müeyyideleri ihtiva etmekte idi.

20) Ervardar, Fehamettin : a.g.m. s. 38.

21) Erman, Sahir: (Hileli vergi ...) a.g.m. M.E.K. 3. seri, s. 52.

Usulsüzlük, kusur ve kaçakçılık fiilleri nisbetleri değişen misil zamları ile karşılanmakta, karar salahiyeti vergi ihtilâflarını halledecek mahsus komisyonlara ve idarî kaza organına tanınmakta, ceza usulü değil idarî usule yakın bir usul tatbik edilmekte idi.

V.U.K. nun ilk şeklindeki, sadece idarî mahiyette müeyyidelerin vergi tahakkuk ve tahsilini bir hayli azalttığı, fertlerin vergi kaçınmaktan içtinab etmelerine sebebiyet vermediği düşünülmüş, hele Gelir Vergisi tatbikatından sonra tamamiyle cezaî karakter arzeden müeyyidelere başvurmamak zarureti hissedilmiştir. Bu zaruretin ifadesi olarak da V.U.K. na "Hileli Vergi Suçları" adını taşıyan, Prof. Erman'a göre, bir suçlar gurubu²² bize göre seçimlik hareketli tek bir suç eklenmiştir.

Prof. Kenan Bulutoğlu, "Hileli Vergi Suçu'nun ihdasındaki gereği şöyle ifade etmektedir :

"Vergi sistemimizin, matrahların idarece takdiri esasından, mükellef bildiriminden tarh esasına kaydırılması bu bildirimlerin güvenlik derecesinin denetimini son derece önemli bir mesele olarak ön plâna getirmiştir. Ve mükellefin doğru olmayan, usulüne uygun olmayan bildirimleri veya hiç bildirim yapmaması çeşitli derecede ceza hükümleri ile müeyyidelendirilmiştir"²³.

Öztekin Tosun'a göre, "Vergi kanunlarında Türk Ceza Kanununun tatbik edileceğine dair tasrihat olmasa da, her hangi bir malî cezayı mucip bir fiil, bu kanunda yazılı her hangi bir suçun bütün unsurlarını havi olduktan sonra, o fiile suç muamelesinin yapılması lâzım gelmektedir. Nitekim inzibati cezayı mucip fiiller aynı zamanda ceza kanunlarını da ihlâl ederlerse disiplin cezası tatbik edilmekle beraber aynı zamanda hukuku âmme dâvası da açılmaktadır"²⁴.

Sahir Erman, "Vergi Usul Kanunu" muzun hileli vergi suçları adını verdiği fiillerin bir özellik arzetmediklerini ve bütün diğer suçlar gibi ceza hukuku prensiplerine esasen tâbi olduklarını" ileri sürmektedir²⁵.

Biz, Prof. Erman'ın bu görüşüne katılmamaktayız ve yazımızın ilgili paragraflarında Hileli Vergi Suçu'nun ceza hukukuna nazaran ne gibi özellikler arzettiğini belirtmeye çalışacağız.

22) Erman, Sahir: (Hileli vergi ...) a.g.m. M.E.K. 3. seri, 52-53.

23) Bulutoğlu, Kenan : Türk Vergi Sistemi; 2. baskı, İstanbul - 1967, s. 329.

24) Tosun, Öztekin: a.g.e. s. 40.

25) Erman, Sahir: Türk Vergi Hukukunda yer alan Ceza Hukukuna ait prensipler; M.E.K. 15. seri - 1968, s. 75.

II — Vergi Usul Kanununun Uğradığı Değişiklikler ve Kapsamına Giren Vergiler

Vergi Usul Kanunumuzdan önce de mevcut vergi kanunlarında vergi kaçakçılığı ile ilgili hükümler bulunmakta idi. Ezcümle mülga 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nun 76. maddesine göre :

“Hesap hileleri, muntazam vesika bulundurulmaması, çift defter tutulması gibi vasıtalarla müracaat edenlerin vergileri dört kat arttırılır. Ve bu gibi hallere cüret edenler üç aydan üç yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılırdı”²⁶.

İnceleme konumuz olan hileli vergi suçunun ikamı teşkil eden fiiller eski 3843 sayılı Muamele Vergisi Kanununda da takibata uğramıştı, gerçekten bu kanunun 44. maddesine göre :

“Defterlerini veya vesikalarını tahrif edenlerin, bu tahrifin yapıldığı mali yıla ait muamele vergilerine beş kat zam yapılır.

Bu kanuna göre tahrif, kayıtların okunmayacak şekilde silinerek yerine başka bir kayıt geçirilmesi, faturaların aslı ile kopyalarının yekdiğesine mutabık bulunmaması, tasdikli defterlerin yapraklarından bir kısmının imha veya bunların yerine başkalarının ikame edilmesi, çift defter veya vesika kullanılması gibi halleri ifade eder”²⁷.

Bugün yürürlükte bulunan Vergi Usul Kanununun ilk şeklini teşkil eden 5432 sayılı Vergi Usul Kanununun ceza hükümlerini ihdiva eden dördüncü kitabında hileli vergi suçlarından bahis yoktu.

Halen hileli vergi suçunu teşkil eden hareketler bu kanunun 324. maddesinde yer almakta ve kaçakçılık suçunu teşkil etmekte idi. 5432 sayılı kanunda “Ceza Kanununa göre cezalandırılacak suçlar” başlığını taşıyan ikinci kısmın dördüncü bölümünde “Bilgi verme mükellefiyetine riayetsizlik cürmü” nün ilk şekli görülür²⁸.

5432 sayılı kanun, 5812 sayılı kanunla 1951 de tadile uğramış ve evvelce kaçakçılık ismi altında malî müeyyideleri icap ettiren hareketlerin hemen hepsi küçük değişikliklerle dar mânada ceza ile müeyyidelendiril-

26) Kazanç Vergisi Kanunu : Kanun No. 2395, Kabul tarihi 22/3/1934 Maliye Vekâleti Yayını - 1934, s. 48 (madde 76/fıkra 2)

27) Muamele Vergisi Kanunu: Kanun No. 3843, kabul tarihi 28/5/1940 Maliye Vekâleti Yayını - 1940, s. 21.

28) Vergi Usul Kanunu ve İzahları: Kanun No. 5432, Maliye Bakanlığının Yayını, Ankara - 1949, s. 85.

miştir ve "Ceza mahkemelerince yargılanacak suçlar ve cezaları" şeklinde başlığı değiştirilen dördüncü bölüme "Hileli Vergi Suçları" şeklinde dahil edilmiştir.

Vergi Usul Kanununu tâdil eden 6094 sayılı kanun, 5815 sayılı kanunun şiddetini biraz hafifletmiş ve bu yönde olarak 5815 sayılı kanunla V.U.K. dan çıkartılmış olan "Pişmanlık" müessesesini ihya etmiştir.

Vergi Usul Kanununda yapılan son tadilat 4/1/1961 tarihindedir ve 213 sayılı kanunladır. 213 sayılı kanun "Hileli Vergi Suçu" nu 357, bu suça teşebbüsü 358. maddelerinde düzenlemiş, 359 ve 360. maddelerinde bunların cezalarını göstermiştir. 213 sayılı kanun hileli vergi suçu hakkında eski kanuna nazaran daha müsamahalı davranmıştır. Hapis cezalarının aşağı hadleri tamamlanmış suçlarda 1 yıldan 3 aya ve teşebbüs halinde kalmış suçlarda 3 aydan 1 aya indirilmekle hâkimin cezayı tecil edebilmesi de mümkün kılınmıştır²⁹.

Vergi Usul Kanunumuzun 357. maddesinde yer alan hileli vergi suçunun hangi vergiler bakımından bu kanun kapsamı dahilinde işlenmiş sayılacağı meselesine gelince, 213 sayılı kanunun 1 ve 2. maddeleri bu hususu şöyle tesbit etmişlerdir :

"Gümrük ve Tekel idareleri tarafından alınan vergi ve resimler hariç, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında ve bunlara bağlı olan vergi, resim ve zamlara ve kaldırılmış olan vergi, resim ve harçlar hakkında da" Vergi Usul Kanunu uygulanmakta ve bu itibarla bu vergi, resim ve harçlarla ilgili herhangi bir kaçırma hareketi, unsurları varsa 357 ve sonraki maddelerin kapsamına girmektedir.

213 sayılı kanunun 1. maddesinde belirtilen vergilerin hangileri olduğunu belirtmek istersek 5423 sayılı kanunun 1. maddesinde bunları ismen saymış olduğunu görmekteyiz, buna göre :

- 1 — Gelir Vergisi
- 2 — Kurumlar Vergisi
- 3 — Esnaf Vergisi
- 4 — Bina Vergisi
- 5 — Arazi Vergisi
- 6 — Veraset ve İntikal Vergisi
- 7 — Muamele Vergisi

²⁹⁾ Tosun, Öztekin: a.g.e. s. 39 ve 42.

- 8 — Nakliyat Vergisi
 - 9 — Damga Resmi
 - 10 — Bilumum istihlâk Vergileri
 - 11 — Hayvanlar Vergisi
 - 12 — Yukarıda yazılı vergi ve resimlere bağlı olan vergi ve resimlerle zamlar
- Vergi Usul Kanununun tatbikat alanına dahiî sayılmıştı.

İKİNCİ BÖLÜM

HİLELİ VERGİ SUÇUNUN UNSURLARI

I — Fail

Hileli Vergi Suçunda cezaî mesuliyet fiili işleyenlere tahmil edilmektedir, çünkü bu cezanın münhasıran mükellef veya sorumluya tevcihini gerektirecek bir hüküm bulunmamakta ve bu sebepten fiili her kim ika etmişse hileli vergi suçunun aslî faili sayılmakta, suça iştirak edenler, yâni suçu işlemeye azmettirenler ve yardımda bulunanlar da, ki bu meydana meselâ mükellef veya sorumlunun müdürü müşaviri, muhasebecisi, kâtibi zikr edilebilir, cezaî takibata uğrayacaklardır.

5815 sayılı kanundan önce halen hileli vergi suçunu teşkil eden fiiller V.U.K. nun 324. maddesinde "kaçakçılık" olarak yer almakta ve bu maddede failin muhakkak "mükellef veya sorumlu şahıs" olması icap ediyordu. Halen mer'î kanunun hileli vergi suçu ile ilgili hümkünde böyle bir tasrih yoktur³⁰.

Hileli vergi suçunun failinin tesbiti konusunda önemli bir nokta muhasebecinin mesuliyeti problemidir.

Sahir Erman'a göre, şayet hileli hareketlerden biri muhasebeci tarafından ika edilmişse ortada iki ihtimal vardır:

- a) Ya bu hareket istihdam eden durumda olan mükellefin malûmatı altında, yâni muhasebecinin onunla anlaşması neticesinde işlenmiştir.
- b) Yahut, mükellefin bu hareketlerin yapıldığından haberi yoktur.

30) Kayışoğlu, Bahattin: Hileli Vergi Suçu; Adalet Dergisi, 1962, sayı 7-8, s. 848.

Prof. Erman da, kanunda bir tasrihat bulunmadığına göre bu suç bakımından cezaların şahsiliği prensibinden ayrılmayı gerektirecek ve mutlaka hileli hareketlerden faydalanan mükellefin fail addedilmesini gerektirecek bir durum bulunmadığı görüşüne katılmaktadır³¹.

Bu bakımdan kanaatımızca, Vergiler Temyiz Komisyonu Genel Kurulunun 1963 yılında "vergi ziyamı doğuracak şekilde mükellefin defterinde tahrifat yapan muhasebecinin fiilinden dolayı mükellef sorumlu olur" şeklindeki kararı isabetsiz ve 213 sayılı kanunla yapılan tadili nazarı itibare almaksızın, 5815 sayılı kanunun 324. maddesi hükmüne göre verilmiş bir karardır^{31 bis}.

Hileli vergi suçunda failin tesbiti konusunda önem taşıyan diğer bir nokta "isnat kaabiliyeti" meselesidir. İsnat kaabiliyetinin tesbiti küçükler ve tüzel kişiler bakımından mevzubahis olmaktadır.

Bu hususta V.U.K. nun 332. maddesi şöyle demektedir :

"Velâyet ve vesayet altında bulunanlar veya işlerinin idaresi bir kayyıma tevdi edilmiş olanlar, kendilerine izafeten veli, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulmazlar. Bu hallerde cezanın muhatabı veli, vasi veya kayyımdır".

Tüzel kişilerin sorumluluğuna gelince, tüzel kişilerin idare ve tasviyesinde vergi kanununa aykırı hareketlerden doğacak vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilir. Tüzel kişilerin öz varlığından alınamayan vergi alacakları kanunî ödevlerini yerine getirmeyen temsilcilerin varlıklarından alınır (V.U.K. madde 333 ve 10).

Ancak hileli vergi suçunda hem cezanın aynen mükellef ve sorumluya tevcihi hususunda bir hüküm bulunmaması, hem de verilen cezanın mahiyeti itibariyle (hürriyeti bağlayıcı) tüzel kişilere tatbik edilemeyeceği aşıkâr olduğundan hileli vergi suçunun bir tüzel kişi tarafından işlenmesi halinde fail fiilleri ika eden fertler olacaktır.

II — Mağdur

Vergi Usul Kanununun, genel bütçeye giren vergilerle, il özel idarelerine ve belediyelere ait vergilerde tatbik olunduğunu ve V.U.K. nun. 1. maddesinin bu hususu belirttiğini daha önce ifade etmiştik.

31) Erman, Sahir : (Hileli Vergi ...) a.g.m. M.E.K. 3. seri, s. 56, (Tosun, Öztekin : Vergi Suçları; Doktora tezi, 1955, s. 55-56) dan nalken.

31 bis) Vergi Usul Kanunu : Vergi Kanunları Külliyesi, cilt I, 1966, s. 564; Vergiler Temyiz Komisyonu Genel Kurulu Kararı : 15/5/1963 - 1963/102.

Bu duruma göre hileli vergi suçunda mağdur bazı hallerde Devlet hükmi şahsı, bazı hallerde ise mahalli idareler olacaktır.

Tasrih etmek gerekirse V.U.K. na tâbi vergiler arasında *sadece* Bina ve Arazi Vergisi özel idarelerce alınmakta ve bu itibarla bu vergi ile ilgili olarak işlenen hileli vergi suçunun mağduru İl Özel İdaresi olacaktır.

III — Mevzu

Hileli vergi suçunu şöyle tarif edebiliriz :

“Bir kimsenin miktarı muayyen ve kabili tesbit bir vergi borcunu sahtekârlığa, hileye ve aldatıcı vasıtalarla müracaatla gizlemeğe teşebbüs etmesine veya bu vasıtalarla bilerek vergi ziyana sebebiyet vermesine hileli vergi suçu denir”³².

Bu tarifte belirtilen hareketleri V.U.K. nun 357. maddesi teferruatlı bir şekilde göstermiştir. Bu maddeye göre bazıları kanunî defterlere (1, 4, 5 ve 7. bendler), bazıları vesikalara (2 ve 3. bendler) ve bazıları da hem kanunî defterlere, hem de vesikalara (6. bend) mütealliktir.

Defter ve vesikalar dışında, kanun bazı hareketlerin beyanname üzerinde yapılmasını da suç saymaktadır (7. bend).

Bu noktada şunu belirtmeliyiz ki, üzerinde kanunun yasak ettiği hareketlerin yapılmasının suç teşkil edebilmesi için defter ve vesikaların tutulmasının, beyanname vermenin mecburi olması gerekir. Bu mecburiyet ise vergi mükellefiyetinin mecburiyeti halinde söz konusu olur. Vergi mükellefi olmayanlar defter tutsalar ve bazı vesikalar tanzim etseler ve bunlar üzerinde bir takım yasak hareketlerde bile bulunsalar, hileli vergi suçunun teşekkül etmeyeceği aşikârdır³³.

a — Defter tutma mecburiyeti

Daha önce de belirtmiş olduğumuz üzere, vergi kanunları artık kârîne usulü ile vergi tesbitinden vaz geçmiş olduklarından mükelleflerin beyanları ve bunun belireceği kanunen tutulması gerekli defterler büyük önem kazanmaktadır.

32) Yalçın, Cevdet : Hileli vergi suçlarına umumi bir bakış; V.R.D 1951, sayı 144, s. 5.

33) Tosun, Öztekin : a.g.e. s. 47-48.

V.U.K. nun 171. maddesi defter tutmada şu maksatların tahakkukunu aramaktadır :

- 1) Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tesbit etmek,
- 2) Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tesbit etmek,
- 3) Vergi ile ilgili muameleleri belli etmek,
- 4) Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinde kontrol etmek ve incelemek,
- 5) Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını kontrol etmek ve incelemek.

Vergi kanunlarına göre tutulması mecburî olan defterlerde işlenen hareketler suç olunca vergi kanunları dışındaki kanunların, meselâ Türk Ticaret Kanununun tutulmasını mecburî kıldığı defterlerde işlenen hareketlerin suç olarak kabulüne imkân görülememektedir. Meselâ vergiden muaf bir esnafın, Ticaret Kanununa göre tutmaya mecbur olduğu bir defterde yapacağı hileli hareketler hileli vergi suçunu meydana getirmeyecektir³⁴.

Vergi Usul Kanununun 357. maddesinde hileli vergi suçu, defterlerde yapılmaması gereken bazı hareketlerin yapılması, yapılması gereken bazı hareketlerin yapılmamasıdır³⁵. Ancak defterlerden ne anlaşılması gerektiğinde bir açıklık yoktur. Şöyle ki, 357. maddenin çeşitli bentlerinde bile farklı ifadeler mevcuttur.

357. maddenin 1 ve 7. bendleri “bu kanuna göre tutulması mecburî defterler”; aynı maddenin 4 ve 5. bendleri “vergi kanunlarına göre tutulması mecburî olan defterler”; 6. bend ise “vergi kanunlarına göre tutulması ve muhafazası mecburî olan defterler” demektir.

Bu farklı ifadeler karşısında biz de Prof. Tosun’un görüşüne katılmakta ve kanun vazının maksadına en uygun ifadenin “vergi kanunlarına göre tutulması mecburî olan defterler” olduğu kanaatindeyiz. Esasen, Maliye Vekâletinin 7 numaralı Genel Tebliği de bu yöndedir³⁶.

34) Vergi Usul Kanunu ve İzahları : 1949, s. 344 (Buradan naklen, Öztekin Tosun da aynı hususu belirtmektedir; bakınız : a.g.e. s. 52).

35) Tosun, Öztekin : a.g.e. s. 51.

36) Tosun, Öztekin : a.g.e. s. 51-52.

b — *Hileli vergi suçuna konu olabilecek vesikalar*

Vergi Usul Kanununun 357. maddesinde kastedilen suç mevzuu olabilecek vesikalar ise yina aynı kanunun çeşitli maddelerine göre şöyledir :

- faturalar (229. madde)
- kasa veya satış fişleri, bunların dökümünü ihtiva eden günlük bordrolar, makinalı kasaların kayıt ruloları ve rulosuzlarda günlük satış toplamının yapıldığı fişler, ikinci sınıf tüccarlarda satış bedellerini gösteren el defteri kayıtları (233. madde)
- gider pusulaları (234. madde)
- müstahsil makbuzları (235. madde)
- serbest meslek makbuzları (236. madde)
- ücret bordroları (238. madde)
- nakliyat irsaliyeleri (240. madde)
- tüccarların her nevi ticarî muameleleri dolayısıyla yazdıkları ve aldıkları mektuplar, telgraflar, hesap hülâsaları (241. madde)
- bir hüküm ifade eden veya icabında bir hakkın isbatına delil olarak kullanılabilen mukavelename, tahakkukname, kefaletname, mahkeme ilâmı gibi hukukî vesikalarla, ihbarname, karar örneği, vergi makbuzları gibi evrak (242. madde)

IV — **Maddi Unsur**

Hileli vergi suçunun maddî unsurunu iki bölümde, hareket unsuru ve netice unsuru şeklinde inceleyeceğiz.

A — *Hareket unsuru*

Hileli vergi suçunu teşkil edecek olan hareketler 357. maddede yedi bend halinde gösterilmiştir. Bu hareketlerin bir kısmı gizleme (1, 6 ve 7. bendler), bir kısmı sahtekârlık, tahrifat, hile (2, 3, 4. bendler) ve bir kısmı ise kısmen yok etmek (5 ve 6. bendler) şeklindedir.

Görüldüğü üzere hileli vergi suçunu ika etmek için birden fazla hareket nev'i mevcuttur. Aynı neticeyi bir veya birden ziyade hareketle ika etmek suçun teşekkülü bakımından kanaatımızca bir fark arzetmemektedir. Bu nevi suçlara seçimlik hareketli suçlar denmektedir³⁷.

Ancak 213 sayılı kanundan önce bu suçun adı "Hileli Vergi Suçları" idi ve bu ifade birbirinden bağımsız suçların mevcut olduğu fikrini uyan-

37) Tosun, Öztekin : a.g.e. s. 55.

dürmekte idi ve ileride inceleyeceğimiz üzere "içtima" bakımından problem yaratmakta idi. Kanun yeni ifadesinde "Hileli Vergi Suçu" demekle bu, uygulamada da yanlış kararlara götüren durumu izale etmiştir.

Hileli vergi suçunu teşkil eden ve 357. maddede 7 bend halinde tahdidi olarak gösterilmiş olan fiilleri inceleyelim.

1 — Çift defter kullanmak

Hileli vergi suçunu teşkil eden fiillerden 357. maddenin birinci bendinde yer alan "Çift defter kullanmak" fiili 5432 sayılı kanunda "kaçakçılık" fiilleri arasında gösterilmiş fakat tarif edilmemişti. Keza 3843 sayılı Muamele Vergisi Kanununun 44. maddesinde ve 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanununun 76. maddesinde bu konuda bir tarif yoktur.

Çift defter kullanma hareketini tarif etmiş olan, 5815 sayılı kanun olmuştur. Halen mer'î 213 sayılı kanunun ilk bendinde bulunan da aynı tariftir. Buna göre :

"Çift defter kullanmak, bu kanuna göre tutulması mecburî olan defterlere kaydı gereken hususların, vergi matrahının azalmasını tevlit edecek tarzda diğer defter ve evrakta toplanmasıdır".

Bu tariften çift defter kullanma fiilinin unsurlarını çıkarabilmekteyiz, buna göre :

*mecburî defterlere kaydı gereken hususların
başka defter veya evrakta toplanması gerekir*

bu hareket gider ve hâsılâtın başka defterlere kaydı şeklinde olabileceği gibi; emtia hesaplarının da başka defterlere kaydı sureti ile emtiayı az göstererek matrahı azaltmak şeklinde olabilir³⁸.

Ancak, çift defter şüphesiyle tetkik edilen defterlerdeki kayıtların resmî defterlere kaydı gereken hususlardan olması lâzımdır. Böyle olmadığı takdirde hususî defter, hattâ başka suçlar için bir delil teşkil etse bile "çift defter kullanma" fiilini teşkil etmez³⁹.

Şu hususu belirtmeliyiz ki, resmî defterlere kayıt yapmadan önce müsvedde olarak kullanılan defterler çift defter sayılmaz. Fakat bu müsvedde defterine yazılan muamelelerin tamamı resmî defterlere kaydedil-

38) Tosun, Öztekin : a.g.e. s. 65-66.

39) Yücel, Necmi : Tatbikatta Vergi Cezaları; İstanbul, 1955, s. 284, Tosun, Öztekin : a.g.e. s. 65.

mez ve bu durumdan da matrah farkı çıkarsa o takdirde çift defter kullanılmış sayılır.

Ayrıca vergi matrahını azaltacak muameleleri muhakkak ikinci bir deftere kaydetmiş olmak şart değildir, defter yerine diğer vesika ve evrakta toplanması da çift defter kullanmaktır⁴⁰.

Diğer taraftan resmî defterler dışında tutulan defterlerde kullanılan dil veya harfler önemli değildir. Bu konuda Danıştay 5. dairesi şu kararı vermiştir :

“Arap harfleriyle yazılan ve aramada ele geçen defter çift defterdir. Bu defterde mukayyet satışlardan bazılarında ahucuların defterlerinde tesadüf edilmemesi haizi ehemmiyet değildir”⁴¹.

Prof. Erman, çift defter kullanma hareketi ile ilgili olarak şu görüşü ileri sürmektedir :

“Mükellefin hakiki durumu münhasıran hususî defter veya evrakın tetkikinden anlaşılabilirse, ortada çift defter kullanma vaziyeti mevcuttur, buna mukabil hakiki durumunu tesbit edebilmek için mecburî defterle hususî defter veya evrakı karşılaştırmak iktiza ediyorsa çift defter kullanma fiilinden bahsetmeye imkân yoktur”⁴².

Yine Prof. Erman’a göre, “bütün kayıtlar, bu kayıtların bir kısmı resmî defterlere geçmiş olsa dahi, özel defterde toplanmadıkça, ortada çift defter kullanma suçundan bahsedilmesini mümkün kılan bir durum bulunmaz. Bu itibarla bütün kayıtların özel defterde toplanmış olması lâzım gelir ki, çift defter kullanma suçu teşekkül etsin”^{42 bis}.

Kanaatımızca bu görüşte isabet yoktur, çünkü her ne kadar kanun: mecburî deftere kaydı gereken hususların ... diğer defter veya evrakta toplanması demekle bu kayıtların en aşağı birden fazla olmasını aradığını belirtmiş olmakta ise de, bu hiç bir zaman bütün kayıtların *münhasıran* hususî defter veya evraka kaydı ve resmî defterler üzerinde hiç bir işlem yapılmaması demek değildir. Çünkü böyle olması halinde kanunen

40) Kuruca, M. Zeki : Hileli Vergi Suçları; Vergi Mecmuası (V.M.) 1961, sayı 6-7, s. 3-5.

41) Danıştay 5. daire, 17/11/1948, E. 48/1315-1396, K. 48/1606. Türk İctihatlar Külliyyatı, 1950, cilt II, s. 1223.

42) Erman, Sahir, (Hileli Vergi...) a.g.m. M.E.K. 3. seri, s. 58.

42 bis) Erman, Sahir : Sosyal ve Ticari Ceza Tatbikatı; İstanbul, 1967, s. 208.

mecburi olan defterleri tutmamak fiili ika edilmiş olur ve ayrıca resmî defterlerle diğerlerinin karşılaştırılmaması halinde ne nisbette bir matrah azalmasına yol açmış olduğunun hangi usulle tesbit edilebileceği meselesi ortaya çıkar.

Esasen Prof. Erman, şayet çift defter bir matrah farkı göstermiyorsa, yahut göstermekle beraber hususî defterdeki kayıtlardan istihraç edilen matrah mecburî defterlerin verdikleri matrahın altında bulunuyorsa yine çift defter kullanmadan dolayı faili cezalandıramayacağız” demekle⁴³, yapılmamasını ileri sürdüğü kıyaslamamın gerekliliğini ortaya koymaktadır.

Bir defterin veya evrakın çift defter teşkil ettiğinin ileri sürülebilmesi için vergi matrahının azaltılmasına yaradığının isbat olunması gerekir.

Diğer taraftan kanunî deftere geçirmediği bir hususu mükellefin başka deftere de kayıt etmemesi halinde, çift defter kullanma fiili değil, 357/7 ye göre “gelir gizlemek” fiili işlenmiş olur⁴⁴.

2 — *Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı vesikalar tanzim etmek veya bunları bilerek kullanmak*

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı vesikalar, maddeten bozulmamış olan evrak münderecatında doğru olmayan isimler, zaman, yer ve olaylar kaydetmek suretiyle ika edilen sahtekârlıklardır⁴⁵.

Ceza hukukunda bu nev’i sahtekârlıklara, maddî sahtekârlık karşılığı olarak fikrî sahtekârlık denmektedir⁴⁶. Yâni muhteviyatı itibariyle yanıltıcı vesika, üzerinde tahrifat yapılmamış, doğrudan doğruya tanzim edilmiş, fakat olmamış bir muameleyi olmuş gibi veya olmuş bir muameleyi olmamış gibi veya olanı olduğundan başka türlü gösteren vesika demektir.

Buna mukabil sahte vesika, üzerinde maddî olarak tahrifat yapılmış olan vesika demektir.

43) Erman, Sahir : (Hileli Vergi ...) a.g.m. M.E.K. 3. seri, s. 58.

44) Tosun, Öztekın : a.g.e. s. 67.

45) Tosun, Öztekın : a.y.e. s. 69 “Maliye Veâkleti, Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği No. 7” den naklen.

46) Erman, Sahir : Sahtekârlık Cürümleri; 2. baskı, İstanbul, 1954, s. 238.

Ceza Kanununda, hususî evrak üzerindeki sahtekârlıklarda, sadece tanzim keyfiyeti fiilin suç teşkil etmesi için kâfi gelmemekte, ayrıca kullanma şartı da aranmaktadır; resmî evraklarda ise bu sahtekârlık fiilinden umumî veya hususî bir mazarrat tevellüt edebilmesi ihtimali bulunduğu takdirde fiil suç teşkil eylemektedir⁴⁷.

Halbuki, Vergi Usul Kanunu, Ceza Kanununa göre cezalandırılmaları için kullanılmaları da şart olan bu nevî vesikaların sadece sahte veya yanıltıcı olarak tanzim edilmelerini de suçun tekevvünü için kâfi görmektedir⁴⁸.

Buna mukabil, Vergi Usul Kanunu, kullanma halinde failin tanzim eden şahıs dışında olmasına bakmakta ve kendisine cezaî mesuliyet yüklemek için vesikanın mahiyetini bilmesini aramaktadır. Zira böyle bir vesikanın sahte veya yanıltıcı olduğu bilinmeden de kullanılması mümkündür. Hiffet ve saffet neticesinde vukua gelebilen böyle hallerde "kasdî cürm" bulunmadığı için ceza da mevzubahis değildir.

Ayrıca fiilin hileli vergi suçu sayılabilmesi için bir vergi ziyanının da vukua gelmiş olması şarttır⁴⁹.

Bu bend hükmü ile ilgili bir mesele, muhtelif satışlar hakkında muhtelif zamanlarda değişik müşteriler ve satıcılar hakkında sahte veya yanıltıcı faturaların verilmesi halinde (aynı veya ayrı vergi dönemi içinde) ortada fatura adedince hileli vergi suçu mu vardır, yoksa bu muhtelif hareketler aynı suç işleme kararına bağlanabildiği takdirde bir tek müstensel hileli vergi suçu bulunup faile bir tek cezanın verilmesi ve bu cezanın Ceza Kanununun 80. maddesi gereğince arttırılması mı icap etmektedir?

Tatbikatta bu faturalar sayesinde kaç firma vergi kaçırmışsa o kadar suç işlenmiş sayılmaktadır (faturaları veren bakımından) ve hakiki ictima kaidelerinin tatbiki gerekmektedir.

Prof. Erman'a göre ise, teselsül kaidelerini tatbik etmemek için bir sebep yoktur. Ceza Kanununun 80. maddesinde ne suçtan zarar görenin

47) Tosun, Öztekin : a.g.e. s. 70.

48) Erman, Sahir : (Hileli Vergi...) a.g.m. M.E.K. 3. seri, s. 59.

Erman, Sahir : Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı vesikalar tanzim etmek veya bunları bilerek kullanmak; V.M. 1957, sayı 43, s. 3.

49) Yücel, Necmi : a.g.e. s. 286.

ne de müstefidin tehaliif etmemesi diye bir şart mevcut değildir. Aranan en mühim şart suç işleme kararındaki vahdettir⁵⁰.

Biz bu görüşe iştirak etmekle beraber, kanaatımızca suç işleme kararındaki vahdetin her vergilendirme dönemi için ayrı mütalâa edilmesi gerekir.

3 — *Vesikaları tahrif etmek, asıllarına uygun olmayan vesika ve suretleri tanzim etmek veya tahrif edilmiş vesikalarla asıllarına uygun olmayarak tanzim edilmiş vesika ve suretleri bilerek kullanmak*

Bu bentte mevcut fiili dört ayrı hareket olarak mütalâa etmek gerekir :

a — *Vesikaları tahrif etmek*

Vesikaların tahrifi ancak bunların muhtevasının hakikate uygun olması halinde mümkündür, kayıtlar zaten hakikate uygun değilse artık bunların tahrifinden bahsedilemez. Çünkü kanun bu hükmünde, tahrif fiilini cezalandırmakla, hakikate uygun vesikaların bozulmasını önlemek istemiştir⁵¹.

V.U.K. vesika tahrifi bakımından, tahrif edenin cezalandırılması için tahrif edilen vesikanın fail veya başkası tarafından kullanılması şartını aramamıştır ve bu bakımdan da Ceza Kanununun resmî evrakta sahtekârlık suçları hakkında kabul ettiği sisteme yaklaşmaktadır.

Şu halde vesikaları tahrif eden kimse bunu bizzat kullanacak olursa, kullanmadan dolayı ayrıca cezalandırılmaz, çünkü kanun vesikanın tahrif eden tarafından kullanılıp kullanılmamasına önem atfetmemiştir⁵².

b — *Asıllarına uygun olmayan vesika ve suretler tanzim etmek*

Bu fiil 213 sayılı kanunla hileli vergi suçunu teşkil eden hareketlere dahil edilmiştir.

Bu hareket için verilebilecek en tipik misal fatura asılları ile suretlerinin farklı olarak tanzim edilmesidir⁵³.

50) Erman Sahir : (Hileli Vergi...) a.g.m. M.E.K. 3. seri, s. 61.

Erman, Sahir : (Sahte...) a.g.m. V.M. 1957, sayı 43, s. 5.

51) Erman, Sahir : (Sahtekârlık ...) a.g.e. s. 331.

52) Erman, Sahir : (Hileli Vergi ...) a.g.m. M.E.K. 3. seri, s. 62.

53) Yücel, Necmi : a.g.e. s. 287.

Bu fiilin cezalandırılması için de ayrıca tanzim edilen vesikalarını tanzim eden tarafından kullanılması şartı aranmamıştır. 213 sayılı kanundan önce mücerret aslına uygun olmayan suret tanzim etmek suç sayılmamakta idi.

c — Tahrif edilmiş vesikaları bileterek kullanmak

Başkası tarafından tahrif edilen vesikayı elinde bulunduran şahsın cezalandırılabilmesi için bu vesikanın mahiyetine vakıf olarak kullanılması gereklidir; kullanmadan maksat ise, vesikanın gayesine uygun bir şekilde istimalinden ibarettir.

d — Asıllarına uygun olmayarak tanzim edilmiş vesika ve suretleri bileterek kullanmak

Bu fiil için, cezalandırılma bakımından yukarıda söylediklerimiz tekrar edilebilir.

4 — Vergi Kanunlarına göre tutulması mecburî olan defter kayıtlarını tahrif etmek veya bu defterlerde mevhum adlara hesap açmak veyahut her türlü hesap ve muhasebe hileleri yapmak

Bu bendde yer alan hareketler kanunen tutulması mecburî defterler üzerinde ika olunan fiiller olarak tezahür etmektedir.

Bu bendde üç fiil gözükmektedir :

a — Defter Kayıtlarını Tahrif Etmek

b — Defterlerde Mevhum Adlara Hesap Açmak

Bu fiilden anlaşılması gereken husus, aslında mevcut olmayan kimse-leri alacaklı veya borçlu göstermek, onlara mal satılmış veya onlardan mal satın alınmış gibi hakikate uymayan muameleler yapmak, defterlere gerçeğe uymayan kayıtlar düşmektir⁵⁴.

c — Her Türlü Hesap ve Muhasebe Hileleri Yapmak

“Muhasebe hileleri defterlere kaydı gereken hususları, vergi matrahını azaltmak niyetiyle muhasebe kaidelerine aykırı bir şekilde tutmak” şeklinde tarif olunabilir.

54) Vergi Usul Kanunu ve İzahları : 1949, s. 499.

Muhasebe hilesi defterlere kaydı gereken hususların, hiç kaydedilmemesi olmayıp, muhasebe kaidelerine aykırı bir şekilde kaydedilmesidir⁵⁵. Ancak sırf bir hesap uzmanının anlayamadığı bir tarzda bir defterin tutulmuş olmasını muhasebe hilesi şeklinde tefsir etmek doğru olmaz. Asıl göz önünde tutulacak nokta, defterlere geçirilen kayıtların muhasebe kaidelerine aykırı olması neticesinde matrahın azaltılmasıdır⁵⁶.

Muhasebe hilelerinin çeşitleri ise çok fazladır, D, Ernst G, Jenny ve Georg Niedermeyer "Muhasebede Hileler (Nasıl yapılır — Nasıl meydana çıkarılır)" adlı eserlerinde birbirlerinden bariz farkları olan 209 çeşit hesap ve muhasebe hilesi zikretmektedir⁵⁷.

5) *Vergi Kanunlarına Göre Tutulması Mecburi Olan Defterlerin Sahifelerini Yok Ederek Yerlerine Başka Yapraklar Koymak Veya Hiç Yaprak Koymamak*

Yok etmek fiiline bir tarif vermek icap ederse "sahifenin mevcudiyetine son vermek, onu defterden ayırıp çıkarmak ve ortadan kaldırmak, imhâ etmek" şeklinde tarif olunabilir. Defter sahifesinin hiç bir surette okunamayacak şekle sokulmuş olması halinin, yok etme şeklinde değil, kayıtların tahrifi şeklinde kabul edilmesini ileri süren görüşe iştirak etmekteyiz⁵⁸.

Defter yaprakları yok edildikten sonra yerine başka yaprakların ikame edilmesi veya edilmemesi suçun teşekkülüne tesir icra etmemektedir.

357. maddenin 5. bendinde tarif olunan harekette sahifelerin koparılmakla beraber yok edilmiyerek gizlenmesi hali nazari itibare alınmıştır. Çünkü bilfarz vergi incelemesi sırasında defterden koparılmış olan sahifeleri mükellef hesap uzmanına ibraz ederse, kanunun bu fiili tarif ediş tarzı karşısında (yok etmek) cezalandırılması imkânı görülmemektedir. Bu durum gerek Prof. Tosun, gerekse Prof. Erman'ın belirttiği üzere bir kanun boşluğu teşkil etmektedir⁵⁹. Bu sebepten kanunun sadece sahifelerin koparılmasını suç sayarak ayrıca yok etme şartını ileri sürmemiş olması tercih olunur ve gayeye daha fazla hizmet ederdi.

55) Tosun, Öztekin : a.g.e. s. 75.

56) Erman, Sahir : (Hileli Vergi ...) a.g.m. M.E.K. 3. seri, s. 63-64.

57) Jenny, Ernst G. - Nidermeyer, Georg : Muhasebede Hileler; (Çeviren : Hasan Erdinç) İstanbul, 1949, 2. baskı.

58) Tosun, Öztekin : a.g.e. s. 76.

59) Tosun, Öztekin : a.g.e. aynı sayfa.

Erman, Sahir : (Hileli Vergi...) a.g.m. M.E.K. 3. seri, s. 64.

Gayet tabiidir ki yaprak yok etmek defterin bütün sahifelerini kap-sar şekilde olursa artık bu fiil 357/5 e göre değil 357/6 ya göre defter yok etmek şeklinde mütalaa edilmeli ve bu bend uyarınca cezalandırıl-malıdır.

6) *Vergi Kanunlarına Göre Tutulması ve Muhafazası Mecburi Olan Defter veya Vesikaları Yok Etmek veya Gizlemek*

Bu bendde iki ayrı fiil mevcuttur, yok etmek ve gizlemek.

Yok etmek fiilini kanuni defter veya vesikanın mevcudiyetine son vermek şeklinde tarif etmek mümkündür⁶⁰.

Gizlemeyi ise bizzat incelemekte olduğumuz bend şöyle tarif etmiş-tir: "Mevcudiyetleri sabit olduğu halde vergi incelemesine yetkili kimse-lere inceleme sırasında defter ve vesikaların ibraz edilmemesi gizleme demektir".

Bu tarifte iki hususa dikkati çekmek isteriz. Birincisi mücerret ibraz etmemenin hileli vergi suçunu teşkile kifayet etmediği, bunların mevcu-diyetinin mutlak surette sabit olması gerektiğidir⁶¹. Esasen bu husus iç-tihatlarla da tebeyyün etmiştir. Temyiz 3. Ceza Dairesi: "İnceleme sıra-sında defterlerini ibraz etmiyen mükellefin hileli vergi suçunu işlemiş say-labilmesi için, bu suretle vergi ziyana sebebiyet verdiğinin subutu icap eder" şeklinde karar vermiştir⁶². Bu içtihat yukarıda belirttiğimiz hususun da ilerisine geçerek sadece defterlerin mevcudiyetinin subutunu değil bu fiile tevessülle vergi ziyana sebebiyet verilmiş olduğunun da subutunu aramıştır.

Defterlerin mevcudiyetinin subutu yönünde, mükellefin defter tut-maya mecbur olması bir karine teşkil etmez. Yani vergi mükellefi bu mec-buriyetine rağmen hiç defter tutmamış olabilir ve bu takdirde defterleri-ni yok etmiş veya gizlemiş sayılamaz. Hatta Prof. Erman'a göre, mükel-lef takvim yılının başında bir defter tasdik ettirmiş olsa bile, bunun mev-cudiyeti için kifayet etmez⁶³.

İkinci husus mevcudiyeti sabit olan, kanunen tutulması ve muhafa-zası mecburi olan defter ve vesikaların ibraz mecburiyetinin bulunması

60) Tosun, Öztekin : a.g.e. s. 76-77.

61) Yücel, Necmi : a.g.e. s. 290.

62) Temyiz 3. Ceza Dairesi, 28/5/1963, E. 9136/K.3867. T. İç. Kùl. 1955, cilt I-II, s: 719:

63) Erman, Sahir : (Hileli Vergi ...) a.g.m. M.E.K. 3. seri, s. 65.

için defter ve vesikaların muhafaza süresinin mürur etmemiş olması ve ibrazı talep eden kimsenin 357/6 da belirtildiği üzere "vergi incelemesine yetkili" olması gerekir. Bu şartların gerçekleşmemesi halinde mücerret defteri yok etmek veya ibrazdan kaçınmak hileli vergi suçu sayılamaz.

Şu noktaya da nazarı dikkati çekmek isteriz ki 357/6 da söz konusu olan muhafaza mecburiyeti için süre yine V.U.K. ca tayin edilmiş olan müddettir. Diğer bir kanun (meselâ Ticaret Kanunu) daha uzun bir müddet koymuş olsa bile burada incelediğimiz suç bakımından etkisi olmaz.

Bu bendde tarif olunan harekette önemli bir nokta kasıt meselesidir. Her ne kadar hileli vergi suçunda manevi unsuru ileride inceliyeceksek de bu bend açısından biraz değinmek istiyoruz.

Evvelce mevcut defter veya vesikaların, mükellefin kasdi bir hareketi ile imha edilmiş veya ibrazdan imtina edilmiş olması gerekir. Şayet mükellef mücbir sebep veya kaza neticesinde hatta taksirli bir hareketi ile defter veya vesikaları kaybetmişse suç teşekkül etmemiştir⁶⁴. Kasdın isbatı burada defterleri incelemekle görevli kimselere yüklenmiştir⁶⁵.

7) *Gelir Gizlemek*

Gelir gizlemek fiilini 213 sayılı V.U.K. nun 357. maddesinin 7. bendi şöyle tarif etmiştir:

"Bir vergilendirme dönemi içinde toplamı yirmi bin lirayı aşan satış bedeli ve beş bin lirayı aşan ücret, faiz, komisyon, iştirak kazancı, kira bedeli gibi hasılat, kazanç ve iratları bu kanuna göre tutulması mecburi defterlerden hiç birine kaydetmemek ve beyannamede de göstermemek (Beyanname verilmemiş olması halinde hasılat, kazanç ve iratlar beyannamede gösterilmemiş sayılır)".

Bu tariften gelir gizleme fiilinin mevcudiyeti için gerekli unsurları çıkarabilmekteyiz; buna göre gelir gizlemiş olmak için:

1) *Muayyen gelir nevelerinin mevcut olması gerekir*

Kanuni tarife göre üzerlerinde gizleme yapılan muayyen gelir neveleri satış bedeli, ücret, faiz, komisyon, iştirak kazancı, kira bedeli gibi

64) Erman, Sahir : (Hileli Vergi ...) a.g.m. M.E.K. 3. seri, s. 66.

65) Danıştay 4. Daire, 20/10/1954, E. 53/4164 - K. 54/2866. Vergi Kanunları Kazaî ve İdari İçtihatlar Koleksiyonu (V.K.K.İ.İ.K.) cilt III, 1964 (madde 324, s. 7, No. 494).

hasılat, kazanç ve iratlardır. Kanun gibi demekle belirtilen gelir neville-
rinin tahdidi olmadığını, misal olarak gösterilmiş olduğunu açıklamış ol-
maktadır.

ii) *Gizlenen gelirin muayyen bir öneme ulaşmış olması gerekir*

Gelir gizleme hareketi, hileli muamelelere başvurmaksızın vergi meb-
lağını azaltmadan ibaret olan bir harekettir. Ancak bu meblağın muay-
yen bir ehemmiyete ulaşmış olması gerekir.

Gelir gizleme fiilinin bu unsuru V.U.K. nün her tadilinde değişikli-
ğe uğramıştır. Şöyle ki fiilin suç sayılabilmesi için gizlenen gelir miktarı
satış bedeli için 5815 sayılı kanunda 5.000 lira, diğer gelir neveleri için
ise 2.500 lira olarak tesbit edilmiş idi.

6094 sayılı kanun ise gizlenen miktara biri mutlak diğeri nisbi iki öl-
gü tesbit etmişti. Şöyle ki mutlak olarak, gizlenen gelir miktarı 5.000 lira-
nın üzerinde ise ve nisbi olarak da, beyannamede yazılı matrahın en az
% 10 unu teşkil etmekte ise gelir gizleme hareketinin bu unsuru tahak-
kuk etmiş olmakta idi.

213 sayılı kanunla 5815 sayılı kanunun sistemine dönülmüş olmakla
beraber meblağlar arttırılmış ve satış bedelleri için 20.000 lira diğerleri
için 5.000 lirayı aşan gelirleri gizlemek suç sayılmıştır.

Bu suretle bu fiilin suç teşkil edişinde artık matrahın hiç bir rolü kal-
mamıştır⁶⁶.

iii) *Gizlenen gelirlerin, nihayete ermiş olan vergi dönemine ait ol-
ması gerekir.*

Yukarıda ne miktarda olması gerektiğini belirtmiş bulunduğumuz
gelirin, tek bir vergilendirme dönemine ait olması gerekir. Birden fazla
döneme ait gizlemelerde her döneme ait gelir müstakil olarak ele alın-
malı ve suç mevcut olup olmadığı araştırılmalıdır⁶⁷.

Ancak bir vergi dönemi defter veya beyannamesine geçirilmesi ge-
reken bir gelirin yanlışlıkla müteakip dönemde kayıtlara geçirilmiş olması
halinde gelir gizleme kasdının bulunmaması sebebiyle fiilin suç teşkil
etmesini önliyeceği kanaatındayız⁶⁸.

66) Kayışoğlu, Bahattin : a.g.m. s. 848.

67) Tosun, Aztekin : a.g.e. s. 59-60.

68) Danıştay 4. Dairesi : 10/7/1953, E. 53/765 - K. 53/2298. "1950 tak-
vim yılı defterlerine geçirilmesi lâzım gelen bir cezai şart hasılatının 1951

Vergilendirme dönemi her vergiye göre farklılık arz etmektedir. Başlıca vergiler için şöyledir:

Gelir Vergisinde vergilendirme dönemi geçmiş takvim yılıdır (G.V. K. m. 108). Şu kadar ki :

— Mükellefiyetin takvim yılı içinde kalkması halinde, vergilendirme dönemi, takvim yılı başından mükellefiyetin kalkması tarihine kadar geçen süreye inhisar eder.

— Götürü usulde tesbit olunan ücretlerde vergilendirme dönemi, hizmetin ifa olunduğu bütçe yılıdır.

— Tevkif yolu ile ödenen vergilerde ... tevkifin ilgili bulunduğu dönemler vergilendirme dönemi yayılır.

— Münferit beyanname ile bildirilmesi gereken kazançların vergilendirilmesinde, vergilendirme dönemi yerine kazanım iktisap tarihi esas tutulur.

Kurumlar Vergisinde hesap dönemi vergilendirme dönemidir (K.V. K. m. 28). Bu esas dönem yanında istisnaî hüllere ait dönemler sayılmıştır. Hesap döneminden ne anlaşılması gerektiğine gelince V.U.K. nun 174. maddesi şöyle tarif etmektedir: "Hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır".

Vergi dönemi bakımından üzerinde durmak istediğimiz bir husus, Veraset ve İntikal Vergisi gibi muayyen bir vergi dönemi bulunmayan vergilerin gizlenmesi halinin incelemekte olduğumuz fiilin, unsur noksanlığı sebebi ile, kapsamına girmediğidir⁶⁹.

Suçun teşekkül anı bakımından da vergi dönemi önem taşımaktadır, şöyle ki: hareketin kaide olarak vergilendirme dönemi içinde vuku bulunması lâzımdır, fakat suç bu dönemin bitmesi ve vergi ziyanının tahakkuku anında teşekkül ettiğinden, gelirlerin bir kısmının deftere intikal ettirilmemiş olması halinde bu, vergi dönemi bitmeden tesbit edilirse henüz beyanname bu gelirlerin gizlenip gizlenmeyeceği bilinmediğinden hileli vergi suçu teşekkül edemeyecektir.

yılına geçirilmesi hali kaçakçılık suçu teşkil etmez." V.K.K.İ.L.K. cilt III 1962, (madde 324, s. 2, No. 488):

69) Danıştay 4. D. 28/6/1956, E. 55/4610 t.K. 56/2421. V.K.K.İ.L.K: cilt III, 1962, (madde 324, s. 16, No. 504).

Danıştay 4. D. 5/11/1957, E. 57 - K. 57/3117. Tosun Öztekin: a.g.e. s. 61 den naklen.

Bu sebepten Geçici Komisyon raporunda ifade edildiği gibi "henüz hesaplarını kapatmamış ve bilançosunu tanzim etmemiş mükelleflerin bazen bir zuhul neticesi olarak dahi kanun metninde miktarı tesbit edilen hasılat v.s. yi defterlerine intikal ettirmemiş olmaları mümkün bulduğundan" daha tahakkuk zamanı gelmeden mükellefiyet senesinin cereyan ve devam ettiği bir sırada tesbir edilen bu gibi kayıt eksiklikleri hileli vergi suçunu teşkil eden hareketlerden sayılmamıştır⁷⁰.

Keza beyannamede geliri eksik göstermek veya hiç göstermemek hallerinde suçun teşekkül anının vergilendirme dönemi dışında olduğu aşikârdır. Şu halde gizlenen gelirin dönem içinde elde edilmiş bulunması şart ise de, gizleme fiilinin de dönem içinde olması şart olmadığı gibi⁷¹ mümkün de görülememektedir.

iv) *Gizlenen geliri defterlerden hiç birine kaybetmemek ve beyannamede de göstermemek gerekir*

— Mükellef, bu bendde aranan önemde ve nitelikte gelirini ne resmi defterlerinde ne muavin defterlerinde ne de yıllık gelir beyannamesinde göstermemiştir. 213 sayılı kanun hem defterlerde ve hem de beyannamede geliri göstermemiş olmayı aramış olduğundan ve her iki yerde gizleme yapmanın kasdı olduğu aşikâr olduğundan suç meydana gelmiştir.

— Mükellef gelirini kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerine kaydetmiş fakat beyannamesinde göstermemiştir. Bu durumda suç teşekkül edememektedir ve kanaatımızca vergi kaçırma yönünde mahzurlu bir durum yaratmaktadır. Çünkü vergi tarhiyatı, bilindiği üzere, mükellefin beyanı üzerinden yapılmaktadır. Her hangi bir şekilde mükellefin bu beyanında gizleme olduğu anlaşılırsa, defter kayıtlarının doğru olduğunu ileri sürerek cezadan kurtulabilmekte buna karşılık defterleri tetkik edilmeden beyannamesi kabul olunursa Devlet vergi ziyana uğramaktadır.

Ve hatta "defterlerden hiç birine kaydetmemek" demekle bütün kanuni defterler arasında müşabehet bulunmasa bile mükellef suç işlemiş olmamaktadır.

Ancak mükellef, mecburi defterler dışında bir deftere kaydetmişse hiç kaydedilmemiş sayılarak gelir gizlemek fiili, diğer şartların mevcudiyeti halinde de, teşekkül etmiş olmaktadır.

70) Tekeli, Esat : Vergi Usul Kanunundaki son değişiklikler; V.M. 1953, sayı 1, s. 16.

71) Tosun, Öztekin : a.g.e. s. 64.

— Mükellef, gelirinin bir kısmını defterlerinde göstermemiş fakat beyannamesine ilâve etmiştir. Bu durumda ne mükellef yönünden hile kasdı, ne de Devlet açısından vergi ziyayı teşekkül etmiyeceğinden suç yoktur (Fiil, ancak V.U.K. nun 351. maddesi uyarınca Usulsüzlük sayılabilir).

— Defter tutmak mecburiyetinde olmayan vergi mükelleflerinin yalnız beyannamelerinde gelir gizlemeleri halini gerek 5815 sayılı gerekse 6094 sayılı kanunlar suç saymışken, 213 sayılı kanun kapsamına almamış ve bu bakımdan bir kısım mükelleflerin gelir gizlemekle beraber cezalandırılabilmeleri imkânını ortadan kaldırmıştır.

— 357/7, beyanname verilmemiş olması halinde hasılat, kazanç ve iratların beyanname gösterilmemiş sayılacağını belirtmiştir.

Ancak kanaatımızca bu durum, mecburi defterlerde gelir kayıtlı bulunmakla beraber beyanname vermemek hali için mevzubahis olabilir.

Defter tutma mecburiyeti olmayan bir mükellefin beyanname vermemesini hileli vergi suçu sayacak bir ifadeye sahip değildir. Bu durum şöyle izah olunabilir: “Vergi matrahını gizlemek gayesiyle beyanname, elde edilen kazanç ve iratların gösterilmemesiyle hiç beyanname verilmiş olması arasında bir fark yoktur”⁷². Şu kadar ki beyanname vermemekte vergi kaçırma kasdının subutu gerekir⁷³. Oysa defter tutma mecburiyeti bulunmayan bir mükellefin beyanname vermemekte gelir gizleme kasdının isbatı hemen imkânsız hale gelmektedir. Ve aynı sebepten, defter tutmayan bir mükellefin beyannamesinde gelir gizlemesi halini, 213 sayılı kanunun 7. bendi kapsamından çıkarmış olduğu ileri sürülebilir.

357/7 de tarif olunan hareketle ilgili olarak “muhtasar beyannamelere” değinmek istiyoruz:

Bilindiği üzere “muhtasar beyanname mükelleften kesilip hesaplar da emanet olarak bulunan paranın vergi dairesine yatırılması için kullanılır, yani vergi tahakkuk ve vergi dairesi namına mükelleften tahsil olunmuştur. Ancak muayyen devrelerde emanetin reddini sağlamak üzere doldurulur, vergi ile birlikte vergi dairesine verilir.

72) Yargıtay 3. Ceza D. 29/9/1960, E. 10084 - K. 16117. İlmî ve Kazaf İctihatlar Dergisi (İ.K.İ.D.) 1962, sayı, 13, s. 951.

73) Danıştay 4. D. 24/12/1957, E. 56/2477 - K. 57/4508. Danıştay 4. D. 21/1/1958, E. 56/4106 - K. 58/171. V.K.K.İ.İ.K. cilt III (madde 324, s. 30-31, No: 521-522):

Yıllık beyannamenin şumulü bir senelik muameleye taalluk ederken muhtasar beyanname yalnız bir ay zarfında ödenen ücretlerin vergisine mütealliktir⁷⁴.

Gayet tabiidir ki muhtasar beyannameyi vermemek de vergi ziyamı mucip olmaktadır. Ve eğer vergi tevkif etmiş olan işveren bu tevkifatı defterlerinde de göstermemişse, kanaatımızca 357/7 ye göre suç teşekkül etmiş olmaktadır⁷⁵. Ancak bunu ifade ederken, bu bendde aranan diğer şartların da muhtasar beyanname bakımından da teşekkülünün gerekli olduğu aşikârdır.

B — Netice Unsuru

Maddi unsur meydana getiren hareketlerin incelenmesinden şu sonuca varabiliriz ki, cezalandırılan suç mücerret vergi ödememek değil fakat bu neticeyi yaratma gayesi güden bir takım hileli hareketlerdir⁷⁶.

Yukarıda incelemiş olduğumuz ve hileli vergi suçunu teşkil eden hareketlerin neticesini ikiye ayırmak mümkündür:

- 1 — Vergi ziyama sebebiyet veren hileli vergi suçu;
- 2 — Vergi ziyama sebebiyet vermeyen hileli vergi suçu.

Hileli vergi suçunun niteliğine gelince, 357. maddenin bendlerini ele alırsak: çift defter kullanmak fiilinde hesapların toplanması hareketi kanaatımızca "mütemedi bir suç teşkil etmektedir"⁷⁷. Çünkü çift defter kullanmak sureti ile, bütün bir hesap dönemi boyunca vergi ziyama yol açabilme fiili temadi etmekte ve bilhassa mütemadi suçun mevcudiyeti için zaruri addedilen temadiye son vermek imkânı⁷⁸, kanuni defterler dışında tutulan defter ve vesikalardaki bütün kayıtların mecburi deftere geçirilmesi sureti ile, failin yedi iktidarında bulunmaktadır.

74) Çelebi, Sati: Tam mükellefiyet (yıllık) beyannamesi ile muhtasar beyannameyi ceza bakımından aynı hükümlere tâbi kılmak doğru mudur?; V.M. 1955, sayı 14, s. 9.

75) Aksi yönde bir karar için bakınız: Vergiler Temyiz Komisyonu Umumi Heyeti, No: 661, 4/12/1957. V.K.K.İ.İ.K. cilt III (madde 321, s. 29, No: 519):

76) Trousse, .E.: Les Sanctions Pénales du Droit Fiscal; Revue de Droit Pénal et de Criminologie, Bruxelles, 1962 - 63, No. 4, s. 280.

77) Aynı kanaat için bakınız: Baysal, Mümtaz: Vergi Cezalarında İçtihadı doğru; V.M., 1953, sayı 1, s. 11.

78) Dönmezer, Sulhi - Erman, Sahir: Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku; İkinci baskı, 1961, cilt I, s. 367 ve 365.

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı vesikalar tanzim etmek veya bunları bilerek kullanmak fiili kanaatımızca "neticesi harekete bitişik" suçlardandır⁷⁹.

Çünkü vesikayı tanzim etmiş olmakla, veya tanzim eden şahıs dışın da bir kişi için bilerek kullanmış olmakla suçun neticesi hasıl olmaktadır.

357. maddenin diğer bendlerinde tarif edilmiş olan fiiller de neticesi harekete bitişik suçlandandırılar.

Keza 358. maddede zikr edilen "servet beyanında bulunmama" fiili de, beyanda bulunmamakla neticesi hasıl olmuş olduğundan, neticesi harekete bitişik bir suç teşkil etmektedir⁸⁰.

1) Vergi Ziyana Sebebiyet Veren Hileli Vergi Suçu

V.U.K. nun 357. maddesinin bütün bendlerinde tarif edilmiş olan hareketler "beyanname verilmiş olsun veya olmasın" verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesine veya eksik tahakkuk ettirilmesine sebebiyet vermeleri halinde, vergi ziyana sebebiyet vermemiş olan hileli vergi suçuna nazaran daha ağır şekilde cezalandırılmaktadır.

Yedi bend halinde sayılmış olan suçların cezalandırılmaya 357. maddede uyarınca konu olabilmeleri için iki şartın (Prof. Tosun'a göre "neticenin"⁸¹ tahakkuku gerekmektedir:

a) Verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesine sebebiyet vermek,

b) Verginin eksik tahakkuk ettirilmesine sebebiyet vermek.

Verginin zamanında tahakkuk (= kesinleşme) ettirilmemesine sebebiyet vermek ancak tarh (= hesaplama) zamanı girdikten ve tebliği (= bildirme) yapıldıktan sonra bahis konusu olur, ve hareketlerin verginin hiç tahakkuk ettirilmemesine sebebiyet vermesi aranmıştır.

Verginin eksik tahakkuk ettirilmesine sebebiyet vermiye gelince, tarh ve tebliğ ameliyelerinin yapılmasından sonra ortaya çıkar ve eksik tahakkuka sebebiyet verme ile hiç tahakkuk ettirmeme arasında cezalandırma bakımından bir fark gözetilmemiştir.

79) Dönmezer, Sulhi - Erman, Sahir : Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku; İkinci baskı, 1961, cilt I, s. 367 ve 365.

80) Tosun, Öztekin : a.g.e. s. 79.

81) Tosun, Öztekin : a.g.e. s. 85.

İka edilen hareketlerle, yukarıda belirttiğimiz neticeler arasında bir maddi sebebiyet, illiyet, sebep netice münasebeti bulunması lâzımdır, fakat failin bunu istemesi şart değildir. Yani failin kasdi cürmisi vergiyi eksik veya hiç tahakkuk ettirmemiye yönelmiş olmasına lüzum olmayıp, hareketleri kasden işlemiş olması yeterlidir.

Fail istese de istemese de bu neticeler tahakkuk ettiğinde, belirttiğimiz gibi bunlara sebebiyet veren hareketleri işlemiş olması şartı ile fiili suç teşkil edebilecektir⁸².

Bu bakımdan "verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi" 357. madde açısından "*cezalandırılabilme şartı*" teşkil etmektedir.

Buna karşılık fail istese de istemese de bu cezalandırılabilme şartının gerçekleşmemesi halinde failin hareketi 357. madde kapsamına giremeyecek 358. maddeye göre cezalandırılacaktır.

2) Vergi Ziyana Sebebiyet Vermiyen Hileli Vergi Suçu

V.U.K. nu bu suça 358. maddesinde "hileli vergi suçuna teşebbüs" demiştir ve bir kısım müellifler de meseleyi derinine tetkik etmeksizin kanunun bu tafsifini kabul ederek hileli vergi suçuna teşebbüsün mümkün olduğunu kabul eder görünmektedirler⁸³.

Halen hileli vergi suçunu teşkil eden hareketlerin, kaçakçılık suçunu teşkil ettiği devrede bu hareketlerin vergi ziyanı tevhit etmeden önce ortaya çıkarılması halinde bir cezaya maruz bırakılmıyordu. Bu gün de eğer hileli vergi suçu henüz vergi ziyat vücut bulmadan meydana çıkarılmışsa, yalnız hürriyeti bağlayıcı cezanın uygulanması için adli mercilere müracaat olunacak ve fakat kaçakçılık ve kusur maddelerinde yazılı mali cezalar uygulanmıyacaktır⁸⁴.

V.U.K. nun 358. maddesinde hileli vergi suçuna teşebbüs olarak nitelenen hareketler verginin tarihi için kanunda belli edilen sürenin girmesinden önce meydana çıkarılan 357. maddenin 1-6. bendlerinde yazılı hareketlerle, servet beyanında bulunmama hareketidir.

82) Tosun, Öztekin : a.g.e. s. 86.

83) Baç, İhsan : Vergi Usul Kanununda son tadilat; V.R.D. 1951. sayı 159, s. 9.

Erman, Sahir : (Türk Vergi Hukukunda...) a.g.m. M.E.K. 15. seri, s. 75.

84) Yalçın, Cevdet : Vergi Usul Kanununun tadilinden önce işlenen vergi suçları; V.R.D. 1951, sayı 143, s. 4.

Bu hareketler tarh süresinin⁸⁵ girmesinden önce meydana çıkarıldığı zaman, fiilin vergi ziyaına mucip olup olmadığına bakılmaksızın daha hafif bir ceza ile tecziye edilmektedir.

Bu maddede önemli nokta hareketlerin meydana çıkarılması ve bunun tarh süresinin girmesinden önce yapılmasıdır .

Meydana çıkarmada usulü, aynı kanunun 367. maddesi göstermiştir. Bu maddeye göre hileli vergi suçunu ve bu suça teşebbüsü maliye müfettişleri, hesap uzmanları ile muavinleri yaptıkları inceleme sırasında tesbit edeceklerdir.

Cumhuriyet Savcılığı da bu suçun işlendiğine sair suretlerle itilâ kesbetse bile doğrudan doğruya takibatta bulunamayıp, işin, yetkili mali memurlarca tesbitinden sonra harekete geçebilmektedir.

Burada, şöyle bir durum hasıl olmaktadır: yetkili olmayan kişiler tarh zamanı girmeden önce hileli vergi suçunu meydana çıkarmışlar veya buna muttali olmuşlardır. Bilahare, yani tarh zamanı girdikten sonra aynı fiil bu kez maliye memurlarınca tesbit olunmuştur. Bu durumda evvelki ameliye muteber olmadığından artık 358. madde tatbik olunamamakta, fakat daha ağır addedilen 357. maddedeki suç ika olunmuş sayılmaktadır⁸⁶.

Görüldüğü gibi 358. madde bakımından en önemli husus *yetkili memurlarca meydana çıkarılmadır*. Bu husus failin isteyip istememesine bağlı olmayan bir şarttır ve tahakkuk ettiği takdirdedir ki fiil cezalandırılabilenkte, tahakkuk etmediği takdirde ise, tarh zamanına kadar suç teşkil etmemektedir.

Yani kısaca suç ancak meydana çıkarılma halinde teşekkül etmektedir⁸⁷. Meydana çıkarma bir "*cezalandırılabilme şartı*" teşkil etmektedir.

Ve bu sebepten mükellef, hileli hareketlerini, incelemeye yetkili olan tarafından tesbit edilmeden önce kendiliğinden düzeltmeyip, elinde olmayan sebepler dolayısıyla buna mecbur kalsa dahi, suçluluk hali bahis mevzuu olmaz⁸⁸.

85) 5815 ve 6094 sayılı kanunlar "vergi tahakkuku" derken, 213 sayılı kanun "tarh için belli süreyi" ele almıştır.

86) Tosun, Öztekin : a.g.e. s. 82.

87) Güran, Talip : 5815 sayılı kanunun 2. maddesi C bendinin tahlil ve tenkidî; M.E.K. 3. seri, 1957, s. s. 134.

Tosun Öztekin : a.g.e. s. 83.

88) Güran, Talip : (5815 ...) a.g.m. M.E.K. 3. seri, s. 130:

Yukarıda demiştik ki meseleyi derinine incelemiyen müellifler 358. maddeyi 357. maddenin teşebbüs hali olarak mütalaa etmektedirler.

Denilebilir ki fail 357. maddedeki suçu işlemek kasdiyle bu suçu meydana getirecek fiilleri icraya başlamış fakat verginin tarihi zamanından önce tesbit edilmiştir. Bu tesbit, yani meydana çıkarma diğer bir ifade ile yakalama keyfiyeti, failin fiilini ikmal edebilmesini önliyen ve elinde olmayan mani sebeptir.

Ancak dikkat edilmesi gereken nokta her iki madde bakımından fail icrai hareketlerini tamamlamıştır, netice hasıl olmuştur ve her iki maddede farklı cezalandırılabilme şartları mevcuttur.

Şu halde bu iki suçu birbirinden ayıran mümeyyiz vasıf icrai hareketler değildir. Hileli hareketin muayyen bir zamandan önce veya sonra tesbit edilmiş olmasından ibarettir. 357 ve 358. maddeler icrai hareketleri aynı olan fakat farklı cezalandırılabilme şartlarına bağlanmış iki ayrı suçtur. Biri diğerinin teşebbüs hali değildir⁸⁹.

357. madde ile 358. madde arasındaki diğer bir fark, 357. maddedeki suçun icrai hareketleri tamamlandıktan ve tahakkuk zamanı hulûl ettikten sonra failin bundan rücu etmesi gayri mümkün olduğu halde, 358. maddedeki suçun icrai hareketleri ikmal edilmiş olmasına rağmen meydana çıkarmıya kadar, failin bundan dönmesinin mümkün olduğudur.

Bu hususu biraz açıklayalım: 358. maddedeki suçun faili hileli hareketlerini tesbitten önce düzeltirse suçluluk hali kalmaz. Fakat 357. maddedeki suç bir kere işlendikten sonra failin her hangi bir hareketi ile suçluluk kalkmaz.

Gerçi 357. maddedeki suçun faili islah ve pişmanlık müessesesinin şartlarını yerine getirerek suçunu cezalandırılmaz bir hale koyabilir. Bindiği üzere islah ve pişmanlık müessesesinin şartları ancak suç meydana geldikten sonra yerine getirilebilir ve bu hal suçluluğu kaldırmaz, suç ceza tatbikini önler.

Halbuki 358. maddedeki suçta hileli hareketin düzeltilmesi suçluluğu ortadan kaldırır. Bu suç tesbit ile cezalandırıldığı için, tesbitten sonra failin artık islah ve pişmanlık müessesesinden faydalanmasına maddeten imkân yoktur.

89) Aynı kanaat için bakınız : Güran, Talip : a.g.m. (5815...) M.E.K. 3. seri, s. 127:

358. madde 357. maddenin teşebbüs halini teşkil etmediği gibi, 358. maddenin de teşebbüs hali mevzubahis olamaz, çünkü hileli hareketin, icrası sırasında değil icrasından sonra tesbit edilmiş olması lâzımdır⁹⁰.

Fakat acaba 357 ve 358. maddeler tamamiyle birbirlerinden bağımsız mıdır?

Prof. Erman'a göre 357. madde, hileli hareketlerden biri ile verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesine veya noksan tahakkuk ettirilmesine sebebiyet verilmesini cezalandırdığı halde; 358. madde yine aynı hareketlerin mücerret yapılmasını cezalandırmakta, bu bakımdan ne vergi tahakkuku için kanunda yazılı müddetin dolmasını ne de ve bilhassa vergi ziyasının gerçekleşmesini aramamaktadır⁹¹.

Bu durumda kanaatımızca hileli hareketlerle vergi suçu işlemenin basit şekli, 358. maddedeki, vergi ziyasının vukuu dahi aranmayan, sırf hareketleri cezalandıran hükmüdür. Ve 357 de vergi ziyasının mevcudiyeti cezayı arttıran bir sebep telakki edilmelidir.

Yalnız 357. maddenin 7. bendi bakımından vergi ziyayı bir unsur teşkil etmekte, yani basit şeklinde vergi ziyayı aranmaktadır.

Buna mukabil servet beyanında bulunmayanların bu hareketleri ile vergi ziyasına da yol açmış olmaları bir ağırlatıcı sebep olarak kanunda zikr edilmemiştir.

Bu paragrafa son vermeden önce bir kanun boşluğuna değinmek istiyoruz.

358. maddedeki suçun işlenmiş olması için 357. maddenin 1-6. bendlerinde yer alan hareketlerin vergi tarih zamanından önce tesbiti şart olduğuna göre, şüphesiz icrası da bu zamanın girmesinden önce olmalıdır. Bu durumda farz edelim ki mükellef geçmiş vergilendirme döneminde hileli vergi suçu işlemiş ve verginin noksan tahakkukuna sebebiyet vermiştir. Bundan sonra, vergi incelemesine yetkili olanların durumunu incelemeye başladıklarını görünce defterlerinin, hileli vergi suçunun meydana çıkmasını sağlayacak sahifelerini yok edip yerine başka sahifeler koyarsa veya mevcudiyeti sabit olan defter veya vesikaları ibraz etmez ise bu fiili 358. maddedeki suçu teşkil etmeyecektir çünkü gerek hileli hareket gerek onun tesbiti verginin tarihi zamanından sonra olmuştur.

90) Güran, Talip : a.g.m. (5815 ...) M.E.K. 3. seri, s: 128:

91) Erman, Sahir : (Hileli Vergi ...) a.g.m. M.E.K. 3. seri, s: 54-55:

Fakat fiil 357 ye giren suçu da teşkil etmemektedir zira ait olduğu vergilendirme dönemi içinde yapılmadığı cihetle o dönem vergisinin ziyanına sebebiyet vermemiş, esasen ziyaa uğratılmış bir verginin incelemede meydana çıkmasına engel olunmuştur. Hileli hareket aşikârdır fakat kanunun boşluğundan yararlanarak cezasız kalmaktadır⁹².

V — Manevi Unsur

“Hileli vergi suçu Maliyeyi kasden, menfaat saikiyle aldatmaktır.”

Hileli vergi suçu bir cürüm teşkil etmektedir ve bu bakımdan Ceza Kanununun “cürümlerde kasıt aranacağı” yolundaki 45. maddesi hükmü V.U.K. nun bu suçu için de caridir.

Yukarıda tarifini vermiş bulunduğumuz bahis konusu iğfalın kasdi olabilmesi için Neçmi Yücel’e göre üç şartın tahakkuku gerekmektedir. Bunlara göre:

1) Hileli vergi suçu işleyen mükellef Maliyeye yanlış bir fikir telkin ettiğini bilmelidir. İhmal veya dikkatsizlik neticesinde işlediği bir fiil, hile iddiasına mesnet teşkil etmez. Hileli fiil irade mahsulü olmalıdır. Bu fiiller taksirle işlenemez daha doğrusu taksirle işlendikleri takdirde, fiil manevi unsurun yokluğu sebebi ile suç teşkil edemeyecektir.

2) Mükellef işlediği hileli fiilin, Maliye tarafından şüphe ile karşılanmayacağına, kendisinin de yakalanmayacağına kâni olmalıdır. Hile hasdı ile harekette fiilin meydana çıkmamasına matuf gizliyen, saklıyan bir takım emniyet tedbirlerini de mükellef almaktadır.

3) Hileli bir fiilde mutlak bir menfaat kasdi (vergiyi kaçırmak kasdi) mevcuttur⁹³.

Dikkat edilecek bir husus vergi ziyanının 357 bakımından, hileli vergi suçu neticesinde aranacak bir cezalandırılabilme şartı olduğudur, yoksa hile kasdinin unsurlarıyla bir ilgisi yoktur.

Keza hileli vergi suçunun 357 ye göre cezalandırılabilme şartı olan vergi ziyanının tahakkuku için, gayet tabiidir ki mükellefin gelir elde etmiş olması gerekmektedir⁹⁴. Aksi takdirde gelir elde etmemiş bir mükellefin vergi ziyanına yol açması bahis konusu olmaz.

92) Güran, Talip : (5815 ...) a.g.m. M.E.K. 3. seri, s: 130-131:

93) Yücel, Necmi : a.g.e. s. 281.

94) Danıştay 4. D. E. 56/3122 - K. 57/4033, 14/12/1967. V.K.K.İ.İ.K: cilt III (madde 324, s: 29, No: 520).

Manevi unsurla ilgili olarak Talip Güran, şu meseleye dikkati çekmektedir: “Çok defa mükellefler üçüncü şahıslar hakkında yapılan vergi incelemesini yanlış yollara sevk etmek maksadıyla da bu fiilleri işliyebilirler. Meselâ, hakkında vergi incelemesi yapılan mükellef açıktan fatura kesmek suretiyle diğer bir mükellefe emtea satmış ve satışını deftere geçirmemiştir. Buna mukabil emteayı satın alan mükellefin kayıtları ve beyannamesi doğrudur; vergisini tam olarak zamanında ödemiştir. Fakat hakkında inceleme yapılan mükellefi kurtarmak maksadıyla ondan aldığı vesikayı gizlemiş ve bu muamelenin defterinde kayıtlı sahifelerini koparmıştır⁹⁵.”

Bu takdirde işlenen fiil hileli vergi suçu teşkil eder mi? Her ne kadar 357. maddede artık “mükellefin veya sorumlunun vergiyi kaçırmak kasdı”ndan, 5432 sayılı kanunun 324. maddesinde olduğu gibi bahsedilmekte ise de ve bu bakımdan meselâ muhasebeci de suçlu durumuna girebilmekte ise de hileli hareketlerin, üzerinde ika edildikleri defter veya vesikaların vergi kaçıran mükelleflerinkiler olması icap eder. Yoksa vergisini tam olarak eksiksiz bir şekilde ödiyen bir mükellefin, başkasının vergisini kaçırdığının ortaya çıkmaması için yapacağı bir hareket manevi unsurun yokluğu bakımından cezalandırılmıyacaktır kanaatindeyiz. Ve Talip Güran da, aynı görüşü verdiği örneğin sonunda savunmaktadır.

Esasen daha önce de belirtmiş olduğumuz üzere bu fiil 358. madde bakımından Vergi tarhi süresinden sonra, ve 357. madde bakımından da verginin tahakkuk ettirilmesinden sonra ika edilmişse cezalandırılmasına yukarıda belirtmiş olduğumuz kanun boşluğu yüzünden imkân olamayacaktır⁹⁶.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

HİLELİ VERGİ SUÇUYLA İLGİLİ BAZI MESELELER

I — Hileli Vergi Suçuna İştirak

Vergi suçlarında iştirak sadece kaçakçılık ve hileli vergi suçunda bahis konusudur. Kusur ve usulsüzlük için iştirak dolayısıyla ceza derpiş edilmemiştir. Zira Prof. Gıyasettin Akdeniz'e göre “bu son iki suçta kast

95) Güran, Talip : Hileli Vergi Suçları : Adalet Dergisi, 1955, sayı 3, s. 212.

96) Bakınız yukarıda sayfa 255-256.

yoktur. İştirakte, şerikin, evvelâ suçun manevi unsuru olan kasta iştiraki gerekir. Bu unsur aranmayan hallerde yani kusur ve usulsüzlükte iştirak bahis konusu değildir"⁹⁷.

213 sayılı V.U.K. da iştirakle ilgili olarak üç madde bulunmaktadır. Bunlardan 338. madde Ceza hükümlerine ait dördüncü kitabın "Genel Esaslar" başlığını taşıyan birinci kısmında yer almakta ve "İştirak" başlığı altında "asli maddi iştirak"i düzenlemektedir.

Diğer iki madde (346. ve 347. maddeler) "vergi cezaları" başlığını taşıyan ikinci kısmın "kaçakçılık"a ayrılmış birinci bölümünde yer almakta ve fakat hileli vergi suçuna da uygulanacağını madde hükümleri bilhassa belirtmiş bulunmaktadır. Oysa 213 sayılı kanundan önce aynı hususu düzenleyen maddeler (5432 sayılı kanunun 326, 327 ve 328. maddeleri) sadece kaçakçılıktan bahsetmekte, hileli vergi suçunu kapsamlarına almayıp Ceza Kanununun ilgili hükümlerinin tatbikine imkân vermekte idiler.

İşte bilhassa bu bakımdandır ki biz yazımızın başında belirtmiş olduğumuz üzere Prof. Erman'ın, hileli vergi suçunun hiç bir özellik arz etmeyip ceza hukukunun genel prensiplerine tamamiyle tabi oldukları fikrine iştirak etmemekteyiz^{97 bis}.

213 sayılı kanunun 346. maddesi "teşvik" başlığı altında "azmettirmeyi ve 347. maddesi de "yardım" matlabı altında fer'i iştiraki düzenlemektedir.

Ceza Kanununun 64. maddesine göre asli maddi şerikin, yani fiili iştirak edenin veya doğrudan doğruya beraber işliyenin maddi veya manevi bir menfaat dolayısıyla hareket etmiş olması aranmamıştır. Halbuki V.U.K. nin 338. maddesinde asli maddi şeriklerin ayrı ayrı maddi men-

97) Akdeniz, Gıyasettin : Türk Vergi Sistemi ve Tatbikatı; İstanbul, 1967, s. 125.

97bis) Bakınız yukarda sayfa 229.

Prof. Erman, (25). dip notunda atıfta bulunduğumuz 1967 yılındaki konferansında, değerli görüşlerini herhalde bir yanlışlık eseri olarak 1961'de çıkan 213 sayılı V.U.K. dan önceki kanuna dayandırmış ve yukarıda belirtmiş olduğumuz gibi bu kanundaki 326, 327 ve 328. maddeler sırf kaçakçılıktan bahsettiklerinden tadili nazarı itibare almayarak hileli vergi suçunun ceza hukuku genel prensiplerine tamamiyle tâbi olduğunu ifade etmiştir. Diğer taraftan Prof. Erman, "Sosyal ve Ticarî Ceza Tatbikatı" adlı ders kitabında da iştiraki 326 - 328. maddelerin düzenlediklerinden bahsetmekte ve meseleyi sırf "kaçakçılık" açısından tahlil etmektedir. (Erman, Sahir . a.g.e. s. 68-69).

faat gözetmeleri şartını vaz'etmiştir. Bu bakımdan bu hüküm, Ceza Kanununun 64. maddesinden ayrılmaktadır.

Maddi menfaatin niteliğine gelince, Prof. Erman iki makalesinde bu hususu şöyle belirtiyor:

“Şeriklerden her birine ait olacak olan bu menfaat bizatihi fiilden tahaddüs eden bir menfaat olmalı, yani, *her şerik kendisine ait bir verginin ziyana bu suretle sebebiyet vermemelidir*. Bu bakımdan meselâ başkasının defterlerinde muhasebe hileleri yapmak suretiyle onun kaçakçılık yapmasına amil olan kimse, bu yüzden normalin fevkinde bir ücret olsa bu menfaat kaçırılan vergiden hisse almak anlamına geleceğinden” kanaatımızca *ayrı ayrı* menfaat sayılmayacağından bu durumda hileli vergi suçuna asli maddi iştirak yoktur⁹⁸.

Prof. Bulutoğlu, “suçun doğmasına birinci derecede sebep olan eylemlerin kasit ile yapılması asli iştiraktır” demektedir⁹⁹. Kanaatımızca lüzumsuz bir tasrihtir çünkü esasen hileli vergi suçu taksirle işlenebilen suçlardan madut değildir. Bu sebepten taksirle hileli vergi suçuna iştirak diye bir şey mevzubahis olamaz.

Asli maddi iştirakin bir ağırlatıcı sebep teşkil etmesi ileri sürülmüştür¹⁰⁰. Kanaatımızca da müteaddit firmaların anlaşarak sahte faturalar tanzim ve ita etmek, defter kayıtlarını biri birine yudurmak gibi hareketlere tevessül etmeleri halinde hem vergi ziyanın daha büyük olabileceği, hem de bunların meydana çıkarılabilme imkânının da önemli şekilde azal-

98) Prof. Erman, 1956 ve 1959 da yayınladığı iki makalesinde, asli maddi şeriklerin bu sıfatla, her birinin kendi vergilerini ziyaa uğratmalarının “ayrı ayrı maddi menfaat gözetmek” olduğunu gayet haklı olarak belirtmişken; 1968 de bu isbetli görüşten vaz geçerek “bütün şeriklerin şahsen vergi mükellefi olmaları, yâni kendilerine ait bir vergiyi kaçırmaları şart değildir” demiştir. Biz bu görüş değişikliğinin sebebini anlayamadığımız gibi, katılamamaktayız da.

Erman, Sahir : Kaçakçılıkta yardım suçu ve muhasebecinin durumu. V.M. 1956, sayı 33, s. 23.

Erman, Sahir : V.U.K. da yer alan ceza hukuku prensipleri; M.E.K. s. 220. 5. seri.

Erman, Sahir : Türk Vergi Hukukunda yer alan ceza hukukuna ait prensipler, M.E.K. 15. seri s. 77.

99) Bulutoğlu, Kenan : a.g.e. s. 332.

100) Güren, Talip : (Hileli...) a.g.m. A.D. s. 212.

Erman, Sahir : (Hileli Vergi...) a.g.m. M.E.K. 3, seri, s. 57.

Tosun, Öztekin : a.g.e. s. 46.

tilmiş olacağı gerekçesi ile bu durumun bir ağırlatıcı sebep olarak mütalaa edilmesi ve kanuna bu yönde bir hüküm konulması yerinde olur.

2) Asli manevi İştirak

V.U.K. nun 346. maddesi “teşvik” matlabı altında asli manevi iştirak hali olan “azmettirme”yi düzenlemiştir.

Şayet şerik hileli vergi suçunu teşkil eden hareketlerden hiç birini yapmamakla beraber Ceza Kanununun 64. maddesinin 2. fıkrasında düzenlenmiş olan “azmettiren” durumunda bulunur ve kendi azmettirmesi sonunda vergi mükellefi hileli vergi suçunu irtikâp ederse 346. madde uyarınca kendisine, münhasıran hileli vergi suçunu ika etmiş gibi fiilin tam cezası verilir.

Asli maddi iştirakte olduğu gibi asli manevi iştirak için ayrı bir maddi menfaat şartı ileri sürülmemiş ise de azmettirenin cezalandırılması için suçun tamamlanmış olması aranmıştır. Prof. Erman bu durumda hileli vergi suçunun teşebbüs halinde kalması halinde azmettirenin cezalandırılmıyacağı kanaatindedir¹⁰¹.

Bu tefsir tarzı benimsenecek olursa asli failin 358. maddedeki suç işlemesi halinde, azmettiren cezasız kalacaktır; çünkü Prof. Erman, 358. maddeyi hileli vergi suçuna teşebbüs olarak mütalaa etmektedir. Yani bu görüşe göre azmettiren vergi ziyayı vuku bulmuşsa (357) fiilin tam cezası ile cezalandırılacak, vergi ziyayı vuku bulmamışsa (358) cezasız kalacaktır.

Biz bu görüşe katılmamaktayız. Şöyle ki, azmettiren, suç tamamlanmışsa cezalandırılır, bunda mutabıkız; ancak hileli vergi suçuna teşebbüs diye bir şey mevzubahis değildir. 358. madde hileli vergi suçunun basit şeklidir. Vergi ziyayı olmadan meydana çıkarılması durumudur. Fakat suç tamamlanmıştır. Tarh zamanından önce meydana çıkarılmışsa cezalandırılabilme şartı yerine gelmiştir. Asli fail gibi azmettiren de 360. maddede yazılı cezaya maruzdur.

Vergi ziyayı vuku bulmuşsa hileli vergi suçunun ağırlaşmış şekli söz konusudur. Suç tamamlanmış ve 357. maddenin aradığı vergi ziyayı tevhit etme şartı da yerine gelmiştir. Azmettiren de, asli faille birlikte 359 a göre cezalandırılır.

101) Erman, Sahir : (Türk Vergi ...) M.E.K. 15. seri, s. 78.

Bir an için 358. maddenin hileli vergi suçuna teşebbüs olduğunu kabul edelim. Bu takdirde bir mükellefi servet beyanında bulunmamiya azmettiren şahsın teşebbüs halinde cezalandırılmayacağı gerekçesiyle cezasız kalması gerekir. Oysa biz, servet beyanında bulunmamanın tamamlanmış bir fiil olduğunun açık olduğu kanaatındayız ve bu hareketin, neyin tamamlanmış şekli olduğunu görememekteyiz.

3) *Fer'i Maddi İştirak*

213 sayılı V.U.K. nun 347. maddesi "yardım" başlığı altında fer'i iştiraki düzenlemiştir.

Bu hüküm T.C.K. nın 65. maddesindeki fer'i iştirak müessesesinden bir kaç noktada ayrılmaktadır.

Bir kere Ceza Kanunu fer'i iştiraki maddi ve manevi olarak ikiye ayırdığı halde, 347. madde "fiili ile kolaylaştıranlar"dan bahsetmek sureti ile sadece maddi fer'i iştiraki düzenler görünmektedir.

Bu itibarla 346. maddede düzenlenen azmettirme dışında kalan diğer manevi iştirak halleri, yani teşvik, suç irtikâp kararını takviye, fiil işlendikten sonra müzaheret ve muavenette bulunacağımı vaad, suçun ne surette işleneceğine müteallik talimat vermek halleri V.U.K. da cezalandırılmamaktadır.

Fiilin işlenmesine yarayacak iş veya vasıtaları tedarik etmek ve suç işlenmeden evvel veya işlendiği sırada müzaheret ve muavenetle icrasını kolaylaştırmak suretiyle suçta iştirak "fiili ile kolaylaştırma" sayılacağı cihetle 347 nin maddi fer'i iştirak kapsamına girmektedir kanaatındayız ve bu bakımdan Prof. Erman'ın bu noktadaki görüşüne katılmamaktayız¹⁰².

Diğer bir fark ise : Ceza Kanununa göre fer'i şerikin cezalandırılması, bu suçtan bir menfaat elde edip etmemesine bağlı değilken V.U.K. nun 347. maddesi şerikin ayrı bir menfaat gözetmemesi şartını vaz'etmiştir. Burada kasdedilen ayrı menfaat, 338. madde hükmü göz önünde tutulursa "kendi vergisinden de kaçırır" bulunma imkânı olarak tefsir edilmeli ve 347. maddedeki yardım fiillerini meselâ muhasebecilerin fiilleri şeklinde, anlamak gerektiği kanaatındayız.

Nihayet fer'i şerikin de cezalandırılması için hileli vergi suçu teşkil eden fiilin işlenip tamamlanmış olması gerekmektedir. Ancak bu husus

102) Erman, Sahir : (Kaçakçılığa yardım ...) a.g.m. V.M. s. 23.

asli manevi iştirakte izah etmiş olduğumuz üzere gerek 357 ve gerekse 358. maddeler bakımından varit olduğundan, teşebbüs bu suç bakımından mevzubahis olmadığına göre bir özellik arzetmemektedir.

347. maddenin 2. fıkrası, 1. fıkrayı tekrar edip daha ağır bir ceza nisbeti koyar gibi gözükmemektedir. Ancak daha önce belirtmiş olduğumuz üzere: 357. maddenin 1-6. fıkraları fiilleri, 358 e göre vergi ziyana sebebiyet vermeden ortaya çıkarılırsa ve servet beyanında bulunmama ile 357/7. bendinde tarif olunan fiil hileli vergi suçunun basit şeklini teşkil etmekte ve 357. maddenin 1-6. bendleri bu suçun ağırlaşmış halini meydana getirmektedir. İşte 347. madde/2. fıkra kanaatımızca suçun bu ağırlaşmış şeklinin işlenmesine fer'i maddi şerik olarak iştirak edenlere uygulanacak olan bir hükümdür.

II — Hileli Vergi Suçunda İçtima

İncelemekte olduğumuz hileli vergi suçu seçimlik hareketli bir suçtur¹⁰³ bu bakımdan şayet fail muhtelif bendlere giren hareketlerden bir kaçını ika ederse, ihlâl ettiği bend adedince veya hiç değilse bir kaç suç işlemiş sayılabilmesi için suç işleme kasdına bakmak gerekir. Bu tek olduğu takdirde ortada tek bir suç, taaddüdü halinde ise birden fazla hileli vergi suçu mevcut olur.

V.U.K. nu fikri içtima konusunda özel bir hüküm sevk etmiştir (V. U.K. madde 335), buna göre bir fiil ile ziyaa uğratılan vergiler, nev'i bakımından yek diğerinden farklı iseler suçlar arasında içtima yoktur, fail kaç verginin ziyaa uğramasına sebebiyet vermişse o kadar vergi suçu işlemiş sayılır.

Ancak bu hüküm kaçakçılık ve kusur suçları için sevk edilmiş olup hileli vergi suçuna şamil değildir, bu bakımdan bu suç genel ceza hukuku prensiplerine tabidir.

Hileli vergi suçuna uygulanacak içtima kaideleri bakımından görüş birliği yoktur. Sahir Erman bu suçun seçimlik hareketli bir suç olduğunu ileri sürerken, Mazhar Duraman aksi görüşü ileri sürmekte ve fiil adedince suça hakiki içtima kaidelerini uygulamaya temayül etmektedir¹⁰⁴. Her ne kadar biz Prof. Erman'ın kanaatına iştirakle bu suçu seçimlik ha-

103) Erman, Sahir : (Hileli Vergi ...) a.g.m. M.E.K. 3. seri, s: 56:

104) Duraman, Mazhar : Vergi Suçları; T.İ.M. 1954, sayı 71, s. 1127.

reketli bir suç addetmekte isek de tatbikat aksi yöndedir ve içtihatlar ayrı ayrı fiilleri bağımsız suçlar olarak telakki etmektedirler¹⁰⁵.

III — Vergi Suçlarında Tekerrür

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 339. maddesinde tekerrür düzenlenmiştir. Bu madde hükmü sadece kaçakçılık, kusur veya usulsüzlük cezalarına tekerrürden bahsetmekte "Ceza Mahkemelerinde yargılanacak suçlar ve cezalar" için tekerrüre T.C.K. nun ilgili maddelerinin uygulanacağını belirtmiş olmaktadır.

Yine V.U.K. nun 340. maddesine göre vergi cezasını gerektiren fiillerden dolayı mahkumiyet, başka kanunlara göre verilecek cezalar bakımından tekerrüre esas olamayacağı gibi, başka kanunlar mucibince hükmedilen cezalar da, bilahare işlenecek vergi suçları bakımından tekerrüre mesnet teşkil etmezler¹⁰⁶.

Bu bakımdan bir mükellefin işleyeceği bir hileli vergi suçu, sonradan işleyeceği, meselâ bir kaçakçılık suçu bakımından tekerrüre mesnet teşkil edemeyeceği gibi keza aksi yönde de tekerrür söz konusu olamayacaktır.

IV — Suçlarda Birleşmeme

Vergi Usul Kanunu uyarınca Mali Kaza tarafından cezalandırılan vergi suçları ile adli kaza tarafından Ceza Kanununa göre cezalandırılan suçların cezaları içtima ve tekerrür bakımından birleştirilemez (V.U.K. madde 340/1. fıkra).

Bu sebepten fail hakkında vergi cezası kesilmesi halinde diğer kanunlara göre verilecek cezalardan, bu cezalar para cezası olsalar bile, tenzil ve mahsup olunamayacağı gibi bunun aksi de varit olamaz ve her iki ceza ayrı ayrı hüküm ve infaz olunur.

105) Danıştay 5. Daire : 11/10/1951, E. 1742/K. 2686, T. İç. Kül. 951, s. 1843.

Danıştay 5. Daire : 13/11/1951, E. 1784/K. 3084, T. İç. Kül. 951, s. 1843.

Danıştay 5. Daire : 15/5/1951, E. 404/K. 1782, T. İç. Kül. 951, s. 922.

Danıştay 5. Daire : 26/3/1952, E. 3726/K. 864, T. İç. Kül. 952, s. 965.

Danıştay 5. Daire : 25/6/1951, E. 2321/K. 712, T. İç. Kül. 952, s. 1773.

Danıştay 5. Daire : 27/10/1953, E. 1452/K. 2687, T. İç. Kül. 955, s. 718.

Danıştay 4. Daire : 16/2/1953, E. 3798/K. 397, T. İç. Kül. 954, s. 798.

106) Erman, Sahir : (Vergi Usul ...) a.g.m. M.E.K. 5. seri, s. 219:

Vergi Usul Kanununa göre vergi cezasıyla cezalandırılan fiiller, aynı zamanda T.C.K. na göre suç teşkil ettiği takdirde, vergi cezası kesilmesi, mezkûr kanun hükmüne tevfikân takibat yapılmasına mani olmaz (V. U.K. madde 340/2. fıkra).

Hileli vergi suçunun 357. ve 358. maddelerdeki şekillerine uygulanan 359 ve 360. maddelerde yazılı cezalar, kaçakçılık, kusur veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına mani değildir. (V.U.K. madde 367/4. fıkra).

Ceza mahkemesinden sadır olacak kararlar, Vergi Usul Kanununda mevcut kaçakçılık, kusur ve usulsüzlük hakkında takibatta bulunacak makam ve mercilerin muamele ve kararlarına müessir olmadığı gibi bu malî kaza organlarınınca ittihaz edilecek kararlar da ceza yargıcını bağlamaz (V.U.K. madde 367/5. fıkra).

SONUÇ

İncelemiş bulunduğumuz Ceza Mahkemelerince yargılanacak suçlar ve cezalardan olan "Hileli Vergi Suçu"nu düzenliyen kanun hükümleri ideal, hiç bir boşluğu olmıyan ve vergi kaçırmayı mutlak olarak önliyen bir müessese durumunda olmamakla beraber oldukça dengeli, teferruatlı bir durumdadır.

Bu suç hakkında görüşlerimizi bir kere daha kısaca özetlemek icap ederse, diyebiliriz ki kanaatımızca :

— Hileli vergi suçunu meydana getiren hareketlerden çift defter kullanmak mütemadi bir suç ve 357. maddenin diğer altı bendinde tarif edilen fiiller ile servet beyanında bulunmama, neticesi harekete bitişik birer suçtur.

— Failin kasdi cürmisinin vergiyi eksik veya hiç tahakkuk ettirmeye yönelmiş olmasına lüzum olmayıp, hareketleri kasden işlemiş olması yeterlidir.

— Hileli vergi suçu iki şekilde, iki cezalandırılabilme şartına sahiptir. 357. maddede cezalandırılabilme şartı "vergi ziyarı"; 358. maddede ise "verginin tarihi için kanunda belli edilen sürenin girmesinden önce meydana çıkarma"dır.

— Bu bakımdan 357 ve 358. maddeler iki ayrı suçtu tarif etmektedir. Yani, biri diğerinin teşebbüs hali olmayıp 358. madde ve 357/7 hileli vergi suçunun basit şekli, 357/L-6 ise aynı suçun ağırlaşmış şeklidir.

— Hileli vergi suçu taksirle işlenebilir suçlardan olmayıp ancak kasden ika olunabilir.

— Her ne kadar bu suçun faili münhasıran mükellef veya sorumlu şahıs değil ise de asli maddi iştirakte her şerikin ayrı maddi menfaat gözetmesi şarttır.

— V.U.K. nu azmettirmede suçun tamamlanmış olmasını aramıştır. Bu hüküm, teşebbüsü kabul etmiyen görüşümüzle bağdaşmaktadır. Çünkü bize göre 358. madde dahi tamamlanmış bir suçu ifade ettiğine göre bazı fiilleri ikaya azmettirmenin cezasız kalması önlenmiş olmaktadır. Aksi takdirde meselâ servet beyanında bulunmamaya azmettiren kişi cezasız kalır.

— Fer'i maddi iştiraki teşkil eden yardımda da fiilin işlenmesinin tamamlanmış olması aranmıştır. 347. maddenin 1. fıkrası hileli vergi suçuna yardımdan bahsetmiş; aynı maddenin 2. fıkrası aynı suçun 357/1-6'daki şekline yardımcı hüküm altına almıştır. Bu 347. madde hükmü bir kere daha hileli vergi suçuna teşebbüsün varit olmadığını göstermektedir. Çünkü aksi takdirde 347. maddenin 1. fıkrası sadece 357/7 ye, 2. fıkrası ise 357/1-6 ya uygulanabilirdi. Halbuki biz 358. madde ile 357/7 yi suçun basit şekli olarak tafsif etmekte, 347. maddenin 1. fıkrasının, bu fiillere yardımcı daha hafif bir ceza ile (1/4) cezalandırılmasına ve 2. fıkrası ile, aynı suçun ağırlaşmış şekline yardımcı daha ağır şekilde (1/2) cezalandırılmasına doğru bir gerekçe vermiş olduğumuz kanaatındayız.



LE DELIT DE FRAUDE FISCALE

Assistant Kismet H. ERKİNER
Faculté des Sciences Economiques

INTRODUCTION

Quelles que soient les formes d'administration, la politique économique et financière d'un Etat, il y aura toujours des actes de détournement d'impôt, même si le système économique et fiscal est favorable.

Les délits fiscaux existent dans la législation de tous les Etats et sont passibles de différentes peines.

Nous ne traiteront dans ce présent article qu'un seul de ces délits fiscaux, le "Délict de Fraude Fiscale" que est puni par les tribunaux pénaux.

Nous avons limité notre étude seulement aux éléments de ce délit et à certaines questions s'y rapportant et n'avons pas traité la peine appliquée, la procédure de poursuite et les institutions de repentir et de réforme(*) .

*) Dans le texte intégral de cet article rédigé en turc la Première Partie de l'étude porte le titre de:
"Détournement d'impôt en général", les sous-titres de cette partie sont ainsi:

I — La nature du rapport existant entre l'Etat et le contribuable, du point de vue de l'impôt.

II — La nature des réactions contre le paiement d'impôt.

a) Evasion non frauduleuse,

b) Evasion frauduleuse.

III — Les effets du détournement d'impôt sur l'économie du pays

a) Inconvénient financier

b) Inconvénient économique

c) Inconvénient social et politique

IV — Les causes et facteurs du détournement d'impôt."

Comme il ressort des titres-mêmes, dans cette première partie le détournement d'impôt a été traité en général et on peut trouver ces notions dans les traités et monographies écrits dans toutes les langues.

DELIT DE FRAUDE FISCALE

PREMIER CHAPITRE

L'ÉTAT DE LA LÉGISLATION

Section I :

La raison pour laquelle le délit de fraude fiscale est régit par le code pénal.

Dans la première forme de la Loi de Procédure Fiscale il n'y avait que des sanctions administratives.

Les actes d'inexactitude, d'omission et de fraude étaient prévenus par des majorations d'impôt dont les taux variaient, la compétence de décision était attribuée aux commissions particulières résolvant les différents fiscaux et au contentieux administratif.

La procédure appliquée était une procédure proche de l'administrative mais non pas la procédure pénale.

Dans la première forme de la Loi de Procédure Fiscale (L.P.F.) les sanctions purement administratives ont affaibli de façon considérable la perception d'impôt et il a été nécessaire d'avoir recours à des sanctions ayant un caractère tout à fait pénal. Et par suite de cette nécessité il a été inclus au L.P.F. le "Délict de Fraude Fiscale" qui d'après le Prof. Erman est un groupe de délits, mais d'après nous constitue un seul délit pouvant être commis de plusieurs façons différentes.

Certains auteurs prétendent que le délit de fraude fiscale ne présente aucune particularité et est soumis aux principes du droit pénal comme tous les autres délits. Nous ne participons pas à ce point de vue et tâcherons de donner nos motifs dans les paragraphes ayant trait à cette question.

C'est la raison pour laquelle nous avons jugé inutile de reproduire en français cette partie.

Le résumé en français de l'article commencera donc directement par la seconde partie qui porte sur le "Délict de fraude fiscale" dans la législation turque.

S e c t i o n I I :

Les modifications de la Loi de Procédure Fiscale et les impôts qu'il comprend :

Les lois fiscales précédant la L.P.F. aussi contenaient des clauses portant sur la fraude fiscale, comme par exemple l'article 76 de la "Loi d'impôt sur les bénéfiques industriels et commerciaux" (No : 2995, du 22.3.1934).

Les actes qui constituent le délit de fraude fiscale étaient poursuivis aussi par la "Loi d'impôt sur les chiffres d'affaires" (article 44, Loi No: 3843, du 28/5/1940).

La Loi No : 5432 qui constitue la première forme de la L.P.F. qui est actuellement en vigueur ne faisait aucune allusion au délit de fraude fiscale dans son quatrième livre contenant les clauses pénales. Les actes qui aujourd'hui constituent le délit en question formaient dans son 324 ème article le délit d'évasion fiscale et n'étaient pas régis par le code pénal.

Ce n'est que par la loi No: 5815 que la loi No 5432 a été modifiée en 1951 et les mêmes actes ont été soustraits des sanctions financières pour être poursuivis par des sanctions pénales.

Les dernières modifications aux articles de la L.P.F. ayant trait à notre sujet ont été apportés en 1961 par la Loi No : 213.

Avec cette loi l'article 357 définit les actes qui constituent le délit, l'article 358 la tentative et les articles 359 et 360 décrivent les peines appliquées au délit et à la tentative.

Pour l'article 357 la peine est de 3 mois à 1 année et pour l'article 358 de 1 mois à 3 mois. Et le juge peut accorder un sursis à ces peines.

S E C O N D C H A P I T R E**LES ÉLÉMENTS DU DÉLIT DE FRAUDE FISCALE****S e c t i o n I : L'auteur**

Dans le délit de fraude fiscale la responsabilité pénale est attribuée à celui qui commet l'acte, car il n'y a aucune clause certifiant que la

peine sera appliquée uniquement au contribuable ou au responsable de l'établissement, pour cette raison toute personne ayant accompli un acte constituant le délit en question est considérée comme l'auteur principal et ceux qui ont participé au délit en tant qu'auteur moral ou coauteur sont aussi sujets à poursuite (ces personnes peuvent être par exemple le contribuable, son directeur, son conseiller, son comptable ou bien son secrétaire).

Une autre question importante dans la détermination de l'auteur pour ce délit est la capacité d'imputabilité. Cela est question surtout pour les mineurs et les personnes morales.

Pour les mineurs, suivant l'article 332 de la L.P.F., la peine est attribuée aux parents, aux tuteurs ou aux curateurs de ceux-ci.

Quant à la responsabilité chez les personnes morales la peine est attribuée aux auteurs (personnes physiques) qui ont commis l'acte.

S e c t i o n II : La victime

La L.P.F. est appliquée aux impôts faisant partie du budget général et à ceux perçus par les administrations des départements et des municipalités.

En l'occurrence la victime de ce délit sera dans certains cas l'Etat et dans d'autres les administrations locales.

S'il faut spécifier ce n'est que l'Impôt foncier qui est perçu par l'administration départementale.

S e c t i o n III : Le Sujet

Nous pouvons définir le délit de fraude fiscale ainsi :

“On appelle délit de fraude fiscale l'acte qui consiste en une tentative de dissimulation de la dette d'impôt, dont la somme est déterminée ou déterminable, en ayant recours à des falsifications, à la fraude ou autres moyens fallacieux. Ou bien être volontairement cause du non recouvrement de l'impôt à l'aide de ces moyens .

Les actions figurant dans cette définition sont déterminées sous 7 alinéas dans l'article 357 de la L.P.F.

Nous devons faire remarquer que pour qu'il soit question de délit il faut qu'il y ait obligation de tenir les livres, de conserver les documents et obligation de déclaration au fisc. Il n'est question de cela que si la personne est contribuable.

Il n'est question de délit que si les actes sont commis sur les livres dont la tenue est obligatoire suivant les lois fiscales. Il est impossible de considérer comme un délit, les fraudes commises sur les livres dont par exemple la tenue est obligatoire d'après le code commercial.

Quant aux documents ils sont définis dans les différents articles de la L.P.F.

S e c t i o n IV : L'élément matériel

Il faut examiner l'élément matériel de ce délit en deux sous-sections: l'action et le résultat.

A — L'action

Les actions qui constituent le délit de fraude fiscale (article 357) sont pour certaines des dissimulations (alinéas 1, 6 et 7) des falsifications, des altérations, de la fraude (alinéas 2, 3, 4) et pour certaines autres des destructions partielles (alinéas 5 et 6).

Comme on le constate, pour commettre le délit de fraude fiscale il y a différentes sortes d'actions.

Et d'après nous la diversité des moyens n'a pas d'importance dans la réalisation de l'infraction, car ils aboutissent au même résultat.

C'est la raison pour laquelle nous employons le mot "délit" au singulier, car nous considérons que les actions ne constituent pas en elles-mêmes des infractions autonomes, mais qu'il n'y a qu'un seul délit de fraude fiscale réalisable par différents moyens.

Examinons maintenant les actions qui constituent ce délit:

1 — Tenir deux livres séparés :

D'après la définition qui est donnée au premier alinéa de l'article 357 de la loi 213 :

“La tenue de deux livres consiste à faire figurer les opérations qui devraient être dans les livres obligatoires, d’après cette loi, dans d’autres livres ou documents, de façon à diminuer l’assiette de l’impôt”.

Seulement, les opérations qui seront marquées dans les seconds livres devront être de ceux qui prendraient place dans les registres officiels, obligatoires. Et de surcroît ils devront être cause d’une diminution de l’assiette.

D’autre part il n’est pas obligatoirement nécessaire de tenir des livres officieux pour accomplir cet acte, on peut tout aussi bien marquer les opérations qu’on ne fait pas passer dans les registres officiels sur des documents séparés.

2 — Etablir de faux documents ou des documents dont le contenu est trompeur et utiliser ceux-ci sciemment.

On entend par documents dont le contenu est trompeur des documents non falsifiés matériellement mais dont les noms, lieux, dates etc... ont été initialement préparés de façon inexacte. On appelle cette sorte de falsification, falsification morale. Par contre de faux documents sont des documents qui ont été falsifiés matériellement.

Le code pénal recherche l’emploi de ces documents pour que l’infraction soit accomplie. Tandis que la L.P.F. considère le résultat obtenu par la seule préparation de tels documents.

Par contre pour l’utilisation, suivant la L.P.F., la personne qui se sert de ces documents doit être en dehors de celle qui les a établis et doit en outre savoir que les documents qu’elle utilise ont été sujets à falsification. Sinon il n’y aurait pas intention criminelle.

En outre pour que l’action constitue le délit de fraude fiscale il faut qu’une perte d’impôt s’en suive.

3 — Falsifier les documents, établir des documents et des copies ne concordants pas avec leurs originaux ou bien utiliser sciemment les documents falsifiés et les documents et copies différents de leurs originaux.

On peut séparer en quatre actions distinctes l’acte défini dans cet alinéa :

a) *Falsifier les documents :*

Il peut être question de falsification des documents si ceux-ci ont été préalablement établis de façon conforme à la réalité et ultérieurement falsifiés. Et pour que cette action soit poursuivie, l'utilisation par celui qui les a falsifiés n'est pas recherchée.

b) *Etablir des documents ou copies qui ne sont pas conformes à leurs originaux.*

L'exemple le plus typique qu'on puisse donner pour cette action est la non concordance des factures et de leurs copies. Cette action a été incluse à l'article par la loi 213.

c) *Utiliser sciemment les documents falsifiés.*

Cette action consiste en l'utilisation des documents qui ont été falsifiés par une tierce personne.

d) *Utiliser sciemment des documents et copies qui ont été établis différemment de leurs originaux.*

Pour cette action on ne peut répéter que ce qui a été dit plus haut.

4 — *Falsifier les écritures des livres dont la tenue est obligatoire d'après les lois fiscales ou bien établir des comptes à des noms fictifs, ou bien accomplir toute sorte de fraude de comptabilité.*

Il apparaît trois actions dans cet alinéa :

a) *Falsifier les écritures des livres.*

b) *Etablir des comptes à des noms fictifs.*

C'est-à-dire débiter ou créditer des personnes inexistantes.

c) *Accomplir toute sorte de fraude de comptabilité.*

L'important dans les fraudes de comptabilité n'est pas que celles-ci soient contraires aux méthodes mais qu'un abaissement de l'assiette s'en suive.

5 — *Détruire les pages des livres dont la tenue est obligatoire d'après les lois fiscales et en substituer d'autres ou bien n'en substituer aucune.*

On entend par la destruction des pages, une destruction matérielle de celles-ci.

Nous participons au point de vue suivant lequel, rendre complètement illisible les écritures se trouvant sur la page, ne constitue pas une destruction de celle-ci mais une falsification.

La substitution d'une nouvelle page à la place de celle qui a été détruite ne joue pas dans la réalisation de l'infraction. Si la destruction des pages s'étend à leur totalité, il n'est plus question de l'acte défini à l'alinéa 5 de l'article 357, mais cela constitue l'action décrite à l'alinéa 6 du même article; c'est-à-dire cela doit être considéré comme destruction du livre et poursuivi comme tel.

6 — *Détruire ou dissimuler les livres ou les documents dont la tenue et la conservation sont obligatoires d'après les lois fiscales.*

Il est à remarquer qu'un défaut de production ne suffit pas pour que les livres ou les documents soient considérés comme dissimulés, il faut que leur existence aussi soit prouvée. Car l'alinéa que nous examinons définit la dissimulation aussi :

“Bien que leur existence soit établie, le défaut de production des livres et des documents aux agents habilités à l'examen fiscal constitue une dissimulation”.

Dans l'établissement de l'existence des livres l'obligation pour le contribuable de tenir les livres ne constitue pas une présomption.

Le second point important dans le contexte de cet alinéa est qu'il ne peut être question de défaut de production que si la durée de conservation ne s'est pas prescrite et que si la personne qui demande la production est un agent habilité pour un examen fiscal.

La durée de conservation dont il est question est celle prescrite dans la L.P.F.

7 — *Dissimuler des revenus.*

L'alinéa 7 de l'article 357 décrit cette action sous la forme suivante :

“Pour une période d'imposition ne pas inscrire dans les livres obligatoires suivant cette loi et ne pas aussi faire figurer dans la déclaration, des recettes, bénéfices et rentes tels que des ventes dont le total dépasse 20.000 livres et des salaires, intérêts, commissions, bénéfices de participation, loyers dépassant 5.000 livres, constituent une dissimulation de revenus.

(Dans le cas de la non présentation de la déclaration on considère que les recettes, bénéfices et rentes n'ont pas été faits figurer dans la déclaration)".

De cette définition légale nous pouvons tirer les éléments nécessaires à l'existence de l'action qui consiste à dissimuler des revenus.

i — Il faut que certaines sortes de revenus existent.

Dans la définition légale comme les différentes sortes de revenus sont présentées en disant "tel que", il s'entend que cette énumération n'est pas restrictive.

ii — Les revenus dissimulés doivent atteindre une certaine importance.

Cet élément de l'action a été modifié à chaque changement de la Loi, et en dernier avec la Loi 213 a été fixé à 20.000 livres pour les ventes et à 5000 pour les autres revenus.

Il faut remarquer que dans cette action l'assiette ne joue pas un rôle dans la détermination de l'infraction.

iii — Les revenus dissimulés doivent porter sur la période d'imposition expirée.

Les sommes de dissimulation que nous avons déjà mentionnées doivent être réalisées dans une seule période d'imposition.

S'il y a dissimulation dans plusieurs périodes chacune doit être considérée séparément. La période d'imposition diffère pour chaque impôt, mais en général concorde avec l'année civile.

iv — Le revenu dissimulé ne doit être inscrit dans aucun des livres et ne doit pas non plus figurer dans la déclaration.

Le contribuable doit ne pas avoir fait figurer un revenu, dont l'importance atteint les sommes requises dans cet alinéa, ni dans aucun de ses livres ni dans sa déclaration annuelle. La loi 213 recherche la dissimulation tant dans les livres que dans la déclaration.

Il ressort de cela qu'une omission intentionnelle existant seulement dans les livres ou sur la déclaration n'est pas considérée comme suffisante à la réalisation de l'infraction.

B — Le résultat.

De l'examen de l'action il est à retenir que le seul fait de ne pas payer l'impôt n'est pas érigé en délit fiscal mais que les actes frauduleux tendant vers ce but sont pénalisés.

Le résultat des actions que nous avons examinées et qui constituent le délit de fraude fiscale peut être séparé en deux :

- 1 — Le délit de fraude fiscale causant une perte d'impôt.
- 2 — Le délit de fraude fiscale ne causant pas une perte d'impôt.

1 — *Délit de fraude fiscale causant une perte d'impôt.*

Les actions définies dans tous les alinéas de l'article 357 de la L.P.F. qu'une déclaration soit faite ou pas, si elles sont cause d'une non imposition ou d'une imposition insuffisante, sont punies plus sévèrement que le délit de fraude fiscale ne causant pas de perte d'impôt.

Pour que ces actions soient punies d'après l'article 357 il faut que deux résultats soient réalisés.

- a) Etre cause de la non imposition dans les délais prescrits.
- b) Etre cause d'une imposition insuffisante.

Du point de vue pénalité il n'y a aucune différence entre une non imposition et une imposition insuffisante.

Il faut qu'entre les actions accomplies et les résultats une causalité existe mais il n'est pas nécessaire que cela soit désiré par l'auteur. C'est-à-dire, qu'il n'est pas nécessaire que l'intention criminelle de l'auteur soit tendue vers la non imposition ou l'imposition insuffisante; il suffit que l'auteur ait commis les actes intentionnellement.

Que l'auteur le veuille ou non quand ces résultats seront réalisés, celui qui par ses actes aura causé ceux-ci sera considéré comme ayant commis le délit de fraude fiscale sous sa forme définie dans l'article 357.

Pour cela la non imposition dans les délais prescrits ou bien l'imposition insuffisante constituent une "*condition objective de la répression*".

Par contre, que l'auteur le veuille ou non si cette condition objective de la répression n'est pas réalisée l'action de celui-ci ne rentrera plus dans le contenu de l'article 357 et sera punissable suivant l'article 358.

2 — *Délit de fraude fiscale ne causant pas une perte d'impôt.*

La Loi de Procédure Fiscale dans son article 358 a appelé cette infraction "Tentative au délit de fraude fiscale" et un certain nombre d'auteurs sans examiner la question à fond ont accepté cette qualification de la loi et considèrent que la tentative au délit de fraude fiscale est possible.

Les actions qui sont qualifiées de tentative à l'article 358 de la L.P.F. sont celles décrites aux alinéas 1-6 de l'article 357 et l'acte de ne pas faire de déclaration de biens, au cas où ceux-ci sont découverts avant le commencement de la durée d'imposition définie suivant la loi.

Si ces actions sont découvertes avant le commencement de la durée d'imposition, elles sont pénalisées plus légèrement sans qu'on examine si elles ont été cause d'une perte d'impôt.

Dans cet article les points importants sont la découverte des actes et le fait que cela ait lieu avant le commencement de la durée d'imposition.

Pour la découverte, la procédure est décrite à l'article 367 de la même loi. D'après cette clause le délit et la tentative au délit devraient être découverts lors de l'examen accompli par les inspecteurs et experts des finances.

Comme on le remarquera le point le plus important est la *découverte de l'action par les agents habilités.*

Cela est une condition indépendante de la volonté de l'auteur et ce n'est qu'en cas de sa réalisation que l'action est sujette à une répression, et dans le cas contraire l'action ne constituera pas une infraction jusqu'à l'imposition.

Pour cela, *la découverte*, du point de vue de l'article 358 constitue *une condition objective de la répression.*

Nous avons dit plus haut que les auteurs n'ayant pas examiné la question à fond considèrent que la tentative au délit de fraude fiscale est possible, c'est-à-dire que l'article 358 est le cas de tentative de l'article 357.

Mais ce qui doit être remarqué c'est que pour les deux articles aussi les actes de commission ont été terminés, les résultats ont été réalisés mais pour chacun des articles il existe une condition objective de la répression différente.

Dans ce cas les éléments distinctifs des deux infractions ne sont pas les actes de commission, mais le moment où ces actions frauduleuses seront découvertes. Ce qui veut dire que les articles 357 et 358 constituent deux infractions distinctes dont les actes de commissions sont analogues mais dont les conditions objectives de la répression sont différentes. L'un n'est donc pas la tentative de l'autre.

Comme l'article 358 ne constitue pas la tentative de l'article 357, il ne peut être aussi question de la tentative à l'action définie par l'article 358, car l'acte frauduleux devrait être découvert non pas pendant sa commission mais après la réalisation de celle-ci.

Mais est-ce que ces deux articles sont complètement indépendants l'un de l'autre?

D'après nous la forme simple du délit de fraude fiscale est définie par l'article 358 qui pénalise uniquement les actes sans rechercher la perte d'impôt et l'article 357 considère la perte d'impôt survenue à la suite des mêmes actes comme une circonstance aggravante.

Seulement pour l'alinéa 7 de l'article 357, la perte d'impôt constitue un élément, c'est-à-dire à l'état simple du délit cette perte est recherchée. Par contre même si l'acte de ceux qui ne font pas de déclaration de biens cause une perte d'impôt, cela n'est pas mentionné dans la loi comme une circonstance aggravante.

S e c t i o n V : L'élément moral

Le délit de fraude fiscale consiste à tromper intentionnellement, dans un mobile intéressé, l'Administration fiscale.

Pour cette infraction, dans l'élément moral il y a trois conditions qui doivent se réaliser:

i — Le contribuable qui commet le délit de fraude fiscale doit agir sciemment. Un acte commis par omission ou par inattention ne peut être considéré comme une fraude.

ii — Le contribuable doit être persuadé que l'acte qu'il commet ne sera pas découvert par l'administration fiscale. C'est-à-dire qu'il aura pris des mesures de sécurité dans ce but.

iii — Dans un acte frauduleux une intention intéressée existera absolument (celui de soustraire l'impôt qui est dû).

TROISIEME CHAPITRE

CERTAINES QUESTIONS PORTANT SUR LE DÉLIT DE
FRAUDE FISCALE

Section I : Complicité au délit de fraude fiscale

Dans les délits fiscaux, il n'est question de complicité que pour la fraude et le délit de fraude fiscale. Aucune peine n'est attribuée à la complicité dans l'inexactitude et l'omission. Car dans ces deux dernières infractions l'intention n'existe pas.

Dans la loi 213 trois articles portent sur la complicité, l'article 338 régit sous le titre de "complicité" la "complicité matérielle principale", l'article 346 sous le titre de "provocation" la "détermination" et enfin l'article 347 sous celui "d'assistance" la "complicité complémentaire".

1 — Coauteur (complicité matérielle principale)

L'article 64 du Code Pénal Turc ne recherche pas si chacun des coauteurs a agi sous l'impulsion d'un intérêt matériel ou moral. Par contre l'article 338 de la L.P.F. pose la condition que chacun des coauteurs escompte séparément un intérêt matériel. Ainsi cette clause diffère du principe posé par l'article 64 du Code Pénal.

Quant à la nature de l'intérêt matériel: "Cela doit être un intérêt provenant directement de l'acte commis et chaque coauteur doit causer une perte de l'impôt dont lui-même est le contribuable.

2 — Déterminateur (Complicité morale principale)

La Loi de Procédure Fiscale à l'article 346 sous le titre de "provocation" régit la "détermination" qui constitue la complicité morale principale.

Si le complice bien qu'il n'accomplisse aucun des actes qui donnent lieu au délit de fraude fiscale se trouve dans l'état défini comme une détermination dans le second paragraphe de l'article 64 du Code Pénal Turc, et si le contribuable à la suite de sa détermination commet le délit de fraude fiscale, suivant l'article 346 de la L.P.F. on punit le déterminateur de la même peine que les auteurs mêmes.

L'article 346 ne recherche pas si le déterminateur a un intérêt distinct comme c'est le cas pour le coauteur. Mais pour que le déterminateur soit puni il faut que le résultat de l'infraction soit obtenu.

De cette affirmation il en découle que si l'infraction en question reste à l'état de tentative le déterminateur ne sera pas puni.

Il résulte de cette interprétation que si l'article 358 est considéré comme la tentative du délit, bien que les actes soient accomplis, le déterminateur ne sera pas puni.

Nous ne sommes pas d'accord avec ce point de vue; car, bien que nous soyons aussi d'avis que le déterminateur sera puni si l'infraction a été accomplie, il ne peut être question de tentative au délit de fraude fiscale. L'article 358 est la forme simple de ce délit. C'est le cas où il est découvert sans qu'une perte d'impôt en découle. Mais l'infraction est achevée. Si elle a été découverte avant la durée d'imposition la condition objective de la répression est accomplie. Le déterminateur est sujet à la peine inscrite à l'article 360 tout comme l'auteur principal.

Si une perte d'impôt est réalisée, il est question de l'état aggravé du délit. Le déterminateur sera puni avec l'auteur principal suivant l'article 359.

Envisageons pour un instant que l'article 358 constitue la tentative au délit de fraude fiscale. Dans ce cas la personne qui détermine un contribuable à ne pas faire de déclaration de biens devra ne pas être punie. Or nous considérons qu'il est évident que la non déclaration de biens est un acte achevé et nous ne voyons pas la tentative de quel acte elle peut constituer...

3 — *Complicité matérielle complémentaire.*

L'article 347 de la L.P.F., sous le titre d'assistance régit la complicité complémentaire.

Cette clause diffère de l'institution de complicité complémentaire de l'article 65 du Code Pénal dans différents points.

D'abord, bien que le Code Pénal sépare en matériel et moral la complicité complémentaire, l'article 347 de la L.P.F. ne faisant mention que de ceux qui "assistent avec leurs actes" ne semble régir que la complicité matérielle complémentaire"

Une autre différence provient du fait que, dans le Code Pénal il n'est pas requis que le complice complémentaire obtienne ou pas un intérêt de l'infraction, tandis que l'article 347 pose la condition que le complice complémentaire ne doit pas escompter un intérêt personnel distinct de celui du contribuable.

Section II : Cumul dans le délit de fraude fiscale

La loi de Procédure Fiscale contient une clause particulière pour le cas de "cumul idéal" mais cet article ne s'applique qu'aux infractions de fraude et d'omission et le délit de fraude fiscale est soumis aux principes généraux du droit pénal.

Section III : Récidive dans les délits fiscaux

A l'article 339 de la Loi 213 la récidive est régie, mais comme c'est le cas du cumul cet article ne s'applique pas au délit de fraude fiscale et celui-ci est soumis aux articles du code pénal.

D'après l'article 340 de la L.P.F. la condamnation par suite d'actes nécessitant des peines fiscales ne sert pas de base à la récidive pour des peines infligées suivant d'autres lois et réciproquement.

Section IV : La non fusion des délits

D'après l'article 340, paragraphe 1 de la Loi de Procédure Fiscale les délits fiscaux qui sont poursuivis par la juridiction fiscale et les infractions poursuivies par la juridiction civile suivant le Code Pénal ne peuvent fusionner ni du point de vue cumul ni du point de vue récidive.

Si des actes punis par des peines fiscales d'après la L.D.F. constituent aussi en même temps des délits du point de vue du code pénal, le fait que ces actes donnent lieu à des peines fiscales ne constitue pas un obstacle à ce qu'ils soient punis aussi suivant le Code Pénal.

CONCLUSION

Si nous résumons encore une fois nos vues au sujet de ce délit, nous pouvons dire que:

— Il n'est pas nécessaire que l'intention criminelle de l'auteur soit dirigée vers la non imposition ou vers l'imposition insuffisante, il suffit que les actes soient commis intentionnellement.

— Le délit de fraude fiscale sous ses deux formes nécessite deux conditions objectives de la répression. A l'article 357 celle-ci est la "perte d'impôt" et à l'article 358 "la découverte avant le commencement de la durée d'imposition définie dans la loi."

— Ainsi les articles 357 et 358 définissent deux infractions distinctes. C'est-à-dire l'une ne constitue pas la tentative de l'autre et l'article 358 et l'alinéa 7 de l'article 357 sont la forme simple du délit de fraude fiscale et les alinéas 1 à 6 de l'article 357 constituent la forme aggravée du même délit.

— Le délit de fraude fiscale ne peut être commis qu'intentionnellement.

— Dans la complicité matérielle principale il faut que chaque coauteur escompte un intérêt matériel distinct.

— Dans la détermination, la Loi de Procédure Fiscale requiert l'achèvement du délit. Cette clause concorde avec notre point de vue qui rejette la tentative à cette infraction.

— Dans l'assistance aussi l'infraction doit être achevée, ce qui renforce notre avis au sujet de la non existence de la tentative au délit de fraude fiscale.

AZ GELİŞMİŞ ÜLKELERDE SERMAYE OLUŞUMU ÜCRET HADDİ VE İKTİSADİ GELİŞME

Prof. Dr. Kenan BULUTOĞLU
İktisat Fakültesi

I — Emek Fazlası Olan Azgelişmiş Bir Ülkenin Özellikleri

Az gelişmiş ülkelerde ücret seviyesinin ve zaman içindeki değişiminin tahlili *azgelişmeyi* belirleyen kesinlikle tanımlanmış bir iktisadî yapıya dayandırılmalıdır. Azgelişmeyi açıkça tanımlamadan bu ülkelerde bağımlı emeğin karşılığı, yani ücretlerin seviyesinin ne olduğunu, zaman içinde nasıl değiştiğini incelemek imkânsızdır.

Tanımlama bakımından, azgelişmiş kavramı hiç de “azgelişmiş” değildir. Sokaktaki adamın anlayışıyla başlarsak, azgelişmiş ülkeler fakir ülkelerdir. Bu ülkelerin fakirlik derecesini bilmek isteyenler için rakamlı cevap, bu ülkelerde adam başına gelirin düşük seviyesidir. Eğer bu ülkelerin neden fakir olduğu sorusu ortaya atılırsa, o zaman cevap artık kısa olmaktan uzaktır. Az çok genel bir cevap, ülkelerin yetersiz tabii kaynaklar, düşük sermaye varlığı ve oluşumu, eğitilmiş insan gücü ve teşebbüsü yokluğu, kötü sağlık şartları, zayıf devlet idaresi, vb. gibi sebeplerle fakir kaldığı ve bütün bu yetersizliklerin de adam başına gelirin düşük olmasından ileri geldiği yolundadır. Böylece kısır çember kapanmış oluyor: fakirlik fakirliği doğurmaktadır.

Azgelişmenin bu daha çok tasvirî tanımı, az gelişme safhasında ücretlerin seviyesinin ve zaman içindeki gelişmesinin enikonu incelenebilmesi için hiç de yeterli değildir. Az gelişmenin en önemli özelliği olarak biz toplam emeğin düşük verimliliğini alacağız. Emeğin veriminin düşük olması, sanayi kesiminde birikmiş sermayenin az olmasından ve tarımda tabii kaynakların ve sermaye donatımının eksik olmasından ileri gelmektedir. Hemen hemen bütün azgelişmiş ülkelerde Sermaye ve tabii kaynakların düşük seviyesi, bütün işgücünün üretkenlikle üretim sürecine katılmasına imkân vermemektedir. Toplam işgücünün bir kısmı gizli veya

açık işsiz durumda kalmakta, yani toplam üretime herhangi bir katkı yapmamaktadır. Bu da toplam işgücünün ortalama veriminin verimli olarak çalışanların esasen düşük olan veriminden de daha düşük olması sonucuna götürmektedir.

Az gelişmiş ülkelerde işsizlik veya emek fazlası daha çok tarım kesiminde birikmektedir. Önemli miktarda işgücü tarımdan alınıp başka kesimlere aktarılsa (teknoloji ve sermaye varlığı aynı kaldıkça) toplam tarımsal üretimde bir azalma olmamaktadır.

Bununla beraber, tarımda böyle bir işgücü fazlasının olup olmadığı hususu tartışmalı bir konudur. 1950 yıllarının ilk yarısında bu ülkeler için İleri sürülen gelişme modellerinin büyük bir kısmı böyle bir emek fazlasının varlığı varsayımına dayandırılmıştır¹. Gerçekten de, bu büyüme modellerinden önce yapılmış olan araştırmalar bu ülkelerde tarımda önemli miktarlarda emek fazlası olduğunu ortaya koymuştur. Fakat daha sonra yapılmış araştırmalar böyle bir emek fazlasının varlığı konusunda ciddi şüpheler yaratmış, hiç değilse, bu fazlanın öneminin epeyce küçümsenmesine sebep olmuştur².

Görüşlerdeki çatışmanın büyük bir kısmı "gizli işsizlik" kavramının tanımlanmasından çıkmıştır. Eğer sadece marjinal verimi sıfır olan emek "gizli işsiz" sayılırsa, şüphesiz tarımdaki insan gücünün sadece küçük bir kısmı fazla sayılabilir. Az gelişmiş ülkelerin çoğunda çalışmanın en yüksek olduğu mevsimlerde, toplam işgücünün sadece küçük bir kısmı İü-zumsuz sayılabilir. Fakat üretime yaptığı yıllık katkı aldığı yıllık ücretle-

1) Bu konuda öncülük eden inceleme şudur: A. Lewis, *Development With Unlimited Supplies of Labour*, **The Manchester School**, May, 1954. Keza: R. Nurkse, **Problems of Capital Formation in Underdeveloped Areas** New York / Oxford University Press, 1953; Rosenstein-Rodan, *Problems of Industrialization of Eastern and South-Eastern Europe*, **Economic Journal**, June - September, 1943. Aynı varsayımına dayanan daha yeni bir inceleme: John C. H. Fei ve Gustav Ranis, **Development of the Labor - Surplus Economy**, Homewood, Illinois: R. C. Irwin, 1964.

2) Bu tartışmanın özeti için bakınız: Charles H. C. Kao, Kurt R. Anshel ve Carl K. Eicher, *Disguised Unemployment in Agriculture: A survey*, **Agriculture in Economic Development**, içinde, Carl Eicher ve Lawrence Witt (ed.), New York: McGraw - Hill, 1964, ss. 129-44. Keza şu makalelere de bakınız: Morton Faglin, *Surplus Agricultural Labor and Development: Facts and Theories*, *American Economic Review*, c. 55, No. 4, ss. 815-33; Dale W. Zoorgenson, *Underemployment in Dual Economies: Testing Alternative Theories*, **Economic Development in Subsistence and Peasant Agriculture**, içinde, Clifton Wharton (ed.), 1966. Bu sonuncu makaleyi şu kaynaktan zikrediyoruz: *Development Digest*, AID, Washington, c. 4, no. 2, ss. 83-91.

rin altında kalan işgücü (marjinal-altı verimliliği olan işgücü) çok yüksek olabilir.

Türkiyenin ilk Beş Yıllık Kalkınma Plânında toplam işsizlik oranı, 1962 yılı için, % 7,85 olarak tahmin edilmişti. Aynı belge köylerdeki işsizliği toplam tarım işgücünün en yüksek çalışma mevsiminde % 85 olarak tahmin etmişti. İkinci Plân'da toplam işsizlik toplam işgücünün % 9,2'si ve tarımdaki işsizlik de en yüksek çalışma mevsiminde % 9,9 olarak tahmin edilmiştir³ Bu tahminler doğruysa, diyebiliriz ki Türkiye'de toplam işsizlik (yani marjinal verimi sıfır olan fazla emek) toplam işgücünün yüksek bir oranına ulaşmaktadır, ve daha önemlisi, bu oran artan bir eğilim göstermektedir. Öyleyse, Türkiye Ekonomisi "emek fazlası olan ekonomi" modeline uymaktadır.

Bununla beraber, tarımdaki insangücü fazlası çiftçi işletmeleri arasında eşit oranlarla dağılmış değildir. 1963 tarım sayımına dayanan yakın tarihlerde yapılmış bir araştırma çiftliklerin büyüklüklerine göre insangücü verimi hakkındaki aşağıdaki sonuçları vermiştir.

TABLO 1

İşletme büyüklüğü (1)	Hektar başına verim (2)	Toprağın verimi (3)	Hektar başına emek (4)	Emek birimine düşen ürün (Hayvan ve toprak ürünü) (5)
Topraksız	—	—	—	0,58
1— 5	4,49	2,05	6,08	0,46
6— 12	2,07	1,48	3,57	0,51
11— 20	1,49	1,41	2,37	0,64
21— 30	1,38	1,28	1,28	1,02
31— 40	1,20	1,14	1,14	1,03
41— 50	1,07	1,13	0,93	1,17
51— 100	0,87	0,96	0,86	1,11
101— 200	0,68	0,75	0,56	1,33
201— 500	0,57	0,69	0,44	1,43
501— 999	0,61	0,84	0,51	1,43
1000—2500	0,52	0,73	0,44	1,43
2501—4999	1,08	0,78	0,89	1,43
5000 and +	0,75	1,06	0,55	1,42
State farms	2,84	3,13	1,56	1,43

Türkiye ortalaması : 1,00

Kaynak : Y. Ö. Hamurdan, Türkiye'de Tarım Sektöründe İşletme Büyüklüğü ile Verimlilik Arasındaki Bağntı, (Devlet Plânlama Teşkiâtı) Ocak 1966, p. 11.

3) Devlet Plânlama Teşkilâtı, Birinci Beş Yıllık Plân, s. 445; Kalkınma Plânı, İkinci Beş Yıl, Bölüm VI, 3, Tablo 64, 66.

Bu tablo, işletme büyüklüğü arttıķa birim toprağa uygulanan emeğin azaldığını göstermektedir (sütün 4). Aynı zamanda, hektar başına ürün, işletme büyüklüğü azaldıkķa artmaktadır (sütün 4). Fakat, emek biriminin yarattığı ürün kkk topraklarda düşük büyük topraklarda yüksektir (sütün 5). Öyleyse, tarım işletmesinin cesameti ne kadar kkkse, hektar başına dşn insan-gücü o kadar yoğun olmakta, fakat emeğin ortalama verimi o kadar azalmaktadır. Dolayısıyla, iddia edebiliriz ki, insan-gücünün düşük verimli olması, hatta sıfır verimde olması, marjinalin altında verim sağlayan emeğin topraktan uzaklaşması için yeterli bir etken olamamaktadır. Bu durum artık emeğin (veya daha geniş olarak marjinal altı emeğin) fırsat maliyetinin kkk işletmelerde düşük ve hatta sıfır olmasından ileri gelmektedir. Bundan çıkardığımız sonuç şudur: artık (ve marjinal-altı) emek daha çok kkk işletmelerde toplanmıřtır⁴.

Aynı sonucu tamamiyle başka bir yoldan yaptığımız bir araştırma da doğrulamaktadır. Türkiye'de uzun yıllar, otuz yıl kadar, *Yol vergisi* uygulanmıştır. Bu vergi iki yoldan ödenebilir: ya aynen, yani il yollarında altın gün çalışmakla veya para olarak adi işçinin altı günlük ücret tutarını ödemekle. Vergiyi para olarak ödemek yerine yol inşaatinde çalışmakla ödemeyi tercih edenlerin oranı, emeğin veriminin en düşük ücret seviyesinden daha aşağı olma derecesi hakkında iyi bir gösterge olarak (hiç değilse yılın yol inşaatına elverişli mevsimlerinde altı günlük bir zaman için) kabul edilebilir.

Tablo 2, iki il grubunda çalışmayı tercih edenlerin para ödemeyi tercih edenlere oranlarını göstermektedir. Birinci grupta köylerde yaşayan nüfus başına büyük çiftlikler toplanmasının en yüksek olduğu iller, ikinci grupta da en düşük iller yer almıştır. Birinci grupta çalışmayı tercih edenlerin ödemeyi tercih edenlere oranı çok daha düşüktür. Bu da göstermektedir ki, verimi en düşük ücret seviyesinden daha aşağı olan emek daha çok kkk iftlikli illerde, yani toprağın daha çok paralaşmış olduğu illerde toplanmıřtır⁵.

4) M. Parglin Hindistan'da tarımda marjinalden düşük verimli insan-gücünün varlığını aynı sebebe bağlıyor. Bu İktisatıya göre, emeğin marjinal verimi Hindistanda tarımda hiç bir zaman sıfıra düşmemektedir. Bunun bir sebebi de kkk işletmelerde insan-gücü adeta aynı bir sermaye gibidir ve daha fazla emek için gerekli sermayeyi kendisi yaratmaktadır.

5) demeyi tercih edenlerin oranını etkileyen iki önemli sebep daha vardır. 1 — Belli bir ilde şehirli nfsun oranı, 2 — Her ilde toprağın nisbi tabii verimliliği. Oldukķa geniş sayıda iller grubunu ele aldđımız için ve bunlarda şehireşme oranı tümüyle birbirine yaklaşık olacağından, birinci

TABLO 2

Büyük İşletmeli İller			Küçük İşletmeli İller				
	(1)	(2)	(3)		(1)	(2)	(3)
1. Urfa	(444)	15	0,12	1. Tunceli	(5)	0,42	1,59
2. Diyarbakır	(387)	13	0,24	2. Erzincan	(7)	0,37	1,19
3. Adana	(438)	10	0,30	3. Kırşehir	(4)	0,28	0,90
4. Eskişehir	(163)	8	0,35	4. Gümüşhane	(6)	0,27	0,33
5. Tekirdağ	(133)	7	0,20	5. Niğde	(7)	5,27	1,11
6. Gaziantep	(117)	4	0,07	6. Afyon	(7)	0,20	0,30
7. İçel	(97)	3	0,80	7. Çorum	(7)	0,19	1,88
8. Konya	(180)	2	0,59	8. Bingöl	(1)	0,08	1,17
9. Antalya	(72)	2	0,36	9. Tokat	(2)	0,06	0,41
10. Aydın	(71)	2	0,16	10. Yozgat	(2)	0,06	2,69
Türkiye Ortalaması :			0,42				

Sütunların başlıkları :

- (1) 1.000 dönümü aşan işletmelerin sayısı
- (2) Köyde yaşayan 10.000 nüfus başına düşen büyük çiftlik sayısı
- (3) Çalışmayı tercih edenlerin ödemeyi tercih edenlere oranı (1935 yılında).

Kaynaklar : İstatistik Genel Müdürlüğü : **İl Özel İdareleri İstatistikleri; Devlet İstatistik Bülteni**, 1961, No. 91, s. 139. Köy nüfusu 1960 sayımından.

Az gelişmiş ülkelerde, emek fazlasının sadece tarımda toplanmamış oluşu, önemli fakat çok ihmal edilen bir gerçektir. Hizmetler kesimindeki insan gücünün önemli bir kısmının (özellikle küçük ticaret ve hükümet hizmetlerinde) marjinal verimi sıfırdır, yani bu hizmetler çok daha az insangücü ile, nitelik ve nicelik bakımından aynı seviyede, görülebilir. Siyasi baskı altında, az gelişmiş ülkelerde hükümet çoğu kere örgütünün genişletmek, çalışanların sayısını, hizmetlerin nitelik ve niceliğinde herhangi bir artma olmaksızın çoğaltmak eğilimindedir. İnsangücünün bu kısmı için ücretler sadece bir gelir aktarması niteliğinde kalmaktadır.

noktanın bu sonuçları etkileyeceğini sanmıyoruz. İkinci sebep, yani toprakların tabii verimliliğinin küçük işletmeleri daha fazla olan illerde daha düşük olması, ve bundan doğan adım başına verim düşüklüğü, yol vergisinin para yerine çalışma ile ödenmesinde etkili olmuştur. Ancak, küçük işletmeli illerde toprağın sistemli olarak büyük işletmeli illerden daha az verimli olması için açık ve belirgin bir sebep de yoktur. İkinci nokta için de daha az kesin bir şekilde, aynı şeyler söylenebilir. Keza bu hesaplamada illerde büyük ve küçük çiftliklerin toplanma derecesinin 1935'den 1959'a önemli bir şekilde değişmediğini kabul ediyoruz.

Perakende ticarete de gizli işsizlik önemli boyutlara ulaşmaktadır. Nüfus patlamasının baskısı köylerdeki nüfusun önemli bir akım halinde şehirlere, çalışacakları işler açılmaksızın, akmasına sebep olmaktadır. Dolayısıyla, göç eden köylülerin pek çoğu şehirlerde mevsimlik işlere girmekte, bir kısmı da esasen yükünü almış olan ufak ticaret kesiminde birikmektedir. Bu itibarla, küçük ticaret kesiminden önemli miktarlarda işgücünün, bu kesimlerde yaratılan hizmetlerin miktar ve niteliğinde herhangi bir azalma olmaksızın çekilebileceğini söylemek yanlış değildir⁶.

Safha safha alırsak, az gelişmiş ekonomilerde emek fazlası önce tarımda ortaya çıkmaktadır. Nüfus artışı, "insangücü/tabii kaynaklar" oranında bir artışa sebep olmaktadır. Sonra, köylü nüfusun bir kısmı tarımın dışına, şehirleşmiş bölgelere itilmektedir. Eğer sanayi kesiminde, yani ikinci kesimde yeterli bir gelişme yoksa, nüfus akımı gelip üçüncü kesime, özellikle ticaret kesimine, ve paralel bir siyasi baskı da varsa, devlet hizmetleri kesimine yerleşmektedir. Böylece, bir yandan aynı ticaret hacmi gittikçe daha fazla sayıda bağımsız satıcı tarafından paylaşılmakta, bir yandan da aynı hükümet hizmetleri gittikçe daha fazla sayıda memur tarafından yapılmaktadır. Hatta, eğer paralel bir siyasi baskı varsa, ve hükümetin snayi kesiminde işlettiği teşebbüsler çoksa, tarımdaki nüfus fazlasının ücretten daha düşük bir verimle hatta sıfır verimle sanayi kesimine yerleştirilmesi de seyrek değildir. Bir yan tesir olarak, devlet idaresine yerleşen fazla nüfusun önce en az geçimi karşılayacak ücreti alamamak gerekçesiyle, sonra müeyyidesizlikten hizmetleri, bir çeşit harç gibi ödeterek arzetmeleri, yani rüşveti genelleştirmeleri de olağan bir eyilimdir.

Yukarıdaki tahlillerin ışığında, genellikle az gelişmiş bir ülkede (özellikle Türkiye'de) aşağıdaki özelliklerin bulunduğunu kabul edeceğiz.

1 — Toplam insan gücünün büyük bir kısmı tarımda faaliyet göstermektedir; genellikle bunların oranı % 60'dan % 90'a değişmektedir.

2 — Tarımda geçim üretiminin yeri büyüktür; pazarlanan ürünler (para getiren ürünler) toplam üretimde düşük bir pay tutmaktadır.

3 — Tabii kaynaklar üzerinde nüfusun baskısı yüksektir; dolayısıyla tarımda çalışan insangücünün bir kısmı gelirinin altında veya sıfır verimliliktedir.

6) Yukarıda gizli ve açık işsizliği nisbi önemi hakkında vermiş olduğumuz rakamlar üçüncü kesimde bu bahsini ettiğimiz "gizli işsizler" içine almamaktadır.

4 — Tarımdaki fazla insangücü küçük işletmelerde ve ortakçılarda daha fazladır.

5 — Üçüncü kesimde, hükümet hizmetlerine ve küçük ticarete, önemli ve artan bir gizli işsiz kütle vardır.

Bundan sonraki tahlillerde, durgun bir ekonomide çeşitli kesimlerde ücret seviyesini belirleyen etkenleri araştıracağız. Durgun bir ekonomi ile, ekonomide gelişme olmamasını veya başlıca üç kesimin (tarım, imalât, hizmetler) nüfus hızına eşit bir hızla gelişmesini ve bu kesimlerde iktisadî etkenler arasındaki oranlarda herhangi bir değişme olmamasını kastediyoruz. Bundan sonra, iktisadî büyümenin başlamasını ve sürdürülmesini, yani sanayi kesiminin bu kesimdeki insangücünü toplam faal nüfus içindeki payını arttıracak şekilde diğer kesimlerden daha hızlı gelişmesini inceleyeceğiz. Bu çerçevede, ücretlerin belirlenmesini ve sanayileşme süresince etkisini tahlil edeceğiz.

II — Durgun Bir Azgelişmiş Ülkede Ücretler ve Sermaye Oluşumu

İlk olarak durgun bir azgelişmiş ülkede ücretlerin seviyesini ve sermaye oluşumunu ele alacağız. Burada durgun sıfatı insangücünün ekonominin her üç kesiminde de nüfus artış hızına eşit kaldığını belirtmek için kullanılmıştır. Böyle bir durumda, insangücünün üç kesimdeki (tarım, imalât, hizmetler) karşılıklı payları zamanla değişmemektedir. Ayrıca, sermaye/insangücü oranları da bu kesimlerde aynı kalmaktadır, yani her kesimde sermaye varlığı toplam nüfus ile aynı oranda artmaktadır. Bu sebeple, adam başına gelirden artışa sebep olabilecek tek etken sadece teknolojik ilerleme ve onun emeğin verimliliğinde sağlayacağı artıştır.

Durgunluk içinde değişme (veya kesimlerin toplamla payları değişmeden genişlemesi) ekonomide uzun zaman kendi kendini sürdürmez. Büyüme modellerinde asıl kural nisbî olmayan değişmelerdir. Biz bu istisnaî durumu yani nisbî genişlemeleri de durgun ekonomi içinde inceliyoruz. Çünkü üretim etkenlerinin fiyatlarının (bu arada ücretlerin) belirlenmesi hakkında vardığımız sonuçlar durgun bir değişme modeli için de, teknolojik ilerleme kesimlerarası fark göstermedikçe, geçerlidir.

Emek fazlası olan bir ekonomide, tarımdaki toplam insangücünün geniş bir kısmı toplam üretime herhangi bir katkı yapmadığı halde, bütün çalışanlar emekleri için az çok *geleneksel bir enaz ücret* elde ederler. Tarımda geniş bir emek fazlası olduğundan, geçerli olan ücret seviyesi aşağıya doğru bir en düşük seviyeye itilecektir. Ücret seviyesi emeğin tarım-

daki marjinal verimliliğine eşit olmayacaktır, çünkü bu verimlilik sıfıra yakın, bazan da eşittir. Fakat emek fazlasının baskısı altında, tarımdaki ücretler fizyolojik geçim asgarisine çok yakın olacaktır.

Burada az gelişmiş ülkelerde emek arzının önemli bir başka özelliğini belirtmek gereklidir. Köylü ailelerinde, özellikle küçük işletme sahibi ailelerde, marjinal verimi ücret seviyesinin altında da olsa, ilâve emek üretim faaliyetine sokulur. Bunun sebebi az gelişmiş ülkelerde bu ilâve emeğin alternatif maliyetinin sıfır olması (yani çalıştırılıp gelir sağlayacağı başka bir imkânın bulunmaması) veya ona yakın (toprakta çalışmakla sağladığı üründen çok daha düşük) olmasıdır. Keza bir tarım ailesinin fertleri, toplam gelirlerini en yüksek seviyeye çıkarmağa (veya adım başına ortalama verimi — marjinali değil — en yüksek seviyeye çıkarmaya) çalıştıklarından, verimi ücretlerden düşük olan emeğin işte tutulduğunu görmek mümkündür.

Genellikle tarımda ortalama ücret seviyesinin tarımda faaliyet gösteren (verim sağlayarak veya sağlamaksızın) toplam işgücünün ortalama verimine eşit olduğunu söylemek yanlış olmaz. Bu sebeple, tarımdaki insangücündeki fazlada yapılacak her azaltma ücretler seviyesini etkilemez, sadece toprak sahiplerinin payına düşen toplam *artık-ürünü* arttırır.

Burada önemli bir noktayı aydınlatmakta fayda vardır. Geleneksel minimum ücretin altında bir verimliliği olan fazla emeğin büyük çiftlik sahipleri tarafından işe alınmasına pek ihtimal yoktur. Bir çiftlik sahibi üretime en aşağı aldığı ücret kadar katkıda bulunmayan bir işçiyi işe almayacaktır. Fakat kendi küçük toprakları üzerinde çalışan köylü aileleri, hazır bütün insangücünü verimli bir şekilde işe koyacak kadar geniş toprağa sahip olmayabilir. Bu küçük işletmelerdeki toplam işgücünün bir kısmı fazla olarak atıl kalacaktır. Hatırlatalım ki yukarıda da, istatistiklere dayanarak, emek fazlasının daha çok küçük işletmelerde toplanmış olduğuna işaret etmiştiş.

Küçük işletmelerdeki ve ortakçı ailelerdeki insangücünün bir kısmının en yüksek çalışma mevsiminde bile ancak kısmen çalışması, tarımdaki toplam insangücünün bir kısmının bütün yıl boş kaldığı anlamına gelir. Bu insangücü fazlası da verimli insangücü gibi aynı ortalama geliri yani geleneksel en düşük ücreti alır. Eğer bu işsiz insangücü tarım kesiminden çıkarılırsa, tarımsal üretim (tanımlama gereğince) azalmaz; ve toplam ürün, üretken olmayan insangücüne ödeme yapmaktan kurtulan toprak sahipleri ve kendi nüfus fazlalarından kurtulmuş olan ortakçılar arasında paylaşılır.

Görülüyor ki, tarımdan nüfus fazlasının veya bunun bir kısmının çıkarılması, tarımdaki toplam artık-ürünü artırmaktadır. Şunu da belirtelimki, her hangi bir zamanda tarımdaki ürün fazlası (artık-ürün) tarım işçileri toplam ücret fonunun (minimum ücretler çapı tarımdaki insangücü) toplam tarımsal üretimden çıkarılmasıyla bulunur.

Sıradan işçinin sanayideki ücreti tarımda yürürlükte olan minimum geleneksel ücrete yakındır veya ondan hafifçe daha yüksektir. Arz cephesinde, tarımda insangücü fazlasının varlığı sanayi ücretleri üzerinde aşağıya doğru baskı yapacaktır. Bununla beraber, şehir ücretlerinin tarımsal ücretlerden daha yüksek olması muhtemeldir; çünkü, tarım işçisinin sanayiye geçmesinin ilâve maliyetleri vardır ve ayrıca bu işçi alışık olduğu çevreyi değiştirmek için teşvik edici bir gelir fazlası bekleyebilir. Bununla beraber, sanayiye işçi girişi serbest tutuldukça bu farkın pek yüksek olması beklenemez.

Sanayi kesiminde, yalnızca piyasa güçleri serbestçe hareket ettiği zaman, ücretler uzun vadede tarımdaki minimum ücret seviyesine yaklaşır dedik. Sanayi kesimindeki firmalar, bu ücret seviyesi verilirken, emeğin marjinal verimi tarımdaki marjinal ücret seviyesine gelinceye kadar işçi tutmaya devam ederler, ve bu noktaya ulaşıncaya dururlar. Dolayısıyla, tarımdaki gibi bir işçi fazlasından sanayi kesiminde bahsedilemez.

Vasıflı insangücünün ücreti şüphesiz daha yüksektir, fakat vasıflı vasıfsız işçi arasındaki ücret farkı esas itibariyle vasıflı işçinin eğitimi bedelini aşmaz. Başka bir deyişle, vasıfsız işçinin vasıflıya çevrilme maliyeti, (eğitimin herkese açık ise) çeşitli kesimlerde çeşitli işler için ödenen farklı ücretleri izah eden tek etkidir.

Sanayi kesimindeki müteşebbisler sadece kesimlerarası minimum ücreti öderler; bu bakımdan emeğin marjinal veriminin kesimlerarası ücrete eşit olmadan önceki birimlerinin verimi ne kadar yüksek olursa olsun durum değişmemektedir. Eğer emeğin daha önceki birimlerinin verimi yüksek ise fakat belli bir emek girdisinden sonra marjinal verim sür'atle düşüyorsa, teşebbüs sahibinin elde edeceği artık değer çok yüksek olacaktır. Böyle bir durumda, ücret haddinde belli bir azalma sanayideki işçilerin sayısının pek arttırmaz; başka bir deyişle, ücret azalmasının istihdam (çalıştırma) etkisi pek zayıf olur. Buna karşılık, ücretteki herhangi bir azalma, aynı durumda, esas itibariyle müteşebbisin eline geçen artık değeri arttırır; yani artık değer etkisi kuvvetli olur.

Genel olarak, emeğin marjinal veriminin yürürlükteki ücret haddine eşit olduğu noktadan itibaren alınacak işçilerin marjinal verimi hızla düşü-

yor ve sıfıra eşit oluyorsa, ücretlerde bir azaltma yaparak çalışma hacmini arttırmak pek mümkün olmaz. Başka bir deyişle, eğer emeğin marjinal verimini, önce yavaş yavaş azalsa bile, kapasiteye ulaşıldıktan sonra hızla azalıyor (ki bu hal çağdaş teknolojiye girgin sanayide kuvvetle muhtemeldir) emek talebinin ücretteki değişmeler karşısındaki elâstikliği pek zayıf olur. Bu özellik son derece önemlidir; Çünkü emeğin kullanılma elâstikliğinin zayıf olduğu sanayide, ücretlerdeki değişmeler çalıştırma seviyesini pek etkilemez, fakat esas itibariyle kapitalistlerin ve ücretlilerin toplam ürün içindeki nisbî paylarını etkiler.

III — Emek Fazlası Olan Bir Ekonomide Toplam Değer Fazlasının Paylaşılması

Yukarıdaki izahatımızda iki çeşit artık değerin varlığından bahsettik; sanayide ve tarımda. Tarımdaki artık değer, toplam tarımsal ürün ile tarımdaki (gizli işsiz olsun olmasın) toplam işgücünün aldığı toplam ücret arasındaki farka eşittir. Tarımdaki bu artık değer kavramı, rantların ve tarımdaki sermayenin karşılığının toplamı ile aynı şeydir. Sanayideki artık değer ise, toplam üretim ile emeğin payına düşen ücretlerin arasındaki farka eşittir⁷. Bu kavram da sermaye ve teşebbüs erbabının faiz ve kâr şeklindeki gelirlerinin toplamına eşittir.

Eğer tasarrufların sadece sermayedarların kâr ve faiz gelirlerinden ve toprak sahiplerinin elde ettikleri fazladan yapıldığı yolunda bir varsayım yaparsak (ki bu varsayım bizi gerçeklerden fazla uzaklaştırmaz), sermaye biriminin sadece her iki kesimde artık değerin büyüklüğüne bağlı olduğunu söyleyebiliriz. Bu fazladan bir kısmını devlet genel masraflar ve yatırımları için vergiler yoluyla alacaktır, fakat geri kalan artık değer sermayedarların ve toprak sahiplerinin tüketim ve yatırım harcamaları için kullanılabilir kaynak olarak kalacaktır.

Sermayedarların ve toprak sahiplerinin tüketim eğilimleri ücretlilerinki gibi değildir. Tarımdaki ve sanayideki değer fazlasının bir kısmı, bu tüketim eğilimlerine göre, tüketim harcamalarında kullanılacaktır. Değer fazlasının tüketimde kullanılacak olan kısmı, sahiplerinin tüketim alışkanlıklarına, yeni tüketim mallarının yurt içinde ve varlıklı kimseler arasındaki yayılma hızına bağlıdır. Gösteriş tüketimi, servet gösterme arzusunun kuvvetli olması lüks sayılabilecek dayanıklı tüketim malları-

7) Tabii bütün işçiler aynı ücreti almazlar; vasıflı işçiler daha yüksek gelir sağlar. Ancak vasıflıların ücreti ücret ferahlarını yansıtan göstergelerle standart vasıfsız ücrete çevrilebilir.

nın (villâ, otomobil, gemi, mücevherat, vb.) talep edilme derecesi eldeki toplam değer fazlasının israfına sebep olabilir. Buna karşılık, tutum, ser-
vet biriktirme yoluyla kudret arzusu, büyük smai işletmeler kurma ihti-
rası, artık değerın verimli yatırımlara doğru akıtılmasına hizmet edebile-
cek sosyal-psikoloji etkenleridir.

Öyle görünüyor ki, sanayiciler ellerindeki değer fazlasını toprak sa-
hiplerine kıyasla daha kolayca verimli yatırımlara çevirebilirler. Sanayi-
ciler esasen sanayi kesiminde üretim yapmaktadırlar; onlar için yatırım
aynı türden faaliyetleri daha geniş plânda uygulamak demektir. Buna
karşılık, toprak sahipleri ellerindeki fazlayı sanayi yatırımlarına sevk etmek
için malî araçlar kullanmak, veya sanayi kesimindeki yatırım fırsatlarını
değerlendirecek bilgiye sahip olmak zorundadırlar. Çoğu kere bu aracı
kurumlar yoktur ve toprak sahiplerinin üretim imkânları bilgisi tarımın
ötesine pek gitmez. Üstelik, tarımda fazla nüfusun göçü sayesinde elde edi-
len artık değerın büyük bir kısmının küçük toprak sahiplerine ve ortak-
çılara gitmesi muhtemeldir. Çünkü, yukarıda da belirttiğimiz gibi, fazla
emek bu ailelerde toplanmıştır. Bu küçük toprak-sahiplerinin ise ellerine
geçen artık değeri sanayideki yatırımlara sevk etmeleri ihtimali zayıftır;
artık gelirlerinin önemli bir kısmını hayat şartlarını düzeltmek için ve ta-
rımdaki yatırımları için harcamaya daha çok meylederler. Aynı husus orta-
takçı ailelerde daha kuvvetle geçerlidir. Hatta bu küçük gelirli işletme-
lerde, artık değerın artmasının nüfus artışını daha da hızlandırması (ölüm
oranlarını düşürerek) ve fazlayı nüfus artışının alıp götürmesi (Maltüs
kapanı) pekalâ mümkündür.

Toprak sahipleri ve küçük işletme sahipleri tasarruf ettikleri artık de-
ğeri daha çok tarımda yatırmaya tabii bir şekilde meylederler. Büyük
toprak sahiplerinin tarımda yapacakları yatırımların iş imkânları açmak-
tan çok bu imkânları kapatıcı, emek yerine sermayeyi ikame edici olması
daha kuvvetle muhtemeldir. Eğer bu yatırımlarda emek ikamesi etkisi
çalışma imkânı açma etkisini bastıracak kadar kuvvetli ise genel olarak ta-
rımdaki fazla işçi oranı artar. Toprak sahibinin tarımda yatırım yaparak top-
rağında çalışan işçi sayısını azaltması kendine düşen artık-değer payını artı-
rır. Halbuki böylece boşta kalan işçilerin tarımda işsiz fazlasını artırması,
en düşük ücretler üzerinde tekrar aşağıya doğru bir baskı yapar. Böylece,
tarımsal ücretler daha da azalırsa, toprak sahiplerinin artık-değeri arttır-
ması ihtimali vardır. Böylece emeğin toplam üretimdeki payı azalır.

Eğer tarımdaki artık-değer sanayideki yatırımlara doğru akıtılırsa,
bu kesimde çalıştırma seviyesi artacaktır. Böylece yaratılan yeni işlere

tarımdan gelen nüfus fazlası yerleşecektir. Tarımdaki gizli işsizliğin azalması ise, tarımdaki artık değeri çoğaltacak, bu ise tekrar sanayi yatırıma sevk edildiği takdirde tarımdan tekrar fazla işgücünün çekilmesine sebep olacak ve tarımdaki artık-değeri gene arttıracaktır. Böylece, *tarımdan sanayiye insangücü aktarılması, sanayide yeni iş imkânları açılması faaliyetini (yani sanayi yatırımlarını) hem insangücü ile hem de gerçek finansman kaynağı ile besleyecektir.* Eğer bu iki cepheli sürecin *aynı anda meydana geldiğini* düşünürsek, tarımı terkededen fazla nüfus sanayide sermaye malları üretimine girişecek, bunu yaparken de ücretini terkettiği tarımdaki toprak sahiplerinin bu ayrılma sebebiyle artan artık-değerinden alacaktır.

Bu sürecin en önemli sonucu, toprak sahiplerinin sanayi kesiminde böylece biriken sermaye stoku üzerinde gittikçe artan bir mülkiyet payına sahip olmasıdır. Eğer bu süreç aksamasız işlerse, sanayileşme hemen hemen hiç bir ek fedakârlık gerekmeksizin gerçekleşecek, toprak sahipleri de sanayi işletmelerinin gittikçe artan ölçüde paydaşları olacaktır. Ama maalesef bir çok güçlükler ve engeller bu sürecin kendiliğinden işlemini son derece istisnai, hatta imkânsız bir hale getirmektedir.

IV — Sanayileşmenin Kaçınılmaz Şartı: Zorunlu Minimum Sanayi Yatırımı

Emek fazlası olan bir az gelişmiş ülkede, sanayileşmiş kesimde açılan yeni çalışma imkânları nüfus artışını (insan gücü artışını) aşarsa ve ancak o takdirde, sanayileşme gerçekleşebilir. Bu takdirde *sanayi kesimi*, birinci (tarım) ve üçüncü kesimlerdeki insangücü fazlasını çekmeye başlar. Büyüme hadleri arasındaki bu fark, bir kaç on yıl boyu devam ederse, ülkenin az gelişmiş yapısı gelişmişe doğru değişir. Fakat sanayide (özellikle imalat sanayiinde) yaratılan çalışma imkânları, insangücü artış hızını aşmazsa, bir gelişme ve sanayileşmenin gerçekleşmesinden söz edilemez. Bütün kesimlerde nüfus artışı oranında gelişme olabilir, fakat ekonomi durgunluktan kurtulamaz⁸.

Sanayinin bu kadar hızlı gelişmesi için tarımda ve sanayide yaratılan artık-değer sanayi yatırımlarına o şekilde aktarılmalıdır ki, bu sonucuda sermaye stokunun büyüme hızı nüfus artışı, daha doğrusu insangücü artışı hızını aşsın. Teknoloji sabit kaldığı zaman ve sanayide yatırımlara azalan (veya artan) verimler olmadığı zaman, yeni yatırımlar mevcut

8) Aynı sanayileşme kavramı için bakınız: John C. H. Fei ve Gustav Ranis op. cit., ss. 225-242.

sermaye stoku ile aynı oranda yeni iş imkânları yaratır. Başka bir deyimle, marjinal sermaye/emek oranı ortalamaya eşit olur. Dolayısıyla, açılan yeni iş imkânları artışı sanayi kesimindeki büyüme hızına eşit olur. Eğer sanayi ve tarımdaki artık değerın yatırım haline getirilen kısmı sermaye stokunun artış hızının genel nüfus artışı hızını aşmasına imkân verecek kadarsa, sanayideki insangücünün toplamdaki payı artmaya koyulur ve iktisadi kalkınmanın zorunlu şartı yerine gelmiş olur.

Bununla beraber, teknolojik ilerleme, sanayileşmenin şartı olan en az yatırım haddinin azalmasını sağlayabilir. Gerçekten, emeğin marjinal verimliliğini artıran veya daha fazla emek kullanılmasına imkân veren teknolojilerin keşfi ve yayılması, bu en az yatırım şartını daha da azaltabilir.

Genellikle teknolojik ilerleme, üretim etkenlerini kullanma bakımından tarafsız olsa bile, yani sermaye kullanımına veya emek kullanımına daha fazla verim sağlamasa bile, emeğin verimliliğini artırır. Eğer emeğin marjinal verimini yürürlükteki ücret seviyesinde de arttırırsa, sanayide daha fazla işçiye iş verilir. Üstelik yeni teknoloji bir de emek kullanmanın verimini daha da fazla arttırmışsa, iş imkânlarındaki artış daha da kuvvetlenir, dolayısıyla en az yatırım şartı daha da düşük bir seviyeye iner.

Görülüyor ki, bütün kesimlerde yaratılan artık (değerin sanayide (başlıca imalât sanayii) nüfus artışından daha hızlı bir şekilde yatırımlara akıtılması, sanayileşme ve kalkınmanın zorunlu, kaçınılmaz şartıdır. Şimdi artık değerini yatırımlara akıtılma şartlarını görelim⁹.

V — Artık Değerlerin Yatırımlara Akıtılması veya Emek Gelirlerinin Payını Yükseltmesi

Bundan önceki tahlillerde, tarımdaki emek fazlasının bir çeşit aynı, potansiyel tasarruf olarak kabul edilebileceğini ve bunun sermaye mali

9) Sermaye için nisbi olmayan verimler işlemekte ise iki hal mümkündür. Eğer sermaye büyüklüğüne azalan verimler işliyse, marjinal sermaye/emek oranları ortalamadan daha büyük olacaktır. Yeni yatırımlar sermaye derinleştirici nitelikte olacaktır. Eğer yatırımların büyüklüğü için artan verimler işlemekteyse (ki bu hal sanayilerarası tasarruflar sayesinde belli bir yatırım seviyesinden sonra daha çok ihtimal dahilindedir), istenen iş imkânları açma haddini daha az yatırımla gerçekleştirmek mümkün olur. Bu ikinci durumda yeni yatırımlarda sermaye sığlaştırıcı özellik bulunacaktır (Marjinal sermaye/emek oranı ortalamadan daha düşük olacaktır).

üreten kesime aktarılabileceğini belirttik. Bütün mes'ele tarımdaki fazla insangücünü sanayideki yatırım faaliyetlerine aktarmaktadır, ve bu faaliyetleri, toprak sahiplerinin fazla nüfusun aktarılması sayesinde artan gelirleri ile karşılamaktır. Öyleyse, daha önce fazla nüfus gücünü beslemek için kullanılan kaynaklar gene aynı amaçla kullanılacak, fakat bir yandan fazla nüfus sanayide sermaye malları yapımında faal olacak, bir yandan da bu yatırım faaliyetleri böylece serbest bırakılan artık değerin sahipleri yani toprak sahipleri tarafından finanse edilecektir. Sonuç olarak, toprak sahipleri bu süreçle sağlanan sermaye birikiminin sahipleri olacaktır.

Tarımdaki bu aynî tasarrufun (yani nüfus fazlası) sanayide yatırım malları kesimine aksamaz ve aynı anda aktarılması, sadece piyasa güçlerinin etkisi ile kolay kolay işleyecek bir mekanizma değildir. Her şeyden önce, sanayi malları için talep bünyesinde herhangi bir değışiklik olmaksızın, sanayi kesiminde yatırımların yapılmasına girişilmeyecektir. İkinci olarak, bu yatırımlara karar verilse bile, artık değerin potansiyel sahiplerini, yani toprak sahiplerini ve ortakçıları bu yatırımlara ilgilendirmek son derece zordur. Üçüncü olarak, bu kimselerin sanayideki yeni yatırımlara ilgi gösterdiklerini kabul etsek bile, bir takım yeni malî aracılık kurumlarının açılması ve ilâve teşviklerin yaratılması, aynî tasarrufun iki dalga halinde (birincisi emek olarak, ikincisi onları besleyecek gerçek tasarruf olarak) sanayiye yollanmasını sağlamak için gereklidir. Dördüncü olarak, ve belki de en önemlisi, tarımdaki artık değer, daha önce büyük toprak sahiplerinin emek esirgeyici yatırımlarının bir sonucu olarak ortaya çıkmamışsa, insangücü fazlasının sanayiye aktarılması, daha çok küçük toprak sahiplerinin ve küçük ortakçıların gelirini artıracaktır. Bu küçük artık-değer sahipleri, yeni gelirlere büyük bir ihtiyaç hissetmektedirler ve bu gelirleri bu ihtiyaçlarını gidermek için kullanacaklardır. Kaldı ki, artık değer büyük toprak sahipleri tarafından elde edildiği zaman da bunun sanayi yatırımı için olduğu gibi kullanılır şekilde kalacağı garanti değildir. Toprak sahipleri gösteriş iştihlâki eğilimindedirler ve yatırımlarını daha çok geleneksel varlıklara (ev, dayanıklı tüketim malları, vs.) yapmak isterler. Dolayısıyla, piyasa güçlerinin tarımdaki potansiyel tasarrufu, bir yandan insangücü olarak sanayiye bir yandan da nakit tasarruf olarak onların ücretini ödemeye gönderebilmesi pek zor ve istisnaidir.

Diyelim ki tarımsal üretimde belli bir artış teknolojik ilerleme sayesinde veya daha önce yapılmış yatırımlarla sağlanmıştır. Bu durumda toplam tarımsal üretim artacaktır; bu da, kapalı bir ekonomide tarımın sanayi ile olan ticaret hadlerini bir miktar aleyhe çevirir. Dolayısıyla, sanayi kesiminde ücretler sanayi malları ifadesiyle azalır. Bu da sanayinin

artık-değerini arttırır, ve ona daha fazla yatırım yapma kapasitesi verir. Açıkça bellidir ki, böylece tarımda gerçekleşen artık-değerin bir kısmı, nisbî fiatlardaki değişimle sanayiye geçmektedir. Böyle bir durumda, sanayileşmenin başarılması piyasa güçlerinin serbest hareketi ile gerçekleşebilir. Fakat bu süreç içinde en zayıf bağ, tarımsal üretimde önceden nisbî fiyatları etkileyecek kadar önemli bir artışın gerçekleştirilmiş olduğu varsayımdır. Ayrıca, sanayileşmenin devamı için, tarımdaki verim artışının devam etmesi, bir kereye mahsus kalmaması da şarttır. Yukarıda anlattığımız süreç içinde böyle bir devamlılığı sağlayacak iç etken esas itibariyle yoktur. Meğer ki sanayide yapılan yatırımlar tarımda bir verim artışı (fazla emek çekerek ve tarım donatımını ucuzlatarak) sağlamış olsun. Kaldı ki, tarım işletmelerinin verim artırmaya devam etmelerini böyle bir durumda beklemek imkânı da yoktur; çünkü tarımdaki artan üretimin sağladığı artık-değer nisbî fiyatların sanayi lehine dönmesiyle sanayi kesimine geçmektedir, bu da tarımdaki işletmelerin şekillerini azaltır. Tarımda sağlanan verim artışının bir kısmı tarımdaki üretim etkenlerinin gelirlerini, (özellikle toprak sahiplerinin artık değerini) arttırmaya gitmelidir ki, verim arttırma ve üretimi arttırma yolundaki çabalara devam etsinler.

Tarımdaki emek fazlasının gerçek tasarruf haline çevrilmesinde devletin müdahalesi etkili olabilir. Gerçekten, devlet sanayideki işletmelerin maliyetini azaltıcı bir takım alt yapı yatırımlarına girişebilir ve bu işler için de tarımdaki nüfus fazlasını harekete geçirebilir. Aynı zamanda, devlet tarım işletmeleri üzerine daha yüksek bir vergi koyarak fazla nüfusun çekilmesinin sağladığı *artık değer*in hepsini veya bir kısmını kendi gelirlerine katabilir ve bu gelirleri de yaptığı yatırımların finansmanında kullanabilir. Devletin yaptığı dolaylı yoldan verimli yatırımlar (alt yapı yatırımları) sanayide (ve tarımda) maliyetleri azaltarak teşebbüs sahiplerine yeni yatırım projeleri için teşvik ve kaynak sağlar (maliyetlerinin azalması artık - değeri arttırır). Eğer devletin yaptığı yatırımların sanayicilere sağladığı *teşvik ve kaynak imkânları sanayicilerin zorunlu en az yatırımı yapmalarına imkân verecek kadar* kuvvetli olmazsa, devlet doğrudan doğruya *teşebbüsler kurarak piyasa talebi için sanayi yatırımı* yapabilir. Böylece yapılan yatırımlar sanayi kesimindeki işgücünün diğer kesimlerden daha hızlı büyümesine imkân verecek önemde olursa, kalkınmanın zorunlu şartı yerine gelmiş olur ve sanayileşme başlar. Bu çare *Japonya'da 19. asrın* ikinci yarısında başarı ile uygulanmıştır. Gerçekten bu ülkede *Devlet* bir çok dolaylı dolaysız yatırım projelerini yürürlüğe koymuş böylece iş imkânlarının nüfustan daha hızlı artmasını, dolayısıyla

tarımın fazla işgücünün sanayiye aktarılmasını, aynı zamanda da toprak sahiplerinin artan artık değerinin bir kısmını vergi olarak çekmeyi becermiştir. Bu iş için *Japonya'nın* uyguladığı türden bir vergi Profesör *N. Kaldor* tarafından Türkiye için de teklif edilmiş, fakat uygulamaya konmamıştır.

Daha önceki tahlillerimizde de belirttiğimiz gibi, ücret seviyesi tarımdaki insangücü fazlasından etkilenmektedir. Tarımdaki ücretler bu nüfus fazlası sebebiyle aşağıya doğru itilmekte ve geleneksel bir en düşük seviyeye ulaşmaktadır. Bu en düşük seviye fizyolojik asgarinin biraz üstündedir, fakat böyle bir asgari ile olan fark tarımdaki işgücünün fazla olan kısmına bağılı olarak değişmektedir.

Sanayi'de vasıfsız işçi için geçerli olan ücret seviyesi tarımdaki minimuma pek yakındır. Bununla beraber, kentlerdeki en düşük ücret seviyesinin köylerdekinden biraz daha yüksek olması beklenebilir; çünkü bu ücret seviyesi bir yandan, tarımdaki nüfusun kentlere aktarılmasının kaçınılmaz bazı maliyetlerini içine almalı, ve tarımdaki işgücüne alışık olduğu çevreyi değiştirmeyi istetecek kadar da bir teşvik sağlamalıdır.

Piyasa güçlerinin serbest bırakılması, *tarımda bir geleneksel* ücret seviyesi yaratır ve bu seviyeye yakın bir en düşük ücret seviyesinin sanayide *vasıfsız işçiler için geçerli olmasını sağlar* dedik. Böyle bir durumda, eğer sendikalar veya hükümet ücretleri bu seviyenin üstüne çıkarmak isterse durum ne olur? Eğer böyle bir politika amacına ulaşmayı başarursa bunun iktisadî sonuçları ne olur?

Önce tarımdan başlarsak, tarım kesimi için her şeyden önce, ücretlerin sağlam bir şekilde *sendikalaşıp yüksek ücret* için mücadele yürütmeleri ihtimali zayıftır. Gerçekten, tarım kesimi geniştir, işyerleri dağınık ve işçiler arasında irtibat, haberleşme zayıftır. Üstelik, tarımda bir nüfus fazlasının varlığı, sendikaların kabul ettirmek için mücadele ettikleri minimum ücret seviyesine aşağıya doğru bir baskı yapar. Küçük işletmeler kendi aile birimleri dışından ücretli pek tutmadıkları için, emeğin, ve toprak ve sermayenin geliri aynı aileye gitmektedir, ve dolayısıyla, toplam üretimde emeğin karşılığının artırılması en yüksek noktaya çıkarmaya çalışırlar, yoksa ayrı ayrı aile fertlerinin gelirlerini değil.

Tarımdaki ücretleri yükseltmeye *devlet de teşebbüs edebilir.* Burada da kanunen kabul edilmiş bir en düşük ücret seviyesinin tarımda genel olarak kabul ettirilmesi imkânsız gözükmektedir. Burada da sendikalar bakımından olduğu gibi, tarımdaki insangücü fazlası ve çalışma yerleri-

nin dağılımı, uzaklığı kanunen tesbit edilmiş en düşük ücretlerin anlamlı bir genellekle uygulanmasını önerir.

Ücretlerin yükseltmekteki imkânsızlığın aksine, *hükümet tarımın toplam gelirini, fiatları desteklemek yoluyla, yükseltebilir*, ve bunu sık sık da yapmaktadır. Bu durumda fiatları desteklemekle tarım kesimine aktarılan gelirler daha çok toprak sahiplerine faydalı olur. Tarımdaki ücretler, tanımlama gereği, toplam üretimden ve/veya çiftçilerin elde ettikleri fiatlardan etkilenmediği için, tarım ürünleri fiatlarının desteklenmesi geleneksel enaz ücreti etkilemez. Bunun tek istisnası ortakçıların geliridir. Gerçekten, ortakçının geliri ürün olarak tesbit edilmiş olduğundan bu ürünün fiyatının nisbî olarak yükselmesi onun gelirini artırır. Ancak, bu sonuç sadece kısa vade için geçerlidir; çünkü uzun vadede *ortakçılık sözleşmeleri* ürünün yeni fiyatından etkilenecektir ve *ortakçılık ücretleri gene eski geleneksel en az ücreti yansıtacak şekilde azalacaktır*. Tarımdaki yedek insan gücü kütlesi ortakçılık sözleşmeleri üzerinde ortakçının payını azaltıcı bir etki yapacaktır.

Sendikaların sanayi kollarında ücretleri yükseltmek için yaptıkları çabalar eğer *iyi örgütlenmişlerse başarılı* olabilir. Bu demek değildir ki sanayi ücretlerinin hepsi serbest piyasa kuvvetlerinin işçiler örgütlenmediği zaman yaratacağı ücret seviyesinin üstüne yükseltilebilir. Fakat bazı kesimlerde, sendikalar sendikalaşmamış işçilerin sanayi koluna girişini engelleyebilir ve böylece, genellikle sanayide yaygın olan ücret seviyesinden daha yüksek bir ücret haddini sürdürebilirler. Acaba ücretlerin, piyasa kuvvetleri serbest olduğu zaman, *yani yedek işsizler ordusunun ücretleri* üzerinde aşağıya doğru, onların tarım ücretlerine eşitleyecek şekilde, bir baskı yapmasının mümkün olduğu duruma kıyasla daha yüksek bir ücret seviyesinin sağlanması ne gibi sonuçlar doğurabilir?

Ücretlerde sendikalar yoluyla veya hükümet eliyle bir yükseltme gerçekleştirilirse bunun iki çeşit etkisi olur: ücretlerin yükselmesi *önce sermayedarların toplam üretimdeki paylarının azalmasına sebep* olur. Böylece ücretlerin azalması *artık - değer*in, yatırımlar için hazır fonların azalması, dolayısıyla üretim kapasitesinin uzun vadedeki büyüme haddinin azalması sonucunu doğurur. Bu etkiye *artık - değer etkisi* diyeceğiz.

Ücretlerdeki yükselme, bir yandan da, belli bir kapasite varken sanayide çalışabilecek olan işçilerin sayısında bir azalma yapar. Bu etkiye *de çalıştırma (istihdam) etkisi* diyeceğiz.

Belli bir ücret artışı halinde, ve belli bir üretim kapasitesinde, bu iki etkinin nisbî önemleri emeğin marjinal verimine bağlıdır; emeğin

marjinal verimindeki azalma ücretin eski ve yeni seviyesi arasındaki aralıkta ne kadar hızlı ise, çalışma etkisi o kadar zayıf olur. Bu durumda, ücretlerdeki artışın yüküne kısa vadede esas itibariyle kapitalistler katlanacaklar, elde ettikleri artık-değer azalacaktır. Fakat uzun vadede sermayedarlar gene kâr hadlerini eski seviyeye getirebilirler; bunu yapmak için ücretin attığı sanayide kapasitenin büyüme hızını azaltmaları (yani yatırımlarını azaltmaları) kâfidir. Kaldı ki ücretlerdeki artış bu sanayi kolunda yatırılabılır kaynakları esasen azaltarak bu yolu açmaktadır.

Emeğin marjinal verimi ücretin arttığı kısımda yavaş yavaş azalmakta ise, çalışma etkisi daha kuvvetli olacaktır; emeğin azalan verimleri eğrisinin eğimi ne kadar yumuşak ise iş imkânlarındaki azalma o kadar yüksek olur.

Emeğin marjinal veriminin azalma eğrisi sanayiden sanayiye değişir; hattâ aynı sanayi kolunda fabrikadan fabrikaya değişebilir. Kaba bir genelleme yaparsak, diyebiliriz ki, çok otomatikleştirilmiş ve sermaye/emek oranının yüksek olduğu, sabit tesisi büyük olan sanayilerde emeğin marjinal veriminin kapasite noktasına kadar az çok sabit kalması ve bu noktadan sonra birden bire sıfıra düşmesi mümkündür. Buna karşılık, küçük işletme gerektiren sanayilerde (bunlarda üretim makinadan çok insan tarafından düzenlenir) emeğin marjinal veriminin azalması çok yavaş olabilir. Dolayısıyla, çok otomatikleşmiş, teknolojik bakımdan ileri sanayi kollarında, ücretlerdeki herhangi bir artıma (sendikaların hareketiyle olsun, hükümetçe olsun) çok kuvvetli bir çalışma azalması yapmaz, daha çok sermayedarların artık değerini azaltır. Buna karşılık, üretimi makinadan çok işçinin düzenlediği, küçük çaplı işletmelerin çoğunlukta olduğu sanayi kollarında çalıştırmada meydana gelecek azalma çok daha kuvvetli olur.

Sendikaların yüksek teknolojik kullanan, sermaye-yoğunluğu yüksek ve geniş çaplı sanayilerde daha iyi örgütlenmiş olması ihtimali daha fazladır. Dolayısıyla, ücretlerde artışla sonuçlanan toplu sözleşmenin kârlar üzerindeki etkisi çalışma hacmi üzerindeki etkisinden çok daha kuvvetli olur. Buna karşılık da küçük işletmelerin hâkim olduğu, emek-yoğunluğu yüksek sanayilerde çalışma seviyesindeki azalma etkisi çok kuvvetli olur. Fakat işletmeleri küçük, dağınık, sermaye yoğunluğu düşük olan sanayi kollarında sermaye emek zıtlığı daha zayıf, sendikalar daha az disiplinelidir ve ücretlerin sendikalar yoluyla yüksek seviyede tutulması ihtimali de zayıftır. Bu itibarla, sendikacılık kanalıyla ücretleri yükseltme yolunda yapılan uğraşmaların toplam etkisi çalışma imkân-

larını azaltmaktan çok, sermayedarlara üretimden düşen payın azalması yönünde olacağı genel sonucuna varabiliriz.

VI — Sanayileşmeyi Hızlandırmak İçin Tedbirler

İktisat politikası tedbirleri belli iktisadî amaçlara ulaşmak için alınır. Bizim ortaya koyduğumuz az gelişmiş ülkeler modelinde, *iktisadî kalkınma*, tarımda ve hizmetlerdeki fazla insangücünün sanayiye devamlı bir şekilde aktarılması sonucu adam başına gelirin artırılması olarak gösterilmiştir. Hükümetlerin siyasî tercihlerine uygun olan bir gelir dağılımı amacı da bir ikinci iktisadî amaç olarak birinciye eklenebilir. Meselâ hükümet kendisine tahmin edilebilir bir gelecekte gelir eşitsizliğini hızlı veya yavaş azaltmak, arttırmak ya da aynen sürdürmek amaçlarından birini seçebilir.

Kalkınma konusunda hükümetin tedbirleri aşağıdaki şu iki temel yaklaşıma tasnif edilebilir: *kaynak plânlaması* ve *teşvikler plânlaması*¹⁰. Kaynak plânlamasında hükümet, iktisadî kararların alınmasından çok istenen kaynakların (tasarruf, insangücü, döviz v.b.) kullanılabilir hale getirilmesine çalışmaktadır. Oysa teşvikler plânlamasında, hükümet her şeyden önce bağımsız karar verme birimlerini kalkınmanın gerçekleşmesi için alınmasını arzuladığı iktisadî kararları almaya itmektedir. Bu ikinci yaklaşımda hükümetin kullandığı başlıca tedbirler nisbî fiatları çeşitli yollardan etkileyip değiştirmek, kurumları reformdan geçirmek, kanunî bir takım teşvikler ve engeller koymaktır. Bu iki yaklaşım birbirine bağlıdır, ve karşılıklı etkiler yapar; kaynak plânlaması alanında alınan bir tedbir kararları etkiler, ve karar birimlerinin saiklerini etkileyen bir tedbir toplamı kaynak üzerinde etki yapar. Bununla beraber izahlarımızda kolaylık sağladığı için bu ayrımı kullanacağız.

Modelimizin çerçevesi içinde, kaynak yaklaşımı ekonominin çeşitli kesimlerindeki kullanılabilir kaynakların seviyesi etkileyici tedbirlerin alınmasına götürür. Bu bakımdan elimizdeki iki önemli büyüklük tarımdaki ve sanayideki *artık-değer* ve tarımdaki ve hizmetlerdeki *artık insangücüdür*.

Tasarruflar özel teşebbüse dayanan bir ekonomide tarımdaki ve sanayideki artık değere bağlı olduğuna göre, toplam tasarrufları arttırmak

10) A. O. Hirschman'ın yaptığı *kaynaklar için plânlama ve kararlar (policy) için plânlama* ayrımı bizim yaptığımız ayrıma, aynı derecede kesin almamakla beraber yaklaşmaktadır. Bakınız: Fei ve Ranis, op. cit., s. 198.

için hükümetin yapacağı şey toplam artık-değeri arttırmaktır. Her iki kesimde artık değeri arttırabilecek tedbir, ücretleri en düşük seviyede tutacak tedbirlerdir. Fakat bu yoldan sermayedarların ve toprak sahiplerinin elde ettikleri artık-değer fiilen tasarrufa dönüşebilir veya dönüşmeyebilir. Bu hususta karar verme birimlerinin, özellikle toprak sahiplerinin, ellerine geçen artık değerın büyük bir kısmını tüketmelerini önlemek, artık değerın büyük bir kısmının tasarrufa dönüşmesini sağlamak için hükümet değişik tedbirler alabilir. Bunlardan biri artık-değerın bir kısmını kendine maletmektedir (sadece bir kısmını, çünkü artık-değerın hepsinin alınması üretim şevklerini esaslı bir şekilde kırabilir). Tarımdaki artık değerın hükümete aktarılması için en alışılmış yol bir arazi vergisidir; fakat hükümet çiftçileri ürünlerinin bir kısmını devlete teslim etmek zorunda bırakabilir veya bu ürünleri düşük fiatlarla satın alabilir. Bu tedbirler de, maharetle ve uygun bir zorlama dozu ile yürürlüğe konmadığı takdirde çiftçilerin üretim şevkleri üzerinde aksi tesirler yapabilir.

Tarımdaki fazla insan gücünü sanayiye, ve alt yapı için yatırım projelerine aktarmak amacıyla çeşitli zorlama dereceleri taşıyan bazı tedbirler arasında hükümet bir seçim yapabilir. Türkiye'de bu amacı güden önemli bir iktisadî tedbir örneği *Yol Vergisi*'dir. Bu vergi mahallî idarenin yol inşaatında bir hafta çalışmakla ödenebildiğinden, diyebiliriz ki verginin amaçlarından biri de, tarımda olsun diğer kesimlerde olsun insan gücünün veriminin adı işçinin gündeliğinin altına uzunca bir süre düştüğü zaman (bir kaç hafta) bu fazla emeğin verimli yatırım işlerine aktarılmasını sağlamaktır.

Emek fazlasının verimli faaliyetlere aktarılmasının bir başka örneği de ordu kuvvetlerinin üretime sokulmasıdır. Sosyalist ekonomilerde çok yapıldığı halde, bu tatbikat memleketimizde oldukça seyrek, ve ancak silâhlı kuvvetlerin çok düşük bir yüzdesi için geçerlidir. Kaldı ki, askerlerin hepsi sivil hayatta verimsiz olmadıklarına göre, bu uygulama ordunun yurttaki kullanılabilen insan gücünün önemli bir kısmının, iktisadî hayattan çekilmesinin sonuçlarını biraz yumuşatabilir.

Şimdi de teşvikleri plânlamak için alınan tedbirler düzenine geçelim. Bu yaklaşımda, kaynak plânlamasından farklı olarak, kaynakların hazır olması *yeterli* sayılmamaktadır; ilâveten bağımsız karar birimlerinin kalkınmayı sağlayacak bazı kararları almaya itilmesi de *gerekli* sayılmaktadır. Bu amaçla, hükümet karar birimlerini arzulanan kararları almaya sevkedecek şekilde nisbî fiatları değiştirebilir. Hükümet nisbî fiatları vergi politikası (daha çok vasıtalı vergiler), kendi harcama politikası

(hizmetlerin nicelik ve niteliğini, kesimlere göre arzını değiştirerek üreticilerin üretim fonksiyonlarını etkilemek suretiyle) ve kurumlarda ve kanunlarda değişiklik yaparak etkiliyebilir. Şüphesiz teşvik plânlaması kaynakların seviyesini de etkiliyebilir; fakat burada dikkat merkezi kaynakların dağılımını düzenlemek bakımından önemli kararların alınmasını sağlamaktadır.

Tablillerimizde ücretlerin seviyesinin belirlenmesinin ekonomi üzerindeki başlıca iki etkisine işaret ettik : *artık değer etkisi*, *çalıştırma etkisi*. Artık değerler etkisi daha çok kullanılabilir kaynaklar alanını ilgilendirmektedir, çalıştırma etkisi ise, nisbî fiatlara bağlanabilir. Böylece hükümet işletmeleri daha fazla insangücü kullanmaya itmek için (istihdamı arttırmak için) ya emeğin marjinal verimini arttırmalıdır, ya da ücretlerin seviyesini düşürmelidir. Eğer hükümet bazı kesimler için en düşük kanunî ücret haddi tesbit ederse (ve bu kesimlerarası endüyük ücretten daha yüksek olursa) böyle bir tedbirin, artık değer bir kısmını işçilere aktarmaktan başka, çalıştırma seviyesinde yapacağı daralmayı da göze alması gereklidir. Eğer ücret attırmasının yapıldığı ücret aralığında emeğin marjinal verimi yavaş yavaş azalıyor, böyle bir tedbirin istihdam daraltma etkisi çok kuvvetli olacaktır; bu sebeple hükümet böyle bir durumda tedbirin gelir dağılımı bakımından sağlayacağı sonucun (ki bu istenmiştir), yarattığı istihdam azalması etkisinden (ki bu istenmemiştir) daha fazla ağırlık taşıyacak kadar önemli olup olmadığına karar vermelidir.

Sanayide üretken işlerde kullanılmak üzere işe alınabilecek emek fazlasını arttırmak üzere, hükümet sermaye mallarını nisbî fiyatlarını arttırabilir. Sermaye malları üzerindeki vergileri arttırabilir, ve bunu yaparken vergiyi sermaye mallarının emek kullanma derecesine göre de derecelendirebilir. Böyle bir iktisat tedbirinin başarılı olması için, yani böyle bir politikanın sermaye yerine emeği önemli miktarlarda ikame edebilmesi için, emeğin sermaye yerine ikame elâstikliğinin yüksek olması gereklidir. Bu elâstiklik belli bir zamanda teknolojinin durumuna bağlıdır. Bu sebeple, emeğin ikame elâstikliğini arttırmak için hükümet çeşitli sanayi kollarında emek lehine verimliliğini daha çok arttıran araştırma projelerini destekleyebilir. Böyle bir tedbirin üretim sürecinde yani üretim fonksiyonlarında, önemli değişiklikler yapıp yapmayacağı geniş ölçüde iktisadî faaliyet koluna göre değişir ve değişik emek kullanan geniş bir eski yeni teknolojiler takımının varlığına bağlıdır.

Üretim kapasitesi ve teknoloji sabitken, yani kısa dönemde, hükümet sanayide çalışan işçilerin sayısını, ancak ücretler üzerinde yapaca-

đı etki ile arttırabilir. Eğer ücretler azalırsa (meselâ hükümetin tarım ürünleri fiatlarını azaltması sonucu veya ücretleri yükseltme politikasından vazgeçmesiyle) sanayide açılacak ek istihdam imkânı, bu azalma aralğında emeğin marjinal verimindeki azalmanın hızına bağlıdır; eğer marjinal verim yavaş yavaş azalıyorsa, bu tedbir sonucu geniş bir istihdam artışı mümkün olur. İşte emeğin marjinal veriminin yavaş yavaş azalmasını sağlamak (emek talebinin ücret elâstikliğini arttırmak) için hükümet daha fazla emeği marjinal verimi pek düşürmeden işe koyabilecek yeni teknikler araştırılmasını destekleyebilir. Böyle bir sonuca yol açan herhangi bir üretim tekniği, söz konusu ücret seviyesinde emek kullanımına daha fazla eğimlidir (eğer sermayenin marjinal verimi hiç değişmemiş veya daha az artmışsa). Fakat yeni teknoloji, çoğu kere hem sermayenin, hem emeğin verimliliğini arttırır. Eğer emeğin verimini sermayenininkinden daha fazla arttırıyorsa, yeni teknoloji emek - eğimlidir; eğer her iki etkenin verimini aynı oranda arttırıyorsa, yeni teknik etkenlere karşı tarafsız sayılır.

Emek fazlası olan bir ÷lkese hükümet emeğ - eğimli teknik ilerlemeler için araştırmaları ve bu tekniklerin yayılması programlarını desteklemelidir. Fakat yeni teknikler çoğu kere sanayileşmiş ÷lkelerde keşfedilmektedir. Bu ÷lkeler araştırmalarını ve yeni teknik uygulamalarını, esas itibariyle, kendi ÷lkelerindeki (veya geniş pazar olan gelişmiş diğer ÷lkelerdeki) etken oranlarına uygun olarak yapmaktadırlar. Bu ÷lkelerde belki eski ve daha fazla emek kullanan teknikler de bir çok kesimlerde vardır, fakat bu tekniklerle çalışan makina ve teğizat artık üretilmemektedir, veya günün şartlarına adapte edilmemektedir. Az gelişmiş ÷lkelerin müteşebbisleri, makina ve teğizat siparişlerini sadece bunların teknik verimlerini esas alarak yapmaktadırlar. Yurttaki ücretlerin düşüklüğu teğizat sipariş edenlerce dikkate alınsa bile, bunların emek fazlası olan bir ÷lkede altranatif maliyetlerinin sıfır olduğu gerçeğini proje değerlendirirken dikkate almamaktadırlar. Az gelişmiş bir ÷lkenin siparişlerini kendi üretim etkenlerinin nisbî bolluğuna göre yaptığını kabul etsek bile, bu çeşit bir pazar gelişmiş ÷lkelerin bu boyutlara uygun makina ve teğizat yapmalarına imkân verecek, bu yolda araştırma yapmalarına sebep olacak kadar geniş değildir. Dolayısıyla, kendi etkenlerinin boyutlarına uygun olmadığı halde, az gelişmiş ÷lkeler yepyeni makina ve teğizatı, yepyeni teknolojiyi seçme yoluna gitmektedirler. Bu teknikler az gelişmiş ÷lkelerde bol bulunan emeği fazlasıyla tasarruf ettirmekte, çok az bulunan sermayeyi ise fazlasıyla kullandırmakta, böylece kaynak israfına sebep olabilmektedir.

VII — Gelişen Amaçlar ve Bağdaştırılması

Şimdi de sanayileşme ile gelir dağılımının düzeltilmesi amaçları arasındaki çelişmeyi ele alacağız. Yukarıda dedik ki, sanayi ve tarımda artık - değeri arttırmak için ücretler seviyesi düşük tutulmalıdır. Fakat böyle bir siyaset ülkede gelir ve servet eşitsizliğinin artmasına götürür. Kaldı ki, ülkenin iki geniş gelir grubuna bölünmüş olması, yani (asgari geçim seviyesinde geliri olan geniş bir tarım sanayi ve hizmetler kesimi işçileri ve toplam artık değeri elde eden çok küçük bir sermayedar ve toprak ağası zümresi) sanayileşme için hiç de uygun olmayan bir talep yapısı ortaya çıkmaktadır. Fakirler gelirlerinin büyük bir kısmını yiyecek ve diğer zorunlu ihtiyaç maddelerine ayıracaktır; sayısı az olan zenginler gurubunun talebi de kffe halinde sanayi istihsaline geçilmesine imkân vermeyecektir. Zenginlerin talebi daha çok geniş bir işçi kütlesinin hizmetlerin, lüks malların üretimi için seferber edilmesine sebep olacaktır; bu çeşit bir üretim fabrikalar kurulmasını gerektirmemektedir. Ayrıca, sermayedarlar ve toprak sahiplerinin elde ettikleri artık değerın sanayileşme için gerekli minimum yatırımları yapmağa yeterli bir kısmının sanayi yatırımlarına akıtılması da garantili değildir. Talep yetersizliğinden başka, artık - değer sahiplerinin büyük bir kısmı, başlıca toprak sahipleri, sanayi yatırımlarına fazla yönelmiş değillerdir, ve sanayi kesimindeki teşebbüs sahipleri ellerindeki artık - değerın büyük bir kısmını kendi tüketim ihtiyaçlarına harcaıabilirler.

Bu çıkmazları ve çelişmeleri çözmek için hükümetin elinde oldukça geniş politika tedbirleri silsilesi vardır. Hükümet gelir dağılımına ve sanayileşmenin hızla gerçekleşmesine, ekonomide kamu ve özel teşebbüs işletmelerinin nisbî payına verdiği öneme göre bu tedbirler düzeni içinde seçişler yapar. Son derece aşırı serbest ticaret sistemi, piyasa güçlerinin serbest bırakılmasını ve ortaya çıkacak kalkınma hızının ve gelir dağılımı manzarasının olduğu gibi kabulünü tavsiye etmektedir. Daha ılımlı çözümler, piyasa güçlerinin serbest hareketini esas itibariyle kabul etmekle beraber, ortaya çıkacak gelir dağılımı manzarasındaki adaletsizliklerin düzeltilmesi işini vergi politikasına bırakmaktadır. Hükümetin iktisadî hayata daha da fazla girmesine müsaade eden çözüm yolları, toplam artık değerin bir kısmının vergi yoluyla tahsil edilip dolaylı yoldan verimli yatırımlara (altyapı, eğitim, sağlık koruma, vb.) harcamasını böylece özel teşebbüs için harcamalar yoluyla teşvik yaratılmasını ve aynı zamanda gelir dağılımının da böylece düzeltilmesini öngörmektedir. Daha köklü çözümler vergiler ve/veya fiat politikası yoluyla artık değerin önemli bir kısmının devlete aktarılmasından sonra, sadece dolaylı

yoldan verimli yatırımları sanayileşmenin ortaya çıkarılması için yeterli görmemekte, devletin doğrudan doğruya verimli, piyasa için mal üreten yatırımları kamu teşebbüsleri kurarak yapmasını öngörmektedir. Böyle bir çözümde, hükümetin önce talebi henüz ortada olmamakla beraber blok halinde bir çok yatırım birden yapıldığı takdirde ortaya çıkacak türden faaliyetleri kurması tavsiye edilmektedir (piyasa yatırımlar sayesinde büyümekte ve üretilecek mallara talep yatırımların blok halinde yapılması sayesinde ortaya çıkmaktadır). Bu yatırımlar daha çok tek tek teşebbüsler açısından belirsizlik yükü ağır olan, büyük ve uzun vadeli yatırımlardır ve özel teşebbüsün gerek yatırım fonu gerek şevkler bakımından takatini aşmaktadır. Türkiye'de *Devletçilik* böyle bir iktisadî rasyonelliğe dayandırılabilir. Bundan da daha radikal ve solcu çözümler sanayide ve tarımda üretimin tamamen (veya hemen hemen tamamen) kolektifleştirilmesi sonucuna kadar gidebilir. Bu sonucu yaklaşımlarda, belirtmek gerekir ki, gelir dağılımının düzenlenmesinde ve kararların etkilenmesinde vergi politikasının önemi azalmakta, yerini hükümetin ücret politikasına terketmektedir.

CAPITAL FORMATION, WAGE RATES AND ECONOMIC DEVELOPMENT IN UNDERDEVELOPED COUNTRIES

Prof. Dr. Kenan BULUTOĞLU
Istanbul University, Faculty of Economics

I. Characteristics of a Labor-Surplus Underdeveloped Economy

The analysis of the level and changes over time of wages in underdeveloped countries should refer to a precisely defined economic structure that characterizes the stage of underdevelopment. Unless we have a clear definition of underdevelopment, it is impossible to inquire into the level and behavior over time of the remuneration of dependent labor i.e., wages, in these economies.

In terms of definition, the concept of underdevelopment is by no means "underdeveloped". To begin with the layman's understanding, the underdeveloped are the poor countries. For anyone who is interested in the degree of poverty of these countries, the statistical answer is the low level of their *per capita* income. If the question is raised, e.g., "what makes them so poor?" the answer is no longer so concise. A more or less general answer is that these countries are poor because of insufficient natural resources, low capital endowment and formation, lack of skilled manpower, and entrepreneurship, bad health conditions, poor government, etc.; all these poor indexes, except natural resources, being, in their turn, due to the low level of *per capita* income. Thus the vicious circle is closed : poverty generates poverty.

This rather descriptive concept of underdevelopment is not adequate for a thorough analysis of the level of wages in the stage of underdevelopment, and its evolution during the process of development. As the most important characteristic of underdevelopment, I shall take up the low productivity of total manpower. The low productivity of labor is due to the low level of accumulated capital in the industrial sector, and to the low capital and natural resource endowment in the agricultural sector. In nearly all of the underdeveloped countries, the low level of capital and natural resource endowment does not permit the whole man-

power to engage productively in the production process. A fraction of total manpower remains in a situation of disguised or open unemployment, that is, it makes no addition to total production. The presence of a large surplus manpower diminishes the average productivity of *total* manpower below the already low productivity of productively employed manpower.

In the underdeveloped countries, disguised unemployment, or labor surplus, is mostly accumulated in the agricultural sector. An important amount of manpower can be transferred from agriculture to other sectors without any decrease (technology and capital endowment being constant) in total agricultural production.

However, the presence or absence of such a labor surplus in the agricultural sector of the underdeveloped countries is somewhat a controversial subject. The majority of theoretical growth models proposed for these countries in the early fifties were based on the existence of such a surplus labor¹. As a matter of fact, some empirical research conducted before these growth models, confirmed the existence of an important labor surplus in the agriculture of the less developed countries. But some other empirical studies conducted later, raised a serious doubt about the existence of such a labor surplus, or greatly minimized its importance².

A great deal of the conflicting views are due to the lack of agreement in the definition of the concept of "disguised unemployment". If

1) The leading article in this approach is the following: A. Lewis, Development with Unlimited Supplies of Labour. *The Manchester School*, May, 1954. See also: R. Nurkse, *Problems of Capital Formation in Underdeveloped Areas*, New York: Oxford University Press, 1953; Rosenstein-Rodan, Problems of Industrialization of Eastern and South-Eastern Europe, *Economic Journal*, June - September, 1943. A very recent and stimulating study based on the same approach: John C. H. Fei and Gustav Ranis, *Development of the Labor-Surplus Economy*, Homewood, Illinois: R. C. Irwin, 1964.

2) For a survey of this controversy see: Charles H. C. Kao, Kurt R. Anshel and Carl K. Eicher, Disguised Unemployment in Agriculture: A Survey in *Agriculture in Economic Development*, Carl Eicher and Lawrence Witt (eds.), New York: McGraw-Hill, 1964, pp. 129-44. See also these articles: Morton Paglin, Surplus Agricultural Labor and Development: Facts and Theories, *American Economic Review*, vol. 55, no. 4, pp. 815-33; Dale W. Jorgenson, Underemployment and Development in Dual Economies: Testing Alternative Theories, in *Economic Development in Subsistence and Peasant Agriculture*, Clifton Wharton (ed.), 1966. We quote the last article from *Development Digest*, (AID, Washington), vol. 4, no. 2, pp. 83-91.

only the labor force with a zero marginal product is identified as "disguised unemployment", there is no doubt that only a small portion of agricultural manpower can be considered as surplus. In most of the agricultural countries, only a small portion of total manpower can be considered as redundant in the peakload seasons. But the portion of manpower with a yearly wage exceeding its year round contribution to production (manpower with submarginal productivity) is likely to be very high.

In the First Development Plan of Turkey, the proportion of total unemployment was estimated to be 7,85% for 1962. The same document estimates the rural unemployment to be around 8,2% of total agricultural manpower in the peak-load season, and 85% in the lowest activity season. In the second plan, the total unemployment is estimated to be 9,2% of total manpower, and agricultural unemployment for the peak-load to be 9,9%³. If these estimates are correct we can say that in Turkey total unemployment (surplus manpower with zero marginal productivity) attains a large fraction of total manpower, and what is more serious, it exhibits an increasing trend. Therefore, we think that the Turkish economy fits perfectly into the model of a labor-surplus economy.

However, redundant manpower in agriculture is not proportionally distributed among farmers. It can change according to regions, and more important, according to the size of agricultural farm units. A recent research based on the agricultural census of 1963 gives the following results as regards to the productivity of manpower according to the size of farms.

Table 1 shows clearly that manpower by hectare of land decreases as the size of farm increases. At the same time, the crop per hectare increases as the size of farm decreases. Thus, the smaller the size of farm the more intensive the labor applied per hectare, but the less the average productivity of manpower. Consequently, we can assert that the low productivity, even zero productivity of manpower is not enough a powerful force to chase entirely the submarginal manpower from the land. This is due to the very low, even zero, opportunity cost of redundant (or submarginal) manpower in small farms. Accordingly, we conclude

3) State Planning Organization, **First Five Year Development Plan**, p. 400; **Kalkınma Planı, İkinci Beş Yıl**. Devlet Planlama Teşkilatı, Bölüm VI, 3, Tables 64, 66.

that the redundant (and submarginal) manpower is rather concentrated in small farms⁴

TABLE I

Size of farms (decare) (1)	Income per hectare (index) (2)	Productivity of land (index) (3)	Labor per hectare (index) (4)	Product per unit of labor (soil and animal) (index) (5)
Landless	—	—	—	0,58
1— 15	4,49	2,05	6,08	0,46
6— 10	2,07	1,48	3,57	0,51
11— 20	1,49	1,41	2,37	0,64
21— 30	1,38	1,28	1,28	1,02
31— 40	1,20	1,14	1,14	1,03
41— 50	1,07	1,13	0,93	1,17
51— 100	0,87	0,96	0,86	1,11
101— 200	0,68	0,75	0,56	1,33
201— 500	0,57	0,69	0,44	1,43
501— 999	0,61	0,84	0,51	1,43
1000—2500	0,52	0,73	0,44	1,43
2501—4999	1,08	1,78	0,89	1,43
5000 and +	0,75	1,06	0,55	1,42
State farms	2,84	3,13	1,56	1,43
Average for Turkey	1,00			

Source : Y. Ö. Hamurdan, *Türkiye'de Tarım Sektöründe İşletme Büyüklükleri ile Verimlilik Arasındaki Bağntı*, State Planning Organization, January, 1966, p. 11.

The same conclusion is confirmed by the results of a completely different investigation. In Turkey a poll tax (yol vergisi) had been in force during the first three decades of the Republic. This tax could be acquitted either in kind, i.e., by working on road projects, or in cash, by paying the equivalent of six days work in minimum wages. The proportion of the taxpayers who preferred to work on road construction rather than to pay cash can be a good indication of submarginal (below minimum

4) M. Parglin attaches the existence of manpower with submarginal productivity in the Indian agriculture to the same reason. According to this economist the marginal productivity of manpower is virtually never zero. This is also due to the fact that abundant manpower in small farms is a capital in kind itself and thus creates additional capital endowment for additional use of labor.

wages) productivity of manpower, at least during a six-day period in the construction season.

Table 2 shows the ratios of those who preferred to work to those who preferred to pay in cash in two groups of provinces. The first group contains the provinces with the highest concentration of large farms per unit of rural population, and the second with lowest concentration of large farms. In the first group, the ratio of those who preferred to work to those who preferred to pay is much lower. This indicates that manpower with productivity below minimum wages is more concentrated in the small farm provinces⁵.

TABLE 2

LARGE FARM PROVINCES				SMALL FARM PROVINCES			
	(1)	(2)	(3)		(1)	(2)	(3)
1. Urfa	(444)	15	0.12	1. Tunceli	(5)	0.42	1.59
2. Diyarbakır	(387)	13	0.24	2. Erzincan	(7)	0.37	1.13
3. Adana	(438)	10	0.30	3. Kırşehir	(4)	0.28	0.90
4. Eskişehir	(163)	8	0.35	4. Gümüşhane	(6)	0.27	0.33
5. Tekirdağ	(133)	7	0.20	5. Niğde	(7)	0.27	1.11
6. Gaziantep	(117)	4	0.07	6. Afyon	(7)	0.20	0.30
7. İçel	(97)	3	0.80	7. Çorum	(7)	0.19	1.88
8. Konya	(180)	2	0.59	8. Bingöl	(1)	0.08	1.17
9. Antalya	(72)	2	0.36	9. Tokat	(2)	0.06	0.41
10. Aydın	(71)	2	0.16	10. Yozgat	(2)	0.06	2.66
				Average for Turkey			0.42

Title of the columns :

(1) Number of farms exceeding 1,000 dönüm.

(2) Number of large farms per 10,000 of rural population in 1960.

(3) The ratio of taxpayers who worked to those who paid (in 1935)

Sources : İstatistik Genel Müdürlüğü : **İl Özel İdareleri İstatistikleri**;
Devlet İstatistik Bülteni, 1961, no. 91, s. 139.

Rural population; from the 1960 census.

5) There are also two other important factors that affect the ratio of those preferring to pay in cash: 1. The proportion, in a given province, of the urban population; 2. The relative fertility of the land in each province. Since we picked up a large number of cities with more or less the same degrees of urbanization, the first point would not affect the result. The same argument, though to a lesser degree, is valid also for the second factor.

We also assumed that the relative importance of large and small farms did not much change from 1935 to 1960.

It is an important but much neglected fact that the surplus manpower is not accumulated only in the agricultural sector in the developing countries. An important part of the manpower in services (especially in small trade and government offices) has zero marginal productivity, i.e., the services can be performed qualitatively and quantitatively at the same level without the redundant part of manpower in services. Under the political pressures, the government often tends to expand the organization, increase the number of employees without any corresponding increase in the quality and quantity of services. For that part of manpower the salaries paid are sheer income transfer.

In the retail trade also, disguised unemployment attains important proportions. The pressure of population explosion in rural areas gives way to an important stream of manpower out of agriculture without a corresponding increase in the job opportunities in the urban areas. Therefore, many of the migrating villagers will go to seasonal jobs, and some of them will come to accumulate in the overloaded small trade. It is not exaggerated to advance that an important part of manpower can be siphoned out of the trade sector without any decrease in the quality and quantity of services⁶.

Sequentially, in underdeveloped economies the labor surplus pool makes its appearance first in the agricultural sector. Population growth causes an increase in the manpower / natural resources ratio. Then a fraction of the rural population is "pushed" out of agriculture into urban areas. If there is no adequate development in the industrial secondary sector, this migration comes to accumulate in the tertiary sector; namely, in the government sector, if there is a parallel political pressure on the government for job opportunities, and in the trade sector, in which the same total sales are thus shared by smaller and smaller retail traders. It is not uncommon, however, to see additional manpower to be squeezed out of rural areas and get employed in the industrial sector even though its marginal productivity is below the wage level or zero. This outcome is very likely when the government-owned enterprises constitute a large part of the industrial sector and political pressure and motivation is high for the creation of new job opportunities. As a by - product of the accumulation of surplus manpower, in government services, there is gene-

6) The figures given above on the relative importance of disguised and open unemployment do not include the "disguised unemployment" in the tertiary sector.

rally a tendency among low-paid employees to resort to bribery, first because of their below minimum salaries, then because of lack of sanctions.

In the light of the preceding analyses, we shall assume the existence of the following basic characteristics in the underdeveloped countries :

1. A large portion of manpower is actively engaged in agriculture, usually this proportion ranges from 60 to 90%.
2. Agriculture is dominated by the subsistence production : the share of marketed product (cash crop) is low in total production.
3. Population pressure on natural resources is very high; consequently, an important part of manpower actively or idly engaged in agriculture has a submarginal or zero productivity.
4. The redundant manpower in agriculture is more heavily concentrated in the small land holding families and in share-cropping, landless families.
5. In the tertiary sector, namely in the government and small trade, there is also substantial and often increasing "disguised unemployment".

In the following analyses, I shall first attempt to investigate the factors that determine the wage level in various sectors of the economy in a stationary setting, that is, in a situation where each sector of the economy grows at the same rate as the population, without any change in relative factor endowment in each sector. Then I shall investigate the starting and sustaining of economic growth, that is, the development of the industrial sector faster than the rest of the economy, thus increasing continuously the share of manufacturing in total manpower. In this context, I shall analyze the determination of wage level and its impact on the process of industrialization.

II. Wages and Capital Formation In a Stationary Underdeveloped Economy

We shall first investigate the wage level and capital formation in a stationary underdeveloped country. The adjective stationary here means that the growth of manpower in each of the three sectors of the economy

remains equal to the rate of population growth. Therefore, the respective percentages of manpower in each of the three sectors (agriculture, manufacturing, services) do not change through time. Furthermore, the capital manpower ratios do not change in these sectors, i.e., the capital stock in each sector increases at the same rate as the total population. Consequently, the only factor that can lead to an increase in *per capita* income in any one sector is a technological progress that can bring about an increase in the (marginal) productivity of labor.

A stationary change (or an equiproportional change) in the economy is not very likely to perpetuate itself for a long period. In general in growth models, non-proportional change is the rule. We point out this rather exceptional case, but for our conclusion concerning the formation of factor prices, e.g., wages in agriculture and other sectors in a static setting, will also be valid in a stationary change, unless the rate of technological progress varies from sector to sector.

In a labor surplus economy, although a large fraction of total manpower in agriculture does not make any addition to total production, all of the workers get a more or less *institutionally determined minimum wage* for their labor. Since there is a large redundant labor in agriculture, the prevailing wage rate will be pushed down toward a minimum. The wage level will not be equal to the marginal productivity of labor in agriculture, for this productivity is near or sometimes equal to zero. But under the pressure of redundant labor, wages in agriculture will be very close to a physiological minimum.

It is necessary to note here another important feature of the supply of labor in underdeveloped countries. In peasant families, especially in small land holding families, additional manpower is engaged in productive work although its marginal productivity is below the wage level. This is due to the fact that in underdeveloped countries, the alternative cost of the additional labor is either zero or much below what it can produce on land. And also since the members of a peasant family try to maximize their *total* income, not their individual income, it is possible to see submarginal labor to be engaged in production.

Generally, it is not wrong to say that average wage level in agriculture is very close to the average productivity of total manpower engaged (productively or unproductively) in agriculture. Therefore, any reduction in redundant manpower will increase the total surplus appropriated by the landowners, leaving unchanged the wage level.

In this context, it is necessary to clarify an important point. The redundant labor, of which the marginal productivity is below the institutional minimum wage, is not likely to be hired by the large farms. A farmer will not pay any worker who does not produce as much as at least his wage. But those peasant families who work on their own small patches of land do not have enough land to engage productively all the manpower available in their family units. A fraction of total manpower in these small land-owning families remains redundant. We already concluded, with statistical evidence in support, that redundant labor in Turkey concentrates more heavily in small land holdings.

However, some large land owners rent a part of their land on a crop-sharing basis. In these exploitations, it is possible that the families who rent the land have an excess manpower either from the beginning of the contract, or, more probably, after some time, when the adult members of the family augment while the land remains constant.

As a result, the existence of a partly employed manpower in the small land holding families and in the crop-sharing families even in the peak-load period means that a fraction of total manpower engaged in agriculture is redundant the year round. This redundant manpower gets the same average wage as productive manpower, that is, institutionally determined minimum wage. If this surplus manpower is taken out of the agriculture, the total agricultural production will not decrease by *definition* and the resulting increase in surplus product will be shared among land owners who no longer pay for this unproductive manpower, and the crop-sharing families who get rid of their surplus manpower.

The process of squeezing the redundant labor, or a part of it, out of agriculture will increase the total surplus in this sector. Let us precise that the agricultural surplus can be measured by subtracting the total wages fund (minimum wages multiplied by the number of manpower in agriculture) from the total agricultural production.

The wage level for unskilled manpower in industry is equal or slightly higher than the institutional minimum wage prevailing in agriculture. Since, on the supply side, there is redundant labor in agriculture, it will exert a downward pressure on industrial wages. However, it is possible that the urban wages be slightly higher than agricultural wages; a difference that would include the costs of transfer in the industrial sector and to induce peasants to change their traditional environment. Under

conditions of free entry into the industrial sector for peasant workers, this difference is not likely to be high.

We affirmed that, in the industrial sector, when the market forces operate freely, the wages in the long run will be equal, or close to the institutional minimum wages in agriculture. Given this level of wages, the firms in the industrial sector will hire workers up to the point where the marginal productivity of labor equals the minimum wage level prevailing in agriculture. Consequently, there is redundant or submarginal manpower in agriculture.

The wages of the skilled manpower are of course higher, but the difference between the skilled and unskilled workers' wages will by no means exceed the cost of the formation of skilled manpower. In other words, the cost of transformation of unskilled manpower into skilled manpower is the only factor that explains the wage differentials in various sectors for various jobs — provided that there is free entry for training in skills.

Entrepreneurs in the industrial sector pay just the intersectoral minimum wage, no matter how productive the inputs of labor are before the marginal output equals the intersectoral wages. If the initial units of labor are highly productive, and after a certain quantity, the marginal productivity of this input falls steeply, then the surplus appropriated by the entrepreneur will be very high. In such a situation, a given decrease in the wage level is not likely to increase considerably the number of workers engaged in industry, that is, the *employment effect* of wage reduction will be weak. On the other hand, a given decrease in the wage level will essentially increase the surplus of the capitalist — a strong surplus effect. Generally, if the marginal productivity of additional workers falls sharply to zero after a certain employment level where the marginal productivity of the level is equal to prevailing wages, it is not possible to increase employment through a reduction in wages. In other words, if the marginal productivity of labor decreases first very slowly, then (after reaching the capacity point) very steeply (which is very likely in modern-technology industries), the elasticity of manpower with respect to change in wages is very low. This characteristic is very important; because in an industry characterized with low elasticity of manpower the changes in wages do not much affect the employment level, but essentially the relative shares of capitalists and workers in total product.

III. Appropriation of Total Surplus In a Labor-Surplus Economy

In our presentation above, we mentioned two sorts of surpluses; agricultural surplus, and industrial surplus. Agricultural surplus is the difference between total agricultural product and total institutional minimum wages appropriated by the manpower engaged (disguisedly unemployed or not) in agriculture. This concept of surplus can be assimilated into the concept of rent plus the remuneration of capital engaged in agriculture. Surplus in industry is the difference between total production and the share of labor, which is equal to minimum wages multiplied by the number of workers in industry⁷. This concept can be assimilated into the profits and interest income of the owners (see also the appended charts).

If we make the convenient assumption that the savings is made only out of the profits of capitalists and of the surplus appropriated by the landlord, it becomes obvious that the rate of capital formation will depend solely on the total amount of surplus for public expenditures by way of taxation, but the remaining funds will be at the disposal of capitalist and landowners either for consumption or investment.

The consumption patterns of capitalists and landowners are by no means like that of the wage owners. A part of the agricultural and industrial surplus will be spent for consumption purposes according to these consumption patterns. The amount of surplus that will be spent that way depends on the consumption habits, thrift of the surplus owners and on the rapidity with which new consumer goods and habits spread over the country among the wealthy class. Conspicuous consumption, competition for disclosure of wealth, propensity for luxury consumer durables (villas, cars, boats, jewelry, etc.) will contribute to the dissipation of a part of the total surplus. In contrast thrift, desire for power and prestige through accumulation of wealth, passion for building up big business are forces that contribute to channellizing the surplus into productive investment.

It is intuitively clear that the profits of capitalists can be invested in productive projects more easily than the surplus appropriated by the land owners. For capitalists are already in the process of industrial pro-

7) Of course, all workers do not get the same wages! the skilled manpower's retribution is higher. But the skilled manpower can be readily converted into unskilled through some indexes which reflect their wage differentials.

duction, industrial investment means for them an expansion of the same kind of activities. In contrast, the landowners, in order to invest their increased surplus in industry, need financial channels and/or a good knowledge of investment opportunities in the industrial sector. In the underdeveloped countries, these channels are mostly missing and the knowledge of landlord often does not extend the production possibilities beyond agriculture. Moreover, an important part of the surplus realized, thanks to the migration of a part of redundant labor in agriculture, is likely to be appropriated by small-land holding families in which, we maintained, surplus manpower is more concentrated. But these small owners can not direct their increased small surplus into industry; an important part of this increase in their incomes will be devoted to the improvement of their condition and the remaining is likely to be invested again in agriculture. The same thing holds *a fortiori* for crop-haring families. It is also possible that this increased surplus of small farmers be wholly consumed by the acceleration of population increase *via* reduction of death rates - a typical Malthusian trap.

In fact, landlords and small owners naturally tend to invest the saved part of their surplus in agriculture. But investments of large landowners in agriculture are likely to substitute for labor rather than create additional employment opportunities. If the labor substitution effect dominates the employment effect, the proportion of redundant labor in agriculture will increase. When the landlord invests in agriculture and thus reduces the number of peasants working on his land, this will of course increase his share of the surplus. But the released manpower will increase the proportion of redundant labor, thus it will exert another downward pressure on the minimum institutional wages. If this pressure further decreases the minimum wages, the surplus of landowners can increase the industrial sector, if the industrial minimum wage in turn is adjusted to this new level, the industrial surplus can also increase. Thus the share of the total wages in national income will diminish.

If the agricultural surplus is channelized into the new investment projects in industrial sector, employment opportunities will increase in this sector. The new jobs thus created will be filled by the redundant labor in agriculture. The decrease in disguised unemployment will again increase the agricultural surplus, which is directed to industrial investment, will cause another drainage of redundant manpower leaving increased surplus in agriculture. Thus the transfer of manpower from agriculture into industry will continuously release the necessary resources (i.e., manpower and increased agricultural surplus) to instigate the

creation of job opportunities. If we think of this process as unfolding simultaneously, labor surplus leaving agriculture will engage in industry to produce capital goods and will get its remuneration from the landowners' increased income due to their emigration. The important result of this process is that the landowners will have an ever increasing claim on capital goods created by the work of surplus manpower transferred into the industrial sector. If this process works smoothly, the problem of industrialization could be realized almost without any sacrifice; unfortunately, many hardships and hindrances make the automatic operation of this process very exceptional, if not impossible.

IV. Condition Sine Qua Non of Industrialization

In a given underdeveloped country characterized by labor surplus, if the creation of job opportunities in the industrial sector exceeds that of population growth, the process of industrialization will start. And provided that this discrepancy between growth rates on behalf of industry is perpetuated some decades, the country can change its underdeveloped structure into developed. But if the rate of increase of job opportunities in industry, especially in manufacturing, does not exceed that of the total manpower growth, no development and no industrialization is likely to take place⁸.

In order for industry to develop that fast, it is necessary that the fraction of the surplus created in agriculture and in industry be channeled in such a way and to such an extent that the growth rate of capital stock in the industrial sector exceeds the rate of population growth, more precisely total manpower growth. When technology remains constant, and there is no decreasing (or increasing) returns at the amount of capital invested in industry, new investments will create new job opportunities exactly to the same extent as the already existing capital stock. In other words, marginal capital labor ratio will be equal to the average. Consequently, the rate of increase in job opportunities will be equal to the rate of growth in the industrial sector. If the fraction of surplus in industry and in agriculture is turned into material investment to the extent that it makes the rate of increase in capital stock exceed the rate of population growth, i.e., manpower, the share of manpower in industry will start to increase and the necessary condition of economic development will be met⁹.

8) See John C. H. Fei and Gustav Ranis, *op. cit.* pp. 225-42.

9) If non-proportional returns to scale prevails for capital, two outcomes are possible. If decreasing return to scale prevails, the marginal ca-

However, technologic progress can diminish the amount of minimum investment required for the success of industrialization. As a matter of fact, discovery and dissemination of new technologies increasing the marginal productivity of labor or giving way to labor use, can reduce this minimum. A technological progress, even when it is factor neutral (that is, not biased toward capital or labor use), increases the productivity of labor. If it increases the productivity of labor at the prevailing wage level, more labor will be hired in industry. Furthermore, if the new technology is biased toward the use of labor, the increase of job opportunities will be enhanced, and the critical investment requirement will be reduced.

V. Directing Surplus Funds Into Investment Projects

In the preceding analyses, we pointed out that the labor surplus in agriculture is *per se* a potential saving that can be channeled into the sector producing capital for industry. The problem is to transfer the surplus manpower in agriculture into investment activities in industry, and to finance these activities with the increased surplus thus appropriated by the landowners. Therefore, the funds which were formerly used for feeding the surplus labor will still be used for the same purpose; on the one hand surplus labor will be active in production of capital goods for industry and on the other hand, these investment activities will be financed by the owners of the released surplus, i.e., the landowners will have a claim on the assets of the industrial sector.

The smooth and simultaneous transfer of savings in kind in agriculture, i.e., redundant manpower in agriculture, into the sector of industrial capital goods is very difficult to occur under the stimulus of market forces only. For one thing, without any change in the market demand for industrial goods, the investment will not be undertaken in the industrial sector. Secondly, even if these investments are decided upon, it is very difficult to make the potential owners of savings (landowners, share-cropping families) interested in these investments. Third-

pital/labor ratios should be greater than the average. New investment will have capital deepening characteristics. If increasing returns to scale prevails, smaller investment effort will create the required increase in job opportunities (marginal capital/labor ratio will be smaller than the average). This outcome is more likely after a certain point of capital accumulation thanks to the external economies. In this less cumbersome outcome, new investments will have capital shallowing characteristics.

ly, provided that they are interested in new investment in industry, it is necessary to open up new financial channels as intermediaries and create additional incentives to make the savings in kind (labor surplus) to go into industry, first, in the form of manpower, and second, in the form of financial funds. Fourthly, and the more important, as long as the surplus manpower is not the result of labor-saving investment in agriculture, it is very likely that its emigration will benefit the small landowners and the small share cropping families. These surplus owners are much in need of additional income, and they will tend to consume and increase their welfare with the surplus they thus appropriate. Moreover, even when the surplus is appropriated by large landowners, it is not warranted that it will be available for investment in industry. Landowners are inclined to dissipate this surplus in conspicuous consumption or invest it into traditional assets, i.e. houses, consumer durables, etc. Therefore, there are solid reasons for believing that market forces alone are not sufficient to transform the potential savings of agriculture into, on one hand, manpower in industry, and on the other hand, into savings financing their activity.

Let us suppose now that a given increase in agricultural production is realized thanks to improved technology or increased investments in agriculture. The total agricultural product will thus increase, which will lead, in a closed economy, to a deterioration of terms of trade of agriculture with industry. In this case, the wage rate in industrial sector will diminish in terms of industrial goods. This, in its turn, will increase the surplus of industry making it possible to realize more investment. It is obvious that a part of the surplus realized in agriculture is thus transferred into industry *via* the deteriorated terms of trade. In such a situation, the success of industrialization is more likely to be secured by the free action of the market forces. But the weak link in this process is the assumption that a prior substantial increase in agricultural production had been realized. It is necessary, for development to go on, that the increase in agricultural productivity be permanent. In the process above, there is no such a factor contributing to the permanent rise of agricultural productivity. Furthermore, it is not likely that the farmers continue their drive to increase their productivity, if the increased production is passed on to the industrial sector (augmenting the surplus of industry) through deteriorated terms of trade. At least a part of the increased income should be benefit to the agricultural factor owners (namely, landowners) in order to give them incentives for higher production.

In order to transform the agricultural labor surplus into effective savings the government's action may prove very helpful. As a matter of fact, the government can put into effect infrastructural investments to help the directly productive firms in industry (and possibly in agriculture), and can mobilize the surplus labor in agriculture to materialize these investments. At the same time, the government should impose an increased tax on farmers in order to squeeze out their increased surplus (increased, thanks to the departure of surplus manpower) or at least a part of it and finance with this revenue its investment activities. The indirectly productive investments of the government will thus provide the entrepreneurs with both incentive and resource for their new investment projects. If the incentives supplied through infrastructural investments turn out to be weak for the enterprises to attain the critical investment effort for industrialization, the government can invest directly in the production of industrial goods. If these investments are important enough to create job opportunities in industry at a rate greater than total population increase, the critical minimum investment effort will be met and industrialization will start. This device was successfully implemented in Japan in the second half of 19th century. The government in this country put into effect a number of directly and indirectly productive investments tapping the surplus manpower in agriculture and, at the same time, siphoning the increase in the actual crop level. A tax of the same kind was proposed by Professor N. Kaldor for Turkey, but his advice went unheeded.

As we pointed out in our earlier analyses, the wage level is affected by the existence of redundant labor in agriculture. The agricultural wages are pressed downward to an institutional minimum. This minimum can be somewhat above the physiological minimum, but the difference from such a minimum depends on the importance of the redundant fraction of manpower in agriculture.

The standard wage level for the unskilled labor in industry and service sector is likely to be very close to that of minimum institutional wage prevailing in agriculture. The wage rate prevailing in urban areas should be, as pointed out earlier, somewhat higher than the average wage in agriculture in order to include the costs of transfer of surplus manpower from its traditional milieu.

The unleashed market forces would bring about an institutional minimum wage in agriculture, and a wage level very close to this in industry. But what would be the outcome if the unions or the government

tries to raise the wage level, and what would be the effects of such a policy if it attains its goal.

To begin with agriculture, it is not likely for the agricultural workers to get solidly organized in order to fight for higher wages. As a matter of fact, the agricultural sector is very large, the fields of work much dispersed, communication among workers very poor or inexistent. Moreover, the existence of surplus labor makes it very difficult to control the downward pressures upon the minimum wage level which the unions decide to defend. For the small farmers who do not hire manpower outside of their family members, the remuneration of manpower and that of the land capital goes to the same family unit, and therefore, there is no room for struggle to increase the share of labor in total output. Small farmers try to maximize the total income of the family, not the incomes of the family members.

The government can attempt to increase the wages in agriculture. Again, a legal minimum wage for agricultural workers is not likely to be enforced successfully. Here again, like in the case of unions, the existence of redundant manpower in agriculture, and remoteness and dispersion of fields of work will prevent any successful enforcement of a legal minimum wage.

In contrast to the impossibility of raising the wage level, the government can and often does successfully increase the total income of agriculture through price support. In that case, the revenue increase passed on to the agricultural sector by price support will mostly benefit the land owners, and increase their total surplus. Since the wages in agriculture is not, by definition, affected by the total amount of production and/or by the prices obtained by the farmers, the price support will not increase the minimum institutional wages. The only exception is the workers remunerated on a crop-sharing basis. As a matter of fact, sharecroppers will benefit from an increase in relative prices on behalf of their produce. But this result is valid only in the short run; for in the long run, the contracts of share-cropping will be affected by the new value of the product, and shares of workers will diminish to reflect again the institutionally determined minimum wages. The reserve army of redundant workers in agriculture will exert a downward pressure on the share-cropping contracts.

The attempt of unions to raise wages in the branches of industry where they are solidly organized can be successful. This is not to say

that, industrial wages can be raised as a whole above the level they would attain in free contract conditions, i.e., when the workers are not organized. But in some sectors, the unions can control the entrance of non-unionized workers in the branch of activity, thus they can obtain and perpetuate a wage level higher than the one prevailing generally in industry.

What would be the effects of a wage level higher than the one that would prevail if the market would be free, i.e., if the reserve army of surplus labor would exert a downward pressure on wages till the wage level of the agricultural sector is attained?

An increase in wages realized by union force or by government action can bring about two kinds of effects. First the increase in wages will reduce the share of capitalists in total production. Thus the diminished profits mean a diminution of available funds for investment, which will diminish the growth of the capacity in the long run. We shall call this effect the *surplus effect*.

An increase in wages will, on the other hand, diminish the number of workers that would otherwise be able to get a job in this branch of activity — with a given capacity. We shall call this second effect the *employment effect*.

The relative importance of these two effects for a given increase in the wages and with fixed capacity, depends on the marginal productivity of labor; the steeper the decreasing return to labor in the interval of wage increase, the weaker the employment effect. In that case, the wage increase will be supported mostly by the capitalists in the short run. But in the long run, they can equate their profit margin to the one prevailing in other sectors by way of decreasing the growth of the capacity in this activity.

If the marginal productivity of labor diminishes slowly in the interval of wage increase, the employment effect will be higher; the smoother the slope of diminishing returns to labor the higher the reduction in job opportunities.

The slope of diminution of the productivity of labor differs from industry to industry; and even within a given branch of industry, it differs from plant to plant. As a rough generalization, we can suggest that in highly automatized, large-scale industries with a high capital labor ratio, the marginal productivity of labor is likely to remain more or less

steady up to the capacity point, then diminish steeply to zero. In the small-scale industries in which the production process is rather regulated by men than by machines, the diminution of marginal productivity of labor can be much slower. Accordingly, in the highly automatized, technologically advanced industries, any given increase in the wages (imposed by the government or obtained through the action of unions) will not have a strong employment effect, but will reduce the capitalists' surplus. In contrast, in small-scale, man-regulated industries the employment effect will be much stronger.

It is more likely that unions are better organized in the high-technology, capital-intensive, large-scale industries. Consequently, the impact of collective bargaining that ends up with an increase in wages, is much more substantial on profits than on the level of employment. The employment effect would be much more pronounced in the small-scale labor-intensive industries if unions succeeded to increase the wage level. But the possibility of disciplined, efficacious union action is less likely when the firms in industry are of small size, and much dispersed throughout the country. Therefore, we can conclude that unions' action for higher wages is more likely to reduce more the capitalists' share in production than total available job opportunities in industry.

VI. Policy Measures For Accelerating Industrialization

Economic policy measures are taken in order to attain given economic goals. In our model of underdeveloped countries, development means a permanent rise in *per capita* income as a result of the transfer of the surplus manpower in agriculture (and services) into industry. Another goal, regarding the state of income distribution may be added to this goal, according to the political preferences of the government: The government may assign itself the goal of diminishing (or increasing) the inequality of incomes rapidly or slowly, sustaining the same degree of inequality in the foreseeable future.

In matters of development, the government's actions can be classified in terms of the following basic approaches: *resource planning*, and *incentive planning*. In resource planning the government tries to make ava-

10) The concepts of "planning for resources" and "planning for policy" proposed by A. D. Hirschman are close to our dichotomy, but they are much less precise in their analytical content. See: Fei and Ranis, *op. cit.* 148

ilable the required resources in terms of savings, manpower, foreign currency. In incentive planning approach the government tries to induce the decentralized decision making units to take the decisions which are vital for the materialization of development. In the latter approach the main means are the handling of relative prices, overhauling of institutions, putting into effect legal incentives and hindrances, etc. These two approaches are mutually dependent, that is, a measure put into effect in the field of resource planning can affect the incentives, and, reciprocally, a measure affecting the incentives of economic decision-making units can exert an influence on the available resources. However, we shall use this distinction, because it largely contributes to making easier our analyses.

In the context of our model of development, the resource approach ends up with measures affecting the amount of available resources in the various sectors of the economy. The main aggregates in this respect are the surplus in agriculture and in industry, and the manpower surplus in agriculture and in the services.

Since the savings are directly linked to the size of surplus in agriculture and industry in a private enterprise economy, the government should therefore take measures to increase this surplus in order to increase the total savings. The measure that would increase the surplus in both sectors is mainly the one that aims at keeping the wages at a minimum level. But the surplus thus appropriated by the capitalists and landowners may or may not turn into effective savings. In order to prevent the decision making units, especially the landowners, from consuming a large part of their surplus, the government can take various measures. It can appropriate a part of the surplus (a part only, for the appropriation of total surplus can be drastically harmful on the incentives to produce). An agricultural land tax is the most common way for the appropriation of agricultural surplus, but the government can also impose on the farmers obligatory deliveries of a part of their crops, or buy them at low prices. These measures too can be, if not administered skillfully or with adequate coercion, much harmful on the incentives of the farmers.

In order to transfer the surplus manpower in agriculture into industrial or infrastructural investment projects, the government can choose among various measures implying different degrees of coercion. An outstanding example of this is Turkey's *Road Tax* imposed upon the adult male population. Since the tax could be acquitted with a week's labor

in local government's road projects, the aim of the tax was to secure the transfer of manpower into productive investments when its marginal product was zero, or below the cash counterpart of the tax — a choice being accorded to taxpayers regarding the time of work.

Another example of the transfer of surplus manpower into productive activities is the engagement of army forces into production process. Although very common in socialist countries, this practice is very rare and attains only a small fraction of army forces in Turkey. Furthermore, since not all of the soldiers are unproductive in their civil life, this practice can only diminish the burden on the economy of the draining by the army of a considerable portion of available manpower.

Let us now turn to the set of measures directed at *incentive planning*. In incentive planning, as contrasted with the resource planning, the availability of resources is *not sufficient* for the realization of development; it is also necessary to *induce* decentralized decision-making units to take the decisions conducive to development. For this purpose, the government can modify the *relative prices* to induce the economic agents to take the desired decisions. The government can affect the relative prices through tax policy (mostly through indirect taxes), through expenditure policy — increasing or decreasing the quality and quantity of government services and thus affecting production functions in various sectors), and through institutional and legal-devices. Although the incentive planning can also affect the total amount of available resources, it focuses mainly on decisions regulating the allocation of existing resources.

In our analyses, we pointed out two effects of the determination of wage level on the economy: surplus effect and employment effect. While the surplus effect enters the field of available resources, the employment effect is rather related to relative prices. Thus the government in order to make the enterprises hire more people, i.e., to increase the level of employment, should either increase the marginal productivity of labor or decrease the wages. If it imposes a minimum wage level higher than the intersectoral minimum for some sectors, it should take into consideration the employment shrinking effect of such an action — apart from the transfer of some surplus from capitalists to workers, i.e. income effect, or resource effect. If the marginal productivity of labor decreases slowly in the relevant range of wage level, the employment effect of such an increase in wages will be more important; the government should, therefore, decide whether the income distribution effect (desired) outweighs the employment shrinking effect (not desired).

In order to increase the number of surplus workers that can be hired for productive jobs in industry when the capacity is given, the government can try to increase the relative cost of capital equipment. It can increase the taxes on capital goods, especially those which provide job opportunities to a small amount of labor in the production process. In order that such a policy on relative prices be successful, i.e. such a policy substitute substantially labor for capital, it is necessary that the elasticity of substitution of labor for capital be high. This elasticity depends on the state of technology in a given time. Thus, to increase the elasticity of substitution, the government should finance the research projects for the discovery and extension of labor-biased technology in the big branches of industry. Whether or not such policy can bring about important changes in production process, i.e., production functions, depends largely on the branch of economic activity, on the availability of a wide set of old and new technologies with various degrees of labor use, etc.

When the capacity is given, i.e., in the short run, the government can increase the number of workers in industry through action on the wage level. If the wages diminish (through the government's policy of low prices for agricultural products or by giving up the policy of high wages, etc.) in industry, the employment effect will depend on the slope of marginal productivity of labor in the relevant range of change in wages, the smoother the decrease of marginal productivity the larger the employment effect. In order to make the marginal productivity of labor diminish slowly, the government can support projects to find out techniques that make it possible to use additional labor without much decrease in marginal product. Any method that makes this outcome possible is biased toward the use of labor in the relevant level of wages, if the marginal productivity of capital does not change or increases less than that of labor.

But new technology can often increase the marginal productivity of both capital and labor. If it increases the productivity of labor more than that of the capital in the relevant wage level, the new technology can be called labor biased; if it increases the productivity of both factors in equal proportion, the discovery will be called factor neutral. The government should support the research and extension activities to generate and spread labor-biased projects in order to accelerate the development of factor-surplus economy. But unfortunately, new technologies are discovered mostly in the industrial countries. These countries carry out research and put new technologies into effect according to their own factor propor-

tions. The older and more labor-using technologies are perhaps available in many sectors, but the machines and equipment working these technologies are no longer produced, and/or up dated in the industrialized countries. The entrepreneurs in the underdeveloped countries make their decision to order machinery and equipment only on grounds of their technical performance. Even when the wages are taken into consideration, the fact that their alternative cost is zero does not enter into the economic project evaluation of the market. Even if we suppose that an underdeveloped economy insists on making its orders in conformity with its factor proportions, it is not likely that this market can be big enough to generate research and production in capital-good industries of the developed countries. Consequently, though not much suitable to their factor proportions, the underdeveloped countries import brand new machinery and equipment that saves too much labor (which is redundant) and uses too much capital (which is scarce).

VII. Conflicting Goals and Compromise

We shall now turn to the conflict between the goals of industrialization and improvement of income distribution. We pointed out that in order to increase the amount of surplus in industry and in agriculture, the wage level should be kept down. But this will result in an increased wealth and income inequality in the country. Furthermore, the very fact that society is divided into a very large group of industrial and agricultural workers having an income barely sufficient for subsistence, and a very small group of landlords and capitalists appropriating the total surplus, will create a demand pattern hardly conducive to the production of mass consumption goods. The poor will devote a very large part of their income to food and other necessities, and the demand of the small group of rich will not be enough for mass production. The demand of the latter will nurture a very large group of workers producing services, luxury goods, etc., the production of which does not necessitate industrial plants. Furthermore, the channeling of the surplus funds appropriated by the capitalists and landlords into productive investments is by no means warranted. Besides the lack of demand, a large fraction of surplus owners e.g., landlords are not oriented substantially to industrial investments and the entrepreneurs in the industrial sector may devote a large part of their surplus to conspicuous consumption.

To solve this dilemma, a wide range of policy measures are available to the government. The government can choose one of them according to

the weight they attach to the equitable distribution of incomes, to the fast realization of industrialization and to the shares of public and private enterprises in the economy. The most extremist laissez-faire solution would favor to unleash the market forces and accept the development speed and income distribution feature it brings about. Moderate solutions can, in principle, accept the free action of market forces, but correct the income inequality that it generates with a suitable tax policy, and in doing so try to manage the private incentives. The solutions requiring more government interference will appropriate a part of the total surplus through taxation, and turn them into indirectly productive investments (infrastructure, education, health protection, etc.) involving both incentive creation and income distribution. More radical solutions will welcome the appropriation of a large part of total surplus through taxes and price policies, and launch government enterprises for the production of industrial goods. In the latter solution, the government is likely to choose first those investments for products of which the demand is not yet there, but in the long run it will be effective due to the very fact that the investments are made (the market will be enlarged due to this big block of investments). These investments will be mostly uncertainty-bearing, large-scale, long run investments that exceeds the capacity of the private sector on grounds of investible funds and incentives. The *Etatism* in Turkey can be attributed to such an economic rationale. Even more radical and leftist policies can end up with complete (or nearly complete) collectivization of the means of production in industry and in agriculture. In the latter approach, the relative importance of tax policy in managing income distribution and in directing incentives diminishes on behalf of wage policy in the government sector.

MİLLETLERARASI VERGİ ANLAŞMALARI

Necmi KARAKULLUKÇU
Maliye Hesap Uzmanı

BİRİNCİ KISIM

A — Genel olarak vergi mükerrerliği ve vergi anlaşmaları :

Her ülkenin malî mevzuatında yer alan vergileme hükümleri, esas itibariyle, aynı nazarı prensiplere dayandığı halde, farklı uygulamalara rastlamak daima mümkündür. Uygulamadaki bu farklılığın ülkelerarası vergi ihtilâfları yaratması veya anlaşmalarına ihtiyaç göstermesi mükerrer vergileme olayının mevcudiyetinden ileri gelir.

O halde, önce milletlerarası vergi anlaşmalarının esas sebebi olan mükerrer vergileme üzerinde kısaca durmak gerekir. Mükerrer vergileme, aynı mükellefin aynı vergi mevzuu üzerinden aynı dönem için birden ziyade vergilemeye maruz kalması şeklinde tarif edilebilir. Tarifinden de anlaşılacağı üzere, mükerrer vergilemeden bahsedilebilmesi için 3 şartın (aynı mükellef, aynı vergi mevzuu, aynı dönem) birlikte bulunması gerekmektedir. Bu noktadan hareket edersek, bir ülkenin vergilemesi ile mükerrer vergilemeye, prensip olarak, imkân olmaması gerekir. Gerçekten, vergileme prensiplerine aykırı olan mükerrer vergileme, ihtilâf mevzuu olmaksızın, ya mahsup sistemi ile veya vergi hatâsı addedilerek yapılan düzeltme ile yok edilir. (Vergi Usul K. nun 117. maddesinin 3 ncü fıkrası mükerrer vergilemeyi vergi hatâsı olarak kabul etmiştir.)

Bu bakımdan, mükerrer vergileme, esas itibariyle iki veya daha çok ülke tarafından yapılan vergilemelerde görülerek ihtilâf konusu olabilir.

Gerçekten, Milletlerarası mal, sermaye ve işgücü akımının gün geçtikçe gelişip ilerleme kaydettiği günümüzde, vergi mükerrerliği meselesi çok önemli bir malî sorun olarak karşınıza çıkmaktadır.

Bilhassa, 2 ncü Cihan Harbinden sonra kurulan çeşitli milletlerarası örgütler, devletlerarası yaklaşmayı ve dolayısıyla uzak bir hayal gibi

gözükmeye rağmen, dünya devletinin temelini teşkil edecek Avrupa devleti fikrini gerçekleştirmek için çaba sarfetmektedir.

Bu örgütlerin kuruluş gayelerine varıp varamayacakları veya takip edilen politikanın isabeti, bizim konumuz dışında bulunmaktadır. Ancak, bunlardan biri olan OCDE teşkilâtı Malî Komitesince hazırlanmış bulunan "Gelir ve Servet Vergilerinde" mükerrer vergilemeyi önleme anlaşması örnek projesi, burada üzerinde duracağımız esas konuyu teşkil etmektedir.

Milletlerarası vergi anlaşmaları konusunu, OCDE teşkilâtının hazırladığı bir örnek projenin incelenmesine hasretmek bir bakıma eksiklik arzutmekte ise de, disiplinli veya yeknesak bir anlaşma örneğine uygun surette yapılacak anlaşmaların, mükerrer vergilemeyi daha müessir bir tarzda önleyeceği izahtan vareste bulunduğundan, ve Türkiye'nin münasebetlerinin en fazla olduğu OCDE teşkilâtına üye ülkeleri ilgilendirmesi bakımından, bu örnek anlaşmanın incelenmesi ile iktifa edilmiştir.

Ancak, örnek anlaşma projesinin incelemesine geçmeden önce, şimdiye kadar yapılan çeşitli vergi anlaşmalarına rağmen vergi mükerrerliğinin tamamen önlenememiş sebepleri ile vergi anlaşmalarının tarihi gelişmesine OCDE teşkilâtına üye ülkeler yönünden bir nebze temas etmek faydalı olacaktır.

B — Milletlerarası vergilemeden doğan mükerrerliğin nedenleri :

Vergi Kanunlarındaki farklılık veya ahenksizlik mükerrer vergilemenin esas sebebi olarak gösterilebildiği halde, bu konuda yapılan milletlerarası anlaşmaların dahi mükerrer vergilemeyi, tamamiyle önleyemediği sabit bulunmaktadır.

Vergi anlaşmalarına rağmen mükerrer vergilemenin önlenememiş sebeplerini;

- 1 — Anlaşmaların uygulanmasından doğan anlaşmazlıklar,
 - 2 — Diğer anlaşmazlıklar,
- diye 2 grupta toplamak mümkündür.

1 — Anlaşmaların uygulanmasından doğan anlaşmazlıklar :

a) Vergi anlaşması yapmış olan iki ülkenin vergi idareleri çoğu zaman anlaşmanın mânasını ve portesini anlayamamaktadır. Vergi anlaşmasını yapan vergi otoritelerinin çeşitli nedenlerle vergi idarelerinin

başında fiilen bulunmayı ve memurların gereğince eğitilmemiş bulunması mükerrer vergilemenin sebeplerinden biridir.

b) Diğer taraftan, anlaşmada yer alan hükümlerin tatbikatı ile ilgili sarıh ve pratik kaidelerin mevcut bulunmayı da bir başka mükerrellik sebebidir. Örneğin, ekseri anlaşmalar, sabit işyerine isabet eden kârın hesaplanmasında, sabit iş yerinin idare ve işletme masrafları ile genel idare masraflarından sabit iş yerine isabet eden masrafların indirileceği hükmünü koyduğu halde, bu masraf hissesinin nasıl hesaplanacağını ifade etmemektedir. Bu hal aşağıdaki misalde olduğu gibi farklı uygulamalara ve dolayısıyla mükerrer vergilemeye sebep olmaktadır.

Tutalım ki, merkez A devletinde olan bir şirketin B devletinde de bir sabit işyeri vardır. Her iki devlette şirketin cirosu ve gayri safi kârı şöyle olsun;

	Ciro TL.	Gayri Safi Kâr TL.
A devletinde	10.000.000	2.000.000
B devletinde	5.000.000	1.500.000
	<u>15.000.000</u>	<u>3.500.000</u>

Bu şirketin tevzi edilecek genel idare masrafları ise 450.000,— TL. dir.

Eğer A devleti, tevziyatı, ciro'ya göre, B devleti de gayrisafi kâra göre yapıyorsa Merkeze ve sabit işyerine izafe edilecek masraf miktarı şöyle olacaktır.

$$\text{A devletinde (merkeze)} \quad \frac{450.000 \times 10}{15} = 300.000$$

$$\text{B devletinde (sabit işyerine)} \quad \frac{450.000 \times 15}{35} = 192.857$$

Görülüyor ki, tevzi edilecek masraf 450.000,— TL. olduğu halde, Merkeze ve Sabit işyerine izafe edilen masraf miktarları toplamı 492.857,— TL. dir.

Tersine olarak eğer masraf tevziinde A devleti gayrisafi kârı, B devleti de ciro'yu esas alıyorsa;

$$\text{A devletinde (merkeze)} \quad \frac{450.000 \times 20}{35} = 257.142$$

$$\text{B devletinde (sabit işyerine)} \quad \frac{450.000 \times 5}{15} = 150.000$$

bu defa tevzi edilecek masraf miktarı 450.000,— olduğu halde fiilen tevzi edilen masraf miktarları yekûnu 407.142,— TL. dir.

Bu sonuncu hal bir bakıma mükerrer vergileme sayılır, çünkü genel giderlerin tamamı tevzi edilemediğinden bu miktar tekrar vergilendirilmiş olur.

c) Vergi anlaşmalarındaki bazı terim ve deyimlerin ifade ettiği anlamın tam olarak açıklanmamış olması da diğer bir anlaşmazlık ve mükerrerlik sebebi olarak sayılabilir.

2 — Diğer anlaşmazlıklar :

Anlaşmanın uygulanmasından doğan anlaşmazlıklar yanında, Vergi anlaşmasına rağmen mükerrer vergilendirmeye müncer olan başka sebepler de vardır. Bunları da ayrıca 2 grupta toplayabiliriz.

a — Anlaşmanın tefsirinden doğan fikir ayrılıkları :

Bunları da 4 e ayırmak mümkündür :

— Anlaşmada kâfi derecede sarahat kazanmamış noktaların bulunması,

— Anlaşmayı hazırlayıp yapanların açıklama yapmak lüzumunu hissetmedikleri veya füzuli buldukları bazı terim ve tâbirlerin vergi idarelerince yanlış tefsir edilmesi,

— Bir terim veya deyim 2 ülkede farklı anlamlarda kullanılması,

— Terim veya deyimlerin yanlış tercüme edilmesi veya tercüme edilememesi,

b — Anlaşmanın boşluklarından doğan ihtilâflar :

Bu nevi anlaşmazlıklar şu sebeplerden olabilir.

— Bazı vergilerin özellikle anlaşma dışında bırakılması,

— Bazı vergilemelerin mahsubunun kabul edilmemesi, (örneğin; kaynakta tevkif edilen vergilerin mahsubunu kabul etmemek)

— Özel bazı haller için anlaşmada hiç bir şey söylememek suretiyle hareket serbestisinin elde tutulması isteği,

— Bazı meselelerin anlaşmanın görüşülmesi sırasında henüz bilinmemesi, bunun sonradan mâna ve ehemmiyet kazanması ve yürürlükteki anlaşmaya uymaması,

C — Örnek vergi anlaşması fikir ve uygulamasının tarihi gelişmesi :

Mükerrer vergilemeyi önleme düşünce ve çabaları I nci Dünya Savaşından sonraya rastlar. Harbin takripkâr sonuçları üzerine humanist fikir ve davranışlarla vücud bulan ve gelişen Milletler Cemiyetinin, mükerrer vergilemeyi önlemeye mafut çalışmalarla, meydana getirdiği anlaşma örnekleri, hem millî idarelere, hem de mükelleflere fayda sağlamıştır.

Gerçekten, 1921 yılından itibaren, Milletler Cemiyeti, mükerrer vergilendirme konusunda çalışmaya başlamış ve bu gayret 1928 yılında gerçekleşen mükerrer vergilemeyi önlemeye matuf ilk iki taraflı anlaşma örnek tasarısı ile meyvesini vermiştir.

İki taraflı vergi anlaşmaları 1943 Meksiko ve 1946 Londra anlaşma örnekleri ile gelişmeler sağladığı halde gene de ortaya çıkan örnek anlaşmalar, bir çok meseleleri halletmekten uzak, hattâ bazı konularda esaslı prensip farklılıkları ile malûl bulunmakta idi.

Ayrıca, beynemilî ekonomik münasebetlerde meydana gelen gelişme ve değişmeler, söz konusu örnek anlaşmalarda bir takım boşlukların bulunduğunu da ortaya koydu.

Gayesine erişemeyince nihayet, ortadan kalkan milletler cemiyeti yerine, II. Dünya harbinden sonra edinilen bir takım tecrübelerin de ışığı altında, Birleşmiş Milletler Teşkilâtı kuruldu.

Bunun yanında milletlerin iktisadî meselelerinin halli için kurulan Avrupa iktisadî işbirliği teşkilâtı (OECE) ve bilhassa iktisadî işbirliği ve kalkınma teşkilâtı (OCDE) tarafından mükerrer vergilendirmenin önlenmesi mevzuunda gösterilen gayretler sınıî ve ticarî faaliyetlerde bulunan mükelleflerin vergi durumlarının mümkün olduğu kadar açıklığa kavuşmasında ve güven altına alınmasında önemli âmil olmuştur.

Avrupa iktisadî işbirliği teşkilâtı OECE 25 Şubat 1955 günü mükerrer vergilendirmelere dair ilk tavsiye kararını kabul ettiğinde iki taraflı anlaşma sayısı 52 idi. (Bu sayı 1939 yılında sadece 20 dir).

Bilindiği üzere milletlerarası yapılan mükerrer vergi anlaşmalarının mevcudiyeti kadar, anlaşmalarda kabul edilen vergilendirme esaslarının ayniyeti de önemlidir. Gerçekten, bu nevi anlaşmaların esas gayesi, beynelmil bir vergileme sisteminin yaratılmasıdır. Bu bakımdandır ki, gerek Milletler Cemiyeti gerekse OECE ve OCDE ile Birleşmiş Milletler örgütleri bu konuda bir örnek anlaşma projesi hazırlamak suretiyle neticeye varmaya çalışmışlardır. Esasen varılan sonuçlar çoğunlukla 1921 den itibaren Milletler Cemiyeti tarafından bu konuda yapılan çalışmalar sayesinde elde edilmiş ve 1928 yılında ilk iki taraflı örnek anlaşma projesinden mülhem olmuştur. Bunu takiben 1943 Meksiko, 1946 Londra anlaşmalarında da örnek projeler tesbit edilmiştir. Ancak, yukarıda belirtildiği üzere, buraya kadar bahsedilen örnek anlaşma projelerinin hiçbir üye devletlerin tam ve toplu bir iştirakini sağlamaydı, çünkü bir takım boşluklar ve prensip hatâları ihtiva etmekteydi. Öte yandan, bu örnek anlaşma projelerinin kabulünden sonra vergilendirme müessesesinin şümûlü ve beynelmil ekonomik ilişkilerin gelişmesi sebebiyle mükerrer vergilendirme konusunda bazı meseleler önem kazandığı gibi, diğer taraftan, yepyeni vergi problemleri ile karşılaşıldı.

OECE üyesi ülkeler arasında gittikçe sıklaşan ekonomik ilişkilerle ekonomik işbirliğine doğru gelişmeler, onları, mükerrer vergilendirme meselelerinin hallinde cari olan uygulamaların yeni baştan gözden geçirilmesine ve milletlerarası vergi hukuku meselesinde bir anlayış birliğine, ve birlikte hareket tarzına varabilmek için, yeni usullerin kabûlüne zorladı. Bunun üzerine, Üye ülkeler arasındaki iki taraflı anlaşmalarda değişmez prensipler, tarifler, kaideler ve usullere göre bir ahenk tesisi ve taraflarca aynı şekilde tefsir edilecek bir örnek anlaşma meydana getirmek zorunluluğu kendini hissettirdi.

İşte böyle bir havada 1956 yılının Mart ayında kurulan Mali Komite veya Vergi Komitesi (Comité fiscal) 1958 Temmuzunda Avrupa iktisadî işbirliği teşkilâtı (OECE) konseyinden kendisine verilen Gelir ve Servet üzerine müessese vergilerde mükerrerliği önleyici bir örnek anlaşma tasarısı meydana getirmek görevini aldı.

1958 ile 1961 yılları arasında hazırladığı ve OECE teşkilâtı tarafından "Mükerrer vergilendirmelerin önlenmesi" adı ile yayınlanmış bulunan 4 adet raporda Mali Komite örnek anlaşmasının esasını teşkil eden,

25 Madde teklif etti. 1961 yılında İktisadî İşbirliği ve Kalkınma teşkilâtının (OCDE) kurulmasından sonra Malî Komite bunlara ilâveten 6 yeni madde tesbit ederek, muhtemel boşlukları olması ihtimaline rağmen, tasarıyı 1963 yılında OCDE konseyine sundu.

Aşağıda, ana hatları itibariyle inceleyeceğimiz örnek anlaşma üzerinde OCDE üyesi devletlerce çoğunluk hâsil olmuş ve önceki anlaşmaların bir kısmı buna göre tâdil edildiği gibi, yeni anlaşmalar da buna uygun olarak kaleme alınmaya başlanmıştır.

Ancak, şu hususu belirtmek gerekir ki, tip anlaşma maddelerinde, çeşitli ülkelerin reserve'leri mevcuttur. Bunlar, her üye devletin dahili mevzuatı ile çelişen konularda üye devletlerce konulmuş ihtiyatî kayıtlardan ibarettir ki ilk nazarda, hükümün üye devleti bağlamayacağını ifade etmektedir.

İKİNCİ KISIM

A — OCDE örgütüne hazırlanan örnek anlaşma tasarısının tahlili :

OCDE Malî Komitesi tarafından hazırlanan Örnek Anlaşma Tasarısı 7 bölüm içinde 30 maddeden ibarettir.

I nci Bölüm

Anlaşmanın tatbik sahasına müteallik I nci bölümde yer alan 2 maddede sırasıyla anlaşma ile istihdaf edilen şahıslar ve vergileri tarif etmektedir. Şahısların ve vergilerin açıkça belirtilmesi âkit devletlerin vergi mevzuatında yapılacak değişikliklerde, anlaşmanın tadili zorunluğunu önlemek isteğinden doğmuştur.

II nci Bölüm

II nci bölüm 3, 4, 5 nci maddelerden müteşekkil olup genel mahiyette tariflerle malî bakımdan ikametgâh ve sabit işyerinin tariflerinden ibarettir. Genel tarifler maddesinde "Akit devlet", "Şahıslar", "Şirketler", "bir âkit devletin teşebbüsü", "yetkili makam" gibi terim ve deyimler açıklanmıştır.

5 nci maddedeki "sabit işyeri" nin tarifi liberal ölçülere dayanarak, beynelmilel ticarî, sınaî ve malî faaliyetler dikkate alınmak suretiyle yazılmıştır.

III ncü Bölüm

Gelir kaynaklarının vergilendirilmesi ile ilgili bu bölüm içindeki 6 ilâ 21 nci maddelerde, mükellefin hem ikâmet ettiği, hem de gelirlerinin kaynağının bulunduğu devlet tarafından mükerrer olarak vergilendirilmesini önlemeye matuf hükümler yer almıştır.

6 ncı madde, gayrimenkul gelirlerinin vergilendirilmesini, gayrimenkulün bulunduğu devlete bırakmıştır.

7 nci madde, bir teşebbüsün gelirlerini vergilendirme hakkının sabit işyeri ölçüsüne göre tesbit edilebileceğini ve sâbit iş yerinin kaaznçlarının hesaplanmasında onun, kanunî merkezde ayrı ve bağımsız sayılması esasını vazetmiştir.

8 nci madde, deniz, hava ve dahili deniz ulaştırmasından doğan kazançların, teşebbüsün fiilî idare merkezinin bulunduğu akit devlette vergilendirilebileceği hükmünü ihtiva etmektedir. Bu kaide ile, bu teşebbüslerin özellikle maruz kaldıkları mükerrer vergilemenin önlenilebileceği düşünölmüştür.

9 uncu madde, bir akit devletin teşebbüsünün, diğeri akit devletin teşebbüsünün kontroluna iştiraki halinden ve müştereken murakabe altında teşebbüslerin karşılıklı münasebetinden doğan kârın veya alacağın hesaplanmasında, bunların ayrı ve bağımsız teşekkül olmaları halinde yapılacak hesaplama uygun bulunması ve özel ilişkilerin gerçek duruma tesir etmemesi esasını getirmektedir.

Temettülerin, faizlerin ve ihtira beratlarının vergilendirilmesine müteallik 10, 11 ve 12 nci maddeler üye memleketlerin ekonomik menfaatleri arasındaki ayrılıkları ve bunların mevzuatlarındaki ayrılıkları tam olarak tarif etmekten uzaktır. Yapılan anlaşmalarda kabul edilmiş olan haf tarzlarında olduğu gibi, nazari bakımdan, anlayış farkları sebebiyle bu konuda müşterek kuralların tesbiti büyük güçlük yaratmıştır. Bu durum, anlaşmaları uygulamakla görevli vergi idareleri için olduğu kadar mükellefler için de büyük zorluklar ve ihtilâflar doğuruyordu. Malî Komite müzakerelerinde tesbit edilecek kaidelerle, vergilendirme hakkının oturulan devlete veya gelirin doğduğu devlete ait olması hususu tartışıldı. Varılan sonuç, ihtira beratlarında vergilendirme hakkının münhasıran geliri elde edenin oturduğu devlete ait olması, Temettüleri ile Faizlerde ise gelirin doğduğu devlet ile elde edenin oturduğu devlet arasında paylaşılması esasına münce oldu. Bahis konusu madde ile, pek az bir nispet üzerinden, vergilendirme hakkı gelirin kaynağının bulunduğu devlete ve ken-

di vergisinin hesaplanması sırasında mükerrer vergilemeyi önleyecek şekilde bu vergiyi dikkate almak yükümlülüğü de elde edenin oturduğu devlete ait oldu. Bu suretle madde, temettüleri ödeyen şirketin bulunduğu devletçe alınan vergi nispetinin, umumî halde, temettülerin gayri-safi miktarının % 15'ni ve temettüyü dağıtan şirkette iştiraki bulunması halinde ise % 5'i aşmayacağını, aynı şekilde 11 nci madde, faizlerin vergilendirme nispetinin % 10'u geçmeyeceğini öngörmüştür. Bu formüllerin gayesi, arzu eden memleketlere, öngörülen asgarî nispet üzerinden, kaynağında bir vergi almak imkânını temin etmek ve aynı zamanda, akit devletlerin, anlaşmaları takdirde, bu nisbeti daha da indirmek hattâ sıfıra irca etmek suretiyle vergilendirme hakkını tamamiyle oturulan devlete maletmekten ibarettir.

Sermaye kazançlarına değin 13 üncü madde, ancak akit devletlerden birinin veya her ikisinin mevzuatı bu kazançların vergilendirilmesini öngördüğü takdirde uygulanabilir. Madde gayrimenkullerin ve bilhassa işaret edilen menkul malların satışından elde edilen kazançların, bu malların bulunduğu devlette vergilendirileceği, diğer bütün malların satışından elde edilen kazançların ise bu malları satanın oturduğu devlette vergilendirilmesi esasını vazetmiştir.

14 ncü madde, serbest meslek gelirlerinin teşebbüs kazançlarına benzer şekilde vergilendirilmesi esastan mülhemdir. Mesleğin icrasındaki "Sabit tesis" deyimini, "Sabit işyeri" deyimini yerine kullanılmıştır.

15 nci madde, ücret karşılığı çalışmalardan elde edilen gelirlere uygulanacak genel kuralı, bunların, faaliyetin icra edildiği âkit devlette vergilendirilmesi şeklinde formüle etmiş ve bu kurala iki istisna koymuştur. Bu istisnalar kalifiye personelin bir yerden diğer biryere gitmesini kolaylaştırmak gayesiyle hariçte kısa süreli istihdamlar ile bir takım âme görevlerini istihdaf etmektedir. Bu madde ayrıca beynelmilel seyrüseferde işletilen gemi ve uçaklar ile dahili nakliyatda kullanılan vapurlarda çalışan müstahdemlerin ücretlerine genel kaidenin uygulanacağını, yâni bunların vergilendirme hakkının teşebbüsün fiilî idare merkezinin bulunduğu âkit devlete ait olduğunu ifade etmektedir.

16 ve 17 nci maddeler, genel kuralın, şirketlerin yönetim kurulu veya denetleme kurulu üyeleri ile, ücretli olsun olmasın, profesyonel artist ve sporculara da uygulanacağını belirtmektedir.

18 nci madde, emeklilikler ile evvelce yapılan hizmetler dolayısıyla ödenen meblâğların, ancak bunları alanın oturduğu âkit devlette vergilendirileceğini öngörmüştür.

19 uncu madde, devlete veya onun siyasal bölüm veya mahallî idarelerine yapılan hizmetler dolayısıyla ödenen emeklilik ve benzeri kazançların ancak bu devlette vergilendirilebileceğini belirtmektedir.

20 nci madde, üniversite öğrencilerinin ve stajyerlerin bir başka ülkede, öğrenim ve staj giderlerini karşılamak için yapılan ödemelerin bu gaye ile geçici olarak bulunduğu devlette vergiye tâbi tutulamayacağını hükme bağlamıştır.

21 nci madde ise, önceki maddelerde açıkça belirtilmemiş olan tüm gelirlerin, ancak, bu gelirleri elde edenin oturduğu devlette vergilendirileceğini öngörmüştür.

IV ncü Bölüm

Bu bölüm servetlerin vergilendirilmesi ile ilgili 22 nci maddeden ibarettir.

Bu madde vergilendirme hakkını, serveti meydana getiren malların mahiyetlerine göre şu veya bu devlete vermek suretiyle bu meseleyi halletmektedir. Böylece gayrimenkul mallar buldukları devlette, sabit işyerinin aktifinde bulunan ve sabit tesisi teşkil eden menkul mallar, bu sabit işyerinin veya sabit tesisin bulunduğu devlette vergilendirileceklerdir. Beynelmilel trafikteki vapurlar ve uçaklar ile iç ulaştırmada kullanılan gemiler ve bunların işletilmesinde kullanılan menkul mallar ancak teşebbüsün fiili idare merkezinin bulunduğu âkit devlette vergilendirilecektir. Bunlar dışındaki tüm servet unsurları ancak servet sahibinin oturduğu âkit devlette vergilendirilebilecektir.

V nci Bölüm

V. Bölüm mükerrer vergilendirmeyi önleyici teknik hükümleri içeren 2 maddeden ibarettir.

Bilindiği üzere vergilendirme hakkını tesbit ve tâyin eden ve yukarıda açıklanan III ve IV ncü bölümlerde öngörülen kurallar, kendi başlarına mükerrer vergilemeyi önleyemezler. Gelirin kaynağı bulunan devlet, Anlaşma gereğince, bazı gelir unsurlarının vergilendirme hakkını saklı tuttuğu veya vergilendirme hakkı geliri elde edenin oturduğu devlet ile gelirin kaynağı olan devlet arasında paylaşıldığı takdirde, kendi ülkesinde oturan kimselerin gelirlerinin tamamını vergiye tâbi tutmak hakkına sahip bulunan devlet, mükerrer vergilendirmeyi önlemek için, gerekli tedbirleri almak zorunluluğundadır. Bunun için kullanılan iki usul var-

dır : 1 — Muafiyet, 2 — Mahsup. Muafiyet usulünde, mükerrer vergilendirmenin önlenmesi için, ilgili devlet, vergilendireceği servet veya gelir toplamının tesbitinde, söz konusu servet veya gelir unsurunu dikkate almaz. Mahsup usulünde ise, tersine olarak ilgili devlet, söz konusu gelir veya servet unsurunu dikkate alır, ancak hesapladığı vergiden, diğer devlette, sözü edilen gelir veya servet unsuru için, ödenmiş aynı mahiyetteki vergiyi indirir.

Örnek anlaşma projesinin 23 (A) maddesi Muafiyet usulünden, 23 (B) maddesi de Mahsup usulünden bahsetmektedir. Uygulanması bakımından bu iki madde anlaşma yapan devletlerin vergi kanunlarında öngörülen usullerle bağlı sayılabilir. Bu itibarla, dahili mevzuatında muafiyet usulünü kabul etmiş ülkeler için 23 (A) maddesi, mahsup usulünü kabul edenler için 23 (B) maddesi daha uygun denebilirse de, her biri başka usul kabul eden devletlerin yapacağı anlaşmada her iki usule de yer verilmesi mümkündür.

23 (A) maddesinde yer alan müterakki muafiyet metoduna göre söz konusu servet veya gelir, vergilendirme yönünden dikkate alınmamakla beraber servet veya gelirin geriye kalan kısmına uygulanacak vergi oranında hesaba katılmaktadır. 23 (B) maddesi ise basit mahsup sistemine dayanmaktadır. Bu usule göre, ilgili âkit devletin alacağı vergiden yapacağı indirim öteki devlette ödenmiş olan vergiye tekabül eder. Ancak, indirilecek vergi ait olduğu servet veya gelirin tekabül ettiği vergiden fazla olamaz. Örneğin; temettü ve faiz maddelerinde olduğu gibi vergilendirme hakkının iki âkit devlet arasında pay edilmiş olması durumunda, oturan devletin muafiyet usulünü uygulaması beklenmez, çünkü o takdirde bu devlet kendisine tanınan vergilendirme hakkından vazgeçmiş olacaktır. Bu özel durumu çözümlmek için 23 (A) maddesinin 2 nci paragrafında normal olarak muafiyet usulünü uygulayan devletin basit mahsup usulünü uygulaması gerektiği öngörülmüştür.

VI ncı Bölüm

VI Bölüm özel hükümlere ayrılmış olup genellikle mükerrer vergilemeden kaçınmanın idarî yollarını göstermektedir.

24 üncü madde ayırım yapılmaması prensibinden doğmuş ve âkit devletlerden birinde oturan diğer âkit devletin vatandaşlarına vergi mükellefiyeti yönünden kendi yurtdaşlarına uygulanan muamelelerde fark gözetmeme esasını koymuştur. Ayırım yapılmaması prensibi hernekadar mükerrer vergilendirmeye ilgili değilse de yapılan anlaşmaların bir kıs-

mında yer aldığı için OCDE Malî Komitesi de örnek anlaşma tasarısında bu maddeye yer vermiştir. Hattâ, maddeye vatansızlar da katılmış ve onlara da eşit muamele istenmiştir.

Maddede ayrıca, bir âkit devletin teşebbüsünün diğer âkit devlette bulunan sabit işyerinin vergilendirilmesinde, bu devlet teşebbüslerinin tâbi olduğu rejimden başkasına veya daha ağırına tâbi tutulmaması esası öngörülmüştür.

25 inci madde Akit devletler arasında danışma ve uzlaşma usulü getirmiştir.

1 nci ve 2 nci paragrafta âkit devletlerin vergi mevzuatında öngörülmüş müracaat yolları dışında, anlaşmaya uygun olmayan bir vergilendirmeyi düzeltmek için uygulanacak usul gösterilmektedir. 3 üncü paragrafta ise anlaşmanın tefsir ve uygulanması sırasında muhtemel meselelerin çözümlenmesi ile anlaşmada öngörülmemiş hallerde mükerrer vergilendirme meselelerine bir hal çaresi bulunması için ihtilâfların sulh yolu ile haline mütedair bu usulün esas ittihazi derpiş edilmiştir. 4 üncü paragrafta, sulh yolu ile meseleleri halletmek hususundaki iyi niyetli görüş teatillerinin âkit devletlerin yetkili kişilerinden kurulu bir komisyon dahilinde yapılabileceği hükme bağlanmıştır. Malî Komite, yetkili makamların vardığı neticelerin uygulanması hususu için tamamlayıcı kaideler koymanın mümkün olup olmadığını tetkik etmeyi derpiş etmektedir. Ayrıca özel bir hâdisenin tetkiki sırasında komisyonun ilgilinin şifahî ve yazılı ifadesine müracaatı kabul edilmiştir. Öteyandan anlaşma maddelerinin tefsir ve uygulanması ile ilgili olarak yetkili makamların malî komiteye müracaat etmek suretiyle mütalâa alması tavsiye edilmekte, nihayet üye ülkeler arasında çok taraflı anlaşmalar yapıldığında, beynelmilel bir istişare usulüne dair sarîh kaideler derpiş etmenin fayda sağlayacağı ifade edilmektedir.

26 ncı madde, âkit devletlerin yetkili makamları arasında işbirliğini tesis ve anlaşma gereğince, her devletin hakkı olan vergileri doğru olarak almasını temin etme arzusunu ifade etmektedir. Bu madde gereğince, âkit devletlerin, diğer devletin vergisini tahsil hususunda idarî yardımı bahis konusu olamaz, fakat belli şartlar altında âkit devletlerin vergi emniyeti yönünden yardımlaşmasını öngörmüştür. İki taraflı vergi anlaşmalarında bu idarî yardımlaşma maddesi çok önemli bir yer tutmakta, çoğu anlaşmalarda, vergi kaçakçılığını önlemeye matuf bilgi isteme meselesi anlaşmanın gayesini teşkil etmektedir. (Gerçekten, Türkiye bir

vergi anlaşmasında bu hususu önemle gözönünde bulundurmak zorundadır.)

27 nci madde, siyasi hey'etlerle konsolosluk memurlarının, Devletler hukuku kaideleri ve beynelmilel hususî anlaşmalarda derpiş edilen malî imtiyazlarına zarar verilemeyeceği hükmünü ifade etmektedir.

28 nci madde, anlaşmaların uygulanma sahasını, denizaşırı ülkelere sahip olan veya başka devletlerin veya ülkelerin beynelmilel münasebetlerini deruhte eden devletlere dahi, teşmili imkânını sağlayan hükümler ifade eder.

29 ve 30 uncu maddeler anlaşmaların yürürlüğü hakkındaki hükümlerdir.

B — Örnek anlaşmaya konan ihtiyatî kayıtlar ve istisnalar :

Örnek anlaşma müzakereleri sırasında üye ülkeler bir kısım anlaşma maddeleri üzerine çeşitli yönlerden ihtiyatî kayıtlar koymuşlardır. Bu da gösteriyor ki, örnek anlaşma üzerinde tam bir fikir birliği mevcut değildir. İhtiyatî kayıtları koyan ülkeler, ilgili maddeler de işaret edilmek suretiyle, aşağıda gösterilmiştir.

— Sadece bir maddeye ihtiyatî kayıt koyan ülkeler : İsveç 26, Fransa 10, Avusturya 12, Almanya 10, Hollanda 10, Portekiz 10.

— 2 maddeye ihtiyatî kayıt koyanlar : Belçika 10 - 13, İrlanda 4 - 24.

— 3 maddeye ihtiyatî kayıt koyanlar : Amerika Birleşik Devletleri : 2-4-13, Türkiye : 10-11-12.

— 4 maddeye ihtiyatî kayıt koyan : İtalya 10-11-12-13.

— 10 maddeye ihtiyatî kayıt koyan : Kanada 2-5-10-11-12-16-18-19-21-24.

İhtiyatî kayıt koymayan ülkeler ise şunlardır : İsviçre, İngiltere, Yunanistan, Norveç, Danimarka, Japonya, İzlanda, Lüksemburg.

Ancak, ikisi ihtiyatî kayıt koyan, ikisi de koymayan 4 ülkeye özel surette istisnalar tanınmış bulunmaktadır. İzahat olarak sadece, durumlarının gerektirdiği, kaydı ileri sürülen bu ülkelerden Yunanistan için, deniz nakliyatı yönünden, gemi işletmeciliğinden elde edilen gelirlerle, gemilerde çalışan kimselerin ücretlerine, beynelmilel seyrüseferdeki gemilerle, gemilerin işletilmesine tahsis edilmiş olan menkul mallardan teşekkül eden servete, bunların satılması halinde elde edilecek kazançlara

uygulanacak hükümlerde hareket serbestisi tanınmıştır. Öte yandan OCDE üyesi memleketler ihtira beratı hakkındaki hükme rağmen İspanya, Yunanistan, Portekiz ve Lüksemburg'a, ikili anlaşmalar ve müte-kabiliyet şartı ile ihtira beratı gayri safi tutarlarına % 5 vergilendirme hakkı tanımayı vaatmişlerdir.

C — Sayı itibariyle OCDE üyesi memleketler arasında yapılan anlaş-malar :

OCDE üyesi bulunan memleketler arasında yapılan ikili anlaşmalar 1939 yılında 20 iken 1955 yılında 56 ya, 1958 de 70'e ve 1963 yılının Tem-muz başında 85'e yükselmiştir.

Malî Komitenin hazırladığı örnek anlaşmanın OCDE Konseyince kabul ve uygulanması hakkındaki tavsiye kararı 30 Temmuz 1963 oldu-ğuna göre, o günden bu yana gelişmeleri (1 Haziran 1965 itibariyle) aşağıdaki tabloda müşahade etmek mümkündür. Buna göre, anlaşma sayısı 2 yılda 12 adet fazlası ile 97 ye yükselmiştir.

Üye memleketleri yaptıkları anlaşma sayısına göre incelersek, en çok anlaşmayı halen İsveç'in yapmış olduğunu görürüz. 17. Bundan son-ra sırasıyla Fransa ve Amerika Birleşik Devletleri 16 şar, İngiltere 15, Fe-deral Almanya 14, Danimarka ve Norveç 13, Avusturya, Hollanda ve Kanada 11, İtalya 10, İsviçre 9, Belçika ve Japonya 8, Yunanistan ve İr-landa 6, Lüksemburg 5, İspanya 3, İzlanda 2 anlaşma yapmıştır. 1 Haziran 1965 tarihindeki duruma göre çıkarılan yukarıdaki bilgilere göre Portekiz o tarihte 8 ülke ile müzakere halinde bulunmaktadır ki bugün bun-ların bir kısmı imzalanmış olmalıdır.

Vergi anlaşmaları yönünden OCDE üyesi memleketlerin en ilginç olanı Türkiye'dir ve henüz hiçbir vergi anlaşması yapmadığı gibi müza-kere halinde bulunduğu memleket de yoktur.

D — Çok taraflı vergi anlaşmaları imkânı :

OCDE teşkilâtının Malî Komiteye hazırlatarak sunduğu tip vergi anlaşması projesi, üzerinde ittifak edilmesi halinde çok taraflı vergi anlaşması mümkün olabilecektir. Ancak yukarıda da bir nebze bahsedilmiş olduğu üzere, örnek anlaşma, üzerinde ittifak edilmiş olmaktan çok uzaktır. İstisnalar ve çok sayıda ihtiyatî kayıtlar, hazırlanan tip anlaşmanın çok taraflı vergi anlaşması için kullanılmasına imkân bırakmamaktadır. Bu hususu gayet iyi bilen malî komite, ileride, ihtilâf konusu olup ihtiya-

1 Haziran 1965 tarihi itibariyle, OCDE üyesi ülkelerin, Gelir ve Servet Vergilerinde, mükerrer vergilemeyi önlemeye matuf ikili anlaşmalarını gösterir tablo.

OCDE Üyesi memleketler	İsveç	Fransa	A.B.D.	İngiltere	Almanya	Danimarka	Norveç	Avusturya	Hollanda	Kanada	İtalya	İsviçre	Belçika	Japonya	Yunanistan	İrlanda	Lüksemburg	İspanya	İzlanda	Portekiz	Türkiye
İsveç		X	X	X	X	X	X	X	M	M	S	M	X	X	X	X	M	X	G		
Fransa	X			X	X	X	X	X	M	X	S	X	S	I	X	G	X	X			G
A.B.D	X	X		M	M	X	X	X	M	X	X	X	X	X	M	X					G
İngiltere	X	X	M		S	X	X	X	M	M	X	X	M	X	X	X	G	G	G	G	
Almanya	X	X	M	S		X	X	X	M	M	X	G	G	M	X	X					G
Danimarka	X	X	X	X	X		X	X	M	X	G	X		X	X						X
Norveç	X	X	X	X	X		X	M	I	X	X	G	X								X
Avusturya	X	X	X	X	X	X		G	M	X	X	G	G	X	G						
Hollanda	M	M	M	M	X	M	M	G	X	X	M	M									G
Kanada	M	X	X	M	M	X	I	X			I	I	M								
İtalya	M	S	X	X	M	G	X	M	X		G	X	G	I							G
İsviçre	S	X	X	X	X	X	X	M	G		G	G	G	G	G	G					G
Belçika	M	S	X	M	G	G	M	I	X	G		G	M								
Japonya	X	I	X	X	G	X	X	X	I	G	G										
Yunanistan	X	X	X	X	M		G		I	G	G										
İrlanda	X	G	M	X	X	X	G	G	M	G											
Lüksemburg		X	X	G	X		X						M								
İspanya	M	X		G	G	X	G				G										G
İzlanda	X			G	X	G															
Portekiz	G	G	G	G	G						G	G									G
Türkiye																					

X Yürürlükteki Anlaşmalar

S Yürürlükteki anlaşmanın yerine kaim olmak üzere imzalanmış olan yeni anlaşmalar

M Yürürlükte bulunan anlaşmalardan tip anlaşma projesine göre revizyona tabi tutulmakta olan anlaşmalar

I İmzalanmış olup henüz yürürlükte olmayan anlaşmalar

G Müzakere safhasında bulunan anlaşmalar

ti kayıtlara muhatap olan hükümler üzerindeki araştırma ve incelemelerini derinleştireceğini, bilhassa faiz, temettü ve ihtira beratları hakkında daha etraflı çalışmalar yapmayı derpiş etmektedir.

İlk çok taraflı vergi anlaşmasının, aynı zamanda ortak pazar üyesi olan OCDE üyesi memleketlerce gerçekleştirilebileceği tahmin edilmektedir. Gerçekten, mali mevzuat itibariyle yeknesaklık sağlama çabaları netice verdiği takdirde ilk çok taraflı vergi anlaşmasının 6 üye ülke arasında yapılması mümkündür.

E — Örnek anlaşma tasarısının tenkidi :

Yukarıda da belirtildiği gibi, Türkiye henüz iki taraflı vergi anlaşması yapmamış olan tek OCDE üyesi ülkedir. Bu durumun sebebinin aşağıda açıklamaya çalışacağız.

OCDE üyesi olan 21 ülke şunlardır : Amerika Birleşik Devletleri, Kanada, Japonya, İzlanda, İsveç, İsviçre, İrlanda, İngiltere, Hollanda, Fransa, Belçika, İtalya, Federal Almanya, Norveç, Lüksemburg, Danimarka, Yunanistan, Portekiz, Türkiye, İspanya ve Avusturya. Bunları ekonomik yönden bir tasnife tâbi tutarsak en azından iktisaden ilerlemiş ve geri kalmış ülkeler olarak 2 ye ayırmak mümkündür. Gerçekten, OCDE teşkilâtı resmî kayıtlarında dahi İrlanda, İspanya, İzlanda, Portekiz, Türkiye ve Yunanistan iktisaden ilerleme yolunda bulunan ülkeler diye adlandırılmaktadır ki, bunun gerçek anlamı, geri kalmış ülkeler, demektir. İşte iktisaden ilerleme yolunda bulunan bu memleketlerin OCDE teşkilâtı içindeki rolleri, diğerlerine nazaran, çok daha azdır. Teşkilâtın maddî yükünü de çoğunlukla üstlenen ileri ülkeler, komitelerin ve genel sekreterliğin çalışmasına da hâkim bulunmaktadır. Hal böyle olunca OCDE teşkilâtındaki her komitenin çalışmalarında ele alınan konular fiilen iktisaden ileri ülkelerin noktayı nazarından değerlendirilmekte ve alınan kararlar bu memleketlerin görüşlerini aksettirmektedir.

Bilindiği üzere, iktisaden ileri ülkelerle geri kalmış veya ilerleme yolundaki ülkelerin problemleri farklı bulunmaktadır. İktisadî yönden beliren bu farklılığı geniş anlamda alırsak, ki doğrusu budur, bu memleketlerin politik bakımdan da farklı bünyelere sahip bulunduğu, dolayısıyla meselelerinin bambaşka veçheler arzedeceğini teslim etmek gerekecektir. Bu hususu gözönünde bulundurmak suretiyle, örnek anlaşma tasarısı incelenirse bunun, iktisaden geri kalmış ülkeler aleyhine netice tevhit edeceği anlaşılır.

Anlaşmaya tüm olarak baktığımız zaman, iktisaden geri kalmış ülkeler yönünden, vergileme prensiplerine aykırı bir takım sapmaları ihtiva ettiğini görürüz. Örnek anlaşmada zikredilen esaslara uygun olarak yapılacak ikili bir anlaşma, aşağıda izah edildiği üzere, iktisaden zayıf bünyeye sahip bulunan akit ülkenin aleyhine olacaktır.

Gerçekten örnek anlaşma tasarısında gelir unsurlarının vergilendirilmesi esas itibariyle, ikametgâh prensibine bağlanmıştır. Ferdin şahsî ve ekonomik bağlarının en sıkı bulunduğu yerin, onun ikâmet ettiği devlette bulunduğu veya bulunacağı, dolayısıyla şahsın gelir vergisi yönünden teklifinin ikâmet ettiği devlet tarafından yapılması gerektiği mantıkî olduğu kadar vergileme prensiplerine uygun görülebilir. Ancak, bir ferdin ikâmet ettiği yer ile olan ekonomik bağı ne derece kuvvetliyse, sermayesini yatırmış olduğu yer ile ilgisi ve bağı da o derece kuvvetli bulunmaktadır. Gerçekten, vergi şahsî bir vergi olduğu takdirde vergi süjesi olan ferdin ikâmet ettiği yer ile olan ekonomik bağları önem arzeder. Fakat gelir vergisinde vergi süjesi gelir olduğuna ve bu geliri sağlayan da sermaye yatırımı olduğuna göre, bu sermayenin kâr iklimi bulunduğu yer, o kârın vergilendirilmesi gereken yer olmak lâzım gelir. Çünkü ekonomik bakımdan bağlılık, gelirin elde edildiği ülke ile mevcut bulunmaktadır. Oysa, ikametgâh esasından hareket edildiğinde, gelirin elde edildiği veya kâr ikliminin bulunduğu yer tamamiyle ihmal edilmiş olur ki, bu takdirde de vergileme, iktisaden geri kalmış olan âkit devletin aleyhine olur. Çünkü bugün sermaye yatırımları genellikle bâkir yerlere, yâni iktisaden geri ülkelere yönelmekte ve dolayısıyla gelir buralardan elde edilmektedir. Buna mukabil sermaye sahibi de genellikle iktisaden ilerlemiş bir ülkede oturmaktadır. Örnek anlaşmada öngörülmüş olan, vergilemede sermayedarın ikâmet ettiği yer esası kabul edildiği takdirde, sermaye yatırımlarından hâsıl olan gelirin vergilendirilmesi, belki de, gelirle hiç ilgisi olmayan bir ülkede vukubulacaktır (Örneğin; Türkiye'de sermaye yatırımında bulunan bir Amerikalı, şayet Fransa'da ikâmet ediyorsa, Türkiye'den elde edilen kazanç Fransa'da vergilendirilecektir.)

Vergileme, bakımından, ikâmet esası ancak yurtdaşlık esasının bahis konusu edildiği ahvalde savunulabilir. Gerçekten, iktisadî bağ vergileme bakımından vatandaşlık bağlarından daha sıklıdır. Ancak, kârın elde edildiği yer dikkate alınmadığı takdirde ikametgâh esasına göre vergileme iktisaden geri ülkenin sömürülmesi neticesini verir.

Bir ülkenin ekonomik ve ticarî hayatına derinliğine iştirak etmek, ikâmet etmekle değil, fiilen kâr temin etmeye matuf teşebbüs kurmakla

ve faaliyette bulunmakla mümkün olabileceğine göre, bu teşebbüslerin karşılığı olarak elde tutulan hisse senedi sahiplerinin ikâmet ettikleri memleketi, bunların getirdiği iradın vergileme yeri olarak kabul etmek, vergileme ve mantık prensiplerinden uzaklaşmayı ifade eder.

Esasen, bu gerçeğin ifadesi olarak vergileme prensiplerine uygun bir surette gayrimenkul sermaye iradı, ticarî kazanç, ulaştırma kurumlarının vergilendirilmesinde, bunların fiilen bulunduğu veya kârın elde edildiği ülkeyi, vergileme hakkı bulunan ülke olarak kabul eden tip anlaşma tasarısı, sermayedarı dış yatırım için tercih ettiği şirket hissesine sahip olma halinde, faaliyetten elde edilen kazancın pek cüz'i bir kısmının elde edilen ülkede, buna mukabil esas vergilemenin hisse sahibinin ikâmet ettiği devlette olmasını derpiş etmektedir.

Örnek anlaşma projesinde, kazancın elde edildiği ülkeye, cüz'i de olsa bir vergilendirme hakkının verilmesi de gösteriyor ki, o ülkenin vergileme hakkı vardır. Ancak, kazancın pek cüz'i bir kısmının elde edilen ülkede, büyük kısmının ise hisse sahibinin ikâmet ettiği ülkede vergilendirilmesinin mantıkî nedeni anlaşılammaktadır.

Örnek anlaşmada, temettü ve faizlerin vergilendirilmesinde öngörülen bu hal, aynı şekilde, rödövan'ların vergilendirilmesinde de mevcuttur. Ve dolayısıyla böylesine bir anlaşma, iktisaden geri kalmış ülkenin aleyhine işleyecektir. Gerçekten, bu nevi hak yaratan buluş veya eser sahipleri, bir realite olarak, iktisaden ileri ülkede oturmaktadır. Bu buluş veya eserin bir başka ülkede de kullanılması halinde elde edilen gelirin o ülkede vergilendirilmesi, eser veya buluşun ortada kullanılma zemini bulmuş olması gerekçesi ile, vergileme ve mantık prensiplerine uyduğu halde, örnek anlaşma bu gelirlerin sahibinin oturduğu devlette vergilendirilmesi esasını koymuştur.

İktisaden ileri ülkeler lehine işleyen, bilhassa örnek anlaşmasının 10-11-12-21 nci maddelerinin, bir kazancın vergilendirilmesinde o kazancın elde edildiği ülke ile olan sıkı ilişkisinin gözden kaçması sonucu vazedilmiş olduğu aşikâr bulunmaktadır. Oysa, vergilemenin temeli, vergi matrahını meydana getiren gelir unsurlarının, yâni kazancın mevcudiyetine dayanır. Kazanç ise, ancak, sermaye emek bilgi ve ihtisâsın bir ülkenin iktisadî, ticarî ve hattâ sosyal hayatına iştirak etmesi suretiyle meydana gelir. Bu itibarla, vergileme hakkının da ilişkinin bu derece ileri bulunduğu, faaliyetin icra edildiği, yâni kazancın sağladığı ülkeye ait olması gerekmektedir.

Malî Komitenin bu esasa itibar etmemesi, kanaatimizce çalışmalarında eksik kalmış bir husustur. Esasen, ikâmetgâh esası, ilk kez, 4 iktisatçıdan kurulu bir komisyonun 5 Nisan 1923 tarihli raporu, bilâhare 7 kişiden müteşekkil ikinci bir komisyonun 7 Şubat 1925 tarihli ve aynı mealdaki raporu üzerine, Milletler Cemiyeti tarafından, mükerrer vergileme konusundaki hükümetler Uzmanlar genel toplantısına sunulan 31 Ekim 1928 tarihli raporda ortaya atılmıştır.

Milletler cemiyeti malî komitesi, 1929 yılından 1939 yılına kadar temettü ve faizlerin vergilendirilmesi hakkında yeni bir çalışma yapmamış ve dolayısıyla, yeni bir teklif getirmemiştir.

Buna mukabil, 1943 yılında Meksiko'da ve 1946 yılında da Londra'da yapılan toplantılar için bir kısım üyelerce hazırlanan tasarılar 1928 tasarısının ihtiva ettiği esaslardan farklı noktalar arz etmekteydi. Bu tasarılar da temettü ve faizlerin vergilendirilmesi hakkı sermayelerin yatırıldığı, yâni kazancın sağlandığı veya şirketin malî ikametgâhının bulunduğu devlete tanınmıştı. (Sadece, Londra'daki toplantı için hazırlanan tasarıda dividantları tevzi eden şirketin sermayesine veya idaresine hâkim iştirakler için, bu şirketin malî ikametgâhının bulunduğu memlekete, bir istisna derpiş etmekte idi).

Görülüyor ki, Londra ve Meksiko toplantılarında dividantların vergilendirilmesi hakkında ileri sürülen tekliflere OCDE âzası memleketlerin çoğunluğunca da itibar edilmemiştir.

Bununla beraber, OCDE örnek anlaşmasının 10 uncu maddesine çeşitli yönlerden rezervler konmuş ve üye devletlerden bir kısmı maddeye muhalif kalmışlardır. (Bu maddeye ihtiyatî kayıt koyan üyeler şunlardır: Hollanda, Portekiz, Fransa, İspanya, Federal Almanya, Belçika, Kanada, İtalya ve Türkiye). Bunların dışında, yukarıda bahsedildiği üzere, bazı üyelere de özel istisnalar tanındığı dikkate alınırsa, konunun ne derece önem arzettiği anlaşılır.

F -- Vergi anlaşmaları karşısında Türkiye'nin durumu :

Bazı ülkeler örnek anlaşma tasarısı esasları dışında anlaşma yapmak üzere müracaatta bulunduğu halde Türkiye henüz hiçbirisi ile resmî müzakerelere girişmemiş bulunmaktadır.

Bunun nedeni şöyle ifade edilebilir; Türkiye malî mevzuatında, bir madde hariç, mükerrer vergileme yaratacak hükümler mevcut olmadığı

gibi ayrıca yabancı memleketlerde ödenen vergilerin dahi mahsubu mümkündür. Oysa, batı ülkelerinin çoğunda böylesine geniş bir mahsup hakkı mükellefe tanınmamıştır. Birçok ülkelerde mahsup, sadece ikili vergi anlaşması olan ülkelerdeki vergilendirmelere tanınmıştır. Yalnız burada, Türkiye'deki yabancı ulaştırma kurumlarının vergilendirilme şeklinin mükerrer vergileme yaratacak mahiyette olduğunu belirtmek gerekir. Deniz ve hava ulaştırmasında ilerleme kaydetmiş ülkelerin böyle bir mükerrer vergilemeden kaçınmak için Türkiye ile anlaşma yapmak isteyecekleri düşünülebilir. Fakat hiç şüphesiz en önemlisi Türkiye'ye yapılacak yabancı yatırımlarda vergilemenin, böyle bir anlaşma ile disiplin altına alınması ve bir bakıma bugünkü vergileme tarzının aynen muhafazası isteğinden ibarettir. Gerçekten, bugün Türkiye'de çeşitli vergi rezervleri mevcuttur ve vergi nispetleri diğer ülkelere nazaran çok düşüktür. Yapılacak bir anlaşma ile bugünkü mevzuata göre tesbit edilecek esaslar, yarı yapılacak bir tadilattan müteessir olmayacak, dolayısıyla, en azından anlaşma süresince, Türkiye ile anlaşma yapan ülke vergilendirme bakımından kazançlı olacaktır.

Görülüyor ki, iki taraflı vergi anlaşmaları sadece mükellefler için değil, âkit devletler için de fayda veya zarar tevlid etmektedir. Oysa yapılan anlaşma bizatihi mükelleflerin mükerrer vergilendirilmesini önlemeye matuf bulunmalıdır. Bu sebeple yapılacak bir anlaşma rakam zikretmekten ziyade prensipler üzerinde mutabakat sağlamak gerekir. Halbuki Mali Komite çalışmalarında bu nokta gözden kaçırılarak temettülerin, faizlerin ve rödövanların vergilendirilmeleri maddelerine Türkiye'nin koyduğu rezervler vergilemenin % 20 den az olamayacağı şeklinde. Kanaatimizce Türkiye'nin böyle bir örnek anlaşma tasarısına prensip yönünden karşı çıkması ve gerekli rezervi o şekilde formüle etmesi gerekirdi.

OCDE teşkilâtınca hazırlanmış bulunan örnek anlaşma tasarısının iktisaden ilerleme yolunda bulunan ülkelerin aleyhine olduğu, Birleşmiş Milletler Ekonomik ve Sosyal Münasebetler Konseyinin, 20 Kasım 1965 tarih ve E/4224 numaralı dökümanda belirtilen kararın 24 üncü paragrafında bahsedilen mesele ile ilgili olarak aldığı ek kararda da belirtilmiş bulunmaktadır. Alman karara ait dökümanın 9 uncu paragrafında tip anlaşmanın iktisaden ilerlemiş ve ilerleme yolunda bulunan ülkeler için farklı bulunduğu ve gelişme yolunda olanların böyle bir anlaşma imzalamaktan pek fayda sağlayamadığı ifade edilerek, Birleşmiş Milletler örgütünün de tip anlaşma hazırlanmasına iştirak etmesi derpiş edilmiş ve Milletlerarası vergi anlaşmaları tip formları projelerini havi rapor ha-

zırlamak üzere bir Uzmanlar grubunun teşkilini genel sekreterlikten istemeye ayrıca karar vermiştir.

Burada şu soru hatıra gelebilir. OCDE teşkilâtı üyesi olan iktisaden gelişme yolunda bulunan ülkeler, özellikle tip anlaşmaya uygun olarak, neden vergi anlaşması yaparlar? Gerçekten, bu ülkelerin aleyhine işlemleri mukadder olan vergi anlaşmalarının mevcudiyeti hattâ eski anlaşmaların örnek anlaşmaya göre tadilâta tâbi tutulmasının nedenleri hakkında şunlar hatıra gelebilir.

— İktisaden ilerleme yolunda bulunan ülke dış sermayeye ihtiyaç duyarak onu memleketine getirmek istediği için vergi anlaşması yapabilir.

— Yardım aldığı diğer ülkelerin tazyiki ile vergi anlaşması yapmak mecburiyetinde kalabilir.

— Bir başka menfaat elde edebileceğinden vergi anlaşması yapabilir.

Yukarıdanberi açıklanan hususlar muvacehesinde Türkiye'nin durumunu şöyle özetlemek mümkündür. Bugün Türkiye iktisaden gelişme yolunda bulunan ülkelerden biridir. Sermaye ihracı yoktur, aksine ithâl etmektedir ve dolayısıyla, yapacağı vergi anlaşması, örnek anlaşmadaki esaslara uyduğu takdirde, kendisine vergi kaybına mal olacaktır. Mevcut vergi mevzuatında yabancı ulaştırma kurumlarının vergilendirme tarzında yapacağı bir tadilâta hiçbir mükerrer vergilemeye sebep olmayacağından, Türkiye'nin vergi anlaşması yapmasına hiç de lüzum olmadığı söylenebilir. Ancak, meseleyi bu derece dar bir zaviyeden mütalâa etmemek gerekir. Türkiye'nin bugünkü rejimi, dış sermayeye ihtiyaç duyan ve dış yardımlara muhtaç bulunan görüşe yatkın bir politikanın icabı bulunmaktadır. Şu hale göre, Türkiye'nin bir vergi anlaşması yapması ihtimali, aleyhine de olsa, mevcuttur. Fakat şu hususu bilhassa belirtmek gerekir ki, Türkiye, durumu itibariyle, hiçbir taviz vermeksizin vergi anlaşması yapabilir.

Gerçekten, iktisaden gelişme yolunda bulunan ülkelerin, OCDE örnek anlaşmasına uygun olarak yapacağı anlaşmaların mutlak surette aleyhine olacağı, bizzat OCDE teşkilâtının iktisaden ileri ülkelerince de teslim edilmiş bulunduğundan, Türkiye'ye yapılan vergi anlaşması teklifinde istenilen şartlarla (örnek anlaşma dışında) yapılabileceği ifade edilmektedir. Almanya'nın bu tarzda yaptığı teklife müsbet cevap veren Türkiye, bir anlaşma tasarısı hazırlayarak müzakere safhasına gelmiştir.

bulunmaktadır. Bu tasarıda Türkiye, örnek anlaşma projesindeki esaslara bağlı olmaksızın, diğer âkit ülkeye hiçbir malî tavizde bulunmamış, yürürlükteki kanunların uygulanmasına mâni hiçbir hüküm koymadığı gibi, idarî yardımlaşmaya müteveccih oldukça geniş bir hüküm ilâve etmiştir. Örnek anlaşmanın 26 ncı maddesindeki (Bilgi Mübadelesi) hükümünden mülhem olarak, Türkiye için çok önemli olan vergi ve döviz kaçakçılığını önlemeye ve ortaya çıkarmaya matuf bu madde, anlaşmanın Türkiye yönünden önemli kısmıdır. Ancak hemen belirtmek gerekir ki, Türkiye'nin hazırladığı bu anlaşma tasarısı, müzakereler sırasında değişikliğe uğrayabileceği gibi yeni hükümlerle de takviye edilebilir.

Konuyu bitirmeden önce, örnek anlaşma tasarısına konan bazı rezervler dışında, âkit devletlerce (tasarının esasına aykırı bir anlaşma) yapmanın mümkün olup olmayacağı sualine de cevap vermek yerinde olacaktır. Bilindiği üzere, OCDE Malî Komitesince hazırlanmış olan örnek anlaşma tasarısı, Konseyin tavsiye kararına iktiran etmiş bulunmaktadır. Konsey'in bu kararı isminden de anlaşılacağı üzere tavsiye'den ibaretir. Şu halde, diplomasi yönü bir tarafa bırakılırsa, örnek anlaşmaya zamanında rezerv konmamış veya eksik konmuş bulunması, yapılacak bir anlaşmanın örnek anlaşmaya uygun olmaması bakımından bir önem arzetmemektedir.

ÜÇÜNCÜ KISIM

GELİR VE SERVET VERGİLERİNDE MÜKERRERLİĞİ ÖNLEYİCİ ÖRNEK ANLAŞMA TASARISI

KISIM I

ANLAŞMANIN TATBİK SAHASI

Madde I.

ŞUMULÜNE GİREN ŞAHISLAR

Bu Anlaşma âkit Devletlerden birinde veya her ikisinde ikâmet eden şahıslara tatbik olunur.

Madde 2.

ŞUMULÜNE GİREN VERGİLER

1. Bu Anlaşma, âkit devletlerden herbiri veya bunların politik parçaları ve mahallî İdareler hesabına, vergilendirme şekli ne olursa olsun tahsil olunan gelir ve servet üzerinden alınan vergilere tatbik olunur.

2. Gelirin toplamı üzerinden, servetin toplamı üzerinden veya gelir veya servet unsurları üzerinden alınan vergiler Gelir ve Servet Vergisi kabul olunurlar. Bunlara, işletmeler tarafından ödenen ücretlerin yekûnu üzerinden alınan vergiler ile menkul ve gayri menkul malların satışlarından mütevellit kazançlar ve kıymet artışları (plus - value) üzerinden alınan vergiler de dahildir.

3. Anlaşmanın tatbik olunduğu mevcut vergiler hususiyle şunlardır:

- a) (A devleti) ile ilgili olarak;
- b) (B devleti) ile ilgili olarak;

4. Anlaşma, mevcut vergilere ilâve olacak aynı mahiyetteki veya benzeri müstakbel vergilere veya mevcutların yerine geçecek olan vergilere de tatbik olunacaktır. Akit devletlerin yetkili otoriteleri her yılın sonunda birbirlerine malî mevzuatlarında husule gelen değişiklikleri bildireceklerdir.

KISIM II

TARİFLER

Madde 3

UMUMİ TARİFLER

1. Metin ayrı bir tefsiri icabettirmedikçe bu Anlaşmaya göre;

a) "Akit bir Devlet" ve "diğer âkit Devlet" tâbirleri metne göre (A Devletini) veya (B Devletini) belirtirler;

b) "şahıs" terimi, hakiki şahısları, şirketleri ve diğer bütün şahıs topluluklarını kapsar.

c) "şirket" terimi bütün hükmi şahısları veya vergilendirme bakımından hükmi şahıs olarak kabul olunan bütün kuruluşları belirtir.

d) “bir âkit Devletin teşebbüsü” ve “diğer âkit Devletin teşebbüsü” tâbirleri sırasile bir âkit devlette mukim bir şahıs tarafından işletilen bir teşebbüsü ve diğer âkit Devlette mukim bir şahıs tarafından işletilen bir teşebbüsü belirtirler.

e) “yetkili otorite” tâbiri şunu belirtir :

- (1) (A Devletinde),
 (2) (B Devletinde),

2. Âkit bir Devlet tarafından Anlaşmanın tatbiki zımında başka şekilde tanımlanmamış olan bütün terimler, metin farkı bir tefsiri icabettirmedikçe, o Devletin, bu Anlaşmanın mevzuunu teşkil eden vergilerle ilgili kanunlarında belirtilen mânâyı haizdirler.

Madde 4

MALÎ İKAMETGÂH

1. Bu Anlaşmaya göre, “âkit bir Devlette mukim şahıs” tâbiri bahsolunan devletin mevzuatı mucibince, ikâmetgahı, yerleşmiş sayılması, idare merkezi veya bunlara benzer kriterlere göre o devlette vergiye tâbi bütün şahısları belirtir.

2. Eğer, 1 nci paragraftaki hükme göre bir hakikî şahıs âkit Devletlerin herbirinde mukim telâkki ediliyorsa, durum aşağıdaki şartlara göre tâyin olunur :

a) Bu şahıs, devamlı bir oturma yerine sahip bulunduğu âkit devlette mukim telâkki olunacaktır. Eğer âkit devletlerin herbirinde devamlı oturma yeri mevcutsa, şahsî ve ekonomik bağlarının (hayatî menfaatlerin merkezi) daha sıkı olduğu âkit devlette mukim telâkki olunacaktır.

b) Eğer bu şahsın âkit Devletlerin hiçbirinde bir devamlı oturma yeri yoksa veya hayatî menfaatleri merkezinin hangi âkit Devlette olduğu tesbit olunamıyorsa, bu takdirde bu şahıs itiyaden hangi âkit Devlette kalıyorsa orada mukim telâkki olunacaktır.

c) Eğer bu şahıs itiyaden âkit Devletlerin herbirinde kalıyorsa, veya hiçbirinde kalmıyorsa, tebası bulunduğu âkit Devlette mukim telâkki olunacaktır.

d) Eğer bu şahıs âkit Devletlerin herbirinin tebası ise veya hiçbirinin tebası değilse âkit devletlerin yetkili otoriteleri müşterek bir kararla meseleyi çözeceklerdir.

3. Eğer I nci paragrafın hükmüne göre gerçek şahıs dışında herhangi bir hükmi şahıs âkit Devletlerin herbirinde yerleşmiş telâkki oluyorsa, bu hükmi şahıs fiilî idare merkezinin bulunduğu âkit Devlette mukim kabul olunacaktır.

Madde 5

SABİT İŞYERİ

1. Bu Anlaşmaya göre, "sabit işyeri" tâbiri, İşletmenin bütün veya kısmî faaliyetini icra ettiği sâbit bir iş tesisini belirtir.

2. "Sâbit işyeri" tâbiri hususiyle şunları içine alır:

a) bir idare merkezi;

b) bir şube;

c) bir büro;

d) bir fabrika;

e) bir atölye;

f) bir maden, bir taşocağı veya tabii kaynakların işletildiği bütün diğer yerler;

g) on iki aylık bir müddeti tecavüz eden bir montaj veya inşaat şantiyesi.

3. Aşağıda sayılan hallerde bir sabit işyerinin mevcudiyeti kabul olunmaz :

a) Teşebbüse ait malların sadece teslimi veya bunların teşhiri ve stoklanması gayesi ile kullanılıyorsa;

b) Teşebbüse ait mallar, sadece stok yapma, teşhir veya teslim gayesi ile depolanmışsa;

c) Teşebbüse ait mallar sadece bir başka işletme tarafından değiştirme ameliyesine tâbi tutulması için depolanmışsa;

d) Bir sabit iş tesisi sadece mal mübayaası veya işletme için malûmat toplanması için kullanılıyorsa;

e) Bir sabit iş tesisi, sadece reklâm, malûmat elde etme, ilmî araştırmalar yapma veya bunun gibi yardımcı ve hazırlayıcı mahiyette faaliyetler için kullanılıyorsa;

4. Beşinci paragrafın şumulüne giren ve müstakil bir statüyü haiz olan ajanslardan ayrı olarak, bir âkit Devlette, diğer âkit Devletin bir teşebbüsü hesabına hareket eden şahısların bu âkit Devlette kullandıkları haklar onlara teşebbüs adına mukavele tanzimi imkânını bahşediyorsa ve yine bu şahısların faaliyetleri teşebbüs için mal mübayaası ile tahdit olunmamış ise bunlar mezkûr âkit Devlette "sabit işyeri" olarak telâki olunacaklardır.

5. Bir âkit Devlette, diğer âkit Devletin bir teşebbüsü, bir *kurtiye*, bir umumî komisyoncu veya müstakil bir statüyü haiz herhangi bir aracı vasıtasile faaliyette bulunuyorsa ve bu şahıslar faaliyetlerinin normal çerçevesi dahilinde çalışıyorlarsa bir devamlı yerleşmenin mevcut olduğu kabul olunmaz.

6. Bir âkit devlette mukim bir şirketin diğer âkit devletteki bir şirketi kontrolü veya onun tarafından kontrol edilmesi veya orada (sabit bir iş yerinin ister aracılığı ile, ister aracılığı olmadan) faaliyet icra etmesi hali bu şirketlerden herhangi birinin diğerinin sabit iş yeri sayılmasını gerektirmez.

KISIM III

GELİRLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

Madde 6

GAYRİMENKUL GELİRLERİ

1. Gayri menkullerden mütevellit gelirler bu malların bulunduğu âkit Devlette vergiye tâbidirler.

2. "Gayri menkuller" tâbiri bu malların bulunduğu âkit Devletin Kanununa uygun olarak tanımlanır. Tâbir her halükârda mütemmin cüz ve teferruatları orman işletmelerinin, ziraat işletmelerin hayvanlarının, âlet edevat ve tesislerinin kiralanmasını, hususî hukuk kaidelerinin tatbik

olunduğu, maden yataklarının, kaynakların ve diğer toprak servetlerinin işletilmesi veya işletme imtiyazı hakkı, gayri menkullerin intifa hakkı, aynı hakları içine alır; gemiler, vapurlar ve uçuşla ilgili her türlü araçlar gayrimenkul olarak mütalâa olunmazlar.

3. 1 nci paragrafın hükümleri direkt olarak işletmeden, kiralama-dan veya ortaklık, yarıcılıktan ve aynı zamanda gayri menkullerin diğer bütün şekillerde işletilmesinden mütevellit gelirlere tatbik olunurlar.

4. 1 ve 3 ncü paragrafların hükümleri aynı şekilde bir teşebbüsün gayri menkullerinden mütevellit gelirlerine ve yine bir serbest meslek faaliyetinin icrasına hizmet eden gayrimenkuller gelirlerine de tatbik olunurlar.

Madde 7

TEŞEBBÜSLERİN KÂRLARI

1. Akit Devletlerden birinin bir teşebbüsünün kârları yalnız o devlette vergilendirilebilir, şu şartla ki, teşebbüs öbür devletteki faaliyetini orada bulunan bir "sâbit işyeri" aracılığı ile icra etmiyorsa. Eğer teşebbüs faaliyetini bu şekilde icra ediyorsa, kârları sâbit işyerine atfedilen ölçüde diğer âkit devlette vergilendirilir.

2. Akit Devletlerden birinin bir teşebbüsü, diğer devletteki faaliyetini orada bulunan bir sabit işyeri aracılığı ile icra ediyorsa, âkit Devletlerin herbirinde benzer veya aynı şartlarda, benzer veya aynı faaliyetleri icra eden ve bir sabit işyeri teşkil ettiği teşebbüsten tamamen müstakil olarak muamelede bulunan ayrı ve farklı bir teşebbüs teşkil etmek suretiyle elde edilebilecek kârlar bu sabit işyerine atfedilir.

3. Bir sabit işyerinin kârlarının hesabında, bu sabit işyeri tarafından takip olunan gayeler için ister bulunduğu devlette, ister başka yerde olsun idare masrafları ile genel idare giderleri dahil, yapılan masrafların tenzili kabul olunur.

4. Eğer bir âkit Devlette, bir sabit işyerine atfolunan kârların tesbitinde takip edilen usul, teşebbüsün toplam kârının dağılımı esasına göre ise, 2 nci maddenin hiç bir hükmü bu âkit Devleti vergiye tabi kârlarını kullandığı dağıtım usulü ile tesbit etmesine mâni olmaz; ancak, kabul olunan dağıtım metodu o şekilde olmalıdır ki, elde olunan netice bu maddede belirtilen prensiplere uygun olsun.

5. Eğer sabit işyeri teşebbüs için sadece mal mübayaaya etmiş ise bu sabit işyerine hiç bir kâr atfolunmaz.

6. Evvelki paragrafların gayelerine göre, sabit işyerine atfolunacak kârlar, başka şekilde hareket etmek için geçerli ve yeterli sebepler mevcut olmadıkça, her yıl aynı metodla hesaplanır.

7. Eğer kârlar bu Anlaşmanın diğer maddelerinde ayrı olarak muameleye tâbi tutulan gelir unsurlarını ihtiva ediyorsa, bu maddelerin hükümleri bu 7 nci madde hükümlerinden müteessir olmazlar.

Madde 8

DENİZ NAKLİYESİ, DAHİLİ DENİZ NAKLİYESİ

ve

HAVA NAKLİYESİ

1. Beynelmîlel seyrüseferde gemiler ve hava vasıtalarının işletilmesinden mütevellit kârlar, sadece teşebbüsün fiilî idare merkezinin bulunduğu âkit devlet içinde vergiye tâbidirler.

2. Dahili deniz nakliyesine hizmet eden vapurların işletilmesinden mütevellit kârlar, sadece teşebbüsün fiilî idare merkezinin bulunduğu âkit devlet içinde vergiye tâbidirler.

3. Eğer bir deniz nakliyesi veya dahili deniz nakliyesi şirketinin fiilî idare merkezi bir gemi veya vapurda ise, bu merkez o gemi veya vapurun bağlama limanı hangi âkit devlette ise veya bağlama limanının yokluğu halinde gemi veya vapuru işleten hangi âkit Devlette mukim ise orada kabul olunacaktır.

Madde 9

BİRLEMİŞ TEŞEBBÜSLER

Eğer

a) bir âkit devletin bir teşebbüsü direkt veya endirekt olarak diğer âkit devletin bir teşebbüsünün idaresine, kontroluna veya sermayesine iştirak eder, veya

b) aynı şahıslar direkt veya endirekt olarak bir âkit devletin bir teşebbüsünün ve diğer âkit devletin bir teşebbüsünün idaresine, kontroluna veya sermayesine iştirak ederlerse,

ve her iki halde bu iki teşebbüs, ticarî ve malî münasebetlerinde, kabul olunmuş veya mecbur tutulmuş şartlarla bağılı olur ve bu şartlar müstakil teşebbüsler arasında aktolunacak şartlardan farklı iseler, mevcut durumda bu teşebbüslerden biri tarafından elde olunabilecek iken bu şartlar dolayısıyla elde olunamayan kâr, bu teşebbüsün kârına ilâve olabilir ve vergilendirilir.

Madde 10

TEMETTÜLER

1. Bir âkit devlette mukim bir şirket tarafından diğeri bir âkit Devlette mukim birine ödenen temettüleri bu beriki devlette vergilendirilir.

2. Bununla beraber, bu temettüleri, bunları ödeyen şirketin mukim olduğu devlette, bu devletin mevzuatına göre vergilendirilebilir; fakat bu vergi,

a) eğer temettüleri bunları ödeyen şirketin asgarî % 25 sermayesini direkt olarak elinde tutan bir şirkete ödeniyorsa (şahıs şirketleri hariç) bunların brüt tutarının % 5 ini;

b) diğeri bütün hallerde temettülerin gayri safi tutarının % 15 ini; geçemez.

Âkit Devletlerin yetkili otoriteleri müşterek bir anlaşma ile bu tahdidin şartlarını tesbit ederler.

Bu paragraf, temettülerin ödenmesine hizmet eden kârlar için Şirketin vergilendirilmesine taallük etmez.

3. Bu maddede kullanılan temettü terimi, hisse senetlerinden, intifa hisseleri veya hisse senetlerinden, maden hisselerinden, kurucu hisselerinden veya borçlar hariç diğeri sahipliklerinden mütevellik gelirleri, aynı şekilde dağıtıcı şirketin mukim olduğu Devletin malî mevzuatına göre hisse senedi gelirleri ile birleştirilmiş diğeri sosyal hisselerine ait gelirleri, belirtir.

4. Eğer bir âkit Devlette mukim temettü sahibinin temettüyü ödeyen şirketin mukim olduğu âkit Devlette bir sabit işyeri var ve temettülerin doğuşu fiilen ona bağlanabilirse 1 ve 2 nci paragraf hükümleri tatbik olunmaz. Bu ahvalde, 7 nci maddenin hükümleri tatbik olunur.

5. Eğer bir âkit Devlette mukim bir şirket diğer âkit devletten gelir veya kârlar elde ediyorsa, bu diğer devlet, şirket tarafından kendine mukim olmayan şahıslara ödenen temettüleri üzerinden hiç bir vergi tahsil edemediği gibi dağıtılmamış kârların vergilendirilmesi gayesiyle şirketin dağıtılmamış kârları üzerinden, hatta bu ödenen temettüleri veya dağıtılmamış kârlar tamamen veya kısmen bu devletten yani kendinden elde edilen gelir veya kârlar olsa dahi, hiç bir vergi tahakkuk ettiremez.

Madde 11

FAİZLER

1. Bir âkit Devletten elde olunan ve diğer âkit Devlette mukim birine ödenen faizler bu diğer devlette vergilendirilirler.
2. Bununla beraber, faizler, elde edildikleri âkit devlette o devletin mevzuatına göre faiz tutarının % 10 unu aşmamak üzere vergilendirilebilirler. Âkit devletlerin yetkili otoriteleri bu tahdidin şartlarını müşterek bir kararla tâyin ederler.
3. Bu maddedeki "faizler" terimi âmme istikrazının, ister bir ipotek garantisini olsun ister olmasın, veya isterse kâra iştirak şartı olsun tahvillerin ve diğer her çeşit borçların gelirlerini, aynı şekilde gelirleri elde bulunduğu devletin malî mevzuatına göre borç verilmiş meblâğların gelirlerine benzer bütün hasılları kapsar.
4. Bir âkit devlette mukim faiz sahibinin, faizlerin elde edildiği diğer âkit devlette, bu faizleri doğuran alacak ile fiilî rabıta kurulabilen bir sabit işyeri var ise 1 ve 2 nci paragraf hükümleri tatbik edilmez. Bu ahvalde, 7 nci madde hükümleri uygulanır.
5. Eğer borçlu bu âkit devletin kendisi, onun bir siyasi bölümü veya mahallî idaresi veya bu devlette mukim bir şahıs ise, faizlerin bu devletten doğduğu kabul olunur. Bununla beraber, bir âkit devlette mukim olsun veya olmasın, eğer faiz borçlusunun âkit bir devlette faizleri doğuran iktikraz mukavelesinin adına yapıldığı ve bu faizlerin yükünü taşıyan bir sabit işyeri varsa, bahis konusu faizler sabit işyerinin bulunduğu âkit devletten doğmuş veya elde edilmiş sayılırlar.
6. Eğer borç veren ile alan arasında mevcut olan hususî durumlara veya bunlardan biri veya diğerinin 3 ncü şahıslarla idame ettirdiği hususî münasebetlere göre ödenmiş faizlerin miktarı, mevcut alacak nazarı

itibare alınmak suretiyle, benzeri münasebetler olmasa idi, borçlu ve alacaklı arasında anlaşma ile normal olarak tâyin edilecek olan faiz miktarını aşılırsa bu maddenin hükümleri yalnız bu miktara kadar tatbik olunurlar. Bu durumda, aşan ödeme miktarı, bu anlaşmanın diğer maddeleri de gözönünde tutularak her âkit devletin mevzuatına uygun olarak vergilendirilir.

Madde 12

RÖDÖVANSLAR (Royalty)

1. Bir âkit devlette husule gelen ve diğer âkit devlette mukim birine ödenen rödövanlar bu diğer âkit devlette vergilendirilir.

2. Bu maddede kullanılan rödövanlar terimi bir gizli usulün, bir formülün, bir plânın, bir resim veya modelin, bir ticarî veya sanai alâmeti farikânın, bir beratın veya edebî, artistik veya ilmi bir eserin sinema filmleri dahil telif hakkını kullanma veya kullanma imtiyazı için yapılan her türlü ödemeleri belirtir; aynı şekilde, bir sanai, ticarî veya ilmi teşhizatın ve ilim, ticaret veya sanayi sahasında elde olunan tecrübelerle ilgili malûmatın kullanılması veya kullanma imtiyazı için yapılan ödemeleri de kapsar.

3. Eğer bir âkit devlette mukim rödövanlar sahibinin bu rödövanların doğduğu diğer âkit devlette bu hakların veya bu rödövanları doğuran malın fiilen bağlandığı bir sabit işyeri var ise 1 nci paragraf hükümleri tatbik olunmaz. Bu vaziyette 7 nci madde hükümleri uygulanır.

4. Eğer, hakkın sahibi ile kullanan arasında mevcut olan hususî durumlara, veya bunlardan birincisi veya diğerinin 3 ncü şahıslarla idame ettirdikleri hususî münasebetlerine göre, ödenmiş rödövanların yekûnu, kullanılan hakta, nazarı itibara alınarak, bu şartlar olmasaydı, hakkın sahibi ile bunu kullanan arasında mevcut olması icabeden normal miktarı aşılırsa, bu maddenin hükümleri yalnız bu miktara kadar tatbik olunurlar. Bu vaziyette bu miktarı aşan ödemeler bu Anlaşmanın diğer hükümleri de nazarı itibara alınarak her âkit devletin mevzuatına uygun olarak vergilendirilir.

Madde 13

KAPİTAL KAZANÇLARI

1. 6 ncı maddenin 2nci paragrafında tarif olunan gayri menkul malların devir ve satışından mütevellit kazançlar, bunların buldukları âkit devlette vergilendirilir.

2. Bir âkit devletin bir teşebbüsünün diğer âkit devlette bulunan sabit işyerinin aktifine dahil menkul malların veya bir âkit devlette mukim şahsın diğer âkit devlette serbest meslek icrası için bulundurduğu bir sabit tesis teşkil eden menkul malların devir ve satışından mütevellit kazançlar, bu sabit işyerinin tamamen (yalnız veya teşebbüs ile birlikte) veya bu sabit tesisin devir veya satışından doğan kazançlar da dahil olmak üzere bunların bulunduğu diğer devlette vergilendirilirler. Bununla beraber, 22 nci maddenin 3 ncü fıkrası mevzuunu teşkil eden menkul malların devir veya satışından mütevellit kazançlar, ancak, o madde gereğince, bu malların vergilendirildiği âkit devlette vergilendirilir.

3. 1 ve 2 nci paragrafta belirtilenler haricindeki bütün malların devir ve satışından mütevellit kazançlar, bunları devredenin mukim olduğu âkit devlette vergilendirilir.

Madde 14

SERBEST MESLEKLER

1. Faaliyetlerinin icrası için diğer âkit devlette mutaden bir sabit tesis bulundurmadıkça, bir âkit devlette mukim bir şahsın serbest meslek veya ona benzer diğer serbest faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar, yalnız o tesise atfedilebilen ölçüde kazançları tesisin bulunduğu âkit devlette vergilendirilebilir.

2. "Serbest meslekler" tabiri hususile, ilmi, edebî, artistik, öğretici veya pedagojik mahiyetteki serbest çalışmalarla, doktorların, avukatların, mühendislerin, mimarların, dişçilerin ve muhasebecilerin serbest meslek faaliyetlerini kapsar.

Madde 15

BİR YERE BAĞLI OLARAK İCRA EDİLEN FAALİYETLER

1. 16, 18 ve 19 ncü maddelerin hükümleri mahfuz kalmak ve faaliyetleri diğer âkit devlette icra edilmemek şartı ile, âkit devlette mukim bir şahsın ücret mukabili çalışması dolayısıyla elde ettiği ücretler, maaşlar ve bunlara benzer çalışma mukabili elde olunan her nevi ücretler, mukim oldukları âkit devlette vergilendirilirler. Eğer faaliyet diğer âkit devlette icra olunuyorsa bu iş için elde edilen her nevi ücretler bu diğer âkit devlette vergilendirilir.

2. Birinci paragraf hükümlerine rağmen bir âkit devlette mukim şahsın diğer âkit devlette ücret mukabili çalışması neticesi elde ettiği her nevi ücretler eğer :

a) Ücret elde eden kimsenin, nazarı itibare alınan malî yılda, diğer âkit devletteki ikâmet veya ikâmetleri 183 günü geçmiyorsa;

b) Ücretler diğer âkit devlette mukim olmayan bir işveren veya onun adına ödeniyorsa;

c) Her nevi ücret ödemeleri işverenin diğer âkit devlette sahip olduğu sabit işyerince veya sabit tesisce yüklenilmiyorsa; mukim olduğu âkit devlette vergilendirilir.

3. Bu maddenin evvelki hükümlerine rağmen beynelmilel trafikteki bir gemide veya hava vasıtasında, veyahut dahilî deniz nakliyeciliğindeki vapurlarda icra olunan ücret mukabili çalışma neticesi elde olunan her nevi ücretler, teşebbüsün fiilî idare merkezinin bulunduğu âkit devlette vergilendirilir.

Madde 16

AYLIK İKRAMİYELER, HAKKI HUZUR ve MURAKIP ÜCRETLERİ, ÖDENEK TAHSİLÂT, AİDAT, PRİM TEMETTÜ HİSSESİ ve BENZERİ ÖDEMELER

Bir âkit devlette mukim bir şahsın, diğer âkit devlette bulunan bir şirketin idare meclisi azalığı veya murakıblığı dolayısıyla aldığı aylık ikramiye, ödenek, aidat, prim, hakkı huzurlar, murakıp ücretleri veya bunlara benzer diğer ücret ve ödemeler, bu âkit devlette vergilendirilir.

Madde 17

ARTİSTLER ve SPORCULAR

14 ve 15 nci maddeler hükümlerinden ayrı olarak tiyatro, sinema, radyo veya televizyon artistliği ve müzisyenliği para karşılığı olarak icra - i sanat edenlerin ve aynı şekilde bedenî sportif faaliyetleri dolayısıyla sporcuların elde ettikleri gelirler, bu faaliyetlerin icra olunduğu âkit devlette vergilendirilir.

Madde 18

EMEKLİ MAAŞI

19 ncu maddenin 1 nci paragraf hükümleri mahfuz kalmak şartile, bir âkit devlette mukim bir şahsa eski hizmetleri dolayısıyla ödenen emekli maaşı veya buna benzer diğer ücret ve ödemeler, bu âkit devlette vergilendirilebilir.

Madde 19

AMME HİZMETLERİ

1. Âmme hizmeti karakterindeki memuriyetin icrası zımında devlete veya politik ünitelerinden birine veya mahallî idarelerine yaptığı hizmet dolayısıyla bunlardan biri tarafından bir gerçek kişiye direkt olarak veya teşkil olunmuş fonlardan ödenen, emekli maaşı dahil, aylıklar ve ücretler bu âkit devlette vergilendirilir.

2. 15, 16 ve 18 nci maddenin hükümleri, bir âkit devlet veya onun politik ünitelerinden veya mahallî idarelerinden biri tarafından icra olunan ticarî ve sınaî faaliyetler çerçevesi dahilinde yapılan hizmetler dolayısıyla ödenen emekli aylıkları veya maaş ve ücretlere tatbik olunur.

Madde 20

TALEBELER

Bir âkit devlette mukim veya evvelce mukim bulunan diğer âkit devlette sadece tahsil veya meslekî formasyonu geliştirme gayesile oturan bir talebe veya bir stajyerin, iâşe ve ibate ile tahsil ve meslekî gelişmesi ile ilgili masrafları karşılamak için aldığı paralar, dış kaynaklardan gelmek şartile, tahsil veya staj için bulunduğu âkit devlette vergilendirilemez.

Madde 21

HUSUSİ OLARAK ZİKREDİLMEMİŞ GELİRLER

Bir âkit devlette mukim bir şahsın, bu anlaşmanın evvelki hükümleri tarafından hususi olarak zikredilmemiş olan, gelir unsurları yalnız bu âkit devlette vergilendirilir.

KISIM IV

SERVETİN VERGİLENDİRİLMESİ

Madde 22

S E R V E T

1. 6 ncı maddenin 2 nci paragrafında tarif edilmiş olduğu veçhile gayri menkul mallardan müteşekkil servet bu malların bulunduğu âkit Devlette vergilendirilir.

2. Bir teşebbüse ait sabit işyerinin aktifinde bulunan menkul mallar veya bir serbest mesleğin icrasına yarıyan bir sabit tesisi meydana getiren menkul malların teşkil ettiği servet sabit tesisin veya sabit işyerinin bulunduğu âkit devlette vergilendirilir.

3. Beynelmîlel trafikte işletilen gemiler ve uçuşla ilgili her türlü araç ve dahili gemicilikte kullanılan vapurlarla bunların işletilmelerine tahsis olunmuş menkul mallar, teşebbüsün fiilî idare merkezinin bulunduğu âkit devlette vergilendirilir.

4. Bir âkit devlette mukim bir şahsın servetinin diğer bütün unsurları yalnız bu devlette vergilendirilir.

KISIM V

MÜKERRER VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEYİCİ
HÜKÜMLER

Madde 23 A

MUAFİYET METODU

1. Eğer bir âkit devlette mukim bir şahıs bu anlaşma hükümlerine uygun olarak diğer âkit devlette vergilendirilecek servete sahip olur veya gelir elde ederse, ikâmet ettiği devlet; 2 nci paragraf hükümleri mahfuz kalmak şartı ile bu geliri veya serveti vergiden muaf tutar, fakat bu şahsın geri kalan gelir veya servetinin vergi miktarını hesaplamak için, eğer bahis konusu muaf tutulan vergi veya servet muaf tutulmasaydı; uygulayacağı aynı nisbeti tatbik edebilir.

2. Eğer bir âkit devlette mukim bir şahsın 10 ve 11 nci maddeler hükümlerine uygun olarak diğer âkit devlette vergilendirilen gelirler elde ederse, ikâmet ettiği devlette bütün gelirleri üzerinden hesaplanan vergiden diğer âkit devlette ödediği vergiye eşit bir miktar tenzil olunur. Bu şekilde tenzil olunan meblâğ diğer âkit devlette elde olunan gelirlere tekabül eden, indirimden evvel hesaplanan, vergi miktarını hiç bir şekilde aşamaz.

Madde 23 B

MAHSUP METODU

1. Eğer bir âkit devlette mukim bir şahıs bu Anlaşma hükümlerine uygun olarak diğer âkit devlette vergilendirilen servete sahipse veya gelir elde ediyorsa, ikâmet ettiği devlet :

a) bu şahsın gelirleri üzerinden aldığı vergiden diğer âkit devlette ödediği gelir vergisine eşit bir miktarı;

b) bu şahsın serveti üzerinden aldığı vergiden diğer âkit devlette ödediği servet vergisine eşit bir miktarı mahsup eder.

2. Bununla beraber her iki şekilde mahsup olunan meblâğ, diğer âkit devlette mahsuptan evvel hesaplanan vergiye tâbi gelir veya servete tekabül eden vergi miktarını aşamaz.

KISIM VI

HUSUSİ HÜKÜMLER

Madde 24

AYIRIM YAPILMAMASI

1. Bir âkit devletin tebaları diğer âkit devlette bu devletin aynı durumda bulunan teb'alarının tâbi oldukları veya olabilecekleri vergi veya benzer yükümlerden, başkasına veya daha ağırına tâbi tutulamazlar.

2. Teb'alar deyimi şunları belirtir :

a) Bir âkit devletin tabiyetini havi bütün gerçek kişileri,

b) Bir âkit devlette câri mevzuata uygun olarak kurulmuş bütün hükmi şahısları, şahıs şirketlerini ve kurumları.

3. Teb'asızlar bir âkit devlette bu devletin aynı durumda bulunan teb'alarının tâbi oldukları veya olabilecekleri vergi veya benzer yükümlerden başkasına veya daha ağırına tâbi tutulamazlar.

4. Bir âkit devletin, teşebbüsünün diğer âkit devlette sahip olduğu bir sabit iş yerinin vergilendirilmesi, aynı faaliyette bulunan diğer âkit devletin teşebbüslerinin vergilendirilmesinden daha elverişsiz şartlara tâbi tutulamaz.

Bu hüküm, bir âkit devleti diğer âkit devlette yerleşmiş olanlara kendi topraklarında yerleşmiş olanlara tanıdığı şahsî durumu veya aile yükümleri dolayısıyla, şahsî indirimler, tenziller ve vergi indirimlerini bahşetmeğe mecbur gibi tefsir olunamaz.

5. Bir âkit devletin teşebbüslerinden sermayesi tamamen veya kısmen direkt veya endirekt olarak diğer âkit devlette yerleşmiş bulunan bir veya birden çok şahsın elinde veya kontrolunda bulunanlar bu birinci âkit devlette, aynı mahiyetteki diğer teşebbüslerin tâbi tutulamazlar.

6. Vergileme tabiri bu maddede her çeşit mahiyet ve vasıftaki vergileri ifade eder.

Madde 25

UZLAŞMA USULÜ

1. Bir âkit devlette mukim bir şahıs, âkit devletlerden biri veya herbiri tarafından alınan tedbirlerin kendisi için bu anlaşmaya aykırı bir vergilendirme getirdiği veya getireceği kamsında ise, bu devletlerin millî mevzuatlarında derpiş olunan müracaat usulüne bağlı kalmaksızın hadisesini, ikâmet etmekte olduğu âkit devletin yetkili otoritesine sunabilir.

2. Bu yetkili otorite, eğer müracaatı muhik bulur ve bizzat kendisi tatmin edici bir çözüm tarzı getiremezse, anlaşmaya uymayan bir vergilendirmeyi bertaraf etmek gayesiyle, diğer âkit devletin yetkili otoritesiyle uzlaşma usulü ile meselenin haline çalışacaktır.

3. Âkit devletlerin yetkili otoriteleri uzlaşma usulü ile zorlukları çözmeye veya anlaşmanın tatbiki veya tefsirinin ortaya çıkacağı tereddüt ve şüpheleri izale etmeye gayret ederler. Ayrıca, Anlaşmada derpiş edilmiş hallerde mükerrer vergilendirmeden kaçınmak gayesiyle birlikte çalışabilirler.

4. Âkit devletlerin yetkili otoriteleri, önceki paragraflarda belirtilmiş şekilde bir mutabakata varabilmek için, doğrudan doğruya temas edebilirler. Eğer, şifahî görüş teatileri bu mutabakatı kolaylaştıracağı benziyorsa, bu görüş teatileri âkit devletlerin yetkili otoritelerinden kurulu bir komisyonda yapılabilir.

Madde 26

BİLGİ MÜBADELESİ

1. Âkit devletlerin yetkili otoriteleri bu anlaşmanın hükümlerini tatbik için lüzumlu malûmatları ve iç vergi kanunlarının vergilendirmesi anlaşmaya uygun olduğu nisbette, anlaşmada gözönünde tutulan vergilerle ilgili hükümlerini, mübadele ederler.

Bu şekilde mübadele edilen bütün bilgiler gizli tutulur ve bu konvansiyonda belirtilen vergilerin tahakkuk ve tahsili ile vazifeli otorite veya şahıslardan başkasına bildirilemez.

2. Birinci paragraf hükümleri hiç bir şekilde bir âkit devlete aşağıdaki hususları zorunlu kılacak şekilde tefsir edilemezler.

a) kendi mevzuatına veya idarî tatbikatına veya diğer âkit devletinkine aykırı olacak idarî tedbirler alma;

b) kendi dahilî mevzuatına, normal idarî tatbikat çerçevesine veya diğer âkit devletinkine göre elde olunmayacak bilgileri temin etme;

c) açıklanması âmme nizamına aykırı olacak bilgileri veya ticarî bir usulü veya meslekî, ticarî, sınaî bir gizliliği meydana çıkaracak bilgileri verme.

Madde 27

DİPLOMATLAR ve KONSOLOSLUK MEMURLARI

Bu Anlaşmanın hükümleri ister hususi anlaşmalar hükümleri, ister insan haklarının genel kaideleri gereğince olsun bu şahısların istifade ettikleri malî imtiyazlara zarar veremez.

Madde 28

TATBİK SAHASININ ŞUMÜLLENDİRİLMESİ

1. Bu Anlaşma olduğu gibi veya lüzumlu tahavvüllerle (A devletinin) veya (C devletinin) Anlaşmanın tatbik sahasından hususi olarak

çıkarılmış bulunan bütün sahalara veya (A devletinin) veya (B devletinin) beynelmilel münasebetlerini deruhte ettiği ve bu anlaşmanın tatbik olunduğu vergilere benzer karakterde vergi alan diğer bütün devletler veya sahalara şumullendirilebilir.

Bu şekilde bir şumullendirme, tahavvüllerle ve tatbikatının sona ermesi ile ilgili olanlar dahil şartlarla birlikte Nota teatisi veya Anayasalarının hükümlerine uygun diğer her türlü usullere göre tesbit olunur ve bu tarihten itibaren hüküm ifade etmeğe başlar.

2. Her iki devletin aynı şekilde uyuşmaları hali hariç olarak eğer Anlaşma bunlardan biri tarafından 17 nci maddeye göre feshedilirse, mezkûr maddenin öngördüğü şartlar dahilinde tatbikatı sona erer. (A devletinin) veya (B devletinin) bütün sahaları içinde veya bu maddeye uygun olarak şumulüne alınmış bulunan bütün devlet veya sahalarda.

Not : Kerre içindeki kelimeler, bir hususi hüküm gereğince bir âkit devletin sahasının bir kısmına Anlaşmanın tatbik olunmadığı ahvali derpiş eder.

KISIM VII

NIHAİ HÜKÜMLER

Madde 29

YÜRÜRLÜĞE GİRME

Bu Anlaşma, en kısa zamanda tarafından tasdik olup, tasdik belgeleri mübadele edilir.

Tasdik belgeleri mübadele edilir edilmez bu Anlaşma yürürlüğe girecek ve hükümleri

- (a) (A devletinde)
- (b) (B devletinde)

tatbik olunacaklardır.

Madde 30

YÜRÜRLÜKTEN KALKMA

Bu anlaşma, âkit devletlerden biri tarafından feshedilmediği müddetçe yürürlükte kalır. Âkit devletlerden her biri yılından iti-

baren takvim yılının sonundan asgarî altı ay evvel Diplomatik yolla ihbar etmek suretiyle anlaşmayı feshedebilir. Bu halde, Anlaşma;

- a) (A devletinde)
- b) (B devletinde)

yürürlükten kalkar.

Son Madde

Not : İmzalama ile ilgili son madde her iki âkit devletin Anayasa usullerine uygun olarak tanzim olunacaktır.

MÜŞTEREK PAZAR* VE TÜRKİYE

Doç. Dr. Esat ÇAM
İktisat Fakültesi

Müşterek Pazarın kuruluş devrine gözattığımızda iktisadî ve siyasî olmak üzere iki akımın bütün görüş ve düşünelere hâkim olduğunu görürüz¹. Bu iki akımın mahiyetini daha iyi değerlendirebilmek gayesiyle II. ci Dünya Savaşından sonra Avrupanın, daha sınırlı olarak Müşterek Pazarı kurmak isteyen altı ülkenin iktisadî, siyasî ve sosyal durumlarını genel ve çok kısa bir şekilde özetlemek yerinde olur kanısındayım. Savaşın yaptığı yıkıntılar sonucu millî gelirin fert başına düşen miktarı azaldığından halkın satın alma gücü zayıflamış, işsizler kitlesi sayıca artmış ve işçi grevleri sık sık vukubulan olaylardan biri olmuştur. Aynı zamanda, altılarda üretim faktörlerinin ve mübadele akımının yetersizliği iktisadî ve siyasî kudretsizlik şeklinde kendisini göstermiştir. Bu durum, Altıların devlet adamlarına A.B.D. ile S.S.C.B. gibi, kudretli, büyük ve zengin devletler karşısında kudretsiz ve zayıf olma hissini yerleştirmiştir. Dolayısıyla, Müşterek Pazarın teşekkülüne kadar Avrupa Birliği teşebbüslerinin temelinde², bu hissi silmek için, iktisadî bakımdan büyük bir pazarın Birlik Ülkelerine gelecekte şimdiye kadar varamadıkları yüksek bir hayat seviyesiyle beraber bir zenginlik sağlayabileceği fikri hakim idi. Buna paralel olarak Avrupa ülkeleri, milletlerarası politika müzakerelerinde aktif bir rol oynayacak yerde pasif bir durumda bulduklarını hissediyorlardı. Bu duruma son verme arzusu Müşterek Pazarın teşekkül etmesinde büyük rol oynamıştır. Kısaca, 1948 yılından sonra (yukarıda belir-

*) Fransa, Almanya, İtalya, Hollanda, Belçika ve Lüksemburg arasında Roma Andlaşmasının 25 Mayıs 1957 de imzalanmasından sonra ocak 1958 tarihinde uygulanmağa başlanmıştır.

1) M. C. Calmes : Avrupa Entegrasyon Politikası ve Gelecekteki Geleşmeler Hakkında Düşünceler, İktisadî Kalkınma Tesisi Yayınları No. AET/18 nisan 1968.

2) L. de Sainte Lorette : Le Marché Commun s. 14 A. Colin Paris 1961.

tilen hususlar) bir Avrupa teşkilâtının kurulması için girişilen çabaların itici kuvveti olmuştur diyebiliriz.

İktisadî ve Siyasî olan bu iki faktör Müşterek Pazarın bünyesi içine farklı derecelerde girmiş bulunmaktadır. Hiç şüphe yokki, büyük bir pazar içinde mal ve üretim faktörlerinin serbest tedavülünü gerçekleştirmeye gözeten Müşterek Pazar iktisadî bir kuruluştur. Ancak bu kuruluşu sadece merkantîl bir sistem olarak görmek de mümkün değildir. Çünkü, Müşterek Pazar, aynı zamanda, siyasî gayesi olan bir kuruluş olup Avrupa Siyasî Birliğinin çekirdeğini teşkil etmektedir.

Diğer taraftan, Müşterek Pazar, altı üye devletin ekonomilerini ahenkleştirerek birleştirmeye, diğer bir deyişle iktisadî tamamlanmayı gerçekleştirmek isteyen bir kuruluş olduğuna göre altı üye devlet sınırlarının birleşmesiyle teşekkül eden büyük pazar içinde malların ve üretim faktörlerinin serbestçe tedavülünü sağlayan bir iktisadî ortamın yaratılmasını benimseyen büyük pazarlar teorisi prensiplerinin bir tatbik şekli gibi görünmektedir. Böylece, her devlet bütün siyasî ve iktisadî imkânlarını ortaya koymak suretiyle pazar içinde mübadele hacimlerini tayin edecektir³. Gerekli iktisadî ortamın yaratılması için mal ve üretim faktörlerinin serbest tedavülüne mani olmak için çekilmiş olan gümrük duvarlarının kaldırılması gerektiğinden, geniş anlamıyla, Müşterek Pazar bir gümrük birliği görüntüsünü de almaktadır diyebiliriz. Ancak, modern bir sistemde iktisadî tamamlanma bu kadar basit bir mekanizmaya bağlanamaz. Günümüzde en liberal teşebbüs prensibini benimsemiş devletlerde bile, farklı gayelerle olmasına rağmen, iktisadî hayata müdahaleler yapılmaktadır. Bu sebepten ithalat miktarlarının veya gümrük haklarının kısıtlanması yanında her devletin kendi sınırları içinde yapmış olduğu müdahaleler de kaldırılmalıdır. Bu durum, üye devletler arasında müşterek bir siyasetin uygulanmasını gerektirmektedir.

Roma Andlaşmasına göre 1970 yılında gerçekleşmesi öngörülen gümrük birliği, ziraî sektördeki güçlüklerin giderilmesi ile temmuz 1968 tarihinde yürürlüğe girecektir. Bu Avrupa Birliğinin teşekkülünde bir aşamadır. Gümrük duvarlarının kaldırılması çok değerli ve göz kamaştırıcı bir hareket olmakla beraber topluluğa düşen görevlerin en güç olanı değildir⁴. Bu tarihte altılar arasında son gümrük kanunları kaldırılmakta (1958 yılındaki tarifelerin % 15 i), diğer ülkelere uygulanacak müşterek

3) François Perroux : L'Economie du XX ème Siècle s. 55. P.U.F. Paris 1964.

4) Raymond Barre : Le Monde : 22.IV.1968.

tarifeye doğru yaklaşma ve Kennedy Round ile öngörülen 2/5 tarife indiriminin uygulanması gerçekleştirilecektir. Böylece altların sınırları içinde tek bir pazar esası üzerine işleyen, diğer ülkelerle tek bir ticarî siyaset ile münasebette bulunan bir iktisadî birlik ortaya çıkmış olacaktır. Ancak, müşterek bir nakdî ve mâlî politikanın uygulanması, bu yönde çalışmalar yapılmakla beraber, hâlâ mümkün olamamıştır. Bunun gerçekleşmesi çok güçtür. Çünkü "nüfusun, üretim faaliyetlerinin, kamu gelir ve giderlerinin, dış ticaretin, fertlerin yoğaltım ve tasarruflarının, envestisman ve finansmanlarının bünyesi eş seviyede sanayileşmiş ülkeler söz konusu olduğunda bile, coğrafya ve tarihin, çok kere, büyük farklar yarattığı görülmektedir. Bunlar, tam iktisadî birliğin yaratılmasındaki güçlükleri gösterir"⁵. Esasen müşterek nakdî ve malî siyasetin gerçekleşmesi halinde, fiilen Müşterek Pazarın siyasî birliği teşekkül etmiş olacaktır. Bu durumda, sadece, (Hukukî yönden), doğmuş olan çocuğun, adını nüfus kütüğüne kaydettirme işleminin yapılması gerekecektir.

Belirli bir aşamadan sonra üye devletlerin aldığı kararlar, gerek iç gerekse milletlerarası münasebetler alanında, siyasî bir karaktere bürünmektedirler. Şu anlamdaki dünya gelişiminin ortaya koyduğu büyük sorunlarda üye devletler arasında belirli bir görüşe bağlı olma ve birlikte hareket etme, Kennedy Round müzakereleriyle U.N.C.T.A.D. ın Yeni Delhi Konferansında Üçüncü Dünya ülkelerine karşı benimsedikleri davranışlarda da görüldüğü gibi artmaktadır.

Kaldı ki Müşterek Pazara (A.E.T.) üye devletler topluluk organlarına tam bir bağımsızlık, yetki ve kudret vermek suretiyle kendi hukukî varlıklarından ayrı olan bir hukukî düzen yaratmaktadırlar. Denebilirki, Müşterek Pazar İktisadî alanda üyelerinin kendisine tanıdığı çok büyük yetkiler dolayısıyla klasik milletlerarası müesseselere benzememektedir. Bu hususta bir fikir sahibi olabilmek için üye devletlerin aralarında gümrük hakkı, miktar tahditleri veya benzeri tedbirleri ihdas etme hakları olmadığı gibi ziraî politikalarının müşterek ziraî politikaya ticaret, münakalât ve rekabet siyasetlerinin de aynı şekilde müşterek siyasetlerine uyma zorunluğunda olduğunu belirtmemiz yeterlidir. Şimdi belirttiğimiz durum modern devletlerin Pazarın işlemesine tesir etmek için kullandıkları en önemli iktisadî âletler olup Müşterek Pazar ile devlet seviyesinden Topluluk seviyesine aktarılmış olmaktadır. Bu âletleri harekete geçirmek için Müşterek Pazarın organları olan Meclis, Konsey, Komisyon ve Ada-

5) Pierre Maillat : L'Economie de la Communauté Européenne s. 8 Ed. Sirey, Paris 1968.

let Divanı arasında Konsey ile Komisyon en önemli rolü oynamaktadır. Genel bir şekilde karar verme kudreti konseyde toplanmış olup çok kere, komisyonun bir teklifi ile harekete geçmektedir. Jean Rey'inde belirttiği gibi⁶ gelecekte Konseyin şimdi sahip olmadığı siyasî bir rengi olacaktır. Bugün tâyinle teşekkül eden meclis, seçimle iş başına gelen temsilcilerden teşekkül edecek ve Konsey, meclis önünde sorumlu olacaktır.

“Technique et Démocratie” adlı Kulübün İktisatçı, Hukukçu, Mühendis ve Topluluğun mensublarından müteşekkil 44 kişilik heyete hazırlattığı “Bir Avrupa Siyasetinin Objektif incelenmesi” hakkında Rapor, Avrupa problemlerinin siyasî, iktisadî ve sosyal verilerinin bütünü üzerinde aydınlatıcı bilgiler vermekte ve bunları halletmek gayesiyle tekliflerde bulunmaktadır.

Raporu kaleme alanlara göre birinci hedef Avrupa ölçeğinde yeni bir “iktisadî ve sosyal modelin gerçekleştirilmesidir.” Bu modelin genel hatları şöyle özetlenebilir.

— Devletler veya topluluk teşvikleriyle “büyüme motoru” veya belirli sosyal fonksiyon rolünü oynayan iktisadî branşları imtiyazlı kılmalıdır;

— Ekonominin bu sektörleri serbest rekâbet rejiminden istifade etmelidir;

— Bir “Avrupa Sosyeteleri Statüsü” nün gerçekleştirilmesi yanında teşebbüslerin kararlarını millî plândan topluluk seviyesine yükseltme sağlanmalıdır.

— Topluluk üye devletlerinin “iktisadî ve sosyal teşvik” siyasetleri koordine edilmelidir.

Raporda, ayrıca, topluluk teşebbüslerinin süpranasyonal çalışmaları için gerekli tedbirler ile dış dünya ile münasebetler yönünden yabancı yatırımlar üzerinde durulmuş; malî plânda da faiz hadlerinin yükselmesini önleyici tedbirler sıralanmıştır⁷

Sonuç olarak denebilir ki A.E.T. iktisadî bir kuruluş olmakla beraber siyasî yönü de vardır. Ancak, halen, iktisadî görüşler topluluğa sıkı

6) Jean Rey : Le Monde 24-26.IV.1968.

7) “La Construction Européenne” Le Monde 24 Avril 1968.

bir şekilde hakim olup üyelerce benimsendiği halde, siyasî görüşler millî karakterlerini halâ, muhafaza etmektedir.

*
**

Müşterek Pazarın iktisadî tamamlanmayı sağlayabilmesi için Roma Andlaşmasında altılar arasında ticarî engellerin kaldırılması; altılar dışındaki ülkelere müşterek bir tarifinin uygulanması; emek, sermaye ve hizmetlerin Müşterek Pazar sınırları içinde serbest tedavülünün sağlanması; tam rekabet şartlarının gerçekleştirilmesi; ziraat, münakâlat ve ticarete müşterek politikaların uygulanması; altılar arasında müşterek nakdî ve malî politika güdülmesi; topluluk siyasetini finanse edebilmek için Avrupa Sosyal Fonu, Avrupa Kalkınma Fonu ve Avrupa Yatırım Bankası olmak üzere üç fonun yaratılması ve nihayet, müşterek bir istihdam siyasetinin uygulanması gibi prensipler öngörülmüştür.

On yıllık süre içinde Müşterek Pazarın altıları arasında ticaretin yıllık artış seyri, A.E.T. komisyonu tarafından neşredilen istatistiklere göre, % 15 i aşmaktadır. Altılar arasında İtalya ithalatı % 19,4, ihracatı % 21,0 olduğundan ticarî münasebetleri en fazla artan ülke olarak görünmektedir. İtalyanın arkasından Fransa (ithalatı % 17,8, ihracatı % 17,1- ve Almanya (ithalatı % 15,4, ihracatı % 14,3) gelmektedir. 1958 yılında altılar arasındaki ticaret, toplam ticaretlerinin % 30 nu teşkil ederken bu miktar bugün % 44 e yükselmiş bulunmaktadır. Bu durum, A.E.T. nin bütün üyeler için en önemli ticarî pazar olduğunu göstermektedir.

Gelişme endisleri Topluluğun iktisadî gelişmesi hakkında daha açık bir fikir sahibi olmamızı sağlamaktadır.

Gayri Safi Hasıla Artışı
(1958 = 100)

1958	1963	1964	1965	1966	1967
100	132	139	145	157	159

A.E.T. nin G.S.H. nin artış oranları aynı devre içindeki İngiltere ve A.B.D. nin G.S.M.H. larının gelişme oranlarından daha yüksektir. G:S:H: nin gittikçe yükselen bir trend gösterdiğini, 1958 fiyatları esas olarak alınmak suretiyle dolar ile değerlendirdiğimizde daha açık görürüz.

1958 Fiyatlarıyla G.S.H.
(Milyar Dolar)

1958	1963	1964	1965	1966
163	219	232	241	261

Topluluğun altın ve altına tahvil edilebilir döviz rezervleri 11.906 milyon dolardan 21.107 milyon dolara çıkmıştır. A.B.D. nin altın rezervleri ise 20.582 milyon dolardan 14.277 milyon dolara düşmüştür⁸.

Topluluğun büyümesi hakkında fikir verebilecek bir diğer iktisadî gösterge sınaî üretim indeksidir, 1958 ile 1967 yılları arasındaki 8 yıllık devrede 100 den 177 e yükselmiştir.

1958	1963	1964	1965	1966	1967
100	142	152	159	167	177

Bu yükselişi sağlayan esas faktör topluluktaki prodüktivite artışıdır diyebiliriz.

Müşterek Pazarın ziraat sektöründeki üretim artış hızı, sanayi sektöründeki kadar kuvvetli olmamakla beraber küçümsenmeyecek seviyeye varmıştır. 1958 yılından bu yana gerçekleştirilen gelişmenin % 25-30 oranında olduğu tahmin edilmektedir.

1958-65 devresinde fert başına gelir artışı, sabit fiyatlarla, ortalama 100 den 148 e yükselmiştir.

Müşterek Pazarın, iktisadî gelişme yönünden gerçekleştirdiği büyük hamleler dolayısıyla ki İngiltere ile Serbest Mübadele Bölgesine dahil diğer ülkeler tam üye olmak için müracaat etmişler ve kabul edilmeleri hususunda Fransanın menfi tutumu dolayısıyla, özellikle İngiltere, diplomatik oyunlara başvurmak zorunda kalmışlardır.

Müşterek Pazarın bu iyimser görünüşü yanında, Topluluğun yavaş yavaş yavaş müessesleşmesiyle ortaya birçok sorun çıkmaktadır. Bunlar içinde en önemlilerinden biri müşterek iktisadî tamamlama siyaseti ile, üye devletler tarafından uygulanan bölgesel iktisadî gelişme siyasetleri arasındaki abeklilik, uygunluk sorunudur.

İlk bakışta, bölgesel gelişme siyasetleri ile müşterek iktisadî siyasetin birbirini tamamlayıcı rol oynayacağını; diğer bir deyimle millî ekonomi içinde hayat seviyesinin yükselmesinin, fertler arasındaki aşırı farkları gidermek suretiyle müşterek siyasetin uygulanmasını kolaylaştıracağını söylemek akla uygundur. Ancak, iki ayrı plânda uygulanan bu iki siyasetin bazı durumlarda birbirine zıt olması tehlikesi vardır. Prensipler bakımından Müşterek Pazar'ın işleyişi, Roma andlaşmasıyla öngörüldüğü

8) Halûk Cillov : İstanbul Ticaret Odası Mecmuası, Ocak-Şubat 1968 no: 1-2. Vol. 85 s. 14.

gibi, rekâbet üzerine dayandığında, yani emek, sermaye ve hizmetlerin serbest tedavülünde piyasa mekanizmaları hakim olduğunda, produktif kuvvetlerin tabii veya beşerî kaynaklar bakımından iyi teçhiz edilmemiş durumda olan bölgelerin aleyhine olmak üzere bazı imtiyazlı bölgelere toplanmasını hızlandırıcı bir sonuç yaratacaktır. Bu demektir ki, rekâbeti kuvvetlendirmek suretiyle malların serbest tedavülü, sanayi branşları ile aynı sanayi branşı içinde firmalar arasında üretim maliyetleri en düşük olan teşebbüsleri imtiyazlı kılacak ve aynı zamanda temerküzün halen sanayileşmiş durumda olan bölgeler lehine daha da çok artması yönünde tesirli olacaktır. Esasen, müşterek pazar üyelerinin herbiri kendi millî ekonomisini topluluk içinde rekâbet edebilecek güçte olan kudretli üretim üniteleri ile teçhiz etmek çabası içinde olduklarından ülkelerindeki az gelişmiş bölgeler için yaptıkları gayreti azaltmışlardır.

Roma andlaşmasının 48 nci maddesiyle öngörülen üretim faktörlerinin seyyaliyetini arttırmak, aynen malların serbest tedavülü gibi, temerküzleşme eğilimlerini daha da kuvvetlendirici bir tesir yapar. İşçi ve sermaye, altılar Avrupasının meydana getirdiği mevcut veya potansiyel imtiyazlı gelişme bölgelerini tercih edecektir. Emek emin iş şartları ile yüksek ücret seviyesinin; sermaye, teknik ve ticarî münasebetleri kapsayan yüksek bir rantabilitenin garanti edildiği teşebbüslerin bulunduğu bölgelere gidecektir. Bunun sonucu, yüksek gelirli Avrupa bölgeleriyle düşük gelirli bölgelerin iktisadî kalkınma seviyeleri arasındaki fark artmakta devam edecektir. Bu farkın artışı ise iktisadî tamamlama yönünden olumsuz bir unsur olup bu yoldaki başarıya gölge düşürebilir. Bu sebeptendir ki Roma andlaşmasının yapıcıları Müşterek Pazarın dengeli ve ahenkli gelişmesini sağlamak (md. 130); çalışanların iş ve hayat şartlarını iyileştirmek ve gelişmede eşitliklerini temin etmek gayesiyle (Md. 117) Avrupa Sosyal Fonu, Avrupa Yatırım Bankası ve Avrupa Kalkınma Fonu müesseselerinin teşekkülünü öngörmüştür. Bu durumda Altıların herbiri için önemli olan nokta, ahenkli bir bölgesel gelişme siyasetinin uygulanması hususunda çok titiz davranmaları ve bu yöndeki müşterek çalışmalarını arttırmalarıdır.

*
**

Roma andlaşmasının 238 inci maddesine göre topluluk; bir diğer devlet, devletler birliği veya milletlerarası bir teşkilât ile karşılıklı haklar ile vecibeler, müşterek faaliyetler ve özel uygulamalarla nitelenen bir ortak üyelik yaratan anlaşmalar yapabilme hakkına sahiptir. Bu anlaşmalar, topluluğun meclisi ile istişarede bulunduktan sonra ittifakla karar

veren konye tarafından yapılmaktadır. Ortak üyeliği taraflar arasında, müesseseleşmiş işbirliğini benimseyen, hak ve vecibeler yönünden belirli bir dengeyi ihtiva eden bir teşkilât olarak kabul edebiliriz. Ortak üye olmak, Müşterek Pazar'a tam üye olmanın aksine, sadece Avrupa devletlerine has olan bir durum değildir. Bu yoldan, Müşterek Pazar ülkeleri Pazar genişlemesiyle doğan faydalardan istifade ettikleri gibi lehlerine olmak üzere ham madde - mâmul madde dengesini kurmak ve devam ettirmek imkânını elde etmektedirler. Bu nedenledirki Roma anlaşmasının 238 nci maddesinde ortak üyeliğin şart ve kriterleri hususunda bir açıklık yoktur ve çeşitli durumlara uyabilme amacıyla çok elastik bir ifade kullanılmıştır.

Roma anlaşmasının 238 nci maddesine dayanılarak, Avrupa Ekonomik Topluluğu ile 12 Eylül 1963 de Ankarada imzaladığımız ortaklık anlaşması, 1 aralık 1964 tarihinde yürürlüğe girmiştir⁹.

Ortaklığın gayesi, anlaşmanın ikinci maddesinde belirtilmiş olduğu gibi, taraflar arasında ticarî ve ekonomik ilişkileri sürekli ve dengeli bir şekilde geliştirmek; Türkiyenin ticarî, malî, ziraî ve münakâle politikalarını, topluluğun politikasına yaklaştırarak iktisadî birleşmeğe gerçekleştirebilmek için gümrük birliğini kurmaktır. Bu anlaşma ile, iktisadî gelişmemiz seviyesinden dolayı, topluluk içinde şimdiden tam üye olmanın bütün vecibelerini yerine getiremeyeceğimizden (özellikle mübadelenin serbest olması), Ekonomimizin belirli sürelerle rekâbete intibak etmesini sağlamak, pazar genişlemesiyle ihracat gelirlerini arttırmak ve yatırımların hızlandırılması için elverişli şartları yaratmak istenmektedir.

Anlaşmada, iktisadî durumumuz ile ödemeler bilançosundaki açık dolayısıyla mübadelelere konmuş olan engellerin kaldırılması ve ortaklığın tam üye şekline dönüşmesi için üç dönem öngörülmüştür:

- Hazırlık dönemi
- Gümrük Birliğine geçiş dönemi
- Son dönem

İçinde bulunduğumuz hazırlık döneminin amacı, topluluğa karşı vecibe yüklenemeyeceğimiz ve hemen gümrük birliğine giremeyeceğimiz düşünülerek, topluluğun yardımı ile ekonomimizi güçlendirmektir. Dolayısıyla bu devrede topluluğun tek taraflı yardım taahhüdüne karşılık, ekonomimizi güçlendirme ve geçiş döneminde kısmen de olsa vecibe yüklenebilecek seviyeye ulaştırma sorumluluğunu yüklenmiş bulunmaktayız.

9) Türkiye ile Avrupa Ekonomik Topluluğu arasında bir Ortaklık Yaratıcı Anlaşma Dışişleri Bakanlığı matbaası. Ankara.

Hazırlık döneminin süresi 5 yıl olup prensip itibariyle 1 aralık 1969 tarihine kadar devam edecektir. Ancak, ekonomimiz karşılıklı vecibe yüklenebilecek bir durumda olmaz ise bu müddetin beş-altı yıl daha uzatılma imkânı vardır. Bununla beraber, Hükümetimiz bir müddet önce Bakanlar Kurulunun bir toplantısında en kısa zamanda Gümrük Birliğine geçiş dönemine gireceğimizi açıklamış bulunmaktadır. Gümrük Birliğine geçişin plân ve programı tarafların 1 aralık 1968 - 1 aralık 1969 tarihleri arasında yapacakları karşılıklı müzakereler sonunda tespit edilecektir.

Hazırlık döneminde, ülkemize altılar tarafından ticarî kolaylıklar sağlanması ve malî yardımlar yapılması ön görülmüştür. Bu sayede topluluğa karşı ihracatımızın % 40'ını teşkil eden dört önemli ihraç maddemiz (tütün, incir, kuru üzüm ve kuru incir), kararlaştırılan kontenjanlar dahilinde, tercihli tarife indirimlerinden faydalanmaktadır. Bu nevî kolaylıkların yeni bazı ihraç mallarımıza da uygulanması kararlaştırılmıştır. Bu nedenledir ki ihraç mallarımız bakımından rakibimiz durumunda olan Yunanistan'ın geçiş döneminde bulunmasına rağmen, topluluktan sağladığımız ihracat gelirlerinde bir azalma olmamıştır.

Avrupa Yatırım Bankası tarafından verilen 175 milyon dolar, malî yardımların esasını teşkil etmektedir. 1965 yılından başlamak üzere her yıl 35 milyon doların anlaşmaya bağlanarak projelere tahsis edilmesi öngörülmüştür. Bu miktarın % 30'u özel ve kamu olmak üzere sanayi sektörüne, % 70'i de alt yapı yatırımlarına, Sınai Kalkınma Bankası kanalıyla, kredi şeklinde dağıtılmaktadır. Avrupa Yatırım Bankası alt yapı yatırımı için % 3 faiz, 30 yıl vade; sanayi yatırımı için % 4,5 faiz, 30 yıl vade tanıyorsa da Sınai Kalkınma Bankası, % 1 Hazine Komisyonunu ilâve ettikten sonra Kredileri % 8 faiz haddi ile vermektedir. Avrupa Yatırım Bankası projeleri ayrı ayrı onayladıktan sonra kredi verirken, şimdi Sınai Kalkınma Bankasına belirli miktarda kredi vermekte, projeleri toplu bir şekilde daha sonra onaylamaktadır. Açılan krediler bir hesap birimi 0,88867 gr. saf altın karşılığı dolar olarak verildiğinden herhangi bir dolar devalüasyonunda borcumuz dolar olarak devalüasyon ölçüsünde artacaktır.

Avrupa Yatırım Bankasının sağladığı bu kredilerle ülkemizin kalkınma plânında yer alan ve anlaşmanın gayelerine uygun yatırım projelerimizin finansmanı yoluna gidilmektedir.

Normal olarak 12 yıl sürecek olan Gümrük Birliğine Geçiş döneminde Müşterek Pazar üyeleriyle ülkemiz arasında bir Gümrük Birliği kurulacaktır. Gümrük Birliği, hazırlanacak plân ve programa göre, ülkemiz ile Müşterek Pazar üyeleri arasında mevcut olan mübadele engellerinin ve ithalattaki miktar kısıtlamalarının kademeli bir şekilde kaldırılması; üçün-

cü ülkelere uygulanan gümrük tarifesinin topluluğun müşterek gümrük tarifesine uydurulması suretiyle gerçekleşecektir. Ayrıca, bu dönemde Müşterek Pazar üyelerinin ziraî, ticarî, malî ve münakâle alanlarında izlediği politika ve mevzuat, ile, ülkemizin benzer alanlardaki politika ve mevzuatı ahenkleştirilecektir. Bu dönem için kabul edilmiş olan 12 yıllık süre, bazı maddelerimiz için tarife indirimi ve liberasyon rejimini uygulayabilmek amacıyla 22 yıla kadar uzatılabilecektir.

Bu dönemde, ekonomimizde, Topluluktan Türkiye'ye doğru sermaye akımını hızlandıracak, ülkemizden de topluluğa doğru hizmet ve şahıs akımını serbest bir şekilde sokacak çeşitli tedbirler alınacaktır. Deniz ürünleri, taze üzüm, kaliteli şarap, dokuma maddeleri gibi bazı ürünlere kontenjanlar tanınması ve zeytinyağı hususunda Yunanistan'a tanınan kolaylıkların bize de uygulanması gibi imkânlar sayesinde ziraî ürün ihracatımız artacağından ihracat gelirlerimiz de bir artış vukubulacaktır. Dolayısıyla, ödemeler dengesindeki açığımız, yükleneceğimiz vecibelere rağmen, artma eğilimi göstermeyecektir.

Üçüncü devre ise, Türkiye ile Topluluk arasındaki ekonomik politikaların ahenkleştirilmesini ve Gümrük Birliğinin tam olarak uygulanmasını öngören son dönemdir. Bu devre için herhangi bir müddet belirtilmemiş ise de, Anlaşmada, Müşterek Pazarın dayandığı Roma anlaşmasının prensipleri gereğince yüklenilmesi gereken vecibeleri yerine getirebilecek bir duruma geldiğimizde Müşterek Pazara tam üye olarak katılıp katılamayacağımız konusunun inceleneceği öngörülmüştür.

Ortaklık rejiminin işlemesi için Roma anlaşması örnek alınarak anlaşmanın öngördüğü organlar; karar verme yetkisine sahip ortaklık konseyi ile teknik seviyede ortaklık komitesidir. Bu iki organın yanında ortaklığımızla ilgili konularda tavsiyelerde bulunan ve istişarî bir organ hüviyetini taşıyan karma parlamento komisyonu vardır.

*

**

Dört yıla yakın bir zamandan beri yürürlükte bulunan ortaklık anlaşmasına dayanarak topluluk ile olan ilişkilerimiz hakkında bir fikir sahibi olmak, ihracatımız ile ithalatımızın ülke grupları ile nisbî dağılımını ve Müşterek Pazar ile olan ithalat ve ihracatımızın toplam değerini incelemek suretiyle mümkündür.

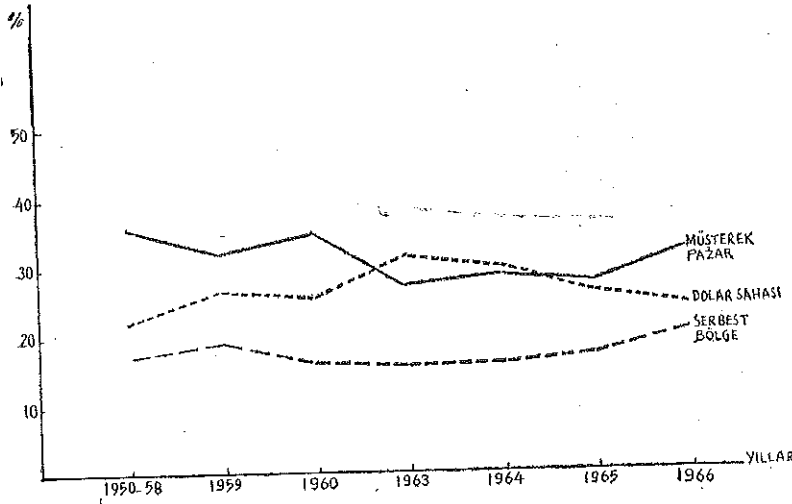
Aşağıdaki tabloda ihracatımızın ülke grupları arasında nisbî dağılımıyla Müşterek Pazar ile olan ilişkilerimizin kuvvetliliğini görmek mümkündür.

İhracatımızın Ülke Grupları İtibariyle Nisbi Dağılışı (Yüzde Olarak)

Memleket Grupları	1950-58	1959	1960	1963	1964	1965	(Ocak-Ekim)	
							1966	1967
Müşterek Pazar	35,8	39,5	33,5	37,9	33,5	33,8	34,9	33,1
Serbest Bölge	15,1	14,9	17,4	24,0	24,0	18,0	19,0	15,0
Dolar Sahası	19,5	18,3	18,5	14,0	18,0	18,0	17,0	15,0
Diğer OECE Üyeleri	1,7	1,0	3,2					
Denizaşırı OECE ülke.	0,1	0,3	0,4					
Sterlin sahası	1,4	1,6	1,3					
Demirperde gerisi	13,7	11,6	12,2					

Kaynak : Ortak Pazar Bülteni sayı No: 19 Şubat - Mart 1967.

Yukarıdaki oranlardan anlaşılacağı üzere Müşterek Pazar ülkeleriyle ortaklık anlaşmasını imzaladıktan sonra ihracatımızdaki payları yüzde olarak artan bir seyir takip etmektedir. 1966 yılında 1965. yılına göre % 1,1 oranında, 1965 yılında ise 1964 yılına göre % 0,3 oranında bir artış olmuştur. Müşterek Pazar ülkelerine olan ihracatımızın artış seyrini; yukarıdaki oranları esas olarak, bir grafik ile daha açık ve basit bir şekilde göstermek mümkündür.

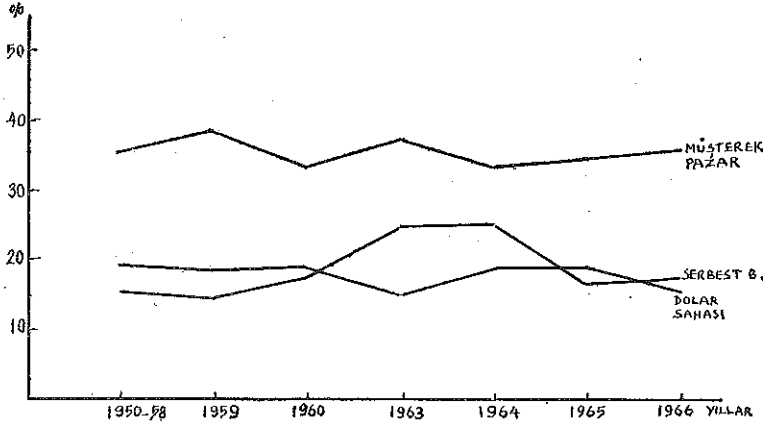


İthalatımıza gelince, aşağıdaki tabloda görüldüğü gibi 1964 yılı esas alındığında 1965 yılında % 0,5 oranında bir azalma olmuş, 1966 yılında ise % 3,9 oranında bir artma olmuştur. 1967 yılında ithalatımızın Müşterek Pazara olan nisbeti ocak - ekim ayları için % 35,1 oranına varmak suretiyle % 6,1 oranında bir yükseliş yapmıştır.

İthalatımızın Ülke Grupları İtibariyle Nisbi Dağılışı (Yüzde Olarak)

Memleket Grupları	1950-58	1959	1960	1963	1964	1965	(Ocak-Ekim)	
							1966	1967
Müşterek Pazar	36,8	33,4	35,6	28,5	29,0	28,5	32,9	35,1
Serbest Bölge	17,5	18,9	17,0	16,0	16,0	17,0	18,0	19,5
Dolar Sahası	21,3	26,4	26,1	31,0	29,0	28,0	24,0	22,0
Diğer OECE Üyeleri	0,3	0,1	0,8					
Denizaşırı OECE Üye.	0,2	0,1	0,0					
Sterlin Sahası	4,3	7,6	6,4					
Demirperde gerisi	10,6	9,0	9,1					

Yukardaki oranlara dayanmak suretiyle, ihracatımız için olduğu gibi, ithalatımızın da seyrini bir grafikte göstermek mümkündür.



Müşterek Pazar ile olan ihracat ve ithalatımız, dolar değer olarak, 1964 yılından itibaren aşağıdaki tabloda görüldüğü gibi devamlı bir artış kaydetmiştir.

Müşterek Pazar Ülkelerine İhracatımız (Milyon Dolar Olarak)						
1959	1960	1963	1964	1965	1966	1967 (Ocak-Ekim)
139,9	107,5	139,8	137,6	156,8	171,4	122,5

Müşterek Pazar Ülkelerinden İthalatımız (Milyon Dolar Olarak)						
1959	1960	1963	1964	1965	1966	1967 (Ocak-Ekim)
157,1	166,9	196,0	154,5	162,9	236,7	198(7)

Kaynak : Ortak Pazar Bülteni Sayı No: 19 Şubat-Mart 1967.

Yukarıdaki rakamları esas almak suretiyle doğrusal trend denkleminden ($y = a + b x$) yararlanarak ihracat ve ithalatımız için yıllık artı-

şını tayin ederek 1971 yılına kadar yaptığımız tahminler gelişme yönünden bir fikir vermek bakımından faydalıdır.

Yıllar	İthalat (milyon \$)	İhracat (milyon \$)
1967 (aralık sonu)	203,3	150,7
1968	209,2	153,8
1969	215,2	156,9
1970	221,1	160,1

Yukarıdaki tahminlere göre, gelecek yıllarda da, ithalatımızın değer olarak artış fitmi gelişmekte olan bir ülke özelliklerini muhafaza ettiğimiz sürece ihracatımızın artış ritminden daha kuvvetli olacaktır. Bununla beraber, ithalat ve ihracatımızın gelecek yıllarda değer olarak muhakkak tesbit edilen seviyelere ulaşacağını, çeşitli faktörlerin yapabileceği değiştirici tesir dolayısıyla, söylemek istemiyorum.

Ürünler	Yıllar	Önemli Tarım Ürünleri İhracatı Tahminleri (Bin, Ton)					
		1967	1968	1969	1970	1971	1972
Şeker		80	90	90	105	110	110
Zeytinyağı		35	35	30	30	25	25
İç Fındık		54,9	56,9	58,8	60,7	62,6	64,5
Kuru Üzüm		70	72	74	76	78	80
Kuru İncir		33	33	35	40	40	40
İşlenmiş Yaprak Tütün		80	72	74	75	76	78
Fasulye		3,3	4	5	6	7	7,8
Mercimek		21,5	22,5	25	26,5	28	30
Nohut		11	12	13	14	15	17
Bakla		3,3	4	6	8	9	10
Pamuk		220	225	230	240	245	250
Portakal		15	17	18	20	20	25
Mandalina		10	12	14	15	15	20
Şeftali		2,0	1,5	2,5	2,0	3,0	3,0
Kayısı (Zerdali)		11	12	14	16	18	20
Yaş Üzüm		8	10	10	10	12	15
Su Ürünleri		15,5	16,8	19,2	26	27,9	36

Kaynak : DPT

Anlaşmaya ekli geçici protokolün 6 ncı maddesine göre tarife kontenjanı rejiminden yararlanan dört önemli ihraç maddemize 1 aralık 1967 tarihinden beri yeni maddeler ilâve edilmiştir. Halen, A.E.T. ülkelerine yaptığımız ihracatın % 40 ı tarife kontenjanlarından yararlanmakta, % 40 oranında ihracat maddelerimizden, pamuk ve madenler gibi, top-

lulukça esasen gümrük vergisi alınmamaktadır. Bu durum karşısında sürüm kolaylığı talebinde bulunduğumuz yeni ihraç maddeleri, ihracatımızın % 20 ni kapsamaktadır. Devlet Plânlama Teşkilâtının ikinci beş yıllık plân döneminde bazı tarım ürünleri için yaptığı ihracat tahminleri yukarıdaki tabloda gösterilmiştir.

Ortaklık Konseyi, % 20 nin içine giren taze balık ile narenciye ve yaş üzüm gibi meyvalara, kalite şartlarına, tekstil mamulleriyle halılarımıza kontenjanlı ve miktar kısıtlaması olmaksızın sürüm kolaylıkları sağlamıştır. Ancak, ihracatımızda işgâl ettiği yer ile önemli bir kalem olan zeytinyağına, İtalya'nın; menfaatleri dolayısıyla yaptığı baskı dolayısıyla talep ettiğimiz sürüm kolaylığı konsey tarafından şimdilik verilmemiştir. Bununla beraber, toplam ihracatımızın % 35 oranındaki miktarını satın

31 Ocak 1968 Tarihi İtibariyle Durum
(000 Dolar Olarak)

Projenin Adı	Kredi miktarı	Krediden kullanılan miktar	Faiz	Şartlar	
				Vade	Ödemesiz devre
Resmî Sektör :					
Kovada II	5.000	1.595	3	30	7
Seka-Çaycuma	10.300	6.630	4,5	30	7
Keban	30.000	6.387	3	30	7
Gediz Sulama	15.000	4.325	3	30	7
Gökçekaya	7.300	2.053	3	30	7
Seka-Dalaman	14.000	2.800	4,5	30	7
Azot Sanayi (Samsun Gübre)	5.600		4,5	30	7
Resmî Sektör toplamı	87.200	23.791			
Özel Sektör :					
Kelik Halat	1.500	1.450	4,5	30	7
Taç	190	190	4,5	30	7
Arçelik	245	245	4,5	30	7
Mannesman Sümerbank	400	430	4,5	30	7
Şişe Çam	2.195	2.195	4,5	30	7
T. Pirelli	500	500	4,5	30	7
Sifaş I	1.300	1.300	4,5	30	7
Güney Sanayii	400	396	4,5	30	7
Mensucat Santral	720	720	4,5	30	7
T.S.K.B. (Kadro Anl.)	15.000	5.426	4,5	30	7
	22.410	13.782			
Genel Toplam	109.610	37.572			

Kaynak : Maliye Bakanlığı Hazine Genel Müdürlüğü.

almakta olan Müşterek Pazar ülkeleri tarım ürünlerimizin en önemli alıcılarından. Ancak, bu sahada Yunanistan, İspanya, İsrail, Fas, Cezyir ve A.E.T. ülkelerinden Fransa ve İtalya başlıca rakiplerimiz durumdadırlar.

Ortaklık anlaşmamıza ekli malî protokole göre Avrupa Yatırım Bankası tarafından hazırlık dönemine mahsus olmak üzere 175 milyon dolarlık bir malî yardım yapılması öngörülmüştür. Aşağıdaki tabloda 31 ocak 1968 tarihi itibarıyla Yatırım Bankası tarafından finanse edilmesi anlaşmaya bağlanmış projelere tahsis edilen kredi miktarları, şartları ve bu kredilerden yapılan kullanımlar gösterilmiştir.

Tabloda görüldüğü gibi, üç yıllık bir dönem içinde 109.610.000 dolarlık bir tahsis yapılmış, bunun ancak 37.572.000 dolarlık bir kısmı kullanılmıştır. Resmi sektöre 87.200 bin dolar kredi açıldığı halde 23.791 bin dolarından yararlanmış; özel sektör ise 22.410 bin dolarlık kredinin ancak 13.782 bin dolarını kullanmıştır.

*
**

Müşterek Pazar ile olan ilişkilerimizi genel hatlarıyla tespit ettiğimize göre, şimdi Müşterek Pazar içinde tam üye olduğumuz varsayımından hareket ederek ekonomimize sağlayabileceği fayda ve mahzurları incelemek yerinde olacaktır.

Ekonomimiz yönünden, Müşterek Pazar, tarım sektörü ile hizmet sektöründe olumlu bir tesir yaparak daha fazla gelişmelerini sağlayacaktır. Pazar genişlemesi dolayısıyla tarım sektöründe ekili saha yüzölçümünü genişliyerek üretim artacağı gibi, ürünlerimize kalite yönünden standartlaşma uygulanarak iyi bir duruma sokularak ihracat imkânlarımız artırılmış olacaktır. Buna paralel olarak, işgücü arzımızda mevcut olan fazlalık sanayileşmiş Müşterek Pazar ülkelerinde iş imkânlarına sahip olabilecek ve bu yoldan ekonomimize bir miktar döviz enjeksiyonu yaparak şimdiye kadar daimi açık veren ödemeler bilançosu üzerinde olumlu tesirde bulunacaktır.

Tam üye olmanın ekonomimize sağlayabileceği faydalar yanında mahzurlu hususlarda arzedebileceğini unutmamak gerekir. Ekonomimiz yönünden mahzur teşkil edebilecek durumları aşağıdaki noktalara bağlamak mümkündür:

a) Tam üye olmakla en fazla etkilenecek güç duruma düşecek sektör, sanayimiz olacaktır. Sanayii sektörümüzde yatırım maliyeti çok yüksek-

tir. Bu duruma, gelişmiş ülke manzarası arzeden altılar ile ülkemiz arasındaki teknolojik farkıda ilâve ettiğimizde üretim maliyetinin bizde çok daha yüksek olduğunu kabul etmemiz gerekir. Kaldı ki, ülkemizde müteşebbis kârı, genellikle, maliyetlerin düşürülmesi yoluyla değil; himayeden faydalanarak fiyatların yükseltilmesi sonucu elde edilmektedir. Burada gelişmiş ülkelerdeki gibi bir sevk ve idareci kadrosunun aşırı zayıflığı ile "Schumpeteryan" anlamda dinamik müteşebbisin yokluğu çok önemli bir rol oynamaktadır.

b) Tam rekabetin carî olduğu bir iktisadî ortamda, aradaki teknolojik farkın gittikçe artacağı varsayıldığı takdirde, yüksek üretim maliyetleriyle çalışan sanayi branşlarımızın atıl kapasitesi olan ve düşük maliyetlerle çalışan Altıların sanayi branşları karşısında uzun müddet dayanamayacağı ve güç duruma düşeceği açıktır. Dolayısıyla, durum değişmediği müddetçe, yani maliyetler aynı seviyeye düşmediği takdirde, çekirdek halinde olan millî sanayimizin (özel ve kamu) faaliyetini devam ettirme şartları çok güçleşecektir. Bu durum karşısında, uzun dönemde ekonomimizin tamamıyla ziraî bir bünyeye bürünmesi söz konusudur diyebiliriz. Fakat günümüzde bütün az gelişmiş veya gelişme yolunda olan ülkeler sanayileşmiş ülkelerle ticarî münasebetlerinde mümkün olduğu kadar kayıplarını asgariye indirmek için sanayileşme gayretleri içindedirler. Ticarî münasebetlerde, ticaret hadleri yönünden, ziraî bünyeli ülkeler sanayileşmiş ülkeler lehine olmak üzere devamlı şekilde bir kayba maruz kalmaktadır. Bu durum, ziraî bir ülkeyi sanayileşmiş ülkenin uyguladığı iktisadî siyasetin öngördüğü gayelere uygun bir şekilde hareket etme sonucunu yaratabilir.

Ülkemiz yönünden sanayi sektöründe rekabet siyasetinin uygulanmasıyla sanayileşmiş ülkeler lehine avantajlı bir durum yaratılmış olacaktır.

c) Beş yıllık plân bölgesel programların sentezi olmadığından ekonomimizin gelişmesinde mevcut bölgesel dengesizliği azaltamamıştır. Altıların ülkemizde yapacakları yatırımlar pek tabii olarak rasyonellik prensibine göre kârın maksimum olduğu bölgelere yani alt yapı ve yatırım masrafları yönünden imtiyazlı durum da olan bölgelere doğru olacaktır. Bu normal davranış ile ekonomimizin mevcut bölgesel dengesizliği daha da şiddetlendirilmiş olacaktır.

d) Eşit veya az farklı maliyette bulunan bir sanayi branşımızın ürünü, değişebileceğini kabul etmekle beraber halkın psikolojik davranışa

dolayısıyla Altıların aynı ürününe tercih edilmeme gibi bir durumla karşılaşabilir.

e) Kalkınma için kaynakların tahsisi, millî iktisadî siyasetin hedef ve gayelerine uygun olarak değil, üyesi bulunduğumuz topluluktaki hakim ekonominin hazırlamış olduğu müşterek siyaset hedeflerine uygun bir şekilde yürütülecektir. Kaldı ki az gelişmiş ve gelişmiş ülkelerin bir arada bulunduğu toplulukta uygulanacak bir müşterek siyasetin farklı iktisadî seviyesinde bulunan bu ülkeler için eşit şekilde yararlı olacağı kabul edilemez. Dolayısıyla Altıların kompleks büyük sanayileri için iyi ve faydalı olan bir tedbir veya kararın ülkemiz sanayii içinde muhakkak iyi olacağını söylemek mümkün değildir.

f) Müşterek Pazar, ithalat açısından, muayyen bir miktarda dövizin dışarı çıkmasına ve ithalatımızın tek yönlü bir bünyeye bürünmesine yol açabilir. Şöyleki, dünya fiyatları seviyesine göre daha düşük bir noktada olan bir Japon malının fiyatı, kendisine uygulanacak gümrük vergisi dolayısıyla, altılardan birinin dünya fiyat seviyesine göre daha yüksek bir noktada fiyata sahip mal ile rekabet edemeyecektir. Bu durum karşısında gümrük vergisi uygulanmadan önceki Japon malının fiyatı ile Müşterek Pazar malının fiyatı arasındaki fark kadar bir dövizin çıkması söz konusu olabilir. Ayrıca hazine yönünden gümrük gelirlerinde bir azalma olacaktır.

U.N.C.T.A.D. in, Yeni Delhi Konferansında gelişmiş ülkelerin tekli-fiyle almış olduğu tercihli gümrük tarifelerinin uygulanması hakkındaki prensip kararı ve bu yoldan az gelişmiş ülkelere yardımda bulunma anlayışı dolayısıyla Müşterek Pazar içinde iktisadî, sosyal ve kültürel yönlerden gelişme yolunda olmamıza rağmen tercihli tarife uygulanmasıyla topluluk dışındaki az gelişmiş ülkelere yardımda bulunma gibi, zorunlu bir durum içine girmiş olacağız

Siyasî açıdan, Müşterek Pazar Avrupa siyasî birliğinin kurulması için ilk kademeyi teşkil etmektedir. Federal (milletler üstü bir siyasî iktidar) veya konfederal (milletler üstü bir siyasî iktidarın olmaması) bir sistemle teşekkül edecek olan birlik çok uzun bir dönem sonra gerçekleşebilir. Bu durumda, Müşterek Pazar içinde iktisadî iktidar yönünden kuvvetli olan bir ülke diğer bir üyenin siyasî iktidarı üzerinde çeşitli yollardan baskılarda bulunma imkânına sahiptir. Siyasî birliğin kurulduğunu varsaydığımız takdirde bile aynı toplumun fertleri arasında fikir ayrılıklarından dolayı davranışlarında büyük farkların bulunduğu açık olduğundan; aynı dil, din, ırk ve kültür taşıyan homojen bir bünyeye sahip

olmayan ülkelerin kuracağı siyasî birliğin idare edenlerinin, idaresi altındaki çeşitli toplumlara karşı kararlarında tarafsız ve objektif kalabileceklerini beklemek zordur.

Ülkemizin Müsterek Pazar içindeki şansı şimdilik pek parlak olmakla beraber tam üye olabilmemiz için tanınmış olan devreler zarfında, geniş pazarın sağladığı faydalardan yararlanabilmek gayesiyle ekonomimize tam rekabet şartlarına uygun bir bünye kazandırmamız şarttır. Diğer bir deyimle ekonomimiz, özellikle sanayi sektörü, altıların gelişmiş ileri ekonomileri ile rekabet edebilecek bir seviyeye ulaştırılmalıdır. Unutmamalıyız ki, günümüzde, bütün gelişmeler millî sınırları aşmakta, ülkeler arasında çok sıkı münasebetler gerektirmektedir. Bu nedenle, ekonomimize sağlam ve sıhhatli bir bünye kazandırmak şartıyla geniş pazarın faydalarından istifade etmemiz mümkündür.

Ülkemiz için Müsterek Pazar yanında, tamamlayıcı rol oynayabilecek bir diğer bölgesel iktisadî işbirliği imkânı doğmuş bulunmaktadır. Bu temmuz 1964 tarihinde Türkiye, İran ve Pakistan arasında imzalanan R.C.D. (Kalkınma için Bölgesel İşbirliği) anlaşması olup üyeler arasında iktisadî işbirliği yönünden olumlu kıpırdanmalar başlamıştır.

LE MARCHÉ COMMUN ET LA TURQUIE*

Par

Dr. Esat ÇAM

Professeur agrégé à la faculté des
Sciences Economiques, Istanbul

Traduite par : **Şirin TEKELİ**

Un coup d'oeil jeté sur la phase de construction du Marché Commun nous révèle la prédominance sur les conceptions, des deux tendances, dont l'une est économique et l'autre politique¹. Une meilleure évaluation de ces deux tendances nécessiterait à notre avis, l'examen de la situation de l'Europe d'après la seconde guerre mondiale, dans ses grandes lignes et une plus particulière considération de la situation économique, politique et sociale des Six pays européens, aspirant alors à construire le Marché Commun. Le revenu national par tête d'habitant était diminué par l'effet destructif de la guerre, entraînant une baisse du pouvoir d'achat. Le nombre des chômeurs s'était accru, et les grèves éclataient fréquemment. L'insuffisance des facteurs de production d'autre part et la faiblesse de la circulation des échanges entre les Six étaient les signes apparentes de l'impuissance économique et politique de ces pays, qui créait un sentiment de frustration et d'impuissance chez les hommes d'Etat vis à vis des grands Etats riches et puissants comme les Etats Unis et L'U.R.S.S.. C'est ainsi que l'idée dominante des tentatives de création de L'union Européenne, bien avant la création du Marche Commun, fut la nécessité d'établir un marché économiquement étendu qui aurait permis aux membres de l'union de combler à ce sentiment de frustration, par l'accès à un niveau de vie et de richesse, jamais atteint jusqu'la². Ces pays européens étaient également marquées par un sentiment de passivité, en ce qui concerne le déroulement des negociations dans le domaine de la po-

*) Le M. C. est entre en vigueur a partir de Janvier 1958 a la suite de la signature de l'accord de Rome le 25 Mai 1957.

1) M. C. Calmes : Avrupa Entegrasyon Politikası ve Gelecekteki Ge-lismeler Hakkında Düşünceler. İktisadî Kalkınma Tesisi Y. No. AET/18 Avril 1968.

2) L.de Saint Lorette : Le Marche Commun p. 14 A. Colin Paris 1961

litique internationale, lorsqu'ils aspiraient à jouer un rôle plus actif. Le désir de mettre fin à une telle situation a effectivement joué un rôle important dans la construction du marché Commun. Ces facteurs brièvement énumérés sont, à notre avis les forces impulsives qui se trouvent à l'origine des efforts entrepris, dès 1948 pour construire une organisation Européenne. Ces deux facteurs sus-mentionnés, dont l'une était économique et l'autre politique, contribuent à la structure du Marché Commun à des degrés divers. Le Marché Commun est sans doute une organisation économique étant donné que son objectif principal est de réaliser le libre échange des biens et des facteurs de production dans le cadre d'un marché étendu. Mais il serait faux de réduire le Marché Commun à ce système mercantile. Car l'une des objectifs de cette organisation est politique, qui constitue à ce titre le noyau de L'Union Politique Européenne.

Il nous semble d'autre part que le Marché Commun est une tentative d'application des principes de la théorie de "Grands Marchés". En effet, ayant pour objectif l'unification, des économies des Six pays membres, en les harmonisant, c'est à dire, ayant pour objectif l'intégration économique, le M.C. doit créer les conditions nécessaires au libre échange des biens et des facteurs de production à l'intérieur d'un grand marché, qui serait créé par l'unification des frontières des six Etats membres. Ainsi, chaque Etat membre, en mettant en commun toutes ses ressources économiques et politiques, contribuera à déterminer le volume des échanges au sein du marché³. Abolir les barrières douanières, qui sont dressées pour empêcher la libre circulation des biens et des facteurs de production est nécessaire pour créer les conditions indispensables de ce milieu économique, ce qui fait que le M.C. apparaît —il aussi comme une Union Douanière, au sens large. Toutefois, dans un système moderne, un procédé si simple ne peut réaliser l'intégration économique. Aujourd'hui, même dans les Etats qui sont foncièrement attachés au principe de libre entreprise les pouvoirs publics interviennent dans la vie économique (quoique que les objectifs diffèrent d'un pays à l'autre). D'où la nécessité d'abolissement de l'interventionnisme de l'Etat sur les territoires respectifs des membres, outre les réductions des droits de douane et des restrictions quantitatives. Or ceci exige l'application d'une politique commune entre les Etats membres.

L'Union douanière dont l'accomplissement était prévu pour 1970, par l'Accord de Rome, entrera en vigueur en Juillet 1968 par l'élimination

3) François Perroux : L'Economie du XX^e siècle p. 55 P.U.F. Paris 1964.

des difficultés rencontrées dans le secteur agricole. Ceci est une étape de l'organisation de L'Union Européene. Cependant cet accomplissement, quoie que éclatant de reussite, n'est pas la plus importante tache incombant à la communaute⁴.

A cette date, les derniers tarif qui sont encore en cours parmi les Six (qui atteinne le % 15 des tarifs appliquées en 1958) seront complètement abolis, et le tarif commun apliqué aux pays tiers avec la réduction de 2/3 prévue par le Kennedy Round seront mise en application. Dès lors, il s'agirait d'une Union économique, qui fonctionne sur un marché unique à l'intérieur des frontières des Six et qui adopte uen politique commerciale unifiée à l'égard des pays tiers. Mais l'adoption d'une politique de paiement commune et d'une politique financière commune n'est pas en vue pour le moment, bien que les travaux soient en cours. L'adoption des politiques communes dans ces domaines est en effet très difficile. Car, l'histoire et la géographie crée des differences importantes entre les pays; et meme en ce qui concerne les pays industrialisés dont les niveaux des structures, demographiques, et des structures de production, de revenu, de dépenses publiques, du commerce extérieur, de consommation, d'épargne, d'investissements et de financements sont pourtant à peu près identiques. C'est là que résident les difficultés de création d'une veritable Union économique⁵. En réalité, le moment où la politique financière commune et la politique commune des paiements seront adoptées, l'union politique du M.C. sera une faite accomplie. Il ne restera alors que l'inscription du nom de l'enfant au registre. (L'aspect juridique du phénomène).

Au delà d'un certain niveau de progrès, toute decision des Etats acquière une portée politique, aussi bien dans le domaine de politique internationale que de politique nationale. Dans ce sens que les Etats membres de la communauté, tendent à partager les mêmes vues et ils tendent à agir en commun face aux problemes soulevés par l'évolution actuelle du monde. Les attitudes defendues par l'ensemble des membres de la communauté vis à vis des pays du tiers monde, lors des négociations de Kennedy Round et à la Conférence de New Delhi dans le cadre de PUNCTAD, en sont les preuves de cette tendance. Du reste, les membres du M.C. établissent un ordre juridique propre à la communauté qui serait independant de l'entité juridique de chacun, en attribuant des pouvoirs et des attributions particiieres aux organes de la C.E.E. Il est

4) Raymond Barre : Le Monde : 22 Avril 1968.

5) Pierre Maillet : L'Economie de la Communaute Europeene. p. 8 Ed. Sirey Paris 1968.

permis de parler du dissemblance du M.C. des institutions internationales classiques du faite de l'importance des pouvoirs étendus que ses membres le dotent, dans le domaine économique. Il suffit de noter à cet égard que les Etats membres n'ont plus le droit de rétablir les droits de douane, ni les restrictions quantitatives ni d'autres mesures de cet ordre, entre eux, une fois qu'ils sont abolis. Il est prévu de même que, les politiques nationales des Etats membres en ce qui concerne les domaines de l'agriculture, de commerce de la concurrence ou des communications doivent s'accorder aux politiques communautaires adoptées dans chacun de ces domaines respectifs. Dès lors quelques uns des pouvoirs les plus efficaces que les Etats modernes detiennent pour orienter les marchés, sont transférés du niveau étatique au niveaux communautaire, dans le cadre du M. C.. Les organes du M. C. dont chacun est pourvu d'instruments d'intervention adéquats sont: L'Assemblée, le Conseil, La Commission et, la Cour de justice parmi lesquelles, les plus importants sont le Conseil et la Commission. Le pouvoir de décision appartient d'une manière générale au Conseil qui prend ces décisions sur la demande de la commission. Le Conseil sera politiquement coloré, à l'avenir, comme le prédit J. Rey⁶, ce qui n'est pas le cas aujourd'hui. Et La mode de formation du Conseil qui est actuellement la nomination, cédant la place à l'élection des délégués, fera du Conseil un organe responsable devant l'Assemblée.

Le Club "Technique et Démocratie" avait demandé à un groupe d'experts de 44 membres, formés d'économistes, de juristes, d'ingénieurs et de fonctionnaires de la communauté, de préparer un rapport portant sur "Une Etude Objective d'Une Politique Européene" et ce Rapport contient de très utiles informations sur l'ensemble des données politique, économiques et sociales des problèmes européennes et quelques projets de résolutions.

L'après les auteurs de ce rapport l'objectif premier serait l'adoption d'un nouveau modèle économique et social à l'échelle européenne. Les lignes générales de ce modèle se resument ainsi:

— Les Etats ou la Communauté doivent privilégier par leur subventions les branches économiques qui jouent, un rôle "du moteur de développement" ou des fonctions sociales déterminées.

— Ces secteurs doivent profiter du régime de libre concurrence.

— Le pouvoir de décision dans l'entreprise doit être transféré du plan national au plan communautaire à côté de l'adoption du "Statut des Sociétés Européenes"

— Les politiques "d'encouragement économique et sociale" des Etats-membres doivent être coordonnées.

Le Rapport prévoit, par ailleurs des mesures relatives au fonctionnement supra-national des entreprises communautaires et réserve une place aux investissements étrangers en vue d'ordonner les relations de la communauté avec le monde extérieur, et énumère les mesures à prendre sur le plan financier, pour contrecarrer la hausse des taux d'intérêts⁶. Disons pour conclure que la C.E.E. tout en étant une organisation économique possède un aspect politique. Mais aujourd'hui, les conceptions politiques gardent encore leurs caractères nationaux, alors que les conceptions économiques prédominent la communauté, par l'adoption commune des membres.

*

**

Pour permettre au Marché Commun d'assurer l'intégration économique L'Accord de Rome prévoit l'adoption des principes tels que: la suppression des barrières commerciales entre les Six, l'assurance de libre circulation du travail, du capital et des services à l'intérieur des frontières du M.C. L'application d'une politique commune dans l'agriculture, le commerce et les transports, réalisation des conditions de concurrence parfaite, l'adoption par les Six d'une politique commune des paiements et d'une politique financière unifiée, création des trois fonds, pour le financement de la politique communautaire dans le domaine des investissements, qui sont Le Fond Social Européen, Le Fond du Développement Européen et la Banque d'Investissement Européenne, et finalement L'adaption d'une politique commune d'emploi.

Les taux annuels d'accroissement du commerce entre les Six ont dépassé le % 15 d'après les statistiques publiées par la Commission de la C.E.E. au cours des dix dernières années. Parmi les Six L'Italie occupe la première place quant à l'accroissement des rapports commerciaux, dont le taux d'accroissement fut de % 19,4 pour l'exportation et de % 21,0 pour l'importation. La France dont les taux d'accroissements furent respectivement, de % 17,1 et de % 17,8 et L'Allemagne pour laquelle ces taux atteignaient les rapports de % 14,3 et de % 15,4 suivent l'Italie. En 1958 le commerce des Six entre eux ne représentait que le % 30 de leur commerce total, alors que ce rapport est de % 44 à l'heure actuelle. Ceci

6) Jean Rey : Le Monde. 24-26 Avril 1968.

7) La Construction Européenne. Le Monde. 24 Avril 1968.

montre que le Marché Commun est devenu le plus important marché commercial pour ses membres.

Les indices de l'expansion nous permettront d'autre part d'avoir une idée claire sur l'expansion économique de la communauté.

Accroissement du Revenu National Brut
(1958 = 100)

1958	1963	1964	1965	1966	1967
100	132	139	148	157	159

Les taux d'accroissement du R.N.B. de la C.E.E. ont été plus élevés que les taux d'accroissement des R.N.B. des Etats Unis et de l'Angleterre pour la même période. La tendance du R.N.B. à s'accroître apparaît encore plus nettement si l'on compare les volumes de P.N.B. en valeur dollard, les prix de 1958 étant prix comme base.

R.N.B. avec les prix de 1958
(Millions de dollars)

1958	1963	1964	1965	1966
163	219	232	241	261

Les réserves d'or et de devises convertibles ont passé de 11906 Millions de dollars à 21107 Millions de dollars pour la Communauté, cependant que les réserves d'or des Etats Unis diminuaient de 20582 Millions de dollars à 14277 millions de dollars⁸.

Un autre indice qui peut renseigner sur l'expansion économique de la communauté est l'index de la production industrielle qui a monté de 100 à 177 pendant 8 ans, de 1958 à 1967.

1958	1963	1964	1965	1966	1967
100	142	152	159	167	177

Le facteur essentiel qui a permis cet accroissement fut l'augmentation de la productivité dans la C.E.E..

Le taux d'accroissement de la production agricole n'a pas été aussi élevé que le taux d'accroissement du secteur industriel qui néanmoins

8) Halûk Cillov : İstanbul Ticaret Odası Mecmuası (Jan-Fev 1968 No. 1-2 Vol. 85 p. 14).

atteigne un niveau assez important. On estime que le rapport d'expansion fut environs % 25 ou 30 pour le secteur agricole, au cours de la période considérée.

De 1958 à 1965 les revenus par tête d'habitant ont augmenté en moyen du 100 à 149 par les prix fix.

C'est en raison de ces considérables élans économiques que L'Angleterre et d'autres pays appartenant à la Zone du Libre Echange ont demandé leur admission en tant que membre à part entière au Marché Commun et rencontrant l'opposition de la France, ils ont recouru —l'Angleterre en particulier— à certaines jeux diplomatiques.

Pour le moment donc, les perspectives du M.C. sont très optimistes, Cependant de nouveaux problèmes se créent par un lent processus d'institutionnalisation dont le plus important est le problème d'harmonisation de la politique commune d'intégration économique et les différentes politiques de développement adoptées par les Etats membres, sur le plan régional.

A première vue la politique économique commune et les politiques de développement régionales ne semblent pas se contredire. Au contraire il semble qu'une hausse des standards de vies à l'intérieur de chaque économie nationale faciliterait, par la réduction des écarts existants entre les revenus des individus, l'adoption d'une politique commune pour l'ensemble de la communauté. Mais il ya toujours certaines problèmes où ces deux politiques appliquées aux plans différents, risquent de s'opposer. En effet, les principes adoptés par l'Accord de Rome prévoient le fonctionnement des mécanismes concurrentiels du marché, c'est à dire, libre circulation du travail, du capital et des services qui favorisent l'accumulation de ces facteurs à un rythme accéléré, dans les régions privilégiées et au détriment des régions, où les forces productives sont déjà pauvres en ressources naturelles et humaines. Ceci veut dire, que les branches industrielles dans l'ensemble, et les firmes dont les coûts de production sont plus bas, dans ces branches, seront favorisées par la libre circulation des biens, dans le cadre, d'une meilleure concurrence, et que les régions déjà industrialisées où ce processus aura pour résultat immédiat d'accélérer l'accumulation des facteurs seront en conséquence protégées au détriment d'autres régions. Et effectivement, les membres du M.C. dont chacun s'efforce de doter son économie nationale des unités de production à capacité suffisante à tenir une concurrence devant leurs homo-

logues du M.C. ont réduit l'effort qu'ils resservaient au développement de leur régions sous-développées.

L'article 48 de l'Accord de Rome prévoit l'accroissement de la fluidité des facteurs de production. Or cette mesure tend à encourager les tendances accumulatives, au même titre que le principe de libre circulation de biens. Ainsi, le travail et le capital se déplaceront de préférence vers les régions avancées ou du moins ayant un potentiel de développement rapide, dans l'Europe des Six. Le travail préférera les régions où les conditions du travail sont stables et où le niveau des salaires est élevé, tandis que le capital sera attiré vers les régions où les relations techniques et commerciales sont garanties d'une forte rentabilité. Par conséquent, l'écart qui existe entre les niveaux de développement des régions avancées et sous-développées continuera d'accroître. Cette évolution peut avoir des conséquences négatives sur le processus d'intégration économique, et peut ombrager les réussites anticipées dans ce domaine. C'est pour cette raison que les auteurs de l'Accord de Rome ont prévu l'institution du Fond Social Européen, Du Fond de Développement Européen et de la Banque d'Investissement Européenne, dont les objectifs se résument ainsi: assurer l'expansion harmonieuse dans le M.C. (L'art. 130), améliorer les conditions de vie et les conditions de travail des travailleurs, et assurer des chances égales de développement. (L'art. 117) Dans ces conditions l'important pour chaque Etat membre du marché commun est de contrôler scrupuleusement l'application de la politique harmonieuse du développement régional et d'accélérer les travaux communs dans ce champs.

*

**

Selon l'article 238 de l'Accord de Rome, la C.E.E. a le droit de conclure des traités, créant des droits et des devoirs réciproques ou établissant les principes d'une activité commune, et des statuts d'association caractérisés par certaines applications particulières, avec des Etats, avec des Confédérations d'Etats ou avec les Organisations Internationales. Le droit de conclure ces instruments appartient au Conseil de la C.E.E. qui prend ses décisions à l'unanimité, après avoir consulté l'Assemblée. On peut définir l'Association comme étant une organisation qui établit une coopération institutionnalisée entre les parties contractantes, sur la base de l'équilibre des droits et des devoirs. Le droit d'association n'est pas uniquement réservé aux Etats Européens, contrairement au statut des membres à part entières du M.C. Le statut d'association procure aux membres du M.C. à la fois les avantages d'un marché étendu et le droit d'établir et

de perpétuer tant qu'il est de leur intérêt, le rapport ou l'équilibre "matière première — produit manufacturé.". C'est pour cette raison que l'article 238 est dépourvu de toute clarté quant aux conditions et critères d'association et que le langage très élastique de l'article est employée dans le but de l'appliquer à des situations très variées.

Le Traité d'Association que la Turquie a signé le 12 septembre 1963 à Ankara avec le Communauté Economique Européenne, dans le cadre de l'article 238 de l'Accord de Rome, est entré en vigueur le Décembre 1964.

Le but de l'association, comme il ressort de l'article 2 de l'Accord, est de développer les relations économiques et commerciales entre les parties signataires, d'une manière continue et harmonieuse; de créer une Union Douanière par le rapprochement des politiques Turque et communautaire dans les domaines de l'agriculture, des commerces des transports et des finances, dans l'objectif ultime d'une unification économique. Etant donné que le niveau de développement économique de la Turquie l'empêche pour le moment de s'acquitter de tous les devoirs incombant aux membres à part entière de la communauté, (en particulier, libération des échanges.) l'objet principal de l'accord d'association devient, l'adaptation de l'économie turque aux conditions du marché concurrentiel dans des intervalles déterminées, l'accroissement des revenus d'exportation par l'extension du marché, et la création d'un milieu économique propice pour l'accélération des investissements.

Le Traité prévoit trois phases pendant lesquelles les barrières dressées sur les échanges en raison de la situation économique et du déficit de la balance des paiements, seront graduellement supprimées et au terme desquelles la Turquie deviendra un membre à part entière du Marché Commun.

- Une phase de préparation
- La phase de transition à l'Union Douanière
- La dernière phase

Considérant que l'économie turque n'est ni en mesure d'assumer des devoirs envers la communauté, ni d'accéder à l'union douanière à l'heure actuelle, l'objectif de la phase de préparation où nous nous trouvons pour le moment, est le renforcement de notre économie par l'aide de la C.E.E.. Par conséquent, à l'engagement unilatérale de la communauté correspond,

9) Türkiye ile Avrupa Ekonomik Topluluğu Arasında Bir Ortaklık Yaratan Anlaşma — Dışişleri Bakanlığı Matbaası, Ankara.

dans cette première phase, un engagement de la Turquie, à développer son économie jusqu'à ce qu'elle arrive à assumer certaines devoirs, du moins partiellement, envers la communauté, dans la phase de transition.

La durée prévue pour la période de préparation est de 5 ans, qui prendra fin en principe le 1^{er} Décembre 1969. Mais si notre économie ne sera pas en mesure d'assumer de devoirs réciproques à cette date, il est possible que la durée soit prolongée de 5 à 6 ans. Le Gouvernement Turc a cependant, déclaré, au cours d'une récente réunion du Conseil des Ministres, que la Turquie se prête à passer très prochainement à la phase de transition à l'union douanière. Le plan et les programmes de cette transition seront déterminés au cours des négociations menées du 1^{er} Décembre 1968 au 1^{er} Décembre 1969 entre les deux parties contractantes.

Il est prévu que les Six Accorderont à la Turquie, des facilités commerciales et une aide financière au cours de la période de préparation. A cet titre, quatre produits d'exportation essentiels qui représentent les % 40 de notre exportation vers le Marché Commun, jouissent des réductions des tarifs préférentiels dans le cadre des contingents convenus. (ces quatre produits sont, le tabac, le raisin sec, la figue sèche et la figue.) L'extension de cette sorte de facilités à certains produits nouveaux est prévue. S'est pour cette raison que, malgré l'admission de la Grèce, qui est notre principale concurrente en ce qui concerne nos produits d'exportation, il n'y a pas eu une baisse dans nos revenus d'exportation, de la provenance du M.C..

Les crédits accordés par la Banque d'Investissement Européenne jusqu'à la concurrence de 175 millions de dollars, constituent l'essentiel de l'aide financière. Il est prévu que 35 millions de ces crédits seront accordés chaque année, à partir de 1965, aux projets dans les conditions déterminées par des accords particuliers. Les % 30 de cette somme seront distribuées parmi les entreprises, privées, et publiques du secteur industriel et les % 70 iront aux investissements d'infra-structure, par le canal de la Banque de Développement Industriel (Turque). Alors que les crédits de la B.E.I. sont accordés pour 30 ans, avec % 3 d'intérêt aux investissements d'infra-structure, et pour 30 ans, mais avec % 4,5 d'intérêt aux investissements industriels, le taux d'intérêt s'élève à % 8 lors de la retransmission de ces crédits par la Banque de Développement Industriels, dont % 1 correspond à la commission prélevée pour le compte de la trésorerie. Autrefois la B.I.E. accordait ses crédits à la suite de l'examen et la ratification séparée de chaque projet. Dans le régime actuel, elle

attribue une somme globale à la Banque du Développement, et ratifie l'ensemble des projets par la suite. Etant donné que les crédits sont accordés en dollars dont l'unité correspond à 0,98867 gr/or pur, en cas d'une dévaluation du dollars, notre dette augmentera en dollars, dans la mesure de la dévaluation.

Au moyen de ces crédits procurés par la Banque Européenne d'Investissement, l'on procède au financement des projets d'investissements qui sont prévus par notre plan du développement et qui sont conformes aux termes de l'accord d'association.

Dans la phase de transition à l'union douanière, qui doit normalement durer 12 ans. Une Union Douanière, entre la Turquie et les membres du Marché Commun sera établie. L'Union Douanière sera réalisée par la suppression progressive des barrières commerciales, et des restrictions quantitatives, et par l'adaptation du tarif appliqué aux pays tiers, au tarif commun de la communauté. En outre, les politiques suivies et la réglementation en cours dans les pays du Marché Commun en ce qui concerne les domaines de l'agriculture, du commerce, des transports et des finances, seront respectivement harmonisées par la politique et la réglementation Turque. La durée normale qui est de 12 ans peut se prolonger jusqu'à 22 ans en vue d'étendre l'application du régime de libération et les réductions tarifaires à un certain nombre de produits.

Dans cette phase, l'on prendra des mesures économiques dans le but d'accélérer d'une part, l'afflux du capital communautaire vers la Turquie, et de libérer d'autre part la circulation des personnes et des services vers la communauté. Et grâce à l'extension du régime des contingences à certains nouveaux produits comme les fruits de mer, le raisin frais, les vins de qualité et les tissus, et la reconnaissance des facilités accordées à la Grèce, en ce qui concerne l'huile d'olive l'exportation de nos produits agricoles s'accroîtra, entraînant une hausse dans nos revenus d'exportation. Par conséquent le déficit de notre balance des paiements n'aurait pas tendance à s'accroître, malgré l'engagement aux nouveaux devoirs.

Quant à la troisième période; c'est la dernière phase de l'harmonisation des politiques économiques de la Turquie et de la Communauté, où l'Union Douanière entrera pleinement en application. La durée de cette phase n'est pas prévue d'avance. Mais l'Accord d'Ankara prévoit que l'admission de la Turquie en tant que membre à part entière à la communauté serait décidée au moment où la Turquie atteindra le niveau

économique dans laquelle, elle peut pleinement assumer les responsabilités qui incombent aux membres dans le cadre des principes de l'Accord de Rome, le texte fondamental du Marché Commun.

Les organes que l'Accord d'Association crée d'après l'exemple fourni par l'Accord de Rome, sont : Un Conseil d'Association ayant un pouvoir de décision et, un Comité d'Association au niveau technique. A côté de ces deux organes, il existe un organe à caractère consultatif, la Commission parlementaire mixte, qui fait de recommandations sur des problèmes relatifs à l'association.

*

**

Pour évaluer les rapports de la Turquie avec la C.E.E. dans le cadre de l'accord d'association qui est en vigueur depuis quatre ans, il nous faut examiner d'une part la distribution relative de l'exportation et de l'importation turques suivant les groupes de pays et d'autre part la valeur globale de notre commerce (l'exportation et l'importation) avec le Marché Commun.

L'importance de notre exportation aux pays du Marché Commun apparaît clairement dans le tableau ci-dessous, qui indique la distribution relative de notre exportation entre divers groupes de pays.

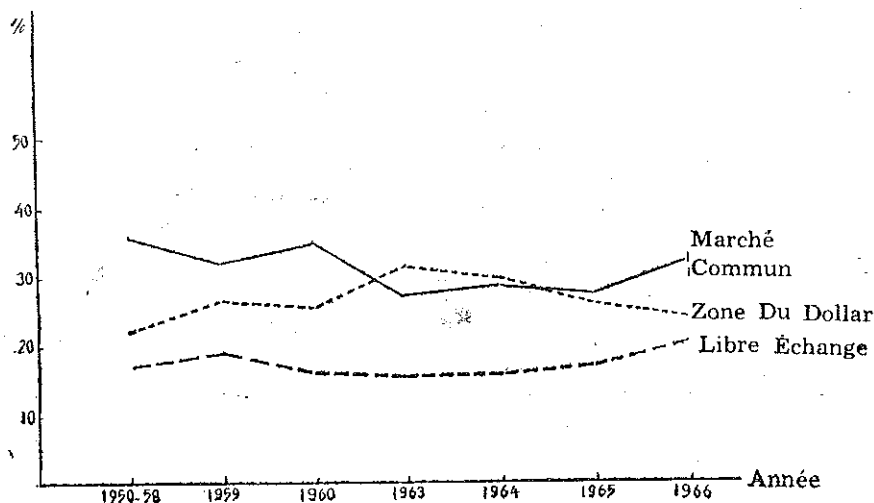
Distribution relative de l'exportation Turque entre groupes de pays
(en pourcentage)

Groupes de Pays	1950-58	1959	1960	1963	1964	1965	1966	1967
Marché Commun	35,8	39,5	33,5	37,9	33,5	33,8	34,9	33,1
Zone Libre	15,1	14,9	17,4	24,0	24,0	18,0	19,0	15,0
Zone du Dollar	19,5	18,3	18,5	14,0	18,0	18,0	17,0	15,0
Autres membres de l'OECE	1,7	1,0	3,2					
Pays d'outre-mer de l'OECE	0,1	0,3	0,4					
Zone de sterling	1,4	1,6	1,3					
Pays Socialistes	13,7	11,6	12,2					

Source : Bulletin de C.E.E. No 19 (Février-Mars 1967)

Comme il ressort du tableau, la part des membres du M.C. dans notre exportation a eu une tendance à la hausse depuis la signature de l'accord d'association en pourcentage. Il y eut une augmentation de % 1,1 en 1966 par rapport à l'année précédente, et l'accroissement fut de % 0,3 en

1965 par rapport à 1964. Le tableau suivant qui transpose les données du tableau précédent sur un diagramme montre d'une manière plus simple et claire la tendance à la hausse de notre exportation aux pays du M.C.

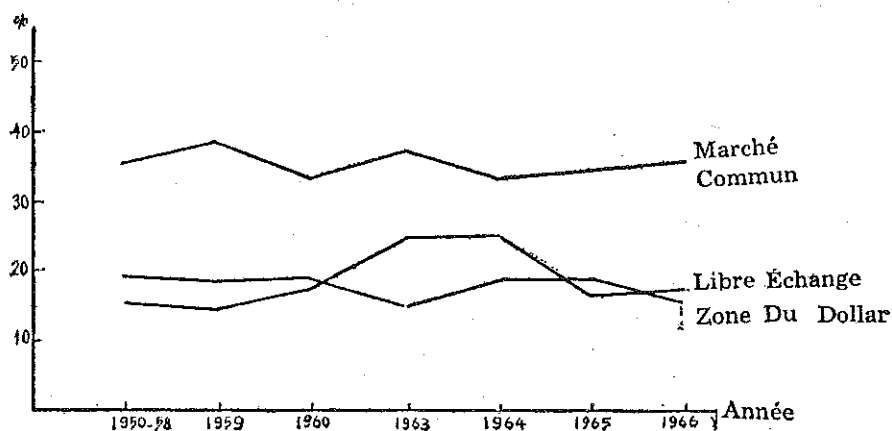


Quant à l'importation, le tableau suivant indique qu'il y eu une baisse de % 0,5 en 1965 par rapport à l'année précédente, prise comme l'année de base, et en 1966 il ya eut une hausse de % 3,9. En 1967, la part de notre importation des pays du M.C. atteignait, pour la période de Janvier-Octobre, % 35,1 du total, réalisant une hausse de % 6,1.

Distribution de l'Importation entre Groupes de Pays
(en pourcentage)

Groupes de Pays	(Janvier-Octobre)							
	1950-58	1959	1960	1963	1964	1965	1966	1967
Marché Commun	36,8	33,4	35,6	28,5	29,0	28,5	32,9	35,1
Zone Libre	17,5	18,9	17,0	16,0	16,0	17,0	18,0	19,5
Zone du Dollar	21,3	26,4	26,1	31,0	29,0	28,0	24,0	22,0
Autres pays de l'OECE	0,3	0,1	0,8					
Pays d'outre-mer de l'OECE	0,2	0,1	0,0					
Zone de sterling	4,3	7,6	6,4					
Pays Socialistes	10,6	9,0	9,1					

Il est possible de montrer la tendance de l'importation, comme la tendance de l'exportation, par un diagramme, d'après les pourcentages précédents.



La valeur en dollard de l'importation et de l'exportation de notre pays s'est continuellement accrue, depuis 1964, comme l'indique le tableau suivant.

L'Exportation Turque aux Pays du M.C. (en Millions de dollars)

1959	1960	1963	1964	1965	1966	1967 (Jan-Oct.)
139,9	107,5	139,8	137,6	156,8	171,4	122,5

L'Importation Turque des Pays du M.C. (en millions de dollars)

1959	1960	1963	1964	1965	1966	1967 (Jan-Oct.)
157,1	166,9	196,0	154,5	162,9	236,7	198,7

Source : Bulletin de C.E.E. No. 19 Février-Mars 1967.

Les prévisions que nous avons établis, Jus.u'en 1971 pour la préparation dequelles, les taux d'accroissement annuels de l'importation et de l'exportation sont trouvés au moyen du trend de l'équation linéaire ($y=a+bx$) donneront une idée de l'évolution actuelle.

Années	Importation (millions de dollars)	Exportation (Millions de dollars)
1967 (fin Decembre)	203,3	150,7
1968	209,2	153,8
1969	215,2	156,9
1970	221,2	160,1

D'après ces prévisions, au cours des prochaines années, le rythme d'accroissement de notre importation en valeur, continuera d'être plus important que le rythme d'accroissement de l'exportation, tant que la Turquie garde les particularités d'un pays en voie de développement. Cependant je ne voudrais pas soutenir que la valeur de l'exportation et de l'importation atteindront, absolument les niveaux prévus par le tableau, sur laquelle, certains facteurs peuvent agir et amener une modification.

Prévisions sur l'exportation de certains produits agricoles importants (en mille tonne)

Produits	Années	1967	1968	1969	1970	1971	1972
Sucre		80	90	90	105	110	110
Huile d'olive		35	35	30	30	25	25
Noisette		54,9	56,9	58,8	60,7	62,6	64,5
Raisin sec		70	72	74	76	78	80
Figue seche		33	33	35	40	40	40
Tabac		80	72	74	75	76	78
Haricot		3,3	4	5	6	7	7,8
Lentille		21,5	22,5	25	26,5	28	30
Pois chiche		11	12	13	14	15	17
Fève		3,3	4	6	8	9	10
Coton		220	225	230	240	145	250
Orange		15	17	18	20	20	25
Mandarine		10	12	14	15	15	20
Pêche		2,0	1,5	2,5	2,0	3,0	3,0
Abricot		11	12	14	16	18	20
Raisin		8	10	10	10	12	15
Fruits de mer		15,5	16,8	19,2	26	27,9	36

Source : Organisation de Planification de L'Etat

D'après l'article 6 du Protocole annexé à l'Accord d'Association de nouveaux produits sont ajoutés, depuis le 1^{er} Décembre 1967 aux quatre produits essentiels, auxquels s'appliquent le régime des contingents de tarifs. A présent, les % 40 de nos produits d'exportation jouissent des contingents de tarif, accordés par la C.E.E. tandis que d'autres produits tels que les minerais et le coton, qui représentant les % 40 de notre exportation vers le M.C., sont en réalité exemptés des droits de douane. Dans ces conditions, les produits pour lesquels nous réclamons la reconnaissance de facilités d'écoulement, représentent, le % 20 de notre exportation total. Les prévisions que le Bureau de Planification de l'Etat a établies pour la période du second plan quinquennal, concernant certains produits agricoles d'exportation sont présentées dans le tableau précédent.

Le Conseil d'Association a assuré certaines facilités d'écoulement, qui consistent dans l'extension des Contingents, aux produits suivants, qui rentrent dans les % 20 mentionnés quelque lignes précédemment. Les poissons frais, les fruits tels que le raisin et les rutacées, les vins de qualité, les produits textiles et les tapis, jouissent du régime de contingentement, sans être l'objet de restrictions quantitatives. Mais le Conseil a exclu pour le moment, l'huile d'olive de cette liste de produits, sous la pression exercée par l'Italie, qui est l'intéressé principal de ce produit, alors qu'il occupe une place importante dans notre exportation. Toutefois, les membres du marché Commun, qui achètent environ % 35 de nos produits d'exportation restent, les meilleurs clients de nos produits agricoles. Nos principaux concurrents, dans ce domaine, sont La Grèce, L'Espagne, L'Israël, Le Maroc, L'Algérie, et les deux pays du M.C. La France et l'Italie.

Situation après le 31 Janvier 1968 (en mille dollars)

Nom de Proget	Montant du credit	Sommes utilisees	Interet	Conditions	
				Terme	Duree exempte du paiement
Secteur public :					
Kovada II	5.000	1.595	3	30	7
Seka-Çaycuma	10.300	6.630	4,5	30	7
Keban	30.000	6.387	3	30	7
Gediz Sulama	15.000	4.325	3	30	7
Gökçekaya	7.300	2.053	3	30	7
Seka-Dalaman	14.000	2.800	4,5	30	7
Azot Sanayi (Samsun Gübre)	5.600		4,5	30	7
Total du secteur public	87.200	23.791			
Secteur prive :					
Çelik Halat	1.500	1.450	4,5	30	7
Taç	190	190	4,5	30	7
Arçelik	245	245	4,5	30	7
Mannesman Sümerbank	400	430	4,5	30	7
Şişe Çam	2.195	2.195	4,5	30	7
T. Pirelli	500	500	4,5	30	7
Sifaş I	1.300	1.300	4,5	30	7
Güney Sanayii	400	396	4,5	30	7
Mensucat Santral	720	720	4,5	30	7
B.D.I. (Turque) (Accord de cadre)	15.000	5.426	4,5	30	7
	22.410	13.782			
TOTAL	109.610	37.572			

Source : Departement de tresor, ministère des Finances.

Le Protocole financier, annexé à l'Accord d'Association prévoit l'allocation d'une aide de 175 millions de dollars, par la Banque Européenne d'Investissement, au cours de la phase de préparation. Dans le tableau précédent les montants, et les conditions d'allocation des crédits souscrits par la B.E.I. aux projets, dans le cadre des accords singés à partir du 31 Janvier 1968, aussi bien que l'utilisation qui en est faite sont indiqués.

Comme il ressort de l'examen du tableau, 109610000 de dollars sont alloués, pendant trois ans, sur lesquelles, 37572000 de dollars uniquement sont utilisées. Dans le secteur public, 23791 millions de dollars sur les 872000 millions accordées, et dans le secteur privé 13782 millions de dollars sur les 22410 millions de crédits alloués sont utilisés pour le moment.

**

Maintenant que les relations particulières de la Turquie avec le Marché Commun sont étudiés, dans leur lignes générales, nous pouvons essayer d'examiner les avantages et les désavantages que l'économie turque serait en mesure de tirer du Marché Commun, dans l'hypothèse de son admission en tant que membre à part entière.

Du point de vue économique, Le Marché Commun aura un effet positif sur le secteur agricole et le secteur service, et incitera ces secteurs à se développer davantage. Par l'extension du marché l'étendu des terres cultivées augmentera, et il y aurait une hausse dans la production agricole. D'autre part la standardisation de nos produits d'après leur qualité, ouvrira meilleures possibilités d'exportation. Parallèlement le surplus du facteur travail offert par la Turquie trouvera débouché dans les pays industrialisés du M.C. Les revenus des travailleurs employés dans les pays étrangers, permettra l'injection d'une certaine somme de devise à l'économie, déterminant une amélioration du balance des paiements qui fut déficitaire, tout au long des dernières années.

Mais l'existence de ces avantages ne doivent pas nous amener à ignorer certains aspects désavantageux que notre admission à part entière au M. C. fera naître. Les inconvénients de l'admission sont en relation avec les facteurs, énumérés ci-après:

a) Le secteur qui sera affecté le plus, et qui se trouvera en difficulté par l'admission à part entière, sera le secteur industriel. Les coûts d'investissement sont très élevés dans ce secteur. En outre, il existe un écart technologique important entre la Turquie et les membres du M.C. qui

sont relativement développés à cet égard. Ne pouvant faire abstraction du second facteur, nous devons reconnaître que les coûts d'investissements sont encore plus élevés qu'ils ne paraissent en ce qui concerne le secteur industriel. Il faut noter d'autre part que le profit de l'entrepreneur, est généralement obtenu par la hausse des prix, provenant de la protection et non, par la réduction des coûts de production. L'inaptitude excessive du personnel du ménage et de direction d'une part, l'absence d'entrepreneurs dynamiques, dans le sens "Schumpeterien" que l'on trouve dans les pays développés d'autre part jouent ici un rôle important.

b) Dans une économie de marché, où la concurrence parfaite est en cours, et dans l'hypothèse d'accélération de l'écart technologique qui existe entre les parties, il est clair que nos branches industrielles, ayant des coûts de production élevés, ne peuvent tenir longtemps vis à vis des branches industrielles travaillant à capacité réduite et avec des coûts de productions concurrentiels, des Six pays membres du M.C. Par conséquent, tant que la situation reste telle qu'elle, c'est à dire, tant que les coûts de production ne sont pas abaissés au niveau des coûts des Six, la jeune industrie nationale, tant publique que privée, se trouverait dans une situation insurmontablement difficile, dès la phase de construction actuelle. Peut-on dire dès lors, que l'économie turque soit condamnée à avoir une structure uniquement agricole, à long terme. Or tous les pays sous-développés ou en voie de développement se donnent actuellement des peines inouïes pour s'industrialiser, en vue de réduire au minimum le déficit de leurs rapports commerciaux avec les pays développés. En effet, les termes des échanges, créent aujourd'hui un déficit commercial pour le compte des pays agricoles, à l'avantage des pays industrialisés. Cette situation peut forcer un pays agricole à se conformer aux objectifs d'une politique économique, adoptée par un pays industrialisé.

De ce bref exposé nous pouvons tirer la conclusion que l'application de la politique de concurrence dans le secteur industriel créera une situation essentiellement avantageuse pour les pays industrialisés du M.C.

c) Le Plan quinquennal n'étant pas une synthèse des programmes régionaux, n'a pas réussi à réduire le déséquilibre régional qui existe sur le plan du développement économique. Or les investissements effectués par les Six, suivant le principe de rationalité, iront aux régions, où le profit serait maximum, c'est à dire les régions privilégiées du point de vue des investissements d'infra-structure ou d'investissements industriels. Cette attitude normale du capital étranger, accentuera encore plus, le déséquilibre existant.

d) Une difficulté d'ordre psychologique, bien que réversible dans le temps, doit être considéré. Il s'agit de la crainte que la population porte ses préférences aux produits des Six, même en ce qui concerne les branches industrielles où le coût de production de la branche nationale sera égal ou proche du coût de production de son homologue du M.C.

e) Les crédits de développements seront accordés conformément aux objectifs de la politique commune de la C.E.E. qui répond en réalité aux besoins de l'économie dominante du M.C. et les objectifs et les buts de notre politique économique nationale seront négligés. Or il est impensable qu'une même politique économique favorisent au même titre tous les membres, d'une communauté, au sein de laquelle se trouvent côte à côte des pays à l'économie développée et sous-développées. Donc il est impossible de dire qu'une mesure utile et favorable à la grande industrie complexe des Six serait aussi utile et favorable à l'industrie de notre pays.

f) Quant à l'importation; Le M.C. peut rendre la structure de l'importation monolithique tout en permettant l'échappement d'une certaine quantité de devises à l'extérieur. En effet, si l'on prend l'exemple d'un produit japonais dont le prix était à l'origine plus bas que le prix moyen mondial, l'application d'un droit de douane rendra ce produit plus cher par rapport à un produit semblable du M.C., même si le prix de ce dernier, était à l'origine plus élevé que le moyen mondial. Le produit japonais serait éliminé de la concurrence. Mais dans ce cas la différence de prix existant entre le prix japonais d'origine c'est à dire le prix précédant l'application du tarif douanier et le prix du M.C. sera de toute façon payée, à l'étranger. Ceci peut être considéré comme une perte de devise. Ce même phénomène correspond également à une baisse des recettes de l'Etat.

D'autre part on sait que, l'U.N.C.T.A.D. a pris à sa dernière conférence, de New Delhi, une décision de principe sur l'application des tarifs préférentiels à l'égard des pays du Tiers Monde, dont la proposition venait des pays avancés dans l'objectif d'une aide aux pays sous-développés. Or la Turquie, en tant que membre à part entière du Marché Commun sera emmené à participer à l'application de ces tarifs préférentiels alors qu'elle cherche elle-même à se développer, économiquement, socialement et culturellement.

Du point de vue politique, le Marché Commun constitue la première étape de la construction de la communauté politique Européenne. Mais la réalisation de cette communauté politique, qu'elle soit par un système

Fédéral (ayant des pouvoirs politiques supra-nationaux) ou Confederal n'ayant pas de pouvoirs supra-nationaux) peut exiger l'écoulement d'un temps assez considérable. Entretemps, un membre économiquement puissant du M.C. gardera à sa disposition toute sorte de moyens de pression qu'il peut employer pour influencer le pouvoir politique d'un autre membre de la communauté. Par contre, dans l'hypothèse où l'unité politique de L'Europe soit atteinte, il serait très difficile de garantir l'attitude neutre et objective des gouvernants à l'égard des différents peuples qui seront placés sous leur autorité. Car la communauté politique européenne sera essentiellement caractérisée par une structure hétérogène due à l'existence des différences d'ordre linguistiques, religieux, raciaux et culturels entre les diverses communautés, constitutives, et le gouvernement européen rencontrera les mêmes difficultés que rencontrent les gouvernants des pays où il n'y a pas une unité communautaire.

Les chances de la Turquie ne sont pas très brillantes pour le moment, au sein du Marché Commun. Cependant il est nécessaire de faire parvenir l'économie turque au niveau d'une économie concurrentielle au bout des trois phases qui nous permettront d'accéder à la communauté. Il nous faudrait assurer une structure économique adéquate pour que la Turquie jouissent des avantages procurés par l'existence d'un marché étendu. Autrement dit, l'économie et plus particulièrement le secteur industriel doivent atteindre le niveau économique avancé des Six pour avoir une chance de concurrence dans le cadre du Marché Commun. Il ne faut pas oublier que toute sorte de développement dépasse aujourd'hui les frontières nationales et nécessite une collaboration de plus en plus serrée entre les pays. C'est pour cette raison que nous pouvons profiter des avantages d'un marché étendu, à condition que nous parvenions à assurer une structure saine et solide à notre économie.

Aujourd'hui, une seconde possibilité de coopération économique régionale, qui pourrait jouer un rôle complémentaire du celui de la C.E.E. se présente à la Turquie. Il s'agit de l'Accord de C.R.D. (R.C.D.), Coopération régionale pour le Développement, signé en Juillet 1964 entre la Turquie, l'Iran et le Pakistan, qui a déjà commencé à apporter ses fruits par l'organisation d'une coopération plus poussée entre ses membres.

Traduite par : **Şirin TEKELİ**
Assistante à la Faculté des Sciences
Economiques

FİKİR VE SANAT MAHSULLERİ VE BUNLARIN VERGİ KARŞISINDAKİ DURUMU

Ahmet HARMANCI
Maliye Bakanlığı
Gelirler Genel Müdürlüğü Müşaviri

Giriş :

Fikir ve sanat mahsullerinin sağladığı kazançlar, kazancın sahibi gerçek ve tüzel kişiler yönünden vergiye tabidir. Bunda bir tereddüt yoktur. Ancak, özellikle gerçek kişilerin bu yolla elde ettikleri kazançların vergilendirilmesi mevzuunda öteden beri tereddüt ve uyuşmazlıklar mevcuttur. Bunda vergi kanunlarımızın ve bu kanunların konumuzla alakalı hükümlerinin sık sık değişikliğe uğramasının da şüphesiz büyük önemi ve etkisi olmuştur. Hele sözü edilen hükümlerin kanunun çeşitli yerlerine değişik şekillerde dağıtılmış bulunmaları mevcut karışıklığı daha da arttırmaktadır. Bu yazıda bahis konusu kazançların nevi ve mahiyetleri ile bunlardan ne suretle ve ne miktarda vergi alınacağı, kazanç elde edenlerle kazancı bunlara sağlayanların ne gibi ödevlerle karşı karşıya oldukları gözden geçirilecek ve böylece, konuya, aydınlık ve açıklık verilmeye çalışılacaktır.

Kavramlar üzerinde açıklamalar :

Konuya girmeden önce ileride kullanacağımız bazı terim ve deyimler üzerinde şimdiden açıklamalar yapmağa lüzumlu buluyoruz.

Fikir ve sanat mahsulleri :

Vergi Kanunlarımızda, böyle bir terime raslanmaz. Gelir Vergi Kanunumuzun alakalı hükümlerinde "eser" den ve "eser üzerinde mevcut haklar" dan bahsolunur.

Sözü edilen deyim, esas itibariyle 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanununda yer alır. Şu farkla ki, anılan kanunda fikir ve sanat mahsullerinin sadece eser niteliğinde olanlar tarif ve tayin olunmuştur. Eser sayılmayan fikir ve sanat mahsulleri ise, bu kanunun şumulü dışında bı-

rakılmıştır. Biz burada anılan terimle, hem eser sayılan ve hem de eser sayılmayan fikir ve sanat mahsullerinin tümünü ifade etmek istiyoruz.

Bunların eser sayılıp sayılmamalarının gerek Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu ve gerek vergi kanunlarının uygulanmasındaki önemi büyüktür. Bu husus üzerinde ayrıca ve etrafıca durulacaktır.

Eser nedir?

5846 sayılı kanunda eser, "sahibinin hususiyetini taşıyan ve bu kanun uyarınca ilim ve edebiyat, musiki, güzel sanatlar ve sinema eserleri sayılan her nevi fikir ve sanat mahsulleri" diye tarif olunmuştur.

Aynı kanunda eser sayılan fikir ve sanat mahsulleriyle bunların şumulüne giren eserler bir bir gösterilmiş; bu arada, "işlenmeler" in tarifi yapılmış ve bunların da, sahibinin hususiyetini taşımaları kaydıyla, eser sayılacağı ifade olunmuştur. İşlenmeler arasında yer alan eserlerin başında tercümelemeler gelmektedir.

Görülüyor ki, Fikir ve Sanat Eserleri Kanununa göre bir fikir ve sanat mahsulünün eser sayılabilmesi, sahibinin hususiyetini taşıması" ile kayıtlanmıştır.

Bu kayıttan, kanun koyucunun ne kastedtiği açıkça ifade ve izah olunmuş değildir. Bu sebeple vergi tatbikatında eser sayılan ve sayılmayan fikir ve sanat mahsullerinin birbirinden ayrılması, çoğunlukla uyumsuzluklara yol açar. Denilebilir ki, bir fikir ve sanat mahsulü onu vücudunda getirenin damgasını ve kişiliğini taşıyorsa, başka bir deyişle sözü edilen mahsul üzerinde sahibi emek harcamış, onu kendi bilgileriyle donatmış, notlarla, şerh ve izahlarla genişletmiş, zenginleştirmiş ve değerlendirmiş ise, hususiyetini taşıyan bir eser vücutta getirilmiş olur. Bu halin dışında kalan, yani vücutta getirenin hiç bir etkisini, damgasını ve kişiliğini taşımayan fikir mahsulleri ise eser sayılmazlar ve tabiatıyla 5846 sayılı kanunun konusuna girmezler.

Fikir ve sanat mahsullerinin eser sayılması lâzım gelip gelmediğini tayine yetkili idare organı Millî Eğitim Bakanlığıdır. Bu Bakanlığın görüşünü yeterli bulmayanlar, kaza mercilerinde haklarını arayabilirler.

Eserin sahibi :

Bir eserin sahibinin kim olduğunun bilinmesinde gerek 5846 sayılı ve gerek vergi kanunları bakımından zaruret vardır. Fikir ve Sanat Eser-

leri Kanununda, bu deyim, tarif olunmuştur. Buna göre, eserin sahibi onu vücuda getirendir (Mad: 8).

Sinema eserinin sahibi, onu imâl eden, bir işlenmenin, sahibi, asıl eser sahibinin hakları saklı kalmak şartıyla, onu işliyendir.

Birden fazla kimse tarafından vücuda getirilmiş olan ve kısımları birbirinden ayrılabilen eserlerin sahipleri, bu kısımlardan her birini vücuda getirenlerdir.

Bir veya birden fazla kimseler yayımlayanın tayin ettiği plân daire-sinde, bir eser vücuda getirmişlerse, bu eserin sahibi yayımlayandır.

Birden fazla kimselerin iştirakiyle vücuda getirilen eser ayrılmaz bir bütün teşkil ediyorsa, eserin sahibi, onu vücuda getirenlerin birliğidir. Bu birlik Borçlar Kanununun adi şirket hakkındaki hükümlerine tâbidir.

Bir eserin vücuda getirilmesinde yapılan teknik hizmetler veya teferruata ait yardımlar iştirake esas olamaz.

Bir kimsenin vücuda getirdiği eserin sahibi olup olmadığı bazı işaretleme ve karinelere bırakılarak anlaşılır. Bunların başında, eserin sahibi olarak adın veya takma adın kullanılması gelir. Aksi sabit olmadıkça bu kimseler, eserin sahibidirler.

Sahibi belli olmayan eserlerde yayımlayan, yayımlayan da belli değilse, çoğaltan, eser sahibine ait hak ve selâhiyetleri kendi namına kullanabilir.

Eser sahibinin hakları :

Fikir ve sanat eserleri üzerinde, bunların sahiplerinin bir takım hakları, menfaatleri ve yetkileri vardır. Bu hak, menfaat ve yetkiler kanunla doğar ve kanunla korunur.

Sözü edilen haklar iki grupta toplanır. Bunların birisine manevî haklar, ötekisine malî haklar denilir. Eserin umuma arzı (yayımlanması), adın belirtilmesi (kendi adı ile, yahut takma adla, yahut adsız olarak yayımlanması), eser üzerinde değişiklik yapılmasının yasaklanması manevî haklar arasında yer alır.

Malî haklarla, eserden faydalanma hakları kast olunur. Alenileşmiş eserden, her ne şekil ve tarzda olursa olsun, faydalanma hakkı doğrudan doğruya eserin sahibine aittir. Alenileşmiş eserden faydalanma

hakki, Fikir ve Sanat Eserleri Kanununda malî hak olarak gösterilenlerden ibarettir.

Bir eser hak sahibinin rızasıyla umuma arz edilmişse alenileşmiş sayılır. Bir eserin aslından çoğaltma ile elde edilen nüshaları, hak sahibinin rızasıyla satışa çıkarılma veya dağıtılma yahut diğer bir şekilde ticaret mevkiine konulma suretiyle umuma arz edilmişse, yayımlanmış sayılır.

İşlenmelerde işlenmenin sahibi kendisine bu sıfatla tanınan malî hakları, işleme hususunun serbest olduğu haller dışında asıl eser sahibinin müsaade ettiği nisbette kullanır.

Malî haklar; işleme, çoğaltma, yayma, temsil, radyo ile yayım haklarıdır. Bu haklar belli süre ile kayıtlı olarak kullanılır.

Fikir ve Sanat Eserleri kanunu ile tanınan haklar, miras yolu ile intikal eder.

Eser sahibine ait hakların kullanılmasında tahditler :

Eser sahibi, kanunun kendisine tanıdığı hakları, her zaman ve her yerde mutlak olarak kullanma yetkisinde değildir. Kamu düzeni mülâhazasıyla, bunların kullanılmasında sınırlandığı gibi, genel emniyet veya adli maksatlarla, sahibinin rıza ve muvafakatı alınmadan, resmî makamlarca veya bunların emriyle başkaları tarafından kullanılması da caizdir.

Bunların dışında, genel menfaat mülâhazasıyla, bazı eserlerden faydalanma herkes için serbesttir. Resmen yayımlanan veya ilân olunan kanun, tüzük, yönetmelik, tebliğ, genelge ve kazaî kararlar bu neviden eserlerdir. Çoğaltılmaları, yayımlanmaları, işlenmeleri veya herhangi bir suretle bunlardan faydalanılması için eser sahibinden müsaade alınmasına lüzum yoktur.

Büyük Millet Meclisinde ve diğer resmî meslic ve kongrelerde, mahkemelerde, umumî toplantılarda söylenen söz ve nutukların haber ve malûmat verme maksadiyle çoğaltılması, umumî mahallerde okunması şu veya bu yarıta ve yollarla yayımı : yayımlanmış bir eserin, münhasıran eğitim ve öğretim maksadiyle meccanen temsili,; ve yine yayımlanmış eserlerden maksadın haklı göstereceği bir nisbet dahilinde iktibaslar yapılmak suretiyle seçme ve toplama eserler vücuda getirilmesi de aynı şekilde serbest bulunmaktadır.

Yukarıda sözü geçen eserlerle kanunun saydığı diğer eserlerden faydalanılması, faydalanan kimseye vücuda getirdiği fikir ve sanat mahsulü

üzerinde bir hak ve yetki kazandırmaz. Zira, ortada Fikir ve Sanat Eserleri Kanununun belirttiği şekilde ve anlamda sahibinin hususiyetini taşıyan bir eser yoktur. Bu esasa göre, meselâ; resmî gazetede yayımlanmış olan Gelir Vergisi Kanununun, olduğu gibi bastırılıp yayımlayan bir kimse, bir eser vücuda getirmiş sayılmayacak ve dolayısıyla bu mahsul üzerinde, kanunun tanıdığı hakların varlığı iddia olunamayacaktır. Misalimizdeki şahsın yayımladığı kitabı kendi bilgisi ve emeği ile zenginleştirmiş, ilâve ve izahlarla değerlendirmişse, esere kendi kişiliğini ve özelliğini katmış sayılır ve böylece bir eserin meydana getirildiği kabul olunur. Bu halde eserin sahibi, lehine doğmuş olan hakların mevcudiyetini iddia ve korunmasını kanun dahilinde talep edebilecek demektir.

Eserler üzerinde tasarruflar :

Eserin sahibi, vücuda getirdiği eseri veya bu eserden veya işlenmesinden çoğaltma ile elde ettiği nüshaları satışa çıkararak veya dağıtarak, yahut başka bir şekilde ticaret mevkiine koymak suretiyle fayda sağlayabilir.

Öte yandan, yine eser sahibi veya mirasçısı kanunun tanıdığı malî hakları, süre, yer ve muhteva itibariyle mahdut veya gayri mahdut, karşılıklı veya karşılıksız olarak başkalarına devredebilir.

Malî hakların sadece kullanma selâhiyeti de başka bir kimseye devredilebilir. Bu muameleye (ruhsat) denilir. Ruhsat iki şekilde olur. Ruhsat; malî hak sahibinin başkalarında da aynı ruhsatı vermesine mâni değilse (basit ruhsat), yalnız bir kimseye mahsus olduğu takdirde (tam ruhsat) dır.

Kanun veya sözleşmede aksi anlaşılmadıkça, her ruhsat basit sayılır. Basit ruhsatlar hakkında hasılât kirasına, tam ruhsatlar hakkında intifa hakkına dair umumî hükümler uygulanır.

Eserin sahibinden veya mirasçısından bir malî hakkı veya böyle bir hakkı kullanma ruhsatını iktibas etmiş olan bir kimse bu hakkı veya kullanma ruhsatını başka birisine devredebilir. Ancak, bunun için, sahip veya mirasçısının yazılı muvafakatini alması şarttır.

İşleme hakkının devrinde devren iktisab eden kimse hakkında da aynı suretle muamele yapılır ve muvafakat şartı yerine getirilir.

Malî bir hakkın devri veya bir ruhsatın verilmesi, aksi kararlaştırılmış olmadıkça, eserin tercüme veya sair işlenmelerine şamil değildir.

Asıl veya çoğaltılmış nüshalar üzerindeki mülkiyet hakkının devri, aksi kararlaştırılmış olmadıkça, fikrî hakların devrini ihtiva etmez.

Eserin sahibi veya mirasçısı malî bir hakkı muayyen bir gaye veya muayyen bir süre için devretmişlerse, bu gayenin otadan kalkması veya sürenin geçmesi ile hak sahibine avdet etmiş olur.

Fikir ve sanat mahsulleri kazançlarının Gelir Vergisi Kanunundaki yeri :

Fikir ve sanat mahsullerinin sağladığı kazançların Gelir Vergisi Kanunundaki yeri, kazancı elde edenin kişiliğine, kazancı doğuran faaliyet ve muamelelerin mahiyetine ve yapılış tarzına göre değişir ve başka başka adlarla adlandırılır.

Gelirin bu şekilde başka başka adlarla anılması kazancı tesbit ve vergileme usullerinin değiştirilmesini gerektirir.

Fikir ve sanat mahsullerinin meydana getirdiği kazancı genel olarak ticarî kazanç, ücret, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradi, sair kazanç ve iratlar olarak vasıflandırabiliriz. Bunların herbirini, kanundaki sırasına uyarak, ayrı ayrı gözden geçireceğiz.

I. Geliri ticarî kazanç sayılan fikir ve sanat mahsulleri :

Bir fikir ve sanat mahsulünden hasıl olan kazancın ticarî kazanç sayılabilmesi için bu kazancı doğuran faaliyetin ticarî faaliyet olması lâzım gelir. Bir faaliyetin ticarî olup olmadığı Ticaret Kanununa ya da Vergi Kanunlarına bakılarak tâyin olunur. Bu itibarla, fikir ve sanat mahsullerinin hangi hallerde ticarî kazanç meydana getirdiğinin anlaşılabilmesi için her iki kanunu gözden geçirmemiz icap edecektir.

1. *Ticaret Kanunu Yönünden :* Fikir ve sanat mahsulleri veya bu mahsullerin vücuda getirilmesi işi Ticaret Kanununa göre ticarî faaliyet ise, bundan hâsıl olan kazanç ticarî kazanç sayılır ve Vergi Kanunlarına göre o suretle vergilendirilir.

Ticaret Kanununun fikir ve sanat mahsullerini ilgilendiren hükümlerini, tüccarlara ve tüccar olmayanlara ait bulunmaları bakımından ayrı ayrı ele almakta fayda vardır.

a) *Tüccarların durumu :* Ticaret Kanunumuzda tanzim edilen hususlarla bir ticarethane veya fabrika yahut ticarî şekilde işletilen diğer

bir müesseseyi ilgilendiren bütün muamele, fiil ve işler Ticaret Kanununa göre, ticarî işlerdendir (Md. 3).

Aynı kanunun 11 nci maddesinde ticarethane veya fabrika yahut ticarî şekilde işletilen diğer müesseseler ticarî işletme sayılmış; 12 nci maddesinde ticarethane ve fabrika sayılan müesseseler muhtelif bentler halinde gösterilmiş ve 5 numaralı bendinde de matbaacılık, gazetecilik, kitapçılık, yayım, ilân ve istihbarat işleri zikrolunmuştur. Bu sayılanlardan konumuza giren (yayım) işleridir. Yayım işi ile uğraşmak üzere kurulan müessese ticarethane başka bir deyişle, ticarî işletme; bu işletmeyi kendi adına işleten kimse ise, tüccar (tacir) dir.

Yayım işi nedir? : Yayım (neşir) işi, bir eserin aslının veya işlenmesinin çoğaltma ile elde edilmiş nüshaları satışa çıkarılır veya dağıtılır, yahut başka bir şekilde ticaret mevkiine konulursa, yayım işi yapılmış olur. Nitekim, bir eserden bu suretlerle faydalanma hakkı Fikir ve Sanat Eserleri Kanununda yayma hakkı olarak vasıflandırılmıştır.

Yayma hakkı, doğrudan doğruya eserin sahibine aittir.

Yayım (neşir) mukavelesi : Yayma hakkı, eserin sahibi veya mirasçısı tarafından bir nâşire (yayımlayana) terkedilebilir. Yayımlayan da bu eseri az çok çoğaltma ile halk arasında yayımlamayı üzerine alır. Tarafların bu maksatla aralarında bağladıkları sözleşmeye (yayım mukavelesi) denir. Yayım mukavelesi ile, eser üzerinde mevcut haklar, tâyin olunan miktar ve zaman için yayımlayana geçmiş olur.

Yayımlayan, eseri olduğu gibi yayımlamağa zorunludur. Onun üzerinde değişiklik, ilâveler veya kısaltmalar yapma hakkına sahip değildir. Bu hakkı, eserin sahibi, yayımlayana yeni masraflar yüklememek yahut bu masrafları kendisi üstlenmek kaydıyla, kullanabilir.

Eserin sahibinin eseri dolayısıyla yayımlayandan para alması asıldır. Bundan vaz geçtiği anlaşılmadıkça yayımlayan karşı tarafın istihkakını ödemekle mükelleftir.

Ödeme, eser tam olarak yayımlanacak ise tamamının; kısım kısım yayımlanacak ise, her kısmın basımından ve satışa hazır bulundurulmasından sonra yapılır. Taraflar, paranın kısmen veya tamamen ödenmesini satışın neticesine bırakabilirler.

Fikir ve sanat mahsulünün sahibinin, bu mahsulü vücade getiren kimse olduğunu biliyoruz. Ancak, bu kimseler, eseri yayımlayanın tâyin ettiği plân dairesinde vücade getirmiş iseler, eserin sahibi yayımlayan-

dir. Özel mukavelede veya işin mahiyetinden aksi anlaşılırsa, yayımlayan sahiplik iddiasında bulunamaz (F. ve S.E.K. Md. 8).

Yayın işinin ticarî işletme sayılan faaliyetlerden olduğunu Ticaret Kanununa dayanarak söylemiştik. Yayın (neşir) mukavelesi Borçlar Kanununda (Md. 372-385) tanzim edilmekle beraber, Ticaret Kanunu, Borçlar Kanununun bu husustaki hükümlerinin uygulanmasından doğan dâvaların ticarî dâva sayılacağını kabul eylemiştir.

Esasen yayın mukavelesindeki taraflardan biri, yayımlayan, Ticaret Kanunu hükümlerine göre tüccar olduğundan, bu şahsın yayın mukavelesi ile öngörülen işleri yapması doğrudan doğruya ticarî işletme sayılır. Buna göre, meselâ B. nin vücade getirdiği fikir veya sanat mahsulünün yayma hakkını satın alarak çoğaltıp satışı çıkaran A. yayım evi, ticarî faaliyet yapmış olur. Bu faaliyetten doğan kazanç ise, ticarî kazanç olarak vergi konusuna girer.

b) *Esnafın durumu* : Ticaret Kanununun esnaf saydığı kimseler işçi çalıştırarak veya makine kullanarak eserler vücade getirir ve bu eseri satarlarsa, bu faaliyet de ticarî işletmelerdendir (Md. 13). Şu şartla ki; bu işleri görmek üzere bir müessesenin açılması, bu müessesenin işlerinin hacim ve ehemmiyetinin ticarî muhasebeyi gerektirmesi ve ona ticarî veya sınaî bir müessese şekil ve mahiyetini vermesi lâzımdır. Bu şartları haiz olmayan faaliyet şekilleri ticarî işletme sayılmadıklarından konumuzun dışında kalır.

Misâl : Bir veya birden fazla esnafın bir iş yeri açtıklarını, bu yerde Fikir ve Sanat Eserleri Kanununa göre güzel sanat eseri sayılan el işleri ve küçük sanat eserleri meydana getirdiklerini düşünelim. Yapılan işler ticarî muhasebeye ihtiyaç göstermiş ve işlerin yapıldığı yer ticarî bir müessese şekil ve mahiyetini almış ise, iş yeri ticarî işletme, işleten kimse ise tüccardır.

c) *Güzel Sanat erbabının durumu* : Fikir ve sanat eserleri kanununa göre, güzel sanat eserleri sayılan fikir ve sanat mahsullerini vücade getirenlere güzel sanat erbabı diyebiliriz. Bilindiği gibi, bu türlü eserler, bedii vasfı haiz olan “yağlı ve sulu boya, tablolar, resimler, desenler, pasteller, gravürler, güzel yazılar ve tezhipler, kazma, oyma, kakma ve benzeri usullerle maden, taş, ağaç, veya diğer bir madde üzerinde çizilen veya tespit edilen eserler”; “heykeller, kapatmalar, oymalar”; “mimarlık eserleri”; “el işleri ve küçük sanat eserleri”; “fotoğraf eserleri” dir.

Bu sayılan fikir ve sanat mahsulleri aslında Ticaret Kanununa göre ticarî işletme olmadığı gibi, bunlarla uğraşan güzel sanat erbabı da tüccar değildirler. Ancak, yukarıda yazılı şartlara uymak suretiyle faaliyette bulunanlar, ticarî işletme işletmiş olurlar ve kendileri de tüccar sınıfına girerler.

Misâl : Heykel, kabartma ve oyma işleri yapılmak üzere açılan bir atölye ticarî bir müessese şekil ve mahiyetini almış, ve sözü edilen işler ticarî muhasebeyi gerektirmiş ise, bu yerde ceryan eden faaliyet ticarî işletme, faaliyette bulunanlar ise, tüccar sayılır.

2. *Vergi Kanunları Yönünden* : Gelir Vergisi veya Kurumlar Vergisi Kanununda, fikir ve sanat mahsulleri vücutte getirilmesi işi, terim ve deyim olarak kullanılmış değildir.

Gelir Vergisi Kanunumuzda, bu kanunun konusuna girecek olan gelir unsurları sayılır. Bu unsurların her birinin ait olduğu bölümde de, o bölümde yer alan unsurun nereden doğduğu veya elde edildiği gösterilir. Meselâ; Gelir Vergisi Kanununun konusuna giren kazançlardan ticarî kazancın ticarî faaliyetlerden, serbest meslek kazançlarının serbest meslek faaliyetinden doğduğu kanunda ifade olunmuştur.

Bir faaliyet Ticaret Kanununa göre ticarî sayılıyorsa, yahut faaliyetin bu vasfı Vergi Kanunumuzda belirtilmiş ise, bundan hâsil olan kazanç ticarî kazançtır.

Bu esasa göre, yukarı kısımlarda dokunduğumuz yayın işi Ticaret Kanununa göre ticarî işletme olduğundan, işletenin bu faaliyetten elde ettiği kazanç, ticarî kazanç olarak vergi konusuna girer.

Esnafın ve güzel sanatlar erbabının Ticaret Kanununun ticarî işletme saydığı faaliyetlerden sağladıkları kazançlar da aynı suretle ticarî kazançtır ve o suretle vergiye tâbi olur.

Gelir Vergisi Kanununun gelirini ticarî kazanç saydığı faaliyetler arasında konumuzla ilgili bir faaliyet nevi yoktur. Ancak, aynı kanunun serbest meslek kazancını tarif eden 65 nci maddesi hükmüne göre ticarî mahiyetteki faaliyetlerle şahsî mesaiden ziyade sermaye unsuruna dayanan faaliyetlerin serbest meslek faaliyeti sayılmaması icap etmektedir. Bu nitelikteki işlerden, Ticaret Kanununun biraz evvel sözünü ettiğimiz 13 üncü maddesi uyarınca ticarî sayılanların temin ettiği kazançlar da serbest meslek kazancı olmayıp ticarî kazançtır.

Gelir Vergisi Kanununun esnaf muafliğına ait 9 uncu maddesinin 6 numaralı bendinde, "her nevi nakış işleri" ile "her nevi turistik eşyayı" hariçten işçi almamak, muharrik kuvvet kullanmamak, kayıt ve şartıyla evlerinde imâl edip gezici olarak satanların bu suretle elde ettikleri kazançlar vergiden muaf tutulmuştur.

Nakış işi; genellikle sırma veya ipekle kumaş üzerine süs veya resim işlemeğe denir. Duvarlara ve tavanlara boya ile yapılan süslere de nakış denilirse de, kanunun kastedtiği kumaş üzerine yapılan el işleridir.

Turistik eşya, turizm ile ilgili eşya olmak lâzımgelir. Bilindiği gibi turist denilince, kendi zevki ve keyfi için seyahat eden kimseler anlaşılır. Bu kimselerin memleketimizde görüp beğenecekleri, hoşlanıp zevk duyacakları şeyler, turistik eşya sayılabilir. Bu gibi eşya ise, turistin kendi memleketinde bulunmayan, memleketimizin tarihi, millî veya mahallî özelliklerini taşıyan ve yansıtan ve daha çok el emeğine dayanan işlerdir. Meselâ; ağaçtan, taştan veya diğer bir maddeden meydana getirilen insan vücudu müzelerimizdeki tarihi kıyafetlere göre giydirilmekle ve süslenmekle; kanaatımızca, turistik bir eşya, vücutta getirilmiş olur. Esnafın bu faaliyeti ticarî bir faaliyettir. Bundan elde ettiği kazanç ise, kanunun belirttiği şartlar dahilinde vergiden muaf tutulur.

Kurumlar Vergisi Kanununun konusuna giren kurumların, fikir ve sanat mahsullerini kendilerinin fiilen vücutta getirmesi bahis konusu değildir. Gerçekten bir limited şirket el işleri veya turistik eşya yapmaz. Bu işleri başkalarına yaptırır. Bu halde, eşyayı vücutta getiren kimseler, şirkete karşı hizmetli durumunda olduklarından aldıkları paralar, ticarî kazanç değil, ücret sayılır ve o suretle vergiye tâbi tutulur. Bu gibiler hakkında Gelir Vergisi Kanununun 9uncu maddesinde yazılı muaflık uygulanamaz.

Ticaret Kanununun ticarî işletme olarak vasıflandırdığı faaliyetler, kurumlar vergisi kanunu yönünden de, ticarîdir.

Meselâ; yayım işleri ile uğraşmak üzere kurulan bir kurumun bu faaliyeti ticarî işletme ve bundan sağladığı kazanç doğrudan doğruya ticarî kazançtır.

Kurumlar vergisinin mükellefleri (Sermaye şirketleri, kooperatif şirketler, iktisadî kamu müesseseleri, dernek, tesis ve vakıflara ait iktisadî işletmeler) Ticaret Kanununa göre (Md. 18) tüccar sayıldığından bunların faaliyetlerinden doğan kazançlar, her halükârda ticarî kazançtır ve o suretle vergiye tâbidir.

3. *Fikir ve Sanat Mahsullerinden ticarî kazanç sağlanmasının sonuçları*: Fikir ve sanat mahsullerinden ticarî kazanç elde eden gerçek kişi ise, bu kazanç, bundan evvelki kısımlarda gördüğümüz gibi, ya bütünü vergiden muaf olur (Esnaf muaflığı), ya da (Gelir Vergisi Kanununun 47-48 inci maddesinde yazılı götürülük şartlarını haiz olup olmamasına göre) götürü usulde veya gerçek usulde tesbit ve teklif olunur. Götürü usulde vergiye tâbi ticarî kazanç takdir komisyonlarının tesbit ettiği götürü matrahlardan ibarettir. Bu matrahlar ve vergileri mükellefin karnesine yazdırılmak suretiyle tahakkuk ettirilip tahsil edilir. Gerçek usule tâbi tüccarların fikir ve sanat mahsullerinden sağladıkları kazançlar defter üzerinden tesbit olunur. Bu suretle tesbit olunan kazançlar mükelleflerce yıllık beyannamelerle bildirilerek gerçek ve safi miktarıyla vergilendirilir.

Bütün bu hallerde fikir ve sanat mahsulleri karşılığında bunların sahiplerine ödenecek olan paradan (kazançtan) ödemeyi yapan vergi kesmek zorunda değildir. Yalnız, sözü edilen kazancı sağlayan (gerçek kişi), birinci veya ikinci sınıf tüccar veya deftere tâbi çiftçi ise, fatura vermeğe ve kazancı bunlara sağlayanlar da fatura istemeğe zorunludurlar. Kazancı sağlayanın kurum olması halinde de durum aynıdır.

Esnafın (ister götürü usule tâbi olsun, ister vergiden muaf bulunsun) vücutte getirdiği fikir ve sanat mahsulü için tüccarın ve deftere tâbi serbest meslek erbabının gider pusulası vermesi ve esnafın da bu belgeyi istemesi lâzımdır.

II. Fikir ve sanat mahsullerinden sağlanan gelirin ücret sayıldığı haller:

I. Gelir Vergisi Kanunu Yönünden :

Gelir Vergisi Kanunumuzda (Madde 61), ücret, "iş verene tâbi ve muayyen bir iş yerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığında verilen para ve aylarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler" şeklinde tarif olunmuştur.

Tarifte geçen iş veren deyiminden "Hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatı dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişiler" anlaşılacak lâzım gelir (Md. 62).

Gelir Vergisi Kanunumuzda hizmet erbabı tarif olunmamıştır. Ancak yukarıdaki hükümler birlikte tetkik edilirse, işverenin emir ve talimatı dahilinde, belli bir iş yerine bağlı olarak çalışan kimseler, hizmet

erbabı sayılmak icabeder. Bu durumda olan kimselerin ifâ ettikleri hizmetleri karşılığında aldıkları para ve aylarla, sağladıkları — para ile temsil edilebilen — menfaatler vergi kanunumuz yönünden ücret gelirdir.

Yukarıdaki açıklamalara göre, bir fikir ve sanat mahsulünü vücade getiren kimse, bu işi işverene tâbi ve belli bir iş yerine bağlı olarak yapmış ise, hizmet erbabı durumuna girdiği için, bu sıfatla ve emeği karşılığında aldığı para ücret sayılacaktır.

Misâl; Turizm işleriyle uğraşmak üzere bir şirket kurulduğunu, bu şirketin, konusuna giren işleri görmek üzere bazı mütehasıs ve sanatkârları hizmete aldığı düşünelim. Sözü edilen mütehasıs ve sanatkârlar işleri icabı turizmle ilgili plân ve haritalar çizmiş; yağlı ve suluboya tablolar, resimler, desenler yapmış; bez, ağaç, taş ve demir üzerinde mahalî ve millî özelliklerimizi gösteren şekiller, modeller, kıyafetler, el ve küçük sanat eserleri vücade getirmiş olsalar, kendileri hizmetli durumunda bulduklarından harcadıkları emeklerine mukabil ücrete hak kazanmış olurlar. Böylece, işverenden yaptıkları iş dolayısıyla aldıkları para ve ayın veya sağladıkları menfaatler, bu kimseler için birer ücret ödemesi olur.

Bunun gibi, bir gazete veya dergi işletmesinde, bu işletmelere bağlı olarak, onların emir ve talimatı dahilinde çalışan kimseler bu yerlerin hizmetlisi sayılırlar. Vücade getirdikleri fikir ve sanat mahsulleri (yazılar, makaleler, resimler, fotoğraflar ve başka eserler) dolayısıyla sözü edilen işletmelerce ödenen paralar ise ücrettir.

Görülüyor ki, fikir ve sanat mahsulü vücade getirenin bu işten elde ettiği gelirin ücret sayılıp sayılmayacağına başlıca ölçü, çalışanla çalıştıran arasındaki münasebettir. Bu münasebet işveren ve hizmetlilik şeklinde olduğu takdirde iş yapana ve mahsulü meydana getirene verilen para onun hizmetinin karşılığıdır ve doğruca ücret sayılır. Bu unsur ve şartların dışında, ücretin azlığı veya çokluğu, şu veya bu şekilde ve zamanda ödenmekte olması ve ifâ edilen hizmetin kısa, uzun veya devamlı bulunması ödemenin vasfına müessir değildir.

2. Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu Yönünden :

Fikir ve sanat mahsullerinden sağlanan kazancın mahiyeti bu kanunun konusu dışında kalır. Ancak anılan kanunda eser sahibinin kim olduğu tâyin edilirken, hizmetli olarak çalışan ve eser meydana getirenlerin durumlarına da değinilir.

Gerçekten, önce de belirttiğimiz gibi, eserin sahibi, prensip olarak, onu vücuda getirendir. Şu kadar ki, aralarındaki özel sözleşmeden veya işin mahiyetinden aksi anlaşılmadıkça; memur, hizmetli ve işçilerin, işlerini görürken vücuda getirdikleri eserlerin sahipleri bunları çalıştıran veya tayin edendir. Bu kaide, tüzel kişilerin uzuvlarına da şâmilidir (Md. 8).

Bu hükümle Gelir Vergisi Kanununun ücrete ait hükümleri arasında açık bir ilgi ve ilişki vardır. Her iki kanun hükümleri bir arada gözden geçirilirse, hizmet erbabının işini gördüğü sırada, işinin icabı olarak, vücuda getirdiği fikir ve sanat mahsülleri, bu kimseleri çalıştıranların malı olmaktadır. Başka bir deyişle, meydana getirilen fikir ve sanat mahsullerinin sahibi onu meydana getiren işçi, hizmetli veya memur olmayıp, bu kimseleri çalıştıranlar, yani işverenlerdir. Eserin sahibi işveren olunca, eserden faydalanacak olan da yine bu kimse veya kimselerdir. Burada iş görenin faydalanacağı şey, emeğinin karşılığını almaktan ibarettir. Bu karşılık ise, yukarıki kısımlarda belirttiğimiz gibi, ücrettir.

Misâl : — Bir tercüme bürosunda hizmet ifâ eden ve işi bu büro için yabancı dilden eserler çevirmek olan bir kimse, tercüme ettiği eserler üzerinde sahiplik iddiasında bulunamayacaktır. Eserin sahibi büro olduğundan, işletmeye ait haklardan doğrudan doğruya büro faydalanır. Misalimizdeki mütercimın sıfatı hizmetlilik olduğundan, emeği karşılığında aldığı para da ücret sayılır.

— Memleketimizdeki yabancı bir kurumun çalıştırdığı Türk memuruna Türkçe bir eseri tercüme ettirdiğini düşünelim. Bu memurun görevi bu türlü tercüme işleri ise kurumdan aldığı paralar hizmetinin karşılığı sayılır ve doğruca ücret hükümlerine tâbi olur. İdarî kaza mercilerinin görüşü de böyledir.

3. Özel Haller :

Hizmetli durumunda olan kimseler, hizmet gördükleri işyeri ve mesai zamanları dışında serbest surette çalışarak, kendi nam ve hesaplarına fikir ve sanat mahsulleri vücuda getirirlerse, bu mahsullerle hizmetlinin yanında çalıştığı işveren arasında bir münasebet ve alâka kalmamaktadır. Bu gibi hallerde, fikir ve sanat mahsulü doğrudan doğruya, onu vücuda getirenin malı olur ve sağladığı hasılât ücret kavramına girmez.

Gerçek veya tüzel kişiler, yanlarında hizmetli olarak çalışmayan, aralarında işveren ve hizmetlilik münasebeti bulunmayan kimselerden, faa-

liyetlerine giren muayyen konularda, fikir ve sanat mahsulü vücade getirmesini isteyebilirler. Bu halde de, işi görenin iş sahibinden aldığı para ücret sayılamaz.

Bu gibi faaliyetlerle benzerlerinin fikir ve sanat mahsulünü meydana getirenlere sağladığı kazancın mahiyetini ileride daha etraflıca gözden geçireceğiz.

4. Fikir ve Sanat Mahsulünden ücret geliri sağlanmasının sonuçları :

Fikir ve sanat mahsulünden sağlanan gelirin ücret sayılması halinde, özellikle ücreti ödeyene bir takım külfetler ve ödevler düşmektedir.

Bilindiği gibi, ücretler, genel kaide uyarınca, tevkif usulüyle vergilendirilir. Bu usulde, ücretlerin vergisi, işveren tarafından ödeme sırasında, müterakki nisbet üzerinden hesaplanarak kesilir. Bu suretle kesilen vergiler, muhtasar beyannamelerle bağlı buldukları vergi dairelerine bildirilir ve yatırılır.

Muhtasar beyannamenin verilmemesi halinde beyanı gereken ücretler Resen Takdir Komisyonlarınca takdir olunur. Takdir olunan matrah üzerinden tarh olunan vergilere vergi sorumlusunun (işverenin) kaçakçılık kastının bulunup bulunmadığına göre; kaçakçılık veya kusur cezası kesilir. Beyanname vermeyenler ayrıca usulsüzlük fiili de işlemiş sayılıklarından, iki kat oranında kesilen usulsüzlük cezası vergi ziyayı sebebiyle kesilen cezalarla karşılaştırılır ve miktar itibarıyla en ağır olanı vergi sorumlusundan alınır.

Vergi sorumlusu bu şekilde ödemiş olduğu vergileri, sonradan hizmetlisinden isteyebilir. Ancak, ceza için böyle bir hak ve imkân yoktur.

Genel bütçeye dahil idare ve müesseseler verdikleri ücretler ve bunlardan kestikleri vergiler için muhtasar beyanname vermek zorunda değildirler. Bu daire ve müesseseler de kesip yatırmadığı vergileri cezasıyla birlikte ödemek durumundadırlar.

Fikir ve sanat mahsullerinden sağlanan gelirin ücret olması, tevfikat yönünden olduğu kadar, bu gelire istisna uygulanıp uygulanmaması bakımından da önem taşır. İleride göreceğimiz gibi, gelirin serbest meslek kazancı olması halinde, bu kazancın belli bir kısmı kanunun tâyin ettiği sınır ve şartlar dahilinde vergiden hariç tutulur. Oysa, ücretler için böyle bir hal bahis konusu değildir. Fikir ve sanat mahsulü dolayısıyla hizmetlinin aldığı ücretlerin tümü vergiye tâbidir.

Ücret gelirini elde eden için yerine getirilmesi icap eden fazla bir ödev yoktur. Bu kimseler, en az geçim indiriminin haklarında uygulanmasını temin maksadıyla ve durumlarına göre vergi karnesi, yahut aile durumu sual varakası alırlar. Ücretlerinin vergisi tevkif yoluyla ödenmiş olduğu için, yıllık beyanname vermek zorunda değildirler. Başka gelirleri dolayısıyla beyanname vermeye ve bu beyannameye ücretlerini toplamağa zorunlu iseler, bir takvim yılında elde ettikleri ücretleri, o yıl dolayısıyla verdikleri beyannameye birleştirirler. Bu halde, beyanname üzerinden hesaplanan vergiden tevkif yoluyla alınan vergiler düşülür. Tevkif yoluyla ödenen vergilerin tutarı beyannameye dayanan vergiden fazla olursa, aradaki farkın vergi dairelerince hizmetliye iade edilmesi lâzım gelir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 87 nci maddesinin 202 sayılı kanunla değiştirilen şekline göre, ücretli, dilerse, tevkif yoluyla vergisini ödediği ücretlerinin tamamı için yıllık beyanname verebilir. Şüphesiz bu beyannameye, varsa başka kaynaklardan elde ettiği gelirlerini de toplaması icap eder. Beyan üzerinden hesaplanan vergi tevkif yoluyla alınan vergilerden noksan ise, mükellef önceden fazla ödediği vergileri idareden istemeğe hak kazanır.

Fikir ve sanat mahsullerinden elde edilen gelirin serbest meslek kazancı sayıldığı haller :

Fikir ve sanat mahsullerini vücutte getiren faaliyet ile serbest meslek faaliyeti arasında çok sıkı bir ilişki ve ilgi vardır.

Serbest meslek faaliyeti :

Gelir Vergisi Kanununda (madde 65) serbest meslek faaliyeti "sermayeden ziyade şahsî mesaiye ilmî veya meslekî bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticarî mahiyette olmayan işlerin işverene tâbi olmaksızın şahsî sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır" diye tarif olunur.

Bu tarif uyarınca serbest meslek faaliyeti sayılan iş ve faaliyetlerden doğan kazançlar ise, aynı madde hükmüne göre serbest meslek kazancıdır.

Bu genel açıklamanın ışığı altında fikir ve sanat mahsullerini meydana getiren faaliyetin vasıf ve mahiyetini tâyin edebiliriz.

Fikir ve san'at mahsullerini vücade getiren faaliyet :

Fikir ve sanat mahsullerini, vergi kanunlarımızın uygulanması noktasından iki gruba ayırmak mümkündür. Bunlardan birincilerini eser sayılanlar, ötekilerini eser niteliğinde olmayanlar şeklinde adlandırabiliriz. Eser vaziyetinde olan fikir ve sanat mahsulleri, Fikir ve San'at Eserleri Kanununa bakılarak tâyin edilebilir. Bilindiği gibi anılan kanunda eserler esas itibariyle 4 grupta toplanmıştır. Bunlar, ilim ve edebiyat eserleri ile musiki eserleri, güzel sanat ve sinema eserleridir. Sözü geçen kanun işlenmeleri ayrı bir grup altında eser sayılan fikir ve sanat mahsulleri arasına almıştır.

Fikir ve sanat eserleri, özel kanunda tarif edilmiş olduğuna göre bu tarife uymayan, başka bir deyişle sahibinin hususiyetini taşımayan fikir ve sanat mahsulleri eser sayılmamak icabeder.

Fikir ve san'at mahsullerinden eser sayılanları şahsi emeğin, ilmî ve meslekî bilginin veya ihtisasın etkisi ile meydana gelirler. Ticarî faaliyetin mahsulü olmadıkları gibi hizmetle de ilgileri yoktur. Esasen ticarî faaliyetten ve hizmetlerden husule gelen fikir ve san'at mahsulleri evvelce de gördüğümüz gibi ticarî kazanç ve ücret hükümlerine tabidirler. Bir fikir ve san'at mahsulü yukardaki unsurlarla birlikte sahibinin sorumluluğu altında ve onun kendi nam ve hesabına ifa ettiği faaliyet sonucunda vücut bulur. Bu hal ilim ve edebiyat, musikî, güzel sanatlar ve sinema eserlerinde açıkça görülür.

Eser sayılmayan fikir ve sanat mahsulleri bakımından durum farklıdır. Bunlar da şahsi emeğe, ilmî ve meslekî bilgiye veya ihtisasa dayanırlar. Şahsi sorumluluk ve kendi nam ve hesabına hareket etme unsurları bu türlü mahsuller için de bahis konusudur. Yalnız burada serbest meslek faaliyetini vasıflandıran unsurlar eser sayılanlarda olduğu kadar tam, açık ve belirli değildir. Bu sebeple eser sayılan ve sayılmayan fikir ve san'at mahsullerini birbirinden ayırma, çoğunlukla kolay olmamaktadır. Bununla beraber gerek fikir ve san'at eserleri kanunu ve gerek vergi kanunu hükümlerine bakarak, bu konuda bazı ölçüler bulmak mümkündür. Bir kere eser sayılan fikir ve san'at mahsulleri üzerinde kanunun tanıdığı bir takım haklar doğmaktadır. Bu noktadan hareket edilirse bu haklara vücut veren fikir ve san'at mahsulleri doğrudan doğruya eser sayılmak icap edecektir. Böyle bir hakkın veya hakların doğumuna elverişli olmayan mahsuller ise eser sayılamazlar.

Gelir Vergisi Kanununun serbest meslek kazançları istisnasına ait 18 inci maddesinde istisnadan faydalanacak olanlar sayıldıktan sonra bu

eserler üzerinde mevcut haklar dolayısıyla sağlanan kazançlar hükmün şumulüne alınmıştır. Bu da gösteriyor ki, Fikir ve San'at Eserleri Kanunu gibi, vergi kanunu da üzerinde hak doğan fikir ve san'at mahsullerini istisnanın uygulanması noktasından - eser sayılmaktadır. Eser sayılmayan fikir ve san'at mahsullerine vücut veren çalışmalar genel hükümlere göre serbest meslek faaliyeti olduğundan bunlardan doğan kazançlar da serbest meslek kazancıdır.

Bu esasa göre, herkesin serbestçe istifadesine bırakılan fikir ve san'at mahsulleri istifade edenlere bir hak bahşetmediği ve bu sebeple eser niteliğinde olmadıkları için bunları meydana getirenler doğrudan serbest meslek faaliyeti ifa etmiş sayılırlar. Meselâ, resmen yayınlanmış veya ilân olunmuş kanun, tüzük, yönetmelik, tebliğ, genelge ve kazaî kararları kendisinden bir şey katmadan olduğu gibi çoğaltan yayan veya işleyen kişilerin durumu böyledir.

Fikir ve san'at eserleri kanununda eser sayılmayacağı açıkça belirtilen fikir ve sanat mahsulleri (sırf beste, nutuk, konferans vesaireyi nakle-yarayan filimler (Md. 5) ilmi bir araştırma veya çalışma mahsulü olmayan alâlade transkripsiyonlar ve faksimeler (Md. 6) de aynı faaliyet grubuna katılmak icabeder.

Fikir ve San'at mahsulleri kazancının serbest meslek kazancı sayıldığı haller:

Fikir ve san'at mahsulünü meydana getiren faaliyet serbest meslek faaliyetinin vasfı ve şartlarına haiz ise, bundan elde edilen kazanç Gelir Vergisi Kanununa göre serbest meslek kazancıdır. Sözü geçen kanun eser sayılmayan fikir ve san'at mahsullerini genel hükümlere tabi tutmuş, eser sayılanlar arasında bir seçme yaparak bazıları için istisnâ hükümler koymuş bunlar dışında kalanları da eser sayılmayanlar gibi genel esaslara bağlamıştır.

Biz tetkikimizde evvelâ istisnâ muameleye tabi tutulan serbest meslek kazancı sahiplerini ele alacağız:

Serbest meslek kazançlarına ait istisna :

Gelir Vergisi Kanununun serbest meslek kazançlarına tanıdığı vergi istisnası bu kanunun 18 inci maddesinde yazılıdır. Bu madde aynen şöyledir. "Müellif, mütercim, heykeltıraş, ressam ve bestekârın ve bunların kanunî mirasçılarının kitap resim, heykel ve nota halindeki eserlerini satmak veya bu eserler üzerinde mevcut haklarını devir ve temlik etmek

veya kiralamak suretiyle bir takvim yılı içinde elde ettikleri hasılâtın 10.000 lirası (yabancı memleketlerde elde edilen hasılâtın ayrıca 40.000 lirası) gelir vergisinden müstesnadır.

(Eserlerin neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretler istisnaya dahildir).

Istisnadan faydalanacak olanlar :

18 inci madde hükmüne göre serbest meslek kazancına ait istisnadan aşağıdaki kimselerin faydalanması lâzım gelir.

Müellif ve mütercimler :

Müellif deyimi ile eseri vücuda getiren gerçek kişiler, başka bir deyimle eserin sahipleri kast olunur.

Mütercimler Fikir ve San'at Eserleri kanununun işlenme saydığı eserleri vücuda getirenlerdir. İşlenmeler sahibinin özelliğini taşıması kaydıyla eser sayılırlar ve sahipleri müellifler gibi istisnanın şumulüne girerler. Ancak Fikir ve Sanat Eserleri Kanununda işlenmelere giren eserler çeşitlidir. Bunlar arasında ve başta tercüme eserler gelmektedir. Gelir Vergisi Kanununa göre sadece tercüme eser vücuda getirenler istisnadan faydalanacakları için tercüme dışında kalan işlenmeleri vücuda getirenler istisnaya giremezler.

Heykeltıraşlar :

Kendi özelliklerini taşıyan heykeller vücuda getiren kimselerdir.

Ressamlar :

Kendi özelliklerini taşıyan resim, tablo ve benzeri eserleri vücuda getirenlere denir.

Bestekârlar :

Kendi özelliğini taşıyan nota vücuda getirenlerdir.

Müellif, mütercim, heykeltıraş, ressam ve bestekârların kanunî mirasçıları da eserin sahipleri gibi aynı istisnadan faydalanırlar.

Kanunî mirasçılar, eser sahibinin birinci derecede fûruu, ikinci derecede ana ve babası ile bunların fûruu ve üçüncü derecede büyük babalar ve annelerle bunların fûrularıdır. Eser sahibinin sağ kalan eşi her de-

recedeki mirasçılarla birlikte kanunî mirasçı sayılır. Bunlar dışında kalanlar bu arada mensup mirasçılar kanunî mirasçı olmadıklarından istisnanın kapsamına girmezler.

İstisnanın uygulanacağı fikir ve san'at mahsulleri:

18 inci madde hükmüne göre kazancı istisnanın şumulüne giren fikir ve san'at mahsulleri, müellif ve mütercimlerin kitap, heykeltraşların heykel, ressamların resim, bestekârların nota halindeki eserleridir. Bunların dışında kalan yani kitap, heykel ve resim ve nota halinde olmayan eserlerin sağladığı kazançlar istisnadan faydalanamayacaktır.

İstisnanın uygulanacağı fikir ve sanat mahsulleri kazançları :

Söz konusu istisnanın uygulanacağı serbest meslek kazancı çeşitli faaliyet ve muamelelerden doğmaktadır. Kazancı doğuran bu faaliyet ve muameleler eserin satışı ve eser üzerinde mevcut hakların devir ve temlik ve bu hakların kiraya verilmesidir.

Kitap, heykel, resim ve nota halindeki eserler serbest meslek faaliyeti sonucundan meydana gelen mahsullerdir. Bu sebeple bu gibi eserlerin satışından doğan kazancın serbest meslek kazancı sayılması tabiidir. Kanun koyucu eserler üzerinde mevcut hakların devir ve temlikinden veya kiralanmasından elde edilen kazançları madde hükmünün şumulüne almakla bu esastan uzaklaşmış olmaktadır. Zira bu muamelelerle serbest meslek faaliyeti arasında bir benzerlik ve ilişki yoktur. Olsa olsa kanun sözü edilen kaynaklardan doğan kazançların tümünü aynı haktan faydalandırmak suretiyle aralarında haksızlık yaratmak gayesini tutmuş olmalıdır.

Eserin satışından doğan kazançlar :

Müellif veya mütercimler, heykeltraş, ressam ve bestekârlar vücuda getirdikleri kitap, heykel, resim ve nota halindeki eserlerini satarlarsa bu satıştan elde edilen hasılât, 18 inci maddedeki şartlar dahilinde vergiden müstesnasır. Bu eserler üzerindeki hakların devir ve temlik veya kiralanması suretiyle elde edilen hasılât serbest meslek kazancı sayılmakla beraber, yukarıda işaret ettiğimiz gibi özellik taşıdığı ve kanunun diğer hükümleri ile de bağlantılı bulunduğu için ayrı madde halinde ele alınması uygun bulduk.

Sağladığı kazançta istisna uygulanacak olan eserler hakkında da kısa bilgiler vermeyi faydalı görürüz. Bunlardan kitap, bilindiği gibi, her tür-

İki yazılı esere denir. Bunlar ya telif yani vücuda getirenin kendi eserleri ya da tercüme olur. Tercüme eser yabancı dilden Türkçeye veya Türkçeden yabancı dile çevrilmiş eserleri kavrar. Kitap için belli bir ölçü yoktur. Küçük veya büyük olabilirler, şu veya bu adla adlandırılabilirler. Bu unsur ve husular önemli değildir. Yalnız mevkute diye adlandırılan eserler kitap sayılmaz. Bunlar muayyen zamanla kayıtlı olarak çıkarılan gazete dergi gibi yayın araçlarıdır.

Vergiler Temyiz Komisyonunca verilmiş olan bir kararda (daire 15/2/1963 gün ve 1962/6744 sayılı) aslî görevi memurluk olan bir kimsenin (mühendis), bu işi haricinde dairesine yaptığı tercümenin kitap haliade bir eser sayılacağı ve hasılâtın 18 inci maddede yazılı istisnadan faydalandırılacağı kabul edilmiştir. Merciin bu kararına göre yayımlanmamış ve dairenin gösterdiği lüzum üzerine meydana getirilmiş fikir ve sanat mahsulleri de kitap sayılabilecek demektir. Hemen işaret edelim ki bu husus uyuşmazlıdır. İleriki bahislerde konuya ayrıca dokunmayı düşünmüyoruz.

Kitap satışlarının şu veya bu şekilde yapılması istisnanın uygulanmasında önem taşımaz. Önemli olan kitabın başkalarının mülkiyetine geçmiş olmasıdır. Taşınabilen mallarda mülkiyet teslim ile alıcıya geçtiğinden kitabını teslim eden satış işlemi tamamlamış olur. Kitap umuma arz suretiyle satılabileceği gibi sınırlı bir guruba veya topluluğa da satılabilir. Her iki satış şeklinde de sağlanan kazanç serbest meslek kazancıdır ve bu kazançta söz konusu istisnanın uygulanması gerekir. Buna göre meselâ kitabını bastırarak umuma yayan bir kimse ile bastırıldığı kitabı sadece okul fakülte, üniversite mensupları topluluğuna satmakla yetinen bir profesör arasında kazancın mahiyeti ve istisnanın tatbiki noktasından bir fark gözetilmemek icap eder. Aynı suretle sahibi olduğu kürsü için hazırladığı notlarını kendi rızasıyla öğrencilerine çoğalttırarak onları bir bedel karşılığında satan hocanın sağladığı kazanç da serbest meslek kazancı sayılır. Ve istisnanın şumulüne girer.

Kitapların bu vasıf ve adla satılmayarak mevkutelerde (Gazete ve dergilerde) tefrika suretiyle yayımlanması veyahut sahnede temsil ettirilmesi hallerinde elde edilen kazançların serbest meslek kazancı olarak istisnadan faydalanır.

Heykel halindeki eserlerin satışından veyahut bir sergi veya galeride ücret karşılığında umuma gösterilmesinden sağlanan kazançlar bunları sağlayanlar bakımından serbest meslek kazancı olarak istisnaya girer.

Ressamların istisnadan istifade edebilmeleri eserlerini resim halinde satmaları haline münhasırdır. Madde hükmüne resim ve satış deyimleri kullanıldığından bu nitelikte olmayan eserlerin istisna dışında kalması lâzım gelir.

Fikir ve sanat eserleri kanununda (mâdde 4) resim güzel sanat eserleri arasına alınmış; yağlı, sulu boya tablolar, desenler, pasteller, gravürler, güzel yazılar, tezhipli gibi çizilen veya tesbit edilen eserler de güzel sanat eseri sayılmıştır. Madde hükmünde mutlak olarak resim kelimesi kullanıldığından bu deyimın şumulüne giren yani resim sayılan sanat eserlerini sağladığı hasilât istisnadan faydalandırılmak icap eder. Bir binanın duvarlarına ve tavanlarına yapılan resimler resim halinde eser sayılmadıkları ve bu hali ile satılmaları bahis konusu olmadığı için bu faaliyet karşılığında alınan bedeller istisnaya girmezler.

Resimlerin sergi veya galerilerde umuma gösterilmesi (teşhiri) suretiyle sağlanan kazançlar da aynı şekilde istisnadan faydalanır.

Notalar :

Bestekârların meydana getirdikleri fikir ve san'at mahsulleridir. Bu mahsuller bastırılarak satılabilir. Veya müzik salonlarında veya başka suretlerle ücret karşılığında icra edilebilir. Her iki halde elde edilen kazançlar istisna hükmünün şumulüne girer.

III. Geliri serbest meslek kazancı sayılan fikir ve san'at mahsulleri :

Kitap, resim, heykel ve nota halindeki eserler üzerinde mevcut hakların devir ve temlik :

Gelir Vergisi Kanunumuzun 18 nci maddesinde kitap, resim heykel ve nota halindeki eserler üzerinde mevcut hakların devir ve temlik suretiyle elde edilen hasilâtın serbest meslek kazancı sayılarak, bu maddede yazılı istinadan faydalanacağı açıklanmıştır.

Bu açıklamaya göre, fikir ve san'at mahsulleri kitap, resim, heykel ve nota halindeki eserlerden ise bunların üzerinde Fikir ve San'at Eserleri Kanunu ile tanınmış olan hakların başkalarına devir ve temlik edilmesinden sağlanan hasilât serbest meslek kazancı sayılacak demektir. Burada aranılan ve önemli bir şart da hasilât elde eden, eserin sahibi (Müellif), işliyen (Mütercim) yahut ressam ve bestekâr olmalıdır. Başka bir deyişle bu kimseler, sayılan çeşitten eserleri üzerinde sahip oldukları hakları devir ve temlik ederek hasilât sağlamışlarsa bu hasilât, doğrudan

doğruya serbest meslek kazançları ile ilgili 18 inci madde şumulüne girecek; yıllık tutarı istisna sınırının altında kalıyorsa vergi aşan kısmı serbest meslek kazancı olarak vergilendirilecektir.

Kitap, resim, heykel ve nota halinde olmayan eserler üzerinde mevcut hakların devir ve temlik :

Vucüde getirilen fikir ve san'at mahsulü bu saydığımız eserlerden değilse, onlar üzerinde Fikir ve San'at Eserleri Kanununa göre doğmuş olan hakların devir ve temlikinden elde edilen hasılât nasıl bir gelir olacak ve bu gelirin ne miktarı vergiden müstesna veya vergiye tâbi tutulacaktır.

Gelir Vergisi Kanununun genel kuralına göre, hakların satışı veya devir ve temlik yollarıyla elde edilen gelir, kanunun sair kazanç ve irat olarak adlandırdığı kazançlardandır. Bu kazançların nelerden ibaret olduğu 81 ve 82 inci maddelerde gösterilmiştir. Gerçekten, 81 inci maddenin 3 numaralı bendinde "her ne şekil ve suretle olursa olsun; imtiyaz, ihtira, *teelif*, işletme..., gibi *edebî*, sınaî ve ticarî hakların... satışından, devir ve temlikinden elde edilen yıllık kazançların 5 bin lirayı aşan kısmı sair kazanç ve irat olarak vergi konusuna alınmıştır. Bu sınır içinde kalan gelir kısmının vergi dışında kalması, aşan kısmın vergiye girmesi lâzım gelir.

(Bent hükmünün bir yerinde *teelif* hakkı başka bir yerinde *edebî* hak terimi kullanılmıştır. Cümlelerin dizilişinden ve gelişinden *edebî* hak deyimini ile *teelif* haklarının kastedildiği açıkça görülür. *Teelif* hakkı ise, bu günkü mavzuata (Fikir ve San'at Eserleri Kanununa) göre, fikir hakları anlamına gelir. Eski metinlerde (Hakkı *Teelif* Kanunu ve Borçlar Kanunu) yer almış olan *teelif* hakkı ve *edebî* hak terimleri, sonradan Gelir Vergisi Kanununa da aktarılmış ve bu, nedense, bu kanunda yapılan değişiklikler sırasında tâdil edilmiyerek olduğu gibi bırakılmışlardır. Bu bakımdan, sözü edilen terimler arasında bir mâna ve maksat farkı aramağa mahal ve sebep olmamak lâzım gelir.)

Bu esasa göre, fikrî hakların (*Edebî* hak, *teelif* hakkı) devir ve temlik ve satışı hallerinde elde edilen hasılât, genel kural icabı, sair kazanç ve irat geliri sayılacaktır.

Ancak, söz konusu bent hükmü bundan ibaret değildir. Bu hükmü 202 sayılı kanunla "Edebî hakların müellifleri veya bunların kanunî mirasçıları tarafından satılmasından doğan kazançlar serbest meslek kazanç-

cıdır” şeklinde bir parantez cümlesi eklenmiştir. Görüldüğü gibi, parantez dışındaki cümlede “Satış” ve “devir ve temlik” kelimeleri yanyana ve bir arada kullanıldığı halde, parantez cümlesinde yalnız “satış” kelimesine yer verilmiştir. Buna mukabil bu madde ile ilgili ve serbest meslek kazançları istisnasına taallük eden 18 inci maddede “hakların devir ve temlik” terimi kullanılmış, satış kelimesine yer verilmemiştir. Kelime ve deyimlerin bu şekilde eksik veya fazla kullanılması akla şöyle bir soru getirmektedir.

Kanun koyucu hakların satılması ile devir ve temlik edilmelerinden sağlanan kazançlar arasında vergilendirme ve istisna noktalarından fark mı yaratmak istemiştir? Bu soruya olumlu cevap vermeyi mümkün kılan bir hükme kanunda rastlamıyoruz. Fikrimize göre, hakların satışı ile devir ve temlik deyimleri birbirini tamamlayan eş anlamda kelimelerdir. Çoğu vakit yanyana kullanılmaktadırlar. Bunlardan yalnız birisinin meselâ satış kelimesinin kullanılıp devir ve temlik kelimelerinin kullanılmaması, işin aslına ve bu muamelelerden doğan kazancın mahiyetine tesir etmemesi icap eder. Bu itibarla, diyebiliriz ki, fikir hakları sahipleri veya kanunî mirasçıları tarafından ister satılsın, ister devir ve temlik edilsin, bunlardan sağlanan kazanç, her iki halde de serbest meslek kazançtır.

Bu bahiste karşımıza çıkan bir soru şudur: 81 inci maddenin 3 numaralı bendinin parantez cümlesinde geçen telif hakları (edebî haklar) ile kanununun 18 inci maddesinde yazılı kitap, resim, heykel ve nota halindeki eserler üzerinde mevcut haklar mı, yoksa bu çeşitten olmayan ve bunlar haricinde kalan eserler için doğmuş olan hakları mı kastolunmuştur? Başka bir deyişle 81/3 üncü maddede, müellifleri veya kanunî mirasçıları tarafından satılmaları halinde geliri serbest meslek kazancı sayılacağı ifade olunan haklar mücerret haklar mıdır, yoksa; 18 inci maddede devir ve temlik edilmelerinden doğan kazançları serbest meslek kazancı kabul edilen kitap, resim, heykel ve nota halindeki eserler üzerindeki haklar mıdır?

Bizim görüşümüze göre, 81 inci maddenin parantez cümlesinde bahis konusu edilen haklarla serbest meslek kazançları istisnasına ait 18 inci maddede yazılı haklar, birbirinden ayrı şeyler değildir. Sahipleri veya kanunî mirasçıları tarafından satılan fikir hakları kazançlarının vergilendirilmesinde, doğrudan doğruya 18 inci madde hükmüne başvurulacak, satılan hak kitap, resim, heykel ve nota halindeki eserlere ait bulunuyorsa, bu satıştan elde edilen kazançta 18 inci madde hükmü uygulanacaktır.

Kanun koyucu, iki madde arasındaki bu ilişkiyi tespit için 81 inci maddenin 3 numaralı bendine, söz konusu parantez cümlesini ilâve etmiştir. Kitap, resim, heykel ve nota halindeki eserler üzerinde mevcut hakların satışından, devir ve temlikinden sağlanan kazançta 18 inci madde hükmünün uygulanmasının istenilmesi, ise bu türlü kazanç sahiplerini daha fazla korumak ve kayırmak endişesine dayanır.

Biran için, maksadın böyle olmadığını ve parantez cümlesi içinde geçen haklarla, kitap, resim, halinde olmayan başka eserler üzerinde mevcut hakların kastedildiğini düşünelim. Bu takdirde, bu gibi hakların satışından, devir ve temlikinden sağlanan kazancın serbest meslek kazancı sayılması ve bu kazançlara mahsus istisna hükmünden faydalandırılması icap edeceği sonucuna varılır. Oysa 18 inci madde hükmü açıktır. Burada sayılan eserlerin dışındaki fikir ve san'at mahsulleri üzerindeki hakların satış veya devir ve temlik suretiyle elde edilen hasılât, anılan hükmün şumulüne girmez ve bu bakımdan yukarıki mülâhazanın tatbik yeri kalmamış olur.

Bu konuda akla gelen diğer bir husus da şudur: 81/3 üncü maddenin parantez cümlesinde temas edilen hakların satışından doğan kazançların 18 inci madde ile ilgilendirilmiyerek, doğrudan doğruya serbest meslek kazancına ait hükümlere göre vergilendirilmesi mümkünmüdür? Gerçekte bu iki madde (18 ve 81/3 üncü maddeler) arasında kanunda bir ilgi ve ilişki kurulmuş değildir. 81/3 üncü maddede sadece edebî hakların sahipleri ve kanunî mirasçıları tarafından satılmasından doğan kazançların serbest meslek kazancı olduğu belirtilmekle yetinilmiş, 18 inci maddeye bir atıf yapılmamıştır. Bu görüşten hareket edilirse, 18 inci maddede yazılı eserler mahiyetinde bulunmayan fikir ve san'at mahsulleri üzerindeki hakların hasılâtı, serbest meslek kazancı olduğu ve fakat 18 inci madde ile ilgilendirilmediği için, bu maddede yazılı istisnadan faydalanmayacak; öte yandan, aynı hasılât sair kazanç ve irat niteliğinde olmadığından dolayı 81/3 üncü maddenin - parantez dışındaki - genel hükmün şumulüne de girmeyecektir. Böylece, neticede vücade getirdikleri eserleri kitap, heykel, nota, resim mahiyetinde olmayanların bu eserler üzerinde sahip oldukları hakları satmaktan, devir ve temlik etmekten doğan kazançları hiçbir istisnadan istifade ettirilmemiş olacaktır. Buna mukabil, bu neviden bir eser üzerindeki hakkı devir alarak başka birine temlik eden üçüncü bir şahıs, sair kazanç ve irat elde etmiş olacağından, 5 bin liralık istisnadan faydalanacaktır.

Kanun koyucunun bu hallerden hangisini kastettiği açık ve seçik olarak anlaşılamamaktadır.

Bununla birlikte, uygulamalarda 18 inci maddede yazılı eserlerden hiçbirine girmeyen fikir ve sanat mahsullerini (makale ve benzerleri) vücuda getirenlerin bu çalışmalarını serbest meslek faaliyeti sayılmakta, bu faaliyet arızî olarak icra edilmiş ise bundan elde edilen kazancın 1000 lirası kanunun 82 inci maddesinin 4 üncü bendi gereğince vergiden istisna edilmekte; fazlası arızî kazanç olarak vergi konusuna alınmaktadır. Öte yandan işbu kazançlardan tediye sırasında Gelir Vergisi Kanununun 94/3 üncü maddesine göre - vergiden müstesna kısım hariç - gelir vergisi tevkif olunmaktadır.

Yukardaki izahlarımızı birer misalle bitirmek istiyoruz:

— Meyvecilik üzerine ilmî bir eser hazırlamış olan bir şahıs, bu eser dolayısıyla sahip olduğu yayma hakkını bir kuruma devir ve temlik etmiş ise, bunun karşılığında aldığı para serbest meslek kazancıdır ve yıllık tutarının 10 bin lirası vergiden müstesnadır.

— Vücuda getirilen kitap halinde bir eser değil de, sahibinin özelliğini taşıyan makaleler ise, şahıs bu makaleler üzerindeki hakkını gazete veya dergilere satmış, devir ve temlik etmiş olsa bile, mukabilinde aldığı para, serbest meslek kazancı sayılırsa da 18 inci maddede yazılı istisnaya girmez. İşbu hasılatın 82/4 üncü madde hükmüne göre sair kazanç ve irat olarak vergi konusuna alınması ve bu maddede yazılı istisna haddinden faydalandırılması icap eder.

Kitap, resim, heykel ve nota halindeki eserler üzerinde mevcut hakların kiralanması

Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesinde sayılan eserler üzerinde mevcut hakların sahipleri veya kanunî mirasçıları tarafından kiraya verilmesinden sağlanan hasılatın serbest meslek kazancı olarak bu maddede yazılı istisnadan faydalanacağı yazılıdır.

Hakların kiraya verilmesinden elde edilen hasılat, Gelir Vergisi Kanununun genel kuralına göre, gayrimenkul sermaye iradidir. Bu iratlar için kanunda (Md. 21) 5 bin liralık istisna tanınmıştır. Kiraya verilen kitap, resim, heykel ve nota halindeki eserlerden doğmuş ise, alınan kira bedeli, gayrimenkul sermaye iradı olmayıp serbest meslek kazancı sayılır.

Fikir ve San'at Eserleri Kanununda, "Ruhsat" dan bahsedildiğini biliyoruz. Ruhsat; malî hak sahibinin başkalarına da aynı ruhsatı vermesine mani değilse (basit ruhsat), yalnız bir kimseye mahsus ise (tam ruhsat) dır. Basit ruhsatlar hakkında Borçlar Kanununun hasılat kirasına (Md.

270), tam ruhsatlar hakkında Medenî Kanununun intifa hakkında (Md=717...) dair hükümlerin uygulanması lâzım gelir.

Hasılât kirası, bir akiddir ki onunla kiralayan kiracıya ücret karşılığında hasılât veren bir malın veya hakkı kullanılmasını ve semerelerinin toplanmasını üzerine alır.

İntifa hakkı, menkul ve gayrimenkuller ile haklar ve bir mamelek üzerine konulabilen haklardır. Hilâfı öngörülmedikçe sahibine üzerine konulduğu şeyden tamamıyla istifade etmek hakkını verir.

Menkul mal ve alacak üzerindeki intifa hakkı, menkulün intifa edecek kimseye teslimi ve alacağın devri ile; gayrimenkul mallardaki intifa hakkı da tapu siciline kayıt ile kurulmuş olur.

İntifa hakkı, sona erer ermez zilyet malı sahibine geri vermeğe zorunludur.

Gelir Vergisi Kanunumuz yönünden, gerek hasılât kirası ve gerek intifa hakkının kiraya verilmesinden elde edilen hasılât, gayrimenkul sermaye iradıdır. (Md. 70). Yalnız, kanun üzerinde hak doğmuş olan eserlerin kitap, resim..., halinde olmasını, daha çok korunmağa değer bulduğundan, bunların üzerindeki hakların getirdiği kira hasılâtını serbest meslek kazancı saymıştır. Bunun dışında kalan hallerde, yâni vücutte getirilen eserin kitap, resim, heykel ve nota olmaması veya eser bu sayılan eserlerden olmakla beraber, üzerlerinde mevcut hakların müellifleri yahut kanunî mirasçısı olmayan kimseler tarafından kiraya verilmesi hallerinde, sağlanan hasılât serbest meslek kazancı sayılmaz ve 18 inci madde hükmünde yazılı istisnadan istifade ettirilmez.

IV. Geliri gayrimenkul sermaye iradı sayılan fikir ve sanat mahsulleri:

Gelir Vergisi Kanununun 72 nci maddesinde, "Bu maddede yazılan mal ve hakları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradıdır." denildikten sonra sözü edilen mal ve haklar bir bir sayılmıştır. Bu sayılanlar arasında telif hakları da bulunmaktadır.

Yukarıki hükme göre, telif haklarının kiraya verilmesinden elde edilen hasılât, gayrimenkul sermaye iradı olarak vergi konusuna girmektedir.

Evvelce de belirttiğimiz gibi, mali hakları sadece kullanma selâhiyeti (Ruhsat) da başkalarına devredilebilir. Bu muamele, as-

ında kiralamadan başka bir şey değildir ve bu yolla elde edilen hasılât, Gelir Vergisi Kanunu yönünden gayrimenkul sermaye iradidir.

Mali hakları kullanma yetkisini devir almış olanlar, bu yetkiyi, eser sahibinin yazılı muvafakatini almak şartıyla, tekrar devredebilirler. Bu halde kiralanan hakkın yeniden kiraya verilmesi bahis konusu olur. Bu suretle sağlanan fayda da, kira hasılâtı sayılmak icabeder.

Ruhsat belli bir gaye veya belli bir süre için verilmiş olabilir. Birincisinde gayenin ortadan kalkması, ikincisinde sürenin bitmesi ile ruhsat sona ermiş ve malî hak da sahibine geri dönmüş olur.

Malî hakların kiraya verilmesinden sağlanan fayda para, ya da ayın (kitap nüshalarının verilmesi gibi) şekillerinde olabilir. İster para, ister ayın şeklinde olsun, bu faydalar kira hasılâtını teşkil eder. Şu varki, ayın şeklinde sağlanan faydanın ayrıca değerlendirilerek paraya çevrilmesi lâzımdır. Bu işlemin ne suretle yapılacağı Gelir Vergisi Kanununun 72 inci maddesinde gösterilmiştir. Bu maddeye göre, ayınlar Vergi Usul Kanununun 267 inci maddesinde yazılı emsal bedeli esasları dahilinde değerlendirilir. Bunlar, sırasıyla ortalama fiat, maliyet bedeli ve takdir esaslarıdır. Mükelleflerin kendileri de emsal bedelini hesaplayabilirler. Kaza mercilerinin biçtikleri değerler emsal bedeli yerine geçer.

Belirtilen usullerle hesaplanan veya biçilen değerler, ayının bedeli, başka bir deyişle kira hasılâtı olur. Kira hasılâtının kısmen ayın, kısmen para olması hallerinde ayının bedeli paraya eklenir ve tamamı kira hasılâtını teşkil eder.

Hakkın kiraya verilmesi ile alenileşmiş ve yayınlanmış eserlerin kiraya verilmesi aynı şey değildir. Birinci muameleden sağlanan hasılâtın gayrimenkul sermaye iradı sayılmasına karşılık — alım satım mahiyetinde olan — ikinci muameleden doğan hasılât ticarî kazanç girer. Yalnız bu ikinci halde, gelirin ticarî kazanç sayılabilmesi ve bu suretle vergi konusuna alınabilmesi için, kazancı meydana getiren faaliyet Ticaret Kanunu hükümlerine göre, ticarî işletme niteliğinde bulunmalıdır.

Gayrimenkul sermaye iradının vergiye tabi veya vergiden müstesna olduğu haller :

Fikir ve san'at mahsullerinin gayrimenkul sermaye iradı sayılan hasılâtı, doğrudan doğruya ve tamamı üzerinden vergilendirilmez. Gelir Vergisi Kanununun 21 inci maddesi bir takvim yılı içindeki toplamı 5.000 lirayı aşmayan kira hasılâtını vergiden müstesna tutmuştur. Bu haddin

aşılması halinde 5.000 lira da dahil olmak üzere tamamı vergiye tâbi olur.

Ticarî, zirai, meslekî kazançlarını yıllık beyanname ile bildirmeğe zorunlu olanlar istisnadan faydalanmazlar. Bu gibilerle gelirleri bunlar tarafından bildirilenlerin sağladıkları hasılât, 5 bin liralık istisna ile ilgilendirilmeyerek tamamı vergiye tâbi tutulur.

Misâl : 1. Bir öğretim üyesinin eseri üzerinde sahip olduğu çoğaltma ve yayma hakkını birisine kiraladığını, bu şahsın da aynı hakkı başkasına 4.900 liraya kiraya verdiğini düşünelim. İkinci şahsın bu işten sağladığı gelir, kira hasılâtı yâni gayrimenkul sermaye iradidir. Miktarı 5.000 lirayı aşmadığı için, öteki şartlar da mevcut ise, ilgili işbu hasılâtı dolayısıyla beyanname vermeğe ve vergi ödemeye zorunlu değildir.

2. Eser sahibinin sağlığında nasbettiği mirasçı, muristen intikal eden eser üzerindeki temsil hakkını başkasına kiraya vermiş ve karşılığında 8.000 lira almış olsun. İradın yıllık tutarı 5.000 lirayı aştığı için 5.000 liralık istisna uygulanmaz, hasılâtın tamamı üzerinden vergi alınmak icabeder.

Gayrimenkul sermaye iradının serbest meslek kazancı sayıldığı haller :

Buraya kanar, eserler üzerinde mevcut hakların kiraya verilmesinden elde edilen hasılâtın gayrimenkul sermaye iradı sayıldığı halleri gördük. Konuyu daha belüli ve açık olarak izah edebilmek için, gayrimenkul sermaye iradı ile serbest meslek kazancı arasındaki ilişkiyi de kısaca gözden geçirmemiz faydalı olacaktır.

Evvelce de dokunduğumuz gibi, Gelir Vergisi Kanununun gayrimenkul sermaye iratlarına ait 70 inci maddesinin 6 numaralı bendinde, parantez içerisinde, telif haklarının müellifleri veya bunların kanunî mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançların serbest meslek kazancı sayılacağı yazılıdır. Bu hükme göre, bir fikir ve san'at mahsulü üzerinde mevcut haklar eserin sahibi veya kanunî mirasçıları tarafından kiraya verilmişse, elde edilen hasılât serbest meslek kazancı; sözü edilen haklar, eserin sahibi veya onun kanunî mirasçısı olmayanlar tarafından kiraya verilirse bundan sağlanan hasılât gayrimenkul sermaye iradı sayılacak demektir.

Hemen ilâve edelim ki, bent hükmünde geçen ve kiralanmasından doğan hasılâtı serbest meslek kazancı kabul olunan telif hakları sadece

kitap halindeki eserler üzerinde müellif (eserin sahibi) veya mütercim (işleyen) lehine doğmuş olan fikir hakları değildir. Fikir ve san'at eserleri kanunu ile, eser sayılan bütün fikir ve san'at mahsulleri üzerinde meydana gelen fikir hakları da telif hakkı kapsamına girer. Yalnız bu eserlerden kitap, resim, heykel, nota halinde olanlarına ait hakların kiraya verilmesi, Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesi şumulüne alınmış ve böylece bu muameleden doğan kazanç serbest meslek kazancı addedilmiştir. Buna karşılık, kitap, resim, heykel ve nota halinde olmayan eserlerin kiralanmasından elde olunan hasılat, genel kurula, göre gayrimenkul sermaye iradidir.

V. Geliri sair kazanç ve irat sayılan fikir ve san'at mahsulleri :

Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesinin 3 numaralı bendinde telif gibi edebî hakların satışından, devir ve temlikinden elde edilen ve bir takvim yılı içindeki toplamı 5.000 lirayı aşan kazançlar sair kazanç ve irat olarak vergi konusuna alınmıştır. Bu hükme göre telif haklarının satışından, devir ve temlikinden sağlanan kazancın yıllık tutarı 5.000 lira ve daha az ise, bundan vergi alınmayacak bu had aşılsa sadece aşan kısmı vergiye tâbi olacaktır.

Bundan evvelki paragraflarda değindiğimiz gibi telif hakları ile, eser niteliğindeki bütün fikir ve san'at mahsulleri üzerinde doğmuş olan haklar kast olunur. Bu haklardan kitap, resim, heykel ve nota halindeki eserlere ait olanların devir ve temlikinden elde edilen hasılat, aynı kanunun 18 inci maddesi uyarınca serbest meslek kazancı olarak, bu maddede yazılı istisnanın şumulüne girer. Buna mukabil, kitap, resim, heykel ve nota halinde olmayan eserler üzerinde mevcut hakların devir ve temlikinden (satışından) sağlanan kazançlarla bu sayılan eserlere ait olsa bile, sahipleri veya kanunî mirasçıları dışındaki kimseler tarafından devir ve temlik olunan haklardan sağlanan kazançlar sair kazanç ve iratlardan sayılır ve bunlar hakkında 81/3 üncü madde hükmü uygulanır.

Kitap, resim, heykel ve nota halinde olmadığı için, üzerlerindeki hakların satışından veya devir ve temlikinden elde edilen kazancı sair kazanç ve irat kabul edilen eserlere misâl olarak; desen, pastel, gravür, güzel yazı, tezhip, el ve küçük san'at işlerini; heykel niteliğinde olmayarak, kazma, oyma, kakma veya benzeri usullerle maden, taş, ağaç ve diğer maddeler üzerinde tesbit edilen şekilleri ve eserleri, kabartmaları, oymaları; nota halinde olmayan musiki eserlerini, söyleyebiliriz. Bütün bu veya benzeri eserler Fikir ve San'at Eserleri Kanununun konusuna

girerler ve bu sebeple de üzerlerinde onları vücade getirenler için kanunun tanıdığı ve koruduğu haklar doğar. Ancak, sözü edilen eserler, kitap, resim, heykel ve nota halinde olmadıklarından, bunlara ait hakların satışından, devir ve temlikinden elde edilen kazançlar sair kazanç ve irat sayılır ve Gelir Vergisi Kanununun bu husustaki hükümleri dahilinde vergilendirilir veya vergiden istisna edilir.

Fikir ve san'at mahsulleri kazançlarının vergilendirilmesi :

Fikir ve san'at mahsullerinden sağlanan kazançların vergi yönünden nasıl bir gelir olduğunu buraya kadar olan izahlarımızla göstermiş bulunuyoruz. Şimdi, bu gelir çeşitlerinin ne şekilde vergilendirileceğini ve vergilendirmede kimlere ne gibi ödevlerin düştüğünü gözden geçireceğiz.

Serbest meslek kazançlarında :

Fikir ve san'at mahsullerinin sağladığı kazanç serbest meslek kazancı ise, vergilendirme bakımından, şöyle bir ayırım yapmak lâzım gelir. Bu kazanç, Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesi şumulüne giren yâni kitap, heykel, resim ve nota halindeki eserlerin satışından veya bu eserler üzerinde mevcut hakların devir ve temlikinden veya kiralanmalarından sağlanmış kazanç mahiyetinde ise, bunun 10.000 lirası gelir vergisinden müstesnâdır. İstisna dahilinde kalan hasılât için kazancı elde eden, beyanname vermeğe zorunlu değildir. Hasılâtı sahiplerine ödeyenlere de ödevlilik düşmez. Yâni ödemeyi yapanlar, bundan vergi kesmezler ve muhtasar beyanname ile vergi dairesine bildirmezler.

18 inci maddede yazılı eserler dolayısıyla sağlanan kazanç 10.000 lirayı (Yabancı memleketlerde elde edilenler için ayrıca 40.000 lirayı) aşarsa, aşan kısım için gelir sahiplerince beyanname verilir. Bu halde de, kazancı sahiplerine ödeyenler, bundan vergi kesmek ve muhtasar beyanname ile bildirmek zorunda değildirler (G.V.K. Md. 94/3).

Misâl : Bir san'atkârın vücade getirdiği heykeli 28.000 liraya bir kuruma sattığını düşünelim. Bu satıştan hâsil olan kazanç, Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesi şumulüne girdiğinden, parayı ödeyen bundan vergi kesmeyecektir. Parayı alan, hasılât 10.000 lirayı geçtiğinden, aşan kısmı için beyanname verecektir. İstisna dahilinde kalan kısım, vergi matrahına girmez.

Bu şahsın telif ettiği eser dolayısıyla 14.000 lira masraf yaptığını farzederek beyana ve vergiye tâbi kazancı şöyle bulunur :

28.000	L.	Hasılât
10.000	L.	İstisna
<hr/>		
18.000	L.	Kalan hasılât

İstisnaya isabet eden masraflar kazancın tesbitinde nazara alınmayacağından :

$$\frac{14.000 \times 10.000}{28.000} = 5000 \text{ L.}$$

14.000	Toplam masraf
5.000	İstisnaya düşen masraf

9.000 İndirilecek gider

18.000	Hasılât
9.000	gider

9.000 safi kazanç

Bu mükellefin beyan etmesi gereken serbest meslek kazancı 9.000 L. olmak icabeder.

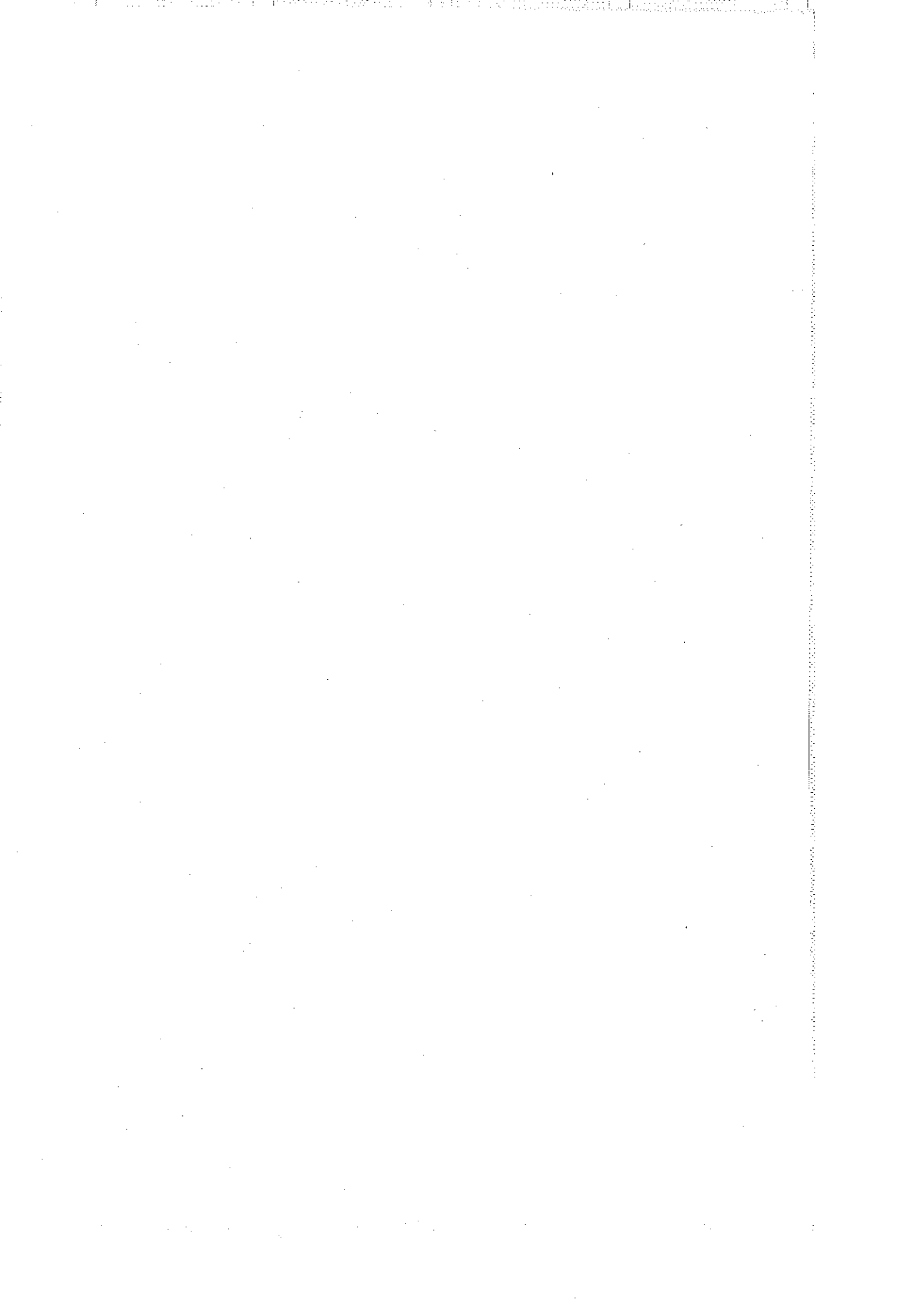
Geliri serbest meslek kazancı sayılan fikir ve san'at mahsulleri 18 inci maddede yazılanlardan olmadıkları ve eser niteliğinde bulunmadıkları takdirde, bunlar dolayısıyla sağlanan kazanç, Gelir Vergisi Kanununun genel hükümlerine göre vergilendirilir. Bu, şu demektir : Kazancı elde esen bunu yıllık beyanname ile bildirir. Kazancı bu kimseye sağlayan, başka bir deyişle, fikir ve san'at mahsulünün bedelini alacakısına ödeyen, bu ödmeden yüzde onbeş oranında vergi kesmek ve bu vergiyi muhtasar beyanname ile vergi dairesine bildirmek zorundadır.

Yalnız, söz konusu serbest meslek kazancı, arazi olarak yapılmış meslekî faaliyetten elde edilmiş ise, bu halde kazancın 1.000 lirası, Gelir Vergisi Kanununun 82 inci maddesinin 4 numaralı bendi uyarınca vergiden hariç tutulur; artanı beyanname ile bildirmek suretiyle vergilendirilir, ayrıca tevkifata tâbi tutulur.

Misâl : Bir şahsın, diyelim Maliye Bakanlığının yayımladığı bir vergi kanununu, üzerinde değerlendirci mahiyette bir çalışma yapmadan ve kendi özelliğini katmadan olduğu gibi bastırıp yayımlamış olsa, bu şekilde vücade getirilmiş olan kitap eser sayılamayacağından üzerinde sahibi lehine bir hak doğmamış olur. Dolayısıyla, bu kitabın satışından hâsıl olan kazanç doğrudan doğruya serbest meslek kazancına girer.

Maliye Enstitüsü Konferansları

- 1) UMUMİ FİHRİST
- 2) MÜELLİFLER İNDEKSİ
- 3) MEVZU İNDEKSİ
- 4) ENSTİTÜ YAYINLARI



UMUMİ FİHRİST

Sıra No. su	Konferansçı	M e v z u	Cilt	Sahife
1	Aydın Yalçın	Bütçe ve İktisat Politikamız	I	1 — 8
2	Memduh Yaşa	Türk Gelir Vergisine Mütteallik Bazı Meseleler	I	9 — 21
3	M. O. Dikmen	Liberal, Bitaraf ve Müdahaleci Vergi Politikaları	I	23 — 39
4	B. N. Feyzioğlu ...	Muamele Vergisi, Gelir Vergisinin Yerini Tutabilir mi?	I	41 — 57
5	Suat Başar	Vergi Kazasının Mahiyeti	I	59 — 72
6	Ekrem Özelmas	İktisadî Devlet Teşekküllerinin Mürakabesi	I	73 — 82
7	Besim Üstünel	Gelir ve Servet Vergilerinin İktisadî Tesirleri	I	83 — 91
8	Rasim Saydar	Vergi Hukukumuzda Malî İştirakler	I	93 — 102
9	Mübin Başar	Vergi Hukukunda Tefsir	I	103 — 112
10	Basri Bora	Kıymet Esasına İstinad Eden Yeni Gümrük Tarifemiz	I	113 — 125
11	Recep Turgay	Türkiye'de Gelir Vergisi Tatbikatı	I	127 — 153
12	Esat Tekeli	Bizde Vergi Hukuku ve Vergi Kazası	I	154 — 161
13	Tahsin Yıldırım	Türk Gümrük Vergisinin Matrahı	II	1 — 12
14	Recep Turgay	Gelir Vergisinde Esnaf Muafliğinin Genel ve Özel Şartları ...	II	13 — 39
15	M. O. Dikmen	Asgarî Geçim Haddi Üzerinde Düşünceler	II	41 — 64
16	A. Memduh Yaşa ...	Muamele Vergilerinde Teklif Safhası	II	65 — 80
17	Talip Güran	5815 sayılı Kanunun 2 nci maddesinin B Bendinin Tahlil ve Tenkidi	II	81 — 100
18	B. N. Feyzioğlu	Bütçe Birliği ve Konsolide Bütçe Hesapları	II	101 — 116
19	Mübin Başar	Vergi Hukuku Bakımından Zararların Mahiyeti	II	117 — 128
20	Esat Tekeli	Vergi Hukuku İle İlgili İki Mesele	II	129 — 142

Sıra No. su	Konferansçı	M e v z u	Cilt	Sahife
21	Suat Keskinoglu ...	İşletme Ekonomisinde Bütçe Mef- humu Hakkında	II	143 — 158
22	M. N. Anıl	Mâtekâmil Bir Gümrük Sistemine Olan İhtiyacımız	II	159 — 186
23	Hikmet Sağcı	Modern Bütçe ve Muhasebe Te- lâkkileri Muvacehesinde Türk Devlet Muhasebesinin Durumu	II	187 — 202
24	Mehmet Akmansu ...	Gümrük Tarifelerinde İndirim Sağlama Konusunda Milletler- arası Çalışmalar ve 1956 Tarife Müzakereleri	II	203 — 213
25	Selâhaddin Tuncer ...	İktisadî Kalkınma ve Masraf Po- litikası	III	1 — 24
26	Sabahaddin Teoman	1957 Malî Yılında Yürürlüğe Gi- ren Vergi ve Mükellefiyetlerin Prensip ve Mahiyetleri Hak- kında Açıklamalar	III	25 — 49
27	Sahir Erman	Hileli Vergi Suçları Hakkında Bazı Düşünceler	III	51 — 71
28	M. O. Dikmen	Mütehavvil Gelirler ve Yıllık Ver- gileme Devresi	III	73 — 102
29	B. N. Feyzioğlu ...	Bütçe ve İktisadî Plân	III	103 — 126
30	Talip Güran	5815 Sayılı Kanunun 2 nci Mad- desi C. Bendinin Tahlil ve Ten- kidi	III	127 — 140
31	A. Memduh Yaşa ...	Müşterek Piyasa ve Doğurduğu Malî Meseleler	III	141 — 152
32	Gıyas Akdeniz	Türk Gelir Vergisine Göre Ticarî Kazanç Kavramı	III	153 — 165
33	Muhlis Ete	Türkiye'de Devlet Bütçesi Dışında Kalan Devlet İşletmelerinin Tâ- bi Oldukları Murakabe Şekil- leri	III	167 — 190
34	Kenan Bulutoğlu ...	Fransız Plânlamasında Yatırım- ların Finansman Yolları	III	191 — 205
35	Esat Tekeli	Türkiye'de İlk Bütçe	III	207 — 211
36	Selçuk Egemen	Blokaj ve Deblokaj Mekanizması	III	213 — 218
37	Esat Tekeli	Vergi Politikaları ve Türkiye'de Vergi Politikası	IV	1 — 11
38	Selâhaddin Tuncer ...	İktisadî Kalkınmada Âmme Kre- disinin Rolü ve Ehemmiyeti ...	IV	13 — 58

Sıra No. su	Konferansçı	M e v z u	Cilt	Sahife
39	Ahmet Kılıçbay ...	İktisat İlminin Gelişmesi Karşı- sında Maliye Politikasının Aldı- ğı İstikamet	IV	59 — 64
40	M. C. Kutadgu	Türk Gelir Vergisi Sisteminde Menkul Sermaye İratları Sto- pajı ve Tatbikatı	IV	65 — 85
41	Ralph Turvey	İktisatçı Görüşü İle Vergileme ...	IV	87 — 91
41a	Ralph Turvey	The Economist's Approach To Taxation Some Introductory Notes	IV	93 — 98
42	H. Eichler	İktisat İlmî Öğrenimi Çerçevesi İçinde Hususî Hukuk Sistemi	IV	99 — 108
42a	H. Eichler	Das System Des Privatrechts im Rahmen Des Wirtschaftswissen- schaftlichen Studiums	IV	109 — 119
43	O. N. Torun	Devletlerarası Borçlar	IV	121 — 146
44	İ. Küçükömer	Para Politikası Gâyelerini Ger- çekleştirmekte Neden Muvaf- fak Olmayabilir?	IV	147 — 156
45	B. Keyder	Zirai Sektörde Vergilendirme ...	IV	157 — 171
46	K. Bulutoğlu	Vergiye Karşı Tipik Bir Reaksi- yon : Poujade Hareketi	IV	173 — 197
47	Süleyman Barda ...	Enflasyon ve Vergi Politikası ...	IV	199 — 226
48	Kemal Tosun	Mevzuatımızda Maliyet Rejimi	IV	227 — 248
49	M. O. Dikmen	Zirai Kazançların Vergilendiril- mesi, Sâbit Ortalama ve Zarar Nakli	V	1 — 21
50	Memduh Yaşa	Devlet Faaliyetinin ve Âmme Masraflarının Optimal Seviyesi	V	23 — 34
51	Tahsin Yıldırım	Gümrük Kanununun Tâdili Me- selesi	V	35 — 53
52	Mübin Başar	Veraset ve İntikal Vergisi Hak- kında Düşünceler	V	55 — 86
53	Recep Turgay	Türkiye'de Zirai Kazançlar Nasıl Vergilendirilmelidir?	V	87 — 114
54	Sadun Aren	Devlet Borçlarının Sınırları Me- selesi	V	115 — 121
55	Âkif Erginay	Vergi Hukukunun Mevzu ve Muhtariyeti	V	123 — 131
56	B. N. Feyzioğlu	Millî Muhasebenin Vazife ve Fonksiyonları	V	133 — 150
57	Rudolf Stucken	Der Wandel in der Haushaltslage und Haushalts Politik Der Bun- desrepublik	V	151 — 162

Sıra No. su	Konferansçı	M e v z u	Cilt	Sahife
57a	Rudolf Stucken	Federal Almanya Cumhuriyetinin Bütçe ve Bütçe Politikasında Değişiklik	V	163 — 173
58	S. Tuncer	İktisadî Kalkınma ve Âmme Varidatı	V	175 — 204
59	Sahir Erman	Vergi Usul Kanununda Yer Alan Ceza Hukuku Kaideleri	V	205 — 226
60	Gıyas Akdeniz	Türkiye'de Bina İratlarının Vergilendirilme Şekilleri	V	227 — 232
61	M. Orhan Dikmen	Müşterek Pazar ve Türkiye	VI	1 — 22
62	Mesut Erez	Devlet Yatırımları ve Fevkalâde Kazançların Vergilendirilmesi	VI	23 — 32
63	Kenan Bulutoğlu ...	Ağustos Devaluation'u, Dış Ticaret Açığı ve Bütçe Politikası ...	VI	33 — 66
64	Gülten Kazgan	Geri Kalmış Memleketlerde Kapital Birikimi ve Vergi Politikası	VI	67 — 82
65	Ahmet Zühtü Işıl ...	Mali Politika İmkânlarının Gerçekleşebilme Hudutları	VI	83 — 98
66	Gıyas Akdeniz	Türkiye'de Yatırımlar ve Vergi Politikası	VI	99 — 108
67	Hakkı Musaballı ...	Gelir Vergisinde Servet Beyanı	VI	109 — 118
68	Sadun Aren	Yatırım İndirimi ve İktisadî Politika	VI	119 — 123
69	Haydar Kazgan	İtalyan Vergi Sisteminde Yatırım İndirimi	VI	125 — 138
70	Selâhaddin Tuncer ...	Türkiye'de Âmme Varidatının Durumu ve Meseleleri	VI	139 — 168
71	M. Zeki Kuruca	Yatırım İndirimi ve Maliye Politikası	VI	169 — 188
72	Mükerrem Hiç	Reevalüasyon Kavramı ve Reevalüasyonun Vergi Adaleti Üzerindeki Akisleri	VI	189 — 200
73	Mesut Erez	Vergi Hukukumuzda Mücbir Sebep, Ağır Hastalık Hali ...	VII	1 — 7
74	Mübin Başar	Gelir Vergisi	VII	9 — 20
75	Haydar Kazgan	Devlet Hizmetlerinin Finansmanı ve Devlet Sektöründe Fiyat Politikası	VII	21 — 45
76	H. Van Dyke	A New Dimension in Foreign Assistance	VII	47 — 56
76a	H. Van Dyke	Dış Yardımda Yeni Ölçü	VII	57 — 66

Sıra No. su	Konferansçı	M e v z u	Cilt	Sahife
77	Kenan Bulutoğlu ...	Türk Vergi Sisteminde Reform Meselesi	VII	67 — 101
78	Nasuhi Bursal	Amortisman ve Vergi Arasındaki Münasebetler	VII	103 — 118
79	P. Dertilis	L'Association De La Grèce Au Marché Commun	VII	119 — 123
79a	P. Dertilis	Yunanistan'ın Müsterek Pazara Katılması	VII	124 — 128
80	Halil Nadaroğlu	Teoride ve Pratikte Parafiskalite	VII	129 — 156
81	Selâhattin Tuncer ...	Servet Vergileri	VII	157 — 178
82	Salih Tuğ	İslâm Vergi Hukukunun Ortaya Çıkışı	VII	179 — 195
83	Nuri Karacan	Monopol Halinde Verginin İn'ikâsı	VII	197 — 219
84	A. Başer Kafaoğlu ...	Kalkınmanın Sosyal Açısı ve Vergi Reformu Komisyonu Raporu	VII	221 — 236
85	Ali Şakir Ağanoğlu	Vakıflar Genel Müdürlüğü Çalışmaları	VIII	1 — 13
86	M. N. Kodamanoğlu	Nüfus Yapımız Açısından Eğitim Sistemimiz ve Malî Meseleleri	VIII	15 — 32
87	Haydar Kazgan	Plânlı Devrede Devlet İşletmeciliğinin Çalışma İlkeleri	VIII	33 — 49
88	Tayfur Tarhan	Türkiye'de Devlet Muhasebesi ve Muzaaf Usul	VIII	51 — 61
89	İsmail Türk	Türkiye'de Bütçe Reformuna Nihâin İhtiyaç Vardır? Türkiye'de Bütçe Reformu Nasıl Olmalıdır?	VIII	63 — 90
90	M. Orhan Dikmen ...	Kalkınma Plânında Yatırımların Finansmanı	VIII	91 — 107
91	Selâhattin Tuncer ...	Türkiye'de Varidat Bütçesi Tahminleri İle Millî Gelir Arasındaki Münasebetler	VIII	109 — 128
92	Kenan Bulutoğlu ...	Kalkınma Plânımız ve Finansmanı	VIII	129 — 141
93	Nuri Karacan	Vasıtalı - Vasıtasız Vergiler ve Fiyatlar Genel Seviyesi	VIII	143 — 160
94	Sevim Görgün	Tarım Sektörünün Vergilendirilmesi ve Arazi Vergileri	VIII	161 — 168
95	Recep Turgay	Türkiye'de Malî Kazanın Bugünkü Durumu	VIII	169 — 198
96	Kemal Tosun	Devlet Maliyesinde Reorganizasyon ve Rasyonalizasyon Problemi	VIII	199 — 219

Sıra No. su	Konferansçı	M e v z u	Cilt	Sahife
97	Gıyas Akdeniz	Türkiye'de Devlet Fonksiyonları'nın Gelişme Seyri ve Devlet Faaliyetlerinin Finansmanında Bazı Problemler	IX	1 — 18
98	Âkif Erginay	Anayasamızın Mali Hükümleri ...	IX	19 — 28
99	O Fikret Arkun	Vergi Kanunlarına Göre İktisadi Kıymetlerin Değerlendirilmesi	IX	29 — 43
100	Mübîn Başar	"Yatırımlar Finansman Fonu Teşkil ve Tasarruf Bonoları İhracı Hakkında Kanun" Üzerinde Düşünceler	IX	45 — 54
101	Selâhattin Tuncer ...	Yaşayan Servet Vergilerinden Örnekler	IX	55 — 84
102	Nezih H. Neyzi	Petrol Sanayiinde Vergi ve Finansman Meseleleri	IX	85 — 110
103	N. Tanyolaç	İlmî ve Teknik Araştırmaların Finansmanı	IX	111 — 128
104	Memduh Yaşa	Türkiye Dış Borçlarının Takip Ettiği Gelişme	IX	129 — 144
105	Bedî N. Feyzioğlu ...	Bütçedeki Genellik (Umumiyet) Prensibi	IX	145 — 159
106	Haydar Kazgan	Ücret Artışları, Vergi Tesiri ve Servet Teşekkülü	IX	161 — 170
107	Halil Nadaroğlu	Mali Tevzin, Bazı Kamu Gelirlerinin Paylaşılması		
108	Kenan Bulutoğlu ...	Bölge Kalkınması ve Devlet Hizmetleri Arzı	IX	171 — 184
			IX	185 — 194
109	Mesut Erez	Plâanlı Kalkınma ve Vergi Sistemimizin Islahı Mevzuunda Sarfedilen Gayretler	X	1 — 24
110	Orhan Güreli	Mahallî İdareler Maliyesinin Islahı hakkında Görüş ve Düşünceler	X	25 — 48
111	Nuri Eren	Az Gelişmiş Memleketlerin Milletlerarası Finansmanı	X	49 — 58
112	Haydar Kazgan	Plâanlı Ekonomilerde Devlet İşletmelerinin En İyi Cesameti Meselesi	X	59 — 73
113	Gıyas Akdeniz	1933 Türk Borcu Tahvillerinin İtfası	X	75 — 82
114	Nuri Karacan	İktisadî Gelişmeyi Gerçekleştirme Aracı Olarak Milletlerarası Sermaye Hareketleri	X	83 — 100

Sıra No. su	Konferansçı	M e v z u	Cilt	Sahife
115	Selâhattin Tuncer ...	Yeni Anayasaya Göre Bütçenin Tasdiki ve Bu Sistemin Tenkidi	X	101 — 118
116	Arif Nemli	Hızlandırılmış Amortisman ve Yatırım İndirimi	X	119 — 141
117	Sadullah Aygün	İhracatta Vergi İadesinin Özel-likleri	X	143 — 151
118	Sevim Görgün	Gelişen Bir Ekonomide İhtiyarî İç Devlet Borçlarının Rolü ve Borç İdaresi	X	153 — 162
119	B. N. Feyzioğlu	Muhasebei Umumiye Kanunu Tasarısı Üzerinde Düşünceler ...	X	163 — 175
120	Kemal Tosun	Devlet İdaresinde Koordinasyon Hakkında Bazı Mütalâalar ...	X	177 — 189
121	James Murray	Financing The United Nations	XI	1 — 9
121a	James Murray	Birleşmiş Milletlerin Finansmanı	XI	11 — 19
122	Beysan Keyder	Sabit Kıymetlerin Reevalüasyonu	XI	21 — 33
123	F. Ervardar	Memleketimizde Vergi Kaçakçılıkları ve Vergi Mürakabesi ...	XI	35 — 49
124	Özhan Eroğuz	Sermaye Kazançlarının Vergilendirilmesi	XI	51 — 59
125	Orhan Güreli	Vergi Reformları - Ortalama Kâr Haddi Müessesesi - Gider Bildirimi Esası - Uzlaşma - Ceza İndirimleri	XI	61 — 72
126	Halil Naderoglu	Vergi Kontrolünde Gider Esası Müessesesi	XI	73 — 81
127	Gaston Leduc	Quelques Aperçus Sur la Situation des Finances Publiques dans les Etats Africains D'expréssion Française	XI	83 — 93
127a	Gaston Leduc	Resmî Dili Fransızca Olan Afrika Devletlerinde Maliyenin Durumu Hakkında Bazı Mütalâalar	XI	95 — 104
128	Halil Şahin	İhracatta Vergi İadesi	XI	105 — 143
129	İ. Sadi Tınaztepe ...	Özel İdarelerin Fiskalitesi	XI	145 — 165
130	İlhan Özer	Türkiye'de Veraset ve İntikal Vergisi Tatbikatı	XI	167 — 181
131	Zeki Kuruca	Türk Vergi Sisteminde Asgarî Vergilendirme Usulleri, "Asgarî Mükellefiyet Sistemi" ...	XI	183 — 196
132	M. Ali Canoğlu	Muhasebede Normalizasyon	XI	197 — 223
133	Hakkı Musaballı	Çağdaş Gider Vergileri	XII	1 — 8

Sıra No. su	Konferansçı	M e v z u	Cilt	Sahife
134	P.-L. Réynaud	Psychologie Economique et Finances Publiques	XII	9 — 17
134a	P.-L. Réynaud	İktisadî Psikoloji ve Maliye	XII	19 — 26
135	Erdoğan Alkin	Makro-Ekonomik Bir Büyüme Modelinde Vergi Fonksiyonları	XII	27 — 35
136	Gaston Leduc	Le Fiscalité Agricole dans les Pays en Voie de Développement	XII	37 — 48
136a	Gaston Leduc	Gelişme Yolundaki Memleketlerde Ziraî Vergileme	XII	49 — 56
137	Vural Ergun	Servet Bildirimi ve Türkiyedeki Uygulaması	XII	57 — 86
138	İlban Onur	Gelir Vergisinde Müterakkilğin Ölçülmesi	XII	87 — 100
139	Selâhattin Tuncer	Merkez Bankasının Hazineye Kısa Vâdeli Avansları	XII	101 — 116
140	Galip Dolun	Mali Kaza	XII	117 — 128
141	İlhan Özer	Devlet Alacaklarının Tahsili	XII	129 — 145
142	Haydar Kazgan	Türkiye'de Yaygın Küçük Firma Politikasının İktisadî ve Mali Neticeleri	XII	147 — 155
143	F. Ervardar	Vergi Tatbikatımıza Ait Bazı Problemler	XII	157 — 170
144	Yenal Öncel	Türkiye'nin 1966 ve Daha Önceki Yıllara Ait Bütçeleri ve Tatbikatı (Mukayeseli Analiz)	XII	171 — 182
145	Paul Senf	Probleme Einer "Fiscal Policy" In der Bundesrepublik Deutschland	XIII	1 — 17
145a	Paul Senf	Batı Almanya'da Maliye Politikasının Problemleri	XIII	19 — 32
146	Esat Çam	Milletlerarası Mali Meseleler	XIII	33 — 46
147	Beysan Keyder	Yatırım Birlikleri	XIII	47 — 58
148	M. Ali Canoğlu	Ekonomide Muhasebenin ve Hesap Uzmanının Rolü	XIII	59 — 80
149	Galip İdil	Gelir Vergisinde Beyan Esasının Tetkiki ve İlk Tarhiyat Esasının Teklifi	XIII	81 — 93
150	Zeki Kuruca	Kalkınmaya Uygun Vergi Politikası	XIII	95 — 133
151	Halil Şahin	İhracatta Vergi İadesi Rejimi Uygulaması ve Sonuçları	XIII	135 — 144
152	Mustafa Yuluğ	Sovyetler Birliği Vergi Sistemi	XIII	145 — 157
153	Hayri Öncel	Darphane ve Damga Matbaasının Reorganizasyonu	XIII	159 — 176

Sıra No. su	Konferansçı	M e v z u	Cilt	Sahife
154	Erdoğan Alkin	Kamu Yatırımlarının Çeşitli Kamu Kesimleri Arasında Dağılımı	XIII	177 — 184
155	V. R. La Garrigue ...	L'evolution Generale de l'aide Française Au Developpement Economique Depuis 1964	XIII	185 — 211
155a	V. R. La Garrigue ...	Fransanın Ekonomik Gelişme Yardımlarının 1964 ten beri Gösterdiği İnkışaf	XIII	213 — 232
156	Arif Nemli	Anonim Şirketlerin Dağıtılmayan Kârları	XIII	233 — 261
157	C. A. Colliard	Aspects Jurudiques et Financiers de la Planification Française	XIV	1 — 20
157a	C. A. Colliard	Fransız Plânlaşmasının Hukukî ve Malî Yönleri	XIV	21 — 37
158	Hüsamettin Kılıç ...	Ortak Pazar	XIV	39 — 87
159	Paul Senf	Sind Budgetdefizite und Budgetüberschüsse Als Solche Instrumente der Finanzpolitik?	XIV	89 — 102
159a	Paul Senf	Bütçe Açık ve Fazlaları Maliye Politikasının Birer Aletleri midirler?	XIV	103 — 114
160	Özen Özoymak	Uzlaşma Müessesesi	XIV	115 — 142
161	John Karsky	Western European Integration ...	XIV	143 — 152
161a	John Karsky	Batı Avrupa Entegrasyonu	XIV	153 — 162
162	Mustafa Yuluğ	Türkiyede Tarım Kesiminde Vergi Yüğü	XIV	163 — 174
163	İ. Al Shoureiki	La Politique Economique Libre en Moyen - Orient	XIV	175 — 180
163a	İ. A. Shoureiki	Orta Doğuda Serbest İktisat Politikası	XIV	181 — 185
164	Nail Çelenoğlu	Vergi Hukukunda Delil Sistemi	XIV	187 — 192
165	Mario Bandini	Agriculture and Community Development in Southern Italy in Comparison with the other Mediterranean Countries	XIV	193 — 197
165a	Mario Bandini	Güney İtalyada Ziraat ve Cemaat Kalkınması ve Diğer Akdeniz Memleketleriyle Mukayesesi ...	XIV	199 — 203
166	F. Ervardar	Vergi Uygulamasıyla İlgili Bazı Meseleler	XIV	205 — 260
167	M. Orhan Dikmen ...	Wirtschaftliche Entwicklung und Besteuerung	XIV	261 — 271
167a	M. Orhan Dikmen ...	İktisadî Gelişme ve Vergileme ...	XIV	273 — 282

Sıra No. su	Konferansçı	M e v z u	Cilt	Sahife
168	Erdoğan Alkin	Kamu Yatırım Harcamalarının Çeşitli Bölgeler Arasında Dağı- lışı	XIV	283 — 307
169	G. Schmölders	Finanzpsychologie	XV	1 — 10
169a	G. Schmölders	Mali Psikoloji	XV	11 — 18
170	Gıyas Akdeniz	Vergi Kanunları ve Vergi Anket- leri	XV	19 — 32
171	Ugo Sorbi	Struttura e Imposizione Fiscale Nell'agricoltura in Italia: Qual- che Lineamento di Sintesi	XV	33 — 52
171a	Ugo Sorbi	İtalya'da Tarım Vergileri Sistemi	XV	53 — 70
172	Sahir Erman	Principi di Diritto Penale Nel Diritto Fiscale Turco	XV	71 — 72
172a	Sahir Erman	Türk Vergi Hukukunda yer alan Ceza Hukukuna ait Prensipler	XV	73 — 88
173	Ernest S. Griffith ...	The Budgeting Process in the Uni- ted States	XV	89 — 100
173a	Ernest S. Griffith ...	Amerika Birleşik Devletlerinde Bütçeleme Usulü	XV	101 — 112
174	Orhan Güreli	Tarım Kazançlarının Vergilendi- rilmesindeki Son Gelişmeler ...	XV	113 — 132
175	Süleyman Barda ...	Problemes de Financement dans Les Transports Modernes et Si- tuation en Turquie	XV	133 — 174
175a	Süleyman Barda ...	Modern Ulaştırımda Finansman Meselesi ve Türkiye'deki Du- rum	XV	175 — 212
176	Tacettin Güven	Vergi Yükünün Gerçek ve Tüzel Kişiler Bakımından Dağılışı	XV	213 — 236
177	André Armengaud ...	Les Difficultes Economiques du Marché Commun	XV	237 — 243
177a	André Armengaud ...	Ortak Pazarın İktisadî Zorlukları	XV	245 — 250
178	M. Ali Canoğlu	Muhasebe Sistemleri ve Usulleri	XV	251 — 276
179	Zeki Kuruca	Türkiye'deki Vergi Kaçakçılığı Hesabı Üzerine bir Deneme ...	XV	277 — 294
180	Salih Turhan	Gelir Vergisinde Peşin Ödeme ...	XV	295 — 306
181	Tadao Yamaguchi ...	The Fiscal Policy in relation to Economic and Social Develop- ment after 1945 in Japan	XVI	1 — 22
181a	Tadao Yamaguchi ...	1945 den sonra Japonya'da İktisa- dî ve Sosyal Kalkınma ile İliş- kin Takip Edilen Maliye Politi- kası	XVI	23 — 42

Sıra No. su	Konferansçı	M e v z u	Cilt	Sahife
182	Orhan Güreli	Gayrimenkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi	XVI	43 — 70
183	Ugo Sorbi	Aspetti e Tendenze Della Riforma Tributaria in Italia	XVI	71 — 73
183a	Ugo Sorbi	Anahatlarıyla İtalya'da Vergi Reformu	XVI	79 — 86
184	Sevim Görgün	Devlet Borçlarının İdaresinde Faiz Problemi	XVI	87 — 94
185	C. Lowell Harriss	The Use of Government Finances to Control Inflation	XVI	95 — 109
185a	C. Lowell Harriss	Enflasyon Kontrolünde Ämme Maliyesinin Kullanılması	XVI	111 — 125
186	Recep Turgay	İkrazatçıların Gelir ve Gider Vergileri Açısından Durumları	XVI	127 — 142
187	Günter Schmölders	Zehn Jahre Sozialökonomische Verhaltensforschung in Köln	XVI	143 — 152
187a	Günter Schmölders	Köln'deki on yıllık İktisadî ve Sosyal Davranış Araştırması	XVI	153 — 161
188	Beysan Keyder	İşletmelerde Sermaye İhtiyacı ve Sermaye Temini	XVI	163 — 173
189	Richard Kerschagl	Die Finanzverfassung und Steuersystem der Republik Österreich	XVI	175 — 194
189a	Richard Kerschagl	Avusturya Cumhuriyetinin Malî Anayasası ve Vergi Sistemi	XVI	195 — 211
190	Ahmet Harmancı	Türkiye'de Küçük Ticaret ve San'at Erbabının Vergi Durumu	XVI	213 — 230
191	V. N. Bandera	Motivation of Foreign Investors and Tax Incentives Offered by the host Countries	XVI	231 — 244
191a	V. N. Bandera	Yardım Alan Ülkeler Tarafından Sağlanan Vergi Kolaylıkları ve Dış Yatırımcıların Uyarılması	XVI	245 — 260
192	Nuri Karacan	Malî Aracı Müesseseler, Malî Piyasalar ve Büyüme	XVI	261 — 277
193	Alan Peacock	Some Problems in The Measurement of the Redistributory Effects of the Government Budget	XVII	1 — 8
193a	Alan Peacock	Hükümet Bütçesinin Dağılım Üzerindeki Tesirlerinin Ölçülmesinde Karşılaşabileceğimiz Muhtelif Meseleler	XVII	9 — 17

Sıra No. su	Konferansçı	M e v z u	Cilt	Sahife
194	Fuat Andıç	Some Practical Aspects of Income Distribution and Redistribution	XVII	19 — 26
194a	Fuat Andıç	Gelir Dağılımının Pratik Bazı Yönleri ve Yeniden Dağılımı ...	XVII	27 — 34
195	Carl S. Shoup	Need and Prospects for Tax Harmonization Among the Present Six Members of the E.E.C.	XVII	35 — 47
195a	Carl S. Shoup	A.E.T.'nin Altı Üyesi Arasında Vergi Ahenkleştirmesi İhtiyacı ve Geleceği	XVII	49 — 60
196	Salih Şanver	İşletme Vergiciliği	XVII	61 — 84
197	Tadao Yamaguchi ...	Some Economic Analysis of Influences of Government Expenditures on the National Economy	XVII	85 — 92
197a	Tadao Yamaguchi ...	Kamu Harcamalarının Ekonomi Üzerindeki Tesirlerinin İktisadî Analizi	XVII	93 — 100
198	İlhan Özer	Gelirler'in İdareler Arası Dağılımı ve Türkiyedeki Son Gelişmeler	XVII	101 — 137
199	Barry N. Siegel	Public Expenditure and Economic Growth: Some Theoretical Reflections	XVII	139 — 150
199a	Barry N. Siegel	Âmme Masrafları ve İktisadî Büyüme Hakkında Bazı Teorik Düşünceler	XVII	151 — 161
200	Hayri Öncel	Fransa'da İktisadî ve Malî Plânlama	XVII	163 — 177
201	Kotaro Ikeda	Die Finanzpolitik Japans am anfang der 30 er Jahre — Ein Wendepunkt in der Geschichte der Finanzpolitik Japans — ...	XVII	179 — 189
201a	Kotaro Ikeda	1930 Seneleri Başlangıcında Japon Maliye Politikası — Japon Maliye Politikası Tarihinde Bir Dönüm Noktası—	XVII	191 — 200
202	Mehmet Haskırış ...	Gelir ve Kurumlar Vergilerinde Yatırım İndirimi	XVII	201 — 224
203	C. Lowell Harriss ...	Objectives of Fiscal Policies: Looking at Goals	XVII	225 — 244
203a	C. Lowell Harriss ...	Vergi Politikasının Hedefleri: Gayelere Bakış	XVII	245 — 265
204	Vedat Davut Özgözen	Türk Malî Yargı Sistemi	XVII	267 — 293

Sıra No. su	Konferansçı	M e v z u	Cilt	Sahife
205	Carl. S. Shoup	Tax Harmonization with Respect to Future New Members of the E.E.C.	XVIII	1 — 14
205a	Carl. S. Shoup	Avrupa Ekonomik Topluluğunun Gelecekteki Yeni Üyeleri Açısından Vergi Ahenkleştirmesi	XVIII	15 — 28
206	Ahmet Bayrak	Vergi Hukukunda İspatlama İle İlgili Sorunlar	XVIII	29 — 47
207	C. Lowell Harriss	Government Expenditures: Some Economic Issues	XVIII	49 — 58
207a	C. Lowell Harriss	Kamu Harcamaları İle İlgili Bazı İktisadî Meseleler	XVIII	59 — 63
208	Rüştü Erimez	Yedek Akçeler	XVIII	69 — 116
209	Cesare Cosciani	L'imposta Sul Valore Aggiunto	XVIII	117 — 134
209a	Cesare Cosciani	Katma Değer Vergisi	XVIII	135 — 153
210	Zeki Kuruca	Kalkınmaya Uygun Maliye İdaresi	XVIII	155 — 186
211	Helmut Arndt	Planung und Marktwirtschaft in Entwicklungslaendern	XVIII	187 — 203
211a	Helmut Arndt	Gelişmekte Olan Ülkelerde Plânlama ve Piyasa Ekonomisi	XVIII	205 — 220
212	Kısmet H. Erkiner	Hileli Vergi Suçu	XVIII	221 — 265
212a	Kısmet H. Erkiner	Le Delit de Fraude Fiscale	XVIII	267 — 282
213	Kenan Bulutoğlu	Az Gelişmiş Ülkelerde Sermaye Oluşumu, Ücret Haddi ve İktisadî Gelişme	XVIII	283 — 306
213a	Kenan Bulutoğlu	Capital Formation, Wage Rates and Economic Development in Underdeveloped Countries	XVIII	307 — 330
214	Necmi Karakullukçu	Milletlerarası Vergi Anlaşmaları	XVIII	331 — 370
215	Esat Çam	Müşterek Pazar ve Türkiye	XVIII	371 — 388
215a	Esat Çam	Le Marché Commun et la Turquie	XVIII	389 — 408
216	Ahmet Harmancı	Fikir ve San'at Mahsulleri ve Bunların Vergi Karşısındaki Durumu	XVIII	409 — 440

MÜELLİFLER İNDEKSİ*

1 — M. Orhan Dikmen	I, II, III, V, VI, VIII, XIV
2 — Memduh Yaşa	I, II, III, V, IX
3 — Bedî Feyzioğlu	I, II, III, V, IX, X
4 — Aydın Yalçın	I
5 — Suat Başar	I
6 — Ekrem Özelmas	I
7 — Besim Üstünel	I
8 — Rasim Saydar	I
9 — Mübin Başar	I, II, V, VII, IX
10 — Basri Bora	I
11 — Recep Turgay	I, II, V, VIII, XVI
12 — Esat Tekeli	I, II, III, IV
13 — Tahsin Yıldırım	II, V
14 — Talip Güran	II, III
15 — Suat Keskinoglu	II
16 — Mustafa Nuri Anıl	II
17 — Hikmet Sağcı	II
18 — Mehmet Akmansu	II
19 — Selâhattin Tuncer	III, IV, V, VI, VII, VIII, IX, X, XII
20 — Sabahaddin Teoman	III
21 — Sahir Erman	III, V, XV
22 — Gıyas Akdeniz	III, V, VI, IX, X, XV
23 — Muhlis Ete	III
24 — Kenan Bulutoğlu	III, IV, VI, VII, VIII, IX, XVIII
25 — Selçuk Egemen	III
26 — Ahmet Kılıçbay	IV
27 — M. Cevdet Kutadgu	IV
28 — Ralph Turvey	IV
29 — Hermann Eichler	IV
30 — Osman N. Torun	IV
31 — İdris Küçükömer	IV
32 — Beysan Keyder	IV, XI, XIII, XVI
33 — Süleyman Barda	IV, XV
34 — Kemal Tosun	IV, VIII, X
35 — Sadun Aren	V, VI
36 — Akif Erginay	V, IX

*) Müellif isimleri karşısındaki rakkamlar, yazının bulunduğu ciltlerin seri numarasını göstermektedir.

- | | |
|----------------------------|---------------------------|
| 37 — Rudolf Stucken | V |
| 38 — Mesut Erez | VI, VII, X |
| 39 — Gülten Kazgan | VI |
| 40 — Ahmet Işıl | VI |
| 41 — Hakkı Musaballı | VI, XII |
| 42 — Zeki Kuruca | VI, XI, XIII, XV, XVIII |
| 43 — Mükerrerem Hiç | VI |
| 44 — Haydar Kazgan | VI, VII, VIII, IX, X, XII |
| 45 — H. V. Dyke | VII |
| 46 — Nasuhi Bursal | VII |
| 47 — P. Dertilis | VII |
| 48 — Halil Nadaroğlu | VII, IX, XI |
| 49 — Salih Tuğ | VII |
| 50 — Nuri Karacan | VII, VIII, X, XVI |
| 51 — Arslan Başer Kafaoğlu | VII |
| 52 — Nuri Kodamanoğlu | VIII |
| 53 — İsmail Türk | VIII |
| 54 — Tayfur Tarhan | VIII |
| 55 — Ali Şakir Ağanoğlu | VIII |
| 56 — Sevim Görgün | VIII, X, XVI |
| 57 — O. Fikret Arkun | IX |
| 58 — Necmi Tanyolaç | IX |
| 59 — Nezh H. Neyzi | IX |
| 60 — Nuri Eren | X |
| 61 — Orhan Güreli | X, XI, XV, XVI |
| 62 — Arif Nemli | X, XIII |
| 63 — Sadullah Aygün | X |
| 64 — James Murray | XI |
| 65 — Fehamettin Ervardar | XI, XII, XIV |
| 66 — Özhan Eroğuz | XI |
| 67 — Gaston Leduc | XI, XII |
| 68 — Halil Şahin | XI, XIII |
| 69 — İ. Sadi Tmaztepe | XI |
| 70 — İlhan Özer | XI, XII, XVII |
| 71 — M. Ali Canoğlu | XI, XIII, XV |
| 72 — P. L. Réynaud | XII |
| 73 — Erdoğan Alkin | XII, XIII, XIV |
| 74 — Vural Ergun | XII |
| 75 — İlban Onur | XII |
| 76 — Galip Dolun | XII |
| 77 — Yenal Öncel | XII |
| 78 — Paul Senf | XIII, XIV |

- | | |
|-----------------------------|------------------|
| 79 — Esat çam | XIII, XVIII |
| 80 — Galip İdil | XIII |
| 81 — Mustafa Yuluğ | XIII, XIV |
| 82 — Hayri Öncel | XIII, XVII |
| 83 — V. Rouguet La Garrigue | XIII |
| 84 — C. A. Colliard | XIV |
| 85 — Hüsametdin Kılıç | XIV |
| 86 — Özen Özoymak | XIV |
| 87 — John Karsky | XIV |
| 88 — İbrahim Al Shoureiki | XIV |
| 89 — Nail Çelenoğlu | XIV |
| 90 — Mario Bandini | XIV |
| 91 — Günter Schmölders | XV, XVI |
| 92 — Ugo Sorbi | XV, XVI |
| 93 — Ernest S. Griffith | XV |
| 94 — Tacettin Güven | XV |
| 95 — André Armengaud | XV |
| 96 — Salih Turhan | XV |
| 97 — Tadao Yamaguchi | XVI, XVII |
| 98 — C. Lowell Harriss | XVI, XVII, XVIII |
| 99 — Richard Kerschagl | XVI |
| 100 — Ahmet Harmanç | XVI, XVIII |
| 101 — Vladimir N. Bandera | XVI |
| 102 — Alan Peacock | XVII |
| 103 — Fuat Andıç | XVII |
| 104 — Carl S. Shoup | XVII, XVIII |
| 105 — Salih Şanver | XVII |
| 106 — Barry N. Siegel | XVII |
| 107 — Kotaro Ikeda | XVII |
| 108 — Mehmet Haskırış | XVII |
| 109 — Vedat Davut Özgözen | XVII |
| 110 — Ahmet Bayrak | XVIII |
| 111 — Rüşti Erimez | XVIII |
| 112 — Cesare Cosciani | XVIII |
| 113 — Helmut Arndt | XVIII |
| 114 — Kısmet H. Erkiner | XVIII |
| 115 — Necmi Karakullukçu | XVIII |
-

MEVZU İNDEKSİ

Sıra No. su	Konferansçı	M e v z u	Cilt	Sahife
I — Umumi Maliye Teorisi ve Tatbikatı				
31	A. Memduh Yaşa ...	Müşterek Piyasa ve Doğurduğu Mali Meseleler	III	141 — 152
39	Ahmet Kılıçbay ...	İktisat İlminin Gelişmesi Karşısında Maliye Politikasının Aldığı İstikamet	IV	59 — 64
65	Ahmet Zühtü İşıl ...	Mali Politika İmkânlarının Gerçekleşebilme Hudutları	VI	83 — 98
80	Halil Nadaroğlu	Teoride ve Pratikte Parafiskalite	VII	129 — 156
96	Kemal Tosun	Devlet Maliyesinde Reorganizasyon ve Rasyonalizasyon Problemi	VIII	199 — 219
97	Gıyas Akdeniz	Türkiye'de Devlet Fonksiyonlarının Gelişme Seyri ve Devlet Faaliyetlerinin Finansmanında Bazı Problemler	IX	1 — 18
127a	Gaston Leduc	Resmî Dili Fransızca Olan Afrika Devletlerinde Maliyenin Durumu Hakkında Bazı Mütalâalar	XI	95 — 104
134a	P. L. Réynaud	İktisadî Psikoloji ve Maliye	XII	19 — 26
138	İlban Onur	Gelir Vergisinde Müterakkilğin Ölçülmesi	XII	87 — 100
145a	Paul Senf	Batı Almanya'da Maliye Politikasının Problemleri	XIII	19 — 32
169a	G. Schmölders	Mali Psikoloji	XV	11 — 18
II — Devlet Gelirleri, Vergi Politikası				
2	Memduh Yaşa	Türk Gelir Vergisine Mütcellik Bazı Meseleler	I	9 — 21
3	M. O. Dikmen	Liberal, Bitaraf ve Müdahaleci Vergi Politikaları	I	23 — 39
4	B. N. Feyzioğlu	Muamele Vergisi, Gelir Vergisinin Yerini Tutabilir mi?	I	41 — 57
7	Besim Üstünel	Gelir ve servet vergilerinin iktisadî Tesirleri	I	83 — 91
10	Basri Bora	Kıymet Esasına İstinad Eden Yeni Gümrük Tarifemiz	I	113 — 125

Sıra No. su	Konferansçı	M e v z u	Cilt	Sahife
11	Recep Turgay	Türkiye'de Gelir Vergisi Tatbikatı	I	127 — 153
15	M. O. Dikmen	Asgari Geçim Haddi Üzerinde Düşünceler	II	41 — 64
16	A. Memduh Yaşa ...	Muamele Vergilerinde Teklif Saf- hası	II	65 — 80
22	M. N. Anıl	Mütakâmil Bir Gümrük Sistemine Olan İhtiyacımız	II	159 — 186
24	Mehmet Akmansu ...	Gümrük Tarifelerinde İndirim Sağlama Konusunda Milletler- arası Çalışmalar ve 1956 Tarife Müzakereleri	II	203 — 213
26	Sabahaddin Teoman	1957 Malî Yılında Yürürlüğe Gi- ren Vergi ve Mükellefiyetlerin Prensip ve Mahiyetleri Hakkın- da Açıklamalar	III	25 — 49
28	M. O. Dikmen	Mütehavvil Gelirler ve Yıllık Vergileme Devresi	III	73 — 102
37	Esat Tekeli	Vergi Politikaları ve Türkiye'de Vergi Politikası	IV	1 — 11
41	Ralph Turvey	İktisatçı Görüşü İle Vergileme ...	IV	87 — 91
45	B. Keyder	Zirai Sektörde Vergilendirme ...	IV	157 — 171
46	K. Bulutoğlu	Vergiye Karşı Tipik Bir Reaksi- yon: Poujade Hareketi	IV	173 — 197
47	Süleyman Barda ...	Enflasyon ve Vergi Politikası ...	IV	199 — 226
49	M. O. Dikmen	Zirai Kazançların Vergilendiril- mesi, Sâbit Ortalama ve Zarar Nakli	V	1 — 21
53	Recep Turgay	Türkiye'de Zirai Kazançlar Nasıl Vergilendirilmelidir?	V	87 — 114
58	S. Tuncer	İktisadî Kalkınma ve Âmme Va- ridatı	V	175 — 204
62	Mesut Erez	Devlet Yatırımları ve Fevkalâde Kazançların Vergilendirilmesi	VI	23 — 32
64	Gülten Kazgan	Geri Kalmış Memleketlerde Ka- pital Birikimi ve Vergi Politi- kası	VI	67 — 82
66	Gıyas Akdeniz	Türkiye'de Yatırımlar ve Vergi Politikası	VI	99 — 108
69	Haydar Kazgan	İtalyan Vergi Sisteminde Yatırım İndirimi	VI	125 — 138
70	Selâhattin Tuncer ...	Türkiye'de Âmme Varidatının Durumu ve Meseleleri	VI	139 — 168
71	M. Zeki Kuruca	Yatırım İndirimi ve Maliye Politi- kası	VI	169 — 188

Sıra No. su	Konferansçı	M e v z u	Cilt	Sahife
72	Mükerrem Hiç	Reevalüasyon Kavramı ve Reevalüasyonun Vergi Adaleti Üzerindeki Akisleri	VI	189 — 200
74	Mübin Başar	Gelir Vergisi	VII	9 — 20
77	Kenan Bulutoğlu ...	Türk Vergi Sisteminde Reform Meselesi	VII	67 — 101
83	Nuri Karacan	Monopol Halinde Verginin İn'ikâsı	VII	197 — 219
84	A. Başer Kafaoglu ...	Kalkınmanın Sosyal Açısı ve Vergi Reformu Komisyonu Raporu	VII	221 — 236
93	Nuri Karacan	Vasıtalı - Vasıtasız Vergiler ve Fiyatlar Genel Seviyesi	VIII	143 — 160
94	Sevim Görgün	Tarım Sektörünün Vergilendirilmesi ve Arazi Vergileri	VIII	161 — 168
101	Selâhattin Tuncer ...	Yaşayan Servet Vergilerinden Örnekler	IX	55 — 84
102	Nezih H. Feyzi	Petrol Sanayiinde Vergi ve Finansman Meseleleri	IX	85 — 110
106	Haydar Kazgan	Ücret Artışları, Vergi Tesiri ve Servet Teşekkülü	IX	161 — 170
116	Arif Nemli	Hızlandırılmış Amortisman ve Yatırım İndirimi	X	119 — 141
117	Sadullah Aygün ...	İhracatta Vergi İadesinin Özellikleri	X	143 — 151
122	Beysan Keyder	Sabit Kıymetlerin Reevalüasyonu	XI	21 — 33
128	Halil Şahin	İhracatta Vergi İadesi	XI	105 — 143
131	Zeki Kuruca	Türk Vergi Sisteminde Asgarî Vergilendirme Usulleri, "Asgarî Mükellefiyet Sistemi"	XI	183 — 196
133	Hakkı Musaballı ...	Çağdaş Gider Vergileri	XII	1 — 8
136a	Gaston Leduc	Gelişme Yolundaki Memleketlerde Ziraî Vergileme	XII	49 — 56
137	Vural Ergun	Servet Bildirimi ve Türkiye'deki Uygulaması	XII	57 — 86
141	İlhan Özer	Devlet Alacaklarının Tahsili	XII	129 — 145
143	F. Ervardar	Vergi Tatbikatımıza Ait Bazı Problemler	XII	157 — 170
150	Zeki Kuruca	Kalkınmaya Uygun Vergi Politikası	XIII	95 — 133
151	Halil Şahin	İhracatta Vergi İadesi Rejimi Uygulaması ve Sonuçları	XIII	135 — 144
152	Mustafa Yuluğ	Sovyetler Birliği Vergi Sistemi ...	XIII	145 — 157
156	Arif Nemli	Anonim Şirketlerin Dağıtılmayan Kârları	XIII	233 — 261
157a	C. A. Colliard	Fransız Plânlamasınının Hukukî ve Malî Yönleri	XIV	21 — 37

Sıra No. su	Konferansçı	M e v z u	Cilt	Sahife
162	Mustafa Yuluğ	Türkiyede Tarım Kesiminde Ver- gi Yüğü	XIV	163 — 174
171a	Ugo Sorbi	İtalya'da Tarım Vergileri Sistemi	XV	53 — 70
174	Orhan Güreli	Tarım Kazançlarının Vergilendi- rilmesindeki Son Gelişmeler ...	XV	113 — 132
176	Tacettin Güven	Vergi Yükünün Gerçek ve Tüzel Kişiler Bakımından Dağılışı ...	XV	213 — 236
181a	Tadao Yamaguchi ...	1945 den Sonra Japonyada İktisadi ve Sosyal Kalkınma ile İlişkin Takip Edilen Maliye Politikası	XVI	23 — 42
183a	Ugo Sorbi	Anahatlarıyla İtalya'da Vergi Re- formu	XVI	79 — 86
185a	C. Lowell Harriss ...	Enflasyon Kontrolünde Ämme Maliyesinin Kullanılması	XVI	111 — 125
189a	Richard Kerschagl ...	Avusturya Cumhuriyetinin Mali Anayasası ve Vergi Sistemi ...	XVI	195 — 211
191a	V. N. Bandera	Yardım Alan Ülkeler Tarafından Sağlanan Vergi Kolaylıkları ve Dış Yatırımcıların Uyarılması	XVI	245 — 260
194a	Fuat Andıç	Gelir Dağılımının Pratik Bazı Yönleri ve Yeniden Dağılımı	XVII	27 — 34
195a	Carl S. Shoup	A.E.T. nin Altı Üyesi Arasında Vergi Ahenkleştirmesi İhtiyacı ve Geleceği	XVII	49 — 60
201	Kotaro Ikeda	1930 Seneleri Başlangıcında Japon Maliye Politikası — Japon Ma- liye Politikası Tarihinde Bir Dönüm Noktası—	XVII	191 — 200
202	Mehmet Haskırış ...	Gelir ve Kurumlar Vergilerinde Yatırım İndirimi	XVII	201 — 224
203a	C. Lowell Harriss ...	Vergi Politikasının Hedefleri: Ga- yelere Bakış	XVII	245 — 265
205a	Carl S. Shoup	Avrupa Ekonomik Topluluğunun Gelecekteki Yeni Üyeleri Açı- sından Vergi Ahenkleştirmesi	XVIII	15 — 23
209a	Cesare Cosciani	Katma Değer Vergisi	XVIII	135 — 153
210	Zeki Kuruca	Kalkınmaya Uygun Vergi İdaresi	XVIII	155 — 186

III — Devlet Masrafları

25	Selâhattin Tuncer ...	İktisadî Kalkınma ve Masraf Po- litikası	III	1 — 24
50	Memduh Yaşa	Devlet Faaliyetinin ve Ämme Masraflarının Optimal Seviyesi	V	23 — 34

Sıra No. su	Konferansçı	M e v z u	Cilt	Sahife
86	M. N. Kodamanoğlu	Nüfus Yapımız Açısından Eğitim Sistemimiz ve Mali Meseleleri	VIII	15 — 32
103	N. Tanyolaç	İlmî ve Teknik Araştırmaların Finansmanı	IX	111 — 128
199a	Barry N. Siegel	Âmme Masrafları ve İktisadi Büyüme Hakkında Bazı Teorik Düşünceler	XVII	151 — 161
207a	C. Lowell Harriss ...	Kamu Harcamaları ile İlgili Bazı İktisadi Meseleler	XVIII	59 — 68
IV — Bütçe ve Bütçe Politikası				
1	Aydın Yalçın	Bütçe ve İktisat Politikamız	I	1 — 8
18	B. N. Feyzioğlu	Bütçe Birliği ve Konsolide Bütçe Hesapları	II	101 — 115
29	B. N. Feyzioğlu	Bütçe ve İktisadi Plân	III	103 — 126
35	Esat Tekeli	Türkiye'de İlk Bütçe	III	207 — 211
57a	Rudolf Stucken	Federal Almanya Cumhuriyetinin Bütçe ve Bütçe Politikasında Değişiklik	V	163 — 173
63	Kenan Bulutoğlu ...	Ağustos Devaluation'u, Dış Ticaret Açığı ve Bütçe Politikası ...	VI	33 — 66
89	İsmail Türk	Türkiye'de Bütçe Reformuna Nispetin İhtiyaç Vardır? Türkiye'de Bütçe Reformu Nasıl Olmalıdır?	VIII	63 — 90
91	Selâhattin Tuncer ...	Türkiye'de Varidat Bütçesi Tahminleri İle Millî Gelir Arasındaki Münasebetler	VIII	109 — 128
105	Bedî N. Feyzioğlu ...	Bütçedeki Genellik (Umumiyet) Prensibi	IX	145 — 159
115	Selâhattin Tuncer ...	Yeni Anayasaya Göre Bütçenin Tasdiki ve Bu Sistemin Tenkidi	X	101 — 118
119	B. N. Feyzioğlu	Muhasebei Umumiye Kanunu Tasarısı Üzerinde Düşünceler ...	X	163 — 175
144	Yenal Öncel	Türkiye'nin 1966 ve Daha Önceki Yıllara Ait Bütçeleri ve Tatbikatı (Mukayeseli Analiz)	XII	171 — 182
159a	Paul Senf	Bütçe Açık ve Fazlaları Maliye Politikasının Birer Aletleri midirler?	XIV	103 — 114
173a	Ernest S. Griffith ...	Amerika Birleşik Devletlerinde Bütçeleme Usulü	XV	101 — 112
193a	Alan Peacock	Hükümet Bütçesinin Dağılım Üzerindeki Tesirlerinin Ölçülmesinde Karşılaşabileceğimiz Muhelif Meseleler	XVII	9 — 17

Sıra No. su	Konferansçı	M e v z u	Cilt	Sahife
V — Devlet Borçları				
38	Selâhattin Tuncer ...	İktisadî Kalkınmada Âmme Kredisinin Rolü ve Ehemmiyeti ...	IV	13 — 58
43	O. N. Torun	Devletlerarası Borçlar	IV	121 — 146
54	Sadun Aren	Devlet Borçlarının Sınırları Meselesi	V	115 — 121
104	Memduh Yaşa	Türkiyede Dış Borçların Takip Ettiği Gelişme	IX	129 — 144
113	Gıyas Akdeniz	1933 Türk Borcu Tahvillerinin İtfası	X	75 — 82
118	Sevim Görgün	Gelişen Bir Ekonomide İhtiyarî İç Devlet Borçlarının Rolü ve Borç İdaresi	X	153 — 162
139	Selâhattin Tuncer ...	Merkez Bankasının Hazineye Kısa Vâdeli Avansları	XII	101 — 116
184	Sevim Görgün	Devlet Borçlarının İdaresinde Faiz Problemi	XVI	87 — 94
VI — Vergi Hukuku				
5	Suat Başar	Vergi Kazasının Mahiyeti	I	59 — 72
8	Rasim Saydar	Vergi Hukukumuzda Mali İştirakler	I	93 — 102
9	Mübin Başar	Vergi Hukukunda Tefsir	I	103 — 112
12	Esat Tekeli	Bizde Vergi Hukuku ve Vergi Kazası	I	154 — 161
13	Tahsin Yıldırım	Türk Gümrük Vergisinin Matrahı	II	1 — 12
14	Recep Turgay	Gelir Vergisinde Esnaf Muaflığının Genel ve Özel Şartları	II	13 — 39
17	Talip Güran	5815 sayılı Kanunun 2 nci maddesinin B Bendinin Tahlil ve Tenkidi	II	81 — 100
19	Mübin Başar	Vergi Hukuku Bakımından Zararların Mahiyeti	II	117 — 128
20	Esat Tekeli	Vergi Hukuku İle İlgili İki Mesele	II	129 — 142
27	Sahir Erman	Hileli Vergi Suçları Hakkında Bazı Düşünceler	III	51 — 71
30	Talip Güran	5815 Sayılı Kanunun 2 nci Maddesi C. Bendinin Tahlil ve Tenkidi	III	127 — 140
32	Gıyas Akdeniz	Türk Gelir Vergisine Göre Ticarî Kazanç Kavramı	III	153 — 165

Sıra No. su	Konferansçı	M e v z u	Cilt	Sahife
40	M. C. Kutadgu	Türk Gelir Vergisi Sisteminde Menkul Sermaye İratları Stopajı ve Tatbikatı	IV	65 — 85
51	Tahsin Yıldırım	Gümrük Kanununun Tâdili Me-selesi	V	35 — 53
52	Mübin Başar	Veraset ve İntikal Vergisi Hak-kında Düşünceler	V	55 — 86
55	Âkif Erginay	Vergi Hukukunun Mevzu ve Muhtariyeti	V	123 — 131
59	Sahir Erman	Vergi Usul Kanununda Yer Alan Ceza Hukuku Kaideleri	V	205 — 226
60	Gıyas Akdeniz	Türkiye'de Bina İratlarının Ver-gilendirilme Şekilleri	V	227 — 232
67	Hakkı Musaballı	Gelir Vergisinde Servet Beyanı	VI	109 — 118
73	Mesut Erez	Vergi Hukukumuzda Mücbir Se-bepler, Ağır Hastalık Hali	VII	1 — 7
81	Selâhattin Tuncer	Servet Vergileri	VII	157 — 178
82	Salih Tuğ	İslâm Vergi Hukukunun Ortaya çıkışı	VII	179 — 195
95	Recep Turgay	Türkiye'de Malî Kazanın Bugün-kü Durumu	VIII	169 — 198
98	Âkif Erginay	Anayasamızın Malî Hükümleri ...	IX	19 — 38
99	O. Fikret Arkun	Vergi Kanunlarına Göre İktisadî Kıymetlerin Değerlendirilmesi	IX	29 — 43
109	Mesut Erez	Plânlı Kalkınma ve Vergi Siste-mimizin İslahı Mevzuunda Sar-fedilen Gayretler	X	1 — 24
123	F. Ervardar	Memleketimizde Vergi Kaçakçı-lıkları ve Vergi Mürakabesi ...	XI	35 — 49
124	Özhan Eroğuz	Sermaye Kazançlarının Vergilen-dirilmesi	XI	51 — 59
125	Orhan Güreli	Vergi Reformları - Ortalama Kâr Haddi Müessesesi - Gider Bildi-rimi Esası - Uzlaşma - Ceza İndirimleri —	XI	61 — 72
126	Halil Nadaroğlu	Vergi Kontrolünde Gider Esası Müessesesi	XI	73 — 81
130	İlhan Özer	Türkiye'de Veraset ve İntikal Vergisi Tatbikatı	XI	167 — 181
140	Galip Dolun	Malî Kaza	XII	117 — 128
149	Galip İdil	Gelir Vergisinde Beyan Esasının Tetkiki ve İlk Tarhiyat Esasının Teklifi	XIII	81 — 93
160	Özen Özoymak	Uzlaşma Müessesesi	XIV	115 — 142
164	Nail Çelenoğlu	Vergi Hukukunda Delil Sistemi	XIV	187 — 192

Sıra No. su	Konferansçı	M e v z u	Cilt	Sahife
166	F. Ervardar	Vergi Uygulamasıyla İlgili Bazı Meseleler	XIV	205 — 260
170	Gıyas Akdeniz	Vergi Kanunları ve Vergi Anketleri	XV	19 — 32
172a	Sahir Erman	Türk Vergi Hukukunda yer alan Ceza Hukukuna ait Prensipler	XV	73 — 88
179	Zeki Kuruca	Türkiye'deki Vergi Kaçakçılığı Hesabı Üzerine bir Deneme ...	XV	277 — 294
180	Salih Turhan	Gelir Vergisinde Peşin Ödeme ...	XV	295 — 306
182	Orhan Güreli	Gayrimenkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi	XVI	43 — 70
186	Recep Turgay	İkrazatçıların Gelir ve Gider Vergileri Açısından Durumları ...	XVI	127 — 142
190	Ahmet Harmancı ...	Türkiye'de Küçük Ticaret ve San'at Erbabının Vergi Durumu	XVI	213 — 230
204	Vedat Davut Özgözen	Türk Malî Yargı Sistemi	XVII	267 — 293
206	Ahmet Bayrak	Vergi Hukukunda İspatlama ile İlgili Sorunlar	XVIII	29 — 47
212	Kısmet H. Erkiner ...	Hileli Vergi Suçu	XVIII	221 — 265
216	Ahmet Harmancı ...	Fikir ve San'at Mahsulleri ve Bunların Vergi Karşısındaki Durumu	XVIII	409 — 440

VII — Devlet Muhasebesi

23	Hikmet Sağcı	Modern Bütçe ve Muhasebe Te-lâkkileri Muvacehesinde Türk Devlet Muhasebesinin Durumu	II	187 — 202
56	B. N. Feyzioğlu	Millî Muhasebenin Vazife ve Fonksiyonları	V	133 — 150
38	Tayfur Tarhan	Türkiye'de Devlet Muhasebesi ve Muzaaf Usul	VIII	51 — 61

VIII — Mahalli İdareler Maliyesi

107	Halil Nadaroğlu	Malî Tevzin, Bazı Kamu Gelirleri-nin Paylaşılması	IX	171 — 184
108	Kenan Bulutoğlu ...	Bölge Kalkınması ve Devlet Hiz-metleri Arzı	IX	185 — 194
110	Orhan Güreli	Mahalli İdareler Maliyesinin İsla-hı hakkında Görüş ve Düşünce-ler	X	25 — 48
129	İ. Sadi Tınaztepe ...	Özel İdarelerin Fiskalitesi	XI	145 — 165
198	İlhan Özer	Gelirlerin İdareler Arası Dağılımı ve Türkiyedeki Son Gelişmeler	XVII	101 — 137

Sıra No. su	Konferansçı	M e v z u	Cilt	Sahife
IX — Devlet Teşebbüsleri				
6	Ekrem Özelmas	İktisadî Devlet Teşekküllerinin Mürakabesi	I	73 — 82
33	Muhlis Ete	Türkiye'de Devlet Bütçesi Dışında Kalan Devlet İşletmelerinin Tâbi Oldukları Murakabe Şekilleri	III	167 — 190
85	Ali Şakir Ağanoglu	Vakıflar Genel Müdürlüğü Çalışmaları	VIII	1 — 13
87	Haydar Kazgan	Plânlı Devrede Devlet İşletmeciliğinin Çalışma İlkeleri	VIII	33 — 49
112	Haydar Kazgan	Plânlı Ekonomilerde Devlet İşletmelerinin En İyi Cesameti Meselesi	X	59 — 73
120	Kemal Tosun	Devlet İdaresinde Koordinasyon Hakkında Bazı Müitalâalar ...	X	177 — 189
153	Hayri Öncel	Darphane ve Damga Matbaasının Reorganizasyonu	XIII	159 — 176
X — İktisat Politikası				
34	Kenan Bulutoğlu ...	Fransız Plânlamasında Yatırımların Finansman Yolları	III	191 — 205
36	Selçuk Egemen	Blokaj ve Deblokaj Mekanizması	III	213 — 218
44	İ. Küçükömer	Para Politikası Gâyelerini Gerçekleştirmekte Neden Muvaffak olmayabilir?	IV	147 — 156
61	M. Orhan Dikmen ...	Müşterek Pazar ve Türkiye	VI	1 — 22
68	Sadun Aren	Yatırım İndirimi ve İktisadî Politika	VI	119 — 123
75	Haydar Kazgan	Devlet Hizmetlerinin Finansmanı ve Devlet Sektöründe Fiyat Politikası	VII	21 — 45
76a	H. van Dyke	Dış Yardımda Yeni Ölçü	VII	57 — 66
79a	P. Dertilis	Yunanistan'ın Müşterek Pazara Katılması	VII	124 — 128
90	M. Orhan Dikmen ...	Kalkınma Plânında Yatırımların Finansmanı	VIII	91 — 107
92	Kenan Bulutoğlu ...	Kalkınma Plânımız ve Finansmanı	VIII	129 — 141
100	Mübün Başar	"Yatırımlar Finansman Fonu Teşkil ve Tasarruf Bonoları İhracı Hakkında Kanun" Üzerinde Düşünceler	IX	45 — 54

No. su	Konferansçı	M e v z u	Cilt	Sahife
Sıra				
111	Nuri Eren	Az Gelişmiş Memleketlerin Milletlerarası Finansmanı	X	49 — 58
114	Nuri Karacan	İktisadi Gelişmeyi Gerçekleştirme Aracı Olarak Milletlerarası Sermaye Hareketleri	X	83 — 100
121a	James Murray	Birleşmiş Milletlerin Finansmanı	XI	11 — 19
135	Erdoğan Alkin	Makro-Ekonomik Bir Büyüme Modelinde Vergi Fonksiyonları	XII	27 — 35
146	Esat Çam	Milletlerarası Malî Meseleler ...	XIII	33 — 43
147	Beysan Keyder	Yatırım Birlikleri	XIII	47 — 58
154	Erdoğan Alkin	Kamu Yatırımlarının Çeşitli Kamu Kesimleri Arasında Dağılımı	XIII	177 — 184
155a	V. R. La Garrigue ...	Fransanın Ekonomik Gelişme Yardımlarının 1964 ten beri Gösterdiği İnkışaf	XIII	213 — 232
158	Hüsamettin Kılıç ...	Ortak Pazar	XIV	39 — 87
161a	John Karsky	Batı Avrupa Entegrasyonu	XIV	153 — 162
163a	İ. Al Shoureiki	Orta Doğuda Serbest İktisat Politikası	XIV	181 — 186
165a	Mario Bandini	Güney İtalyada Ziraat ve Cemaat Kalkınması ve Diğer Akdeniz Memleketleriyle Mukayesesi ...	XIV	199 — 203
167a	M. Orhan Dikmen ...	İktisadi Gelişme ve Vergileme ...	XIV	273 — 282
168	Erdoğan Alkin	Kamu Yatırım Harcamalarının Çeşitli Bölgeler Arasında Dağılışı	XIV	283 — 307
175a	Süleyman Barda ...	Modern Ulaştırımda Finansman Meselesi ve Türkiye'deki Durum	XV	175 — 212
177a	André Armengaud	Ortak Pazarın İktisadi Zorlukları	XV	245 — 250
187a	Günter Schmölders ...	Köln'deki on yıllık İktisadi ve Sosyal Davranış Araştırması ...	XVI	153 — 161
192	Nuri Karacan	Malî Aracı Müesseseler, Malî Piyasalar ve Büyüme		
197a	Tadao Yamaguchi ...	Kamu Harcamalarının Ekonomi Üzerindeki Tesirlerinin İktisadi Analizi	XVII	93 — 100
200	Hayri Öncel	Fransa'da İktisadi ve Malî Plânlama	XVII	163 — 177
211a	Helmut Arndt	Gelişmekte Olan Ülkelerde Plânlama ve Piyasa Ekonomisi ...	XVI	261 — 277
213	Kenan Bulutoğlu ...	Az Gelişmiş Ülkelerde Sermaye Oluşumu, Ücret Haddi ve İktisadi Gelişme	XVIII	205 — 220
			XVIII	283 — 306

Sıra No. su	Konferansçı	M e v z u	Cilt	Sahife
214	Necmi Karakullukçu ...	Milletlerarası Vergi Anlaşmaları	XVIII	331 — 370
215	Esat Çam	Müşterek Pazar ve Türkiye	XVIII	371 — 383

XI — İşletme

21	Suat Keskinöğlü ...	İşletme Ekonomisinde Bütçe Mef- humu Hakkında	II	143 — 153
48	Kemal Tosun	Mevzuatımızda Maliyet Rejimi ...	IV	227 — 248
78	Nasuhi Bursal	Amortisman ve Vergi Arasındaki Münasebetler	VII	103 — 118
132	M. Ali Canoğlu	Muhasebede Normalizasyon	XI	197 — 223
142	Haydar Kazgan ...	Türkiye'de Yaygın Küçük Firma Politikasının İktisadî ve Malî Neticeleri	XII	147 — 155
148	M. Ali Canoğlu	Ekonomide Muhasebenin ve He- sap Uzmanının Rolü	XIII	59 — 80
178	M. Ali Canoğlu	Muhasebe Sistemleri ve Usulleri	XV	251 — 276
188	Beysan Keyder	İşletmelerde Sermaye İhtiyacı ve Sermaye Temini	XVI	163 — 173
196	Salih Şanver	İşletme Vergiciliği	XVII	61 — 84
208	Rüştü Erimez	Yedek Akçeler	XVIII	69 — 116

XII — Hususî Hukuk

42	H. Eichler	İktisat İlmî Öğrenimi Çerçevesi İçinde Hususî Hukuk Sistemi	IV	99 — 108
----	------------------	--	----	----------

