İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ YAYINLARINDAN No. : 1460
İKTİSAT FAKÜLTESİ No. : 256
MALİYE ENSTİTÜSÜ No. : 42

MALİYE ENSTİTÜSÜ KONFERANSLARI

Ondokuzuncu Seri – Sene 1969

FAKÜLTELER MATBAASI — İSTANBUL 1969

ÖNSÖZ

Bundan yirmi yıl önce, 1949 yılının sonlarına doğru, İktisat Fakültesinin iki öğretim üyesi tarafından kurulan Maliye Enstitüsü, bugün yirminci yıldönümünü parlak bir şekilde kutlamaktadır.

İlmî müesseselerin hayatında hiç de uzun sayılamıyacak olan yirmi senelik müddet içinde, Maliye Enstitüsü, birkaç oda işgal eden göstermelik bir teşekkül olmaktan çıkmış, hâlen dünyanın her tarafında maliye ilmi ile uğraşan şahıs ve kuruluşlar tarafından bilinen ve sayılan, milletlerarası şöhrete sahip bir müessese haline gelmiştir.

Maliye Enstitüsü, bugün yirmi kişiyi geçen araştırıcı ve yardımcı kadroları, modern çalışma imkânları veren yerleşme durumu, on bin küsur ciltlik ihtisas kütüphanesi, zengin arşivi ve toplam sayfa adedi on bini geçen kırkı aşkın yayını ile, kendisini millî ve milletlerarası çapta bir varlık olarak kabul ettirmiş bulunmaktadır.

Bunun en belirli delilleri arasında, bugün dünya çapında ün sahibi maliyecilerden birçoğunun, Enstitüyü ziyaret etmiş ve çeşitli şekillerde çalışmalarına katılmağı bir zevk bilmiş olmaları gösterilebilir.

Yine bütün dünyanın en ünlü maliyecilerinin üyesi bulundukları Milletlerarası Maliye Enstitüsünün, 1962 de İstanbulda toplanmış olan kongresinden sonra, Enstitümüzün yirminci yılını kutlamak maksadile, başka hiç bir memleket ve şehir için vâki olmayan bir şekilde, yedi sene gibi çok kısa bir ara ile 1969 kongoresini tekrar İstanbulda toplaması, Enstitümüzün milletlerarası itibarı hakkında açık bir fikir verebilir.

Maliye Enstitüsü, kuruluş ve gelişme yıllarını da içine alan yirmi senelik kısa geçmişi içinde, Milletlerarası Maliye Enstitüsünün her iki İstanbul kongresinin mahallî organizasyonunu başarı ile yapmış, ve üyeleri de bu kongrelerde raportör ve genel raportör olarak görev almıştır. Maliye Enstitüsü, bundan başka, çeşitli millî ve milletlerarası toplantılarda başarı ile temsil edilmiştir.

Yine Enstitü, İstanbulda, iki milletlerarası semineri başarılı bir şekilde tertip etmiş ve yürütmüştür. Hâlen Enstitüye birçok yerlerden milletlerarası seminerler düzenlemesi için teklifler gelmektedir. Bunlardan iki seminerin önümüzdeki yıl içinde İstanbulda tertibi için hazırlıklar ilerlemiş durumdadır. Diğerlerinin de, sıra ile gerçekleştirilmesine gayret edileceği tabiidir.

Bu arada, Milletlerarası İşbirliği ve Kalkınma Teşkilâtı ile Maliye Bakanlığının iştirak ettiği Vergi Âhenkleştirmesi Projesinin çalışmaları da ilerlemektedir. Türkiyede ilk defa olarak yirmibeş kişilik bir ilim heyetile yürütülmesine çalışılan bu büyük kollektif araştırmanın, ortaya çıkan çok yönlü ve çeşitli güçlüklere rağmen, gelecek yıl ortalarına kadar başarılı bir şekilde sonuçlandırılmasına gayret edilmektedir.

Maliye Enstitüsünün yayınları da, artan bir tempo ile gelişmektedir. Hâlen, Tercümeler serisinin dördüncü cildi yayınlanmak üzeredir. Konferanslar serisinin yirminci cildi ile iki büyük telif eser matbaada dizilmektedir. Daha birçok yayınlar da hazırlık safhasındadır.

Elinizde bulunan ve yayımı biraz gecikmiş olan onsekizinci cildin hemen arkasından yayınlanabilen bu XIX cilt ile, konferanslar serisinde, toplam sayfa adedi beşbini bulan 228 etüd basılmış bulunmaktadır. Enstitünün diğer yayınları ile beraber, toplam sayfa tutarı onbini geçmektedir.

Enstitü çalışmalarına katılmalarından dolayı bu ciltte yer alan etüdlerin sahiplerine ve yayın işini yürüten As. Metin Tarım'a teşekkür ederken, yukarıda belirtilen çalışmaların gerçekleştirilmesinde değerli yardımlarını gördüğüm meslekdaşlarıma da teşekkürlerimi bir kerre daha ifade etmeği zevkli bir vazife bilirim.

Ataköy, Eylül 1969

Maliye Enstitüsü Müdürü
Prof. M. Orhan DİKMEN

İÇİNDEKİLER

BUSINESS TAXATION AND ECONOMIC DEVELOPMENT*

C. Lowell HARRISS
Professor of Economics
Columbia University

The privilege of being with this group constitutes a high challenge indeed. My own experience and study include more than a few topics about which I might talk here, but I suspect that your group has studied some of them as much as I (or more) except for the most specifically American aspects. Choice of subject has been difficult. Even more so has been the decision about what precisely to try to say about topics as broad as those I have chosen.

"Taxation of business" offers little possibility of saying anything really new. Yet it offers endless opportunity for suggesting how mankind might run its affairs better — in lands like my own, whose economic development puts it in the forefront in this respect, and others still in earlier stages. If one thing strikes me as clear it is that not all policies of economies which have generally developed well can serve as best for those which are closer (on either side) to the threshhold or "takeoff" "Avoid the mistakes of others" should in itself be valuable advice, counsel resting on costly experience.

General Considerations

Aspects of the general setting of public finance can be noted briefly.

Need for Large Revenues. Some of us if free to fashion our ideal economy might try to develop one in which the need for taxes would be much less than is the case today. Realism, however, leaves no doubt that the "tax take" must be high to pay for the expenditures which modern publics apparently insist upon or at least tolerate.

*) The views expressed are my own and not necessarily those of any organization with which I am associated. In a few places this paper reuses phrasing which appears in earlier of my writings on the subject.

Danger of Hight Tax Rates. High revenue yields require high tax rates. High tax rates do more than bring in revenue. They alter human actions, and in ways different from the effects of prices. In the market one pays for what one gets, and in competitive markets we generally get about as much as we pay for. But the services of government which a member of society receives are largely independent of the taxes *he* pays. He has incentive, therefore, to try to avoid a tax.

If tax rates are low, it will not often be worthwhile to sacrifice what is essentially one's best interest in order to save tax. But purely tax considerations can be decisive when *tax rates are* high — and when the *differences* in the tax consequences of different actions are large. What is basically a less efficient alternative will sometimes seem best when taxes are taken into account. Taxpayers will act accordingly. Private benefit then conflicts with the public welfare in two ways. 1) The part of the cost of government which one person saves must be borne by others. 2) Resources are not used as productively as possible. Capital investment flows to take account of taxes as well as of productivity; skilled effort is devoted to saving taxes rather than to creating goods and services of positive value.

Difference Between Taxes and Prices : Role of Self-Interest. Tax laws take from the individual (or prevent him from getting) what would otherwise be his without a specific *quid pro quo.* In the free market, in contrast, what a person gives up is presumably matched in worth by what he gets. To get what one wants, one must provide equal value for others. The vigorous pursuit of self-interest in a competitive market economy will generally serve the public interest. The pursuit of self-interest through the political process (in government) ,however, often tends to conflict with the interest of others — dramatically so when taxes are concerned. A person who gets his own taxes reduced will benefit by just that much. He can expect no less governmental service, but he pays less.

Whatever we may think about the wisdom of our collective (governmental) decisions, by no means everyone will be well satisfied with what his taxes buy for him. But even if everyone did feel that government services are worth their most, many of these services could not be sold as are the products of the market place. No mechanism exists to make the individual share in the cost of government except by the use of compulsion. No one will question the necessity of such coercion, but who will not question the amount and nature of such compulsion? Here

we face the fundamental issue of the relative roles of government and business, of taxes and prices. The larger the proportion of economic activity carried on by government, the greater the role of taxes relative to prices[1].

But why raise this obvious matter? To make one point explicit: The total of taxes will be higher, and the role of prices smaller, the larger the governmental sector. Consequently, taxes as they *directly* affect business will tend to be more burdensome. This tendency, however, need not become an actuality, or, more accurately, the kind of taxes used can have more or less effect on business.

Environment as Affecting Tax Policy. Some "requirements" for a "good" system of taxation are applicable, while others which are suitable in one place will be inappropriate in another. Institutional and structural conditions vary from country to country — the quality of the civil service and the individual's attitudes toward taxation, to give two examples. Legal systems differ, and the law inevitably affects the kind of taxes an economy may impose — for example, laws concerning corporations, trusts, inheritance, the disposition of property, and relations between national, state, and local government. The saying "An old tax is a good tax" does embody a bit of wisdom.

Size of the Taxing Jurisdiction. An environmental factor of first-rate importance is the size of the taxing jurisdiction. When the benefits received by a taxpayer — an individual acting for himself or the manager of a giant business acting for the whole company — are not clearly associated with the taxes *he* pays, then the power of government to coerce him into paying tax depends to some extent upon his ability to escape to the jurisdiction of other governments. Some businesses are more firmly localized than others, and all are more limited in freedom to shift in the short run than in the long run.

Small taxing jurisdictions face more rivarly than do larger ones. In competing for businesses — the providers of jobs, the sources of income — to locate (or remain) its boundaries, each American locality

1) Government enterprise-type activities financed partly or entirely by charges constitute an intermediate case. Even when prices or something close to them are used instead of taxation, how often do they result from the forces which determine prices in the market? Rarely, if ever. Consequently, they cannot do the full allocative job expected of prices in free (or even monopolistic?) markets.

may face active competition from dozens of others and indirect competition from hundreds or thousands[2]. Each of our 50 states faces competition from many others in attracting and holding the business organizations which are needed to expand the economic base. And even the United States as a whole finds that in one way or another it must recognize foreign competition in the struggle for capital, jobs, and markets.

Although tax laws are generally much less important than other determinants of location, no foresighted (by definition!) government will ignore the influence of the tax outlook it offers to business, relative to its "competition". No large fraction of total economic activity will ordinarily be sensitive to differences in taxes in various jurisdictions, dodestic and foreign. But some companies, actual and potential, will find tax factors significant at the margin.

If lawmakers believe that such considerations are influential, the general result — at least judging from American experience — will be for moderation in taxes on business as such, compared with what would otherwise seem politically attractive. The larger the tax jurisdiction — international (as governments cooperate through treaties) compared with national compared with state (or provincial) compared with local — the less is the restraint which the tax officials experience in taxing business.

People, Not Things, Bear the Burdens of Taxation. Taxes are paid by people. One may speak of taxes falling on business, corporations, cigarettes, property, inheritances, income, or some other tax base. Yet it is not things, but people, who are deprived. Use of one name rather than another will not change the realities of economics. But in trying to do so we can add to the real burdens of taxes by inducing misallocation of resources and, very probably, reducing the supply of productive capacity which becomes available over the long run.

Hidden Versus Evident Burdens. In some cases it is much easier than in others to judge which individuals will be affected by a tax — and

2) Agriculture and other land-oriented economic activity decline in relation to the total. This tendency appears increasingly important as one thinks of the longer run in which retailing, housing, finance, and utility services serving business and consumers locate where other factors draw population. Manufacturing stands out as a type of activity which has choice about where to settle and which in making its selections influences other decisions about location.

by how much[3]. In choosing to use hidden taxes, those which "conceal" the costs of government from the persons who pay, society sacrifices one instrument for helping make better rathen than poorer decisions. True something can be said in favor of arrangements which free us from worry about taxes. Yet is there not more to be said for the principle of selecting taxes which are sufficiently evident to the taxpayer to enable, or force, him to relate them to the expenditures of government?

Justice in the Distribution of Tax Burdens. Taxes, whether borne directly or indirectly, will be not only heavy but also unequal in the sense that some people will pay much more than will others. Being heavy, unequal, and the result of the use of government's power of coercion, taxes in a democratic society must seem to be moderately fair, just, equitable; otherwise they will eventually be modified. The last statement may reflect a certain naivete, but another will unquestionably seem realistic: tax *proposals* which do not seem to be fair will have decidedly less possibility of adoption than proposals which appeal as equitable. Few if any considerations have greater emotional appeal when Americans discuss tax policy.

Two points seem worth making in this connection: 1) Business taxes can be inequitable by *any* reasonable standard, or on this score they may compare moderately well with other taxes; 2) one basis for condemning present American taxes on business (and those in other countries if my impressions are not unduly imperfect) is that these levies run counter to reasonable standards of fairness. The public, however, seems not only indifferent but sufficiently misguided to support the continuation of taxes whose real effects differ considerably from those assumed. Although reform efforts may not require an extensive foundation of popular support, even a strong leader will have difficulty if his tax proposals violate the popular sense of equity.

The United States has acquired (or subjected itself to) a "system" of taxing business which could benefit from reform[4]. The same is true in other countries.

---

3) Debates over tax shifting, which I shall scarcely touch upon, continue with enough vigor to demonstrate that doubt about the eventual resting place of some taxes remains a fact most clearly true of some business taxes.

4) The system grew up more by accident than as the result of any carefully conceived and logically justified reasoning. See W. J. Shultz and C. Lowell Harriss, **American Public Finance**, 8 th edition (Englewood Cliffs, N. J. : Prentice-Hall, 1965).

Business Taxation - Some Basic Issues

Some taxes collected from business firms are intended to fall on the consumer (or perhaps the employee) and probably do, more or less as intended. Other taxes, however, such as those on business net income, are presumably intended to "burden the company" — whatever this term may mean. Still other taxes, such as those on purchases by business firms, on the property they own, or on payrolls (as for social insurance), are less easily classified as to either the intent of the lawmaker or the actual result. My comments will concern primarily *net income* taxes.

The Wisdom of Taxing "Business". Businesses are the organizations upon which the Western World relies to produce most of its output. Although the efforts of teachers, judges, military personnel, and other employees of government — as well as the efforts of those who work for private organizations not seeking profit — yield valuable results, most real income consists of what people accomplish through business firms.

Business, to rephrase, is the public's major agency for organizing labor and capital to produce — and to produce more, rather than less, efficiently. Businesses are groups of people seeking to benefit themselves by serving others. It is this service, whether in producing and distributing things or in rendering services directly, which the public wants. The process of rendering service can be more or less efficient in terms of inputs per unit of output. A market economy relies primarily upon competition in markets to induce efficiency — and to stimulate growth. For it is in business organizations that we find, not only the source of more of the old, but also most of the venturesomeness which leads to the innovations that contribute so much to rising living standards.

The public interest calls for each business to: 1) Turn out products or services which are wanted more than something else, as reflected in freely made consumer decisions expressed in the market, or through government agencies. Part of this task of business is to anticipate, identifying wants which will be satisfied by new types of goods and services. 2) Produce by methods which economize on labor, materials, capital, and other "inputs" according to their relative scarcity and productivity.

The total accomplishment of people working as business organizations will depend upon many things: the training, inherent ability, and acquired skill of workers; their willingness to exert effort; the amount of capital — in the physical sense of buildings, equipment, and inventory,

and also in the financial sense of money, without which transactions as we know them would rarely be possible; the degree of competition; the state of technology and speed of scientific advance; the competence of management; and other things. Among the "other" things are some services produced by government. The system of law and order is one. The tax structure is another.

Taxes are obstacles in the sense that they take from the taxpayer without directly giving him an equivalent. Taxes on business do not improve the process by which consumers indicate the relative importance of their desires. Taxes on business income do not help indicate to managers the relative scarcities and productivities of inputs. But taxes do affect the alternatives, the incentives which a business must consider. One is to save on taxes. In adopting methods which reduce the tax bill, however, a business does not economize on the "input" of government nor reduce in any perceptible way government's use of resources. Nor does the firm increase its operating efficiency in the sense of using less input per unit of output.

A business, in fact, may wisely adopt methods which are inherently "second best" because the artificial factor of taxes makes such methods the best under the circumstances. Taxes thus give rise to an element of conflict between private and public interest as they induce the manager to redirect the firm's activities, away from what is fundamentally most efficient. Taxes lead to results which are less than optimal when judged on the basis of economic productivity.

The distortion of decisions may be only trifling, or it may be of some importance. Productive capacity is not allocated to the uses, and in the proportions, which are fundamentally best. Too much investment goes into forms with less bundensome tax consequences; too little goes where taxes will be high. The loss of real income is a burden — but one which is concealed. Even inventive and courageous economists will hesitate to estimate the magnitude of such losses to society.

Reasons Advanced for Taxing Business Income. How, then, can we account for the heavy taxation of business as such. Each country's history will have its unique features. But, at least in my country, accident and temporizing to meet emergencies, notably war, have played a larger role than has any rational evaluation of alternatives. Other reasons have also played a part.

From time to time in the United States "business", especially big business, has drawn sharp criticism from persuasive writers and fighting "reformers". Whatever the bases for the criticisms, school books have tended to perpetuate attitudes which contain no small hostility to business. There is also a deep-seated public belief that "business" somehow has taxpaying capacity — "business" or "corporations" as distinguished from people as stockholders, consumers, or employees. The big corporation seems assumption that the shareholder bears the burden, and recognizing that shareholders, especially the owners of large numbers of shares, are the more prosperous members of society, advocates of separate taxation defend the tax as progressive[5].

High U.S. corporation tax rates went into effect during time of war and postwar boom when employees, owners, and government could all increase their "take". Concurrently, the rise in rates of tax on personal income appeared to justify substantial increases in the rates on corporations. As the years have passed, justification has also been found in the argument that to varying extent present burdens have been capitalized in the prices of shares.

Some economists contributed another argument: A tax on pure economic profit, they said, is a tax on a true surplus, not a payment for an essential cost of production. Whatever the theoretical merit of this concept, it is not the one used for tax purposes. Lawmakers framing income taxes have come up with definitions of taxable income very much broader indeed than the notion of pure profit as a true surplus[6].

Today's tax in the United States gets some support from another fact. The corporation income tax qualifies as one an "automatic stabilizer" of

---

5) The progression is crude at best; it is not the type of progression which can be defended as leading to either vertical or horizontal equity. Furthermore, in the United States it is not true that a corporation income tax resting on shareholders imposes no burdens on low income groups. Some shares are held by people with "low" incomes. Large amounts are held by philanthropic, educational, medical, and other organizations whose activities serve even the very poor. Moreover, pension funds for employees of businesses, nonprofit organizations, and even some state and local governments have substantial holdings of corporation stock.

6) Wartime attempts to tax "excess profit", it is true, have tried (to varying degree) to tax that element of return to capital which is a pure surplus. The history of these efforts reveals abundant evidence of the tremendous difficulty of identifying pure profit.

considerable force, a feature which space limits will not permit me to discuss.

Legal systems do permit the establishment of organizations such as corporations which to some extent *are* separate from their owners — and in ways which *can have* tax significance. Two aspects demand mention: 1) the equality of tax burden on incorporated and unincorporated activity; 2) the possibility of tax avoidance. Let me first say a few words about the second.

Not all corporation earnings are paid out in dividends. Those kept in the business are not subject to personal incoma tax. The owners are not so well off, presumably, as if they had received the income in cash free of tax; but at least those in control must expect to be better off than if they had gotten the earnings in cash and paid the personal income tax. The ownership interest in the business becomes more valuable because of the growth of assets. Another problem is the capital gains[7]. Conversion into capital gains of what would be dividends obviously has tax significance. One need only, look at the literature on "tax minimization". In short, the existence of the corporation does make a difference in taxes.

For logical solution to the problem of retained earnings, however, one will hardly look to a tax on *all* corporation earnings. Whatever is paid out to shareholders gets into their taxable income. 1) One "solution", a crude one, is to tax (only) undistributed profit. 2) Another possibility is to require the individual eventually to make a complete accounting for tax purposes. An effective tax on net capital gains, including those embodied, in transfers at death, comes to mind at once — but not to the tax laws. 3) A third approach allows the dividend recipient a credit for tax paid by the corporation. Among the defects of this method is the fact that management decisions will still be influenced by the tax on the corporation. None of these approaches can be fully satisfactory. The guides of the market would not operate free from tax considerations to determine the amount of saving and the direction of investment.

---

7) Such accretion of economic power free of personal income tax seems — at least to me — less than the ideal of fairness when other accretions, such as wages, are taxed. Even in the far from opulent circles in which I move, ne great effort would be needed to find disagreement on this conclusion. Any argument starting with questions of equity and fairness rarely will quickly move to other considerations, perhaps capital formation.

Uncertainty about "Who Really Pays".

One problem in learning about who actually bears the tax is to distinguish between the effect in the short run and those over the longer run. *Changes* in tax on business profit — whether resulting from fluctuations in pretax earnings or from a change in the tax rate or the definition of the tax base — are likely to be reflected, at least for a while, in what remains for stockholders. As time passes, however, adjustments take place.

Supplying business with equity (ownership as contrasted with debt) capital costs something. The stockholder sacrifices the opportunity to use his wealth in some other way. This sacrifice is an economic cost. Income tax law and traditional accounting, however, do not recognize this cost as a deductible expense of doing business. Yet even statutes of long standing will not always alter economic reality, and this is one such case. Consumers will not get equity capital to work *for* them — and employees will not get equity capital to work *with* — unless the people who can provide ownership capital expect total net benefits which will equal those obtainable elsewhere.

Suppliers of capital, whether in debt or equity (ownership) form, expect to be rewarded. The reward that counts is the reward *after tax*. A "normal" return on equity capital is an *essential economic cost*. The net after-tax return which a supplier of equity capital will insist upon be as high a yield (conceived broadly as total net benefit) as he could obtain from any alternative use of his funds.

The equity capital already in a business, of course, is largely sunk, it will remain for a time, regardless of actual returns. To get new capital, however, the business must offer attractions which are equal to those otherwise available to the suppliers of funds. In turn, the company must look to customers for dollars (lira or pounds) to reward those who provide capital. If the corporation tax rate is 50%, and if potential supplier of new equity capital insist upon an *expected* return of 8%, then the corporation must expect to get a price from customers which yield 16% before tax. Only new projects offering a 16% gross return get equity financing.

The corporation will not succeed in selling new shares of stock unless the prices which it expects from its customers will bring an adequate after-tax yield. The growth of output (in a growing economy) will

lag until prices *are* high enough to give profits which satisfy investors. Over the long run, then, some or much of the corporation income tax will tend to be shifted to consumers. The indirectness of the process, conceals it. The result, however, is a tax on consumption, but one falling capriciously, unevenly, and not in line with any concept of fairness familiar to me. Corporations which are not growing and which do not seek new capital, may never be able to shift an increase in a tax rate.

The actual shifting to the consumer will depend to some extent upon what happens to the *total supply* of, and *total demand* for, capital[8]. The amount of capital available for new investment in business is not fixed. The amount available for investment in corporations is certainly not fixed.

Let us assume that the tax on corporation earnings makes the prospective yield on corporation earnings less than otherwise. The potential supply of equity funds out of a given total of funds for investment) will decline. Meanwhile, more of the total of savings will move to seek investment in debt form; the rate of return on new debt will fall. The tax on corporation income, therefore, tends to reduce not only the after-tax yield on equity capital for a time but also the yield for suppliers of debt capital. The corporate tax thus becomes a *more generalized burden on the suppliers of capital*. The magnitude and the distribution of this burden, however, cannot be measured nor compared with the amount passed on to consumers. And who will be able to learn for sure how the amount and type of capital formation will change?[9].

Any proces of shifting operates in an environment in which conditions constantly change. Lags and frictions will inevitably slow the proces. No single set of forces has an opportunity to work itself out completely and fully. Some corporations will be more successful than others in getting a satisfactory after-tax return. Competitive factors differ widely. For example, businesses competing with others which are free from the tax — notably those operated by government — must expect considerable difficulty in passing the tax to consumers through the market process.

8) If other revenue sources, such as personal income or sales taxes were relied upon to raise revenue equivalent to that from a tax on corporations, demand and supply conditions for capital would be affected by all the tax factors, not merely those of business taxation.

9) Investment in relatively undertaxed forms will tend to be greater than otherwise, reducing the prices of output relative to what would have been the case. Investment in more heavily taxed lines will lag, and product prices will be higher as a result.

Other factors are foreign competition, the extent of production from firms with large proportions of debt finance, and "special features" of the tax law (or its administration).

One conclusion seems clear: A major tax whose economic effects are so difficult to identify and measure — but some of which wise men would shun rather than seek — can hardly be the best man can devise.

Difficulties of Defining the Tax Base and the Taxable Unit. "Income" or "profit" or "earnings" may seem reasonably clear concepts — until one tries to define them for purposes of taxation. Then difficulties appear. They multiply, and they grow. The same applies when trying to prescribe just what is the business unit to be taxed as a single entity, e.g. a corporation or a group of related corparations, to say nothing of corporate reorganizations and family partnerships.

If tax rates are low, and if differences in tax rates are small, the results of one, as contrasted with another, provision or interpretation may be inconsequential. Today, however, considerable tax may depend upon even apparently minor details of definition. And some matters become major determinants of business actions — treatment of depreciation, for example, or the variation of tax rates according to either the amount of earnings or the percentage distributed. The tax paid by the individual business, especially over a decade or so, may be appreciably different from what a casual look at the tax law would suggest. Moreover, the whole economy may be affected by seeming technicalities. Unfortunately, the results will tend to appear slowly — no, not always "appear" in the sense of becoming fully evident. One should expect a long "recognition lag" by businesses themselves and more often by the public. Correction will take still longer and may never occur. Government can be slow to act.

Other consequences of difficulties of definition might be discussed. For example, inequality of taxation will result in the sense that the amount of tax borne by different taxpayers, whoever they are, will not be in line with the realities of their economic positions. Perhaps the differences are those intended by the lawmaker and generally desirable, perhaps not: Technicalities permitting escape from tax become available to only a minuscule portion of the public. "Public" laws are in fact vehicles for serving narrow private interest. Often, no one can be sure of the results because of another consequence — complexity.

The complexity of income taxation has become worse than baffling. In itself it is an impediment to progress. Specialists on one or a few

features of tax law will be the first to admit doubts about what most other provisions really mean and the fruits they produce[10].

One detailed provision breeds another — to try to plug a loophole or to create another with no more, or less, merit. The conduct of business becomes ever more complicated for reasons inherently unnecessary.

"Tax Incentives"

The existence of high tax rates in a sense creates an opportunity. The high tax barriers can be reduced for those who do something especially desired. Provisions which lower the tax obstacle here and there are sometimes called "tax incentives". This term does not appeal to me. But terminology counts for little compared with fact. What are the facts?

In several countries the post-war record shows that numerous objectives have been advanced by the offer of opportunity to escape from the impact of very high tax rates. Some of the objectives have unquestionably been worthy, but not necessarily the most worthy; some by reasonable standards may have been unimportant relatively to one or more receiving no favoritism. With any given amount of revenue loss possible, broad, general reduction in tax rates on business seems to me better for the long run than concentrated reductions here and there. Specific adverse discriminations, for revenue, or other purposes, are generally subject to criticism on the same grounds.

Such provisions introduce an element of coercion rather than free choice to influence decisions - about what to produce, how, and for

10) Anyone speaking in public lays himself open to the charge of being either superficial by ignoring vital details or inaccurate when he tries to do so. Going beyond generalization requires 1) technicality which will be incomprehensible to listeners and readers or 2) imprecisions which an opponent may pick on to discredit the speaker. Nothing even resembling informed public opinion is possible. Even to say that Congress or Parliament "intended" something may be unwarranted; few lawmakers can have made the study needed really to understand modern tax laws.

More and more of the country's best talent is drawn into fundamentally sterile activity. The most skilled government officials work away the years on technicalities of no intrinsic merit. So do tax practioners. The money value of their efforts will appear in GNP, but what results is not real product but in fact a waste of potential. Moreover, where laws are so complex, mediocre men make errors which are costly to those whom they serve. The small, and not-so-small, business will be most likely to suffer.

whom. Opportunites are altered for reasons which reflect votes in the ballot box (and then, perhaps, very indirectly) rather than economic choices expressed by economic means. Anyone, of course, can propose ways to improve any allocation of resouces[11]. Good intentions, however, are not enough. In using taxation, both *ends* and *means* must be selected by the political process. This process inevitably brings into the decision-making men with no special competence and men whose interests differ widely. Results are reached only with compromise, desirable for some things but not in operating an economy[12]. Moreover, at least in the United States, removal and even adaptation to changing conditions is always difficult, often impossible.

"Tax incentives" have another disadvantage. Their "cost" tends to be high[13]. Legislatures have no way to limit tax concessions to those actions which would not be taken without the tax favor. For the mar-

11) When I was a university student, and that was not yesterday, I was taught a principle which was then old enough to be "clasic" Society could improve on the free market's allocation of resources by taxing increasing-cost, and subsidizing decreasing-cost, industries. With this wisdon long available, how have we used it? Legislatures in the United States "apply" the principle more often in just the wrong way, perversively. At all levels of government, public utilities (often cited in textbooks as decreasing-cost producers, a conclusion not proved) and their services have been subjected to adverse, discriminatory taxation: I know of no attempt to determine whether increasing or decreasing cost conditions prevailed. The academician may dream about what lawmakers ought to do, but action can be rather different.

12) Obviously, I oversimplify. I shy away from distinguishing 1) **broad** issues of allocation between the government sector and the private economy which only the political process can accomplish, from the 2) more specific **detailed** matters which get into granting tax favors for this, relative penalties for that. The injection of a variety of economic issues into politics complicates the truly important job of solving society's essentially political problems.

13) When government buys autos, it pays for what it gets and no more. When it tries to get something by granting a tax concession, however, it is likely to "pay for" a good deal more than it gets. Suppose, for example, that the majority agree that the public interest will be served by stimulating investment by small businesses. A tax concession will stimulate such investment. Therefore, a favor is granted — but to **all** such investment. The public grants the favor to everyone in the group, including those who in any case would have acted as they did. For what may be a small **additional** investment of the type desired, society "pays" for what it would have gotten without the tax concession.

ginal (incremental) benefit obtained, the public may pay very dearly when it grants tax favors to *all* in the class. Meanwhile, other objectives more desirable at the margin get no tax stimulus.

Nevertheless, the results of special tax incentives may be dramatically impressive. The alternatives sacrificed rarely if ever appear. And if I were a manager trying to serve the owners employees and customers, of a corporation, how could I justify not working industriously for special provisions to aid my company a great deal, in preference tax rate reduction of equal total amount to be shared by all corporations? The incentive structure for getting tax burdens reduced has elements which encourage the proliferation of special features with their distorting, complicating, and deceiving consequences.

Taxation Of Unincorporated Business

Personal Income Tax as a Business Tax. Though not labeled as a business tax, the personal income tax (in the tax systems with which I am familiar) aplies to the earnings of unincorporated businesses. When rate schedules are high and progressive, high personal income tax rates take a bite out of business income more often than the "man in the street" would probably expect. Supporters of steeply graduated personal income tax rates characteristically give little attention to the fact that the tax in effect falls directly on business income.

Three kinds of results may be noted: 1) Some business decisions are influenced by marginal tax rates which are high enough to be distorting. 2) The tax applies to earnings which are, or would be, used, not for consumption by the owner's family, but for building up the business. 3) Proprietors who are free to use an alternative form of legal organization will tend to do so when there is a procpect of reducing the tax bill[14]. A single proprietor may take in partners, or a partnership may increase the number of partnership interest, for tax, rather for business, reasons. By doing so they shift some income from higher to lower brackets. Another possibility is to incorporate.

---

14) For each business, it seems to me, the choice about legal form of organization should depend to the fullest extent possible upon the underlying economic merits, with taxation exerting a minimum of influence. Present U.S. law permits partnerships in some cases to choose to be taxed as corporations; some corporations may elect to be taxed as partnerships. The requirements for qualifying are often complex.

Each of these results has elements which are undesirable from the point of view of freedom, efficiency, and progress.

Where taxes have substantial effect, there will be inequality because not every business will in fact have approximately equal opportunity to take advantage of the options. Moreover, there will be some economic waste resulting from the choice of "second-best-made-best-by tax options. And another fact will lead to waste: arrangements which are good at one time become poor as circumstances change; before the company becomes willing to undergo the cost of new change, however, it will have suffered somewhat.

Unincorporated Business in the Economy. In the United States unincorporated producers account for nearly one-fourth of business done (as measured by receipts). One fourth or so of the business economy is in itself important. For at least two reasons, however, the relative ·ıgnificance of these firms is greater.

1) Some of those companies *provide competition* which helps keep to whole market economy operating more competitively, even much bigger firms.

2) In the future, as in the past, much *economic growth will* start, and much will take place, in unincorporated businesses. Enterprising men and women will try to start *new* businesses. Owners will work and save to *enlarge* companies already operating, to *improve efficiency* by reducing costs, to provide *more and better products* and services. The variety and the oportunity of an economy will lie more extensively than often recognized in widely decentralized economic undertakings. People seeking new jobs will often look to the businesses nearby. Useful employment for an expanding population will depend upon the availability of new jobs, not only in the big factories — which cannot be everywhere — but also in the small, and often new, businesses scattered over the country

Some of the goods, and many of the services, men seek as part of a rising standard of living can be supplied only from business sources close at hand. New sources of supply, as well as the competition which keeps everyone under pressure to do better, will frequently depend upon new firms. True enterprenourship is not confined to big businesses. New nd small companies contribute to economic growth of the most creative and the most progressive type.

Growth of new firms requires, among other things, both capital and the prospect of profit, High income taxes, unfortunately, can make capital

accumulation out of earnings exceptionally difficult. (There is truth indeed in the statement that present income taxes penalize, not so much being wealthy as gaining wealth.) Yet if a company is to compete effectively, if it is to be able to pay prevailing wage rates for labor of good quality, it must have good equipment and ample working capital. Both leasing and borrowing will often meet some needs, but as a rule only if equity funds are available to provide security for protecting lenders. Outside equity financing (by attracting partners) is uncertain at best, often impossible, and probably costly.

Progressive tax rates frequently add another obstacle to growth. Risk will usually be present. Often the chances of loss are large. If things do turn out successfully, a large fraction of the reward can be taken away in taxes. But if results are unfavorable, losses can be deducted, if at all, only from lower brackets than those in which the profit would be taxed. Progressive tax rates can reduce the net after-tax return from risky undertakings. Small firms cannot have wide and well established diversification which provides a form of "insurance". This range of considerations, however, requires much qualification to take account of many details.

Finally, high personal income tax rates influence personal incentive to effort. This theory issue lies largely outside my province. The quality of management, however, does make a difference to business, and taxation of management rewards will affect the supply of effort. High tax rates on money income certainly make leisure relatively more attractive.

Special Considerations

Four other points seem to me worth making briefly.

Certainty in Administration. Taxes in fact are not necessarily what the statute pays. Often no one knows what the law actually means; and even when provisions seem generally clear, considerable scope for the exercise of judgment — or whim — can remain. No small amount of tax may sometimes hinge upon the more or less unchecked, and often uncheckable, decision of an administrative agency or even a single administrator.

Individuals rightly complain about actual or alleged favoritism, arbitrariness, and inconsistency. (A person on the "receiving" side of favors is more likely to keep his mouth shut.) Such personal hardship consti-

tutes a problem calling for reform. Yet the implications of tax uncertainty for business seem to me more serious.

1) Much business requires commitment of capital (and more or less specialized labor) for long periods. Uncertainty about the tax consequences of any action add to the inevitable risks of long-run undertakings. Doubt about future taxes and their administration must increase the cost of conducting business — a cost for which it is difficult to find offsetting "benefits" (inputs).

2) Competitive relationships will be disturbed. Not every company will get the same rulings from administrators. No improper action on the part of officials is necessary to lead to lack of uniformity and inequality among competitors, though impropriety cannot be ruled out as a possibility. In general, I suspect, there is a bias against relatively small firms. The giants of industry can afford to press their case to a point far beyond what is economical for most firms. Growing complexity of tax laws aggravates the problem. High tax rates add to the money significance of rulings which do discriminate among competitors.

Incentives for Governmental Ownership (Socialism) and Other Tax-Exempt Operation. High taxes on private business encourage the expansion of governmental operation as well as that of any tax-favored organizations, perhaps cooperatives. In the United States prospective saving on taxes has played a part in the conversion of privately owned companies — chiefly, in the supplying of electricity, gas, and water locally — to governmental (municipal) agencies.

3) Tax favoritism of governmental business-type operations gives them a competitive benefit over private, taxpaying suppliers. A legislature imposing high taxes on business may have no recognized desire to subject private producers to serious rivalry from government. Yet what can one expect? If there is direct competition between private and governmental suppliers, one has a tax advantage. In a close contest the tax discrimination may tip the balance. Once again, seriousness is a function of the height of tax rates.

Housing and Land Rent. The provision of housing, though a form of business, and a large one, frequently escapes discussion as a bussines. It is one which presents peculiar tax problems. Side by side in U.S. cities one can find housing which is taxed heavily and housing which is not only tax exempt but which also receives subsidy. Subjecting housing to

taxation equal to that on other consumption (or suppliers of consumption goods) is a subject which in itself warrants examination as a problem in business taxation.

One aspect of such examination would be the broader subject of land taxation. Profit as taxes, I argued earlier, is by no means an economic surplus. Land rent or its equivalent, however, will often contain a true economic surplus. I shall deal with this subject in another lecture.

Inheritance, Estate, Legacy other Death, and Gift Taxes. Taxes on the transfer of property at death or by gift can be heavy. When the bulk of the property consists of interests in a closely held business, the enterprise as such can be affected adversely. Typically, the effects begin long before death as the owners alters his investment program to acquire assests, such as life insurance, which will be liquid and available for paying tax at death; over the years, as a result, fewer dollars are available for investment in his business. The owner may arrange to merge with a larger firm in part, at least, in anticipation of death tax problems. But when the results of the tax are concentrated at death, considerable disruption of operations may result.

In the United States we know much less than we should about the extent and seriousness of this problem today. But one is safe in saying, "Here's something to think about", the analysis should include the effects on business of death taxes designed to be *personal* levies.

Directions Of Progress In Taxing Business

Getting rid of existing defects in business taxation requires action affecting the revenue structure at many points.

One essential, seems clear — a vision of the general *goal* and *why* it is desired. My comments up to this point have implied some of my views and the underlying reasons supporting them. A more explicit formulation standing as a sort of conclusion (based largely upon conditions in the United States), would run somewhat as follows, not all exceptions being noted.

1. Resource allocation will be most efficient if taxes impede as little as possible the operation of the market proces[15]. Choices, in other

15) Problems of income distribution and redistribution are passed over here — as they would not be in a complete analysis.

words, will reflect more accurately the alternatives which are at issue when taxes do not influence the results[16].

2. To this end, taxes should be neutral or impartial in their effects on resource allocation — among industries (including private and governmentally owned), occupations, regions (internally and domestic versus foreign), methods of operation and finance, forms of legal organizations, present versus future, and so on. In general, the economy will operate most productively if taxes exert a minimum of influence upon decisions about what to produce, how, and for whom[17]. The more fully this condition is realized, the greater will be the total of real income available for consumption and investment, including consumption and investment through, and by, government[18].

3. Major reliance for revenue should be taxes which draw from the flow of income at the *personal level* — by taxes on persconal income received and on the use of income and wealth in consumption expenditure

Use of both income and consumption (expenditure) for the tax base will generally be preferable to exclusive reliance upon one or the other. (a) For reasons of fairness and equity in the distribution of burdens, the use of two bases has one great advantage over the reliance upon one or the other. In the real world, each base will have defects, but they will not be the same. Some crude averaging and compensating will result if both are used. (b) When tax rests upon both income and consumption, the tax rate on each can be materially lower than if all the revenue must be obtained from a single base. Consequently, the evils of high tax rates as such will be less. Use of taxes to redistribute income may be easier under personal income taxes than under spending taxes, but the latter *can* be modified for this purpose. One type of taxation, however, *cannot* be used for anything approximating rational redistribution — taxes on business.

---

16) An exception of some importance exists when the tax has direct relation to the amount of governmental spending, e.g., taxes based on net profit.

17) One must recognize the existence of a potentially valuable, but ealisy abused, exception for **regulation** in the public interest.

18) Taxation and governmental spending may be used to "force" saving and speed the accumulation of capital so that over the long run income appears to be higher. But is **real** income truly higher? How does one weigh, as must be done for an answer to this question, the loss of welfare of persons forced to save when they would have preferred to consume.

4. Assuming that the personal income tax has a prominent, perhaps predominant, place in an ideal revenue system, it should be reexamined in the light of its bearing upon unincorporated business. In this connection the chief consideration in the United States, would be the reduction of high (marginal) rates. The revenue from these rates is important chiefly for its insignificance. The adverse effects on the economy, in relation to any general benefit, are by no means restricted to those which result from the impact of the tax on unincorporated business. But the latter call for special examination.

5. For the taxation of consumption as such, *retail sales taxes* more or less as used in most American states — or taxes imposed upon sale *to* the retailer (at the wholesale stage) — seem to me clearly superior per unit of revenue to selective excise taxes or to general turnover taxes. A tax on *value added,* however, would probably be my first choice — in part because as a matter of expediency it offers a realistic alternative to the taxation of corporate income at high rates. Application of the tax to the output of governmentally owned business-type activities, and to such tax entities as cooperatives, would seem to me generally desirable in principle.

6. Tax rates on corporation income would be reduced. Both the speed of reduction and the level conceived as the eventual goal would depend upon revenue needs (in the light of alternative changes to raise revenue) and such other factors as personal income tax rates and opportunities for avoidance. Within relatively few years as such things go, normal economic growth will in itself expand the base so that revenue can be maintained while rates go down.

7. For 15 years or so I supported in principle "base broadening" and "loophole closing" to facilitate rate reduction and to make for greater fairness. Simplification has also seemed to me, not only a highly desirable goal but also one attainable within degree. Although "hope springs eternal", I am not "holding my breath" waiting for success. Fortunately, some of the objectives can be atained indirectly. (a) Growth of national income in itself broadens the tax base and permits rate cuts if government spending grows less rapidly. (b) Reduction of high tax rates would also reduce the equity significance of loopholes and the practical importance of the myriad features which, having been adopted for good reasons and bad, make for complexity.

Concluding Comment

Discussion of the tax system which would be most in conformity with characteristic of a free society may seem to be little more than an example of the lack of realism attributed to academicians — something of the world of dreams. For one thing, evidence, hard fact, measurement — notably lacking in my paper — are needed, not only to help us learn with certainity which choices are best but also to persuade those votes and officials who must be persuaded. At least I am optimistic enough to believe that men respond to evidence. Response, however, calls for public education. Unfortunately, no small amount of latent, and some overt, opposition must be overcome.

Finally, a more difficult job will be unending — restraint on the growth of government spending. Over the long run, freedom for manoeuver to reform business taxes — and in my opinion reform is reduction of tax rates — will depend upon the budgetary position.

İŞLETMELERİN VERGİLENDİRİLMESİ VE İKTİSADÎ KALKINMA*

C. Lowell HARRISS
Columbia Üniversitesinde
İktisat Profesörü

Bu gurupla bir arada bulunmak bahtiyarlığı güç bir görevi beraberinde getirmektedir. Kendi tecrübe ve çalışmalarım, burada konuşabileceğim konulardan ancak biraz daha geniştir. Fakat, öyle tahmin ediyorum ki, sizlerin de, Amerika'ya ait çok özel meseleler dışında, bütün bu konular üzerinde benimki kadar, belki de ondan daha yoğun çalışmalarımız vardır. Konu seçimi bir hayli zor oldu. Bundan daha da zor olanı, seçmiş olduğum bu kadar geniş konu hakkında nelerin söylenmesi gerektiğinin kararlaştırılmasıdır.

"İşletmelerin vergilendirilmesi" konusu, gerçekten yeni bir şey söylemek bakımından sınırlı imkânlar sağlamaktadır. Fakat, konu, bilfarz kendi ülkem gibi iktisaden kalkınmış ülkeler arasında ön safda bir yer işgal eden bir ülkede, işletmelerin daha iyi yönetilmesi için nelerin yapılması gerektiği hususunda sonsuz imkânlar sağlar. Şurası muhakkak ki, gayet mükemmel bir şekilde geliştirilmiş olan iktisat politikalarından bir çoğu, kalkınma safhasındaki ekonomilere aynı derecede faydalı olmamaktadır. "Başkalarının yaptığı hâtalardan kaçın" felsefesi, ancak kendi başına, son derece faydalı bir tavsiyedir.

Genel Mülâhazalar :

Maliyenin genel görüşü özellikleri kısaca şu şekilde ortaya koyulabilir.

(*) Burada ortaya konan fikirler, ilgili olduğum teşekküllere değil, kendime aittir. Aynı konu üzerine daha önce yazdığım makalelerden bazı pasajlar buraya alınmıştır.

Yüksek Varidat İhtiyacı. Eğer her hangi birimize ideal iktisadî ortam yaratma imkânı verilirse, bugünkü seviyeden çok düşük vergilerin bulunduğu bir ortam yaratmaya çalışırız. Ancak gerçek hayatta, kamu otoritelerinin görmeleri gerekli hizmetler dolayısıyla, "vergilerin aldığı payın" bugünkü seviyeden çok daha yüksek olması gerekmektedir.

Yüksek Tarifenin Sakıncaları. Yüksek varidat ihtiyacı, yüksek vergi tarifesini gerektirir. Yüksek vergi târifesi ise, devlete yüksek varidat sağlamak yanında, hattâ ondan daha fazla olarak, bazı mahzurlar ortaya çıkartır. Yüksek târifeler insan davranışlarını, fiyatların etkilerinden farklı yönde etkiler. Piyasada herkes satın aldığı mal karşılığında ödemede bulunur. Rekabetin olduğu piyasalarda ise, genellikle ödemede bulunduğumuz miktar kadar mal ve hizmet elde ederiz. Fakat bir toplum üyesinin elde ettiği kamu mal ve hizmeti, geniş çapta yaptığı vergi ödemesinden bağımsızdır. Böylece, ferde vergi kaçırmak için teşvik sağlanmış olur.

Vergi oranı alçak olduğu zaman, vergi tasarufu gayesi ile büyük fedakârlığa girmeye deymez. Ancak, târifenin yüksek olduğu ve vergi kaçırma halinde tasarrufun fazla olduğu durumlarda, kaçakçılıkta vergi unsuru çok kuvvetli bir etken olmaktadır. Etken olmayan bazı faktörler, vergileme dikkate alınınca önemli olmaya başlar. Vergi mükellefleri de ona göre davranırlar. Özel menfaatler kamu refahı ile iki noktada anlaşmazlığa düşer : (1) Bir mükellefin yüklenmediği kamu harcaması kısmı, diğer biri tarafından yüklenilmiş olur; (2) Kaynaklar azamî şekilde verimli kullanılmamış olur. Sermaye yatırım hareketleri, prodüktivite yanında vergileri de gözönünde bulundurur. Vasıflı emek ise, mal ve hizmet üretimi yerine, vergi tasarufu gayesine yönelmiş olur.

Vergiler ile Fiyatlar Arasındaki Fark : Ferdî İstifadenin Rolü. Vergi kanunları, fertlerden, direkt bir karşılık olmaksızın, bir kısım iktisadî değerleri alır. Oysa serbest bir piyasada, fert ödeme yaparken, ona karşılık belirli bir mal veya hizmet elde etmektedir. Rekabetin mevcut olduğu bir piyasa mekanizmasında, ferdî istifadeler metodu ile özel ihtiyaçların tatmini mümkündür. Siyasî vetire içinde ferdî istifadeler metodunun kullanılması ise, ekonomideki diğer fertlerin aleyhine olabilmektedir. Normalden daha düşük vergi ödeyen bir vatandaş, normal vergi ödediği haldeki kadar kamu mal ve hizmeti elde eder. Aynı miktar kamu mal ve hizmeti karşılığında daha düşük vergi ödemiş olur.

Kollektif karar mekanizmasına ne derece güvenirsek güvenelim, yine de herkes kendi vergisinin karşılığını aldığına tam olarak inanmaz.

Fakat, ekonomide herkes kamu hizmetlerinin, maliyetlerine değdiğini kabul etse bile, yine de bu tip malların çoğu özel piyasada olduğu gibi alınıp satılamaz. Kamu mallarının maliyetine fertleri iştirak ettirmede, cebrî yoldan başka bir metod bulunamamaktadır. Hiç kimse böyle bir müşterek hareketin gereğini incelemez. Ancak, cebrî mekanizmanın şumûl ve mahiyetini incelemeyecek kimse olamaz. İşte bu noktada devlet ile özel işletmelerin, dolayısıyla vergilerle fiyatların nisbî rolleri meselesi ile karşı karşıya gelmiş oluruz. Ekonomide devlet eli ile yürütülen iktisadî faaliyetin nisbî payı artıkça, vergilerin fiyatlar karşısındaki nisbî rolü de artmaktadır[1].

Bu nokta çok açıktır. Buna burada tekrar gelmemizin sebebi nedir? Bir noktayı açıkça belirleyelim : Ekonomide kamu sektörü genişledikçe, toplam vergiler artar ve fiyatların nisbî rolü azalır. Neticede, işletmeleri direkt olarak etkiledikleri için, vergiler daha ağır hissedilmeye başlanacaktır. Neticenin bu şekilde gerçekleşmesi zarurî değildir. Daha doğru olarak, kullanılan vergi tipine göre işletmelerin hissedecekleri ağırlık farklı olabilir.

Vergi Politikasını Etkileyen Çevre. İyi bir vergileme sistemi için gerekli şartların bazıları uygulanabilir, ancak bu şartların bazıları bir yerde uygulanabilir olduğu halde, başka bir yerde uygulanamayabilir. Ülkeden ülkeye müessesevî ve yapısal şartlar farklı olmaktadır. Meselâ, kamu hizmetlerinin kalitesi veya fertlerin vergilemeye karşı tutumları farklı olabilir. Hukukî sistemler değişik olabilir ve kanunlar, kaçınılmaz olarak, bir ekonomide salınan vergilerin cinsini etkiler. Misâl olarak, kurumlarla, tröstlerle, verasetle ve servet intikali ile ilgili kanunlar olabileceği gibi, merkezî hükûmet ile mahallî idareler arasındaki ilişkileri düzenleyen kanunlar da farklı olabilir. "Eski bir vergi sistemi iyi bir vergi sistemidir" sözü bazı hakikatleri ifade etmektedir.

Coğrafî Olarak Vergilemenin Hududu. Çevre ile ilgili birinci önemi haiz faktör, vergilemenin coğrafî hudududur. İster kendi başına çalışan, ister büyük bir firmanın sevk — ve — idarecisi durumunda olan bir vergi mükelefinin ödediği vergi ile elde ettiği kamu mal ve hizmetleri arasın-

1) Devletin, tamamiyle veya kısmen fiyat mekanizmasını kullanarak işlettiği işletmeler, orta durumu teşkil eder. Buralarda fiyatlar veya ona çok yakın mekanizmalar kullanılsa bile, acaba bunlar ne dereceye kadar serbest piyasa şartları altında meydana gelmektedir? Ancak belki çok nadir hallerde piyasa mekanizması kullanılmaktadır. Bundan dolayı, bu işletmeler, fiyat mekanizmasından beklenen kaynak dağılımı rolünü tam olarak yerine getirememektedir.

da sıkı bir ilişki kurulamadığı takdirde, vergi otoritesinin bu mükellefi vergi ödemeye zorlama gücü, geniş çapta, mükellefin coğrafî olarak başka bir vergileme otoritesinin bölgesine girebilme imkânına bağlı olur. Bazı işletmeler diğerlerine nazaran çok daha sıkı bir şekilde coğrafî bölgeye yerleşmiş olurlar. Genellikle işletmelerin uzun vâdede yer değiştirmeleri kısa vâdedekinden çok daha kolay olabilmektedir.

Ufak vergileme otoriteleri büyük otoritelerden daha fazla rekabete mâruz kalırlar. Amerikan mahallî idareleri işletmeleri kendi sahalarına çekebilmek veya olanları muhafaza edebilmek için (işletmeler kuruldukları bölgede iş imkânı sağlar ve gelir temin eder), bir düzineye yakın diğer idarelerden açık rekabete göğüs germek mecburiyetinde kalır. Bu hususta gizli rekabete girenlerin sayısı ise yüzleri, hattâ binleri bulur[2]. Amerika'daki elli eyaletten her biri, iktisadî sahalarını genişletebilmek ve işletmeleri kendi sahalarına çekebilmek için çok sıkı bir rekabete girişirler. Hattâ bir ülke olarak Amerika Birleşik Devletleri de, sermaye, iş imkânları ve piyasa çekebilmek için dış ülkelerle rekabete girişmek mecburiyetindedir.

İşletmelerin kuruluş yerinin seçiminde bir seri diğer faktörler yanında vergi kanunlarının rolü bir hayli zayıf kalmakla beraber, hiç bir uzak görüşlü idare (târif icabı) diğer rakip idareler yanında kendisinin işletmelere sağlayacağı vergi imkânlarını gözden uzakta bulundurmamalıdır. Toplam iktisadî faaliyetlerin çok büyük bir kısmı bölgeler arasındaki farklılıklara karşı büyük bir hassasiyet göstermez. Ancak mevcut veya kurulma halinde olan bazı firmalar bölgeler arasındaki vergi farklarını marjinal faktör olarak ele alabilir.

Eğer kanun yapıcıları bu tip mülâhazaların etkili olduğuna inanırlarsa, neticede işletmeler üzerindeki vergilerde bazı hafifletmelere gidilebilir. Vergilemenin coğrafî hududu genişledikçe — idarelerarası vergi anlaşmaları yolu ile — işletmelerin vergilendirilmesinde vergi otoritelerinin hareket serbestisi artar.

---

2) Ziraî ve buna yakın iktisadî faaliyetlerin bütün iktisadî faaliyetlerin içindeki yeri gittikçe azalmaktadır. Perakende işletmeciliğin, mesken faaliyetlerinin, mâli müesseseler ile âmme hizmeti gören müesseselerin, nüfusun başka sebeplerle temerküz ettiği bölgelerde kurulacağı uzun vâdeli düşüncede ziraatin bu temayülü gittikçe artan bir önem arzetmeye başlamaktadır. İmalât sektöründe böyle bir şey söz konusu değildir, zira bu sektör kuruluş yeri hakkında kendi tercihini haizdir ve aynı zamanda diğer kuruluş yerleri hakkındaki kararlarda da etkin olur.

Vergi Yükünü Eşya Değil, İnsan Taşır. Vergiler şahıslar tarafından ödenir. Vergilerin işletmeler, şirketler, sigara, emlâk, miras, gelir veya benzer vergi matrahlarına oturduğundan söz edilir. Ancak her halde, vergi yolu ile iktisadî refah kaybına uğrayan eşya değil, insandır. Bir isim yerine başka bir ismin kullanılması iktisadî gerçekleri değiştirmez. Vergiyi bir kısım eşya üzerine koymakla, kaynakların daha kötü dağılımına yol açarak ve belki de, kısa vâdede istihsal kapasitesi arzını kısarak, vergi yükü daha da arttırılmış olmaktadır.

Gizli ve Açık Vergi Yükleri. Hangi mükellefin vergiden ne derecede kadar etkilendiği bazı hallerde kolayca tahmin edilebilir[3]. Mükelleften kamu mal ve hizmetinin maliyetini gizleyen gizli vergilerin seçilmesi ile, toplum, iyi karar alma âletlerinden birini kaybetmiş olur. Vergiler hakkındaki endişelerimizi ortadan kaldıracak bir organizasyonun lehinde de çok şeylerin söylenebileceği bir gerçektir. Bunun yanında, mükellefi vergi ile kamu mal ve hizmetleri arasında bir ilişki kurmaya teşvik eden veya zorlayan vergi sistemlerinin seçilmesi hakkında acaba söylenecek hiç birşey yok mu?

Vergi Yükünün Dağılımında Adalet. İster direkt, ister endirekt olsun, vergiler, sadece ağır değil, aynı zamanda adaletsiz de olabilir. Şu anlamda ki, bir kısım mükellefler diğerlerine göre daha az vergi ödeyecektir. Ağır olan ve devlet zorunu gerektiren vergilerin demokratik toplumlarda mükellefler arasında eşit yük dağılımlı ve âdil olması gerekmektedir. Yoksa, vergiler bu yönde değiştirilirler. Vergilerin âdil ve mâkul olması onların kabul edilebilirlik şartını arttırır. Zira mâkul bir vergi teklifinin mâkul olmayana nisbetle daha fazla kabul edilebilirlik şansı vardır. Ancak çoğu mükellefler, bu arada Amerikan halkı da, vergi politikalarını incelerken az sayıda faktöre hissî önem verirler.

Burada iki noktaya temas etmeden geçmeyeceğiz : 1) Her hangi bir vergi standardı karşısında işletme üzerindeki vergi adaletsiz olabilir, veya, aynı ölçü ile bu vergi diğer vergiler yanında daha hafif ve mâkul kalır; 2) Günümüzdeki Amerikan işletme vergilerinin en fazla suçlanma sebebi, bu vergilerin (diğer ülkelerdeki vergileri için de bu yargı doğrudur) geçerli adalet v.s. ölçülere ters düşmesidir. Etkileri, tasarlanan vergilerden çok farklı olan vergilerin devamını istemek bakımından halk sadece bilgisiz değil, aynı zamanda gayet tatminkâr bir şekilde yönetil-

3) Yansıma teorisi üzerindeki tartışmalar, bazı vergilerin nihaî yerleşim yerlerinin şüpheli olması gerçeğinin işletmeler üzerindeki vergiler için de geçerli olduğu yolunda gelişmektedir.

mektedir de. Reform çabalarının başarıya ulaşması için çok büyük halk kitlelerine ihtiyaç bulunmamakla beraber, eğer çabalar halkın çoğunlukla benimsediği adalet duygularına karşı olursa, çok kuvvetli bir lider bile güçlük çekebilir.

Amerika Birleşik Devletleri, reformdan istifade edebilecek bir vergi sistemi kabul etmiştir[4]. Bu husus, başka ülkeler için de doğrudur.

İşletmelerin Vergilendirilmesi - Bazı Ana Problemler :

İşletmelerden alınan bazı vergilerin nihaî olarak tüketici üzerine yansıyacağı (veya işçiler üzerine de olabilir) farzedilir ve sonuç da çoğu zaman öyle olur. Oysa, meselâ işletmenin kârı üzerine koyulan bir verginin ise, başka bir yere yansımadan, nihaî olarak işletme üzerinde kalması farzedilir. İşletmelerin yaptıkları alımlar üzerindeki, işletmelerin sahip oldukları malvarlığı üzerindeki veya işletmelerin yaptığı bazı ödemeler üzerindeki (sosyal sigorta ödemeleri gibi) vergiler kanun koyucunun gayesi ile gerçek durumdaki yansıma şekline göre ara sınıflamaya girer. Burada bilhassa üzerinde duracağımız husus, işletmelerin net kazançları üzerine konan vergilerdir.

İşletmelerin Vergilendirilmesinin Sebepleri. İşletmeler, birçok mal ve hizmet kalemlerinin üretiminde batı dünyasının dayandığı organizasyonlardır. Her ne kadar Öğretmenler, hâkimler, askerî ve diğer devlet hizmetlilerinin çabaları —kâr gayesi gütmeyen özel organizasyonlarda çalışanların çabaları da dahil— değerli sonuçlar meydana getirdiği halde, gerçek gelirin büyük kısmı, fertlerin ticarî işletmelerden sağladıklarından meydana gelir.

Tekrar bir tarif vermek gerekirse, işletmeler, daha etkin üretimin gerçekleştirilebilmesi için, emek ve sermayenin bir araya getirildiği ana organizasyonlardır. İşletmeler, başkalarına hizmet sağlayarak gelir elde eden şahısların meydana getirdikleri guruplardır. Halkın bu işletmelerden beklediği, ya belirli bir mal veya hizmetin üretim, yahut dağıtımı veya doğrudan bazı tip hizmetlerin görülmesidir. Hizmet üretimi, bir ünite üretim içindeki girdiler açısından az veya çok etkin olabilir. Piyasa ekonomisi, etkinliği arttırmak ve gelişmeyi teşvik etmek için esas iti-

---

4) Sistem, dikkatli ve mantıkî bir plânlama sonucu olmayıp, tamamiyle tesadüfen ortaya çıkmıştır. Bakınız: W. J. Shultz and C. Lowell Harris, American Public Finance, 8th edition, (Englewood Cliffs, N. J., Prentice-Hall, 1965).

bariyle rekabete dayanır. Zira, hayat standardının yükselmesinde yüksek katgısı olan yeniliklere yol açan girişimciliğin çoğunu işletmelerde bulabiliriz.

Kamu çıkarı, işletmelerde şu şartların yerine getirilmesini zorunlu kılar : 1) Hür yoğaltım tercihleri halinde piyasada beliren tercihlere göre en fazla talep edilen mal ve hizmetlerin üretimi. İşletmelerin bu görevlerinin bir kısmı, bazı tercihlerin yeni tip mal ve hizmetlerle karşılanmasını öngörür. 2) Emek, ham madde, sermaye ve diğer girdiler arasında, nisbî kıtlık ve verimlilik derecelerine göre, en iktisadî üretim metodlarının kullanılması.

İşletme organizasyonlarında çalışan kimselerin toplam başarıları bazı şartlara bağlı bulunmaktadır : Eğitim, kendi kabiliyetleri ve elde ettikleri vasıflar; çalışma arzuları; gerek binalar, makina ve teçhizat halinde fizikî sermaye, gerek para halinde nakdî sermaye; rekabet derecesi; teknoloji derecesi ve bilimsel ilerlemenin hızı; sevk — ve — idarenin kudreti; ve sair hususlar. Son kalem olan "sair hususlar" arasında devletin sağladığı hizmetler yer alır. Hukuk ve nizam sistemi bunlardan biridir. Vergi yapısı ise, diğer biridir.

Vergiler, şahıslardan devlete aktardıkları değerler karşılığında doğrudan mal ve hizmet sağlamadıkları için, bu anlamda birer engel olarak görülür. İşletmeler üzerindeki vergiler, yoğaltıcıların nisbî tercihlerini belirledikleri sistemi düzeltmezler. İşletme kârları üzerine koyulan vergiler ise, sevk — ve — idarecilere, kullandıkları girdiler hakkında bir bilgi veremez. Fakat vergiler, bir işletmenin gözönünde bulunduracağı teşvik unsurları üzerinde etken olur. Vergiden kaçmak gaye olur. Vergi mükellefiyetini azaltan bir metodun uygulanması, ne devletin kullandığı girdiler üzerinde tasarrufa yol açar, ne de devletin kaynak kullanımını geniş çapta kısar. Bu metodla, firma da, bir ünite üretim içinde daha az girdi kullanarak etkinliğini arttıramaz.

Gerçekte bir firma "ikinci en iyi" bir metodu akıllı bir şekilde uygulayabilir. Zira bu detotda sun'i vergi faktörleri, veri şartlar altında bu metodu en iyi hale getirebilir. Görülüyor ki, vergiler, sevk — ve — idareciyi esas olarak etkin olan üretim sisteminden firmayı saptırmak yolunda harekete getirdiği için kamu ve özel çıkarlar arasında bir uyuşmazlığa yol açmaktadır. Vergiler, iktisadî verimlilik esaslarına göre optimum olan sistemden sapmayı gerektirmektedir.

İktisadî kararlar üzerinde verginin meydana getirdiği bozucu etkiler bazı hallerde çok ufak, bazan ise gayet büyük olabilir. Vergiden sonra,

üretim kapasitesi, esas itibariyle en iyi yerlerde ve oranlarda kullanılmamış olur. Vergi yükünün az olduğu sahalara arzulanandan fazla, vergi yükünün fazla olduğu sahalara ise arzulanandan az yatırım tahsis edilir. Gerçek gelir kaybı ise, gizlenmiş vaziyette bir kayıptır. Cesur ve yaratıcı iktisatçılar bile topluma olan bu kayıpları tahminde tereddüt ederler.

İşletme Gelirlerinin Vergilendirilmesi Lehinde İleri Sürülen Sebepler. Bu durumda, işletme gelirleri üzerindeki ağır vergileri nasıl müdafaa edebiliriz. Her ülkenin tarihi kendi şartlarını ve gerçeklerini ortaya çıkartır. Amerika Birleşik Devletlerinde ise, tesadüfî ve âni ortaya çıkan zarurî haller (harp gibi) diğer alternatiflerden daha etkili olmuşlardır. Diğer etkenlerin de rolü olmuştur.

Amerika Birleşik Devletlerinde, zaman zaman büyük işletmeler, ikna edici yazarların ve kavgacı reformistlerin şiddetli tenkitlerine hedef olmuştur. Bu tenkitler bir yana, ders kitapları da işletmeler için en ufak bir merhamet bile yaratmamakta yarış halindedirler. Genellikle halkda da işletmelerde yüksek bir vergi kapasitesi olduğu yolunda derin bir inanç mevcuttur. İşçi, yoğaltıcı veya hisse senedi sahibinden ayrı olarak büyük işletmeler, gayrî şahsî organizasyon olarak görülmekte ve bundan dolayı vergileme için ideal bir kaynak olarak kabul edilmektedir. Bunlara ilâveten, hisse senedi sahiplerinin yükü taşıdığı ve bilhassa yüksek sayıda hisse senedini elinde tutanlar olmak üzere, genellikle hisse senedi sahiplerinin toplumun müreffeh kişileri olduğu varsayımı altında artan oranlı vergileme ileri sürülmektedir[5].

Amerika Birleşik Devletlerinde yüksek oranlı kurumlar vergisi, harp ve harpten sonraki devrelerde yerleşmiştir. Buna paralel olarak, kurumlar vergisindeki yüksek artışları haklı gösterebilmek için, gelir vergisinde de oran artışları yapıldı. Yıllar geçtikçe, yüksek vergi oranlarının hisse fiyatları artışı yolu ile telâfi edildiği fikri ortaya atıldı.

---

5) En iyi haliyle, artan oranlılık, iyice tarif edilmemiş ve kaba bir kavramdır. Yatay veya dikey vergi adaletine yol açabilecek bir artan oranlılık değildir. Ayrıca, Amerika Birleşik Devletlerinde, hissedarlar üzerinde gibi gözüken kurumlar vergisinin düşük gelirliler üzerine bir yük yüklemediği doğru değildir. Bir kısım hisseler "düşük" gelirliler tarafından tutulmaktadır. Hisselerin büyük bir kısmı, eğitim ve tıbbî müesseseler gibi düşük gelirli halka hizmet eden organizasyonlar tarafından tutulmaktadır. Bundan başka, işletmelerdeki işçilerin ihtiyarlık sigorta hisselerinin, kâr gayesi gütmeyen özel işletmelerin ve hatta bazı mahalli ve merkezî idarelerin şirketlerde hisseleri vardır.

Bazı iktisatçılar bir ara şu iddiayı ileri atmışlardır : Salt iktisadî kâr üzerine koyulan bir vergi, üretim faktörleri için gerekli ödemeler üzerine değil, gerçek artık üzerine koyulmuş bir vergidir. Bu kavram, teorik değeri ne kadar yüksek olursa olsun, vergi gayesi ile kullanılmamıştır. Gelir vergisini tanzim eden hukukçular, gerçek anlamda iktisadî fazladan daha geniş bir gelir kavramı geliştirmişlerdir[6].

Amerika Birleşik Devletlerinde bugünkü vergi sistemi daha başka sebeplerle de müdafaa edilmektedir. Kurumlar vergisi, çok güçlü bir "otomatik istikrar tedbiri" olarak kullanılmaktadır. Yer darlığı sebebi ile bu mesele üzerinde burada durmayacağız.

Hukukî sistem, ortaklarından farklı şahsiyeti olan organizasyonların kurulmasına imkân bırakmaktadır. Bu açıdan, bu tip organizasyonlar vergi potansiyeli taşımaktadır. Burada iki notaya temas etmemiz gerekli-dir : 1) şirket halinde olan ve olmayan faaliyetler üzerine yüklenen yükte adalet; 2) vergi kaçırma ihtimali. Önce ikincisi hakkında bir kaç söz söyleyelim.

Şirket kârlarının hepsi hissedar payı olarak tevzî edilmemektedir. Şirkette bırakılan kârlar ise gelir vergisi mevzuuna dahil olmaz. Bu durumda hisse sahipleri vergisiz olarak kâr paylarının dağıtıldığı haldeki kadar tatmin edilmiş olmaz. Ancak, bilhassa şirketin kontrolünü elinde tutan bazı kimseler, kâr paylarını alıp, bunun üzerinden vergi vermek yerine, şirkette vergisiz kâr bırakmakla daha yküsek bir refah noktasına ulaşmış olabilirler. İşletmede bırakılan faiz hissesi, aktif artışına yol açacağı için gittikçe değer kazanır. Diğer bir mesele de kapital kazançlarıdır[7]. Kâr payı olarak dağıtılacak hisselerin kapital kazancı haline dönüştürülmesi vergi açısından mânidardır. Bu hususta, "vergi minimizasyonu" üzerindeki mevcut literatüre bakmak yeter. Kısaca, şirketin mevcudiyeti vergi açısından bir hayli değişiklik yaratmaktadır.

---

6) Harp zamanında "aşırı kârların" vergilendirilmesi çabaları, salt fazla olan sermayenin kâr payının vergilendirilmesine yönelmiştir. Bu çabalar tarihçesi, salt kârın belirlenmesindeki aşırı zorluklar hakkında bolca delille doludur.

7) Ücret gibi diğer kazançların vergilendirilmesi yanında, kapital kazancı diye bir kalemin vergi dışı tutulması —hiç olmazsa bana göre— ideal adalet kaidelerinden uzaktır. Benim gibi en fakir guruplardan gelenler bile, bu sonuç üzerinde anlaşmada zorluk çekmez. Eşitlik ve adalet kavramlarından hareket eden her hangi bir düşünce ancak çok nadir hallerde başka sonuçlara ulaşır. Meselâ, ancak sermaye teşkili gibi bazı düşünceler bazan ön safa geçebilir.

İşletmelerde bırakılan kârlar konusunda mantıkî bir sonuca ulaşabilmek çabası içinde, bütün kurum kârları üzerindeki vergiler gözönünde bulundurulmaz. Hissedarlara ödenen paylar, hissedarın gelir vergisine dahil olur. 1) Biraz götürü olan birinci sistemde, sadece dağıtılmamış olan kârın vergilendirilmesi yoluna gidilir. 2) Diğer bir imkân ise, mükelefin, vergi bakımından gayet sıkı bir muhasebe tutmaya mecbur bırakılmasıdır. Miras hisselerini de içine alacak şekilde bütün kapital kazançlarını kapsayan etkin bir vergileme sistemi düşünülebilir, fakat her nedense kanun koyucular bu yola gitmemektedir. 3) Üçüncü yaklaşımda ise, şirketten dividant alan hissedarın, bu hisse üzerindeki vergisi kendi gelir vergisinden mahsup edilir. Bu metodun en büyük mahzurlarından biri, şirket sevk — ve — idaresinin kurumlar vergisinin etkisinden kurtulamamasıdır. Bu yaklaşımlardan hiç biri tamamiyle tatminkâr değildir. Piyasa güçleri, tasarrufların miktarı ve yatırımların yönünü belirlemede serbest olarak işleyemeyecektir.

"Kimin Gerçekten Vergi Ödediği" Hakkındaki Belirsizlik. Kimin nihaî olarak gerçekten vergi yükünü taşıdığı hususunun tesbitinde ortaya çıkan bir problem de, verginin kısa vâdeli ve uzun vâdeli etkilerinin birbirinden ayrılmasıdır. İster vergiden önceki kâr miktarının değişmesinden, ister vergi oranının değişmesinden, isterse verginin tanımladığı gelir kavramının farklı olmasından ileri gelsin, şirketlerin kârı üzerindeki vergi miktarının değişmesi hisse senedi sahiplerinin kâr payını etkiler. Ancak zamanla bazı ayarlamalar yapılır.

Şirketlerin tahvil (borç senedi) yerine hisse senedi ihraç etmeleri bazı maliyetleri de beraberinde getirir. Hisse senedi sahibi, söz konusu şirkette hissedar olarak, servetini başka işlere yatırmama fedakârlığında bulunmuş olur. Bu fedakârlık iktisadî bir maliyeti ifade eder. Ancak, ne gelir vergisi, ne de geleneksel muhasebe sistemleri bu maliyetin kârdan düşülmesine meydan vermektedir. Uzun müddetten beri şirkette ortak olanlar için de aynı şey geçerlidir. Şirketten elde ettikleri kâr başka yerlerden elde edebilecekleri miktarı telâfi edebilecek kadar yüksek olanlar dışında, ne tüketiciler, ne de işçiler veya müstahdemler hisse senedi sahibi olmak ister.

İster şirkete borç olarak (tahvil), ister sermayede hissedar olarak şirkete para verenler, bir karşılık bekler. Önemli olan karşılık ise, vergiden sonra arta kalan miktardır. Sermaye hissesi üzerinden hesap edilen "normal" kazanç, bir *iktisadî maliyettir.* Hisse senedi sahibinin üzerinde

israr ettiği vergiden sonraki net kâr, diğer yerlerden elde edebileceği miktar kadar yüksek olmalıdır.

İşletmeye evvelce yatırılmış olan hisse payı, kâr hissesi ne olursa olsun, belirli bir süre için donmuş durumdadır. Ancak ,şirketin yeni hissedarlar bulabilmesi için, bu yenilerin diğer iş yerlerinde elde edebilecekleri kadar yüksek bir kazanç miktarı ile şirkete çekilmeleri gerekmektedir. Neticede, şirketin yeni hissedarlarına yüksek kâr payı verebilmesi için, tüketicilerinden yüksek kâr sağlaması gerekmektedir. Eğer kurumlar vergisi oranı % 50 ise, ve eğer hisse senedi sahipleri vergiden sonra % 8 kâr payı beklerse, bu durumda şirket vergiden önce % 16 kâr sağlayan bir fiyatla yoğaltıcılarının karşısına çıkar. Ancak % 16 kâr payı veren yeni projeler hissedar bulabilecektir.

Tüketicilerden talep edilen fiyat, vergi sonrası makul bir kâr bırakmadıkça şirket yeni hisse payları satmada başarı sağlayamaz. Üretim artışı, fiyatların yatırımcıları tatmin edecek kadar yükselinceye kadar ortalamanın gerisinde kalacaktır. Neticede, uzun vâdede kurumlar vergisinin bir kısmı veya büyük bir miktarı tüketiciye in'ikâs ettirilecektir. Bu mekanizma doğrudan açık olarak çalışmadığı için açıkça görülemez. Sonuç, tamamiyle keyfî ve âdil olmaktan uzak bir yük dağılımı ile tüketiciler üzerine salınmış bir vergi olmaktadır. Büyümeyen ve yeni hissesar aramayan şirketler, vergi oranı artışlarını aslâ ileriye yansıtamazlar.

Tüketiciye olan yansıma, toplam kapital arz ve talebinin durumuna bağlıdır[8]. Yeni sahalara yatırım yapabilecek sermaye miktarı mahdut değildir. Şirketlere yatırım yapmak isteyen sermaye de tabiatıyla mahdut değildir.

Kurum kârları üzerindeki verginin, vergiden sonraki kârı bir hayli azalttığını farzedelim. Bu durumda, özsermaye arzı (belirli yatırım fonundan) azalır. Aynı anda, daha fazla miktarda sermaye tahvil piyasasına kayarak, oradaki faiz haddini düşürecektir. Görülüyor ki, kurum kârları üzerine koyulan yüksek bir vergi sadece hisse senedi sahiplerinin vergiden sonraki kârlarını azaltmakla kalmayıp, aynı zamanda tahviller üzerindeki faiz oranlarını da azaltır. Dolayısıyla, kurumlar vergisi, *kapital arzedenler üzerinde genel bir yük olarak kalır*. Ancak verginin tüketicilere yansıtılan kısmı karşısında, sermaye sahipleri üzerindeki bu yükün

8) Eğer devlet varidat sisteminde, gelir vergisi ve istihlâk vergisi gibi bazı diğer vergi tiplerine de dayanılıyorsa, sermaye arz ve talep şartları, kurumlar vergisi yanında bu vergilerden de etkilenir.

miktarı ve şumulü ölçülemez. Sermaye teşkilinin miktar ve tipinde meydana gelebilecek değişiklikler hakkında ise hiç bir şey söylenemez[9].

Her hangi bir yansıma vetiresi, şartların devamlı olarak değiştiği bir ortamda meydana gelir. Tabiatiyle bazı gecikmeler ve sürtünmeler bu vetireyi yavaşlatır. Hiç bir güç serisi tek başına ve tamamiyle vetireye hakim olamaz. Vergiden sonra tatminkâr bir pay elde etmede bir şirket diğerinden daha başarılı olabilir. Rekabet şartları da geniş çapta değişir. Meselâ, diğer firmalarla rekabet eden ve vergi kapsamına girmeyen işletmeler (devlet işletmeleri gibi), piyasa mekanizması yolu ile vergiyi tüketiciye aktarmada güçlük çeker. Diğer faktörler ise, dış rekabettir; tahvil ile finanse edilen firmaların üretim kapasiteleri ve vergi kanunlarının özel durumlarıdır.

Bütün bunlardan çıkartılabilecek bir sonuç açıktır: İktisadî etkileri çok geniş ve çapraşık olan büyük bir verginin en iyi olduğu şüphelidir.

Vergi Ünitesinin ve Vergi Matrahının Tâyin Zorluğu. "Gelir" veya "kâr" yahut "kazanç" kavramları, vergileme gayesi ile belirlemeye çalışıldığında zorluklar çıkar .Bu zorluklar büyür, büyür. Aynı zorluklar, vergileme ünitesi olarak, şirketlerin belirlenmesinde de ortaya çıkar.

Vergi oranlarının alçak ve bu oranlar arasındaki farkların küçük olduğu hallerde, her hangi iki yorum tarzı arasında büyük bir fark olmayacaktır. Günümüzde ise, çok ufak bir tarife ait detay farkından bile oldukça önemli vergi farkı ortaya çıkmaktadır. Bazı hususlar işletme faaliyetlerinin ana determinantı haline gelebilmektedir. Meselâ, amortisman meselesi veya vergi oranının kazanca veya şirket kârı tevzi durumuna göre değişmesi gibi. Belirli bir vergi mevzuatı ile, bu mevzuata göre uzunca bir süre vergi ödeyen bir firmanın tatbikatı arasında oldukça önemli farklar olur. Bundan başka, vergi tekniklerinden bütün ekonomi etkilenebilir. Maalesef, sonuç ise çok geç ve yavaş olarak ortaya çıkar, hatta bazı hallerde tam olarak belirli sonuçlar elde edilemez. İşletmelerden ve genellikle halktan uzun bir intibak devresi beklenmelidir. Düzeltmeler ise daha da uzun bir zamanı gerektirir, bazan ise hiç yapılmayabilir de. İdareler duruma hâkim olmada geç kalabilirler.

Tarif zorluğunun diğer bazı neticeleri de müzakere edilebilir. Meselâ; mükelleflerin ödediği vergilerin kendi iktisadî durumlarına uymama-

9) Nisbî olarak daha düşük oranlarla vergilendirilen sahalara yapılan yatırımlar artar ve bu sektördeki üretim fiyatları nisbî olarak daha düşük olu. Yüksek vergi yükü taşıyan sektörlerdeki sermaye arzı ise azalır ve neticede bu sektörlerde üretilen malların fiyatı yüksektir.

sından dolayı vergilemede adaletsiz sonuçlar meydana gelebilir. Bu farklılık belki de bizzat kanun koyucu tarafından arzulanmış olabilir veya olmayabilir de. Vergiden kaçınmak için teknik imkânlar bazı hallerde toplumun sadece belirli bazı guruplarına tanınmış olabilir. Kamu kanunları gerçekte, dar özel çıkarlara hizmet edici vasıtalardır. Başka sebeplerden dolayı veya karışıklıktan dolayı çoğu zamanlar kimse sonuçtan emin olamaz.

Gelir vergisinin zorlukları bazan bir muamma olmaktan daha ötededir. Bu vergi bizzat kendi içinde ilerlemenin en büyük engelidir. Vergi mütehassısları vergi kanunlarının daha bir veya bir kaç maddesini inceleyince, tümde gerçekten mevcut olan şüpheleri uyandırırlar[10].

Detaylı bir vergi istisna tedbiri diğerini ortaya çıkartır. Bu arada ya bir açık kapı kapatılmaya çalışılır veya diğeri açılır. Zaruri olmayan şartlar sebebi ile işletmelerin yürütülmesi daha da güçleşir.

"Vergi Teşvikleri" :

Yüksek vergi oranlarının mevcudiyeti bir bakıma bir fırsat yaratmaktadır. Özellikle arzu edilen şeyi yapanlara, yüksek vergi duvarları indirilebilir. Ekonominin belirli sektörlerindeki vergi yükünü azaltan veya ortadan kaldıran tedbirlere "vergi teşvikleri" denir. Gerçek duruma mukayese ile bu kavram çok mahdut sahaya inhisar etmektedir. Gerçek durumdaki şartlar nedir?

---

10) Herkese açık olarak fikirlerini ortaya koyan bir kimse ya tatminkâr olmamak (eğer kendisi bu yolu seçerse) veya çok önemli detayları ihmal etmek suretiyle sathî olmak suçu altında kalır. Genellemenin ötesine geçmek şunları gerektirir: 1) dinleyicilerin ve okuyucuların kapasitesini aşacak tekniklere inmak veya 2) kesin olmaktan uzaklaşmak ki, bu da hücuma hedef olabilir. Şuurlu ve uyanık kamu yargısına benzer bir şey bile bulmak imkân dahilinde değildir. Hatta Kongre veya Parlamento bile bazı hususların garanti altına alınmamasını "tasarlayabilir"; modern vergi kanunlarının tamamiyle anlaşılabilmesi için gerekli çalışmayı az sayıda kanun koyucu yapmıştır.

Gittikçe ülkenin daha fazla sayıda üstün zekâlıları kısır sahada çalışmaya kaymaktadır. En ehliyetli devlet memurları hiç bir önemli değeri olmayan bazı teknik meseleler üzerinde çalışmaktadır. Pratik vergiciler de aynı şeyi yapmaktadır. Bunların çabalarının nakdî ifadesi GNP de gözükür, fakat neticede bir üretim meydana gelmemekte ve potansiyel kaynak israfı olmaktadır. Ayrıca, kanunların çok karışık olduğu yerlerde orta kapasiteli kimseler başkalarına zarar verebilecek hatalar yapabilirler. Ufak çaptalı işletmeler bu durumdan en fazla rahatsız olanlardır.

Harp sonrasında bir çok, ülkelerde, yüksek vergi tarifesinin yükünden kaçabilmek için bazı gayeler ileri sürülmüştür. Bu gayelerden bazıları tabiatiyle önemli idi, fakat en önemli gayeler bunlardan ibaret değildi. Diğer bazıları ise, bazı mâkul ölçüler dahilinde, hiç göz önünde bulundurulmayan gayelerden daha az önemli idi. Veri mümkün varidat kaybı açısından, parça bölük istisna ve muafiyetler yerine, işletmeler üzerindeki vergide büyük ve genel tarife indirimine gitmenin daha iyi olduğu kanaatindeyim. Varidat veya bazı başka gayeler için ileri sürülen ayırımlar, çok şiddetli tenkitlere hedef olmaktadır.

Vergi kanunlarına koyulan bu tip hükümler, neyin, ne kadar ve kimin için üretileceği meselesinde hür seçim yerine, tercihleri değiştirecek yönde etkili olmaktadır. Tercihler iktisadî vasıtalarla ortaya koyulmak yerine, seçimle ve gayet dolaylı bir biçimde ortaya koyulmaktadır. Bu durumda herkes kaynak dağılımını daha etkili bir hale getirebilmek için her çeşit teklifte bulunabilir[11]. Sadece iyi niyet kâfi değildir. Vergilemenin tatbikatında hem gayeler hem de vasıtalar siyasî vetire tarafından seçilmelidir. Bu vetire ise, hiç bir özel ihtisası olmayan ve menfaatleri çok ayrı yönlerde olan kişileri karar mevkiine getirir. Sonuçlar, bazı uyuşma yollarına gidilmekle alınır. Bu sonuçlar ise, bazı hallerde biraz tatminkâr olabileceği halde, bütün bir ekonomi için tatminkâr olmayabilir[12]. Ayrıca, hiç olmazsa Amerika Birleşik Devletleri'nde durmadan değişen şartlara uymak çok zor, hatta imkânsız olmaktadır.

---

11) Oldukça eski bir geçmişte, ben bir üniversite talebesi iken, daha o zaman klâsik olmuş olan bir teori öğrenmiştim. Bu teoriye göre, artan maliyetle çalışan firmaların vergilendirilmesi, azalan maliyetle çalışanların ise sübvansiyonla desteklenmesi yolu ile toplam iktisadî refah artar. Uzun zamandan beri bildiğimiz bu kaideyi acaba ne şekilde kullandık? Amerika Birleşik Devletlerinde kanun yapıcıları, genel kanunları tamamiyle yanlış ve ters olarak uygulamaktadırlar İdarenin bütün kademelerindeki kamu yararına çalışan işletmeler (ders kitaplarına göre bunlar azalan maliyetle çalışan işletmelerdir. Bu sonuç pek bilimsel değildir.) ve bu işletmelerin arzettiği hizmetler ters ve ayırıcı bir vergilemeye tâbi tutulmaktadır. Sanayilerde hangi işletmelerin azalan, hangilerinin artan maliyetle çalıştığını tesbit etme çabası gösterilmemektedir. Akademik çevreye mensup kişiler, kanun yapıcıların yapması gerekli olan şeyi hayal edebilirler, fakat tatbikat tamamiyle farklıdır.

12) Meseleyi biraz fazla basitleştirdiğim açıktır. Sadece siyasî yetirenin belirlediği, kaynakların kamu sektörü ile özel sektör arasındaki geniş anlamlı dağılımı ile vergi teşvik tedbirleri ile ayarlanabilecek, daha ince detaylı kaynak dağılımı meselesini birbirinden ayırdım. Siyasî komplikasyonlar içine bir de çok çeşitli iktisadî meselelerin karıştırılması, toplumun ana siyasî problemlerinin çözümlenmesi gibi çok önemli siyasî problemi daha da zor ve içinden çıkılmaz bir hale sokar.

"Vergi teşvik tedbirlerinin" diğer bazı olumsuz etkileri de vardır. Teşvik tedbirlerinin "maliyeti" yüksek olur[13]. Kanun yapıcıları, vergi teşvik tedbirleri olmadan girişilmeyecek işlere gerekli kolaylıkları tanımada pek hudut tanımaz. Bazı marjinal istifadeler için, halkın ödediği fiyat oldukça yüksek olur. Buna mukabil, çok daha önemli, marjda olan hedefler hiç bir teşvik sağlanmaz.

Şirket Halinde Olmayan İşletmelerin Vergilendirilmesi :

Bir İşletme Vergisi Olarak Gelir Vergisi. Gelir vergisi doğrudan bir şirket vergisi olmamakla beraber, aşağı-yukarı bütün vergi sistemlerinde şirket halinde olmayan kurumların kazançları üzerine yük yükler. Vergi tarifesinin yüksek olduğu hallerde, verginin işletmeye yüklediği yük, dışarıdan görüldüğünden çok daha fazladır. Vergi tarife yapısı dik bir şekilde artan vergi sistemini müdafaa edenlerin hemen hepsi, tipik olarak, bu vergi yükünün direkt olarak şirket halinde olmayan kurumların kârları üzerine oturduğu gerçeğine fazla eğilmezler.

Bazı özel vergi teşvik tedbirlerinin sonuçları oldukça etkili olabilir. Bu teşvikler uğruna girişilen fedakârlıklar ise, çoğu halde ortada gözükmez. Eğer ben bir şirketin sahibini, çalışanları ve müşterileri gözeten bir kimse olsaydım, belirli bir vergi indirimi şeklinde olabilecek şekilde bazı vergi tedbirleri sağlayamadan, nasıl hizmet görebilirdim? Vergi yükünün azaltılması şeklindeki teşvik tedbirlerinin, beraberinde bazı bozucu etkileri de bir arada getirir.

Burada üç ayrı sonuç göze çarpmaktadır: 1) İşletmelere ait kararların bir kısmı, yüksek ve bozucu marjinal vergi nisbetlerinden etkilenir. 2) Vergi, işletme kârlarının yoğaltım harcamasına gidecek olan kısmına değil, yatırıma gidecek kısmına isabet eder. 3) İşletme şeklinin değiştirilmesi ile vergi yükünün hafifleyebileceği bütün imkânlardan işletme sa-

13) Hükûmet bir otomobil alınca, bunun bedelini öder, o kadar. Fakat, vergi teşvik tedbirleri ile bir şey elde etmeye çalıştığı zaman, genellikle normal maliyetin üzerinde bir bedel öder. Meselâ, ufak işletmeler tarafından yapılan yatırımların arttırılmasında kamu menfaati olduğuna dair halkta bir inanç bulunduğunu kabul edelim. Vergi teşvik tedbirleri bu tip yatırımları tahrik edecektir. Böylece, bu tip bütün yatırımlara bir teşvik sağlanmış olacaktır. Şu halde, kamu bu tip bütün faaliyetleri teşvik etmektedir. Oysa, bu gurubun içinde belki de, böyle bir teşvik sağlanmadan da aynı şekilde yatırım yapmaya hazır kimseler bulunabilir. İstenen tipte çok az ilâve bir yatırım için kamu, teşvik tedbirleri olmadan da yatırım yapmaya hazır kimseler için de fazladan maliyete katlanmış olur.

hipleri yararlanmaktadır[14]. Tek kişilik işletmeler ortaklık haline getirilir veya ortaklıklarda, işletme genişletmesi gayesinden ziyade vergi gayeleri ile ortak sayısı arttırılır. Bu metotlarla gelirin bir kısmı yüksek gelir dilimlerinden düşük gelir dilimlerine aktarılmış olur. Diğer bir imkân ise, ortaklığı şirket haline çevirmektir.

Bütün bu sonuçlar kendi içlerinde, çalışma serbestisi, etkinlik ve ilerleme açısından bazı mahzurları beraberinde getirir.

Vergilerin etkilerinin çok fazla olduğu hallerde bütün işletmeler vergi yüklerini azaltmak için aynı imkânlara sahip olamayacağından, işletmelerden bazıları diğerlerine nazaran daha ağır vergi yükü taşımış olur. Bunlara ilâveten, vergi dolayısıyla seçilmiş olan "ikinci derecede iyi" duruma geçilmekle, iktisadî açıdan bazı maliyetlere katlanılmış olur. İsrafın diğer bir kaynağı daha vardır: evvelce iyi olan organizasyonlar, şartların değişmesi yüzünden iyi olmaktan çıkmıştır, işletmeler bu iyi olmayan durumdan kurtulmanın maliyetlerine katlanmadan evvel, iktisadî olarak da bazı ilâve maliyetlere katlanmış olur.

Ekonomide Şirket Halinde Olmayan İşletmeler. Amerika Birleşik Devletlerinde işletmelerin dörtte birini şirket halinde olmayan işletmeler teşkil eder. İş hayatının dörtte biri oldukça önemli bir yekûn tutmaktadır. Bu işletmelerin nisbî önemi iki sebepten dolayı oldukça fazladır.

1) Bunlar rekabeti kamçılayacağından dolayı, ekonomide bütün işletmelerin daha fazla bir verimlilik içinde çalışmalarını sağlar.

2) Geçmişte olduğu gibi, gelecekte de iktisadî kalkınma ve büyümenin büyük bir kısmı şirket halinde olmayan işletmeler tarafından gerçekleştirilecektir. Müteşebbisler yeni yeni işletmeler peşinde koşacaktır. İşletme sahipleri ise, müesseselerinde etkinliği arttırmak ve maliyetleri ünite başına azaltmak için, kazançlarının büyük kısmını yeni yatırımlara ve işletmelerini büyütmeye tahsis edeceklerdir. Bir ekonominin çeşitliliği ve gelişme imkânları yaygın işletmelerin mevcudiyetine bağlıdır. Yeni iş arayan kimseler, kendi yakınlarındaki iş yerlerine yaratılması gereklidir. Bu yeni iş imkânları, sadece ancak mahdut bölgelerde kurulabilecek büyük fabrikalar değil, yurdun her yerine yayılı vaziyette bulunan küçük yaygın işletmelerdir.

---

14) Bana öyle geliyor ki, her tip işletme için seçilecek firma tipinde iktisadî yargılar en önemli ve hâkim rolü oynamaktadır. Vergi mülâhazaları ise o kadar önemli olmamaktadır. Câri A. B. D. kanunları, bazı hallerde ortaklıkların şirket gibi vergilendirilebileceklerine cevaz vermektedir. Aynı şekilde, bazı şirketler de ortaklık gibi vergiye tâbi olabilir: Ancak bu haller için gerekli şartlar bir hayli karışıktır.

Kişilerin hayat standardının yükselmesinde önemli katgısı bulunan bir çok mal ve hizmetler civardaki ufak işletmelerce sağlanır. Yeni arz kaynaklarının bulunması ve devamlı olarak rekabet etkisinin muhafazası, yeni işletmelerin kurulması ile mümkündür. Gerçek işletmecilik büyük işletmelere mahsusu değildir. Yeni ve ufak işletmeler, iktisadî büyümeye en yaratıcı ve en etkili bir şekilde katgıda bulunur.

Yeni firmaların gelişmesi, diğer bazı şartlar yanında, sermaye ve kâr imkânlarına bağlıdır. Maalesef yüksek vergi oranları ise, işletmelerin sağladıkları kârlardan yeniden yatırıma gitmeyi bir hayli zorlaştırmaktadır. (Günümüz vergi sisteminin zenginden ziyade, zenginlik yolunda ilerleyeni daha fazla cezalandırdığı sözünde bir hakikat payı vardır.) Eğer bir işletme etkin bir rekabet imkânlarına sahip olacaksa ve iyi kaliteli emek satın alabilecekse, kifayetli teçhizata ve işletme sermayesine sahip olmalıdır. Kiralama ve borçlanma bazı ihtiyaçların giderilmesinde kullanılabilir, ancak bunun işleyebilmesi için bu fonların arzının mevcut olması şarttır. Özsermaye dışındaki kaynaklar, en iyi ihtimalle belirsizdir, hatta bazan imkânsız veya aşırı maliyetli olabilir.

Artan oranlı vergi tarifesi gelişmeyi daha başka yönde de olumsuz etkiler. İşletmelerde risk daima mevcut olacaktır. Çoğu hallerde zarar ihtimali oldukça yüksektir. Eğer işler yolunda gidip, işletme kâr elde ederse, bu kârın büyük bir kısmı vergi olarak devlete gider. Buna mukabil, eğer zarar edilirse, bu zarar ancak bazı hallerde mahsup edilebilir ve mahsup edildiğinde de oldukça alçak gelir dilimlerinden yapılır bu mahsup. Artan oranlı vergi tarifeleri, riskli işletmelerin vergiden sonraki gelirlerini oldukça azaltır. Ufak firmaların, yatırım riskini azaltacak şekilde, yatırımları dağınık ve çeşitli değildir. Ancak böyle düşünüldüğünde detaya ait bir seri faktörü de göz önünde tutmak gerekir.

Sonuç olarak, yüksek oranlı gelir vergileri şahsî teşebbüs arzularını etkiler. Bu, bizim konumuz dışına düşmektedir. Ancak, işletme açısından çok önemli olan sevk-ve-idare kalitesidir ve sevk-ve-idarenin verimnin vergilendirilmesi ise, teşebbüs ruhunu sarsar. Nakdî gelirler üzerindeki yüksek tarifeli vergiler ise, aylâklığın nisbî cazibesini arttırır.

Özel Mülâhazalar :

Dört ayrı noktaya daha temas etmemiz gerekmektedir.

İdarede Belirlilik. Vergiler, gerçekte sadece kanunların koyduğu kaideler değildir. Bazan bir hükmün neyi kasdettiği kimse tarafından bilin-

mez. Hatta kanun hükmünün açık ve seçik olduğu noktalarda bile, muhakeme ve yoruma yer bulunur. Bazı hallerde en ufak bir vergi bile idarenin veya bir memurun kararına bağlı olabilir.

Vergi mükellefleri haklı olarak keyfî idareden ve tutarsızlıktan şikâyetçi olmaktadır. Şahsî kademedeki bu zorluk vergi reformunu güçleştirmektedir. Şirket veya diğer işletmelerin karşılaştığı zorluklar ise daha da vahimdir.

1) İşletmelerin çoğu uzun vâdeli sermaye (veya az çok ihtisaslaşmış emek) gerektirir. Belirli bir faaliyetin vergi sonuçları hakkındaki belirsizlik, uzun vâdeli yatırımların risk unsurunu arttırır. İleriye ait vergi tahminleri ve bunların idarelerine ait şüpheler işletme maliyetlerini arttırır. Bu maliyetlerin telâfisi ise imkânsız derecede zordur.

2) Rekabet ilişkileri bozulmuş olacaktır. Vergi idaresi karşısında her işletme aynı muameleyi görmeyebilir. Vergiye tâbi işletmelerin farklı muameleye tâbi tutulması için vergi memurlarının usulsüz hareket etmiş olmaları gerekmemektedir. Öyle tahmin ediyorum ki, genellikle küçük olan işletmelere karşı bir antipati mevcuttur. Dev sınaî işletmeler ise, istihsal seviyelerini diğer işletmeler için ekonomik olamayan seviyelerde tutabilir. Vergi kanunlarının gün geçtikçe karışık bir hal alması, durumu daha da ağırlaştırmaktadır. Yüksek vergi nisbetleri, uygulamanın nakdî yönünün önemini arttırır ve bu da, rekabeti olumsuz yönde etkiler.

Devlet Mülkiyetindeki İşletmeler (Sosyalizm) ve Diğer Vergi Dışı İşletmelere Sağlanan Teşvik. Yüksek vergi oranları, devlet mülkiyetindeki işletmeleri ve vergi dışı diğer işletmeleri (kooperatifler gibi) teşvik eder. Amerika Birleşik Devletlerinde, vergilerden hesap edilen tasarruflar, bazı özel işletmelerin mahalli kamu idarelerine gaz, elektrik arz eden işletme tipine çevrilmesinde önemli bir etken olmuştur.

2) Kamu mülkiyetindeki işletmelerin vergi tarafından teşvik görmesi, bu tip işletmelerin rekabet açısından özel mülkiyet altındaki işletmelere karşı üstün duruma geçirilmesini sağlar. İşletmeler üzerine salınan ağır bir verginin ihdas edilmesi esnasında esas gaye, bu tip işletmelerin kamu işletmeleri karşısındaki durumunun sarsılması olmayabilir Fakat bundan farklı bir sonuç beklenebilir mi? Kamu ve özel işletmeler arasında doğrudan bir rekabet varsa, bunlardan biri vergi üstünlüğü elde etmiş olur. Eşit durumlarda ise, vergi ayırımı dengeyi bozar. Tekrar etmek gerekir ki, ciddilik, yüksek vergi oranlarının bir fonksiyonudur.

Ev ve Arazî Kiraları. İkametgâh arzı bir işletme tipi olduğu halde, genellikle bu tip münakaşalarda söz konusu olmamaktadır. Halbuki bu saha özel vergi meseleleri ortaya çıkartan bir sahadır. Amerika Birleşik Devletlerinde hemen hemen bütün şehirlerde bir yandan ağır vergilemeye tâbi olan evler yanında, diğer yandan sadece vergiden muaf olan değil, aynı zamanda devletten yardım gören evlere rastlanır. İkametgâh arzının, diğer dayanıklı yoğaltım maları gibi vergi kapsamına alınması, bu tip vergilerin de işletme vergileri dahilinde ele alınmasını gerektirir.

Böyle bir incelemenin geniş kollarından biri de arazinin vergilendirilmesi konusudur. Evvelce de belirttiğim üzere, vergi olarak kâr hiç bir zaman iktisadî fazla anlamını ifade etmez. Buna mukabil, arazî kirası veya buna mümasil gelir, gerçek anlamda bir iktisadî fazla ifade eder. Bu konuya diğer bir konferansımda temas edeceğim.

Veraset, Tereke ve İntikal Vergileri. Ölüm esnasında devredilen veya intikal yolu ile elde edilen mallar üzerindeki vergiler de ağır olabilir. Veraset veya intikal yolu ile elde edilen mal bir işletmenin malvarlığında büyük bir yer tutuyorsa, bu mal üzerindeki vergi, işletmeyi de olumsuz yönde etkiler. Etkiler, daha ölüm vâki olmadan da kendisini göstermeye başlar. Zira, fert hayat sigortası v.s. gibi likiditesi yüksek olan senetlere kaymaya başlar. Böylece, yatırım sahasındaki fonlar azalmış olur. Ölüme yaklaşan, işletme sahipleri firmalarının daha büyük işletmelerin içinde merger olarak kalmasını ister. Verginin etkileri ölüm anına teksif edildikçe, işletme üzerindeki bozucu etkiler de artmaya başlar.

Amerika Birleşik Devletlerinde, bu problemin önemi üzerinde pek fazla bir şey bilinmemektedir. Ancak, hiç olmazsa şunu söyleyebiliriz, "işte mesele, bunun incelenmesi lâzımdır." Esasında şahsî bir vergi olarak düşünülen veraset ve intikal vergisinin de işletmeler üzerindeki etkileri etraflıca incelenmelidir.

İşletmeler Üzerindeki Vergilerin Tekâmül Yönleri :

İşletmeler üzerindeki vergilerde mevcut mahzurlu yönlerin atılması ve sistemin islâh edilmesi, bazı varidat kaybına yol açar. Genel gaye nedir? Ve niçin bu gaye güdülmektedir? Bu noktaların gayet açık bir şekilde belirlenmesi lâzımdır. Şimdiye kadarki izahlarım, benim bu gayeler üzerindeki görüşlerimi ve bu gayeleri destekleyen fikirlerimi ortaya koymuştur. Esas itibariyle Amerika Birleşik Devletleri tatbikatına baka-

rak, bu gayeler hakkındaki görüşlerimin çok daha açık ifadesi şöylece sıralanabilir:

1. Vergiler, piyasa mekanizmasının çalışmasını ne kadar az etkilerse, kaynak dağılımı o kadar etkin duruma yaklaşmış olur[15]. Diğer bir ifade ile, vergiler olmaksızın ortaya koyulan tercihler, arzulanan alternatifleri daha tam olarak belirleyecektir[16].

2. Bu hedefin sağlanabilmesi için vergilerin, sanayiler arasında (özel ve kamu teşebbüsleri dahil), iştigal sahaları arasında, bölgeler arasında (yerli ve yabancı bölgeler dahil), işletme ve finansman metotları arasında, işletmelerin hukukî şekilleri arasında, şimdi ile ileriki zaman arasında bir ayırım yapmaması gerekmektedir. Genel olarak, vergilerin neyin, ne kadar ve kimin için üretileceği hakkındaki kararlara ne kadar az etkisi olursa, ekonomide kaynak dağılımı o kadar etkin olur[17]. Bu şart iyice anlaşıldıkça, gerek yoğaltım, gerek yatırım harcamaları için gerekli reel gelir daha fazla olacaktır. Hatta, bu şartla, devletin yatırım ve yoğaltım için kullandığı fonlar da artar[18].

3. Varidat açısından en fazla üzerine dayanılacak vergiler, geliri şahsî seviyede ve yoğaltım harcamasına tahsis edilirken yakalayan vergiler olmalıdır.

Vergi mevzuu olarak hem gelirin hem de servetin kullanılması, sadece birine dayanılmamış olacağından daha makuldür. (a) Vergide adalet açısından, sadece bir mevzuu yerine her ikisini de kullanmanın bazı üstünlükleri vardır. Gerçek dünyada, iki mevzuunda kendine göre sakıncaları olacaktır, fakat bu sakıncalar farklı nitelikte olacaktır. Eğer bu iki mevzuu bir arada kullanılırsa, çok kaba olmakla beraber, bazı ayarlama-

15) Vergiden önceki gelir dağılımı ve vergiden sonraki tekrar dağılımı meselesi, burada nazara alınmamıştır. Komple bir analizde zaten bunlar incelenmez.

16) Vergilerin tam olarak kamu harcamalarına tekabül ettiği hal (istifade karşılığı vergiler), bu analize bir istisna teşkil eder.

17) Makul hudutlar içinde kabul edilebilir olduğu halde çoğunlukla istismar edilen, kamu tercihlerinin düzeltilmesi meselesinin mevcudiyeti unutulmamalıdır.

18) Ekonomide cebrî tasarruf yaratarak, sermaye birikimini gerçekleştirip, ileride elde edilecek gelirin yükseltilmesi için vergiler ve kamu harcamaları bir vasıta olarak kullanılabilir. Fakat, bu durumda reel gelir gerçekten daha yüksek midir? Bir insanın harcama meyli varken, onu cebrî olarak tasarrufa zorlayarak, o insanın refahında meydana gelen kayb nasıl ölçeceğiz.

lar ve telafiler sağlanmış olur. (b) Vergiler hem gelir, hem de yoğaltım üzerine oturtulursa, herbir matrah üzerindeki vergi oranı, tek bir matrahta olduğundan daha düşük olur. Neticede, yüksek vergi oranlarının mahzurları bertaraf edilmiş olur. Yeniden gelir dağılımı politikası açısından ise, gelir vergisi harcama vergisine üstündür. Fakat, harcama vergisinde de bazı ayarlamalar yapılarak, yeniden gelir dağılımı gayesi gerçekleştirilebilir.

4. Gelir vergisinin toplam devlet varidat sisteminde üstün, hatta en üstün bir yeri olduğu kabul edilse bile, bu verginin şirket halinde olmayan kurumlar üzerine yüklediği yük inceleme konusu yapılmalıdır. Bu noktada, Amerika Birleşik Devletlerinde ileri sürülen iddia, gelir vergisinin çok yüksek marjinal vergi nisbetlerinin indirilmesi merkezindedir. Yüksek marjinal oranlarla elde edilen varidatın pek önemli olmadığı şayanı dikkattir. Verginin ekonomi üzerindeki olumsuz etkileri, sadece bunların şirket halinde olmayan kurumlar üzerine yüklediği yükten ibaret değildir. Ancak bu husus, en önemli olanıdır.

5. Yukarıda teklif edildiği şekliyle yoğaltımın vergilendirilmesinde, Amerika'da kullanılan şekli ile perakende yoğaltım vergisi veya toptan safhasında perakendeciye satış yapılırken salınan vergi, buna göre, bazı maller üzerine koyulan özel yoğaltım vergilerinden veya genel muamele vergilerinden daha üstündür. İlâve değer vergisi ise, belki de en ideal vergi tipidir. Çünkü bu vergi, kurumlar üzerindeki yüksek vergilerin en iyi alternatifi niteliğindedir. Kamu işletmelerinin üretimleri üzerine ve vergi dışı bazı işletmeler üzerine vergi salınması prensip itibariyle arzulanır bir politikadır.

6. Şirket kârları üzerindeki vergilerin oranları azaltılmalıdır. Gerek bu indirmenin yayılacağı zaman süresi, gerek nihaî vergi oranları bir yandan varidat durumuna (diğer varidat kaynaklarının arttırılabilme imkânlarına), diğer yandan da gelir vergisi tarifesi ve vergi kaçakçılığı gibi faktörlere bağlıdır. Şimdiki hızda bir kaç yıl ilerledikçe, kurumlar vergisi matrahı, artan kârlar sebebi ile o kadar genişleyecek ki, aynı miktar hatta daha yüksek miktarda varidat daha düşük nisbetlerle elde edilebilecektir.

7. Onbeş veya daha uzun yıldan beri, vergi oranlarının azaltılabilmesi gayesi ile, vergi matrahının genişletilmesini ve vergi kaçakçılığı için bütün kapıların kapatılmasını hararetle müdafaa ettim. Vergide basitleştirme, sadece arzulanır değil aynı zamanda gayet kolaylıkla gerçekleştirilebilir bir politikadır. Ümit kapıları sonuna kadar açık olduğu hal-

de, şimdi nefesimi sıkıp, bir anda her şeyin olacağını beklemiyorum. Gayelerin bir kısmına vasıtalı yollardan da ulaşılabilir. (a) Millî gelir artışı karşısında kamu harcamaları artışı daha yavaş bir tempoda artarsa, vergi oranları indirilebilir. (b) Yüksek vergi oranlarının indirilmesi, hem vergi kaçakçılığını azaltacak, hem de iyi veya kötü, ne sebeple olursa olsun, evvelce koyulmuş olan ve vergi sistemini karışık hale getiren bazı tedbirlerin kaldırılmasına yol açacaktır.

Sonuçlandırıcı Müşahedeler :

Hür bir toplumun tipik karakteristiklerine en uygun bir vergi sistemi, akademisyenlere izafe edilen, gerçekten uzak olmanın bir örneğidir - bir hayaldir. Ancak rüyaların gücünü kim inkâr edebilir? Tekamül için hedeflerden daha fazla şeye ihtiyaç vardır. Her şeyden önce vak'alara, güçlü delillere ve ölçmelere ihtiyaç vardır. Bu ihtiyaç, sadece hangi tercihin en iyisi olduğunu açık ve seçik olarak öğrenmemiz için değil, aynı zamanda rey sahiplerini ve resmi organları iknâ etmemiz için hissedilir. İnsanların hiç olmazsa bazı olaylara karşılık göstereceğine inanmaktayım. Böyle bir karşılık için ise, toplu eğitime ihtiyaç vardır. Bu yoldaki bütün güçlükler yenilmelidir.

Son olarak, en önemli mesele, kamu harcamalarının tahdidi meselesidir. İşletmeler üzerindeki vergilerde yapılacak reform-bence reform vergi oranının indirilmesidir — uzun vâdede, bütçe durumuna bağlı olacaktır.

Çeviren : **İzzettin ÖNDER**

AZ GELİŞMİŞ MEMLEKETLER VE VERGİ ADALETİ

Prof. Gıyasettin AKDENİZ
Şişli Özel İk. ve Tic. İlimler Yüksek Okulu Müdürü

Az gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerde vergi adâleti konusu gerçekten üzerinde önemle durulmaya değer bir konudur. Bu yazımda, bahis konusu ülkelerde, bilhassa politikacıların dillerinden eksik olmıyan bu konuyu, Türkiye'den örnekler vererek, teknik yönden incelemeğe çalışacağım. Yani, bahis konusu ülkelerde, vergi adâletinin gerçekleşmesi kabil olup olmadığı sorusunun cevabını, vergi teorisinin ve vergi tekniğinin ışığı altında, ve bu ülkelerdeki kalkınma problemi ile olan ilişkilerini de dikkate alarak, incelemek istiyorum. Problem, politik olmaktan ziyade tekniktir. Bu konuyu teknik açıdan bir sonuça bağlamak için, evvelâ vergi adâletinin gerçekleşmesi bakımından gerekli şartları incelemek icap eder. İkinci olarak, bu şartların az gelişmiş ülkelerde mevcut olup olmadığını araştırmak lâzım gelir. Nihayet, yine bu ülkelerde, kalkınma ile vergi adâleti arasındaki ilişkinin ortaya konulması ve bu ilişki karşısında vergi adâletinin gerçek yerinin belirtilmesi gerekir. Ben de, araştırmamı bu kadro içinde bir tasnife tabi tutarak, birinci bölümde vergi adâletinin gerçekleşmesi için gerekli siyasal, sosyal, ekonomik ve teknik şartları inceledikten sonra, bu şartlardan her birinin az gelişmiş ülkelerde mevcut olup olmadığını, Türkiye'den misaller vererek belirtmeye çalışacağım. İkinci bölümde ise, vergi adâleti ile iktisadî kalkınma arasındaki ilişkileri incelemeğe, ve vergi adâleti bu açıdan ele alındığı takdirde ne gibi problemlerle karşılaşılacağını belirtmeye, ve nihayet, bir sonuç paragrafile, bu tahlillerin bir sentezini yapmağa çalışacağım. Bu açıklamalarım gösterecektir ki, az gelişmiş ülkelerde vergi adâletinin sağlanması işi pek o kadar basit ve derhal halledebilecek bir problem değildir.

I

VERGİ ADÂLETİ VE AZ GELİŞMİŞ ÜLKELER

Vergi adâletinin gerçekleşmesi için gerekli şartları incelemeye başlamadan evvel, vergi adâleti teriminden anlaşılması lâzımgelen manâyı be-

lirtmek gerekir. Sosyal adâletin bir parçası olan vergi adâleti, yoruma çok elverişli bir mefhumdur. Vergi nazariyecilerinin bu mefhuma atfettikleri mânâlar üzerinde durmak istemiyorum. Çünkü, bu mefhum, tartışmalara yol açan bir anlam taşımaktadır. Araştırmamızın kadrosu ise bu tartışmaların yapılmasına müsait değildir. Bundan dolayı, ben, bu araştırmada, bu terimin, genellikle müsait karşılanan bir yorumunu incelemelerime esas olarak alacağım. Bu yoruma göre, vergi adâleti, vatandaşların, vergilere, iktidarları nisbetinde iştirak ettirilmesidir. Vergi adâleti bu anlamda alınırsa, bunun tahakkuku, verginin iktidarı en iyi ölçen bir matrah üzerine oturtulmasına bağlı olacaktır. O halde, acaba iktidarı en iyi ölçen vergi matrahı nedir?

A — Gelir Vergileri

19 uncu asırda başlayıp 20. asrın ilk yarısında gelişen vergi teorilerine göre, iktidarın en iyi ölçüsü gelirdir. Ama, bu görüş, 20. yüzyılın ilk yarısının sonlarına doğru, esaslı tenkitlere uğramıştır. Bilhassa, Kaldor tarafından işlenen "umumî gider" mefhumu, vergi teorisine yeni bir anlam getirmiş, gelirin âdil bir vergi matrahı olarak sarsılmaz gibi görünen mevkii hakkında şüphe ve tereddütler uyandırmıştır. Umumi gider teorisine göre, toplumdan en çok tatmin sağlıyan, yani, toplam masrafları en yüksek olan şahıs en fazla vergi ödemelidir. Çünkü, toplumdan en yüksek tatmini o elde etmiştir. Böyle olunca, vergi, iktidarı olandan değil, bu iktidarı kullanan, yani masraf yapandan alınmak gerekir. Vergi, umumî gelire değil, umumî masrafa dayandığı takdirde vergi adâleti tahakkuk eder. Diğer bir deyimle, vergi adâleti, iktidar değil, iktidarı kullanma ölçüsü içinde realize edilebilir. Vakıa, burada yine bir iktidar bahis konusudur. Zira, elde edilemiyen bir iktidar kullanılamaz. Ama, ölçü farklıdır. Çünkü, gelir bir iktidar kapasitesi, masraf ise bu kapasitenin kullanılan kısmıdır. Bu görüşün leh ve aleyhinde hiç şüphesiz çok şey söylenebilir. Ve söylenmiştir de. Fakat, asıl önemli olan, umumî masraf vergisinin henüz teorik sahada kalmasıdır. Vergide uygulama, vergi hâdiselerinin değerlendirilmesi bakımından birinci plânda gelir. Çünkü, vergi, haddi zatinde, yaşanan sosyal bir hâdisedir. Binaenaleyh, umumî gider vergisinin tatbikata konması halinde, vergi adâleti bakımından, umumî gelir ve umumî gider vergilerinden hangisinin daha âdil olduğu meselesi gerçekten önem kazanacaktır. Ama, bu gün için, umumî gider vergisi sadece teoride kaldığından, vergi adâleti bakımından, halen uygulanmakta olan umumî gelir vergisinden üstün olduğu iddiası pratik bir değer taşımaz. Bu bakımdan incelememizde bu konu üzerinde durulmıyacaktır.

Umumî gelir vergileri, asrımızda, vatandaşların vergi ödeme kudretini en iyi ölçtüğü kabul edilen vergi sistemleridir. En az geçim indirimi yolu ile vergiyi asgarî bir yaşama seviyesi üzerindeki gelirlere uygulamak, müterakkî nisbetler rejimiyle vergiyi nihaî fayda teorisine uygun bir kıymet mefhumuna dayandırarak, yüksek gelirli vatandaşların daha çok, az gelirli vatandaşların daha az vergi ödemesini sağlamak, nihayet, ayırma rejimleriyle, himayesi gereken sınıf ve zümreleri vergi dışı bırakmak veya hafif bir şekilde vergilemek, güçlü sınıfları munzam vergilerle daha ağır vergilendirmek gibi mekanizmalarla vergi adâletine mümkün mertebe yaklaşan bu vergiler, bilhassa teorik bakımdan mükemmel bir görünüşe sahiptirler. Gelişmiş ülkelerde tatbikat bakımından da oldukça başarı sağlamışlardır. Ancak, az gelişmiş ülkelerde durum böyle değildir. Bunun çeşitli sebebleri vardır. Şimdi bu sebeblere bir göz atalım:

1 — Siyasî şartlar

Az gelişmiş memleketlerde siyasî şartların vergi adâleti üzerine etkisi önemlidir. Bu memleketlerde, bütün sosyal müeseselerde olduğu gibi, siyasî kuruluşların da zayıf olduğu muhakkaktır. Bu bakımdan siyasî rejimler gereği gibi işleyemez. Bu da vergi adâletine etki yapar. Meselâ, bu ülkelerde, adam başına gelirin düşük olması, iyi bir gelir inkisamının ademi mevcudiyeti ve kültür seviyesinin düşüklüğü dolayısile, bazı zümre ve sınıflar çoğunluk üzerinde bir nüfuz sahası kurmuşlardır. Siyasî partiler, çoğunlukla, bu zümre ve sınıflara dayanırlar. Böyle olunca, siyasî partiler, oy düşüncesile, vergi rejimlerini, istinat ettikleri sınıf ve zümrelerin çıkarlarına mani olacak bir yöne tevcih etmekten çekinirler. Bu da, vergi sistemlerinin, siyasî partilerin dayandıkları sınıf ve zümrelerden çok, diğer halk kitleleri üzerine oturtulmasını mucip olur. Ve vergi adâleti bu suretle zedelenmiş bulunur. Meselâ, Türkiye'de bina ve arazî vergilerinde reform yapılamamasında, servet beyanı, masraf beyanı gibi kontrol müeseselerinin gereği gibi uygulanamamasında, ziraî gelirlerin uzun müddet vergi dışı bırakılmasında siyasî mülâhaza ve tutumların etkisi olduğu muhakkaktır.

2 — Sosyal şartlar

Sosyal şartların müsait olmaması da vergi adâletini zedeler. Bunları aşağıda sırasiyle incelemeye çalışacağım:

a) *Kültür seviyesi :*

Gelir vergisinin iyi uygulanabilmesi, mükellefin gelirini tesbit ve beyan edebilecek bir kültür seviyesine ulaşmasına bağlıdır. Gelir vergisi, çoğun-

lukla, mükellefin defter tutmasını ve oldukça komplike olan vergi beyannamesi düzenlemesini icap ettirir. Halbuki, kültür seviyesi düşük olan vatandaş bunu yapamaz, veya elde ettiği gelir, bir ücret mukabilinde muhasebeci tutmasına yetmez. Böylece, az gelişmiş ülkelerde, gelir vergisi uygulansa bile, oldukça önemli bazı zümreleri vergi dışı bırakmak veya maktu bir vergi rejimine bağlamak gerekir. Meselâ, Türkiye'de Gelir Vergisi ilk defa uygulandığı zaman (1950), ziraî kazanç vergiden istisna edilmiştir. Bugün de, ziraî kazanç vergilendirilmekle beraber, maktu rejime tabi ziraatçiler çoğunluktadır. Keza, halen gelir vergisi sistemi, esnaf adiyle adlandırdığı ve çoğunluğunu gezicilerin teşkil ettiği bir zümreyi vergiden muaf tutmuş, bir çok tüccar ve esnafı da "götürü kazanç" isimli bir rejimle maktu bir vergileme usulüne bağlamıştır. Bu suretle, sistem, tam uygulanamamış, aksak kalmıştır.

Diğer taraftan, vatandaşın, vergiyi, bilhassa gelir vergisi gibi vasıtasız vergileri kabul edebilmesi için verginin lüzumuna inanması gerekir. Bu da toplumun muayyen bir kültür seviyesine erişmesine bağlıdır. Kültür seviyesinin düşük olması vatandaşın vergiyi kolaylıkla kabul etmesini engeller, onun vergiye karşı mukavemetini arttırır. Gerçekten, kültür seviyesi düşük olan vatandaş, verginin lüzumunu ve önemini gereği gibi kavrayamaz. Zaten, vergi karşılığında her vatandaşa devlet tarafından yapılan hizmetin muayyen olmaması, hatta mevhum olması, kültür seviyesi düşük vatandaşı vergiye karşı tereddüte sevk eder. Hele, devlet vatandaşa tam bir itimat telkin edememişse mükellef şöyle düşünür: "Hükûmet, zaten, verdiğim paraları iyi kullanamıyor, o halde niçin vergi vereyim?" veya "Ben devletten ne hizmet elde ediyorum ki vergi vereyim?" veya "Devlet her işime güçlük çıkarıyor, hiç bir işimi zamanında, iyi ve doğru dürüst görmüyor, ona niçin vergi vereyim?".

Bu düşünceler sadece az gelişmiş ülkelerde değil, gelişmiş ülkelerde de revaç bulabilir. Meselâ, Fransa'da, koalisyon hükûmetleri zamanında, şöyle bir düşüncenin halk arasında pek yayıldığı söylenmiştir: "Vergi kaçırmak vatanperverliktir. Zira, bu ne olduğu belli olmıyan hükûmetlere vergi vermektense parayı cebimde saklamam daha uygundur. Bu parayı ben onlardan daha iyi, memleketime daha yararlı şekilde kullanırım". Demek ki, devlete itimadın az olduğu ülkelerde halkın vergiye mukavemeti fazla olacaktır. Az gelişmiş memleketlerde ise devlet mekanizması hemen hemen daima kötü kuruluşlar halindedir. Ve kötü işler. Bu da, esasen kültür seviyesi düşük ve verginin lüzumunu gereği gibi kavramamış olan vatandaşı vergiye karşı mukavemete teşvik eder. Böylece, vergi adâleti de zedelenir.

Türkiye'de okuma yazma bilmeyenlerin oranı % 40 ın üstünde, yani aşağı yukarı yarıya yakındır. Kaldı ki, her okuma yazma bilenin de verginin lüzumunu idrak etmiş olacağı düşünülemez. Ayrıca, halkın devlete itimadı da fazla değildir, hatta yoktur, denilebilir. Halk, devlet teşkilâtının hizmetinden memnun olmadığı gibi ona çoğunlukla itimat da etmez. Siyasî istikrarsızlıklar, devlet teşkilâtındaki istikrarsızlık ve bozukluklar, memurlardaki kalite düşüklüğü ve aşırı bir bürokrasi eğilimi devleti halkın gözünden düşürmüştür. Bütün bu sebeblerden dolayı Türkiye'de vatandaşın vergiye mukavemeti fazladır. Bu da vergi adâletinin teessüsünü engeller.

b) Vergi ahlâkı :

Sosyal şartlar içinde mütalaa edebileceğimiz umumî ahlâkî seviye ve vergi ahlâkı, vergi uygulamalarının başarısı için mevcudiyeti gereken şartlardan biridir. Bir ülkede umumî ahlâk seviyesinin yüksek olması, bilhassa beyana dayanan vergilerde, başarı bakımından lüzumludur. Zira, ahlâkî seviyesi yüksek olan vatandaş, vergiyi, yani devlete karşı olan borcunu ödemeye çalışır. Vergiden gayri meşru yollarla kurtulmayı düşünmez. Böylelikle vergi adâletinin sağlanmasında devlete yardımcı olur. Halbuki, az gelişmiş ülkelerde durum bunun tam aksidir. Bu ülkelerde vatandaşın ahlâki seviyesi düşük olduğundan vergi ahlâkı da zayıftır. Mükellef kolay bir kazanç sağlama yolu olan vergi kaçırmaya gitmekte mahzur görmez. Bu ülkelerde bu sebebten vergi kaçakçılığı yaygındır. Azınlıkta olan dürüst mükellefler de rekabet endişesiyle aynı yola sapmak zorunda kalırlar. Böylece, vergi kaçakcılığı umumi bir hal alır. Meselâ memleketimizde durum aşağı yukarı böyledir. O kadar ki, halk arasında şöyle bir söz söylenir: "Devletin malı deniz, yemiyen domuz." Türkiye'de dikkati çeken enteresan bir nokta daha vardır. Özel münasebetlerinde dürüst olan kişiler devletle olan münasebetlerinde bu dürüstlüğe riayet etmezler. Umumî ahlâk seviyeleri özel sahada tatminkâr görünen kişiler, çoğunlukla, devletle olan münasebetlerinde dürüst değillerdir. Vergi kaçırmayı adetâ normal telâkki ederler. Yani vergi ahlâkı, umumî ahlâkî seviyeden de düşüktür. Bunda, yukarda bahsi geçen, devlete karşı itimatsızlığın rolü de büyüktür.

Böylece, vergi ahlâkının düşüklüğü, vergi kaçakcılığını yaygın hale getirdiğinden, vergi adâletini de esaslı şekilde zedeleyen bir unsur olarak ortaya çıkar.

c) Vergi alışkanlığı :

Eski vergi daha âdildir, fikri vergi alışkanlığının yarattığı bir düşüncedir. Vergi uygulandıkça eksik ve aksak tarafları düzeltilir, veya düzeltilmese bile, mükellef vergiye alışır. Durumunda bu yönden bir ayarlama yapar. Verginin adâletsizliğini veya ağırlığını daha az hisseder. Bu bakımdan, bilhassa vasıtasız vergilerde, yerleşmiş ve oturmuş vergiler yeni vergilere nazaran daha az hissedilir. Vergi tazyikinin yumuşaması, hiç şüphesiz, kesin olarak verginin âdil olduğunu göstermez. Ama, prensipleri bakımından âdil olan ve iyi bir uygulaması yapılan vergi zamanla gerçek kaidesine oturunca adâlete daha yaklaşmış olur. Ancak, bu düşünce bilhassa az gelişmiş ülkelerde mutlak olarak doğru sayılamaz. Meselâ, Gelir Vergisinin Türkiye'de 17 senelik bir tatbikatı vardır. Fakat, bu tatbikat, verginin daha iyi uygulanması gibi bir avantaj yanında, mükelefin, Gelir Vergisinden kurtulma bakımından daha iyi cihazlanmasını mümkün kılmış olması dolayısile, sistemin adâletten uzaklaşmasını da mucip olmuştur. Ve kanaatimce, prensipler bakımından âdil olan bu vergi, bilhassa mükelleflerin kaçakcılık usullerini geliştirmeleri dolayısile vergi adâletinden yavaş yavaş uzaklaşmıştır. Binaenaleyh, denilebilir ki, az gelişmiş ülkelerde, vergi alışkanlığı, adâleti gerçekleştirici bir nitelik olarak tam bir tatmin sağlamaz. Diğer etkenlerle birlikte faydalı bir rol oynamakla beraber menfi bir rol de oynayabilir. Bu, o ülkenin, siyasal, sosyal, ekonomik ve teknik şart ve imkânlarına bağlı ve onların kuvveti veya zaafiyle orantılı olarak ortaya çıkan, etki yapan bir faktördür.

3 — Ekonomik şartlar

a) Ekonomik disiplin :

Bir ülkenin ekonomisi ne kadar gelişmiş ve disiplinli olursa gelir vergisinin uygulanması o kadar kolay olur. Zira, gelişmiş ekonomilerde üretim, tüketim ve ulaştırma müesseseleri büyük işletmeler ve Anonim Şirketler halindedirler. Bunların vergi kaçakcılığı yapmaları zor ve hatta imkânsız olduğu gibi kontrolları da kolaydır. Bu müesseselerin hâkim olduğu ekonomilerde orta büyüklükte veya küçük şahsî işletmelerin kontrolu da kolaydır. Çünkü, bu işletmelerin bütün muameleleri büyük işletmelerle ilgili ve bu yoldan kontrol edilebilir durumdadır. Meselâ, Almanya'da her mükellefin istihbarat arşivlerindeki vergi dosyaları büyük müesseselerden devamlı olarak alınan bilgi ve vesikalarla beslenir, tekemmül eder. İnceleme memurları vergi kontrolünü bu bilgi ve vesikalara daya-

narak kolaylıkla yaparlar. Halbuki, az gelişmiş ülkelerde, meselâ Türkiye'de, bir hesap uzmanı bir işletmenin defterlerini incelerken bu işletmenin münasebette bulunduğu müesseseleri ayrı ayrı dolaşarak veya onlardan ayrı ayrı bilgi ve belge isteyerek inceleme dosyasını ikmal edecektir ki, bu usul, evvelâ fazla zaman kaybını mucip olur, sonra istihbarat bakımından da yetersizdir. Zira, Türkiye'de işletmeler daha ziyade şahsî karakterde olduklarından ve bunların birbiriyle olan münasebetlerinde, vergi dışı kalma bakımından kolay anlaşmaları kabil olacağından, birini diğerinin vesika ve defterleriyle kontrol etmek etkili olamaz.

Az gelişmiş ülkeler, umumiyetle, ekonomik disiplin bakımından olumlu bir durumda değillerdir. Gerçekten, bu ülkelerde kapital piyasasının ademi mevcudiyeti büyük ve anonim işletmelerin doğmasına imkân vermez. Bu bakımdan disiplinli bir ekonomi kurulamaz. İşletmeler daha ziyade küçük ve şahsî olurlar. Bu işletmelerde ise kaçakçılığa karar vermek ve bunu uygulamak, bu konuda karşılıklı anlaşmalara gitmek daha kolay olur. Bu ülkelerde işletmeler arasında adetâ kollektif bir kaçakçılık şebekesi kurulur. Ve kolaylıkla işler. Meselâ, Türkiye'de vergi kaçırmak için paravan işletmeler kurulduğu dahi bir vakıadır. Bu çeşit işletmelerin kurulması anonim ortaklık halinde teessüs eden büyük ve mütemerkiz müesseselerde imkânsızdır. Ama, işletme şahsî olunca iş kolaylaşır.

Ekonominin mazbut olmaması dolayısile ziraî faaliyetler, ithalât ve nakliyat ticareti ve perakende ticarette vergi bakımından büyük gedikler hasıl olur. Meselâ perakende satış yapan bir işletmede, eğer bu işletme büyük bir anonim işletme değilse, satış fiyatlarını kontrol edebilmek hemen hemen imkânsızdır. Türkiye'de Gelir Vergisi sisteminde sırf bu yüzden ihdas edilen "ortalama kâr haddi" rejimi de başarılı bir sistem olamamış, hatta uygulayıcı servisleri dahi tatmin etmeyen kifayetsiz bir rejim olarak kalmıştır. Bu yoldan da kazanç kontrolü olamayınca perakende satışlar kavranamamış, vergi kaçakçılığı bu gediklerden faydalanarak gelişmiş ve binnetice vergi adâleti zedelenmiştir.

İthalâta gelince, meselâ Türkiye, işletmelerin şahsî olması dolayısile, vergi bakımından bu sektör de zayıf kalmıştır. Gerçekten, memleketimiz, ithalât fiyatlarının kontroluna imkân vermeyen bir iktisadî bünye arz etmektedir. Bu alanda bir çok defalar denenmiş olan ithal fiyatları kontrol sistemleri hiç bir yararlı sonuç vermemiştir. Böyle olunca da şişirilmiş sahte faturalarla yapılan ithalât hem vergi, hem de döviz kaybına sebeb olmuş ve bu durum devam etmekte bulunmuştur.

Az gelişmiş ülkelerde her bakımdan geri olan ziraî sektör ise hiç bir veçhile kontrol altına alınamıyacak bir hüviyet taşır. Bu yüzden ziraî sek-

tör gereği gibi vergilendirilemedikten başka, ziraî mahsüllere dayanan ticarî ve sınaî faaliyetlerin kontrolu da imkânsız denecek derecede güçleşmektedir.

Yukarda yaptığımız açıklamalar gösteriyor ki mazbut olmayan ekonomik bünyeli memleketlerde vergi adâleti zayıftır.

b) Fert başına millî gelir:

Bir ülkede fert başına isabet eden millî gelir, vergilemede ve vergi adâletinin tesisinde önemli bir rol oynar. Fert başına millî geliri yüksek olan memleketlerde gelir vergisi randımanı yüksektir. Aksine, fert başına millî geliri düşük olan az gelişmiş ülkelerde gelir vergisi ya hiç yoktur, veya, randımanı düşüktür. Bundan dolayı bu ülkelerde, devlet, artan masraflarını karşılayabilmek için daha ziyade vasıtalı vergilere (gider vergilerine) baş vurmak mecburiyetinde kalır ki, bu vergiler, vergi adâleti bakımından gelir vergilerine nazaran daha zayıf vergilerdir. Keza, gelir vergilerinde, en az geçim indirimi limitleri, adam başına geliri düşük olan ülkelerde, gerçek en az geçim seviyelerine nazaran düşük tutulmaktadır. Bunun sebebi, bu vergilerin randımanlarını düşürmemektir. Bu, ülkelerde, vatandaşın geliri, çoğunlukla, gerçek asgarî geçim seviyesinin altında, veya buna eşit, veyahut da bu seviyenin pek az üstündedir. Eğer, vergilemede gerçek seviyeler nazarı itibare alınırsa vergi randımanı çok düşer. Bu bakımdan, en az geçim indirimi limitleri gerçek seviyelerden oldukça düşük tutulur. Meselâ, Türkiye'de durum şöyledir. Bekâr bir şahsa tanınan 1800 lira, veya evli çocuksuz bir şahsa tanınan 2880, bir çocuklu evli şahsa tanınan 3600 liralık geçim hadleri çok düşüktür. Zira, bekâr bir şahsın ayda 150 lirayla, veya çocuksuz bir evli şahsın takriben 250 lirayla, ve bir çocuklu evli bir şahsın takriben 320 lirayla geçinmesine imkân yoktur. Bu limitleri gerçeğe uydurmak gerekirse en az 5 veya 6 misline çıkarmak gerekir. Böyle bir limit ise vatandaşların büyük bir kısmını vergi dışı bırakır, büyük bir kısmının vergisini de çok düşürür. Bundan dolayıdır ki Türkiye'de en az geçim indirimi limitlerinin yükseltilmesi için yapılan çabalar, olumlu sonuç vermemektedir. Nitekim, yukarda belirtilen kifayetsiz limitler bile uzun müddet uygulanamamış, ve ancak bu yıl uygulanmaya başlanmıştır. Bu uygulama da, limitlerin yükseltilmesi dolayısiyle hasıl olacak randıman düşüklüğü dekot sisteminin kabulü suretiyle kısmen telâfi edildikten sonra mümkün olabilmiştir.

Yukarda yaptığımız açıklamalar göstermektedir ki, az gelişmiş ülkelerde adam başına gelirin düşüklüğü, vergilendirilmemesi icap eden gelir

dilimlerinin vergiye tabi tutulmasını, veya gelir vergileri yerine daha az âdil olan gider vergilerinin uygulanmasını icap ettirmektedir. Böylece, bu ülkelerde, vergi adâletinden, zaruri olarak uzaklaşılmış olmaktadır.

c) Kapital gelirleri :

Ekonomisi gelişmiş ülkelerde kapital gelirlerini hedef tutan bir ayırma rejimi olan kurumlar vergisi randıman bakımından yüksek bir seviyeye ulaşır. Bu ülkelerde kurumlar vergisi nisbetleri yüksek olduğu halde bu vergi kapital teşekkülünü engellemez. Çünkü, adam başına gelirin yüksek olması tasarruf eğilimini arttırdığı ve tasarruflar ancak kapital teşekkülü yoliyle verim sağladığı için, özel tasarruflar, ister istemez, kapital piyasasını beslemeye yönelirler. Ve kapital teşekkülü, yüksek vergiye rağmen, gelişmekte devam eder. Halbuki az gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerde adam başına gelirin düşük olması, tasarruf eğiliminin zayıflığı, kapital şirketlerine karşı olan itimatsızlık ve alışkanlık noksanı, bu şirketlerin kontrolünde önemli bir rol oynıyan serbest hesap uzmanlığı müesseselerinin ademi mevcudiyeti, menkul kıymetler borsasının bulunmaması veya kifayetsiz oluşu, faiz hadlerinin yüksekliği gibi sebebler, ayrıca bir de kurumlar vergisi gibi ağırlaştırıcı bir rejimin tesisine veya bu vergiye ait nisbetlerin yeterli bir seviyede tutulmasına mâni olur. Bu da kapital gelirlerinin munzam bir vergi ile vergilendirilerek ağırlaştırılmasını hedef tutan randımanı yüksek ve âdil bir vergi politikasının uygulanmasını engeller.

4 — Teknik şartlar

a) Vergi teşkilâtı :

Vergi adâletinin tahakkukunda vergi teşkilâtının, yani vergi daireleri, vergi üst kademeleri, merkez teşkilâtı, vergi kontrol teşkilâtı ve vergi kaza mercilerinin rolü büyüktür. Mükellefe yakın olmıyan, ona karşı olan, mükellefi vergiye alıştıracak bir psikoloji yaratacak şekilde hareket etmiyen ve vergi kanunlarının uygulanmasında iyi işlemeyen bir vergi teşkilâtı, mükellefin vergiye karşı olan mukavemetini arttırır, kaçakçılığın yayılması veya vatandaşın vergi görevlerinin gereği gibi yerine getirilmemesine sebeb olmak suretiyle vergi adâletini zedeler.

Az gelişmiş memleketlerde vergi teşkilâtı, çoğunlukla, yetersizdir. Bu ülkelerde, memur maaşlarının azlığı, memur alma, yetiştirme ve çalıştırmada bilgisiz ve metodsuz hareket, organizasyon bozuklukları, çalışma

vasıtalarından mahrumiyet, vergi teşkilâtının yetersizliğinin ve aksak işlemesinin başlıca amilleridir. Meselâ Türkiye'yi örnek alırsak, evvelâ şunu müşahede ederiz: Gerek vergi dairelerindeki memurlara, gerekse kontrol ve kaza mercilerindeki görevlilere ödenen ücretlerin kifayetsizliği bu servislerin yeterli şekilde ve iyi çalışmamalarında birinci âmil olarak göze çarpar. İkinci Dünya harbinden evvel vergi servislerine kaliteli elemanlar alınabiliyordu. Çünkü ücretleri yeterli idi. Halbuki İkinci Dünya harbinden sonra ve bilhassa bugün ücretlerin yetersizliği vergi memurları kalitesinin düşmesine sebeb olmuştur. Bütün vergi teşkilâtı başındakiler bugün bundan şikâyetçidir. Keza, hesap uzmanları teşkilâtındaki bir çok kıymetli elemanlar, ücretlerin yeterli olmaması, dolayısiyle özel sektöre intikal etmişlerdir. Diğer taraftan, kaza mercilerine atanan kimselerin maddî bakımdan tatmin edilememesi ve seçim şekilleri, vergi işlerinde mütehassıs elemanların malî kaza teşkilâtına seçilmesine çoğunlukla imkân vermemektedir. Ayrıca, vergi teşkilâtına alınan memurların metodlu bir öğretim ve eğitime tabi tutulmaması, vergi dairelerinin bina yetersizliği, makine, kırtasiye gibi çalışma vasıtaları noksan, memur adedinin kifayetsizliği, çalışma ve iş metodlarının rasyonel olmaması gibi çeşitli organizasyon kifayetsizlikleri vergi servislerinin düzenli ve gereği gibi işlemesine imkân vermemektedir. Vergi kaza mercilerindeki kuruluş ve kalite yetersizlikleri, vasıta noksanları, işlerin çokluğu itirazların ve anlaşmazlıkların gereği gibi incelenmesine mâni olmakta, kararların geçikmesine, tatminkâr olmıyan kararlar çıkmasına sebep olmakta, bu durum mükellefleri tedirgin etmekte, vergiden soğutmakta, vergiye mukavemetlerini arttırmaktadır. Keza, kontrol teşkilâtının adet itibariyle yetersizliği, istihbarat arşivi kurulamamış olması kontrol işinin de gereği gibi yapılmasına imkân vermemektedir. Bugün, Türkiye'de, vergi kayıtlarının maddî bir kontrolu dahi yapılamamaktadır. Hele yaygın olan kaçakçılıkları ortaya çıkarma işi, düzenli delil toplanamaması ve hesap uzmanları adedinin kifayetsizliği yüzünden imkânsız denecek kadar güç olmaktadır. Aynı zamanda, yetişmiş elemanların maddî tatminsizlik yüzünden özel sektöre kayması da kontrol servisinin devamlı surette zayıflamasına sebep olmaktadır. Nihayet, Türkiye'de yeminli muhasipler teşkilâtının ademi mevcudiyeti kontrol işinin sadece devlet revizörleri ve kontrolörleri tarafından yapılmasını mucip olmakta, dağınık ve mazbut olmıyan ve gedikler veren bir ekonominin şartlarına bunlar da eklenince vergi kontrol işi hemen hemen tesirsiz kalmaktadır.

Yukarda saydığımız teşkilât bozuklukları, netice itibariyle, vergi işlemlerinin gereği gibi yapılmasına imkân vermemekte, haksızlıklar, yanlış

ve kötü uygulamalar birbirini kovalamakta ve vergi adâleti bu yüzden esaslı bir şekilde zedelenmektedir.

b) Vergi kanunları :

Vergi kanunlarının mükemmelliği, bu kanunlarda vergi prensiplerinin iyi kavranması ve iyi ifade edilmesi, hükümler arasında tecanüs, üslûp ve ifade açıklığı ve tatminkâr bir kanun tasnifi ile kabildir. Ayrıca, vergi kanunlarının tedvinindeki usül de bu bakımdan önem taşır. Keza, kanunların istikrarı da bilhassa dikkat edilmesi gereken bir noktadır. Vergi kanunlarının iyi uygulanabilmesi, sık sık değiştirilmemelerine bağlıdır. Özellikle kanunların ana hükümlerinin ve sistemlerin devamlı olması şarttır. Keza, kodifikasyon, yani kanunların tek metin halinde toplanması da uygulama bakımından önemlidir. Az gelişmiş ülkelerde bütün bu vasıflar ya hiç yoktur, ya da eksiktir. Türkiye'yi misâl olarak alırsak, birinci olarak ilişeceğimiz nokta, kanunları hazırlama tekniğindeki usül aksaklıklarıdır. Bundan evvelki konferansımızda bu konuya değinmiştik. Kanunlarda tedvin aksaklıkları dolayısiyle husule gelen prensip çelişmeleri ve adâletsizlikler, kanunların hükümleri arasındaki ahenksizlikler, hükümlerden bir çoğunun sadece teorik değer taşıması ve Türkiye'nin şartlarına uygunsuzluğu, sık tadiller, terim ve üslûp zayıflığı, açıklıktan mahrumiyet, kodifikasyon yokluğu gibi olumsuz vasıflar, vergi adâleti güden vergi politikalarını dahi gayelerine ulaşmaktan alakoyan teknik zaaflar yaratmaktadırlar.

5 — Özet

Yukarda 1-4 sayılı paragraflarda söylediklerimizi özetlemek gerekirse, diyebiliriz ki, az gelişmiş ülkelerin siyasî, sosyal ekonomik ve teknik şartlarındaki eksikler ve aksaklıklar dolayısile, gelir vergisi sistemi bu ülkelerde kendisinden bekleneni vermemekte, vergi, asıl gelir sağlıyan sınıflar üzerine oturmaktan ziyade ücretli sınıf üzerine oturmakta ve böylece, esasında âdil olan sistem gayrı âdil bir sistem haline gelmektedir. Bu sonuç, aynı zamanda, verginin randımanını da düşürmekte ve hükûmetler, her gün biraz daha artan masraflarını karşılıyabilmek için, ister istemez, vasıtalı vergilere (gider vergilerine) müracaat zorunda kalmaktadırlar. Bu durum ise, aşağıda göreceğimiz gibi, devlet vergilerinin vergi adâleti bakımından oldukça zayıf bir sisteme dayandırılması sonucunu vermektedir. Şimdi bizi böyle bir sonuca ulaştırdığına işaret ettiğimiz gider vergileri sistemlerini vergi adâleti bakımından incelemeğe çalışalım.

B — Gider vergileri

Gider vergileri, bilindiği gibi, vergi hasılatı ve randıman bakımından, psikolojik yönleri kuvvetli olduğu için, daha tatminkârdırlar. Ancak, yine bilindiği gibi, gelir vergilerine nazaran vergi adâleti yönünden daha zayıftırlar. Vakıa, son zamanlarda, bu vergiler üzerinde ileri garp memleketlerinde, yapılan reformlar ve uygulanan yeni ve daha mütekâmil sistemler (katılan değer vergisi) bu rejimlerin gayri âdil vasfını az çok yumuşatmışlardır. Ama, ne de olsa, bu vergilerde gelir vergilerindeki "âdil" vasfını bulmak mümkün değildir. Kaldı ki bu vergilerin en ileri ve vergi adâleti bakımından oldukça tatminkâr bir şekil olan "katılan değer" vergileri az gelişmiş ülkelerde uygulanacak karakterde değillerdir. Bilhassa Fransa'da geliştirilmiş olan bu sistem, gıda maddeleri hariç, bütün tüketim maddelerini vergilendirmekte ve bu vergilemede vergi matrahı olarak her maddenin toplam değeri (tüketiciye intikal eden nihaî değer) hedef tutulmaktadır. Ancak, "katılan değer vergisi"nin başarılı bir tatbikatı için, mazbut (disiplinli) bir ekonomiye ve iyi işleyen bir vergi teşkilâtına ihtiyaç vardır ki, bu, az gelişmiş ülkelerde mevcut olmıyan bir şarttır. Bundan dolayı, az gelişmiş ülkelerde sistem olarak daha kifayetsiz gider vergileri rejimlerine yönelmek mecburiyeti vardır. Meselâ Türkiye'de uygulanan gider vergileri rejimi böyledir; ve vergi adâleti bakımından gider vergilerinin hemen hemen en zayıf olanıdır. Zira, bu vergi:

a) Evvelâ, mahdut maddelere,
b) Saniyen, istihsalin muayyen bir safhasında,
c) Nihayet, yüksek randıman sağlamak gayesiyle, büyük kitlelerin tükettiği zaruri ihtiyaç maddelerine uygulanmaktadır.

Yukarda belirtilen noktalar Türkiye'nin ekonomik bünyesinin zaafı dolayısiyle ortaya çıkan sebeplere dayanmaktadır. Gerçekten, gider vergilerinden evvel uygulanan ve oldukça geniş bir istihsal safhasını içine alan Muamele Vergisi, ekonominin mazbut olmamasından dolayı işletmelerin vergi bakımından gereği gibi kavranmasına imkân vermemiş, ayrıca sanayiin gelişmesini engellemiş ve binnetice, vazı kanunu büyük ve mütemerkiz işletmelerin istihsal ettiği muayyen ve mahdut maddeleri hedef tutan bir vergi politikasına yöneltmiştir. Vergileme, böylece, büyük işletmeleri hedef tutunca, zaruri olarak ,istihsalin muayyen bir safhasına ve bilhassa ilk madde imalâtına teveccüh etmiş, ve bu suretle, daha başlangıçta gayri âdil bir istikâmet almıştır. Diğer taraftan, yeterli bir randıman sağlamak endişesi, geniş bir tüketim alanı olan maddelerin vergilendirilmesini gerektirmiş, bu da büyük kitlelerin zarurî tüketim eşyasının veya

bunların ilk maddelerinin vergilendirilmesi sonucunu doğurmuş ve meselâ, pamuk ve yün iplikleri, kâğıt, cam, plâstik maddeler, çimento ve akaryakıt gibi ilk maddelerle kibrit, kahve, nakliyat, P.T.T. hizmetleri gibi matrahların vergilendirilmesini gerektirmiştir. Böylece, Türkiye'deki gider vergileri bu sistemlerin en gayri âdil şeklini temsil etmekte bulunmuştur.

Diğer taraftan, gider vergilerinin bir çeşidi olan tekel vergileriyle, ayrı bir kanunla uygulanan şeker istihlâk vergisi de aynı karakterdedirler. Yani bu vergiler, büyük hasılalarını şeker, sigara, tuz gibi büyük kitlelerin zarurî ihtiyaç maddelerinden sağlamaktadırlar.

Görülüyor ki, az gelişmiş ülkelerde uygulanan gider vergileri, evvelâ karakterleri icabı, sonra, bunların islâh edilmiş şekillerinin az gelişmiş ülkelerde uygulanamaması sebebiyle vergi adâletine tamamen aykırı bir karakter taşımaktadırlar.

Burada gümrüklerde ithâl sırasında alınan vergilere de kısaca temas etmek isterim. Bu vergilerin başında gümrük vergisi gelmektedir. Bu sistem her ne kadar "ad valorem" bir sistem ise de, Türkiye'de ithal kıymeti kontrolünün yapılamaması dolayısiyle, aslında âdil olması gereken bu vergi, ithalât sırasında yapılan kıymet manipülâsyonlariyle gayri âdil bir rejim haline gelmektedir. Gümrüklerde alınan ithalât gider vergisi, damga vergisi ve diğer vergiler de aynı zaafla malûldürler. Bu kusurlara, istihsâl maddeleri ve ham maddelere uygulanan vergilerdeki yetersizlikler ve eksikler de eklenince, gümrüklerde alınan vergilerde âdil olma vasfının hiç bir veçhile tatminkâr olmadığı kesinlikle ifade edilebilir.

II

VERGİ ADÂLETİ VE İKTİSADÎ KALKINMA

Yukarda yapılan açıklamalardan anlaşılacaktır ki, az gelişmiş ülkelerde, yüksek randımanlı ve âdil modern vergilerin uygulanması ya kabil olamamakta, veya uygulandıkları takdirde vergi adâletini sağlamak mümkün olamamaktadır. Bu ülkelerde, vergi adâleti, ancak hafif vergiler uygulamak suretiyle belki kısmen sağlanabilir. Ama, bu takdirde de bu ülkelerin uygulamak mecburiyetinde oldukları "iktisadî kalkınma" politikası tehlikeye düşer. Zira, bu ülkelerde adam başına gelirin düşüklüğü ve tasarrufların çok zayıf olması yatırımların özel sektörden ziyade devlet sektörü tarafından karşılanmasını zorunlu kılar. Bu da devletin finansman vasıtası olarak yüksek arndımanlı vergilere yönelmesini gerektirir. Bu tak-

dirde ise, yukarda gördüğümüz gibi, bu vergilerin az gelişmiş ülkelerde uygulanan şekilleri ve uygulama şartları vergi adâletinin tahakkukuna imkân vermez. Böylece, az gelişmiş ülkelerde vergi adâleti ile iktisadî kalkınma, ister istemez çelişme halinde bulunur. Burada, karşımıza zarurî olarak şu soru çıkacaktır: O halde kalkınma halinde bulunan az gelişmiş ülkelerde vergi adâleti nasıl sağlanacaktır?

Bu sorunun cevabı, kanaatimce şudur : Az gelişmiş veya gelişmekte bulunan ülkelerde vergi adâletini tatminkâr bir şekilde tesise imkân yoktur. Ama bu durum, vergi adâletinin kısmen de olsa sağlanması çabalarını engellememelidir. Esasen, bu ülkelerde, vergi adâleti, gelişme seyrine paralel olarak gittikçe artan bir tempo ile sağlanacaktır. Zira, iktisadî gelişme ilerledikçe, bir taraftan millî gelirin artışı dolayısiyle umumî talep seviyesindeki yükselmenin tahrik edeceği istihsal artışı ve sınaî geilşme, diğer taraftan kapitâl teşekkülü imkânları, mütemerkiz ve büyük anonim işletmelerin doğmasına sebeb olacaktır. Bu işletmeler ise, yukarda belirttiğim gibi, kaçakçılığın önleyicisi ve binaenaleyh vergi adâletinin tahakkukunda yardımcı müesseselerdir. Diğer taraftan, adam başına gelirin gittikçe artması en az geçim indirimi limitlerinin zamanla gerçek limitlere doğru yükseltilmesini mümkün kılacaktır ki bu da vergi adâletinin gerçekleştirilmesinde yardımcı olacaktır. Keza, kalkınma, kültür seviyesinin yükselmesine sebeb olacak, bu durum da vatandaşın vergiyi kolaylıkla kabulüne yardım edecek, gelir vergilerinin uygulanması bakımından defter tutma ve beyanname verme gibi kültür isteyen işlemleri kolaylaştıracak, nihayet, refahın artması vatandaşın ahlâkî seviyesinde olumlu bir tesir yapacak, piyasanın gelişmesi ve iş imkânlarının artması, geliri, vergi kaçakçılığı yoliyle arttırma eğilimlerini frenliyecektir. Böylece, Gelir Vergisi tatbikatında kaçakçılık oranı iktisadî gelişme ilerledikçe azalacak ve vergi adâletinin tahakkukunda devamlı surette artan olumlu bir gelişme görülecektir. Ayrıca, iktisadî gelişme dolayısile orta sınıfın teşekkülü, gider vergilerinin kısmen bunlar üzerine oturturulmasına imkân vereceğinden, geliri düşük sınıfların tüketim maddeleri üzerine konulmuş bulunan gider vergilerini ya tamamen kaldırmak veya hafifletmek mümkün olacaktır. Bu durum da vergi adâletinin tahakkukuna yardım edecektir. İktisadî gelişmenin yaratacağı bu olumlu inkişaflar yanında vergi kontrol teşkilâtının islâhı ve vergi kontrolünün etkili bir şekilde icrası, serbest ve yeminli hesap uzmanlığı teşkilâtının ihdası, vergi teşkilâtının reorganizasyonunun, vergi kaza organlarının yeterli ve kaliteli bir hale getirilmesi gibi teknik islâhat yukarda belirttiğimiz gelişmelere yardımcı olacak ve vergi adâletinin tedrici bir şekilde tahakkukunda rol oynıyacaktır.

III

SONUÇ

Buraya kadar yaptığımız açıklamaların bir sentezini yapmak gerekirse diyebiliriz ki, az gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerde vergi adâleti siyasal, sosyal, ekonomik ve teknik sebeblerden dolayı zayıftır. Diğer taraftan, bu ülkelerde, vergi adâleti ile iktisadî kalkınma çelişme halinde olan iki müessesedir. İktisadî kalkınmayı, vergi adâletinin sağlanması bahasına ihmâl etmeye imkân olmadığına göre, vergi adâletini, iktisadî kalkınmayı frenlemiyecek şekilde kısmen realize etmek mümkündür. Esasen, bahis konusu ülkelerde iktisadî gelişme ilerledikçe vergi adâletinin sağlanmasını mümkün kılacak faktörlerde de olumlu bir inkişaf olacaktır. Bundan dolayı, bir taraftan bu faktörlerden faydalanmak, diğer taraftan, gerek vergi mevzuatında gerekse vergi teşkilâtında devamlı reformlar yapmak suretiyle vergi adâletinin zamanla tedrici bir şekilde tahakkuk ettirilmesi yoluna gitmek en realist bir politika olur.

WIRTSCHAFTSENTWICKLUNG, WIRTSCHAFTSSTABILITÄT UND FISKALPOLITIK

von Professor Dr. Drs. h. c. Fritz NEUMARK
Universität Frankfurt a.M.

I. EINLEITUNG

Nicht immer ist der Wirtschaftstheorie und — politik wirtschaftliche Entwicklung, das heißt eine Dynamik des Wirtschaftsprozesses, die eine Erhöhung des realen Sozialprodukts je Kopf der Bevölkerung mit sich bringt, als erstrebenswertes Ziel erschienen. Vielen Denkern der Antike, den mittelalterlichen Scholastikern und den Anhängern des Sufismus schwebten vielmehr als — freilich metaökonomisch motiviertes — Ideal materielle Genügsamkeit und eine stationäre Wirtschaft vor. Auch bei *J. St. Mill* finden sich noch Anklänge an solche Gedanken. Aber selbst dort, wo wirtschaftliche Entwicklung gefordert und gefördert wurde, hat in der Vergangenheit — mit einer sogleich zu erwähnenden Ausnahme — kaum jemand daran gedacht, sich zu diesem Zwecke fiskalpolitischer Instrumente zu bedienen. Das hatte im wesentlichen zwei Gründe: Auf der einen Seite wurde, zumal im Zeitalter des Ultraliberalismus, jedes Eingreifen des Staates in die Marktwirtschaft als der Wirtschaftsentwicklung abträglich angesehen, und zum anderen standen der Regierung in jenen Zeiten noch nicht die finanzpolitischen Mittel sowie die Kenntnis, diese zweckgerecht zu benutzen, zur Verfügung, die für eine rationale Fiskalpolitik erforderlich sind.

Die Ausnahme, von der ich sprach, betrifft die Ära des Merkantilismus. In dieser wurden vielfach Anstrengungen unternommen, um das weniger aus sozialen denn aus politisch-militärischen Gründen angestrebte Wirtschaftswachstum durch Einsetzung der staatlichen Steuer—, Subventions— und Kreditpolitik realisieren zu helfen. Freilich spielten in den Vorstellungen derjenigen, die sich für eine solche Politik aussprachen, Stabilitätsgesichtspunkte noch keine Rolle, und überdies waren die ergriffenen Maßnahmen überwiegend dirigistischer Natur, d.h. sie bestanden

aus punktuellen, unsystematischen Eingriffen. Immerhin liegen im Merkantilismus erste — rudimentäre — Ansätze zu dem, was man heute "incentive taxation" nennt, ja, sogar zur Lehre vom "deficit spending", und wenn dazu auch teilweise Begründungen geliefert wurden, die im genauen Gegensatze zu dem stehen, was in modernen Industriestaaten gefordert wird — so etwa das merkantilistische Postulat, durch Anziehen der Steuerschraube die Bevölgerung, vor allem die Bauern, zur Mehrarbeit zu veranlassen oder besser: zu zwingen —, so darf doch nicht übersehen werden, daß solche Überlegungen auch gegenwärtig noch für unterentwickelte Volkswirtschaften unter Umständen einer gewissen Berechtigung nicht entbehren.

Unter Vernachlässigung dieser und gewisser anderer theoretischer und praktischer Bemühungen läßt sich sagen, daß die moderne, primär in den Dienst wirtschaftspolitischer Zielsetzungen gestellte "Fiscal Policy" etwa vor einem Menschenalter ins Leben trat, nämlich im Anschluß an die Waltwirtschaftskrise der dreissiger Jahre und im Zusammenhang mit der Ausbildung der "New Economics" durch *Keynes, A. Hansen* u.a. Besondere Aufmerksamkeit fanden die neuen Lehren damals in den skandinavischen und den angelsächsischen Ländern. Seit dem Krieg und noch mehr seit etwa 1950 haben sie sich jedoch überall ausgebreitet, was allerdings nicht bedeutet, daß nun auch Regierungen und Parlamente sich faktisch ihnen entsprechend verhielten. Immerhin aber wird doch heute in zahlreichen Ländern wenigstents prinzipiell anerkannt, daß die obersten Ziele der Wirtschaftspolitik, unter denen wirtschaftliche Entwicklung und Stabilität sowie "Vollbeschäftigung" an erster Stelle stehen, ohne den Einsatz finanzpolitischer Instrumente und die Befolgung einer antizyklischen Fiskalpolitik nicht verwirklicht werden können. In dieser Beziehung bedeutete vielleicht der Erlaß des amerikanischen "Employment Act" 1946 einen Wendepunkt in der praktischen Wirtschafts— und Finanzpolitik.

Aber selbst in den Vereinigten Staaten oder auch in Großbritannien, Schweden und Holland — Ländern, in denen die neuen Theorien relativ früh von den zuständigen politischen Gremien rezipiert wurden — ist das fiskalpolitische Instrumentarium heute immer noch nicht quantitativ und-oder qualitativ genügend ausgebaut, um ein als ausreichend betrachtetes, stetiges Wirtschaftswachstum unter Vollbeschäftigungsbedingungen sowie bei annähernder Geldwertstabilität sichern zu können — auch nicht in Verbindung mit einer gleichgerichteten "Monetary Policy"; eine solche ist ja zur Ergänzung der Fiskalpolitik ebenso unerläßlich, wie umge-

kehrt — das haben die Erfahrungen gerade der letzten Jahre wieder bewiesen — die Notenbank für sich allein außerstande ist, sei es einer inflationären Übersteigerung des Wirtschaftswachstums, sei es einer Rezession wirksam und rechtzeitig zu begegnen. So werden denn in Amerika ebenso wie in vielen europäischen Staaten unablässig Untersuchungen von Theoretikern und Politikern darüber angestellt, wie man zu effizienteren legalen und institutionellen Bedingungen einer rationalen Steuer —, Ausgaben — und Kreditpodlitik gelangen könnte.

Den bislang umfassendsten und fortschrittlichsten Versuch, die Finanzpolitik auf der Grundlage mehr oder minder präziser Gesetzesbestimmungen in den Dienst oberster wirtschaftspolitischer Ziele zu stellen, dürfte das deutsche *"Gesetz zur Förderung der Stabilität und des Waschstums der Wirtschaft"* vom 8. Juni 1967 bilden. Die Analyse der Vorschriften dieses Gesetzes, soweit sie fiskalpolitischer Natur sind, ist der Hauptgegenstand der folgenden Ausführungen. Dabei werde ich so verfahren, daß ich zunächst mit ein paar Worten auf die Entstehungsgeschichte des Gesetzes eingehe, sodann einen Überblick über seine wichtigsten Bestimmungen gebe, um diese schließlich unter wirtschaftlich-finanziellen Gesichtspunkten einerseits, spezifisch politischen Aspekten andererseits einer kritischen Überprüfung zu unterziehen.

II. ANALYSE DES DEUTSCHEN STABILITÄTSGESETZES VOM 8.6.1967

A. Zur Entstehungsgeschichte

Nach dem militärisch-politischen Zusammenbruch Deutschlands 1945 Mußte es die wichtigste wirtschaftspolitische Aufgabe einer neuen Regierung — wie sie erst 1949 nach Gründung der Bundesrepublik mit annähernd vollständiger Souveränität ans Werk gehen konnte sein, den wirtschaftlichen Wiederaufbau in die Wege zu leiten und wenigstens die schlimmsten, durch Krieg und Kriegsfolgen entstandenen sozialen Härten zu mildern. Daß diese Aufgabe in relativ kurzer Zeit gelöst wurde, war u.a. wesentlich der durch den Marshall-Plân gewährten Hilfe sowie einer bewußt auf die Förderung der Kapitalbildung gerichteten Wirtschafts — und Fiskalpolitik zu verdanken. Tatsächlich waren die Wachstumsraten der deutschen Wirtschaft namentlich anfangs der fünfziger Jahre außerordentlich hoch; dabei blieb freilich das reale Wachstum oft nicht unbeträchtlich hinter dem nominalen zurück. Daß in den meisten aus-

ländischen Staaten, mit denen die Bundesrepublik in Handelsbeziehungen steht, die Inflationsrate noch höher als bei uns war, bildete nur einen unzulänglichen Trost — ja, dieser Umstand, der über hohe bzw. wachsende Zahlungsbilanzbürschüsse zu einer sogen. importierten Inflation führte, wurde von zahlreichen deutschen Theoretikern zum Anlaß genommen, anstelle der Konvertibilität der Währungen bei fixierten Wechselkursen andere währungspolitische Regelungen vorzuschlagen. Jedenfalls gelang es weder der Bundesbank noch den Leitern der Wirtschafts — und Finanzpolitik, erhebliche Wachstumsschwankungen zu vermeiden. Überdies zeigte sich in den letzten Jahren immer deutlicher, daß die in der Bundesrepublik herrschende schleichende Inflation sich zu verstärken tendierte und selbst in Zeiten eines Rückgangs der Wirtschaftstätigkeit nicht mehr zum Stillstand kam.

Besonders besorgniserregend wurde die Lage während des letzten Booms 1964-65, und da die Geldpolitik, obwohl stark restriktiv, für sich allein offensichtlich die Inflation nicht zu stoppen vermochte, wurde — auch seitens der Notenbank — der Ruf nach einer antizyklischen Fiskalpolitik immer stärker, zumal die öffentlichen Finanzwirtschaften eine planlose, nur an kurzfristigen innenpolitischen Überlegungen orientierte Ausgabenerweierweiterungs und Steuersenkungspolitik betrieben, dagegen die langfristigen Aspekte ihres Handelns in fiskalisch-budgetärer wie gesamtwirtschaftlicher Hinsicht gäntzlich vernachlässigten. Es war eine traurige Genugtuung für die wissenschaftlichen Berater des Finanzministeriums, daß sie, die im Hinblich auf die damals bestehende Boom-Situation von der Mitte 1964 von Regierung und Parlament gewünschten und dann auch realisierten beträtchtlichen Steuersenkung abgeraten hatten, da sie von einer solchen eine Verstärkung der inflationären Tendenzen erwarteten, durch die tatsächliche Entwicklung recht bekamen.

Etwa Mitte 1965 begann man sich — übrigens charakteristischerweise im Wirtschafts— und nicht im Finanzministerium — mit der Ausarbeitung eines Gesetzenwurfs zu beschäftigen, der das bestehende geld — und konjukturpolitische Instrumentarium zur Wiederherstellung bzw. Bewahrung der wirtschaftlich-monetären Stabilität erweitern sollte. Gleichzeitig wurde im Schoße einer fünfköpfigen Kommission, die den Regierungen von Bund und Ländern ein Gutachten über die allseits als dringlich bezeichnete Finanzreform erstatten sollte und zu deren Mitgliedern auch ich gehörte, jener Abschnitt verfaßt, der sich mit den gleichen Problem beschäftigt Erfreulicherweise gingen verschiedene Vorschläge der genannten Komission teils bereits in den Gesetzentwurf, teils später

in den endgültigen Gesetzestext ein. Auch Gedanken und Vorschläge, die schon 10 Jahre frühen in einem gemeinsamen Gutachten der Wissenschaftlichen Beiräte beim Bundesfinanz — und — wirtschaftsministerium über "Instrumente der Konjunkturpolitik und ihre rechtliche Institutionalisierung" zum Ausdruck gebracht worden waren, wurden nun z.T. übernommen.

Zwischen Gesetzentwurf und Gesetz bestehen erhebliche Unterschiede. Diese Tatsache hat hauptsächlich zwei Gründe: Einmal wurde der Gesetzentwurf im September 1966 beim Parlament eingebracht, d.h. zu einer Zeit, als sich zwar schon eine gewisse rezessive Wirtschaftsentwicklung abzuzeichnen begann, die Preissteigerungstendenzen jedoch noch andauerten und der Kapitalmarkt, nicht zueltzt infolge massiver Kreditansprüche der öffentlichen Gebietskörperschaften, in einer sehr angespannten Lage war. Zum andern war für diesen Entwurf noch die Regierung *Erhard* vetantwortlich, die die von ihr begangenen oder doch zugelassenen wirtschafts — und finanzpolitischen Sünden nicht als solche erkannte und überdies extrem anti-planerisch eingestellt war. Demgegenüber hatte sich bis zum Antritt der neuen Regierung *Kiesinger-Brand* die Wirtschaftslage derart verschlechtert, daß viele die Gefahr einer wirklichen Depression als gegeben sahen, und der neue, in der "New Economics" wohlbewanderte Wirtschaftsminister, Prof. *Karl Schiller*, erblickte seine vornehmste Aufgabe darin, zusammen mit seinem Kollegen von Finanzministerium, *F. J. Ctrauss*, unverzüglich Maßnahmen zu ergreifen, die geeignet waren, um eine solche Gefahr zu bannen. An die Stelle einer weitgehend an klassisch-liberalen Doktrinen ausgerichteten Politik trat numehr eine auf die Erkenntnisse der modernen Theorie gestützte, die vor weitgehenden Staatsinterventionen ebenso wenig wie vor einer wirtschaftlichen Global — oder Rahmenplanung zurückscheute, und der zwar nicht ausschließlich, aber doch vorwiegend zur Inflationsbekämpfung gedachte Stabilitätsgesetzentwurf wurde zu einem in *beiden* Richtungen verwendbaren "Instrumentenkasten" ausgestaltet.

Die fundamentale Wandlung zeigt sich bereits in einer kleinen, aber symptomatische Bedeutung aufweisenden Änderung des Gesetzestitels; Hatte die von der alter Regierung im Juli im Kabinett beratene und am 2. September 1966 dem Bundestag (Bundestagsdrucksache V/890) zugeleitete Vorlage noch "Entwurf eines Gesetzes zur Förderung der wirtschaftlichen *Stabilität*" geheißen, so trägt das endgültige Gesetz aufgrund einer am 31. Januar 1967 zwischen *Schiller* und *Strauss* getroffenen, den

Inhalt des Entwurfs wesentlich erweiternden Vereinbarung den Titel "Entwurf eines Gesetzes zur Förderung der Stabilität *und des Wachstums* der Wirtschaft". Ebenso erfuhr der grundlegende § 1 eine Umformulierung, die die Geldwertkonstanz nicht als primäres Ziel besonders hervorhebt, sondern die anderen bekannten Zielsetzungen heutiger wirtschaftspolitik, also hohen Beschäftigungsstand sowie außenwirtschaftliches Gleichgewicht bei stetigem und angemessenem Wirtschaftswachstum, als der Stabilität des Preisniveaus gleichwertig kennzeichnet. Aber auch die sonstigen Abänderungen bzw. Ergänzungen — von denen übrigens eine bedeutsame auf eine im Bundesrat gegebene Anregung zurückzuführen ist — haben das fiskalpolitische Instrumentarium gegenüber dem ursprünglichen Entwurf erheblich erweitert und verbessert. Das gilt insbesondere für die noch zu erörternde Variationsmöglichkeit von Einkommens — und Körperschaftsteuer, die, seit langem auch in anderen Ländern (darunter die USA) diskutiert, u.a. in dem oben erwähnten Bericht der Finanzreform-Kommission vorgeschlagen wurde, deren Aufnahme in den ersten Gesetzentwurf jedoch von der damaligen Regierung abgelehnt worden war.

Zum Abschluß dieser Bemerkungen über die Vorgeschichte des Stabilitätsgesetzes sei noch erwähnt, daß dieses bereits wenige Monate nach seiner Inkraftsetzung zwei wichtigen Maßnahmen als legale Gundlage diente: der ersten mittelfristigen Finanzplanung des Bundes sowie dem zweiten Program der Bundesregierung für besondere konjunktur — und strukturpolitische Maßnahmen (beide vom Bundestag Anfang September 1967 verabschiedet).

B. Die *wichtigsten* fiskalpolitischen Bestimmungen des Stabilitätsgesetzes

a) Mittelfristige Finanzplanung

Die irrationale, nur an kurzfristigen und mehr an Wahl — als an Wirtschaftskonjunkturen ausgerichtete Finanzpolitik der Jahre 1964/65, deren Konsequenzen sich 1966 zu zeigen begannen, hatte auch konservativen Praktikern die Augen geöffnet und sie die Notwendigkeit erkennen lassen, die bislang fast ausschließlich auf die einjährigen Haushaltspläne gestützte Finanzpolitik mittels einer längerfristigen Finanzplanung auf die finanziellen Folgewirkungen sowohl laufender (fortdaurnder) Ausgaben als auch von Investitionsvorhaben Bedacht nehmen zu lassen. Das

Stabilitätsgesetz hat in seinen §§ 9 ff. zwar aus verfassungsrechtlichen Gründen formell nur für den Bund eine — fünfjährige — Finanzplanung zwingend vorgeschrieben, aber zugleich bestimmt, daß die betreffenden Vorschriften sinngemäß auch für die Haushaltswirtschaft der Länder gelten, wobei diesen allerdings "die Regelung der Zuständigkeiten überlassen" bleibt (§ 14).

Der Finanzplan, dessen Kern naturgemäß die *Investitionsprogramme* bilden, die die einzelnen Vorhaben nach Dringlichkeit und Jahresabschnitten gegliedert zu erfassen haben, ist ein zahlenmäßiger Ausdruck des Regierungsprogramms. Er ist zwar Bundesrat und Bundestag vorzulegen, wird von diesen Gremien auch diskutiert, unterliegt aber nicht deren Zustimmung. Es gilt für ihn das Prinzip der "gleitenden Planung", d.h. er ist jährlich der Entwicklung anzupassen und fortzuführen. In den Dienst der Stabilitätspolitik soll der Finanzplan insofern gestellt werden, als bei einer Rezession "die Planung geeigneter Investitionsvorhaben so zu beschleunigen ist, daß mit ihrer Durchführung kurzfristig begonnen werden kann"; die zuständigen Minister haben alle weiteren zu einer beschleunigten Vergabe von Investitionsaufträgen Maßnahmen zu treffen (§ 11).

b) Ausgabepolitische Maßnahmen

Die Gesetzesbestimmungen, die sich auf die Ausgabengebarung beziehen, stehen — ebenso wie Teile der steuerlichen Vorschriften — in engem Zusammenhang mit der Institution der Konjunkturausgleichsrücklage, auf die wegen ihrer großen grundsätzlichen Bedeutung in einem besonderen Abschnitt (siehe unten unter d) eingegangen wird.

Eine *allgemeine Direktive* gibt § 5, Abs. 1. Darnach sind im Bundesbudget "Umfang und Zusammensetzung der Ausgaben und der Ermächtigungen zum Eingehen von Verpflichtungen zu Lasten künftiger Rechnungsjahre so zu bemessen, wie es zur Erreichung der Ziele des § 1 erforderlich ist". Bedeutsamer als diese Generalklausel ist, daß § 6 *detaillierte Vorschriften über eine restriktive oder expansive Ausgabenpolitik* enthält. Im Falle eines inflatorischen Booms kann die Bundesregierung den Finanzminister ermächtigen, "die Verfügung über bestimmte Ausgabemittel, den Beginn von Baumaßnahmen und das Eingehen von Verpflichtungen zu Lasten künftiger Rechnungsjahre von dessen Einwilligung abhängig zu machen". Umgekehrt kann die Regierung bestimmen, daß in Rezessionsstituationen zusätzliche Ausgaben geleistet

werden. In beiden Fällen sind die erforderlichen Einzelmaßnahmen von Bundesfinanz — *und* — wirtschaftsminister vorzuschlagen.

Sonderbestimmungen beziehen sich auf *Subventionen* (§ 17). Diese haben in der Bundesrepublik (wie in vielen anderen Staaten) trotz des prinzipiellen Bekenntnisses zu einer Marktwirtschaftsordnung, mit der sie doch unvereinbar sind, stark zugenommen. Nunmehr sollen solche "Finanzhilfen" (wie sie neuerdings verniedlichend genannt werden) "so gewährt werden, daß es den Zielen des § 1 nicht widerspricht", und überdies ist dem Parlament künftig alle zwei Jahre eine nach bestimmten, im Gesetz erwähnten Kriterien gegliederte Übersicht über Subventionen vorzulegen. Dabei sollen die rechtlichen und sonstigen Grundlagen der Subventionsgewährung angeführt werden, und die Regierung hat Vorschläge darüber zu machen, auf welche Weise gewisse Finanzhilfen abgeschafft werden sollen bzw. (rechtlich) können.

c) Steuerliche Maßnahmen

Hat man lange Zeit — zumindest in der Finanztheorie — geglaubt, im Mittelpunkt einer antizyklischen Fiskalpolitik müßten ausgabepolitische Maßnahmen stehen, so ist in dieser Haltung neuerdings eine Änderung zu beobachten. Der Hauptgrund dafür liegt darin, daß für Ausgabevariationen praktisch fast nur öffentliche Investitionen in Betracht kommen, von denen ein großer Teil wachstumsfördernd ist, so daß seine kurzfristig, d.h. konjukturpolitisch geboten erscheinende Einschränkung mittel — oder langfristig gesamtwirtschaftlich schädliche Folgen haben würde. Allenfalls vermag eine Beschleunigung oder Verzögerung in der Durchführung gewisser Investitionsvorhaben stabilitätspolitisch zweckmäßig zu sein.

Wie dem auch immer sei, amerikanische, skandinavische und deutsche Autoren stimmen gegenwärtig in ihrer Mehrheit darin überein, daß eine antizyklische Finanzpolitik sich zumindest nicht ausschließlich auf eine entsprechende Ausgabengebarung verlassen sollte und daß auch eine an sich wünschenswerse kräftige "built-in flexibility" des Steuersystems für sich allein nicht ausreicht, um inflatorische oder deflatorische Tendenzen rechtzeitig in Schach zu halten. Daher wird seit langem in der Literatur und in den Parlamenten über Lösungen diskutiert, die gestatten, im Bedarfsfalle antizyklische Steueränderungen mit einer Schnelligkeit in Kraft zu setzen, wie sie auf dem gewöhnlichen Gesetzgebungswege meist nicht möglich ist. Diese *Änderungen des Steuerrechts*

können sich sowohl auf die *Tarife* als auch auf Elemente der *Steuerbemessungsgrundlage* sowie schließlich die *Steuererhebungstechnik*, insbesondere die Zahlungsfristen, beziehen. Ziel und Ergebnis werden jedoch immer gleich sein: nämlich (über "automatisch" sich ergebende hinausgehende) Erhöhungen der effektiven Steuerlasten im Boomfalle, entsprechende Senkungen bei Rezession oder Depression. Daß die stabilitätspolitisch erwünschen Wirkungen solcher Maßnahmen sich nur dann zeigen können, wenn bei Steuererhöhungen die Mehrerträge stillgelegt, bei Steuersenkungen die so im Haushalt entstehenden Mindereinnahmen durch zusätzliche Kredite ausgeglichen werden, liegt auf der Hand. (Vgl. dazu unten Abschnitt d).)

Die wichtigste steuerliche Bestimmung des deutschen Gesetzes (§§ 26-27) sieht vor, daß, sofern "eine Störung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts vorliegt oder sich abzeichnet" und demgemäß unerwünschte Entwicklungen auf dem Geibete von Beschäftigung, Preisen usw. eingetreten sind oder einzutreten sind oder einzutreten drohen, die Bundesregierung *durch Rechtsverordnung* mit Zustimmung des Bundesrats *Einkommen — und Körperschaftsteuer für die Dauer von höchstens 1 jahr um bis zu 10 % herabsetzen oder erhöhen* kann. Die zeitweilig beabsichtigte Einschränkung der Rechte des Bundestags findet sich im endgültigen Gesetzestext nicht mehr; die betreffenden Verordnungen bedürfen vielmehr der Zustimmung auch der Volksvertretung.

Eine weitere steuerliche Maßnahme bezieht sich auf die Möglichkeit, mittels einer Rechtsverordnung der Regierung die *Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen und erhöhten sowie degressiven Absetzungen für Abnutzung* bestimmter Anglagegüter ganz oder teilweise *auszusetzen*, sofern eine inflationäre Störung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts eingetreten ist oder sich abzeichnet (§ 26). Für den Fall einer Rezession war im ursprünglichen Gesetzentwurf die Möglichkeit vorgesehen,, durch Rechtsverordnung neben allen generellen und speziellen Abschreibungen Sonderabsetzungen von bis zu 30% bei beweglichen und bis zu 15% bei unbeweglichen Wirtschaftsgütern zuzulassen. Nach dem schriftlichen Bericht des Wirtschaftsausschusses des Bundestags Bundestagsdrucksache zu V/1678) hat man geglaubt, daß solche Sonderabschreibungen kein genügend wirksames Instrument darstellten, und sie daher im endgültigen Gesetz durch das, was man in den USA als "investment tax credit" bezeichnet und in Deutschland *"Investitionsprämie"* nennt, esrsetzt. Darinach kann durch Rechtverordnung gestattet werden, daß im Falle einer rückläufigen Wirtschaftsentwicklung bis zu

7,5% der Anschaffungs — oder Herstellungskosten von Realkapitalelementen auf Antrag eines Pflichtigen von der Einkommen — oder Körperschaft-*steuer* abgesetzt werden.

d) Die Konjunkturausgleichsrücklage

Wie bereits erwähnt, hängt die angestrebte stabilitätspolitische Wirksamkeit der im vorhergehenden skizzierten ausgabe — und einnahmepolitischen Maßnahmen entscheidend davon ab, daß die durch derartige Maßnahmen herbeigeführen Veränderungen der Budget — bzw. Kassenlage den Geldkreislauf in der erwünschten antizyklischen Art und Weise beeinflussen. Um das sicherzustellen, schafft das Gesetz die Rechtsgrundlagen für sogen. Konjonkturausgleichsrücklagen. Obwohl der Grundgedanke nicht völlig neu ist, finden sich doch bislang in der Gesetzgebung und Praxis keines anderen Landes ähnliche institutionelle Regelungen wie die nunmehr im deutschen Gesetz vorgesehenen.

Die Ausgleichsrücklage, die bei der Deutschen Bundesbank anzusammeln ist, wird *aus verschiedenen Mitteln* gespeist. Zunächst einmal kommen dafür jene Summen in Betracht, die sich aufgrund der oben erwähnten Restriktionsmaßnahmen des Finanzministers gemäß § 6, Abs. 1. ergeben. Darüber hinaus sind kraft § 5, Abs. 2 im Bundeshaushaltsplan (Entsprechendes gilt nach § 14 für die Länder) "bei einer die volkswirtschaftliche Leistungsfähigkeit übersteigenden Nachfrageausweitung" Mittel zur Zuführung an den Ausgleichsfonds zu veranschlagen. Drittens — dies ist wohl das schärfste und neuartigste Instrument — kann die Bundesregierung durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrats anordnen, daß Bund *und Länder* ihren Ausgleichsrücklagen Mittel zuzuführen haben, deren Gesamtbetrag in der Verordnung zu fixieren ist, aber 3% der von Bund und Ländern im vorangegangenen Rechnungsjahr erzeilten Steuereinnahmen nicht überschreiten darf. Dabei sind die Beträge nicht zu berücksichtigen, die sich ggfs. aus dem oben erwähnten Zuschlag von maximal 10% zur Einkommen — und Körperschaftsteuer ergeben und die ebenfalls der Rücklage zuzuführen sind. Um eine Größenordnungsvorstellung zu vermitteln, sei erwähnt, daß nach dem "Finanzbericht 1967" die Summe der Steuereinnahmen von Bund und Ländern 1966 rd. 98,2 Mldn. DM betrug, die 3% ige Höchstgrenze also etwa 3 Mldn. DM ausmachen würde. Dazu käme u.U. ein weiterer Betrag von bis zu 4-5 Mldn. DM aus der Zuschlagsabgabe zur Einkommen — und Körperschaftsteuer, so daß, selbst von Mitteln aus Ausgabereduktionen

abgesehen, eine Manövriermasse von 7 Mldn. DM oder mehr zur Verfügung stünde.

Nun ist in der Vergangenheit immer wieder gegen derartige Ausgleichsfonds geltend gemacht worden, diese vermöchten ihren stabilitatspolitischen Zweck deshalb nicht zu erfüllen, weil ihre Mittel von Regierung und/oder Parlament zur Unzeit verausgabt würden, und die deutschen Erfahrungen mit dem sogen. Juliusturm Mitte der fünfziger Jahre scheinen die Richtigkeit dieses Einwands zu bestätigen. Das Stabilitätsgesetz hat jedoch in erfreulicher Weise der unzweckmäßigen Verwendung von Fondsmitteln einen Riegel vorgeschoben. In der Tat zeigt eine Betrachtung der auf die *Verausgabung dieser Mittel* bezüglichen Gesetzesvorschriften folgendes:

Eine erste Verwendungsmöglichkeit für Rücklagenmittel besteht in jenen zusätzlichen Ausgaben, die, wie oben erwähnt, in Rezessionslagen von der Regierung angeordnet werden können (§ 6, Abs. 2). Dabei ist von entscheidender Bedeutung, daß in solchen Fällen Mittel nur für Zwecke verwendet werden dürfen, die im Finanzplan (s. oben unter a) vorgesehen sind. Ökonomisch fragwürdige ad hoc-Ausgabenbeschlüsse des Parlaments sind damit ausgeschlossen. Weniger klar liegen die Dinge in bezug auf die Bestimmung des § 5 Abs. 2, derzufolge (natürlich ebenfalls nur in Abschwungszeiten) "zusätzlich erforderliche Deckungsmittel zunächst der Konjunkturausgleichsrücklage entnommen werden" sollen. Eine besondere Vorschrift (§ 15, Abs. 5) findet sich im Gesetz für diejenigen Teile der Ausgleichsrücklage, die auf eine Rechtsverordnung gemäß § 15, Abs. 1-3 sowie den Zuschlag zur Einkommen — und Körperschaftsteuer (§ 26) zurückgehen; sie dürfen "nur insoweit entnommen werden, als sie durch Rechtsverordnung der Bundesregierung mit Zustimmung des Bundesrates freigegeben sind", und eine solche Freigabe ist ausschließlich "zur Vermeidung einer die Ziele des § 1 gefährdenden Abschwächung der allgemeinen Wirtschaftstätigkeit zulässig". Ob § 7, Abs. 2, der besagt, daß die Regierung darüber entscheidet, ob und in welchem Ausmaß über Mittel der Rücklage verfügt werden soll, generelle Gültigkeit besitzt oder sich lediglich auf die nicht durch § 15 gedeckten Teidle bezieht, ist nicht klar. Dagegen scheint festzustehen, daß künftig jeder Haushaltsplan einen sogen. Leertitel für nicht vorhergesehene zusätzliche Ausgaben nach § 6 Abs. 2 enthalten muß und daß Ausgaben aus diesem Titel nur mit Zustimmung des Bundestages geleistet werden dürfen (§ 8, Abs. 1); allerdings: die Initiative liegt hier bei der Regierung, und die — an sich vorgesehene — Zustimmung des

Bundestags zu der Regierungsvorlage gilt als erteilt, wenn er nicht binnen 4 Wochen seine Zustimmung ausdrücklich verweigert.

Ergänzend ist in diesem Zusammenhange auf folgendes hinzuweisen: Für den Geldkreislauf ist es kurzfristig vollkommen gleichgültig, ob Bund und Länder Gelder in einer Ausgleichsrücklage ansammeln oder Schulden bei der Notenbank tilgen; ebenso macht es keinen Unterschied, ob Mittel der Ausgleichsrücklage der Finanzierung von Ausgaben dienen und dergestalt sozusagen enthortet werden oder ob die Notenbank den öffentlichen Gebietskörperschaften Kredit gewährt. Demgemäß sind denn auch im Gesetz diese Methoden einander grundsätzlich gleichgestellt worden, wobei freilich hinsichtlich der Finanzierung zusätzlicher Ausgaben dem Rückgriff auf Fondsmittel gegenüber einer Verschuldung die Priorität zuerkannt worden ist. Im übrigen ist die Höhe der dem Bund zur Finanzierung von Ausgaben nach § 6, Abs. 2 zugebilligten zusätzlichen Kredite auf maximal 5 Mldn. DM begrenzt worden (§ 6, Abs. 3).

e) Maßnahmen zur Beschränkung der öffentlichen Verschuldungsmöglichkeiten

Wie oben bereits angedeutet, hatte sich die deutsche Kapitalmarktsituation in den letzten zwei Jahren zeitweilig bedenklich zugespitzt, und zwar weitgehend infolge massiver Kreditnachfrage der öffentlichen Gebietskörperschaften, vorab der Gemeinden. Um den damit verbundenen Nachteilen, wie namentlich einer starken Zinssteigerung und einem entsprechenden Sinken der Börsenkurse öffentlicher wie privater Schuldverschreibungen, zu begegnen, hatte sich schon von längerer Zeit die Praxis eingebürgert, die geplanten Emissionen der verschiedenen politischen Ebenen nach Maßgabe der Kapitalmarktsituation einerseits, der relativen Dringlichkeit der einzelnen Verschuldungsanlässe bzw. Investitionsobjekte andererseits an einem "Runden Tisch" bei der Bundesbank seitens der Beteiligten in bezug auf Zeitpunkt, Höhe, Bedingungen usw. aufeinander abzustimmen. Diese Praxis ist nunmehr durch das Stabilitätsgesetz institutionalisiert worden (§§ 18 ff.), und zwar ungefähr entsprechend den Anregungen, die die Kommission für die Finanzreform in ihrem Gutachten gegeben hatte.

Die entscheidenden §§ 19, 20 bestimmen, daß zur Abwehr einer Störung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts *die Bundesregierung* durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrats für höchstens ein Jahr die *Beschaffung von Geldmitteln im Wege des Kredits für*

sämtliche Gebietskörperschaften beschränken kann; dabei ist es möglich, einerseits für die Kreditaufnahme einer Gebietskörperschaft einen globalen Höchstbetrag festzusetzen (der im allgemeinen nicht weniger als 80% der Kredite betragen darf, die im Durchschnitt der letzten 5 Jahre von ihr aufgenommen wurden), und andererseits vorzuschreiben, daß Kredite bestimmter Art oder Höhe nur nach Maßgabe eines Zeitplans und nur unter Einhaltung gewisser Kreditbedingungen (vgl. § 22) aufgenommen werden dürfen. Nimmt man noch hinzu, Daß nicht ausgenutzte Kreditfazilitäten gemäß § 19 zwischen verschiedenen öffentlichen Körperschaften übertragen werden können, so wird deutlich, daß die ganze Regelung auf eine förmliche *Kontingentierung der öffentlichen Kredite* hinausläuft.

Es versteht sich, daß die "Kreditzuteilung", die natürlich nicht die Norm bilden, sondern lediglich dann zur Anwendung kommen soll, wenn eine im Verhältnis zur Kapitalmarktlage übermäßige öffentliche Nachfrage nach Krediten sich entwickelt, nicht einfach "von oben", d.h. Bunde vorgenommen werden kann, sondern im Wege einer Zusammenarbeit aller Beteiligte erfolgen wird. Zu diesem Zwecke ist ein *Konjunkturrat* eingeschaltet worden (§ 18), dem die Bundesminister für Wirtschaft und Finanzen, je ein Vertreter jedes Landes sowie vier Gemeindevertreter angehören (die Bundesbank *kann* an den Beratungen des Konjunkturrats teilnehmen). Zwar hat dieser Rat noch andere Funktionen, aber seine wichtigste Aufgabe dürfte darin bestehen, bei der oben erwähnten Kreditzuteilung mitzuwirken.

Abschließend sei bemerkt, daß im ursprünglichen Entwurf auch die Möglichkeit einer (auf maximal ein Jahr begrenzten) *"Kreditplafondierung"* vergesehen war. Darnach soll die Bundesbank befugt sein, von den Kreditinstituten im Bedarfsalle zu verlangen, die von ihnen *privaten* Unternehmern gewährten Kredite auf bestimmte Höchstbeträge zu "beschränken", die allerdings 90% der bei Einführung der Plafordierung ausstehenden Kredite nicht unterschreiten durften. In das Gesetz ist diese lebhaft umstrittene Vorschrift hauptsächlich mit der Behauptung nicht aufgenommen worden, daß sie (so der Bericht des Wirtschaftsausschusses des Bundestags, a.a.O., S. 5) "für die private Wirtschafts mit den Prinzipien der marktwirtschaftlichen Ordnung nicht übereinstimme". Das trifft sicherlich weitgehend zu, doch ist zu bedenken, daß nunmehr öffentliche und private Wirtschaft in bezug auf die Möglichkeit der Befriedigung ihrer Kreditbedürfnisse u.U. ungleich behandelt werden,

was zu einer Verschärfung der von *Galbraith* so scharf kritisierten "social imbalance" führen kann.

C. Würdigung des Stablitätsgesetzes unter wirtschaftlich-finanziellen und politischen Gesichtspunkten

a) Allgemeine Vorbemerkungen

Prinzipiell ist anzuerkennen, daß das neue Gesetz durch Schaffung bzw. Vervollkommung von fiskalpolitischen Instrumenten zur Verwirklichung der obersten wirtschaftspolitischen Ziele eine Reihe von wesentlichen Fortschritten mit sich bringt. Da es sich bei seinen Bestimmungen für die praktische Finanzpolitik z.T. um Neuland handelt, konnten nicht alle Regelungen so präzise formuliert werden, daß sie eine unbedingt und sofort wirksame Anwendung gestatten. Infolgedessen finden sich im Gesetzestext mehrere recht allegemein gehaltene Fassungen, die vermutlich zu Meinungsverschiedenheiten und Friktionen Anlaß geben werden.

So ist bereits das Zielbündel des § 1 keineswegs völlig eindeutig fixiert — aber das liegt weitgehens in der Natur der Sache; hier wie bei den an verschiedenen Stellen des Gesetzes zu findenden Begriffen, wie "eine die volkswirtschaftliche Leistungsfähigkeit übersteigende Nachfrageausweitung", "gesamtwirtschaftliches Leistungsvermögen" u.dgl. mehr wird die Interpretation letztlich durch Politiker nach politischen Maßstäben vorgenommen werden. Vage ist auch etwa die Vorschrift des § 16, Abs. 2, derzufolge "die Länder ... durch geeignete Maßnahmen darauf hinzuwirken (haben), daß die Haushaltswirtschaft der Gemeinden und Gemeindeverbände den konjukturpolitischen Erfordernissen entspricht" (vgl. ähnlich § 23) — offensichtlich eine Leerformel, von der abzuwarten bleibt, ob und ggfs. wie sie in der Praxis ausgefüllt werden wird.

Eine Lücke des Gesetzes mag schließlich auch darin erblickt werden, daß das vieldiskutierte Problem der für die "importierte Inflation" so bedeutsamen "außenwirtschaftlichen Absicherung" im § 4 zwar Erwähnung gefunden, daß man sich aber in dieser Beziehung mit einigen sehr allgemeinen und daher praktisch bedeutunglosen Hinweisen auf "Möglichkeiten der internationalen Koordination" usw. begnügt hat.

b) Durch das Gesetz bewirkte Machtverschiebungen

Auch wer Anhänger eines föderalistischen Gemeinwesens ist, wird zugeben müssen, daß ohne eine straffe Lenkung der Wirtschafts-und Finanzpolitik durch die oberste politische Ebene eine effiziente Wachstums — und Stabilitätspolitik nicht zu realisieren ist. Tatsächlich sind denn auch durch neue Gesetz in verschiedener Hinsicht die *Befugnisse des Bundes gestärkt* worden. Ob diese Stärkung freilich schon ganz ausreichend ist, um beispielsweise eine alle politischen Ebenen umfassende mittelfristige Finanzplanung zu gestatten (und nur eine solche vermag ihr Ziel zu erreichen, erscheint unsicher; ebenso mag es fraglich sein, ob Länder und Gemeinden zu einer antizyklischen Haushaltsgebarung bereit die oben erwähnte Bestimmung des § 15 — Zuführung von Mitteln zur Konjunkturausgleichsrücklage durch Bund und Länder — wenigstens für den Fall eines inflationären Booms wirksame Vorsorge getroffen worden ist.

Eine weitere Machtverschiebung hat sich *zugunsten der Bundesregierung und zu Lasten des Bundestags* angebahnt; sie ist allerdings im endgültigen Gesetzestext etwas milder ausgefallen als vorher beabsichtigt. Nun besteht wiederum kein Zweifel, daß im Interesse der für die Effizienz stabilitätspolitischer Maßnahmen entscheidend wichtigen Schnelligkeit der Inkraftsetzung von Maßnahmen der übliche Gesetzgebungsweg oft ein Hemmnis darstellt. Alle in den USA immer wieder, gerade auch in den letzten Monaten, geäußerten Behauptungen, der Kongreß habe, wenn nötig, mit großer Promptheit die erforderlichen Gesetze verabschiedet, wenn das gesamtwirtschaftlich geboten gewesen sei, können nicht darüber hinwegtäuschen, daß das faktisch zwar manchmal, aber keineswegs immer der Fall gewesen ist. Die Hinauszögerung der zur Inflationsbekämpfung von Präsident *Johnson* bereits in seinem Wirtschaftsbericht vom Januar 1967 verlangten Steuererhöhung und — noch bezeichender! — die von *Kennedy* befürwortete erhebliche Steuersenkung, die der amerikanischen Wirtschaft ein kräftiges Wachstum und eine höhere Beschäftigungsquote bringen sollte, deren Legalisierung dem damaligen Präsidenten jedoch aus vollkommen irrationalen — emotionalen — Gründen zwei Jahre lang verweigert wurde, sind Beispiele dafür, daß selbst in den USA ohne gewisse Vollmachten an die Exekutive zur Durchführung disktretionärer Maßnahmen der Fiskalpolitik auf die Dauer nicht auszukommen sein wird. Tatsächlich sind denn auch seit langem, zuletzt in den interessanten "Hearings" vor dem Subcommittee on Fiscal Policy

des Joint Economic Committee vom Frühjahr 1966 über "Tax changes for shortrun stabilization", derartige Fragen erörtert worden, ohne daß jedoch daraus bislang ähnliche Konsequenzen gezogen worden wären, wie vor einigen Jaharen in Großritannien, das dem Schatzkanzler mittels der finanzgesetzlich erteilten vollmacht zur diskretionären Änderung der wichtigsten Verbrauchsabgaben einen konjukturpolitisch effizienten sogen. "Regulator" in die Hand gegeben hat, und nunmehr im deutschen Stabilitätsgesetz. In einem Punkte scheint mir die "Entmachtung" des deutschen Parlaments allerdings zu weit gegangen zu sein: Die bereits in den letzten deutschen Haushaltsgesetzen enthaltene Bestimmung des § 6, Abs 1. des Stabilitätsgesetzes, derzufolge die Bundesregierung auf Vorsclag von Finanz — und Wirtschaftsminister während der Durchführung des in einer bestimmten Höhe und Struktur bewilligten Budgets dieses einseitig, d.h. ohne daß der Bundestag darüber mitzubestimmen hätte, ändern — hier: gewisse Restriktionen vornehmen — kann, ist m. E. politisch mindestens so bedenklich, wie es eine an keinerlei Mitwirkung des Parlaments gebundene Bevollmächtigung der Regierung wäre, diese oder jene Steuer abzuändern. Trotzdem hat sich der Bundestag mit der ersten Einschränkung abgefunden, die zweite hingegen, wie schon erwähnt, nicht akzeptiert Abgesehen davon aber ist zu sagen, daß die Stärkung der Position der Exekutive, wie sie in den Vorschriften der §§ 3, Abs. 1, und 20, Abs. 5, zum Ausbruch kommt, stabilitätspolitisch erwünscht ist und um deswillen keine Gefährdung parlamentarisch-demokratischer Grundsätze impliziert, weil hier die Rechte des Bundestags gewahrt sind (Möglichkeit, die Zustimmung zur Regierungsvorlage zu verweigern bzw. die Aufhebung einer Rechtsverordnung zu verlangen).

Eine gewisse Machtverschiebung bringt das Gesetz schließlich insofern mit sich, als die *Stellung der Bundesbank*, wenn auch glücklicherweise nicht allzu erheblich, *zugunsten der Bundesregierung geschwächt* wird. Das ist einmal eine allgemeine Konsequenz der Tatsache, daß der Fiskal — im Vergleich zur Geldpolitik nunmehr eine gewichtigere Rolle zugewiesen wird, äußert sich aber zum andern etwa auch darin, daß, wie erwähnt, die Bundesbank nicht ex offficio im Konjunkturrat vertreten ist, sondern an dessen Beratungen lediglich, wenn sie das wünscht, teilnehmen kann. Und schließlich ist zu erwähnen, daß die Einführung der Kreditplafondierung (siehe oben S. 14-15) nicht zuletzt daran scheiterte, daß, wie erwähnt, die Bundesbank nicht ex officio im Konjunkturrat vertreten ist, sondern an dessen Beratungen lediglich, wenn sie das wünscht, teilnehmen kann. Und schließlich ist zu erwähnen, daß die

Einführung der Kreditplafondierung (siehe oben S. 14-15) nicht zuletzt daran scheiterte, daß in der Vereinbarung *Schiller-Strauss* eine Neuformulierung des im ursprünglichen Gesetzentwurf enthaltenen Textes dergestalt vorgesehen war, daß die Bundesbank nicht nach eigenem Ermessen eine solche Beschränkung der Kreditgewährung von Geschäftsbanken verlangen konnte, sondern nur aufgrund jeweils einer Ermächtigung durch die Bundesregierung. Darin erblickte die Bundesbank eine ihrer Position nicht angemessene Beschneidung ihrer Autonomie und verzichtete daher darauf, die Kreditplafondierung gegenüber dem Parlament weiterhin als ein für ihre Politik notwendiges Instrument zu bezeichnen.

c) Bemerkungen zum Finanzplan und zur Kreditbeschränkung

Daß und warum der Gedanke einer mittelfristigen Finanzplanung zu bejahen ist, wurde oben (siehe Aschnitt II.B.a.) kurz angedeutet. Ob freilich die einschlägigen Bestimmungen des Stabilitätsgesetzes ausreichen, um diesem Plan eine effiziente Gestalt geben zu können, ist zu bezweifeln, und diese Zweifel sind durch die Unvollkommenheit des soeben publizierten 1. Finanzplans für 1967/1971 wahrlich nicht verringert worden. Vor allem ist es bedauerlich, daß der Bundes-Finanzplan offensichtlich ohne ausreichende Abstimmung mit den Ländern aufgestellt wurde, so daß beispielsweise der Bund seine Schätzungen auf die Annahme stützt, daß er während der ganzen Planperiode mit 37% am Ertrag von Einkommen — und Körperschaftsteuer partizipieren wird, während die Länder ihren Planungen von 1969 ab eine Bundesquote von nur 35% zugrundelegen. Ferner läßt der vorliegende Bundes-Finanzplan die Möglichkeit außer acht, gemäß § 9, Abs. 1 des Stabilitätsgesetzes günftige Ausgaben und Deckungsmöglichkeiten in ihren Wechselbeziehungen zu der mutmaßlichen Entwicklung des gesamtwirtschaftlichen Leistungsvermögens "gegebenenfalls *durch Alternativrechnungen*" darzustellen, obwohl diese m.E. von größter Bedeutung für Maßnahmen gerade auch in wachstums — und konjunkturpolitischer Hinsicht sind. Insbesondere wären Alternativrechnungen im Hinblich auf unterschiedliche Wirtschaftswachstumsraten und deren Auswirkungen auf die Steuererträge erwünscht gewesen. Aus der im "Bulletin" der Regierung (No. 73 vom 8.7.1967) veröffentlichten Fassung des Plans geht nicht hervor, auf welche Hypothesen er sich in bezug auf die Entwicklung des Wirtschaftswachstums, der Beschäftigung usw. stützt. Wenn jedoch die hier und da bekannt gewordenen diesbezüglichen Angaben stimmen

sollten, so wäre mindestents hinsichtlich einer als bei gleichzeitig annähernder Geldwertstabilität realisierbar unterstellten durchschnittlichen Arbeitslosenquote von weniger als 1% zu sagen, daß sie nach internationalen Erfahrungen viel zu niedrig ist.

Im übrigen ist zwar zuzugeben, daß ein Finanzplan weit weniger detailliert zu sein braucht als das jährliche Budget. Aber die veröffentlichte Fassung des 1. Plans ist derartig grob, daß aus ihr viel zu wenig zu ersehen ist. Vielleicht erklären sich diese und andere Unvollkommenheiten daraus, daß man wieder einmal die Arbeit Juristen überlassen und es verabsäumt hat, plantechnisch spezialistisch vorgebildete Nationalökonomen zur Mitarbeit heranzuziehen.

Der Mangel einer Abstimmung der Finanzplanung des Bundes und der der Länder und Gemeinden macht sich nicht nur im Finanzausgleichsbereich und in den Investitionsplänen als Teilen der Gesamtfinanzplanung bemerkbar, sondern auch in den geplanten Kreditoperationen. Ob etwa Höhe und Struktur der Netto-Verschuldung oder — tilgung des Bundes in den einzelnen Jahren gesamtwirtschaftlich "angemessen" ist, kann offenbar selbst hypothetisch nicht ohne Kenntnis der geplanten Operationen der anderen politischen Ebenen beurteilt werden. Bis zu einem gewissen Grade vermag natürlich die Kreditlimitierung nach §§ 19 ff. des Stabilitätsgesetzes hier zu helfen, da sie ja eine Kooperation aller Ebenen voraussetzt. Sie wird aber bestenfalls zu einem erträglichen Kompromiß führen können, da die Anwendung der wohlgemeinten Bestimmung des § 24, Abs. 1, daß dabei "der Grundsatz der Gleichrangigkeit der Aufgaben von Bund, Ländern und Gemeinden zu beachten" ist, sich in der Praxis als äußerst schwierig erweisen dürfte. In der Tat: wie will man einerseits etwa Bundesausgaben für die sog. zivile Verteidigung mit Kulturausgaben der Länder und/oder Gemeindenin bezug auf ihren "Rang" (ihre relative Dringlichkeit) mit einander vergleichen und andererseits dann die "Repartierung" des öffentlichen Kreditkontingents, das als mit den privaten Kreditbedürfnissen, dem gewünschen Zinsniveau usw. vereinbar angesehen wird, auf die verschiedenen Ebenen vornehmen?

d) Bemerkungen zu den ausgabepolitischen Maßnahmen und der Konjunkturausgleichsrücklage

Gewisse Bedenken rein politischer Natur, die gegen die Ermächtigung der Exekutive vorzubringen sind, während des Budgetvollzugs im Haushaltsplan vorgesehene Ausgaben willkürlich, ohne Mitwirkung des

Parlaments, kürzen zu können, wurden bereits erwänt (oben S. 17). Sieht man davon ab, so ist die Einrichtung einer Konjunkturausgleichsrücklage rückhaltlos zu loben. Freilich: Wenn für die Bildung bzw. Verstärkung einer solchen Rücklage, d.h. für anti-inflatorisch wirkende Maßnahmen, prinzipiell richtige Wege im Gesetz vorgesehen sind, so dürfte für den Fall der partiellen oder totalen Auflösung der Reseven, wie sie zur Überwindung von Rezessionen erforderlich sein und dann u.U. durch Inanspruchnahme des zusätlichen 5 Milliarden-Kredits ergänzt werden, noch nicht ausreichend sichergestellt sein, daß schnell durchführbare und ökonomisch sinnvolle Projekte in genügendem Umfang verfügbar sind. Mir scheint, daß in diesem Zusammenhang zweierlei nötig wäre: einmal das ständige à pour-Halten von Investitionsvorhaben, die als solche im Finanzplan vorgesehen sind, und zum andern die Möglichkeit für den Bund, den Gemeinden, die ja in der Bundesrepublik die Hauptträger der öffentlichen Investitionstätigkeit sind, aus seinem Kredit beschaffte Geldmittel in Jestalt zinsloser, aber rückzahlbarer Darlehen zur Verfügung zu stellen. Im übrigen sollte die Leeformel des § 11 des Stabilitätsgesetzes, derzufolge die Planung zur Rezessionsbekämpfung geeigneter Investitionsprojekte "so zu beschleunigen (ist), daß mit ihrer Durchführung kurzfristig begonnen werden kann", durch Verordnungen, die präzise und konkret angeben, wie diese Beschleunigung erreicht werden kann, ausgefüllt werden.

e) Bemerkungen zu den steuerlichen Maßnahmen

Wie bereits angedeutet, war von den steuerlichen Maßnahmen des (revidierten) Gesetzentwurfs am meisten die die Variationsmöglichkeit von Einkommen — und Körperschaftsteuer betreffende umstritten. Der ähnlich auch in ausländischen Staaten bei einschlägigen Diskussionen geltend gemachte Haupteinwand —insbesondere von Unternehmerseite— ging dahin, man könne die ohnehin großen Unsicherheiten der Unternehmensführung nicht noch zusätzlich durch das Risiko einer Gewinnsteuererhöhung vermehren. Demgegenüber ist im Bericht des Wirtschaftsausschusses des Bundestags (a.a.O., S. 4) zutreffend bemerkt worden, es gäbe extreme Konjunktursituationen, in denen "das allgemeine Wohl und die wohlverstandenen Belange der privaten Wirtschaft es gestatten oder sogar erfordern können, das Interesse am Schutz vor überraschenden steuerlichen Änderungen ... hinter den konjunkturpolitischen Notwendigkeiten zurücktreten zu lassen". Darüber hinaus ist zu betonen, daß man sich in der Regel seitens der Unternehmen nicht gegen Steuersenk-

ungen zur Rezessionsbekämppfung werden dürfte, daß in der Vergangenheit fast jedes Jahr zahlreiche Steuerrechtsänderungen — nur ohne genügenle Berücksichtigung wachstums — und konjukturpolitischer Gesichtspunkte — vorgenommen wurden und daß schließlich kaum eine andere Steuer in dem Maße und mit der Breitenwirkung wie die Einkommensteuer zur globalen Beeinflussung von Investition *und Konsum* geeignet ist. Die — ebenfalls umfassende — Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer) kommt, mindestens für einen Mitgliedstaat der EWG, dafür künftig nicht mehr in Frage; abgesehen davon gilt für sie wie für Einzelverbrauchsabgaben, daß ihre zwecks Bekämpfung inflationärer Tendenzen vorgenommene Erhöhung zunächst einmal eine weitere Preissteigerung implizieren würde, was schon psychologisch ungünstig wäre. Da Ausmaß und Dauer der Einkommen — und Körperschaftsteuervariationen begrenzt sind und die Einschaltung der Volksvertretung gesichert ist, kann die deutsche Regelung als durchaus zweckgerecht und wirksam angesehen werden. Ergänzend ist zu erwähnen, daß man für die sog. veranlagte Einkommen —, die Körperschaft — und die Gewerbesteuer im Gesetz eine gewisse Beschleunigung der Anpassung von Vorauszahlungen an die Entwicklung der aktuellen Bemessungsgrundlage vorgesehen hat, wodurch zweifellos die Wirksamkeit dieser Abgaben als "automatic stabilizers" etwas erhöht werden wird. Dagegen hat man leider davon abgesehen, das System der sogen. Selbstveranlagung nach amerikanischem und türkischem Muster einzuführen, ein System, das bekanntlich die Schnelligkeit, mit der Einkommen — und Körperschatsteuererträge auf Wachstums — und Konjunktuschwankungen reagieren, erheblich steigert.

Was die Vorschriften des Gesetzes über Variationen der Abschreibungen und die sogen. Investitionsprämie anlangt, so sei folgendes bemerkt: Je nachdem wie die "normalen" steuerlichen Abschreibungsvorschriften gestaltet sind, kann ihre stabilitätspolitisch motivierte Variation gewisse verteilungspolitische Bedenken einerseits, betriebswirtschaftliche andererseits verstärken oder mildern. Es ist — zumindest in der amerikanischen — Literatur stark umstritten, wie weit steuerliche Abschreibungsvergünstigungen die unternehmerische Investitionsneigung positiv beeinflussen und ein erwünschtes Wirtschaftswachstum fördern, aber es scheint die Ansicht zu überwiegen, daß solche Wirkungen zwar bis zu einem gewissen Grade. durch eine Investitionsprämie (Abzug von der Steuerschuld) jedoch effizienter (und: gerechter) erreceiht werden können. M.E. stellen die einschlägigen Regelungen im deutschen Stabilitätsgesetz einen relativ vernünftigen kompromiß dar — vorausgesetzt, daß

die Regierung nicht nur in Rezessionszeiten Erleichterungen auf diesem Gebiete gewährt, sondern ebenso bei Inflationsdruck nicht zögert, die Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen oder/und degressiven Abschreibungen vorübergehend auszuschließen.

III. ABSCHLIESSENDE BEMERKUNGEN

Die Sicherung eines als befriedigend angesehenen Wachstums bei annähernder Geldwertstabilität und hoher Beschäftigung gehört heute zu den wichtigsten Zielen der Wirtschaftpolitik — aber sie ist nicht das einzige Zeil. Wie dargelegt, stand bei der Ausarbeitung des ursprünglichen deutschen Gesetzentwurfs durchaus die Sorge im Vordergrund, die durch eine permanente "schleichende" Inflation bedrohte innere Kaufkraft der Währung aufrechtzuerhalten. Im endgültigen Gesetz ist daneben der Bekämpfung von Rezessionsgefahren größere Aufmerksamkeit gewidmet worden. *Konjunkturpolitisch* ist dadurch ein ausgewogeneres Gesetzgebungswerk zustande gekommen. Es ist jedoch fraglich, ob mit ihm auch alle *wachstumspolitischen* Möglichkeiten der Fiskal — und Geldpolitik voll ausgeschöpft worden sind — es sei denn (und dafür daß man um der politischen Vorteile willen, die ein Föderalismus prinsatz der neu geschaffenen Instrumente zweifellos möglich gemachte Milderung der Wachstumsfluktuationen würde als solche bereits eine gewisse Steigerung der langfristigen durchschnittlichen Wachstumsrate gestatten.

Daß eine rationale Fiskalpolitik in einem föderalistisch strukturierten Gemeinwesen schwerer zu verwirklichen ist als in Einheitsstaaten, liegt auf der Hand. Es hängt von spezifisch politischen Wertungen ab, wie hoch man diesen Nachteil bei der Wahl der Staatsverfassung veranschlagt. Trotz aller Hemmnisse, die sich aus der grundgesetzlichen Organisation der Bundesrepublik Deutschland ergeben können, meine ich doch, läßt sich manches anführen), man sei der Ansicht, eine durch den Einzipiell zu gewähren vermag, einige Nachteile auf wirtschaftspolitischem Gebiete in Kauf nehmen sollte. Freilich ist es erwünscht, diese Nachteile im Seinne eines "kooperativen Föderalismus", wie ihn u.a. die Finanzreform-Kommission in ihrem Gutachten skizziert und empfohlen hat, zu minimieren.

Abschließend sei kurz auf folgendes hingewiesen:

Auch das beste Stabilitätsgesetz kann nicht für sich allein die Realisierung einer Fiskalpolitik sicherstellen, die die obersten wirtschaftspo-

litischen Ziele optimal zu erreichen gestattet. Das allgemeine Diagnose — und Prognoseproblem bleibt, und es bleibt vor allem auch die Möglichkeit, daß eine wohlinformiierte und mit allen möglichen theoretisch effizienten Vollmachten ausgestattete Regierung von diesen aus politischer Schwäche oder infolge Verwechslung kurzfristiger und langfristiger Betrachtungsweise nicht bzw. nicht ausreichend und/oder rechtzeitig Gebrauch macht, oder: daß das Parlament ihr nicht folgt.

Ungeachtet dessen aber wird durch ein Gesetz wie das hier behandelte deutsche Stabilitätsgesetz die Chanse einer rationalen Fiskalpolitik wesentlich vergrößert. Man hat auf Erfahrungen gelernt und gleichzeitig von manchen Erkenntnissen der neueren Wirtschafts — und Finanztheorie profitiert. Das ist ein Ergebnis, das zu einem gewissen Optimismus berechtigt.

İKTİSADÎ GELİŞME, İKTİSADÎ İSTİKRAR VE MALİYE POLİTİKASI

Prof. Dr. Drs. h. c. Fritz NEUMARK
Frankfurt Üniversitesi a. M.

I. GİRİŞ

Fert başına isabet eden reel sosyal hasılanın yükselmesini temin eden bir iktisadî vetire dinamiği olan iktisadî gelişme, iktisat teorisi ve politikasına daima erişilmeğe değer bir hedef olarak görünmedi. Aksine, eskiçağın düşünürleri, ortaçağın iskolâstikleri ve sofizmin taraftarları, maddî kanaatkârlığı ve statik bir ekonomiyi — şüphesiz ekonomi dışı motiflere dayanan — ideal olarak telâkki ediyorlardı. J. St. Mill'de dahi bu tip fikirler rağbet görmektedir. Fakat, iktisadî gelişmenin talep edildiği ve teşvik edildiği zamanlarda bile, mazide hiç kimse — biraz sonra zikredilecek istisna dışında — bu gaye için maliye politikasının âletlerinden istifade etmeyi düşünmedi. Esas itibariyle, bunun iki sebebi vardı: Bir taraftan, bilhassa aşırı liberalizm devrinde, devletin piyasa ekonomisine her müdahelesi iktisadî gelişmeyi izrar edici olarak telâkki ediliyordu; diğer tafatan, o zamanın hükûmetleri, rasyonel bir maliye politikası için lüzumlu olan maliye politikası âletlerine sahip olmadığı gibi, bu âletleri maksada uygun şekilde kullanabilecek bilgiden de mahrum idiler.

Bahsetmiş olduğum istisna, Merkantilizm devrine rastlamaktadır. Bu devirde, sosyal sebeplerden ziyade siyasî - askerî sebepler dolayısiyle arzulanan iktisadî kalkınmanın gerçekleşmesini temin maksadı ile, çok defa, vergi, sübvansiyon ve kredi politikasının kullanıldığı görülmüştür. Maamafih, böyle bir politikayı müdafaa edenlerin tasavvurlarında, istikrar ile ilgili görüşler hiç bir rol oynamadığı gibi, bu sahada alınan tedbirler de daha ziyade menfi, gayri sistematik müdahalelerden ibarettir. Buna rağmen, bugün "incentice taxation" diye isimlendirilen vergilemenin, evet, hattâ "deficit spending" teorisinin ilk — iptidaî — esasları Merkantilizm'de mevcuttur. Gerçi, bu konuda, modern devletlerde talep edi-

lene tamamen zıd olan — meselâ, vergiyi arttırmak suretiyle halkı, her şeyden evvel köylüleri çok çalışmaya teşvik veya daha doğrusu : zorlamaya dair merkantilist postula gibi — gerekçeler ileri sürüldü. Fakat, bu tip mülâhazaların zamanımızda dahi gelişmete olan ekonomiler için bazı hallerde doğru olduğunu gözden kaçırmamak lâzımdır.

Bu ve bunun gibi diğer teorik ve pratik gayretlerden sarfı nazar, modern ve birinci derecede iktisat politikasına müteallik gayelerin tahakkukuna hizmet eden "Fiscal Policy" takriben bir insan ömrü önce, yani 1930 Dünya Ekonomisi Buhranı'ndan sonra ve *Keynes, A. Hansen* ve diğerleri tarafından "New Economics" in tesisi ile birlikte ortaya çıkmıştır. Yeni teoride, vaktiyle, İskandinav ve Anglosakson memleketlerinde özel bir alâkaya mazhar olmuştur. Mamafih, bu teoriler, Harpten, bilhassa 1950'den beri her tarafta yayıldı. Şüphesiz, bu, hükûmet ve parlâmentoların fiilen onlara göre hareket ettikleri anlamına gelmemektedir. Fakat buna rağmen, bugün pek çok memleketlerde, hiç değilse prensip itibariyle, iktisadî gelişme, iktisadî istikrar ve "tam istihdam" ın birinci plânda yer aldığı en önemli iktisat politikası hedeflerinin maliye politikası araçlarını kullanmaksızın ve anti-siklik maliye politikası takip etmeksizin gerçekleştirilemeyeceği kabul edilmektedir. Bu hususta, 1946 tarihli Amerikan "Employment Act" belki de pratik iktisat ve maliye politikası için bir dönüm noktasını ifade ediyordu.

Fakat, yeni teorilerin selâhiyetli politik organlar tarafından nisbeten daha evvel kabul edildiği A. B. D., Büyük Britanya, İsveç ve Hollanda gibi memleketlerde bile maliye politikasına müteallik araçlar tam istihdam ve para kıymetinin yaklaşık olarak istikrarlı olduğu şartlar altında daimî iktisadî büyümeyi temin için, gerek kantitatif, gerekse kalitatif yönden bugün dahi yeterli ölçüde gelişmemişlerdir; ayrıca, maliye politikası ile "Monetary Policy" arasında lüzumlu olan irtibat kurulamamıştır. Halbuki, "Monetary Policy", maliye politikasının tamamlanması için elzemdir. Diğer taraftan, son yıllarda kazanılan tecrübelerin gösterdiği üzere, Merkez Bankasını münferiden enflâsyonist iktisadî büyümeye ve iktisadî duraklamaya mâni olması mümkün değildir. Bu yüzden, Amerika ve bir çok Avrupa devletinde nazariyeci ve politikacılar tarafından, rasyonel vergi, masraf ve kredi politikasının daha müteessir kanunî ve enstitüsyonel şartlarına nasıl ulaşılabileceği hususu üzerinde mütemadiyen araştırmalar yapılmaktadır.

Maliye politikasını, az çok kat'î kanunî hükümlere istisnat ettirerek iktisat politikasının en önemli hedeflerinin gerçekleşmesi hizmetine amâ-

de kılan bugüne kadarki en şumullü ve mütekâmil denemeyi, 8 Haziran 1967 tarihli "İktisadî İstikrar ve Büyümenin Teşviki" adlı Alman kanunu teşkil etmektedir. Bu kanunun maliye politikasına müteallik hükümlerinin analizi, aşağıdaki açıklamaların ana konusudur. Bu konudaki açıklamalarıma önce, mezkûr kanunun doğuşunu kısaca izah etmekle başlayacağım, sonra, bu kanunun en önemli hükümleri hakkında toplu bir malûmat vereceğim. Nihayet, bu hükümleri bir taraftan iktisadî - malî açıdan, diğer taraftan politik açıdan tenkidî bir değerlendirmeğe tâbi tutacağım.

II. 8.6.1967 TARİHLİ ALMAN İSTİKRAR KANUNUNUN ANALİZİ

A. Kanunun Doğuşu

Almanya'nın 1945'deki askerî ve siyasî çöküntüsünden sonra, yeni hükûmetin maliye politikasına müteallik en önemli vazifesi iktisadî kalkınmayı tekrar harekete geçirmek ve hiç değilse harp neticesinde husulen gelen en kötü sosyal yaraları hafifletmekte mündemiç idi. Yeni hükûmet, ancak 1949'da Federal Cumhuriyet'in tesisinden sonra tam bir hükümranlık ile böyle bir işe başlayabilmişti. Böyle bir vazifenin nisbeten kısa bir süre içerisinde ifa edilebilmesi, diğerleri meyanında, önemli derecede Marshall - Plânı yardımı, keza şuurlu bir şekilde sermaye terakümünün teşvikine yöneltmiş olan iktisat ve maliye politikası sayesinde mümkün olmuştur. Gerçekten, Alman ekonomisinin büyüme nisbetleri, 1950 yıllarının başlangıcında fevkalâde yüksek idi. Mamafih, bu esnada reel büyüme, önemli ölçüde nominal büyümenin gerisinde kalmaktaydı. Federal Cumhuriyetin ticarî münasebetlerde bulunduğu ekseri yabancı memleketlerde enflâsyon nisbetinin bizdekinden daha yüksek olması, sadece yetersiz bir teselli olmaktan ileri gidemiyordu. Hattâ, yüksek ve gittikçe büyüyen tediye bilânçosu arttığı vasıtasiyle bir nevi "ithal edilmiş" enflâsyona müncer olan böyle bir durum, bir çok Alman nazariyecisinin, sabit döviz kurlarında paraların konvertibl olması yerine, para politikasına müteallik başka nizamlar teklif etmelerine sebebiyet vermiştir. Her hali kârda gerek Merkez Bankası, gerekse İktisat ve aMliye Politikasının idarecileri, önemli derecedeki büyüme dalgalanmalarını önlemekte başarı gösterememişlerdir. Bundan başka, Federal Cumhuriyette mevcut olan mutedil enflâsyonun kuvvetlenme eğiliminde olması ve bu enflâsyonun, iktisadî faaliyetin gerileme gösterdiği zamanlarda bile durmaması, son yıllarda gittikçe bâriz bir şekilde görülüyordu.

1964 - 65'deki son "boom" esnasındaki durum bilhassa endişe verici idi. Zira, para politikası — son derece tahdit edici olmasına rağmen — tek başına enflâsyonu durdurmağa muktedir değildi. Kamu malî ekonomilerinin plânsız, münhasıran kısa vâdeli iç politika mülâhazalarına dayanan bir harcama arttırma ve vergi indirme politikası takip etmeleri, buna mukabil, gerek maliye ve bütçe, gerekse tüm ekonomiye taallûk eden hususlardaki faaliyetlerinde uzun vâdeli nitelikteki noktai nazarları tamamen ihmal etmesi buna inzimam edince, antisiklik bir maliye politikasına olan ihtiyaç gittikçe şiddetlenmişti. Maliye Bakanlığının ilmî danışmaları 1964 yılı ortasında vaktiyle hüküm süren "boom" durumu dolayısiyle hükûmet ve parlâmento tarafından arzu edilen ve sonra tahakkuk ettirilen önemli ölçüdeki vergi indirimen karşı idiler; zira, onlar, böyle bir vergi indirimi neticesinde enflâsyonist eğilimin kuvvetleneceğini düşünüyorlardı. Nitekim, fiilî gelişme, mezkûr müşavirlerin tahminlerini teyit etmişti.

Takriben 1965 ortasında İktisat Bakanlığında — Maliye Bakanlığında değil —para ve konjonktür politikasına müteallik mevcut âletleri, iktisadî - nakdî iktisrarın muhafazası veya yeniden tesisi için geliştirmesi gereken bir kanun tasarısının hazırlığına başlanmıştı. Aynı zamanda, federal devlet ve eyalet hükûmetlerine zaruriliği herkes tarafından kabul edilen malî reform hakkında bir rapor tevdi etmesi gereken ve üyeleri arasında benim de bulunduğum beş kişilik komisyon içerisinde, aynı meseleler ile iştigal eden bir bölüm tesis edilmişti. Mezkûr komisyonun muhtelif tekliflerinin, kısmen kanun tasarısında, kısmen de daha sonra nihaî kanun metninde yer alması memnuniyet verici idi. Bu arada, Maliye ve İktisat Bakanlığına bağlı İlmî Danışma Heyet'leri tarafından hazırlanan "konjonktür politikasının âletleri ve bunların hukuken müesseseleştirilmesi" ne dair bir müşterek raporda, 10 yıl evvel ifade edilmiş olan fikirler ve teklifler de kısmen alınmıştı.

Kanun tasarısı ile kanun arasında önemli farklar mevcuttur. Bunun esas itibariyle iki sebebi vardır : Bir kerre, kanun tasarısı, iktisadî gelişmenin bir dereceye kadar duraklamağa başladığı, fakat fiyat artış eğilimlerinin devam ettiği ve sermaye piyasasının — bilhassa mahallî idarelerin kütlevî kredi talepleri ile — çok gergin bir vaziyette bulunduğu bir zamana rastlayan Eylül 1966'da Parlâmentoya getirilmişti. Diğer taraftan, bu tasarı için, kendisi tarafından yapılan veya müsaade edilen iktisat ve maliye politikasına müteallik hâtaları kabul etmeyen ve ayrıca son derece anti - plâncı olan *Erhard* Hükûmeti sorumlu idi. Bu durum muvacehesinde, *Keisinger - Brandt'ın yeni* hükûmeti iş başına gelinceye ka-

dar iktisadî vaziyet o derece kötüleşti ki, pek çok kimse gerçek bir depresyon tehlikesinin mevcudiyetine inanıyordu; bunun için, yeni İktisat Bakanı Prof. *Karl Schiller*, meslekdaşı Maliye Bakanı *F. J. Strauss* ile birlikte, derhal böyle bir tehlikeyi önlemeye elverişli tedbirleri almayı en başta gelen vazifesi olarak görmüştü. Böylece, geniş ölçüde klâsik - liberal doktrinlere dayanan bir politika, yerini, modern teorinin bilgilerine istinat eden ve geniş çaptaki devlet müdahalelerinden olduğu kadar global bir iktisadî plânlamadan da korkmayan bir politikaya bırakmıştı. Ayrıca, münhasıran değilse bile esas itibariyle enflâsyon ile mücadele için düşünlmüş olan İstikrar Kanun Tasarısı her iki yönde kullanılabilir bir "âlet kutusu" haline getirilmişti.

Bu sahadaki esaslı tahavvülü, kanunun isminde yapılan küçük fakat ârazi mânası olan bir değişiklikte görmek mümkündür : Eski hükûmet tarafından Temmuz ayında müzakere edilen ve 2 Eylül 1966'da Meclise sevkedilen (Bundestagsdrucksache vl 890) tasarı, "İktisadî İstikrarı Teşvik için bir Kanun Tasarısı" diye isimlendirilmesine mukabil, nihaî kanun, 31 Ocak 1967'de *Schiller* ve *Strauss* arasında varılan ve tasarının muhtevasını önemli ölçüde genişleten bir anlaşma dolayısiyle "İstikrar ve İktisadî Büyümeyi Teşvik için Kanun Tasarısı" adını taşımaktadır. Keza, esası teşkil eden kısım olan § 1 değişikliğe uğradı. Bu suretle, para kıymetindeki değişmezlik aslî hedef olarak bilhassa tebarüz ettirilmeyip, bilâkis bugünkü iktisat politikasının diver hadefleri, yani yüksek istihdam, daimî ve ölçülü iktisadî büyümede dış iktisadî muvazene, fiyat seviyesindeki istikrar kadar mühim addedilmeğe başlandı. Fakat, diğer değişiklik ve tamamlamalar da, maliye politikası araçlarını eski tasarı muvacehesinde önemli ölçüde genişletip ıslah etti. u, bilhassa uzun süreden beri diğer memleketlerde de (meselâ A. B. D.) müzakere edilen, Malî Reform-Komisyonunun yukarıda zikredilen reporunda teklif edilen, fakat ilk kanun tasarısına alınması hükûmet tarafından reddedilen gelir ve kurumlar vergisinin halen müzakere edilen değişritilebilme imkânı için de vârittir.

İstikrar Kanunun tarihi tekâmülü hakkındaki bu mülâhazlar sonuçlandırırken, bu kanunun yürürlüğe girişinden bir kaç ay sonra iki önemli tedbire kanunî mesnet olarak hizmet ettiğini zikredelim. Her ikisi de 1967 Eylûl başında parlâmento tarafından kabul edilen bu tedbirlerden birincisi, federal Devletin orta vâdeli *birinci* malî plânlamasına, diğeri ise, federal hükûmetin konjonktür politikası ile ilgili ikinci programına taallük etmektedir.

B. İstikrar Kanunun maliye politikasına müteallik en önemli hükümleri

a) Orta vâdeli malî plânlama

1964 - 65 yıllarının irrasyonel, ekonomideki konjonktürel durumdan ziyade seçime yönelen ve tesirleri 1966'da görülmeğe başlayan maliye politikası, mühazakâr tatbikatcıları bile uyandırmış ve onlara, şimdiye kadar hemen hemen sadece bir yıllık bütçelere dayanan maliye politikasının, uzun vâdeli bir malî plânlama vasıtası ile hem carî masrafların, hem de yatırım masraflarının tesirlerini nazarı itibare alması gerektiği zaruretini kabul ettirmiştir. İstikrar Kanunu § 9 ve müteakip kısımdaki hükümleri ile, Anayasa hukukuna müteallik sebepler dolayısiyle, şeklî bakımdan sadece federal Devlet için beş yıllık bir malî plânlamayı mecburî olarak derpiş etmekte, fakat aynı zamanda ilgili hükümlerin mânaitibariyle eyaletlerin bütçe ekonomisi için de geçerli olduğunu tespit etmektedir. Ancak, bu konudaki "yetkilerin tanzimi" eyaletlere bırakılmaktadır (§ 14).

Nüvesini yatırım reformlarının teşkil ettiği malî plân, hükûmet programının sayı ile ifadesidir. Malî plânın parlâmentoya getirilmesi ve bu organ tarafından müzakeresi gereklidir; fakat, malî plân parlâmentonun tasvibine tâbi değildir. Zira, onun yıllık gelişmeye intibak etmesi elzemdir. Malî plânın, iktisadî bir gerileme devrinde "uygun yatırımların plânlanmasını kısa süre içinde icrası mümkün şekilde hızlandırmak suretiyle", istikrar politikasına yön vermesi lâzımdır; yetkili bakanlar da, yatırımların acele bir şekilde yapılabilmesi için lüzumlu diğer tadbirleri almak mecburiyetindedirler (§ 11).

b) Masraf politikasına müteallik tedbirler

Masraflar ile ilgili kanunî hükümler — vergi hükümlerinin bazıları gibi —, büyük önemine binaen özel bir bölümde bahsedilecek olan konjonktür tevzin fonu müessesesi ile sıkı bir irtibat halindedir.

§5, paragraf 1, genel bir direktifi havidir. Buna göre, mükellefiyetlerin gelecek hesap yıllarına intikalini temin için, federal bütçede yetkilerin ve masrafların hacim ve terkibi, § 1'deki hedeflere ulaşmak için lüzümlu olan nisbette ölçülmelidir. § 6'nın ihtiva ettiği daraltıcı veya genişletici masraf politikasına dair mufassal hükümler, bu genel şarttan daha önemlidir. Enflâsyonist bir boom halinde federal hükûmet, "muayyen masrafların yapılması, inşaat ile ilgili tedbirlerin başlaması ve taah-

hütlerin gelecek hesap yıllarına intikali gibi konuları kendi tesirlerine tâbi kılma" hususunda Maliye Bakanını yetkili kılabilir. Hükûmet, iktisadî daralma hallerinde munzam masraflar yapılmasını kararlaştırabilir. Her iki vaziyette, Federal Maliye ve İktisat Bakanları, lüzumlu münferit tedbirleri teklif edebilirler.

Özel hükümler sübvansiyonlara taallûk etmektedir (§ 12). Federal Cumhuriyette prensip itibariyle piyasa ekonomisi nizamı benimsenmekle beraber, bu nizam ile kabili telif olmayan sübvansiyonlar (diğer bir çok devletlerde olduğu gibi), kuvvetli bir şekilde artmıştır. Bundan böyle, bu tip "malî yardımların" § 1deki hedefler ile çatışmayacak şekilde verilmesi gerekir. Bundan başka, kanunda zikredilen muayyen kriterlere göre tasnif edilmiş bir sübvandiyonlar listesinin her iki senede bir parlâmentoya sunulması gerekmektedir. Bu sırada, sübvansiyon vermenin hukukî ve diğer esaslarının tespit edilmesi lâzımdır. Ve hükûmet, muayyen malî yardımların nasıl ifâ edilmesi gerektiğine veya (hukuken) nasıl ifa edilebileceğine dair teklifler getirmek mecburiyetindedir.

c) Vergi tedbirleri

Uzun süre — hiç değilse maliye teorisinde — antisiklik bir maliye politikasının siklet merkezinde masraf politikasına müteallik tedbirlerin yer alması gerektiğine inanılırken, son zamanlarda bu tutumda bir değişiklik müşahade edilebilmektedir. Bunun ana sebebi, masraf tahavvülleri için hemen hemen sadece kamu yatırımlarının düşünülebileceğinin, bunlardan büyük bir kısmının büyümeyi teşvik edici olmasının, bu sebeple bunları kısa vâdeli mülâhazalar ile, yani konjonktür politikasına müteallik maksatlar için tahdidinin, tüm ekonomi bakımından orta ve uzun süreli zararlı neticelere müncer olabileceğinin, mazide görülmüş olmasıdır. Her hali kârda, muayyen yatırımların icrasının hızlandırılması veya geciktirilmesi istikrar politikası bakımından uygun olabilir.

Şu var ki, bugün, Amerikan, İskandinav ve Alman müelliflerinin ekseriyeti, anti - siklik bir maliye politikasının hiç değilse sadece masraf hareketi ile iktifa etmemesi gerektiği ve vergi sisteminin esasen arzuya şayan olan "build - in felxibility" sinin enflâsyonist veya deflâsyonist eğilimlere zamanında mâni olmak için yeterli olmadığı noktasında birleşmektedirler. Bu yüzden, uzun süreden beri literatürde ve parlâmentolarda, gerektiği takdirde anti - siklik vergi değişikliklerini normal kanun yolları ile ekseriya mümkün olmayan bu sürede yürürlüğe koyacak büyüme tarzları üzerinde tartışılmaktadır. *Vergi hukukunda yapılacak bu tip değişiklikler,* hem *tarifelere* hem *vergi matrahının* unsurlarına ve nihayet

vergi tekniğine, bilhassa ödeme sürelerine talllûk edebilir. Mamafih, hedef ve netice daima aynı olacaktır : Yani boom halinde efektif vergi yüklerini ("otomotik" olarak meydana gelen artışın dışında) arttırmak, daralma ve depresyonda ise bu duruma muvazi olarak indirmek. Böyle tesirlerin istikrar politikası yönünden arzulanan tesirleri gösterebilmesi, vergi artışlarında fazla varidatın kullanılmamasına, vergi indirimlerinde ise bütçede bu yüzden teşekkül eden varidat azlığının munzam krediler ile denkleştirilmesine bağlı olduğu aşikârdır. (Bunun için aşağıdaki bölüm d'ye bak.)

Alman Kanununun en önemli vergi hükmü (§ § 26 - 27), "tüm iktisadî muavezene bozulduğu veya bozulma temayülü gösterdiği" ve buna muvazi olarak istihdam, fiyatlar v.s. gibi sahalarda arzu edilmeyen gelişmeler vukua geldiği takdirde, Federal Hükûmetin, Parlâmento'nun tasvibine tâbi hukukî kararname ile *en fazla 1 yıllık bir süre için, gelir ve kurumlar vergisinin nisbetini % 10'a kadar indirebileceği veya yükseltebileceğini* öngörmektedir. Meclis haklarının geçici olarak tahdit edilmesihallerine nihaî kanun tasarısında rastlanmamaktadır. Aksine, ilgili kararnameler Meclis'in tasvibine muhtaçtır.

Diğer bir vergi tedbiri, tüm iktisadî muaveznede enflâsyonist bir bozukluk vukua geldiği veya böyle bir temayül belirdiği, muayyen teçhizat mallarının aşınması için özel amortismanlar, artan ve eksilen indirimler yapılmasına, Hükûmetin bir hukukî kararname ile mâni olabilmesi imkânına taallûk etmektedir (§ 26). Eski kanun tasarısında bir iktisadî daralma halinde hukukî kararname vasıtası ile, bütün genel ve özel amortismanların yanı sıra, menkul mallarda % 30'a kadar, gayri menkullerde ise % 15'e kadar özel indirimler yapılabilmesi öngörülmüştü. Parlâmentoya bağlı İktisadî Komite'nin yazılı raporundan sonra (Bundesdrucksache zu V/1678) bu tip özel amortismanların yeterli derecede tesiri olan bir âlet olmadığı neticesine varılmış ve bu yüzden bu nevi amortismanların yerine, nihaî kanunda A. B. D.'de "investment tax credit", Almanya'da "Investitionsprämie" diye isimlendirilen indirimler ikâme edilmiştir. Buna göre, bir iktisadî gerileme safhasında, hukukî kararnameler vasıtasiyle mükellefin müracaatı üzerine reel sermaye unsurlarının satın alış veya imâl masraflarının % 7,5'una kadar olan kısmının gelir ve kurumlar vergisinden indirilmesine müsaade edilebilir.

d) Konjonktür tevzin ihtiyat fonu

Daha evvel temas edildiği üzere, yukarıda kısaca bahsedilen masraf ve gelir politikasına müteallik tedbirlerin istikrar politikası bakımından

arzulanan tesirliliği, bu nevi tedbirler neticesinde bütçe ve kasa durumunda meydana gelen değişikliklerin, paranın tedavülünü istenilen antisiklik bir şekilde etkilemesine kat'i surette bağlıdır. Kanun, bunu temin için konjonktür tevzin ihtiyat fonlarının hukukî esaslarını tespit etmektedir. Temel fikir tamamen yeni olmamakla beraber, bugüne kadar bir başka memleketin mevzuat ve tatbikatında Alman Kanununda öngörülen nizama benzer müessesevî nizam mevcut değildi.

Alman Merkez Bankasında toplanması gereken tevzin ihtiyat fonu, *muhtelif kaynaklar ile beslenir.* Bir kerre, bu maksat için,Maliye Bakanının § 6, paragraf 1'e göre almış olduğu yukarıda bahsi geçen daraltıcı tedbirlerinin neticesi husule gelen meblâğlar kullanılabilir. Bundan başka, "millî ekonominin gücünü aşan bir talep genişlemesi halinde, § 5, paragraf 2'e göre, federal bütçede ,aynı şey § 14'e göre eyaletler için vârittir) tevzin fonuna aktarılacak paralar tespit edilebilir. Üçüncü olarak — bu belki de en tesirli ve en yeni araçtır — Federal Hükûmet, Parlâmentonun tasvibine tâbi hukukî kararnameler ile toplam yekûnu kararnamede tespit edilecek olan, fakat federal devlet ve eyaletlerin bir evvelki bütçe yılında sağladıkları vergi gelirlerinin % 3'ünü aşmaması gereken parayı federal devlet ve eyaletlerin, bunlara ait tevzin ihtiyat fonlarına tahsis etmelerini tanzim edebilir. Bu sırada, gelir ve kurumlar vergisine yapılan yukarıda zikri geçen âzamî % 10 nisbetindeki ilâveden doğan ve zaten ihtiyat fonuna tahsis edilmesi gereken meblâğların nazarı itibare alınmaması iktiza eder. İhtiyat fonuna tahsisi gereken meblâğın mikdarı hakkında bir fikir verebilmek için, "1967 yılı raporu" na göre, federal devlet ve eyaletlere ait vergi varidatının yekûnunun 1966'da takriben 98,2 milyar Alman markına baliğ olduğunu, böylece % 3 nisbetindeki azâmî hududun takriben 3 milyar Alman markına baliğ olacağını ifade edelim. Buna, gelir ve kurumlar vergisine yapılacak ilâveden elde edilecek 4 - 5 milyar Alman markı tutarındaki meblâğ da inzimam edince, masrafların kısılmasından mütevellit paralardan sarfı nazar, 7 milyar Alman markı veya daha fazla mikdardki bir meblâğ, tasarrufa âmade olurdu.

Bu nevi tevzin fonlarına mâzide daima itiraz edildi. Bu itirazlara, bu nevi fonlara tahsis edilen paraların hükûmet veya parlâmento tarafından zamansız harcanması sebebiyle bunların istikrar politikasına müteallik gayeyi tahakkuk ettiremeyeceği düşüncesi hâkim idi. Gerçekten, 1950 yıllarının ortalarında devlet tarafından toplanan bu paralar ile edinilen Alman tecrübeleri, böyle bir itirazın doğruluğunu tasdik eder mahiyettedir. Mamafih, İstikrar Kanunu, fon paralarının gayeye uygun ol-

mayan bir şekilde kullanılmasına mâni olmuştur. Gerçekten, *bu paraların harcanmasına* taallûk eden kanun hükümlerinin gözden geçirilmesi, aşağıdaki hususları gösterir :

İhtiyat fonu paraları için ilk kullanma imkânı, yukarda temas edildiği üzere, daralma durumlarında hükûmet tarafından tanzim edilebilen munzam masraflarda yatmaktadır (§ 6, paragraf 2). Böyle hallerde paraların münhasıran malî plânda (bak. a) öngörülen maksatlar için kullanılması, burada kat'î önemi haizdir. Bu suretle, parlâmentonun ekonomik bakımdan mahzurlu ad-hoc masraf kararları imkânsız kılınmaktadır. § 5, paragraf 2'deki hüküm ile ilgili hususlar pek sarih değildir. Bu hükme göre (tâbi sadece daralma devrelerinde), "finansman için zaruri munzam paraların evvelâ konjonktür tevzin ihtiyat fonunundan temin edilmesi" iktiza eder. İhtiyat fonunun § 15, paragraf 1-3'e göer tanzim edilecek olan hukukî bir kararname ve gelir ve kurumlar vergisine yapılacak ilâve (§ 26) ile ilgili olan kısımları için, kanunda özel bir hüküm mevcuttur (§ 15, paragraf 5). İhtiyat fonunun bu kısmı, "federal hükûmetin parlâmentonun tasvibine tâbi hukukî kararnamesi ile serbest bırakıldıkları nisbette kullanılabilir." Böyle bir serbest bırakma, münhasıran "genel iktisadî faaliyette vukua gelecek ve § 1'deki hedefleri tehlikeye mâruz bırakacak bir zayıflamayı bertaraf etmek için kabul edilebilir." İhtiyat fonuna ait paraların kullanılıp kullanılmayacağı veya ne miktarda kullanılması gerektiğine dair hükûmetin karar vereceğini ifade eden § 7, paragraf 2'nin genel bir muteberiyeti haiz olup olmadığı veya sadece § 15 ile karşılanamayan kısımlara mı taallûk ettiği husus açık değildir. Buna mukabil, gelecekte bütçenin önceden tahmin edilemeyen munzam masraflar için § 6, paragraf 2'e göre başlıksız bir fasıl ihtiva etmesi gerektiği ve bu tip masrafların ancak parlâmentonun tasvibi ile bu fasıldan yapılabileceği her türlü şüpheden uzaktır (§ 8, paragraf 1). Şu var ki, burada inisyatif hükûmete ait olup parlâmentonun hükûmet teklifi için — esasen öngörülen — tasvibi de, parlâmento 4 hafta içinde onu açık olarak reddetmediği takdirde, alınmış addedilir.

Bu konuda tamamlayıcı mahiyette olmak üzere, aşağıdaki hususlara işaret edilebilir : Federal devlet ve eyaletlerin paralarını bir tevzin ihtiyat fonunda toplayıp toplamamaları veya Merkez Bankası nezdindeki borçlarını itfa edip etmemeleri, kısa vâdede paranın tedavülü bakımından hiç bir ehemmiyeti haiz değildir. Keza, tevzin ihtiyat fonu paralarının masrafların finansmanında kullanılıp kullanılmamaları veya Merkez Bansının mahallî idarelere kredi verip vermemesi de hiç bir değişiklik yapmaz. Bu sebeple, kanunda bu metodlar arasında ayırım yapılmamakta-

dır; maamafih munzam masrafların finansmanı hususunda zorçlanma muvacehesinde fon paralarının kullanılmasına öncelik tanınmıyor. Ayrıca, federal devlete masrafların finansmanı için § 6, paragraf 2'e göre tanınan munzam kredilerin azamî tutarı, 5 milyar Alman markı ile tahdit edilmiştir (§ 6, paragraf 3).

e) Kamu borçlanma imkânlarının tahdidi için tedbirler

Yukarıda işaret edildiği üzere, Alman sermaye piyasasındaki vaziyet, geniş ölçüde mahallî idarelerin, her şeyden evvel komünlerin kütlevî kredi talepleri neticesinde, son iki yıl içinde kritikleşmişti. Buna bağlı mahzurların, bilhassa kamu ve özel sektör tahvillerinin fiyatlarındaki mütekâbil bir düşüşe ve faiz haddindeki artışa mâni olmak için, Merkez Bankasında tarafların iştirakiyle yapılan bir toplantıda, muhtelif siyasî organların plânlanmış emisyonlarını, bir taraftan sermaye piyasasındaki vaziyete göre, diğer taraftan münferit borçlanmaların veya yatırım konularının mübremlik derecesine göre, zaman, miktar, şartlar v.s. bakımından âhenkleştirme geleneği çok uzun zaman evvel yerleşmişti. Bugün böyle bir tatbikat, takriben Malî Reform Komisyonunun raporundaki tekliflere uygun şekilde İstikrar Kanunu ile müesseseleştirildi (§ 18 ve devamı).

§ § 19, 20'deki kat'î hükümleri, *Federal Hükûmetin*, tüm ekonomik muvazenede vukua gelecek bir bozulmaya karşı koymak için, parlâmentonun tasvibine tâbi hukukî kararname ile azamî bir yıl için *kredi almak suretiyle para teminini bütün mahallî idareler için tahdit edebileceğini tespit* etmektedir. Bu sırada, bir taraftan bir mahallî idarenin alabileceği kredi için global azamî miktar (bu miktar, genellikle, ilgili mahallî idare tarafından son 5 yıl içinde alınan kredilerin ortalama miktarının % 80'ninden daha az olamaz) tespit etmek, diğer taraftan muayyen nevi veya yükseklikteki kredilerin sadece bir zaman plânına göre ve muayyen kredi şartlarına (bak. § 22) riayet halinde alınabilmesini mecburi kılmak mümkündür. Buna, § 19'a göre muhtelif kamu hükmî şahısları arasında devredilebilen kullanılmamış kredi miktarları da inzimam edince, bu hususla ilgili bütün mevzuatın *kamu kredilerinin şeklî bir tahdidinden* başka bir bir şey olmadığı vuzuha kavuşur.

Tabiatiyle norm teşkil etmemesi, bilâkis münhasıran sermaye piyasasındaki duruma nazaran normalin üstünde bir kamu kredi talebinin gelişmesi halinde kullanılması gereken "kredi tevzii" nin yukarıdan, yani Bund tarafından ifa edilemeyeceği, bilâkis bütün iştirakçıların işbirliği etmesi suretiyle gerçekleşebileceği kendiliğinden anlaşılır. Bu maksat için, üyelerini İktisat ve Maliye Bakanları ile her eyaletin birer temsilci-

sinin ve dört komün temsilcisinin teşkil ettiği bir *Konjonktür* Heyet'i tesis edildi (§ 18) (Merkez Bankası Konjonktür Heyeti'nin müzakerelerine iştirak edebilir). Gerçi, bu Heyet'in başka fonksiyonları da vardır; fakat, en önemli vazifesi, yukarıda temas edilen kredi tavziinde çalışmaktır.

Nihayet, eski tasarıda (âzamî bir yıl ile tahdit edilmiş) bir "kredi plâfonu" imkânının da öngörülmüş olduğuna temas edelim. Buna göre, Merkez Bankasının, ihtiyaç halinde kredi müesseselerinden, onlar tarafından özel müteşebbislere verilen kredileri, muayyen âzamî miktarlara tahdit etmelerini talep edebilmeğe yetkili olması lâzım; ancak, bu âzamî miktarların, plâfonun ihdasında kullanılmamış kredilerin % 8'unun altına düşmemek zorunda idi. Hararetli bir şekilde münakaşası yapılan bu hüküm, (parlâmentonun İktisat Komistesinin raporunda ifade edildiği üzere, a.g.e. s. 5) "özel sektör bakımından piyasa ekonomisi düzeninin prensipleri ile bağdaşmaz" iddiası ile kanuna alınmadı. Şüphesiz, bu, geniş ölçüde doğrudur; fakat, kamu ve özel sektörün kredi ihtiyaçlarının tatmini imkânı hususunda şimdi gayri müsavi bir şekilde muameleye tâbi tutulmaları endişe vericidir. Zira, bu durum, Galbraith tarafından çok ağır bir şekilde tankit edilen "sacial imbalance" ın şiddetlenmesine müncer olabilir.

C. İstikrar Kanunun iktisadî malî ve siyasî açıdan değerlendirilmesi

a) Genel ön mülâhazalar

Yeni kanunun, maliye politikasına müteallik araçları ihdas etmek veya tamamlamak suretiyle, iktisat politikasına müteallik en önemli hedeflerin tahakkuku için bir çok önemli gelişmeleri beraberinde getirdiği, prensip itibariyle, kabul edilebilir. Tatbiki maliye politikası bakımından bu kanunun hükümleri yepyeni bir vakaya taallûk ettiği için, bu sahadaki bütün kaideler, mutlak ve âni tesiri haiz bir uygulamayı mümkün kılacak şekilde formüle edilememiştir. İşte bu yüzden, kanun metninde, muhtemelen fikir ayrılıklarına ve aksaklıklarına sebebiyet verebilecek olan bir çok genel ifadeler mevcuttur. Meselâ, § 1'deki hedefler demeti, tam olarak açık bir şekilde tespit edilmedi; fakat, bu, geniş ölçüde meselenin mahiyeti iktizasıdır. Zira, burada da tefsir, kanunun muhtelif yerlerinde mevcut olan bazı mefhumlarda ("millî ekonomisinin iktidarını aşan bir talep genişlemesi"; "tüm ekonomik yaratma gücü" v.s.) olduğu gibi, netice itibariyle, politikacılar tarafından siyasî kritelere göre yapıla-

caktır. § 16, paragraf 2'deki hüküm de müphemdir; buna göre, "eyaletler,... komün ve komün birliklerine ait bütçelerin konjonktür politikasının icaplarına uymasını elverişli tedbirler ile temin ile mükellefdirler" (bak. § 23); bunun, tatbikatta uygulanıp uygulanmayacağı veya nasıl uygulanacağı şüpheli boş bir hüküm olduğu aşikârdır.

Nihayet, Kanunun diğer bir boşluğunu, "ithal enflâsyonu" için çok önemli olan ve tartışması çok yapılan "dış ekonomiye müteallik sağlamlaştırma" problemine § 4'de temas edilmesine rağmen, "milletlerarası koordinasyon imkânlarına çok genel ve bu sebeple pratik bakımdan önemsiz olan bir kaç atıfla iktifa edilmesinde görmek mümkündür.

b) Kanunun husule getirdiği selâhiyet değişiklikleri

Federatif bir toplum taraftarı bile, en yüksek bir siyasî organın maliye ve iktisat politikasına kesin bir şekilde yön vermeksizin müessir bir büyüme ve istikrar politikasının gerçekleştirilemeyeceğini itiraf etmek mecburiyetindedir. Gerçekten, yeni kanun ile *Bund*'un salâhiyetleri çeşitli hususlarda kuvvetlendi. Maamafih, böyle bir kuvvetlendirmenin, bütün siyasî organları kapsayan orta vâdeli bir malî parlâmayı temin hususunda tamamen yeterli olup olmadığı hususu (ve yalnız bö.yle bir plânlama hedefine ulaşabilir) muhakkak görünmemektedir. Keza, eyalet ve komünlerin anti - siklik bir bötçe politikası yürütmeğe muktedir olup olmayacakları hususu — bu konuda § 15'in adı geçen hükmü vasıtasiyle (federal devlet ve eyaletler tarafından paraların konjonktür tevzin fonuna sevki) hiç değilse enflâsyonist bir boom vaziyeti için tesirli bir ihtiyat tedbiri alınmış olmasına rağmen — şüphelidir.

Diğer bir salâhiyet değişikliği, *federal hükûmetin lehine ve parlâmentonun aleyhine vukua geldi;* ancak bu, nihaî kanun metninde ilk tasarlanan haline nazaran daha mutedil kaldı. Buna mukabil, bugün, istikrar politikasına müteallik tedbirlerin tesirliliği bakımından kat'î önemi haiz olan tedbirlerin yürürlüğe girmek hızı için normal kanun yolunun ekseriya bir engel teşkil ettiği, her türlü şüpheden âridir. Kongrenin, zaruret halinde, tüm ekonomi için zaruri olan lüzumlu kanunları büyük çabukluk ile kabul ettiğine dair A. B. D. de bilhassa son aylarda daima ileri sürülen iddialar, bunu bazen fiilen böyle olmakla beraber, hiç bir zaman daima böyle olmadığı gerçeğini inkâr ettiremez. Başkan *Johnson*'un Ocak 1967 tarihli raporunda talep ettiği vergi arttırılışının ertelenmesi ve — daha karakteristik olanı — Amerikan ekonomisine kuvvetli bir büyüme ve daha yüksek bir istihdam temini maksadı güden ve fakat teşrii organ tarafından kabulü tamamen irrasyonel — hissî — sebepler ile

iki yıl müddet ile reddeilen *Kennedy*'nin tasvip ettiği önemli ölçüdeki vergi indirimi, A. B. D.'da bile muyyen yetkileri icra organına vermeksizin maliye politikasına ait özel tedbirlerin ifasının daimi surette mümkün olamıyacağının misallerini teşkil ederler. Gerçekten, uzun süreden beri son olarak "Tax changes for shortrun stabilization" hakkındaki 1966 Joint Economic Commitee'ye bağlı Subcommitee on Fiscal Policy önündeki enteresan "Hearing" lerde bu nevi meseleler müzakere edildi; ancak, bu müzakerelerden, bir kaç yıl önce Büyük Britanya'da kine — burada, Hazine Bakanına kanunen verilen yetki vasıtasiyle en önemli istihlâk resimlerini değiştirmek için konjonktür politikası bakımından müessir bir "regulatör" verilmişti — ve şimdi Alman İstikrar Kanundakine benzer neticeler çıkarılmadı. Vakıa, kanaatimce, Alman Parlâmentosunun "yetkisiz" kılınması hususunda bir noktada fazla ileri gidildi : İstikrar Kanununun § 6, paragraf 2'deki son Alman bütçe kanunlarında da mevcut olan hükmü — buna göre, federal hükûmet, Maliye ve İktisat Bakanlarının teklifi üzerine belirli hacım ve strüktür itibariyle kabul edilen bütçenin tatbiki esnasında bunu tek olarak, yani ayrıca parlâmentonun tasdikine lüzum olmaksızın değiştirebilir — burada : muayyen kısıtlamalar yapabilir — siyasî bakımdan, en azından, parlâmentonun hiç bir teşriki mesaisine bağlı olmaksızın, hükûmetin şu veya bu vergiyi değiştirme hususunda yetkili olması kadar mahzurludur. Buna rağmen, parlâmento birinci tahdide razı oldu, buna karşılık ikinciyi — daha önce temas edildiği üzere — kabul etmedi. Fakat, bundan sarfı nazar edilirse, icra organının pozisyonunun § 8, paragraf 1 ve 20, paragraf 5'deki hükümlerde ifadesini bulduğu gibi kuvvetlenmesi istikrar politikası bakımından arzulanacağı ve bundan dolayı parlâmenter - demokratik esasların tehlikeye mâruz kalmayacağı söylenebilir; zira, bu konuda parlâmentonun hakları mahfuz kalmaktadır (hükûmet kararnamesinin ilgasını talep edebilmek imkânı).

Nihayet, Kanunun getirdiği belirli bir salâhiyet değişikliği, önemli ölçüde olmamakla beraber, *Merkez Bankası pozisyonunun Federal Hükûmet lehine zayıflamasına taallûk etmektedir*. Bu, bir taraftan maliye politikasına para politikasına nazaran daha büyük bir rol verilmesi hâdisesinin genel bir neticesidir, fakat diğer taraftan daha evvel de zikredildiği üzere, Merkez Bankasının resmen konjonktür Heyet'inde temsil edilmemesi, bilâkis arzu ettiği takdirde sadece müzakerelerine iştirak edebilmesinde ifadesini bulur. Ve nihayet, kredi tavanlarının ihdasının, ilk kanun tasarısının ihtiva ettiği metnin, *Schiller - Strauss* anlaşmasında, Merkez Bankasının kredinin böyle bir tahdidini kredi takdir hakkına gö-

ve değil, bilâkis her defasında Federal Hükûmet'ten alacağı yetkiye binaen ticarî bankalardan talep edebileceği şekilde yeniden formüle edilmesinin derpiş edilmesinden dolayı akim kaldığı zikredilebilir. Merkez Bankası, bunu, muhtariyetinin kendi pozisyonuna uygun olmayan bir tahdidi olarak görmüş ve bu sebeple, kredi tavanlarının tespitini parlâmento muvacehesinde kendi politikası için elzem bir araç olarak tavsif etmekten vazgeçmiştir.

c) Malî plân ve kredi tahdidine dair mülâhazalar

Orta vâdeli bir malî plânlama fikrinin niçin tasvip edilebileceğine, yukarıda (bak. bölüm II. B. a) kısaca temas edildi. Ancak, İstikrar Kanunun ilgili hükümlerinin böyle bir plâna tesirli bir şekil verebilmek için yeterli olup olmadığı şüphe edilebilir. Ve bu şüpheler, kısa süre önce neşredilen 1967/1971 yıllarına ait birinci malî plânın gayri tam oluşu dolayısiyle gerçek bir şekilde azaltılmadı. Her şeyden önce, Federal - Malî Plânın, eyaletler ile yeterli bir şekilde âhenkleştirmeksizin tanzim edilmiş olması şayanı teessüf bir olaydır; meselâ, bu yüzden, federal devlet tahminlerini, bütün plân devresi esnasında gelir ve kurumlar vergisi hasılatının % 37'sini alacağı faraziyesine istinat ettirmektedir. Buna mukabil, eyaletler, plânlarına 1969 yılından itibaren % 35'lik bir federal devlet hissesini esas almaktadırlar. Bundan başka, mevcut Federal - Malî Plân, geleceğe ait masrafları ve finansman imkânlarını, İstikrar Kanununun § 9, paragraf 1'e göre, tüm ekonomik istihsal potansiyelinin muhtemel gelişimine olan karşılıklı münasebetleri içinde "gerektiği takdirde alternatif hesaplar vasıtasiyle" takdim edebilmek imkânını nazarı itibare almamaktadır; halbuki, kanaatimce bunlar, bilhassa büyüme ve konjonktür politikasına müteallik tedbirler bakımından son derece büyük önemi haizdirler. Alternatif hesaplar, bilhassa farklı iktisadî büyüme nisbetleri ve bunların vergi randımanına olan tesirleri bakımından arzuya şayan olurdu. Plânın Hükûmet "bülten" inde 'No. 73, 8.7.1967) yayınlanan şeklinden, onun, iktisadî büyüme, istihdam v.s. nin gelişimi hsuusunda hangi hipotezlere dayandığını çıkarmak mümkün değildir. Maamafih, buna dair şurada burada malûm olan bilgilerin doğruluğu kabul edilecek olursa, hiç değilse, para kıymetinin yaklaşık olarak aynı kalması halinde tahakkuku mümkün olarak farzedilmiş olan % 1'den daha az orandaki ortalama işsizlik hissesinin milletlerarası tecrübelere göre çok düşük olduğu söylenebilir.

Gerçi, bir malî plânın, yıllık bütçeye nazaran, çok daha az tafsilâtlı olması gerektiğini itiraf etmek lâzım. Fakat, 1. plânın yayınlanan şekli

o derece kabadır ki, bundan pek az şey anlamak mümkündür. Belki bu ve diğer gayri tamamlılıklar, çalışmanın hukukçulara terkedilmiş olması ve plân tekniği bakımından mütehassıs olan iktisatçıların böyle bir çalışmaya iştirak ettirilmemiş olması ile izah edilebilirler.

Federal devlet, eyaletler ve komünlere ait malî plânlar arasında bir âhengin mevcut olmayışı, sadece malî tevzin sahasında değil, bilâkis plânlanmış olan kredi işlemlerinde hissedilmektedir. Meselâ, münferit yıllarda federal devlet tarafından yapılan safî borçlanmanın veya itfanın yükseklik ve strüktürünün tüm ekonomi bakımdan "uygun" olup olmadığı, diğer siyasî organların plânlanmış olduğu işlemler hakkında malûmat sahibi olmadan, farazî olarak dahi söylenemez. Tabi, İstikrar Kanununun § 19 ve devamına göre yapılacak kredi tahdidinin, bu konuda bir dereceye kadar yardımcı olması mümkündür; zira, böyle bir kredi tahdidi, bilindiği üzere, bütün siyasî organların işbirliğini gerektirmektedir. Fakat, "federal devlet, eyaletler ve komünlerin vazifelerinin müsavi derecede oluşu prensibine riayet edilmesi" ile ilgili § 24, paragraf 1'deki hükmün uygulanması son derece güç olduğu için, bahsi geçen kredi tahdidi, olsa olsa tahammül edilebilir bir komprimiye müesser olabilecektir. Gerçekten : Bir taraftan, federal devletin savunma masraflarını eyaletlerin ve komünlerin kültür masrafları ile "dereceli" (nisbî mübremlikleri) bakımından mukayese etmek, diğer taraftan özel kredi ihtiyaçları, arzulanan faiz seviyesi v.s. ile kabili telif telâkki edilen kamu kredi kontenjanının muhtelif sahalara "tevzii" nasıl mümkün olabilir?

d) Masraf politikasına müteallik tedbirlere ve konjonktür tevzin fonuna dair mülâhazalar.

Bütçenin yürütülüp uygulanması sırasında, bütçede öngörülen masrafları keyfî olarak, parlâmentonun teşriki mesaisi olmaksızın, kısaltabilme hususunda icra kuvvetinin yetkili kılınmasına karşı yapılabilecek siyasî nitelikteki belirli itirazlara daha evvel temas edilmişti (s. 17). Bundan sarfı nazar edildiği takdirde, bir konjonktür tevzin fonunun tesisi tereddütsüzce tasvip edilebilir. Maamafih, böyle bir fonun tesis veya kuvvetlendirilmesi için, yani anti - enflâsyonist tesir icra eden tedbirler için, prensip itibariyle kanunda doğru yollar öngörülmüş olsa bile, ekonomideki daralmanın bertaraf edilmesi için zarurî olan ve gerektiği takdirde 5 milyarlık munzam kredi ile tamamlanabilecek olan ihtiyatların kısmî veya tam olarak kullanılması hali için, hemen icrası mümkün olan ve ekonomik bakımdan mâna ifade eden projeler kâfi miktarda tasarrufa hazır bulundurulması garanti edilemez. Kanaatimce, bu konuda

iki tedbir zarurî görünmektedir : Bir taraftan, malî plânda öngörülen yatırımları daimî surette a'jour tutmak, diğer taraftan, federal devletin, Federal Almanya Cumhuriyeti'nde kamu yatırım faaliyetinin ana taşıyısı olan komünlere, kredi almak suretiyle temin ettiği paraları, faizsiz, fakat tekrar ödenebilir ikrazat şeklinde tasarrufa âmade kılması imkânı. Bundan başka, daralma ile mücadeleye elverişli olan yatırım projelerinin plânlanmasının "bunların icrasına kısa vâdeli başlanabilecek şekilde hızlandırılmasını" tespit eden İstikrar Kanununun § 11'deki boş formülünün, böyle bir hızlandırmanın nasıl tahakkuk edeceğini tam ve müşahhas olarak gösteren kararnameler ile doldurulması gerekirdi.

c) Vergi tedbirlerine dair mülâhazalar

Daha önce temas edildiği üzere, (kontrol edilmiş) Kanun Tasarısındaki vergi tedbirlerinden gelir ve kurumlar vergisini değiştirme imkânına taallûk edeni, en fazla ihtilâfı mucip olmuştu. Yabancı devletlerde olduğu gibi, bu husula ilgili tartışmalarda ileri sürülen ana itiraz — bilhassa müteşebbisler tarafından —, teşebbüs sevk - i idaresinin zaten büyük olan emniyetsizliklerinin, ayrıca, gelir vergisini yükseltmekten doğacak riziko ile arttırılamayacağı şeklinde olmuştur. Buna mukabil, parlâmentonun İktisat Komitesi'nin raporunda (a.g.e. s. 4) isabetli olarak şu hususa işaret edilmişti : Özel ekonominin ve kamu menfaatlerinin, âni vergi değişikliklerinden korunmaya olan alâkayı,... konjonktür politikasına müteallik zaruretlerin arkasına ittirmeğe cevaz verdiği veya bunu zaruri kıldığı konjonktür vaziyetleri mevcuttur." Bundan başka, daralma ile mücadele için yapılan vergi indirimlerine, kaideten, müteşebbisler tarafından itiraz edilmeyeceği, mazide hemen her yıl —büyüme ve konjonktür politikasına müteallik noktai nazarlar yeterli derecede nazarı itibare alınmaksızın — vergi mevzuatında sayısız değişiklikler yapıldığı ve nihayet, hiç bir verginin gelir vergisi ölçüsünde yatırımlram *ve istihlâkin* global bir şekilde etkilenmesine elverişli olmadığı tebarüz ettirilmelidir. Aynı şekilde şumullü olan muamele vergisi (eklenen değer vergisi), hiç değilse AET üyesi bir devlet için, bu bakımdan söz konusu olamaz. Bundan sarfı nazar, enflâsyonist temayüllerle mücadele için muamele vergisinde yapılacak bir arttırma, özel istihlâk vergilerinde olduğu gibi, her şeyden önce fiatları arttırırdı; bunun ise psikolojik etkileri menfî olurdu. Gelir ve kurumlar vergisinde yapılacak değişikliklerin hacim ve süresi tahdit edildiği ve bunun için parlâmentonun teşviki mesaisi garanti edildiği içiu, Alman mevzuatı tamamen maksada uygun ve tesirli telâkki olunabilir. Buna ilâveten, Kanunda, gelir, kurumlar ve işletme vergisi

için, peşin ödemelerin fiilî matrahın gelişimine daha çabuk bir şekilde intibakının öngörüldüğü ve bu suretle, bu vergilerin "otomatik stabilizatör" olarak tesirliliğinin biraz daha fazla artacağı zikredilmelidir. Buna mukabil, maalesef, Amerikan ve Türk örneğine göre mükellefin vergiyi bizzat tarhı sisteminin ihdasından sarfı nazar edildi; halbuki, bilindiği üzere, böyle bir sistem, gelir ve kurumlar vergisinden sağlanan varidatın büyüme ve konjonktür dalgalanmalarına olan reaksiyonunu önemli ölçüde arttırır.

Kanunun amorsitsman değişiklikleri ve yatırım indirimi hakkındaki hükümlerine gelince, bu hususta aşağıdaki noktalara işaret edelim: Amortismanlar ile ilgili "normal vergi hükümlerinin nasıl tanzim edildiğine göre, istikrar politikasına müteallik saikler ile bunların değiştirilmesi, bir taraftan inkisam politikasına müteallik mahzurları, diğer taraftan işletme iktisadı ile ilgili olanları kuvvetlendirebilir veya yumuşatabilir. Amortismanlar ile ilgili vergi kolaylıklarının müteşebbislerin yatırım eğilimini ne derece müsbet etkilediği ve yine ne derece arzu edilir bir iktisadî büyümeyi teşvik ettiği — hiç değilse Amerikan — literatüründe ihtilâflıdır. Maamafih, bu nevi tesirlerin belirli bir dereceye kadar bir yatırım primi (vegi borcundan indirim) vasıtasiyle daha etkili (ve daha adil) sağlanabileceği görüşü, ağır basmaktadır. Kanaatimce, Alman İstikrar Kanunundaki bu husus ile ilgili hükümler, nisbeten makûl olan bir koprime arzetmektedir; ancak bunun için, hükûmetin, yalnız daralma zamanlarında bu sahada kolaylıklar sağlamaması, bilâkis aynı zamanda enflâsyon tazyiki halinde de özel veya mütedenni amortismanlardan istifadeyi geçici olarak imkânsız kılma hususunda tereddüt etmemesi şarttır.

III. SONUÇLANDIRICI MÜLÂHAZALAR

Para kıymetinin yaklaşık olarak istikrarlı olduğu ve yüksek istihdamın mecvut olduğu şartlar altında, tatminkâr telâkki olunan bir büyümenin sağlanması, iktisat politikasının en önemli hedeflerindendir; fakat, yegâne hedef değildir. Açıklandığı üzere eski Alman Kanun Tasarısının hazırlanmasında daimi "mutedil" bir enflâsyon tarafından tehdit edilen paranın iç satın alma gücünü muhafaza etme düşüncesi, birinci derecede gözönünde tutulan bir husus idi. Nihaî Kanunda, bunun yanı sıra, daralma tehlikeleri ile mücadeleye daha büyük önem atfedildi. Bu suretle, konjonktür politikası yönünden daha dengeli bir mevzuat eseri meydana geldi. Maamafih, bu kanun ile maliye ve para politikasının büyümeye

müteallik bütün imkânlarından da istifade edilip edilmediği şüphelidir — Yeni ihdas edilen araçların kullanılması ile büyüme dalgalanmalarında husule getirilen yumuşamanın, uzun sürede ortalama büyüme nisbetinde belirli bir artma sağlayacağı görüşü (ve bunun lehinde bazı şeyler söylenebilir) buna istisna teşkil eder.

Rasyonel bir maliye politikasının, federatif bir bünyeye sahip toplulukta, merkezî devletlere nazaran daha güç gerçekleştirilebileceği aşıkârdır. Devlet Anayasasının seçiminde böyle bir mahzurun ne derece büyük addedileceği, özel politik değer hükümlerine bağlıdır. Federal Alman Cumhuriyeti'nin anayasal organizasyonunda doğabilecek bütün engellere rağmen, federalizmin esas itibariyle sağlayabildiği siyasî faydalar dolayısiyle, iktinat politikası sahasındaki bir kaç mahzura katlanılması gerektiğini zannediyorum. Ancak, bu mahzurları, Malî Reform Komisyonunun raporunda ana hatları itibariyle açıkladığı ve tasviye ettiği bir "kooperatifsel" federalizm şeklinde asgariye indirmek arzuya şayandır.

Nihayet, aşağıdaki noktalara kısaca işaret edelim :

En iyi İstikrar Kanunu dahi, yalnız başına, iktisat politikasına müteallik en önemli hedeflere optimal bir şekilde ulaşmayı mümkün kılacak olan bir maliye politikasının gerçekleşmesini temin edemez. Mevcut durum ve gelecek hakkında teşhis koyma problemi ve her şeyden önce, mümkün olan bütün teorik bilgiler ile teçhiz edilmiş bir hükûmetin, siyasî zaafı veya kısa ve uzun vâdeli müşahade metodlarını iyi kullanamaması dolayısiyle, kâfi derecede ve zamanında istifade edememesi veya parlâmentonun hükûmeti desteklememesi imkânı gibi hususlar da büyük bir önemi haizdirler.

Fakat, bunlara rağmen, burada bahis konusu olan Alman İstikrar Kanunu gibi bir kanun vasıtasiyle rasyonel bir maliye politikasının başarı şansı önemli ölçüde artar. Tecrübelerden ve yeni iktisat ve maliye teorisinin bazı bilgilerinden istifade edildi. Bir dereceye kadar iyimser olmayı haklı kılan netice, işte, budur.

Tercüme eden : **Dr. Salih TURHAN**

MALİYE POLİTİKASI

Hayri ÖNCEL
Maliye Başmüfettişi

I — Maliye Politikası nedir?

Konunun izahına geçmeden önce Maliye Politikasının ne olduğunun bilinmesi lâzımdır. Bu itibarla evvelâ Maliye Politikasını tarif etmek istiyoruz.

Maliye Politikası, Devletin vergi almak, masraf yapmak ve borçlanmak suretiyle ekonomik hayata müdahalesidir. Bu müdahaleden maksat, ekonomik hayatın düzenlenmesi ve geliştirilmesidir.

Samuelson'a göre de Maliye Politikası, vergilerin ve kamu harcamalarının konjonktür dalgalanmalarının tesirlerinin azaltılması ve aşırı enflâsyon ve deflâsyondan uzak bir istihdam sağlanmasına yardımcı olmasıdır.

Görülüyor ki bu iki tarif esasta birleşmektedir. Zira her ikisi de ekonomik hayatın düzenlenmesi ve geliştirilmesi prensibinde anlaşmaktadır. Gerçekten ekonomik hayatın düzenlenmesi, millî ekonominin istikrar içinde bulunmasını ve tam istihdamın sağlanmasını gerektirir.

Maliye Politikasının birisi fiskâl, diğeri de ekstrafiskâl olmak üzere iki gayesi mevcuttur.

Fiskâl gaye, vergilerin toplanması ve kamu giderlerini karşılamasıdır. Estrafiskâl gaye ise, bir takım ekonomik ve sosyal gayelerin gerçekleştirilmesine hizmet etmesidir.

Demek ki fiskâl gaye Maliye Politikasının yakın hedefini, ekstrafiskâl gaye ise, uzak amacını göstermektedir. Ama, Maliye Politikası denilince daha çok Maliyenin ekstrafiskâl politikasının anlaşılması gerekir.

II — Maliye politikasının ekonomi politikası içindeki yeri.

Konunun iyice aydınlatılması için Maliye Politikasının ekonomi politikası içindeki yerinin açıkça tâyin edilmesi lâzımdır.

Bilindiği üzere ekonomi politikası, devletin ekonomik hayatı düzenlemek ve geliştirmek için yaptığı müdahaleleri ifade eder.

Devletin ekonomik hayata müdahalesi ise aşağıda gösterilen yolların kullanılmasiyle gerçekleştirilmiş olur :

1 — Devletin dolaysız olarak ekonomiye müdahalesi,
7 — Devletin dolaylı olarak ekonomiye müdahalesi,
3 — Devletin para politikasiyle ekonomiye müdahalesi,
4 — Devletin maliye politikasiyle ekonomiye müdahalesi.

Şimdi bu müdahale şekillerini kısaca izah edelim :

1 — *Devletin Dolaysız* olarak ekonomiye müdahalesi : Bu faaliyet devletin ekonomide direkt üretim faaliyetinde bulunmasıdır. Sözkonusu faaliyet her memlekette uygulanan siyasî rejimin mahiyetine göre değişir. Komünist ve ileri sosyalist rejimlerde Devlet yüzde yüze yakın üretim faaliyetinde bulunur. İleri sosyalist olmayan ülkelerde, özellikle "Karma Ekonomilerde" devlet muayyen bir nisbette üretime katılır. Bu ülkelerde kamu teşebbüsleri özel teşebbüslerle yan yana çalışır.

2 — *Devletin dolaylı* olarak ekonomiye müdahalesi : Ekonomide iç ve dış ticaretle ilgili fiat tesbiti ve kontrolü yapması, faktör fiatları ve bilhassa ücret ve tarım mahsulleri fiatının tesbiti gibi müdahalelerde bulunmasıdır.

3 — Devletin para ve kredi politikasiyle ekonomiye müdahalesi : Devletin para ve kredi politikasiyle ekonomiye müdahalesi, para ve kredi hacminin arttırılması veya daraltılması şeklinde uygulanır. Diğer bir deyimle, devlet ekonominin likiditesini arttırmak veya azaltmak suretiyle iktisadî hayata müdahale eder.

Devlet para ve kredi politikasını, açık piyasa muameleleri yapmak, reeskont haddini indirmek veya yükseltmek, karşılık nisbetlerini veya kredi tavanlarını tesbit etmek suretiyle yürütür.

4 — *Devletin maliye politikasiyle* ekonomik hayata müdahalesi. Devletin vergi almak, harcama yapmak ve borçlanmak suretile ekonomik hayatı düzenlemesidir.

İşte konumuz devletin vergi, harcama ve borçlanma politikasının incelenmesidir.

III — Maliye politikasının mahiyeti ve muhtevası :

Konunun ekonomi politikası içindeki yeri böylece tâyin edildikten sonra, şimdi Maliye Politikasının ana fikrinin ne olduğunu incelemek istiyoruz.

Ancak meselenin esasına girmeden şu hususu peşinen kaydedelim ki, Maliye Politikasının temel görüşü ekonomi ilminde meydana gelen gelişmelere paralel olarak önemli surette değişmiştir.

Bu itibarla konunun hem klâsik ekonomi görüşü ve hem de modern ekonomi görüşü açısından ayrı ayrı incelenmesi gerekmektedir.

A — Klâsik Ekonomi Görüşüne Göre Maliye Politikası :

Klâsik iktisat görüşüne göre devletin aslî fonksiyonu, Devletin iç ve dış güvenliği, âdlî hizmetler gibi dar anlamda kamu hizmetlerinin görülmesidir. Bu görüşte devletin ekonomik hayata müdahalesine lüzum yoktur. Üstelik devlet kötü ve beceriksiz bir müteşebbistir; bundan dolayı hizmet ve üretimi pahalıya maleder.

Diğer tarafdan kamu giderleri verimsiz ve kısır masraflardır, arttırılması da kamu zararına olur.

Bu görüşün hâkim olduğu devirlerde Devlet sadece kamu hizmetlerini görüp, ekonomik hayata karışmaz ve en az vergi ile kamu hizmetlerinin karşılanmasına çalışılırdı.

Sözü edilen görüş açısından klâsik Maliye Politikasının ana hedeflerini şöylece sıralamak mümkündür :

1 — Kamu harcamaları küçük olmalıdır. Kamu harcamaları verimsiz ve kısır harcamalar olduğuna göre bunların en az vergilerle gördürülmesi esastır.

2 — Devlet bütçeleri denk olmalıdır. Sağlam ve mazbut aile bütçeleri nasıl denk ise, devlet bütçeleri de denk olmalıdır. Denk bütçeler istikrarsızlık kaynağı olmaz, enflâsyon ve deflâsyon gibi iktisadî olaylara sebep olmaz, para değerinin korunmasında etkili olur.

3 — Kamu giderleri vasıtalı vergilerle karşılanmalıdır. Vasıtalı vergiler ekonomik hayata müdahale etmeyen vergilerdir. Çünkü bunlar harcamalar üzerinden alınır; harcamaların kısılması vergilerin azaltılmasına ve bundan dolayı tasarrufların çoğalmasına hizmet eder.

Vasıtasız vergiler ise, servet ve gelir üzerinden alındığı için tasarrufu azaltır, bu sebeple ekonomiye zararlı olur.

4 — Bütçe açıkları uzun vâdeli istikrazlarla karşılanmalıdır. Devlet normal kamu giderleri için borçlanmamalı, harp ve büyük bayındırlık giderleri gibi fevkalâde kamu harcamaları için borçlanmalıdır. Bu borçlanmayı da sermaye piyasasından yapmalıdır.

5 — Bütçe açıkları kısa vâdeli borçlarla kapatılmalıdır. Kısa vâdeli borçlanmalar para piyasasından değil sermaye piyasasından yapılmalıdır. Zira bütçe ihtiyacı için devlet, bankalara ve sigorta şirketlerine müracaat ederse, bu müesseseler kaydî para ve banka parası yaratmak suretile kredilerin genişlemesine ve binnetice enflâsyonist baskıya sebep olur.

B — Modern Ekonomi Görüşü Yönünden Maliye Politikası:

Devlet sadece kamu hizmetlerini gören siyasî bir kuruluş olmayıp, aynı zamanda ekonomik hayatı düzenleyen ve geliştiren ekonomik ve sosyal bir kuruluştur. Bu görüşe göre devlet fabrika kurup bizzat üretim faaliyetinde bulunduğu gibi, yol, enerji, sulama ve muhabere, kültürel ve sağlık tesisleri gibi alt yapı yatırımlarını da yaparak, özel sektörün gelişmesini sağlar.

Diğer tarafdan kamu masrafları klâsiklerin anladığı gibi kısır ve üretici olmayan giderler değil; bilâkis faydalı ve üretici masraflardır. Gerçi devlet fert gibi istihlâk etmez ama, devletin yaptığı harcamalar fertlerin gelirlerini teşkil eder. Kamu giderleri vergilerle karşılandığına göre, Devlet bir tarafdan alıp diğer tarafa vermekle, bir tevzi müessesesi haline gelmektedir. Binaenaleyh, devlet bu fonksiyonu ile âdil bir gelir dağılımı yapabilir.

Gerçekten kamu giderleri ekonomik, kültürel ve sosyal hizmetlere paralel olarak durmadan artmakta ve millî gelirin büyük bir kısmını almaktadır. Memleketimizde kamu giderleri plânlı kalkınma döneminde millî gelirin % 28 ini bulmaktadır. Bazı memleketlerde ise bu oran % 35-40'a kadar çıkmaktadır. Kamu gelirlerinin önemli kısmını harcayan devletin bu giderler vasıtasiyle ekonomiye istediği yönü vermesi mümkündür.

Devlet kamu ve yatırım giderleri haricinde birtakım karşılıksız masraflar da yapmaktadır. Bunlar çeşitli sosyal güvenlik masraflarıdır. Bu masraflarla devlet sefaleti önlemekte ve ekonomideki konjonktürel dalgalanmaların tesirini azaltmaktadır.

Devlet bu görüşlere uygun olarak denk bütçe görüşünden ayrılıp devrî ve telâfi edici bütçe uygulaması safhasına girmiştir. Asılolan kısa süreli bütçe muvazenesi değil, uzun süreli ekonomik müvazenedir. Binaenaleyh, devlet muayyen devrede bütçeyi ekonomik, sosyal ve kültürel gayelerin tahakkukuna hizmet edecek şekilde düzenlemelidir.

IV — Maliye politikasının vasıtaları ve hedefleri:

Maliye politikasının hedefleri ile bu hedeflere varmak için kullandığı vasıtalar çoğu zaman birbirine karıştırılmaktadır. Oysa bu iki mefhum birbirinden farklıdır. Şöyle ki;

Maliye Politikasının hedefi, ulaşmak istediği maksat ve gayedir. Bu hedefler genel olarak ekonomik hayatın düzenlenmesi, istikrar içinde kalkınmanın sağlanması, tam çalışma, sosyal adalet ve güvenliğin teminidir.

Maliye Politikasının vasıtaları ise, hedefe varmak için tuttuğu yol ve kullandığı gereçlerdir. Bunlar da Maliye Politikasının uygulama şekil ve yollarıdır.

Şu halde Maliye Politikasının vasıtası tuttuğu yolu, hedefi de varmak istediği yeri göstermektedir.

Bununla beraber Maliye Politikasının izahı bu iki mefhumun; yâni, hem tutulacak yolun ve hem de ulaşılacak maksadın birlikte mütalâsını gerektirmektedir.

Bu itibarla, Maliye Politikası kullanılan vasıtalar ve varılmak istenilen hedefler açısından incelenecektir.

A — Maliye Politikasının Vasıtaları:

Maliye Politikasının vasıtaları şunlardır :

1 — Vergi Politikası,
2 — Harcama Politikası,
3 — Borçlanma Politikası.

Maliye Politikası bu âlet ve vasıtaları hep birden veya kısmen kullanmak veya uygulamak suretile maksadına ulaşır.

Şimdi bu politikalara kısaca temas edelim :

1 — *Vergi Politikası :*

Vergi, devlet hasılatının en önemli bir unsurudur. Ancak verginin devlet için arzettiği bu önem, onun devlet giderlerinin karşılanmasında kullanılan bir vasıta olması kadar, bir takım ekonomik, sosyal ve malî sonuçlar doğurmasından da ileri gelmektedir.

Filhakika vergilerin kamu giderlerini karşılama fonksiyonu fiskâl gayesini; ekonomik ve sosyal sonuçlar doğurması ise ekstra fiskâl gayesini teşkil etmektedir.

İşte verginin ekstrafiskâl gayelerle kullanılmasına Vergi Politikası denilmektedir.

2 — *Harcama Politikası :*

Devlet harcamalarının en önemli gayesi, devlet masraflarının karşılanmasıdır. Şu var ki, devlet bu harcamaları yaparken memlekette yeni iş imkânları yaratmak, zümreler ve bölgeler arasındaki gelir farklarını gidermek, konjonktürel dalgaların tesirlerini azaltmak gibi bir takım ekonomik ve sosyal sonuçların gerçekleştirilmesini de sağlayabilmektedir.

3 — *Borç Politikası :*

Devlet masraflarının vergilerle karşılanmasının bir sınırı mevcuttur. Bu sınırdan daha ötedeki masraflar borçlanmalarla karşılanır.

Devlet borçlanmasının ekonomik hayatı daraltmak veya genişletmek gibi iktisadî neticeleri mevcuttur.

Devlet borçlanmak suretiyle bir taraftan âtıl fonları yatırıma sevkedebileceği gibi; öteyandan da fazla talebi kısmak suretiyle enflâsyonist baskıyı azaltabilir.

İşte Devlet borçlarının ekonomik maksat ve gayelerle kullanılmasına da borçlanma politikası denilmektedir.

B — Maliye Politikasının Hedefleri :

Maliye Politikasının çeşitli maksat ve gayeleri mevcutur. Fakat bu çeşitli maksat ve gayelerin tek bir hedefi vardır ki, o da ekonomik hayatın düzenlenmesi ve istikrarlı bir kalkınmanın sağlanmasıdır. İşte bu düzen ve istikrarın sağlanmasına yarayan hedefler malî politikanın hedefi olmaktadır.

Malî Politikanın hedefleri şunlardır :

1 — Ekonomide enflâsyonla mücadele,
2 — Ekonomide deflâsyonla mücadele,
3 — Ekonomik kalkınmanın sağlanması,
4 — Âdil bir gelir ve servet dağılımının sağlanması.

V — Maliye Politikasının Hedeflerinin İzahı :

1 — Enflâsyonla mücadelede maliye politikası.

Yukarıda Maliye Politikasının uygulanmasında kullanılan üç ayrı gereçten bahsetmiştik. Bunlar, 1 — Vergi Politikası, 2 — Harcama Politikası, 3 — Borçlanma Politikası idi.

Şimdi enflâsyonla mücadelede bu üç çeşit gerecin ne şekilde kullanıldığını görelim :

A — *Enflâsyonla mücadelede vergiler :*

Malûm olduğu üzere enflâsyon, câri fiat seviyesinde toplam talebin toplam arzdan fazla olmasıdır. Bu ahvalde toplam arz, toplam talebi karşılayamadığı için fiatlarda bir yükselme olmaktadır.

İşte bu fiat yükselmesine enflâsyon denilmektedir.

Enflâsyon toplam arzın, toplam talebi karşılayamamsı demek olduğuna göre, alınacak tedbirlerin de arz ve talep dengesini kurmaya matûf olması gerekmektedir.

Gerçekten arz ve talep arasındaki düzensizlik, ya arzın, yâni üretilen mal ve hizmetlerin az olmasından veyahutta talebin, yâni alım gücünün sun'î olarak arttırılmasından veyahutta hem talepte artma ve hem de arzda azalma olmasından ileri gelmektedir.

Binaenaleyh, alınacak önleyici tedbirlerin de ya talebin kısılarak arz seviyesine indirilmesi veya arzın talep seviyesine çıkarılması veyahutta arz arttırılırken talebin kısılması şeklinde olması gerekir. Şu halde ekonomide enflâsyonist baskı mevcut olduğu; yâni fiatlarda bir artma eğilimi görüldüğü zaman, yeni vergiler veya vergi zamları yapılmak suritle piyasada mevcut olan fazla alım gücünün massedilerek, fiatlar üzerindeki baskının kaldırılması lâzımgelmektedir. Şu var ki, bu ameliyenin

müessir olabilmesi için enflâsyonist baskının zamanında teşhis edilmesi ve enflâsyonun sebep ve menşeinin bilinmesi lâzımdır. Gerçekten üç çeşit enflâsyon vardır. 1 — Talep enflâsyonu, 2 — Maliye enflâsyonu, 3 — Fiat enflâsyonu. Enflâsyonla mücadelede enflâsyon sebep ve menşei iyi tesbit edilirse, alınacak tedbirlerin başarı şansı artar.

Ekonomide genellikle talep enflâsyonundan şikâyet edilir. Böyle bir durumda ilk müracaat edilecek vergiler şüphesiz vasıtalı vergilerdir. Çünkü bu vergiler piyasada mevcut fazla alım gücünü süratle massederek enflâsyonist baskıyı ortadan kaldırır.

Vasıtasız vergiler ise beklenen tesirlerini geç husule getirdiğinden bunlara ikinci derecede başvurulur.

Bununla beraber bu politikanın kolay uygulanacağını sanmak doğru değildir. Zira yeni vergiler ve zamlar yapmak kolay değildir. Hele bu zamlar halkın bir takım zarurî istihlâk maddelerine ve genel maliyetlere tesir eden ham maddeler üzerine konulmuş bulunursa, bu takdirde yapılan zamlar genel pahalılık yaratacağından, halkın sert tepkisine sebep olabileceği gibi, artan fiatlar büyük ölçüde kamu giderlerini de etkileyerek devleti müşkül duruma düşürebilir.

Bu itibarla devletin sözkonusu politikasının uygulanmasında dikkatli olması gerekir.

B — *Enflâsyonla Mücadelede Harcamalar :*

Enflâsyonla mücadelede Maliye Politikasının görevi, toplam talebin arz seviyesine indirilmesi veya toplam arzın talep seviyesine çıkarılmasıdır.

Bu politikanın uygulanmasında kamu giderlerinden büyük ölçüde faydalanmak mümkündür.

Filhakika toplam talep, özel istihlâk ve yatırım harcamaları ile kamu harcamalarından ibarettir. Yâni toplam talep $= I + Y + D$ dir. Bu denklemde (İ) özel istihlâk harcamalarını, (Y) özel yatırım harcamalarını (D) ise kamu harcamalarını ifade etmektedir.

Kamu harcamalarının toplam talepte büyük bir payı mevcuttur. Bu payın azaltılmasının toplam talep üzerinde önemli bir tesir yapacağı muhakkaktır.

İşte enflâsyon devrelerinde kamu câri gider ve yatırım harcamalarının azaltılmasiyle, fiatlar üzerindeki enflâsyonist baskının azaltılması mümkün bulunmaktadır.

Şu kadar ki, enflâsyon devirlerinde veya fiyatlarda artma eğiliminin çok bulunduğu zamanlarda, kamu giderlerinin çoğalacağı ve bunların azaltmanın güç olacağını da kabul etmek gerekir.

Bununla beraber bu devrelerde, ekonomide menfî tepki yaratacak olan kamu yatırımlarına dokunulmayarak, câri giderlerde bazı kısıntılar yapılması veya hiç olmazsa konjonktür ile paralel olarak arttırılmasının önlenmesi mümkün bulunmaktadır.

Bu itibarla enflâsyonla mücadelede masraf politikasının bu yönden kullanılmasına çalışılmalıdır.

C — *Enflâsyonla Mücadelede Borçlanmalar :*

Maliye Politikası, enflâsyon devrelerinde borçlanma silâhını başarı ile kullanmaktadır.

Gerçekten borçlanmanın piyasada mevcut satın alma gücünü masse-derek enflâsyonist baskıyı azaltması yanında, paranın kıymetli zamanda alınıp değersiz zamanda ödenmesi gibi bir vergi fonksiyonu da mevcut-tur.

Para değerinin düşmesi, emin yatırım yeri arayan sermayeler için, devlete karşı borçlanmayı iki bir yatırım yeri yapmaktadır.

Şu var ki, enflâsyon devirlerinde para kıymetindeki düşmeler, dev-let tahvillerinin getireceği faizden fazla ise, bu takdirde borçlanmak da zordur. Çünkü bu ahvalde plâsmanlar daha yüksek gelirli veya konjonk-tür dalgalanmalarını yakından takip edecek yatırımlar aramaktadır.

Bununla beraber, Maliye Politikasının, enflâsyon ve deflâsyon devre-lerinde bu silâhı etkin bir şekilde kullanabilmektedir. Şöyle ki, fiatlarda artma eğilimi görüldüğü zamanlarda borçlanma ve durgunluk görüldüğü devrelerde ödeme yoluna gidilerek, konjonktüre uygun bir borçlanma po-litikası izlenmesi mümkün bulunmaktadır.

Borçalnma politikasında; müracaat edilecek kaynaklar ile borcun miktarı, faizi ve vâdesi önem taşımaktadır.

Devlet, enflâsyon devrelerinde para piyasasından değil, sermaye piyasasına borçlanmalıdır. Yâni söz konusu borçlanma bankalardan de-ğil, esham ve tahvilât borsalarından yapılmalıdır. Az gelişmiş memleket-lerde ve özellikle memleketimizde esham ve tahvilât borsaları mevcut olmadığından bu borç şahıslardan yapılmalıdır. Çünkü, bankalar borç-

landıkları miktarı banka parası yaratarak veya memleketimizde olduğu gibi, Merkez Bankasına devrederek para arzını genişletmektedir. Bu sebepten borçlanma halkın istihlâk harcamalarını kısacak şekilde, yâni halka müracaat şeklinde yapılmalıdır. Fakat yine de az gelişmiş memleketlerde devlet istikrazlarına halk iltifat etmemektedir. Bu sebepten borçlanma bankalar ve sosyal kurumlardan yapılmakta; bu da kredilerin kısılmasına sebep olmaktadır.

2 — Deflâsyonla Mücadelede Maliye Politikası :

Deflâsyonla mücadelede Maliye Politikası daha etkin bir şekilde kullanılmaktadır. Çünkü bu takdirde Maliye Politikasının elindeki silâhlar, deflâsyonun sonuçlarını daha kuvvetli bir şekilde bertaraf etmektedir.

Şimdi bu politikanın uygulanmasında Maliye Politikasının nasıl kullanıldığını görelim.

A — *Deflâsyonla Mücadelede Vergiler :*

Deflâsyon toplam talebin toplam arzdan az olması veya toplam arzın talepten çok olmasıdır. Bu takdirde üretilen mal ve hizmetler istihlâk edilmediği için fiatlar düşmektedir.

Şu halde deflâsyon genel fiat seviyesinde bir düşma şeklinde kendisini gösterir. Bu düşüş neticesinde satışlar azalır, stoklar artar ve işsizlik başgösterir.

Deflâsyon toplam talepte bir yetersizlik olduğuna göre, bunun bertaraf edilmesi için alım gücünün arttırılması lâzımgelmektedir :

Vergilerin mükelleflerin alım gücünü ve binnetice toplam talebi azalttığı malûmdur. O halde deflâsyon devirlerinde vergi indirimleri yapılmak suretiyle halkın satın alma gücü arttırılırsa, toplam talepteki yetersizliğin önlenmesi mümkün bulunmaktadır.

Söz konusu olan bu indirimler vasıtalı ve vasıtasız vergilerde nisbetlerin düşürülmesi, yeniden bir kısım istisna ve muafiyetler konulması, en az geçim indiriminin arttırılması veya bazı vergilerin kaldırılması şeklinde uygulanmaktadır.

Deflâsyon tesirlerinin sür'atle berataraf edilmesi için, daha ziyade vasıtalı vergilerde indirim yapılır. Zira bu vergilerdeki indirimler sür'atle

piyasada kendisini hissettirir; vasıtasız vergilerdeki indirimler ancak yeni vergilendirme dönemi ve taksitlerinin başlamasiyle meydana gelir.

Keza, sermaye malları talebinin arttırılması için vasıtasız vergilerde, istihlâk malları talebinin arttırılması için vasıtalı vergilerde, indirim yoluna gidilmek iktiza eder.

Bir ekonominin uzun müddet deflâsyon içinde kalması doğru olmaz. Çünkü fiatların durmadan düşmesi, stokların artması, işsizliğin yaygın hale gelmesi ekonomiyi sür'atli bir krize götürür ki, bu da neticeleri bertaraf edilmesi güç meseleler yaratır.

Bu sebeple ekonomide deflâsyon emareleri görülür görülmez, diğer tedbirlerle birlikte, vergi tedbirlerine de müracaat etmek lâzımdır.

Şu var ki, kamu giderlerinin mütemadiyen arttığı bir ortam içinde vergi indirimlerine gitmek de zordur; zira normal gelirler bütçe ihtiyaçlarını ancak karşılamaktadır. Bu sebepten vergi indirimleri yapılamazsa hiç olmazsa deflâsyon süresince vergi tarifeleriyle oynanmamak, yeni istisna ve muafiyetler ihdas etmemek ve yeni mükellefiyetler koymamak tercih edilir.

B — *Deflâsyonla Mücadelede Harcama Politikası :*

Deflâsyonla mücadelede masraf politikasının çeşitli uygulama şekilleri mevcuttur. Biz burada en önemli olanlar üzerinde durmak istiyoruz.

Filhakika deflâsyon toplam talepte arza nazaran bir eksikliği ifade etmektedir. Yâni istihsal edilen mal ve hizmetler satılamadığı içindir ki ekonomi deflâsyona düşmüştür. O halde talep kifayetsizliğinin bertaraf edilmesi için halkın alım gücünün arttırılması gerekmektedir. Bu da devlet harcamalarının arttırılmasiyle sağlanır.

Şu var ki, deflâsyon devrelerinde devletin gelirleri de azalacağına göre; bu politika nasıl uygulanacaktır. Gerçekten politikanın esası da bu noktada toplanmaktadır. Filhakika ferdin geliri azaldığı zaman masrafının da azalması normaldir. Ama fert için yürütülen bu mantık devlet için doğru olmaz. Çünkü devlet faaliyetleri bütünü ile ekonomi üzerinde tesirler icra eder. Devlet harcamalarının artması millî gelirin artmasına da sebep olur. Bu itibarla devletin deflâsyon safhasında, refah devrinden daha ziyade masraf yapması gerekir. Zira deflâsyon zamanında durgunlaşmış olan ekonomik faaliyet, ancak devlet harcamaları ile canlandırılabilir ve millî gelirde artış sağlanabilir.

Deflâsyonda toplam talepteki yetersizlik, özel istihlâk ve yatırım harcamalariyle giderilemiyorsa, yapılacak iş kamu harcamalarını arttırmaktır.

Deflâsyon devirlerinde kamu yatırımları bilhassa borçlanmalar suretiyle arttırılarak ,ekonomideki durgunluk giderilmeye çalışılır. Ekonomideki durgunluğu gidermek için yapılan kamu harcamaları, kuyudan su çekmek için tulumbaya konulan suya benzer. Nasıl ki, tulumbanın işlemesi için önceden bir miktar su koymak icabederse, ekonomiyi canlandırmak için de kâfi miktarda kamu harcaması yapılmasına ihtiyaç vardır.

Kamu harcamalarından bilhassa yatırım harcamaları tercih edilir. Çünkü câri harcamalar hem prodüktif olmazlar ve hem de fazla arttırılması israf olur.

Yatırım harcamaları ise sosyal sermayeyi arttırıp millî geliri çoğaltacağı cihetle, deflâsyonun tesirlerini daha etkin bir şekilde bertaraf eder.

Yatırım harcamalarından daha ziyade küçük ve büyük bayındırlık işleri tercih edilir. Çünkü bu harcamalar ekonomideki durgunluğu giderip piyasaya canlılık getirir.

Gerçekten deflâsyon hafif ve başlangıç safhasında ise, fazla işçilik ödenmesini gerektiren şehirlerin güzelleştirilmesi, yolların bakımı ve sanat eserlerinin yapımı gibi hafif projelerin tatbiki yoluna gidilir. Zira bu harcamalarda ödenen ücretlerin tasarruf kabiliyeti az olduğundan, sür'atle istihlâk edilerek piyasayı harekete getirir.

Durgunluk şiddetli ve müzmin bir hal almış ise, bu takdirde büyük barajlar, elektrik santralleri, limanlar ve karayolları gibi büyük harcamalar yapılır. Bu projelerin finansmanında kullanılan makine ve teçhizatın bedeli muhtelif sektörler arasında dağılarak, cemiyetin her tabakasının alım gücünü arttırır ve bu sayede ekonomi içine düştüğü sürekli durgunluktan kurtulur. Nitekim, Amerika Birleşik Devletleri, 1929 da düştüğü şiddetli krizden, New Deal Kanunu tatbikiyle bu yollardan kurtulmuştur.

Ekonomideki durgunluğun giderilmesinde sosyal yardımlar ile işsizlik ödemelerinden de geniş çapta faydalanılır.

Sözü edilen bu yardımlar ekonomik güçleri zayıf olan sınıflara yapılan ödemeler olması itibariyle sür'atle istihlâk edilirler. Bu sebepten har-

camalardaki âni düşüşler önlenip toplam talebin muayyen bir seviyede tutulması sağlanır.

C — *Deflâsyonla Mücadelede Borçlanmalar :*

Borçlanma, durgunluk devrelerinde talep kifayetsizliğini gidermek için maliyenin elinde önemli bir silâhtır.

Bu politika masraf politikası ile birlikte yürütülür. Çünkü Deflâsyon devrelerinde normal gelirler esasen kamu giderlerini karşılamaya yetmez. Bu sebepten kamu giderleri borçlanma yolu ile arttırılır ve bu sayede ekonomik hayat canlandırılır.

Deflâsyon talep kifayetsizliğinin neticesi olarak meydana geldiğinden, bu devirden bankalarda ve halkın elinde âtıl fonlar teşekkül eder. Devlet borçlanmak suretiyle bu fonları piyasaya akıtacak olursa, durgunluk giderilir ve ekonomik hayat canlanır.

Devlet söz konusu fonları Hazine Tahvilleri çıkararak ekonomiye zerkeder.

Devlet, Merkez Bankasına müracaat etmek suretiyle da borçlanır. Şu var ki, bu şekil borçlanma, bir emisyon kaynağı olması itibariyle tehlikelidir; çünkü para kıymetine tesir edebilir.

Gerçi piyasaya satılan tahviller de Merkez Bankasına gitmek suretiyle emisyona sebep olursa da, bunun enflâsyonist tesiri daha azdır.

Deflâsyon devresinde borçlanmanın önemli bir fonksiyonu da söz konusu olan âtıl fonları yatırıma sevketmektedir. Bu fonlar bir tarafdan talep kifayetsizliğini bertaraf ederken, öteyandan da yatırımları arttırmak suretile millî gelirin yükselmesine yardım ederler.

3 — Kalkınmanın Finansmanında Maliye Politikası :

Maliye Politikasının önemli gayelerinden birisi de kalkınmanın finansmanıdır. Karma ekonomi düzenine sahip olan memleketlerde kalkınmanın finansmanına devlet ve özel teşebbüs ortaklaşa katılır. Maliye Politikasının gayesi söz konusu ortaklaşa çalışmaların âhenkleştirilmesidir.

I — *Kalkınmanın Sağlanmasında Vergi Politikası :*

Malûm olduğu üzere kalkınma bir memleketin ekonomik, sosyal ve kültürel yönlerden geliştirilerek, fert başına düşen millî gelirin arttırıl-

masıdır. Bir memleketin kalkınması büyük ölçüde yatırım yapılmasına bağlıdır. Yatırımlar ise, a — Sermaye birikimi, b — Vergi, c — Emisyon, d — Borçlanma kaynaklarından birisiyle beslenir.

a) *Tasarruflar :*

Yatırımların en büyük kaynağı sermaye birikimidir. Sermaye birikiminin kaynağı da ferdî tasarruflardır.

Para bir tasarruf vasıtası olduğuna göre, özel yatırımların teşviki, para kıymetinin korunmasiyle mümkün olur; aksi takdirde para, biriktirme fonksiyonunu ifa edemez ve ferdî tasarruflar gerçekleşemez.

Bir ekonomide tasarruflar gelirlerle orantılı olarak azalır veya çoğalır. Bu bakımdan yüksek gelirlerde tasarruf eğilimi fazla, düşük gelirlerde ise azdır. Gelişmiş ekonomilerde fert başına düşen gelir yüksek olduğundan, tasarruflar da yüksektir. Gerçekten bu memleketlerde Millî Gelirin % 10 - 15'i tasarruf edilmektedir. Şu halde bu memleketlerde izlenecek vergi politikası, söz konusu tasarrufları yatırıma teşvik etmektir.

Az gelişmiş ekonomilerde ise, fert başına düşen gelirin az oluşu, tasarrufların da az olmasına sebep olur. Bu memleketlerdeki tasarruf % 2-5 civarında gerçekleşmektedir .Üstelik bahis konusu memleketlerde tasarruflar, istihlâk eşyası ve gayrımenkul, ziynet eşyası ve yabancı döviz gibi prodüktif olmayan alanlara yatırılır. Bundan başka sözü edilen bu memleketlerde müteşebbis sınıfın az olması, teknik bilgi, görgü ve sermayenin yetersizliği de yatırımları önlemektedir. Bu bakımdan devlet mümkün olduğu kadar tasarrufları teşvik ederek fertleri yatırıma sevketmelidir.

b) *Vergi :*

Az gelişmiş memleketlerde devletin vergi politikası, halkın elinde bulunan çok küçük tasarrufları vergi yoluyle alıp yatırıma sevketmekleberaber; yine de sermaye birikimini teşvik edip özel sektörü yatırıma yöneltmelidir. Vergilerin istenilen oranda arttırılamayacağı bilinen bir gerçektir. Gelişmiş ekonomilerde vergilerin millî gelirin % 20 - 30'a kadar çıktığı halde az gelişmiş ekonomilerde bu nisbet % 8 - 11 civarında kalmaktadır. Bununla beraber az gelişmiş memleketlerde ekonomiyi sarsmadan millî gelirin önemli bir kısmının vergi olarak alınması mümkündür. Yeter ki, ekonominin bünyesine uygun bir vergi sistemi ve vergi idaresi kurulmuş olsun.

Vergilerin arttırılması tasarrufların azalmasına ve binnetice ferdî yatırımların da düşmesine sebep olur. Çünkü ödenen vergiler; mükelleflerin hem istihlâk ve hem de tasarruflarını azaltır, müteşebbis yönünden ise yatırımlar ve nakit varlığına tesir eder; fakat genellikle vergiler istihlâkin kısılmasiyle ödenemezse mutlaka tasarrufları azaltır.

Diğer tarafdan yeni vergilerin konulması veya mevcut vergilerin arttırılması, fertlerin ve müteşebbislerin davranış ve tercihlerini de etkileyerek vergi mukavemeti yaratır. Bu mukavemet fertlerin istihlâkinde azaltmalar veya ihtiyacın başka yönden karşılanması veya müteşebbislerin yatırımlardan vazgeçmesi şeklinde tezahür eder.

Görülüyor ki, vergilerin muayyen bir haddin üzerine çıkarılması, hem özel yatırımları azaltıp kalkınmanın bütün yükünü devlete yüklemekte ve hem de vergi hasılatını azaltıp kalkınmanın başarıya ulaşmasına mâni olmaktadır.

Bununla beraber basiretli bir Maliye ve Vergi Politikası, tasarruf ve yatırımları teşvik ve vergi mukavemetini azaltarak her iki sektörün beraberce kalkınmanın yükünü paylaşmasını sağlayabilir.

Bir kere konjonktüre uygun bir para politikası, tab'an biriktirme eğiliminde olan vatandaşı tasarrufa teşvik edebilir.

Diğer tarafdan ekonomik bünyeye uygun vergiler, tasarrufdan ziyade istihlâkten ödenmek suretiyle sermaye birikimine hizmet edeceği gibi, fazla vergi mukavemeti de yaratmaz.

Keza, vergilendirmede uygulanan özel vergi teşvik tedbirleri, sermaye birikimini arttırıp özel sektör yatırımlarını çoğaltabilir.

c — *Emisyon :*

Kalkınmanın en sağlam ve isabetli yatırım kaynağı hiç şüphe yok ki gönüllü tasarruflar ve vergilerdir. Ama tasarruflar ve vergilerle yapılan yatırımlara rağmen ekonomide mevcut durgunluk giderilemezse, bu takdirde emisyona da müracaat edilebilir.

Bilindiği üzere emisyon, Merkez Bankası tarafından piyasaya para çıkarılmasıdır. Çıkarılan bu para devlet tarafından câri ve yatırım harcamalarında kullanıldığı gibi, reeskont kredileri yolu ile de bankaların kredi imkânları arttırılmış olur. Böylece talep tahrik edilerek ekonomi durgunluktan kurtulur. Ancak bu takdirde emisyona müracaatın zamanının

ve dozajının iyi tâyini gerekir; aksi halde emisyon fiat artışlarına ve enflâsyona yol açar.

Emisyon kaynağının kullanılmasında gelişmiş memleketler, az gelişmişlere nazaran daha şanslıdır. Zira gelişmiş ekonomilerde mevcut olan mal stokları ve âtıl kapasite emisyonla meydana gelen alım gücünü derhal massederek, fiatlarda artışa sebep olmaz. Oysa az gelişmiş memleketlerde mal stokları ve âtıl kapasite yeteri kadar mevcut olmadığından, emisyonla yaratılan talep fazlası sür'atle fiatları arttırır.

Fakat hangi memlekette olursa olsun, emisyonun devamı, uzun sürede fiat artışlarına ve dolayısiyle enflâsyona sebep olur. Ama enflâsyon mûtedilse, yâni yıllık fiat artışları % 3 - 4'ü geçmiyorsa, bu takdirde millî ekonomiye faydalı da olabilir. Zira mûtedil enflâsyon, kalkınmış ekonomilerde sermaye birikimini hızlandırarak yeni üretim kapasitesinin doğmasına ve binnetice tam istihdamın sağlanmasına hizmet eder. Çünkü enflâsyon neticesinde genel fiatlar, işçilik ve ham madde fiatlarına nazaran daha hızlı ve çabuk arttığından müteşebbislerin sermaye birikimine yardım eder.

Az gelişmiş memleketler bu yönden de gelişmelere nazaran şanssızdır. Zira tatlı enflâsyon az gelişmiş memleketlerde toplam talep ve millî gelirde artış sağlanmasına rağmen, müteşebbis sınıfın sermaye birikimine yardım etmediğinden, yeni üretim kapasitesi yaratmaz ve bu sebepten arzda bir artış meydana gelmez.

Bundan dolayıdır ki, az gelişmiş memleketlerde yatırımların emisyonla finansmanı, kısa sürede şiddetli enflâsyona sebep olur.

Görülüyor ki az gelişmiş memleketler kalkınmalarında emisyon kaynağından fazla faydalanamazlar.

D — *Borçlanma :*

Kalkınmanın finansmanında borçlanmadan büyük ölçüde faydalanılır. Ancak borçlanmanın bir yatırım kaynağı olarak fonksiyonuna bundan önceki bölümde temas edildiği cihetle burada tekrarına lüzum görülmemiştir.

II — *Kalkınmanın Sağlanmasında Harcamalar Politikası :*

Kalkınmanın gerektirdiği yatırımlar ya doğrudan doğruya devlet tarafından yapılır, ya da özel sektör tarafından yapılır. Her iki halde de bu yatırımlar bir ekonomi içinde birbirini tamamlar.

Kalkınmanın hangi devresinde olursa olsun, cemiyete büyük faydalar sağlamasına rağmen, özel teşebbüsün rağbet etmediği yatırımlar mevcuttur. Bu yatırımlar aşağıdaki sebeplerle özel teşebbüs için câzip sayılmaz.

1 — Cemiyete büyük faydalar sağlayacak olan yatırımlar, özel teşebbüse umduğu kârı sağlamaz. Örneğin eğitim ve sağlık hizmetleri gibi sosyal ve kültürel yatırımlar, insan sermayesinin teşekkülü bakımından cemiyete büyük kazançlar sağlamasına rağmen yatırımı yapacak olan özel teşebbüse, umduğu kârı ve faydayı temin etmez.

2 — Yatırımdan sağlanacak gelir çok uzun vâdeli veya azar azar gelen bir gelir olabilir. Bu sebeple özel teşebbüs bu sahalara yatırım yapmak istemez. Toprak islâhı ve sulama tesisleri gibi.

3 — Önemli projelerin gerektirdiği yatırım meblâğı, özel sermayenin temin edemeyeceği kadar büyük olabilir. Örneğin büyük barajlar, enerji tesisleri, limanlar gibi.

4 — Kalkınmanın ilk devresinde bulunan memleketlerde sermaye yokluğundan dolayı bütün yatırımlar devletten beklenir.

İşte özel teşebbüsün yapmadığı veya yapamadığı bu yatırımların gerçekleştirilmesi devlete düşer.

VI — Âdil bir gelir ve servet dağılımı:

Bir memlekette âdil bir gelir ve servet dağılımı sadece Maliye Politikasının meselesi değil, aynı zamanda bir sosyal adalet ilkesidir. Bu itibarla Maliye Politikası âdil bir gelir dağılımı yaparken, aynı zamanda önemli bir sosyal adalet ilkesinin gerçekleşmesine de hizmet etmiş olur.

Bundan dolayı konu hem Maliye Politikasının bir hedefi ve hem de bir sosyal adalet ilkesi olarak önem taşımaktadır. Mesele millî gelirin, âdil dağıtımı olduğuna göre, bunda adalet sağlamanın yolu gelirin üretimine katılanlar arasında dağılımıdır. Şu var ki bu tarz dağılım, pek âdil olamaz; çünkü bir memlekette üretime katılamayan çocuklar, ihtiyarlar ve malûller vardır. Oysa bunların da millî gelirden belirli bir pay alması lâzımdır. Bu itibarla âdil bir gelir dağılımı için, onun bütün vatandaşlar arasında dağılımı gerekir.

Burada söz konusu olan gelir dağılımı, millî gelirin nisbî olarak dağılımını ifade eder. Aksi takdirde müsavi gelir dağılımı, insanlar arasındaki rekabeti kaldırıp, çalışma ceht ve gayretlerini köstekleyerek ekonomiye zarar verir.

A — Gelir Dağılımındaki Farklar:

Bir memleketteki millî gelir, hem şahsî bakımdan ve hem de coğrafî bölgeler, istihsal sektörleri ve istihsal âmilleri itibariyle farklı olarak dağılır.

Filhakika insanlar doğuştan çeşitli kabiliyet, zekâ ve maharete sahiptir. Bu farklılık emek gelirlerinin farklı dağılımına sebep olur.

Bir memleketin çeşitli bölgesindeki insanların elde ettikleri gelirler de farklıdır. Zira istihsal faktörlerinin bölgeler arası dağılımı farklıdır.

Keza, muhtelif üretim sektörlerinin, yâni tarım, sanayi ve hizmet sektörünün millî gelirdeki hissesi de çok değişiktir. Tarım, millî gelirden çok az pay alırken, sanayi ve hizmet sektörleri daha büyük paylar almaktadır.

Yine istihsâl âmillerinin, yâni emek, sermaye, arazî ve müteşebbislerin millî gelirden aldıkları gelirler de çok farklıdır.

Görülüyor ki, hangi cepheden bakılırsa bakılsın, bir toplumun fertleri millî gelirden çok farklı hisseler almaktadır.

B — Gelir Kaynaklarının Dağılımındaki Farklar:

Gelirin toplumdaki haksız dağılımı, gelir kaynaklarının insanlar arasında gayri âdil dağılımından ve faktör fiatlarındaki farktan doğmaktadır.

Malûm olduğu üzere gelirin üç kaynağı vardır. Bunlar, 1 — Tabiat, 2 — Sermaye, 3 — Emektir. Tabiat da biriktirilip iktisap edilmiş bir sermaye olduğuna göre, gelir kaynaklarını emek ve sermaye olarak ikiye ayırmak mümkündür.

Gerçekten gelirin kaynağını teşkil eden emek ve sermayenin, cemiyetteki dağılışı çok farklıdır. Üstelik bunların fiatları da söz konusu farklılığı arttırmaktadır.

Bir kere emek gelirleri arasındaki doğuştan mevcut olan farklar, ferdin mensup olduğu ailenin ve içinde bulunduğu çevrenin de etkisiyle artmaktadır. Çeşitli eğitim imkânları ise bu farklılığı büsbütün genişletmektedir.

Sermayeye gelince, bunun dağılımındaki adaletsizlik çok daha fazladır. Çünkü sermaye daha mahdut ellerde toplanmıştır.

Böylece cemiyette emek ve sermayenin gayri âdil dağılımı yaşama seviyeleri arasındaki eşitsizliğe sebep olmaktadır.

C — Gelir Dağılımında Adalet Sağlanması:

Gelir dağılımında adalet sağlamanın kesin yolu, kaynaktaki adaletsizlikleri bertaraf etmektir. Bu ise önce servetin özel mülkiyetten çıkarılıp devlete intikalini gerektirir.

Gerçi bu ameliye belki kaynakta eşitlik sağlar ama, tasarruf yolunu özel mülkiyete kapamakla, insanların çalışma, rekabet ve kâr gayelerini baltalayarak, ekonominin motris kuvvetini öldürür; özel teşebbüsü bertaraf eder ve kalkınmanın bütün yükünü devlete yükler.

Oysa cemiyetin yapısında böyle köklü bir değişikliğe gitmeden, gelirlerin masraf ve vergilerle yeniden tevzie tâbi tutulması mümkündür.

Gerçekten gelir dağılımında asıl haksızlığı yaratan servet değil, bizatihi gelirin gayri âdil dağılımıdır. Gelirin âdil dağılımı sağlanırsa servete dokunulmadan yaşama seviyeleri arasındaki farkların azaltılması kâbil olur.

Emek gelirleri arasında fark yaratan en mühim unsur da emeğin vasıflı veya vasıfsız olması keyfiyetidir. Bu da emeğin yetiştirilip vasıflı hale getirilmesiyle giderilebilir.

D — *Vergi Yoliyle Gelir Dağılımı :*

Gelir kaynaklarında köklü bir değişiklik yapılmadan, Millî gelirin yeniden tevzi edilebileceğini yukarıda söylemiştik.

Filhakika, millî gelirin, vergi ve harcamalarla âdil bir şekilde dağılımını temin etmek mümkündür.

Şimdi bu politikanın ne şekilde uygulandığını görelim.

1 — *Vergi Yoliyle Gelir Dağılımı :*

Bu politikada devlet, yüksek müterakkî vergilerle, zenginlerin fazla kazançlarını alıp fakirlerin sosyal ve kültürel ihtiyaçlarına serfeder.

Yüksek müterakkî vergiler, şüphesiz vasıtasız vergilerdir. Bunlar içinde en etkin bir şekilde kullanılan gelir vergisidir. Veraset ve İntikal Vergisi ile Kurumlar Vergisi de bu maksatla kullanılan vergilerdendir.

Harcamalar üzerine konulan vasıtalı vergilerin, dağıtıcı vergi politikasındaki önemi daha azdır. Çünkü bu vergiler fakirleri zenginlerden daha çok vergilendirir.

Lüks istihlâk maddeleri üzerine konan gider vergileri de bu yolda kullanılmaktadır.

2 — *Harcama yolu ile Gelir Dağılımı :*

Yüksek nisbetli müterakkî vergilerle alınan gelirler, az kazançlı sınıfların sosyal ve kültürel ihtiyaçlarında kullanılmakla, fakir züm-

relerin daha iyi hayat şartlarına kavuşması, daha iyi yetiştirilmesi, çalışanların kuvvet ve mukavemetlerinin arttırılması, bilgi, görgü ve maharetlerinin geliştirilmesi ve kısaca insan sermayesinin yetiştirilmesi sağlanır. Böylece yetiştirilen insan sermayesinin artan prodüktivitesi millî gelirden daha fazla pay almak suretiyle sosyal adalet ilkesi gerçekleştirilmiş olur.

Şu var ki, bu politikanın kısa bir sürede tahakkuk edebileceğini sanmak doğru değildir. Zira bu politika uzun bir süre içinde gerçekleştirilebilir.

Gelir dağılımında sosyal güvenlik tedbiri olarak, sosyal sigortalardan da geniş şekilde faydalanılır. Çünkü bu sistemde müteşebbis ve devlet sosyal sigorta fonlarına büyük ölçüde katılarak, gelirin âdil dağıtımına hizmet etmiş olurlar.

Bir sosyal adalet ilkesi olarak kullanılan dağıtıcı vergi ve masraf politikasının, millî gelirin âdil dağılımı sağlayamayacağı iddia edilmektedir.

Filhakika, dağıtıcı gelir ve masraf politikası, gelişmiş ekonomilerde millî gelirin âdil dağılımına hizmet edip az gelişmiş ekonomilerde bu fonksiyonu icra edemeyeceği ileri sürülmektedir. Sebep olarak da, az gelişmiş memleketlerdeki vergi sisteminin kaçaklığı önleyemeyeceği ve âdil bir vergi sisteminin kurulamayacağı gösterilmektedir.

Gerçekten bu görüşün haklı tarafları vardır. Çünkü bir biriktirme yolu olan özel mülkiyetin muhafazası vergi kaçakçılığını teşvik edeceği gibi, parlâmentoda az kazançlı sınıfların iyi temsil edilememesi de âdil bir Vergi Reformu yapılmasına mânidir.

Bu görüşe karşı; vergi dışı kalan gelirlerin istihlâk ve yatırım giderleri şeklinde nasıl olsa harcanıp başkalarının geliri olacağı ve bu safhada vergilendirileceği, demokratik düzenin geliştirilmesi ile de memlekette âdil bir vergi sisteminin zamanla kurulabileceği ileri sürülmektedir.

Bu iki görüşü teklif etmek güçtür; çünkü aralarında derin ayrılıklar mevcuttur.

Bununla beraber sistem aleyhinde ileri sürülen iddialar, özel teşebbüsün kalkınma çabalarına devlet yanında iştirak etmesindeki faydalara nazaran çok zayıftır. Unutulmamalıdır ki, mülk hürriyetin temelidir; ve kalkınma çok çaba isteyen ve uzun sürede tahakkuk ettirilen bir iştir. Bu işde iki sektörün birlikte çalışmasında ve birbirini tamamlamasında büyük faydalar vardır.

GAME THEORY AND THE RATIONAL TAX EVADER*

Harley H. HINRICHS
Columbia University

Sticking to his built-in bias toward rationality, how can the economist explain tax evasion?

He may at first nudge think that government and "Machiavellian Man" (i.e., the taxpayer who pays or evades taxes strictly on the grounds of minimizing his costs regardless of any moral compunctions)[1] are involved in a zero-sum game. If one gains the other loses and vice versa, that is, the government takes money from the taxpayer; if he pays, he loses a certain something; if he evades, the taxpayer gains a certain something or loses an uncertain something else depending on how often he is caught.

Let us play a simple zero-sum game between the government (which we shall label "C" designating "collector" of revenues and the determinant of the "columns" in our game matrix) and the taxpayer (whom we shall label "R" to designate that he plays the "rows" in our game, the "R" also perhaps standing for "rationalizer" in determining if he should pay the tax (row_1) or should evade it (row_2).

---

*) I am indebted to association and discussion with Afghan tax collectors, payers and evaders during 15 months in 1959-60 spent as a tax consultant in Afghanistan and as lecturer in Public Finance at Kabul University. I thank Otto Eckstein and Richard Bird, both at Harvard, for their comments.

1) This assumption might not be altogether ridiculous: cf. Robert Keatley, "Italian Paradox," **Wall Street Journal,** February 18, 1963, p. 16: "A Jesuit priest recently argued in a magazine article that taxpayers should deliberately understate their income because government officials don't believe honest claims anyway."

In the first game the taxable base (say income) ise $10,000. The rational taxpayer/evader has the choice of paying or evading taxes on any or all of his total tax base; the government has the choice, for example, of setting rates of 80 per cent or 20 per cent. We assume a fixed "enforcement probability" (p) of the government catching evaders at .20, i.e., one chance out of five. If caught, the tax evader must pay F: his taxes plus a fixed fine of say $ 5,000 (half the tax base). The rational taxpayer/evader decides to evade if it will minimize his tax burden, i.e., if $p\,F < rBT$ with r being the rate and BT the tax base. The government sets the rate here at either 80 or 20 per cent, whichever will maximize its total revenue[2].

Our game of one "typical" taxpayer is an either/or proposition, either he pays or evades. We assume the game is a continuing one so that in this case the evader is caught once every five times, but that the probability of future demises remains the same (as perhaps analogous to overloaded trucks being caught for weight violations on state highways with the trucking company continuing to overload trucks as it may still be cheaper to pay fines than to keep down the weight, assuming the fines not become progressive and assuming they do not begin to hang truck drivers). "P," as seen by each taxpayer/evader, remains the same at all rates, assuming fixed enforcement effort by government.

In the following matrix, the government maximizes its tax revenues by always selecting the higher rate (80 per cent), while the taxpayer/evader minimizes his losses by always evading regardless of the rate chosen; the response to play C_1 by the government is the taxpayer/evader's R_2. The revenue to the government is shown in the northeast corner of each box, while the costs to the taxpayer/evader are shown in the southwest corner of each box. The game "solution" is in box C_1R_2. This game is strictly competitive with high rates met by high evasion practices and with one's gains being the other's losses.

---

2) In the general case involving many taxpayers, tax revenues may be maximized by either raising or lowering existing tax rates to the point where the base-rate elacticity ($\Sigma r = (dBR/dr)\ (r/BR)$ where BR is the base reported) equals unity. For example, where the function $p = p(r)$ is linear, say $p = 1-r$, revenue is maximized ($\Sigma r = 1$) when $\Sigma r = (BT - BR)/BR = (1-p)/p$); that is, when $r = p$. See diagram A where p (which in the general case is BR/BT) is measured along the horizontal axis The constant of course need not necessarily be 1,

As a more generalized solution to the zero-sum Game 1, the fine (F) would not be fixed as in our illustration but would be a function of the tax liability (T) which is equal to rBT, i.e., $F = f(rBT)$. As in many cases this function is a simple linear one such as having to pay twice the tax if one is caught, therefore one might say $F = frBT$ with f being 2 in this instance. Substituting frBT in our original inequality $p\,F < rBT$ telling the taxpayer/evader when to evade, we get $pf < 1$ which is applicable *regardless of the rate*. In a simple example when f happens to be 2 and p is .2 (i.e., the chance of getting caught being one out of five), the decision would be to evade since .4 is less than unity. The government would in this case have to set the fine (including the tax liability) at five times the tax liability in order to make the taxpayer/evader indifferent as to his behavior; or else, to obtain the same results the government would have to increase the chance of being caught to every other time if it kept the fine at the same level. In the real world (particularly the less developed part of it) the latter course of action might be far easier than the former.

This Game 1 (the "competitive zero-sum game") may represent how some governments and taxpayers view taxation: as a struggle over funds with one side losing, the other winning. In certain coutries rates are set high (say on certain imports or high marginal income brackets)

---

nor the function linear for all values in order for the following example to be of use.

This, of course, is based on the proposition that the probability (p) of collecting tax is, **ceteris paribus,** inversely related to the tax rate; or, in alternate form, assuming a constant tax base (BT), the base reported (BR) is inversely related to the tax rate (r) applied to the tax base (BT).

Note : Sigma notations denote elasticities.

with the response of much evasion and substantial miscarriage of horizontal equity. The "solution" in this type of game is not altogether satisfactory: high rates and much evasion result in discredited tax systems, disincentives, weak patterns of taxpayer voluntary compliance to taxes in general, horizontal inequities, and the diversion of scarce resources by the government to enforce its high rates and by the taxpayer to evade them.

GAME 1

"The Competitive Zero-sum Game"

Government

		$r = 80\%$	$r = 20\%$
		c_1	c_2
Taxpayer	R_1 PAYS	8000 —8000	2000 —2000
	R_2 EVADES	2600 —2600	1400 —1400

$BT = 10{,}000 \quad p = .2 \quad F = rBT + 5000$
C_1R_2 result: $pF = .2\ (.8(10{,}000) + 5000) = 2600$
Government picks C_1; taxpayer/evader picks R_2.

However, even though Game 1 may be pictured in the minds of some governments and taxpayers, there are other considerations that drastically alter the nature of the game.

When the costs of enforcement and evasion are brought into the game, it may become a "cooperative variable-sum game" whereby both players may come out better than the C_1R_2 position (high rates and much evasion).

The taxpayer really faces a choice of rBT (paying the tax) versus evading *plus* the costs (K) of evading (pF + K), i.e., he may have to

set up special sets of books, bribe officials, smuggle goods, worry and waste managerial time on the problem.

The government really faces a choice of Σ ($r_1BTP_1 - C_1 + pe\ F_1$ $(1-P_1)$), Σ ($r_2BTP_2 - C_2 + peF_2\ (1-P_2)$),..., Σ ($rnBTPn - CN + peFn\ (1-Pn)$) in determining which set of tax rates, enforcement costs (C) and fines will maximize tax revenues, if this is the goal we limit ourselves to. The expression (1—P) indicates the share of the tax base undergoing "attempted evasion" with P being the ratio of the tax base reported (BR) to the total tax base (BT) in the identity T = rBTP. Here in our illustrative game of government and one rational taxpayer/evader it is a choice between the tax being paid (rBT) or not (the government then collecting (p F — C).

In this second game let us keep the base ($10,000) and choice of rates (80 and 20 per cent) the same. To maintain the same probability of catching tax evaders at one-fifth, let us assume that at the 80 per cent rate with a greater payoff for successful evasion the cost per taxpayer is $ 1,000 while for the lower rate (20 per cent) it is only $500 (absolutely fewer try to evade, fewer are caught, tried, sentenced, fined, etc.).[3] Much less time and money is spent by the government, police and courts on the fewer evaders who find it worthwhile to evade at the lower rate. We assume that the fine (F) remains the same (rBT + $5,000).

The person who chooses to evade also has costs; we assume k = $1,000, i.e., extra accounting, legal, managerial, bribery and other costs.

Now the matrix looks different:

In the southwestern box, for example, the government's income is $pF_1 - C_1$ where $F_1 = r_1BT + 5{,}000 = (.8)\ (10{,}000) + 5{,}000$; thus $pF_1 = 2{,}600$ and with C_1 equal to 1,000 the net income for government is $1,600. In the same box the tax evader (being caught once every five times) loses in fines an *average* of $2,600 per time plus the $1,000 per time in evasion costs (that makes it possible for him to get by four-fifths of the time), or a total of $3,600. The point of indifference between paying and evading is at r = .25, i.e., this is the rate when rBT = p F + K.

3) Changing the cost to maintain a given "p" is of course similar to monopolistic competition theory whereby altering selling costs (advertising) may maintain a given level of sales, thus making costs rather than sales the independent variable.

In a generalized form when the fine and evasion costs are some proportion of the tax base the break-even point is $1 = (pf + k)/r$ as $F = fBT$ and $K = kBT$. Thus in Game 2 with the tax base and p being held constant, variation in the tax rate becomes the sole determinant of the taxpayer/evader's response.

GAME 2

"The Cooperative Variable-sum Game"

Government

		C_1 r = 80%	C_2 r = 20%
Taxpayer	R_1 PAYS	8000 —8000	2000 —2000
	R_2 EVADES	1600 —3600	900 —2400

$BT = 10{,}000 \quad p_e = .2 \quad F = rBT + 5000$

This second game is "cooperative" as well as "variable sum" reflecting the dead loss from society's unproductive use of resources in trying to enforce and evade high tax rates which provide strong incentives for such evasion. The optimum location from the interests of government and taxpayers is box C_2R_1, the northeastern box with our representative taxpayer paying low taxes. In this case both "cooperate" by seemingly picking their low taxes: the government "plays" low rate and the taxpayer does not evade. Game 1 the government always optimized by evading regardless of the government's first move. In the "cooperative" case *both* lose at C_1R_2 (the high-rate-evaded "solution" of the "competitive" case) and *both* gain at C_2R_1 (or at least the government achieves the "second best" of four possible locations). In terms of growth this means less resources are spent on evasion and enforcement-penalizing systems.

A General Model

It is perhaps more common for governments to set F as a function of the tax liability, e.g., F = frBT; as we include the evaded tax (rBT) as a part of the total payment from the caught evader, f is always greater than unity. Evasion costs (K) and the government's enforcement effort (C) are more likely related to the size of the tax base itself; variations in the tax rate may not affect the cost of maintaining different sets of books or adding extra staff to the government tax collection agency, thus we hold K = kBT and C = cBT.

The game in general terms for any series of rates from minimal ones (r_m) to very high ones (rh) becomes:

Collector

rh ..... rm

Rationalizer Pays : (—rhB, rhB) ... (—rmB, rmB)

Evades : (-rhB [(pf + k)/rh], rhB [(pf-c)/rh] ... (-rmB [(pf + k)/rm], rmB [(pf-c)/rm]

The rationalizing taxpayer/evader is better off to pay his taxes when $(1 - k)/r < pf$ while the government collector prefers taxes to fines when $pf < (1 + c)/r$.

This results in three possible cases for different values of pf: Case 1 (R evades, C wants tax), Case 2 (R pays tax, C wants fine), Case 3 (R pays tax, C wants tax). The first two cases represent conflict of interest and throws us back into the zero-sum jungle of Game 1. Case 3 on the other hand is one of concert of interest: both are better off doing what is better for both.

Case 1 : $(1 - k)/r > pf < (1 + c)/r$ (R evades, C wants tax)
Case 2 : $(1 - k)/r < pf > (1 + c)/r$ (R pays, C wants fine)
Case 3 : $(1 - k)/r < pf < (1 + c)/r$ (R pays, C wants tax).

There is a pf greater than $(1 - k)/r$ and less than $(1 + c)/r$ which makes the game cooperative and provides a satisfactory solution to both players. The smaller r becomes, the greater the range is to attain a "cooperative" pf. To achieve this solution government may operate on p, f and r with k and c being more or less fixed.

Looking at this solution from the view of selecting an acceptable r, we must have an r greater than c/(pf—1) and less than k/(1—pf) for values of pf less than 1 which is the general case. For most countries, especially less developed ones, p is probably much less than .5 and f is seldom as high as 2. If pf happens to equal unity, then r must be less than k but greater than c; for pf is of greater than unity, the taxpayers always pays but the government would prefer the tax to collecting fines only if $r>c/(pf-1)$. Thus for government to keep its Machiavellian rationalizers honest, it must either establish a pf greater than $(1-k)/r$ for any given r or for any given pf it must set r belo $k/(1-pf)$ than $(1-k)/r$ for any given r or for any given pf it must set r below Changing pf may well be difficult with p being tougher to alter than f which tends to be a widely unexploited weapon in financing development via the tax system. Thus for countries where administrative incapacity prevents raising p and political timidity inhibits boosting fines (not to mention jail terms), the recourse may well be to selecting tax rates that are equal to fall below k/(1—pf).

Implications

How relevant and useful can this game be? In the United States, for example, f is 1.5 for cases involving fraud with intent to evade the tax. This would require a p of up to two-thirds (assuming k/r is rather small) to invoke tax payments from the Machiavellian rationalizers among us. This seems to be a rather high p for anyone except very high taxpayers who might expect an audit every year. It might also partly explain why so much evasion does occur, especially where the p would be generally much lower than two-thirds, e.g., interest, dividend and entrepreneurial (including farm) income. In the absence of effective withholding in these areas (thus raising p), what does the model suggest? A system of variable fines could be envisaged which would relate to the suspected p's in each area. For example, raising the fine for fraudulent evasion of taxes on interest income from 50 per cent to 200 per cent would cut the "required" p in half. Such a widely-announced discriminatory (in the economist's sense) fine might be far simpler and less costly than requiring millions of information returns. Even though the political feasibility of a set of discriminatory fines (based on equating p f to unity) might be highly dubious, such a tool might be worth considering for the enforcement kit of less developed countries where the cost and/or possibility of "unearned income" (typically having a low p with consequently much

evasion) were not stout- hearted enough to squelch such a plan. In the broader sense of horizontal equity among different types of income, variable fines may be one device to equate the P ratios (BR/BT) among factor income.

On the other hand where both p and f are institutionally rigid, the recourse must be to set r below k/(1 — pf) if a concert of interest is preferred to the game warfare inherrent in the Game 1 "high rate — much evasion" dilemma.

CONCLUSION

This exercise can point up certain facets of the tax reform problem (if both government and the taxpayer/evader are "rationalizers"):

(1) It supports the proposition that the reported tax bases (BR) are inversely related to tax rates. Not all taxpayers see the same chance of being caught (p) nor are equally Machiavellian, but as the rate (r) rises above different break-even points [k/(1—pf)] for different taxpayers, it is not surprising that P (i.e., BR/BT) falls. As an old Afghan tax evader immortalized, "There's a little bit of Machiavelli in us all."

(2) If government and taxpayers view the "tax game" as competitive and zero-sum, then one may "rationally" expect the government to push for high rates and taxpayers to evade. This be an illusory optimum for both.

(3) If government and taxpayers consider *all costs* involved (those of evasion and enforcement) and are able to signal their moves effectively (via low tax rates and taxpayer compliance) then one may "rationally" expect the government and taxpayers to reach a *true* optimum in what is, in fact, a cooperative variable-sum game.

(4) Government may be able to change the rules of the game (raising "fines" and/or the probability of catching evaders) thus making possible higher tax rates at which the rational tax evader is indifferent to paying or evading taxes.

Is this simple analysis realistic?

Many people in less developed lands (as well as in some developed ones) do, in fact, view taxes as a "game". Beating the government out of taxes in some places has become almost as respectable (and fun) as church bingo. For less developed lands the gross horizontal inequities involved in widespread evasion (especially by the rich) are

coupled with serious losses in potential revenues[4]. One obvious policy implication from point (4) above is that a *combined* program of realistic rates *with* a serious attempt at enforcement with stiffer penalties and maybe a few "show trials" for demonstration effects may have a regenerative impact on taxpayer morality, may enhance respect for the government revenue system, and — which may be the primary concern — increase government revenues. Recently Chile has switched tax strategies by prosecuting evaders, an enforcement technique previously regarded as unthinkable in playing the tax game in Latin America.

Let me close with an example of juggling rates and enforcement techniques found in customs administration. George J. Eder, Executive Director, Bolivian Monetary Stabilization Council in 1956/57[5], tells me of this example (documented in a letter to ICA, Washington, of April 15, 1957): of some 102,000 Swiss watches that entered Bolivia in 1955 (Swiss figures) only 378 actually passed through customs (with duties of 200-300 per cent). This was typical for many imports. When tariffs were cut to 20-50 per cent rates on a number of items, revenues were increased substantially — so much so that the well-organized smuggling operation was virtually driven out of business. At this point the "Bolivian Smugglers' Guild" appealed to the government to raise tariff duties sufficienlty so they could get back into business and alleviate the unemployment of the Guild's many members. The government did[6].

---

4) In India, for example, "the difference between the income originally reported and that disclosed **later to the Department** (was) **on the average,** as much as 600 per cent." (My underscoring.) See the **Report of the Taxation Enquiry Commission,** 1953-54, New Delhi, 1955, vol. II, p. 189. In Argentina, Banco Central statisticians estimated that in 1956 income tax revenues would have been increased by 109 per cent if all taxable income had been reported; see S. S. Surrey and O. Oldman, "Report of a Preliminary Survey of the Tax System of Argentina," **Public Finance,** vol. XVI (1961), No. 2, p. 176.

See also Walter Wurfel, (Washington) **Evening Star,** March 6, 1963: "But the old Latin American game of tax evasion is still the rule. About 9,000 persons paid income taxes in El Salvador last year. The number of others who should have filed returns is estimated at between 9,000 and 27,000."

5) Now Research Associate, Harvard Law School International Program in Taxation, and a neditor of the World Tax Series.

6) For other telling tales of government-tax evader relations see my article, "Certainty as Criterion: Taxation of Foreign Investment in Afghanistan," **National dax Journal,** June, 1962.

OYUN TEORİSİ VE RASYONEL VERGİ KAÇAKÇISI*

Harley H. HINRICHS
Columbia Üniversitesi

Rasyonel davranış esasına bağlı kalınarak, iktisatçı açısından vergi kaçakçılığı nasıl izah edilebilir?

İlk adım, vergi idaresini ve mükellefi (vergi mükellefi, moral bir mecburiyet duymadan maliyetlerini asgarî seviyede tutmak gayesi ile vergi kaçıran veya ödeyen şahıstır)[1] sıfır - toplamlı bir oyun teorisi çerçevesi dahilinde karşı karşıya getirmektir. Böyle bir oyunda biri kazanırsa diğeri kaybeder, yâni idare vergi ödeyicisinden belirli miktarda bir para alır; eğer mükellef vergi kaçırırsa ya belirli bir kazanç sağlar veya, yakalanabilme ihtimaline bağlı olarak, belirsiz bir kayba uğrar.

İdare (varidat toplayıcısı olup, oyun matrisinin sütununu temsil etmekte ve "C" harfi ile gösterilmektedir) ile vergi ödeyicisi (oyun matrisinde sıraları işgal eden ve vergi ödemek "sıra $_1$" ile vergi kaçırmak "sıra $_2$" arasında rasyonel davranan ve "R" harfi ile gösterilen) arasında sıfır - toplamlı basit bir oyun kuralım.

---

*) 1959-60 yıllarında Afganistan'da hem bir vergi müşavirı, hem de maliye profesörü olarak bulunduğum sırada Afgan vergi memurları, mükellefleri ve vergi kaçakçılarının benimle yaptığı müzakere ve işbirliğine minnettarlığımı ifade etmek isterim. Ayrıca, faydalı telkinlerinden dolayı Otto Eckstein ve Richard Bird'e (her ikisi de Harvard Üniversitesinde) teşekkür ederim.

1) Bu varsayım tamamiyle yersiz değildir. Meselâ, 18. Şubat. 1963 tarihli **Wall Street Journal**'ın 16 ıncı sayfasındaki "Italian Paradox" başlıklı makalesinde Robert Keatley şöyle demektedir: "Bir papaz, bir makalede, vergi idaresinin mükelleflerin nasıl olsa doğru beyanda bulunduklarına inanmadığına göre, mükelleflerin iradî olarak düşük gelir beyanında bulunmaları gerektiğini iddia etmiştir."

Birinci oyunda vergi matrahı (meselâ gelir) 10 000 dolardır. Vergi ödeme ile vergi kaçırma arasında rasyonel bir tercih kuran mükellef, vergi ödemekle, tamamen veya kısmen vergi kaçırmak arasında tercih hakkını haizdir. Meselâ diyelim ki, idare vergi oranını % 20 ile % 80 arasında oynatmaya yetkilidir. Ayrıca, idarenin kaçakçıları % 20 oranında yakalama ihtimali "p" olduğunu varsayalım. Diğer bir ifade ile idare, her beşte bir ihtimalde kaçakçıyı yakalamaktadır. Eğer bir kaçakçı yakalanırsa, hem vergi borcunu, hem de bilfarz 5000 dolar (matrahın yarısı) gibi sabit bir ceza "F" ödemektedir. Bu durumda rasyonel mükellef, vergi yükünü asgarî seviyeye indirdiği taktirde vergi kaçırır. Diğer bir ifade ile, eğer "r" vergi oranını, "BT" ise vergi matrahını gösteriyorsa, $pF < rBT$ şartı altında, mükellef vergi kaçakçılığı yapar. İdare ise vergi oranını, toplam varidatı âzami kılabilecek şekilde, ya % 80 veya % 20 olarak tesbit eder[2].

Ele aldığımız "tipik" vergi mükellefi ya vergisini öder veya kaçırır. Oyunun devamlı olduğunu, yâni vergi kaçıran mükellefin her beş yılda bir yakalandığını ve ileride katlanılacak risklerin değişmeyeceğini varsaymaktayız. (Bu durumu, aşırı yüklemeden dolayı devamlı olarak yakalanan bir kamyona benzetebiliriz. Ödenen vergi miktarının, aşırı yük taşıma ile elde edilen varidatı aşmadığı ve ileride de ceza oranının yükseltilmeyeceği bir durumda kamyon sahibi devamlı olarak fazla yük yüklemekte devam etmektedir). Uygulanan ceza miktarının sabit kaldığı durumda, "p" bütün hallerde aynı değeri muhafaza etmektedir.

Aşağıdaki matriste, varidatını âzami yapmaya çalışan idare devamlı olarak yüksek oranları tercih etmekte (% 80), buna mukabil zararını asgarî seviyede tutmaya çalışan vergi mükellefi ise devamlı olarak vergi kaçırmaktadır; devletin C_1 değişkenine mukabil, vergi mükellefi R_2 değişkeni oynamaktadır. İdarenin sağladığı vergi varidatı her bir kutunun

---

2) Çok sayıda mükellefin bulunduğu genel durumda, vergi nisbetinin, matrah nisbet elâstikliğinin [$\Sigma r = (dBr/dr)\ (r/Br)$, burada BR beyan edilen matrahtır] bire eşit olduğu noktaya kadar yükseltilip, alçaltılmasiyle vergi varidatı âzamileştirilebilir. Meselâ, $p = p\ (r)$ fonksiyonu doğrusal olduğu zaman, bilfarz $p = 1\text{-}r$ hali, $\Sigma r = (BT - BR)/BR = (1\text{-}p)/p$ gerçekleştiği zaman, yâni $r = p$ olduğu zaman vergi varidatı âzami kılınmış ($\Sigma r = 1$) olur. Şekil A da yatay eksende P (genel olarak BR/BT dir) gösterilmiştir. Tabiatiyle, sabit sayının bir olması şart olmadığı gibi, aşağı-

sağ-üst köşesinde, vergi mükellefinin katlandığı maliyetler ise sol-alt köşesinde gösterilmiştir. Oyunun "çözümü" C_1R_2 kutusundadır. Oyunda, yüksek vergi oranları ve yüksek vergi kaçakçılığı söz konusu olup, birinin zararı, diğerinin kârı olmaktadır.

Sıfır toplamlı Oyun 1 in daha genel bir çözümünün sağlanabilmesi için, kaçakçılığa uygulanan cezanın (F), bizim örneğimizde olduğu gibi sabit değil, vergi mükellefiyetinin (T) bir fonksiyonu olarak (rBT) ele alınmalıdır. Bu halde denklem şöyle olmaktadır: $F = f\ (rBT)$. Bu formülde fonksiyonel bir ifade vardır. Halbuki, çoğu hallerde denklem doğrusal olmakta ve meselâ vergi kaçakçısı yakalandığında, vergi borcunun iki mislini ceza olarak ödemektedir. Böyle bir doğrusal münasebet ve bilfarz $f=2$ olarak kabul edildiği zaman, yukarıdaki formülü $F=frBT$ şeklinde de yazabiliriz. Böylece (F) için bulduğumuz değeri $pF<rBT$ eşitsizliğinde (F) in yerine koyarsak $pf<1$ eşitsizliğini elde ederiz ki. bu bize, vergi oranından bağımsız olarak vergi kaçırma şartına verir. Meselâ, $f = 2$ ve $p = 0.2$ olduğu basit bir örnekte (yâni, yakalanma ihtimalinin beşte bir olduğu durumda), bulunacak değer 0.4 olup, birden küçük olduğu için vergi mükellefinin varacağı sonuç vergi kaçırmak olacaktır. Böyle bir durumda, vergi mükellefini vergi kaçırma ile vergi ödeme arasında kayıtsız tutabilmek için idarenin tesbit edeceği ceza, vergi mükellefiyetinin beş katı olmalıdır (bunun içinde vergi borcu da dahil-

daki örneğin faydalı olabilmesi için bütün fonksiyonların da doğrusal olması şart değildir.

Bu örnek, tabiatiyle diğer şartlar sabit kalarak, vergi toplama ihtimalinin (p) vergi nisbeti ile ters oranlı münasebette bulunduğu varsayımına dayandırılmıştır. Diğer bir ifade ile, sabit bir vergi matrahı (BT) uygulanan nisbetle (r) ters orantılı olur.

Not: Sigma işaretleri elâstikliği göstermektedir.

dir). Diğer taraftan, eğer ceza miktarı sabit tutulacaksa, mükellefi vergi ödeme ile kaçırma arasında kayıtsız hale getirebilmek için kaçakçılığın yakalanma ihtimali arttırılmalıdır. Bilhassa geri ülkelerde olmak üzere tatbikatta vergi cezasının yükseltilmesi yerine, kaçakçılığın yakalanması ihtimalinin arttırılması daha kolay olmaktadır.

Bu birinci oyun ("sıfır-toplamlı rekabet" oyunu), bazı vergi idarelerinin ve mükelleflerin vergiyi nasıl telâkki ettiğini gösterebilir; diğer bir ifade ile, bunlara göre vergi, para miktarı üzerinde yapılan ve bir taraf kazanırken diğer tarafın kaybettiği bir mücadeledir. Bazı ülkelerde vergi nisbetleri çok yüksek tutulmuştur (meselâ, bazı ithal vergilerinde ve yüksek marjinal gelir dilimlerinde olduğu gibi). Bu durumda, vergi kaçırma oranı yüksek olduğu gibi, vergilemede yatay adaletin sağlanması da güçleşmektedir. Bu tip oyunun "çözümü" tatminkâr olmaktan uzaktır; yüksek vergi oranı ve vergi kaçırma olayı ortaya şu sonuçları çıkartır: güvenilmez bir vergi sistemi, şevk kırıcı unsurlar, genel olarak çok zayıf bir gönüllü vergiye uyma temayülü, yatay adaletsizlik ve vergi kaçakçılarını zorlamak ve yüksek oranları uygulamak için idare tarafından kıt kaynakların israfı.

OYUN I

"Sıfır - toplamlı Rekabet Oyunu"

İdare

		C_1 r = % 80	C_2 r = %20
Mükellef	R_1 ÖDER	8.000 —8.000	2.000 —2.000
	R_2 KAÇIRIR	2.600 —2.600	1.400 —1.400

BT = 10.000 p = 0,2 F = rBT + 5.000
C_1R_2 kutusunun formülü = pF = 0,2 [0,8 (10.000) + 5 000] = 2.600
İdare C_1'i elde eder, mükellef ise R_2 yi sağlar.

Her ne kadar Oyun I bazı vergi otoriteleri ile vergi mükelleflerinin kafasında canlanırsa da, oyunun mahiyetini çok önemli bir şekilde değiştirebilen daha başka faktörler de vardır. Vergi uygulamasının ve vergi kaçakçılığının maliyetleri oyuna ithal edilirse, her iki tarafın da daha iyi duruma geçeceği (daha yüksek vergi oranları ve daha fazla vergi kaçırma) "karşılıklı değişen miktar oyunu" ortaya çıkar.

Gerçekte vergi ödeyicisi vergi ödeme (rBT) ile vergi kaçırma ve onun maliyeti (pF+K) arasında seçim yapmak durumu ile karşı karşıya gelir. Vergi kaçırmanın maliyetleri arasında özel defterler tutulması, rüşvet verilmesi, kaçak mal kullanılması, sekreteryal zaman ile bu mesele üzerine yapılan çeşitli harcamalar ve sair türlü endişeler vardır.

Vergi varidatının âzamileştirilmesi ana gaye olduğu zaman, hangi vergi nisbetlerinin ve uygulama maliyetlerinin kullanılması gerektiği hususunda idare, $\Sigma\,[r_1BTP_1 - C_1 + Pe\,F_1\,(1-P_1)]$
$\Sigma\,[r_2\,BT\,P_2 - C_2 + Pe\,Fc\,(1-P_2)]$,
$\Sigma\,[\,rn\,BT\,Pn - Cn + Pe\,Fn\,(1-Pn)]$ arasında seçim yapmak zorunda kalır. Burada, (1-p) ifadesi, T = rBTP eşitliğinde toplam vergi matrahı (BT) içinde beyan edilen vergi matrahı (BR) nisbetini (P) göstermek kaydıyla, "kaçırılmak istenen" vergi matrahı kısmını gösterir. Bir idarenin ve rasyonel davranan bir vergi mükellefinin bulunduğu yukarıdaki oyunda, vergi ödenmesi (rBT) ile, vergi kaçırılması (bu durumda idare (pF - C) kadar varidat toplamaktadır) arasında bir tercih yapılmaktadır.

İkinci oyunda vergi matrahı (10.000 dolar) ile vergi nisbetleri seçimlerini (% 80 ve % 20) aynen muhafaza edelim. Vergi kaçakçısının 1/5 yakalanabilme ihtimalini aynı tutabilmek için % 80 vergi nisbetinde kaçakçılık maliyetinin mükellef başına 1.000 dolar, buna mukabil % 20 vergi nisbetinde ise bu maliyetin sadece 500 dolar olduğunu kabul edelim (düşük vergi nisbetinde az sayıda mükellef vergi kaçırmakta, az sayıda kaçakçı yakalanmakta ve cezalandırılmaktadır[3]. Düşük vergi nisbetlerinde kaçakçılık yapmayı değer bulanların yakalanmaları için nisbeten az masrafa katlanılmakta, az sayıda polis v.s. kullanılmaktadır. Cezanın (F), aynı seviyede (rBT + 5.000 dolar) tutulduğunu farzedelim.

---

3) Veri bir "p" yi muhafaza edebilmek için maliyetin değiştirilmesi, veri bir satış hacmini muhafaza edebilecek şekilde satış maliyetlerinin (reklâm gibi) değiştirildiği, böylece satışlardan ziyade maliyetlerin bağımsız değişken haline getirildiği monopollü rekabete benzer.

Vergi kaçırma şıkkını tercih eden mükellef bazı maliyetlere katlanır; ekstra muhasebe, hukukî ve idarî maliyetler, rüşvet ve sair maliyetlerin $k = 1.000$ dolar olduğunu kabul edelim.

Bu durumda yeni matris farklı olur:

OYUN 2

"İşbirlikçi Değişen Toplamlı Oyun"

İdare

		C_1 r = %80	C_2 r = % 20
Mükellef ÖDER	R_2	8.000 —8.000	2.000 —2.000
KAÇIRIR	R_1	1.600 —3.600	900 —2.400

$BT = 1.000 \quad P_e = 0,2 \quad F = rBT + 5.000$

Meselâ sol alttaki kutuda devlet varidatı, $pF_1 - C_1$ dir. Burada, $F_1 = r_1\ BT + 5.000 = (0.8)\ (10.000) + 5.000$ dir, dolayısiyle $pF_1 = 2.600$ ve C_1 in de 1.000 e eşit olduğu durumda net devlet varidatı 1.600 dolar olur. Aynı kutudaki vergi kaçakçısı ise (her beş seferde bir yakalandığı varsayımı altında), her seferde vergi cezası olarak ortalama 2.600 dolar ve kaçakçılık maliyeti olarak da 1.000 dolar(her beş seferde dört sefer yakalanmamaya muvaffak olabilmek için), yâni toplam olarak 3.600 dolar kaybeder. Vergi ödeme ile kaçakçılık arasındaki kayıtsızlık noktası $r = 0,25$ olduğu, yâni $rBT = pF + K$ olduğu noktadır.

Vergi kaçakçılığı maliyeti ve cezanın vergi matrahının belirli bir nisbeti olduğu genel bir durumda başa baş noktası $F = fBT$ ve $K = kBT$ şartı altında $1 = (pf + k)/k$ dır. Böylece, vergi matrahı ve (p) nin sabit tutulduğu Oyun 2 de vergi nisbetindeki değişiklik rasyonel vergi mükellefini etkileyen tek değişken olmaktadır.

Bu ikinci oyun, "işbirlikçi" olduğu kadar "değişik miktarlıdır" ve vergi kaçırmayı teşvik eden yüksek vergi nisbetleri karşısında, bir yandan bu nisbetlerin uygulanması için idare tarafından, diğer yandan vergi kaçırmak için mükellef tarafından verimsiz bir şekilde kullanılan (israf edilen) kaynakları aksettirir. Hem idarenin hem de vergi ödeyicisinin istifadeleri açısından optimum kutu, vergi mükellefinin düşük vergi ödediği sağ-üst (C_2R_1) kutudur. Bu durumda, her iki taraf da görünüşte en kötü bir şekilde hareket ederek, "işbirliğinde" bulunmaktadırlar; zira idare alçak nisbet uygular, vergi mükellefi ise, vergi kaçırmaz. Oyun 1 de idare, vergi ödeyicisinin reaksiyonlarını nazara almadan, optimum duruma gelir; aynı şekilde vergi mükellefi de idarenin ilk davranışını nazara almadan, vergi kaçırarak devamlı optimumda kalır. Halbuki, "işbirliği" durumunda ise, C_1R_2 de iki taraf da kaybeder ("rekabet" halinde, yüksek tarifede vergi kaçırma "çözümü") C_2R_1 de ise iki taraf da kazanır (veya, hiç olmazsa, idare dört muhtemel durumdan "ikinci en iyi" yi elde eder). Bunun büyüme açısından anlamı, vergi kaçırma ve kaçakçılığı cezalandırmak için daha az kaynak kullanımıdır.

Genel Bir Model :

(F) yi vergi mükellefiyetinin bir fonksiyonu olarak almak belki de idare açısından daha olağandır; yâni F = frBT olmaktadır. Kaçırılan vergi miktarını (rBT) toplam vergi borcunun bir parçası olarak aldığımız için, (f) daima birden büyüktür. Vergi kaçakçılığı maliyeti (K) ile idarenin uygulama ve kontrol masrafları (C) bizzat vergi matrahı ile ilgilidir. Vergi nisbetlerindeki değişiklikler, mükelleflerin ayrı defter tutma, idarenin ise ilâve tahsildar ve kontrolör maliyetlerini etkilemeyebilir, bundan dolayı, K = kBT ve C = cBT olarak muhafaza edilir.

Vergi oranının muayyen asgarî (rm) ile âzami (rh) hudutlar arasında değiştiği varsayımı altında, genel olarak oyun şöyle belirlenebilir:

Vergi toplayıcısı : rh ..... rm

Rasyonel Mükellef : Öder : (-rh B, rhB) ..... (-rmB, rmB)

Kaçırır : ([-rhB [(pf + k)/rh], rhB [(pf-c)/rh]]

... ([r-mB [(pf + k)/rh], rmB [(pf-C)/rm]]

Rasyonel mükellef (1-k) r < pf halinde vergi ödemeyi tercih ettiği halde, idare pf < (1+C)/r halinde vergiyi cezaya tercih eder.

Bu durumda, (pf) nin farklı değerleri için üç muhtemel çözüm vardır: Birinci çözüm (R vergi kaçırır, C vergi salmak ister), ikinci çözüm (R vergi öder, C ceza salmak ister, üçüncü çözüm (R vergi öder, C vergi salmak ister). İlk iki çözüm, menfaat çatışmasını aksettirir ve bizi sıfır-toplamlı Oyun 1'e götürür. Halbuki, üçüncü çözümde her iki tarafın da menfaati korunduğu için burada her iki taraf da daha iyi durumda olur.

Birinci Çözüm : $(1-k)/r > pf < (1+C)/r$
(R vergi kaçırır, C vergi salmak ister)

İkinci Çözüm : $(1-k)/r < pf > (1+C)/r$
(R vergi öder, C ceza salmak ister)

Üçüncü Çözüm : $(1-k)/r < pf < (1+C)/r)$
(R vergi öder, C vergi salmak ister)

(pf) nin $(1-k)/r$ dan büyük, $(1+C)/r$ dan küçük olması oyunu işbirlikçe yapar ve her iki taraf için de tatminkâr bir çözüm sağlar. (r) küçüldükçe, işbirlikçi bir (pf) elde etme sahası büyür. (k) ve (c) nin az çok sabit olduğu durumda bu sonucun sağlanabilmesi için, idare (p), (f) ve (r) üzerinde oynayabilir.

Bu duruma göre, genel hal olan (pf) nin birden küçük olduğu değerler için, mâkul bir değer olarak, (r) ın $C/(pf-1)$ den büyük, $k/C1-pf)$ den ise küçük olması gereklidir. Bilhassa az gelişmiş ülkelerde olmak üzere, çoğu ülkelerde (p) nin değeri 0,5 den çok daha az, (f) nin değeri ise, belki ancak 0,2 ye kadar çıkar. Eğer (pf) bire eşit olursa, (r), (k) den ufak, fakat (c) den büyük olur; zira, (pf) nin birden büyük değerleri halinde vergi mükellefi daima vergi öder, fakat sadece $r > c/(pf-1)$ halinde idare vergiyi cezaya tercih eder. Şu halde, Machiavelli felsefeli rasyonel mükellefin dürüstlüğünün muhafaza edilebilmesi için, idarenin ya (pf) yi $(1-k)/r$ dan büyük (r'nin bütün değerleri için) veya (r) yi $k/(1-pf)$ den düşük (pf'nin bütün değerleri için) tesbit etmesi gereklidir Vergi sistemi yolu ile iktisâdî kalkınmanın finansmanında geniş çapta kullanılamayan (f) karşısında, (p) nin değiştirilmesi ondan da zor olunca, (pf) nin değiştirilmesi bir hayli zorlaşmaktadır. Şu halde, idârî kifâyetsizlik (p) nin arttırılmasına engel ise, aynı zamanda siyasî sebeplerle cezalar da yükseltilemiyorsa (hapis cezası hariç), vergi nisbetlerinin $k/(1-pf)$ ye eşit veya ondan düşük tesbit edilmesinden başka çare yoktur.

Modelin Pratik Anlamı :

Bu oyun modeli pratikte ne kadar faydalı ve kullanışlı olabilir? Meselâ, Amerika Birleşik Devletleri'nde, vergi kaçakçılığı gayesi ile yapılan dolandırıcılığın da dahil olduğu durumlarda (f) nin değeri 1,5 dur. Bu ülkedeki Machiavelli felsefeli rasyonel mükelleflerden vergi tahsil edilebilmesi için (p) nin değeri 2/3 e kadar çıkmalıdır. (k/r ın nisbeten ufak olduğunu varsayıyoruz). Her yıl vergi kontrolüne muhatap olabilecek yüksek gelirliler dışındaki mükelleflerce (p) nin bu değeri yüksek olarak karşılanır. Böylece neden fazla vergi kaçırmanın olduğunu, bilhassa (p) nin 2/3 den çok düşük olduğu hallerde vergi kaçakçılığının sebebini anlıyoruz. Bilfarz faiz, temettü ve işletme gelirleri (ziraî gelir dahil) bu arada zikredilebilir. Bu sahalarda müessir bir vergi tahsilinin mümkün olmadığı (p nin yükseltildiği) hallerde model ne ifade eder? Her bir sahadaki (p) ye bağlanabilecek bir değişken ceza sistemi düşünülebilir. Meselâ, faiz üzerindeki vergi kaçakçılığına uygulanan cezanın % 50 den % 200 e çıkarılması, "gerekli" (p) nin değerini yarıya indirir. Böyle bir geniş ayırıcı ceza sistem i(iktisadî anlamda) milyonlarca vergi beyannamesinden daha az masraflı ve daha basittir. Ayırıcı ceza sisteminin (pf bire eşitlenerek), pratik uygulama imkânları siyasî bakımdan bir hayli şüpheli olmakla beraber, böyle bir âlet, kaynakta tevkifin maliyeti veya ihtimal derecesi, vergi beyannameleri ve geniş kontrol imkânlarının tahdit edici birer faktör olduğu az gelişmiş ülkelerin uygulama sisteminde nazara alınabilir. "Kazanılmamış gelir" in siyasî yönden korunması (tipik olarak düşük bir p ve neticede aşırı vergi kaçakçılığı halinde) böyle bir plânı alt edecek kadar cesurane ortaya koyulmazsa, o zaman ayırıcı ceza sisteminin uygulanması daha doğru olur. Muhtelif gelir tipleri arasında geniş anlamda yatay adaletin sağlanması açısından, değişken ceza, faktör geilrleri arasındaki (P) oranını (BR/BT) eşitlemede bir âlet olabilir.

Diğer taraftan, (p) ve (f) nin müessesevî olarak katı olduğu hallerde, Oyun 1 deki "yüksek vergi-aşırı kaçakçılık" problemindeki gelişmeye mukabil, tarafların çıkarları arasında bir ahenk kurulmak isteniyorsa, tek çare, (r) yi k/(1—pf) den düşük tesbit etmek olur.

SONUÇ

Bu rapor, idarenin de vergi mükellefinin de rasyonel davrandığı varsayımı altında, vergi reformu meselesinin bazı yönlerini ortaya çıkartabilir.

(1) Neticede, beyan edilen vergi matrahı (BR) ile vergi nisbetleri arasında ters bir münasebet olduğu görüşü desteklenir. Bütün mükellefler aynı yakalanma ihtimaline mâruz olmadığı gibi, bunların hepsi Machiavelli görüşe de sahip değildir. Ancak vergi oranı (r), muhtelif mükelleflere göre çeşitli başa baş noktalarının {[k/(1—pf)] üzerine çıkmaya başlayınca, (P) nin (yâni, BR/BT) düşmesi şaşırtıcı olmaz. Eski bir Afgan vergi kaçakçısının ölmez sözü ile: "Hepimizde biraz Machiavelli felsefesi vardır".

(2) Eğer idare ve mükellef sıfır toplamlı, rekabetli "vergi oyunu" nda karşılaşırsa, "rasyonel" olarak idarenin vergi nisbetlerini çok yüksek seviyelerde tesbit edeceği, buna mukabil mükellefin vergi kaçıracağı beklenebilir. Bu durum, her iki taraf için de yanıltıcı bir optimum nokta olabilir.

(3) Eğer idare de mükellef de bütün maliyetlerin (vergi kaçakçılığı ve uygulama maliyetleri) nazara alındığını varsayarsa ve kendi durumlarını etkin bir şekilde ayarlamaya muktedir olursa (düşük vergi nisbetleri ve vergiye uyma şeklinde), bu durumda "rasyonel" olarak, her iki tarafın da *gerçek* optimuma varacağı beklenebilir. Bu optimuma, değişik toplamlı, işbirlikçi oyunda varılır.

(4) İdare, oyunun kaidelerinin değiştirebilir (cezaları ve/veya kaçakçıların yakalanma ihtimalini arttırarak) ve böylece, vergi nisbetlerini o şekilde yükseltebilir ki, burada rasyonel mükellef vergi kaçırma ile ödeme arasında kayıtsız kalabilir.

Bu basit analiz gerçekçi midir?

Az gelişmiş ülkelerdeki mükellefler (bazı gelişmiş ülkelerdeki mükellefler de dahil), gerçekten vergileri bir "oyun" olarak ele alırlar. Bazı sahalarda vergi kaçakçılığı bir suç olmaktan çıkmış, âdeta eğlence vasıtası haline gelmiştir. Az gelişmiş ülkelerde, geniş çapta kaçakçılık dolayısıyla (bilhassa zenginler tarafından yapılan), gayrisâfi yatay adaletsizlik yanında bir de varidat kaybı ile karşılaşılmaktadır[4]. Yukarıdaki 4 ün-

4) Meselâ Hindistan'da, "ilk beyan edilen gelirle, tahkikat sonucunda ortaya çıkarılan gelir arasında ortalama % 600 nisbetinde bir fark vardır" (Yüzde, tarafımdan biraz düşük tutulmuştur.) Bakınız: **Report of the Taxation Enquiry Commission,** 1953-54, Yeni Delhi, 1955, Cilt II, sayfa 189. Arjantina'da, Merkez Bankası istatistikçileri, bütün gelirlerin doğru beyan edilmeleri halinde, vergi varidatının % 109 oranında artacağını tahmin etmiştir. Bakınız, S. S. Surrey ve O. Oldman, "Report of a Preliminary Sur-

cü noktadan çıkartılabilecek politikalardan biri, realist vergi oranları ile birlikte ciddî uygulama çabaları ve sert cezalardır.. Hattâ, bu arada bütün mükelleflere ibret olabilecek bir kaç "göstermelik davalar" görülebilir. Böyle bir politika, mükellefin moralini sağlamlaştırabilir, devlet varidat sistemine olan güveni arttır ve, en önemlisi, devlet varidatını yükseltir. Şili, son zamanlarda, vergi sistemini değiştirmiş ve kaçakçıları dava etmeye, hatta Lâtin Amerika'da daha önce akla bile getirilmeyecek vergi uygulama teknikleri geliştirilmiştir.

Konferansı, gümrükte vergi nisbetleri ve uygulama ile ilgili bir örnekle bitirelim. Bolivya Para istikrar Konseyi 1956/57 icra başkanı George J. Eder[5] bu hikâyeyi bana nakletti (ICA'ya 15. Nisan. 1957 tarihli mektupta): 1955 de Bolivya'ya giren 102 000 (İsviçre rakamı) civarında İsviçre saatlerinden sadece 378 i gümrükten geçmiştir (% 200-300 gümrük vergisi altında). Bu hal, çoğu ithal maddeleri için vârittir. Bazı kalemler üzerindeki gümrük vergileri % 20-50 civarına indirilince vergi varidatı bir hayli arttı, hatta o kadar ki, gayet iyi teşkilâtlanmış olan kaçakçılık ortadan kalkmış gibi oldu. Bu durumda "Bolivya Kaçakçılar Birliği", üyeleri arasında meydana gelen yüksek sayıdaki işsizliği önleyebilmek için hükûmetten gümrük vergilerinin yükseltilmemesini talep etti. Hükûmet bu isteği yerine getirdi[6].

Tercüme Eden : **İzzettin ÖNDER**

---

vey of the Tax System of Argentina, **"Public Finance,** Cilt XVI (1961), No. 2, sayfa 176. Kezâ bakınız: Walter Wurfel, (Washington) **Evening Star,** 6. Mart. 1963, "Fakat eski Lâtin Amerika vergi kaçakçılığı oyunu hâlâ geçerli bir kaidedir. Geçen yıl, El Salvador'da takriben 9000 kişi gelir vergisi ödedi. Bunların dışında, vergi beyannamesi vermekle mükellef olanların adedi 9000 ile 27000 arasında tahmin edilmektedir."

5) Halen, Harvard Hukuk Okulu Milletlerarası Vergicilik Programında Araştırmacı ve **World Tax Series**'de editör.

6) Hükûmet — vergi kaçakçısı arasındaki bu tip ilişkilerle ilgili sair hikâyeler için benim şu makaleme bakınız: "Certainity as Criterion: Taxation of Foreign Investment in Afghanistan", **National Tax Journal,** Haziran, 1962.

VERGİ MEVZUATIMIZDA MALİYET

M. Ali CANOĞLU
Maliye Baş Hesap Uzmanı

I — Muhasebe İlmi Yönünden Maliyet

1 — Genel Olarak Maliyet

Maliyet deyimi ile genel olarak bir malı satın almak ya da imâl etmek için yapılan harcamalar kastedilir. Bu harcamalar yanında malların satışı ile ilgili giderler de maliyetlere dahil edilir.

Klâsik muhasebe kitaplarında böylece alış, imalât ve satış maliyetleri ayırımına gidilerek bunların açıklamaları yapılır.

Fransız Muhasebe plânını hazırlayanlar bu ayırımı terk etmiş, daha doğrusu bu konuda yeni bir görüş ortaya atmışlardır.

2 — Değer ve Maliyet Ayırımı

Fransız muhasebe plânının ortaya attığı bu ayırım üzerinde duralım.

Maliyet, mamul ya da hizmetin müşteriye intikali sırasındaki, ekonomik deyimi ile bunların tevzii sırasındaki mâlolma bedelidir. Böylece maliyet mamûl ya da hizmetin istihsal değeri ile bunların satışlarına ilişkin yükleri içine alır. Plânın bu konudaki tanımı şöyledir :

Bir mamûlün maliyeti, dağıtım değeri dahil, son evrede bulunduğu haldeki malolma bedelidir[1].

Burada son evreden kasıt, müşteriye teslim anıdır. Dağıtım değerinden kasıt da, teşebbüsün dağıtım (satış) fonksiyonunun gerçekleşmesine ilişkin direkt ve endirekt yükler toplamı yani satışın sonuçlandırılması ve yerine getirilmesi ile ilgili giderlerin tutarıdır.

1) Plan Comptable Général. Imprimerie nationale, Paris 1957, Sh. 154

Böylece Fransız muhasebe plânı ve bu plânın esaslarına bağlı kalarak yazılan muhasebe kitapları maliyeti, ticarî maliyet, ya da satış maliyeti anlamında kabul etmişlerdir.

Alış ve istihsal maliyetleri için "değer" den bahsedilmektedir. Plâna göre değer, bir mamûlün son evre (satış) dışında bir evredeki malolma bedelidir[2].

Görüldüğü gibi maliyet çeşitli değerlerin (alış, istihsal ve dağıtım değerleri) toplamı olmaktadır.

3 — Alış Değeri - Coût d'achat

Alış değeri, stoka dahil edilen bir mal, ya da maddenin stoka dahil olduğu ana kadarki malolma bedelidir. Alış değerini teşkil eden elemanlar şunlardır :

a) *Alış bedeli - prix d.achat*

Satın alınan emtea, ya da maddenin satıcı tarafından verilen faturada yazılı olan bedeldir. Bu bedelden iskonto ve risturnlar düşülür. Alış değerinin tesbiti sırasında değil de, örneğin alıştan bir kaç ay sonra belli olan iskontolarla, belli bir alış hacmine bağlı olarak elde edilen risturnların değerlerle ilgilendirilmesi güç olduğundan ayrı hesaplara geçirilmeleri ve dönem sonunda sonuç hesaplarına aktarılmaları tercih edilir.[3].

Buna karşılık satınaldıkları malların bedelini satıcılara mutad ödeme süresinden önce ödeyen müşterilerin elde ettikleri ve ödeme iskontoları— escomptes de règlement — adı verilen bir grup iskontolar da bunların muhasebesinde değerlerin tesbitinde nazara alınmayarak finansal gelirler hesaplarında izlenmesi gerekir.

b) *Alış Giderleri - Frais d'achat*

Emtea ve maddelerin satınalınmasından başlayarak teşebbüsün stoklarına dahil oluncaya kadar yapılan giderlerdir. Satınalma servisi giderleri, taşıma giderleri, gümrük, teslim alma, ambara koyma vb. giderleri buraya girer.

2) Plan Complable Général. Imprimerie nationale, Paris 1957, Sh. 154.
3) A. Rapin ve J. Poly : Comptabilité analytique d'exploitation Dunod Paris 1963, Sh. 29.

Endüstriyel işletmelerde bu iki gruba aşağıdaki grubun da eklenmesi gerekir.

c) *Teşebbüsün Muhtelif Servislerine Ait Ortak Giderlerden Düşen Pay*

Genel yönetim giderleri, personel servisi giderleri, sosyal giderler vb. payı bahis konusudur.

4 — İstihsal Değeri - Coût de production

İstihsal değeri, teşebbüsün meydana getirdiği mamûl, yarı mamûl ve hizmetlerin malolma beldeli yâni kullanılan madde ve malzemenin alış değerleriyle satıştan hemen önceki evreye kadar yapılan direkt ve endirekt bütün istihsal yüklerinin toplamıdır[4].

Evvelce de değindiğimiz gibi istihsal değeri satış maliyetinin elemanlarındandır. İstihsal değerini teşkil eden elemanlar şunlardır :

a — İlk maddeler;

b— İlk maddeler dışında kalıp tamamı itibariyle tesbiti istenen değerlerle ilgili bulunan ve gereğinde bu değere doğrudan doğruya sokulabilen yükler;

Aylıklar ve işçilikler bu grup yüklerde çoğu zaman önemli bir yer tutar.

c— Ayrı ayrı muhtelif değerleri ilgilendiren endirekt yükler.

İlk iki grup yükler değerlere doğrudan doğruya dahil edilebildikleri halde, endirekt yüklerin değerlere sokulmaları önceden seçilmiş bir metoda göre olur. Bu metod bilinen fizik imalât elemanlarına (imâl edilen mamûl sayısı, mamûllerin ağırlığı, direkt işçilik saati, makine çalışma saati), direkt yüklere (direkt işçilik tutarı, kullanılan ilk madde bedeli, direkt işçilik tutarı ve kullanılan ilk madde bedeli toplamı) dayanabilir. Makine birim saat emsali ve halen pek revaçta olan bölmeler metodu — méthode des sections homogènes da olabilir.

Ancak bütün bu elemanların toplamı her zaman direkt olarak istihsal değerini vermez. Çok defa bazı düzeltmelere girişmek gerekir. Gerçekten :

---

4) P. C. G. (Plan comptable Général) Sh. 176.

— İmalât sırasında döküntü ve imalât artıkları meydana gelebilir;
— Esas mamûlle birlikte yardımcı, ya da talî mamûller iestihsal edilmiş olabilir;

— Hesap dönemi sonunda imalâtın tamamı bitmemiş olabilir. Bu son halde istihsal yüklerinden bir kısmının imalâtı devam etmekte olan partiye yüklenmesi gerekir[5].

Döküntü ve imalât artıkları ile talî mamûllerin değerlerini tesbit için de çeşitli metodlar kullanılması yolına gidilir.

5 — Ticarî Maliyet

Ticarî maliyet, tek ya da grup halinde, emtea, istihsal edilen mamûl, ya da hizmetlerin müşteriye intikali sırasında içlerinde dahil bulunan bütün elemanların toplamıdır. Bu maliyet :

— Tamamen ticarî teşebbüslerde, satınalınan ve hiç bir değişikliğe tâbi tutulmadan ambalajlı ya da ambalajsız olarak satılan emteaya,

— Endüstriyel teşebbüslerde, imâledilen mamûllere,
ilişkin bulunur.

Ticarî maliyet :

— Satılan emtea ya da mamûl cinsine göre,
— Satışların nevine göre (bölgeler, anlaşma tipleri vb.),
— Müşterilerin ısmarlamaları itibariyle,
tesbit edilebilir.

Ticarî maliyeti teşkil eden elemanlar şunlardır :

a — Satılan mamûllerin istihsal değerleri, ya da satınalındığı halde satılan emteada alış değerleri,

b — Bunların ambardan çıkışlarından kesin olarak müşterilere teslimleri anına kadarki bütün yükler,

Satış maliyetini teşkil etmek üzere alış, ya da istihsal değerlerine eklenecek giderler, bunların ambarlara girdiği andan itibaren teslimlerine kadar teşebbüsün yüklendiği bütün giderlerdir. Ticarî giderler başlığı altında toplayabileceğimiz bütün bu giderleri aşağıdaki gruplara ayırmak mümkündür :

5) A. Rapin ve J. Poly : a.g.e., Sh. 108.

— Emtea ve mamûllerin stok etme giderleri : Depo kirası, tesisatın bakım ve amortismanı, ambar personelinin aylık ve işçilikleri ve bunlara ilişkin sosyal yükler, vb.

— Ambalaj giderleri,

— Gönderme ve taşıma giderleri : Müşterinin bulunduğu yere kadar taşıma giderleri, teslim materyelinin amortismanları ve bakım giderleri, taşıma sigortaları, personel aylık ve işçilikleri ve bunlara ilişkin sosyal yükler, vb.

— Asıl ticarî servislerin giderleri : Teknik - Ticarî mühendislerin aylıkları, temsilcilere verilen komisyonlar, reklâm ve propaganda giderleri, satış yapan ücretlilerin yetiştirilmesi giderleri, vb.

İmalât giderleri gibi ticarî giderler de tesbit edilecek maliyetlere göre direkt, ya da endirekt olabilirler. Örneğin, ticarî maliyetleri mamûl cinslerine göre tesbit eden bir teşebbüsde, belli bir mamûlün satışını temin etmek için yapılan reklâm giderleri doğrudan doğruya bu mamûlün ticarî maliyetine yüklenir.

Endirekt ticarî giderlerin muhtelif maliyetler arasında dağıtımı satılan mamûllerin adedi, ağırlığı, ambardan çıkış değerleri, satış bedelleri gibi bilinen eski metodlara dayanarak yapılabildiği gibi bölmeler metodu ile de yapılabilir.

Yukarıki açıklamalardan da anlaşılacağı gibi ticarî maliyet endüstriyel teşebbüsler için olduğu kadar emtea alım - satımı yapan ticarî işletmeler için de bahis konusudur.

Ticarî maliyet hesaplamaları ile esas itibariyle iki amaç güdülmektedir :

Birincisi, müteşebbisin kâr marjının da eklenmesi suretiyle satış fiyatını tesbit etmek,

İkincisi de ayrı ayrı yâni analitik bir şekilde mamûl cinsleri, çalışma kolları, bölgeler, anlaşma tipleri vb. itibariyle elde edilen sonuçları ortaya koymak ve böylece teşebbüs için kârlı olmayan alanlardan çekilmek, kârlı alanlarda faaliyet göstermek imkânı elde etmek.

Şüphesiz bu amaçlar endüstriyel işletmeler kadar ticaret teşebbüsleri için de bahis konusudur. Ancak maliyetler esas itibariyle endüstriyel teşebbüslerde yapılmakta ve bunlar için muhasebede özel hesaplar açılmaktadır.

6 — Değerlere ve Maliyetlere Girebilen ve Giremeyen Yükler :

Yüklerin değerlere ve maliyetlere girip girmemesi esas itibariyle teşebbüslerin normal, hergünkü çalışmaları ile ilgili bir problemdir. Normal ve günlük faaliyetlere ilişkin giderler değerlere ve maliyetlere girebilen giderlerdir. Buna karşılık olağanüstü bir karakter taşıyan giderler, değerlere ve maliyetlere giremiyen giderlerdir.

Fransız Muhasebe Plânı, değerlere ve maliyetlere sokulamıyacak giderleri şu şekilde açıklamaktadır :

a) Doğrudan doğruya aktif hesaplara kaydedilen giderler (Sabit değerler gibi),

b) Doğrudan doğruya kâr ve zarar hesaplarını ilgilendiren zararlar (Örneğin, sabit değer satışından doğan zarar),

c) Teşebbüs üzerinde kalmayan vergiler (Örneğin, dahilde alınan istihsal vergisi prensip itibariyle böyledir.),

d) Kuruluş giderleri amortismanı, obligasyon çıkarma giderleri amortismanı gibi teşebbüsün normal ve günlük işleyişine ilişkin olmayan yükler,

e) Teşebbüsün normal ve günlük işleyişine ilişkin olmakla beraber faaliyetin yapılmasında alışılmış (mutad) karakterde olmayan ve bir risk olarak kabulü gereken yükler. (Stoklar, istirak ve plasman senetleri, şüpheli alacaklar vb. için ayrılan değerden düşme karşılıkları, uyuşmazlık ve davalaşma karşılıkları, müşterilerin borçlarını ödememeleri riskini garanti eden sigorta — assurance — crédit primleri),

f) Karşılık ayrılması gereken benzer yükler[6].

Değerlere ve maliyetlere katılması tartışılan bir konu, öz sermayelerin fiktif faizi ile müteşebbisin şahsî çalışmasının ücretidir.

Gerçek finansal yükler (tahvil sahiplerine ödenen faizler, banka faiz ve giderleri vb.) normal olarak imâl edilen mamûllerin değerlerine sokulurlar. Gerçekten tahvilli ödünçlenme paraları mamûllerin imalâtına ve stok edilmesine gerekli arazi ve makineleri satınalmağa imkân verir.

Ancak teşebbüsün (şahıs ya da şirket) öz sermayesinin ücreti konusunda durum böyle değildir. Öz sermaye faizi gerek hukukî ve finansal

6) P. C. G., Sh. 175.

yönden ve gerekse ekonomik yönden teşebbüsün bir yükü değildir. Zira öz sermayenin ücreti, doğrudan doğruya elde edilen kazançlardır.

Statü faizleri, ya da ilk temettü adı verilen ve bazı şirketlerde ortaklara koydukları sermayeye göre dağıtılan paralar böylece dönem sonunda dağıtılan kazancın bir ön payıdır.

Böyle olmakla beraber teknik yönden birbirinin aynı iki rakip teşebbüs varsayalım. Birisi şahıs teşebbüsü halindedir ve yatırımlarını kendi öz sermayesi ile karşılamaktadır. Diğeri anonim şirket halindedir. Öz kaynakları sınırlıdır ve bu sebeple önemli tutarda tahvil çıkararak ödünçlenme yoluna gitmiştir.

Bu durumda değerlerin hesabında yalnız gerçek giderler hesaba katılacak olursa, şahıs teşebbüsü şirket halindeki teşebbüse nazaran daha düşük bir değer tesbit edecek ve bu sebeple kazançlarını düşürmek ve öz sermayesinin ücretini kısmen ve hattâ tamamen feda edecek şekilde satış fiyatlarını indirmek yoluna gidecektir.

Fransız Muhasebe Plânı, öz sermayelerin fiktif faizlerinin değerlerin tesbitinde nazara alınmasını kabul etmektedir. Keza şahıs teşebbüslerinde müteşebbisin, kollektif şirketlerde ücret almayan ortakların hesaplanan fiktif ücretleri de plâna göre değerlere katılabilir[7].

Öz sermaye faizi ile müteşebbis ücretinin değerlere katılmasının nedeni, farklı hukukî ve ekonomik yapıdaki teşebbüslerin imâl ettikleri mamûllerin değerlerini aynı eseslara dayanarak karşılaştırabilmektir[8]. Keza belli bir otonomiye sahip müesseselerin yönetim kontrollarında, hukukî kaynağı ne olursa olsun yatırılan kapitalin faizini değerlere sokmak faydalı olabilir.

Değerlere ve maliyetlere katılabilen yüklerin bazan bu katılmalarında güçlükle karşılaşılmaktadır. Bu durum endirekt yükler için bahis konusudur.

Bilindiği gibi ilk maddeler, çoğu zaman yoğaltım maddeleri, önemli kısmı itibariyle aylıklar ve işçilikler ilgili değer ve maliyetlere doğrudan doğruya dahil edilebilen direkt yükleri, değerlere ve maliyetlere, ancak bazı dağıtım anahtarları yardımıyla girebilenler de müşterek ve endirekt yükleri teşkil etmektedir.

---

7) P. C. G., Sh. 195.

8) Léo chardonnet; Comptabilité analytique d'exploitation Delmas et Cie Paris 1958, Sh. 88 ve 208.

Aynı imâl evresinde çeşiili mamûller istihsal eden işletmelerde ortak endüstriyel giderlerin dağıtımı güçlükler doğurur. Örneğin bir kok işletmesinde tek bir işlemle maden kömüründen havagazı, zift, muhtelif kimyevî maddeler ve kok istihsal edilmektedir. Bu istihsalin ortak endüstriyel giderleri yekûn olarak belli olmakla beraber, bunların muhtelif mamûllere lojik olarak dağıtımını mümkün kılacak bir anahtar bulmak imkânsızdır.

Örneğin, ağırlık esasına göre yapılacak bir dağıtımda gaz istihsal değerinden en az pay alacak, hacim esasının kabul edilmesi halinde ise aksine en büyük pay gaza düşecektir.

Gene örneğin, zeytinyağı istihsalinde küspe, şeker istihsalinde melas tâli mamûlleri de elde edilmektedir. Bunların esas mamûller olan zaytinyağı ve şeker ile birlikte istihsallerine müşterek olan giderlerinin dağıtımı da aynı durumdadır.

Bu gibi hallerde ortak endüstriyel giderlerin dağıtımı için çeşitli metodlar kullanılmakla beraber bunlardan en yaygın olanı piyasa değerleri ile orantılı olarak dağıtmaktır.

Çeşitli yönetim giderlerinin (Genel giderler) dağıtımı ise ayrı bir zorluk taşımaktadır.

Sonuç şu oluyor ki, değerlerin ve maliyetlerin tesbiti bir teşebbüsten diğerine değiştiği gibi, değerler ve maliyetler az çok bir takribilik marjı da içine almaktadır[9].

II — Vergi mevzuatımızda maliyet

1 — Vergi Usûl Kanunu'ndaki Hükümler

Vergi mevzuatımızda maliyet esas itibariyle 213 Sayılı Vergi Usûl Kanunu'nun "değerleme" den bahseden üçüncü kitabında yer almıştır. Bu bakımdan önce burada yer alan konumuzla ilgili hükümleri açıklayacağız.

---

9) Konumuz Vergi mevzuatında maliyet olduğu için muhabese ilmin de yer alan Önceden Tesbit Edilmiş Maliyetler (bilhassa standard değerler) üzerinde durmadık.

a) Maliyetin Tanımı

Maliyeti tanımlayan 262 nci Maddede :

"Maliyet bedeli, iktisadî bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin arttırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder" denilmektedir.

Hemen belirtelim ki, buradaki maliyet, evvelki bölümde açıkladığımız değer anlamınadır. Böylece V. U. Kanunu klâsik muhasebe kitaplarındaki alış ve imalât (İstihsal) maliyeti deyimlerine bağlı kalmıştır.

b) Maliyetle değerlenecek iktisadî kıymetler

Vergi Usûl Kanunu Hükümlerine göre maliyetle değerlenecek iktisadî kıymetler şunlardır :

Gayrimenkuller, demirbaş eşya, satın alınan ve imâl edilen emtea, ziraî mahsuller, hayvanlar, menkul kıymetler ve bazan yabancı paralardır.

Şimdi bunlardan ayrı ayrı bahsedelim :

aa — Gayrimenkullerde maliyet bedeli

V. U. K.'nun 269 ncu Maddesine göre değerleme yönünden gayrimenkullerden başka gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı, tesisat ve makineler, gemiler ve diğer taşıtlar ve gayri maddî hakların da gayrimenkul gibi değerlenmesi esası kabul edilmiştir.

270 nci Maddeye göre gayrimenkul maliyetini teşkil eden elemanlar şunlardır :

— Satın alma bedeli,

— Makina ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri,

— Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderler.

Maddenin son fıkrasında noter, tapu, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellâliye gider ve harçlarını maliyet bedeline ithâl etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükelleflerin serbest oldukları belirtilmiştir.

Madde satın alınan gayrimenkuller ve gayrimenkul gibi değerlenen kıymetlerle ilgilidir. Maliyeti teşkil eden elemanlar birer birer sayılmış-

tır. Noter, tapu harçları, komisyon ve tellâliye gibi giderlerin de aslında maliyete dahil edilmesi gerekirse de kanun koyucu mükellefleri maliyet hesaplamalarında cüz'i tutardaki bu tür giderlerle uğraşmak külfetinden kurtarma imkânı sağlamıştır.

Ancak maddede maliyet elemanlarının birer birer sayılması tatbikatta güçlükler doğurabilir. Örneğin, maddede bu değerlerin iktisabına kadar ödenen sigorta primlerinden bahsedilmemiştir.

Keza münhasıran bu kıymetlerin iktisabında kullanılmak üzere yapılmış istikrazların faizleri de maliyet unsurlarından olduğu halde maddede mecburî ya da mükellefin ihtiyarına bırakılan giderler içinde yer almamıştır.

İnşa edilen bina, gemi, makina ve tesisatta bunların inşa ve imâl giderlerinin satın alma bedeli yerine geçtiği 271 nci Maddede belirtilmiştir.

Gayrimenkullerin normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında genişletilmesi veya iktisadî kıymetinin devamlı olarak arttırılması amacıyla yapılan giderlerin de gayrimenkulün maliyet bedeline ekleneceği 272 nci Maddede açıklanmıştır.

Maddenin bu hükmü 262 nci Maddedeki maliyet tanımına paralel bulunmaktadır.

272 nci Maddede gayrimenkullerin kira ile tutulması halinde kiracının yaptığı bu mahiyetteki giderlerle faaliyetini icra için vücuda getirdiği tesisatın özel maliyet olarak ayrıca değerleneceği belirtilmiştir.

Özel maliyetle değerlenen gayrimenkul ve gayrimenkul sayılan iktisadî kıymetler ayrılacak amortismanlar yönünden özellik arzetmektedir.

Gerçekten amortisman oranlarını belli eden 55 Sıra Numaralı Vergi Usûl Kanunu Tebliği'nin Genel Tablo XII Sayılı "Özel maliyetle değerlendirilen kıymetler" pozisyonunda amortismanların :

Kira müddeti belli olanlarda kira müddeti ile orantılı olarak,

Kira müddeti belli olmayanlarda % 20 oranında ayrılabileceği gösterilmiştir.

Bunları malik sıfatiyle yaptıranlarda ise, ilâve kıymetler olarak ilgili sabit değerin maliyeti içinde gene bu tebliğde belli edilen oranlarda amortisman konusu olacaklardır.

Böylece bu amortismanlar bir maliyet elemanı oldukları takdirde malik, ya da kiracı durumuna göre tutarları değişik olacağından maliyetlere etkisi değişik olacaktır.

bb — Demirbaş eşyada maliyet bedeli

273 ncü Maddeye göre :

"Alât, edevat, mefruşat ve demirbaş eşya maliyet bedeli ile değerlenecektir. Bunların maliyet bedeline giren giderler, satınalma bedelinden başka komisyon ve nakliye giderleri gibi özel giderlerdir."

Madde özel giderleri birer birer saymadığından bu değerlerin maliyeti ile ilgili bütün giderleri maliyetlere sokmak mümkün bulunmaktadır.

İmâl edilen alât, edevat, mefruşat ve demirbaşlarda imâl giderleri, maliyet bedellerini teşkil edecektir.

cc — Satın alınan emteada maliyet bedeli

274 ncü Maddeye göre :

"Emtea maliyet bedeli ile değerlenir. Emteanın maliyet bedeline nazaran değerleme günündeki satış bedelleri % 10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde mükellef, maliyet bedeli yerine 267 nci Maddenin 2 nci sırasındaki usûl (maliyet bedeli esası) hariç olmak üzere emsal bedeli ölçüsünü tatbik edebilir."

267 nci Maddede yer alan diğer emsal bedeli ölçüleri esas itibariyle mükellefin belli edeceği ortalama satış fiatı ile Takdir Komisyonu'nca belli edilen bedeldir.

Emsal bedeli ile değerlemede emtea bilânçoya emsal bedeli ile geçirilebileceği gibi, maliyet bedeliyle geçirilerek emsal bedeli ile olan farkı pasifte karşılık hesabında da gösterilebilir .

262 nci Madde maliyetle ilgili bütün elemanları kapsayacak şekilde düzenlenmiş olmakla beraber, gelir V. Kanunu'nun 40 ncı Maddesiyle birlikte mütelâa edildiği takdirde bazı tereddütler ortaya çıkmaktadır. 40 ncı Maddeden daha sonra bahsedeceğiz.

dd — İmâl edilen emteada maliyet bedeli

275 nci Maddede imâl edilen tam ve yarı mamûllerin maliyet bedeline dahil elemanlar şu şekilde gösterilmiştir :

— Mamûllerin vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidaî ve ham maddelerin bedeli;

— Mamûle isabet eden işçilik;
— Genel imâl giderlerinden mamûle düşen hisse;
— Genel idare giderlerinden mamûle düşen hisse;
— Ambalâjlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamûllerde ambalâj malzemesinin bedeli.

İlk iki eleman direkt maliyet giderlerinden olup açıklamaya muhtaç yönü yoktur. Genel imâl giderleri, ya endirekt elemanlar olarak çeşitli mamûl maliyetlerine dağıtılacak, ya da işletmede tek cins mamûl imâl edildiği takdirde tamamı bu mamûlün maliyetine dahil edilecektir.

Genel imâl giderleri nelerdir? Genel imâl giderleri tatbikattaki yaygın deyimiyle "işletme masrafları" dır. İşletme masraflarının neler olduğu hakkında 20/8/1956 gün ve 9386 Sayılı Resmî Gazete'de yayınlanan K /1035 Sayılı Kararnamede konumuza yardımcı olacak bilgi mevcuttur.

Bu kararnamenin 13 ncü maddesinde işletme masrafları şu şekilde tanımlanmaktadır :

Ham madde ve işçilikten maadâ, mamûlün meydana gelmesi için işletmede yapılan bilumum sınaî işlere ait masraflar, işletme masraflarını teşkil ederler.

14 ncü Maddede de bu tanımı tamamlayan bilgiler mevcuttur. Maddeye göre :

İşletme masraflarına mamulün istihsal edildiği işletmenin veya işletme şubesinin, tamirhanenin, muharrik kuvvet santralının ve dahilî nakil tesisatı gibi yardımcı işletme şubelerinin masrafları dahildir.

15 nci Maddede işletme masrafları nev'i itibariyle şu şekilde sayılmaktadır :

— Yardımcı Maddeler : Mamûlün terkibinde mevcut olsun veya olmasın, imalât esnasında esas hammaddeye tatbik veya ilâve olunan maddelerdir.

— Yardımcı işçilik : Sınaî faaliyet ile alâkalı olup mamûldeki hissesi doğrudan doğruya kabili tesbit olmayan sınaî işçiliktir.

— Aylıklar : Sınaî istihsal faaliyetinde vazife almış olup aylık ile çalışan usta, usta başı, mühendis, işletme şefi gibi sınaî personelin aylık istihkaklarıdır.

— Personel tâli masrafları : Sınaî personel için verilen harcırah ve ikâmet yevmiyeleri, hastalık ve kaza tazminatı, mevzuniyet hizmetleri, yemek ve giyecek masrafları ile malzeme tasarrufu, tesisat bakımı temini gibi gayelerle muhtelif isimler altında işçilere verilen primler gibi masraflardır. İşçilere istihsali arttırmak ve kalitevi yükseltmek maksadıyla verilen primler ve ikramiyeler doğrudan doğruya mamûle dahil edilmediği takdirde burada yer alırlar.

— Enerji ve mahrukat masrafları : Havagazı, elektrik cereyanı, buhar, her türlü mahrukat, su veya muhtelif cins akaryakıt masraflarıdır.

— İşletme malzemesi : Ömrü teamülen bir seneden fazla olmayan makine ve tesisat parçaları ile küçük alât ve edevat, kaynak malzemesi, soğutma, yağlama ve temizleme malzemesi gibi maddelerdir.

— Daimi bakım ve tamir masrafları : İşletme bina, makine, tesisat ve teçhizatı ile alât ve edevat daimi bakım ve tamir masraflarıdır.

— Amortismanlar : İstihsal faaliyetine ait sabit kıymet (Bina, makine, tesisat, teçhizat, alât ve edevat) amortismanlarıdır.

— Kiralar : İstihsal faaliyetine ait olup istihsalin hacmi ile mütenasip olarak kiralanan sabit kıymetlerin kira bedelleridir.

— Vergiler : Sınaî istihsal ve sınaî istihsale tahsis edilmiş olan sabit kıymetler için verilen vergilerdir. (Elektrik istihlâk vergisi, arazi, bina ve sabit tesisat vergileri gibi)

— Sair işletme masrafları : Yukardakiler haricinde kalan sınaî istihsal ile doğrudan doğruya ilgili sair işletme masraflarıdır.

Keza 17 ve 18. Maddelerde işletme masrafları içinde mütalâa edilen finansman masrafları ile patent ve sair gayri maddî haklardan bahsedilmektedir.

17 nci Maddeye göre işletme masraflarına dahil edilecek finansman masrafları, istihsal için stok edilen iptidaî maddelerle yarı mamûllerin satın alındıkları tarihten imale sevk edildikleri tarihe kadar ödenen veya tahakkuk eden faiz ve masraflardır. 18 nci Maddeye göre, patent ve benzeri gayri maddî hakların kullanılmasından mütevellit aidatlar işletme masraflarındandır.

Bu masraflardan belli bir mamûle bağlanabilenler şüphesiz yalnız onun maliyetinde nazara alınacak, diğerleri ise bazı anahtarlar yardımıyla dağıtılacaktır.

Vergi Usûl Kanunu'nun 275 nci Maddesinde, genel imâl giderleriyle genel idare giderlerinden mamûle düşen hissenin tesbiti için anahtar verilmemiştir. 5432 Sayılı eski Vergi Usûl Kanunu'nda ise bu giderler için dağıtım anahtarları belli edilmiştir. Gerçekten 5432 Sayılı Kanunun 259 ncu Maddesinde :

"Genel imâl giderlerinden her mamûlün maliyetine giren hisse, bu giderlerin yıllık toplamı, aynı yıl içinde ödenen işçilik toplamına veya iptidaî maddeler bedeli toplamına veyahut her ikisinin toplamına taksim edilmek suretiyle bulunan emsal üzerinden hesaplanır." hükmü konmuştur. Aynı şekilde genel idare giderleri hissesinin tesbiti için de aşağıdaki hüküm sevkedilmiştir :

"Genel idare giderleri hissesi, aynı esaslara göre (Yukarıdaki esaslar) bulunabileceği gibi, işçilik ve iptidaî madde bedellerine genel imâl giderleri ilâve olunmak suretiyle elde edilen toplama taksim edilerek bulunacak emsal üzerinden de hesaplanabilir."

213 Sayılı Vergi Usûl Kanunu'nda bu hükümlerin yer almamış olması, muhasebe serbestisinin bir neticesi olarak kabul edilmek gerekir. Gerçekten endüstriyel bir teşebbüse söz konusu giderlerini mutlaka açıklanan bir kaç anahtara göre dağıtmak zorunluluğu yüklenmesi doğru dedildi.

Birinci kısımda da açıkladığımız gibi, endirekt giderlerin dağıtımı konusunda pek değişik metodlar mevcuttur. Bu giderlerden her birine uygun dağıtım anahtarını seçmek müteşebbise aittir.

Öte yandan maddede genel imâl giderleri olarak adlandırılan giderlerin bir kısmı doğrudan doğruya ilgili maliyetlere sokulabilir ve böylece mutlaka bir anahtar kullanılması zorunluluğu da bu giderler için bahis konusu olmaz.

275 nci Maddede yer alan genel idare giderleri hangileridir?

Fransız Léon Batardon, işletmelerde aşağıdaki gider kategorileri ayırımını yapmaktadır :

— Alış giderleri,

— Satış giderleri,

— Genel giderler,

— Endüstriyel işletmelerde bunlardan ayrı olarak imâlat giderleri.

Genel giderleri de üç grupta toplamaktadır :

— Asıl genel giderler : Ticarî servisler personelinin aylıkları, kiralar, vergiler, sigortalar, ısıtma, aydınlatma v.b.,

— İdare giderleri : İdareciler ve idarî personel aylıkları, posta giderleri, telgraf ve telefon, basılı kâğıtlar, büro tedarikleri, genel kurul toplantıları giderleri v.b.,

— Finansal giderler : Banka giderleri, tahvilât ve ödünçlenme giderleri[10].

Söz konusu K/1035 Sayılı Kararnamenin 22 nci maddesinde idare masrafları hakkında bilgi verilmektedir. Maddeye göre idare masrafları şunlardır :

— Aylık ve ücretler : İdare ve murakabe uzuvları ile idare teşkilâtında çalışanların huzur hakları, aylık veya ücretleridir.

— Yardımcı işçilik : Büroların temizlik işlerinde yevmiye ile çalışan hademeler ve meydancı işçi ücretleri gibi ücretlerdir.

— Personel tâli masrafları : İdare işlerinde çalışan personel için verilen harcırah ve ikâmet yevmiyeleri, hastalık ve kaza tazminatı ve mezuniyet ücretleri, yemek ve giyecek masrafları gibi masraflardır.

— Işıklandırma ve ısıtma masrafları : İdareye ait binaların ışıklandırma ve ısıtma masraflarıdır.

— Büro, kırtasiye ve temizlik malzemesi : İdare teşkilâtında sarf olunan büro, kırtasiye ve temizlik malzemesidir.

— Daimi bakım ve tamir masrafları : İdareye ait bina ve tesisatın daimi bakım ve tamir masraflarıdır.

— Kiralar : İdareye ait olup kira ile tutulan sabit kımetlerin kira bedelleridir.

— Vergiler : Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları'nın beyannamelere ithalini kabul ettiği satışla alâkalı olmayan vergi, resim ve harçlardır.

— Sigortalar : İstihsal faaliyetine ait sabit kıymetlerden maada diğer sabit ve mütedavil kıymetler için yaptırılan sigortalar buraya dahildir.

---

10) Léon Batardon : Comptabilité à la portée de tous. Dunod Paris 1964, Sh. 298-299.

— Muhabere masrafları : İşletmeye ait posta, telgraf ve telefon ücretleridir.

— Sair idare masrafları : Yukarıkiler dışında kalan bütün idare masrafları buraya dahildir.

Kararname işletmenin sevk ve idaresine ait masrafları, idarî servislere ait masrafları ve işletme malzemesi ambarları masraflarını idare masrafları olarak kabul etmiştir.

Vergi Usûl Kanunu'nun 275 nci Maddesine göre, genel idare giderlerinin maliyetlere katılması ihtiyarîdir. Böylece kanun koyucu maliyetlerin tesbitinde mükelleflere kolaylık gösterme amacı gütmüştür.

Genel giderler, emtea alım satımı ile uğraşan ticaret işletmelerinde alış maliyetinin elemanlarından olmayıp ticarî (satış) maliyetlere dahil edilebilir. Endüstriyel teşebbüslerde ise istihsal maliyetinin elemanlarından olduğu genellikle kabul edilmektedir.

Aksi görüşte olanlardan Léon Batardon, genel giderleri safî kazancın tesbiti için gayrisafî kazançtan indirilecek bir eleman olarak görür[11].

Böylece Batardon'a göre, genel giderler, maliyet hesaplarının değil ve fakat netice hesaplarının elemanlarındandır.

ee — Ziraî mahsullerde maliyet bedeli

276 ncı Maddeye göre, "Ziraî mahsuller maliyet bedeli il edeğerlenir. Maliyet bedeli, ziraî mahsullerin hususiyetlerine göre 275 nci Maddede yazılı unsurlara mütenazır olarak Maliye Bakanlığı'nca tesbit edilecek esaslar dahilinde hesaplanır."

Ziraî mahsuller maliyeti de sınaî maliyet elemanlarına mütenazır olarak tesbit edilecektir. Maliye Bakanlığı 24.11.1961 Gün ve 44 Seri Sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği ile gelir vergisine tâbi çiftçilerden ziraî kazançlarını bilânço esasına göre tesbit edeceklerin yapacakları değerlemelerde maliyet bedelini aşağıdaki esaslara göre belli edeceklerini açıklamıştır.

— Sadece bir çeşit mahsul istihsal eden işletmelerde maliyet bedeli, geçen seneden devreden ve ilgili senede istihsal edilen mahsul için yapılan bilumum masraflar ile geçen seneden devreden mahsul değeri toplamının bir mamûl birimine isabet eden miktarını bulmak suretiyle tesbit edilecektir.

---

11) Léon Batardon : a.g.e. Sh. 299.

Genel idare giderlerinin mahsulün maliyetine katılması ihtiyaridir.

— Birden fazla mahsul istihsal eden işletmelerde maliyet bedeli :

aaa — Geçen seneden devreden ve ilgili senede istihsal edilen her bir mahsul cinsi için yapılan özel giderler ile şayet mevcutsa mahsulün geçen seneden devreden miktarının değeri toplamının her bir mahsul cinsi birimine isabet eden miktarını hesaplamak,

bbb — Geçen seneden devredilen ve ilgili senede istihsal edilen bütün mahsul cinsleri için yapılan genel istihsal ve genel idare giderleri toplamını bütün mahsul nev'ileri arasında tevzi ettikten sonra her bir mahsul cinsine isabet eden genel idare ve genel istihsal giderleri payını yukarıdaki (aaa) bendine göre her bir mahsul cinsi için hesaplanan miktara ilâve etmek suretiyle,

tesbit edilecektir. (Genel idare giderlerinin mahsulün maliyetine katılması ihtiyarîdir.)

Genel idare ve genel istihsal giderleri toplamından her bir mahsul cinsine isabet eden miktarlar, her bir mahsul cinsinin ilgili sene içinde satılan ve sene sonunda mevcut miktarlarının vasatî satış fiatı üzerinden değerlendirilmesi ve bu suretle bulunan bütün mahsullerin umumî satış değeri içinde her bir mahsul değerinin işgal ettiği yere göre tâyin edilecek emsaller esas alınmak suretiyle tesbit edilecektir.

Görüldüğü gibi Bakanlık tebliğinde maliyet elemanlarının neler olduğu üzerinde durulmamış, tek ya da çeşitli mahsul istihsal edilmesi halinde direkt ve endirekt istihsal giderlerinin dağıtımı için bazı anahtarlar verilmiştir.

Ziraatte maliyet elemanları genel olarak şöyle gruplandırılabilir :

— Madde sarfları : Tohum, gübre, fide ve benzeri maddeler,

— İşçilik : Ziraî işlerde çalıştırılanlara ücret, prim ve sair namlarla yapılan ödemeler,

— İşçilerin iaşe, giyecek, tedavi ve ilâç giderleri, tazminatlar ve sigorta primleri,

— Ziraî tesisat, makine, alât ve taşıtların çalıştırılması ve bakımı için yapılan giderler : Yakıt, yağ, elektrik, yedek parça ve tamir giderleri, amortismanlar, vergiler,

— Kira ve ücret karşılığı kullanılan istihsal vasıtaları için yapılan ödemeler,

— Ziraî faaliyette çalıştırılan hayvanların amortismanları, yem giderleri sigorta, ilâç ve veteriner giderleri gibi giderler,

— Ziraî istihsale kadar ödenen finansman giderleri,

— Sair işletme giderleri,

— Çeşitli genel giderler : İdarî personel giderleri, idarî binalar kira amortisman tamir ve bakım giderleri, vergi ve sigortaları, P.T.T., kırtasiye v.b. giderlerdir.

Yukarıkilerden ilk ikisi direkt maliyet elemanlarıdır. Sonuncusu hariç diğerleri ziraî istihsale ait işletme giderleridir. Bunlardan belli bir istihsale bağlanabilenler onun maliyetinde nazara alınacak diğerleri anahtarlar yardımıyla dağıtılacaktır. Ancak Bakanlık tebliğinde, genel istihsal giderleri diye adlandırılan bu tür giderlerin çeşitli mahsullere dağıtımında satış tutarları anahtar olarak kabul edilmiştir. Bu sebeple mükellefler genel istihsal giderlerinin dağıtımı için başka ölçü kullanamayacaklardır.

Bu durumda imâl edilen emtea maliyetinin tesbitinde genel imâl giderlerinin dağıtımı konusunda mevcut serbesti burada ortadan kalkmış bulunmaktadır.

ff — Hayvanlarda maliyet bedeli

277 nci Maddede :

"Ziraî işletmelere dahil hayvanlar maliyet bedeli ile değerlenir. Maliyet bedelinin tesbiti mümkün olmayan ahvalde maliyet bedeli yerine emsal bedeli alınır. Bu hükmün tatbikinde emsal bedeli, işletmenin bulunduğu mahal (gezici hayvancılıkta kışlak) için ziraî kazanç komisyonlarınca tesbit edilmiş olan ortalama maliyet bedelidir." denilmektedir.

Hayvanların değerlenmesinde esas maliyet bedelidir. Ancak bu değerleme güçlükler taşır. Ziraî işletmelerde hayvanlar işletmede devamlı olarak kullanılan sabit değerlerden olabildiği gibi, satışa mevzu mahsuller durumunda da olabilir.

Satın alınan hayvanlar alış bedeli (maliyeti) ile değerlenecektir, fakat ziraî işletmede doğan hayvanların değerlenmesi güç bir problemdir. Bunların da maliyetle değerlenmesi gerekirse de güçlük sebebiyle çoğu zaman piyasa fiatı ile değerleme yoluna gidilir. Teorik olarak bu değerleme sırasında piyasa fiatından kâr marjı ile satış giderlerine karşılık olarak takribi bir pay düşülür.

Ziraî işletmelerde genç hayvanların büyümesi sebebiyle her envanterde değerlenmeleri problemi kendini gösterir. İşletmede kullanılan hayvanlar için ayrılacak amortisman ayrı bir güçlük arzeder. Zira burada mutad olduğu veçhile kullanılan orantılı amortisman bir çok yazarların düşündüğü gibi uygun düşmeyecek ve teknik etüdlere dayanan bir amortismanın tercihi gerekecektir.

İşletmede kullanılan hayvanların ortaya koyduğu bir diğer problem de, bunların faaliyetleri yanında bazan işletme hasılatı temin etmeleridir. (Yavrulama gibi) Bundan ötürü bazı yazarlar bu durumda işletme değerleriyle sabit değerlerden ibaret mikst hesaplar karşısında bulunulduğunu ve bu değerlerin özel bir kategoriye konması gerektiğini söylerler[12].

Hayvan maliyet hesabında da istihlâk olunan yemler, işçi ücretleri, işçi yiyecek ve giyecek giderleri, hayvan bakım, tedavi ve sigorta giderleri, amortismanlar v.b. giderler nazara alınır.

gg — Menkul kıymetlerde maliyet bedeli

279 ncu Maddeye göre : Türk ve Yabancı esham ve tahvilât alış bedeli ile değerlenir.

280 nci Maddeye göre de esas itibariyle borsa râyici ile değerlenen yabancı paralar, borsa râyicinin takarrüründe muvazaa olduğu anlaşılırsa bu râyiç yerine alış bedeli esas alınır.

Vergi Usûl Kanunu'nun 261 nci Maddesinde değerleme ölçüleri olarak maliyet bedeli, borsa râyici, tasarruf değeri, mukayyet değer, itibarî değer, vergi değeri, emsal bedeli ve ücreti gösterilmiştir.

Görüldüğü gibi bunlar arasında alış bedeli diye bir değerleme ölçüsü mevcut değildir. Bu durumda 279 ve 280 nci Maddelerdeki alış bedelini maliyet bedeli anlamında kabul etmek gerekir.

Bilindiği gibi maliyet bedeline, alış bedelinden başka alışa müteferri giderler de dahil bulunmaktadır. Esham ve tahvilâtın alışı sebebiyle ödenen komisyon, tellâliye, vergi ve resimler de bunların maliyet bedeline dahil edilecektir. Gelir Vergisi Kanunu'nun menkul sermaye iratlarında safî iradın tesbiti için irattan indirilecek giderlerden bahseden 75 nci Maddesinde, alışa müteferri giderler sayılmamıştır. Bu durumda söz konusu giderler maliyetlere dahil edilecektir.

---

12) Ch. Magdeleinat ve R. Dupin : Comptabilités Spéciales, cilt I, Pigier, Paris 1962, Sh. 88.

hh — Kıymeti düşen mallarda durum

278 nci Maddede :

"Yangın, deprem, su basması gibi tabiî âfetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadî kıymetlerinde önemli bir azalış vâki olan emtea ile maliyetlerin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüpü, deşe ve iskartlar emsal bedeli ile değerlenir." denilmektedir.

Buradaki emsal bedeli 267 nci Maddedeki esaslara göre belli edilen emsal bedelidir. Maddenin ilk kısmındaki tabiî âfetler ile bozulmak, çürümek, v.b. durumlar ambarlara alınmış yâni vaktiyle maliyetleri tesbit edilmiş mallar için bahis konusudur. Maddenin son kısmında sözü edilen döküntü, deşe, ıskarta ve hurdaların değerlenmesi de gene emsal bedeliyle olacaktır.

Sonuncuların imâlat giderlerinden paylarını tesbit etmek mümkün olmadığı için kesin maliyet hesaplaması söz konusu olamaz. Ancak muhasebe ilmi yönünden döküntü ve imalât artıklarından bir piyasası olanlar piyasa fiatlarıyla, piyasası olmayanlar muhtemel satış fiatlarıyla değerlenmektedir. Bu değerleme sırasında satış fonksiyonuna karşılık olmak üzere teorik bir gider payının fiatlardan düşülmesi gerekir. Bununla beraber 267 nci madde mükelleflere böyle bir payın düşülmesi külfetini yüklememiştir.

2 — Gelir Vergisi Kanunu'ndaki Hükümler

a) Madde 40

Gelir Vergisi Kanunu'nun 37 nci Maddesinde, her türlü ticarî ve sınaî faaliyetlerden doğan kazançlar ticarî kazanç olarak nitelendirilmiş, 40 ncı Maddesinde de safî ticarî kazancın tesbiti için indirilmesi kabul edilen giderler gösterilmiştir. Bu indirimlerin gayri safî kazançlardan yapılacağı tabiîdir.

İndirilecek giderler 37 nci Madde hükmü icabı ticarî ve sınaî faaliyetlerle ilgili bulunmaktadır. Bunları incelediğimiz zaman çoğunun direkt veya endirekt eleman olarak sınaî maliyetleri (değerleri) ilgilendirdiğini görürüz.

40 ncı Maddenin 1 No.lu fıkrasında genel giderler yer almaktadır. Ancak evvelce de değindiğimiz gibi genel giderlerin maliyetlere dahil edilmesi mükellefin ihtiyarına bırakılmıştır.

2 nci fıkrasında hizmetli ve işçilerin işyerinde iaşe ve ibate giderleri; tedavi, ilâç, sigorta giderleri,

5 nci fıkrasında işte kullanılan taşıtların giderleri,

6 nıcı fıkrasında işletmeyle ilgili çeşitli vergi ve resimler,

7 nci fıkrasında amortismanlar,

yer almıştır.

Bu sayılanların büyük bir kısmı sınaî maliyetleri ilgilendirir mahiyettedir. Halbuki bu maliyetin elemanları Vergi Usûl Kanunu'nun 275 nci Maddesinde gösterilmiştir, Bu durumda 40 ncı Maddede yer alan giderleri, sınaî maliyetlere katılması ihtiyarî "Genel idare giderleri" ile sınaî maliyetlere katılması zorunlu "Genel imâl giderleri" dışındaki giderler ve bir de satış maliyetlerini ilgilendiren "Satış giderleri" olarak kabul etmek gerekir.

b) 41 nci Madde

Bu maddede gider kabul edilmeyen ödemelerden bahsedilmektedir. Maddeye göre teşebbüs sahibine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen ücretler ve benzeri istihkaklar; teşebbüs sahibinin sermayesine yürütülecek faizler; teşebbüs sahibinin eşinin ve küçük çocuklarının işletmedeki paralarına yürütülecek faizler gider olarak indirilemeyecektir.

Öte yandan Madde kollektif şirket ortakları ile âdi ve eshamlı komandit şirketlerin komandite ortaklarını da teşebbüs sahibi saymıştır.

Sayılan giderler Vergi Usûl Kanunu'nun değerleme bahsinde ayrıca zikredilmediğine göre gayri sâfî kazançlardan indirilemeyecekler gibi maliyet elemanları da olamayacaklar demektir.

Muhasebe ilmindeki genel eğilimden bu konuda bir ayrılık müşahade edilmektedir.

c) 43 ncü Madde

Bu maddede birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde muhtelif inşaatlara ya da bu inşaatlarla diğer işlere ait müşterek genel giderlerin ve makine, tesisat ve ulaştırma vasıtalarının amortismanlarının dağıtım esaslarından bahsedilmektedir.

Burada bahis konusu olan müşterek genel giderler Vergi Usûl Kanunu'nun 275 nci Maddesindeki genel idare giderlerinin karşılığıdır. İmâl

edilen emteada maliyetlere ithali ihtiyarı olduğu halde burada mecburî olmasının sebebi, inşaat kârlarının tesbit ve vergilendirilmesinin ayrı bir rejime tâbi tutulmuş olmasındandır.

Gerçekten inşaatın muhtelif yıllar devam etmesi, safî kârının tesbiti için genel giderlerden pay almasını zorunlu kılar. Aksi halde bütün genel giderlerin varsa ticarî işlere ait netice hesaplarına ya da yalnız inşaat ilşeri yapılıyorsa, şu veya bu inşaat neticelerine dahil edilmiş olması gibi durumlarla karşılaşılabilirdi.

Amortismanların dağıtımında söz konusu sabit değerlerin işte kullanıldıkları gün sayısı objektif bir dağıtım anahtarı olmakla beraber muhasebe tekniği yönünden çeşitli işlere taşınan malzeme, katedilen kilometre gibi esaslar inşaat maliyetlerinin tesbitinde daha kesin anahtarlardır.

d) Madde 111

Bu madde ortalama kâr haddi ile ilgilidir. Maddede perakende ticaret erbabı ile imalâtçılarda kâr hadleri uygulaması yönünden maliyet temel alınmıştır. Buradaki maliyet Vergi Usûl Kanunu'ndaki esaslara göre tesbit edilecektir. Ancak gelirler Genel Müdürlüğü'nce hazırlanan 1963 Tarihli "ortalama kâr hadlerinin tesbiti hakkında yönetmelik", maliyet bedelinden bahseden 15 nci Maddesinde genel giderlerin maliyet tesbitinde nazara alınmayacağı esasını koymuştur[13].

Vergi Usûl Kanunu'na göre genel giderlerin maliyetlere dahil edilmesi ihtiyarî olduğundan maliyetlere dahil edenler için ortaya bir güçlük çıkmış bulunmaktadır. Ancak bu durum Hazine yönünden bir vergi ziyaı doğurmayıp bilâkis kâr marjını müspet yönde etkilemektedir.

3 — Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki Hükümler

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13 ncü Maddesine göre safî kurum kazancı, Gelir Vergisi Kanunu'nun Ticarî kazanç hakkındaki hükümlerine göre tesbit edilecektir. Bundan önceki paragrafta konuyu işlemiş bulunuyoruz.

14 ncü Maddede kurumların hâsılattan ayrıca indirebilecekleri giderler sayılmıştır. Bunlar içinde direkt olarak maliyetleri ilgilendiren bir gi-

13) 28.10.1964 gün ve 11844 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanan yönetmelik de 32 nci maddesinde bu esası muhafaza etmiştir.

der mevcut değildir. Ancak maddenin 3 Sayılı fıkrasındaki "Genel Hey'et Toplantıları için yapılan giderler" ile 6 Sayılı fıkrasındaki bağış ve yardımların genel giderler meyanında sınaî maliyetlere dahil edilmeleri mümkündür.

15 nci Maddede öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizlerin hâsılattan indirilemeyeceği belirtilmiştir. Bu faizlerin maliyetlere ithali de mümkün değildir. Önceki paragrafta konuya değinmiştik.

4 —Gider Vergileri Kanunundaki Hükümler :

6802 sayılı değişik gider vergileri Kanunu'nun 14 ncü maddesinde çeşitli matrahlar gösterilmiş olup bunlardan bir tanesi de emsal satış bedelidir. Gerek satış bedeli bulunmayan vergiye tâbi maddelerin teslimin-de ve gerekse imâl edilen vergiye tâbi maddelerin, vergiye tâbi olmayan maddelerin imâlinde sarfedilmesi halinde kanunun 14 ve 15 nci maddelerine göre emsal satış bedeli (emsal değeri) vergi matrahı olacaktır.

15 nci maddeye 482 sayılı kanunla eklenen fıkraya göre, emsal satış bedelinin tâyininde Vergi Usûl Kanunu'nun 275 nci maddesinin 4 ncü fıkrası gereğince genel idare giderlerinden mamûle düşen hissenin maliyete katılması mecburî bulunmaktadır.

Şu hale göre, sınaî işletmeler söz konusu haller yönünden genel giderleri zorunlu olarak maliyetlere dahil edeceklerdir.

Gelirler Genel Müdürlüğünün 24.12.1963 gün ve 35 sayılı Gider Vergileri Genel Tebliğinde, kombine halde çalışan iplik dokuma fabrikalarında dokumaya sarfedilen pamuk ipliklerinin maliyet bedellerine bobinaj giderlerinin de dahil edileceği söylenmekte olup, imâl edilen iplikler mamûl ambarına esasen çile ya da bobin haline getirildikten sonra dahil edildiğine göre, bu tür giderlerin maliyetlere konması normaldir.

III — S o n u ç :

Maliyeti önce muhasebe ilmi yönünden kısaca açıkladıktan sonra vergi mevzuatımız bakımından ele aldık. Bu şekilde hareketle mevzuatımızdaki maliyetle ilgili hükümlerin teorideki maliyet (değer) ile ortak ve farklı noktalarını da belirttik.

İki maliyet arasında farklar bulunmasını normal karşılamak gerekir. Bizce bu durumun en önemli sebebi, maliyetin vergi kanunlarında vergi matrahlarının tesbitiyle ilgili bir konu teşkil etmesidir.

POLISH FISCAL SYSTEM

I

SYSTEM OF MANAGEMENT OF NATIONAL ECONOMY IN POLAND

Prof. Miroslaw ORLOWSKI
University of Warsaw

To facilitate a better understanding of the mechanism of the Polish financial system it is necessary to explain as concisely as possible the principles of managing the national economy in the Polich People's Republic.

The socialist economy is based on the socialization of the means of production and planning of the economic development of the country. In this connection the system of management of the economy must be adapted to the principles of the socialist system. Under this system the management of the national economy is carried out by plans, i.e. mapping out and implementation of current tasks as well as the tasks concerning the development of the entire economy. Planning and planned influence on the economy are aimed to determine and maintain correct proportions in the main economic categories such as costs, prices, salaries and wages, savings, investments. The management of the economy is to ensure the maintenance of these proportions in the course of implementation of the planned tasks. Direct planning embraces such fields of the activity of the state in which as the producer of goods, merchandise or services it has the decisive say either as a monopolist of the type of oligopoly or as such representative on the demand-supply market that the other producers, particularly cooperative or individual do not play any important part.

In all fields, however, in which a socialist state deals with private sector producers it is in a position to exert an indirect and planned influ-

ence on them. This influence is effected through supplying them with raw materials, electric power, allocation of premises, land, through the policy of taxation, transportation (tariffs), and prices. In Poland this planned influence encompasses a considerable part of agricultural production (about 85 % of arable land is still in private hands in Poland), small-scale producers, handicraft producers and manufacturing industries. Through the system of contracts being concluded with sugar beet oleagineous plants, hop growers and through the system of purchases from private producers, the state can have a planned influence not only on the directions of production but also on the size of production. The state attains its goals in those fields through prices, special bonuses or through other instruments such as supplying farmers with quality seed, fertilizers or dry sugar beet. Indirect planning embraces a major number of production processes and exchange and covers such fields in which a direct allocation of material goods is possible and purposeful, e.g. in the field of investment and imports of capital goods. Central planning is coordinated by the central authorities concerned. From the point of view of the institutions the central decisions are taken, there are the Planning Commission at the Council of Ministers the Economic Committe of the Council of Ministers, the Council of Ministers and the Parliament (Sejm) which as the legislative organ of the state approves not only the state budget but also such economic plans as the national economic plan (annual) and a 5-year plan. Implementation of the central economic plan for the given period of time is carried out within the framework of plans for the specific branches of national economy (mostly broken down by ministries) as well as within the framework of such aggregate plans as the state budget, the financial balance-sheet of the state, the credit plan, the cash plan, the plan of monetary incomes and expenditures of the population and the plan of the balance of payments. These plans regulate individual processes in the national economy and at the same time they are the reflection and function in the creation and distribution of national income. Finally, they are all the component parts of the balance-sheet of the national economy.

The mechanism of management of the economy works at three stages: at drawing up plans, at taking up decisions and at the implementation of the plans. The stage of drawing up plans requires detailed investigation, studies and mapping out different variants. It also calls for the co-ordination of the draft plan not only between the state central authorities but also between different organs or local and specialized

authorities. Thus at this state of drawing up draft plans such planning organs are engaged as the Planning Commission at the Council of Ministers, planning commissions at praesidia of municipal, district and voivodship people's councils, planning departments of individual government agencies (ministries or other central organs like the State Committee for Physical Culture and Tourism) and industrial branch combines[1]. The stage of taking up decisions requires the co-ordination of the draft plans on the level of the central authorities (ministries, banks and local administrative organs), districts, voivodships, etc. The process of decentralization of management of the economy now taking place in Poland is reflected in a gradual transfer of tasks and right of decision in the scope of these tasks from the central organs to an ever lower level of local administrative authorities, the rural settlements[2] included.

The decentralization process consists not only in transferring tasks "down" the administrative hierarchy but also in allocations of the necessary financial resources to those local authorities. It means that when definite tasks in the field of health service or education are transferred to the local organs of the administrative authorities, the necessary resources are allocated to them from the central budget at the same time.

The decentralization does not only refer to the stage of drawing up the draft plans. Perhaps to much greater extent the decentralization is effective in the course of the implementation of the plan. The degree of decentralization is bigger when the local administrative apparatus is better prepared to an independent execution of tasks transferred to it. For the decentralization of the management of the economy can be effected only when the respective organs of the local administration have adequately qualified staff capable to take independent and rational decisions in specific fields or capable to carry out independent economic activity. Decentralization disregarding these premises could bring about negative effects. In case of a lack of qualified personnel it is much easier to find several specialist to the central state apparatus and manage the economy centrally than to transfer the right of decision "down" to an

1) The industrial branch combine has been used here for Polish "zjednoczenie" which groups individual firms and enterprises making goods of similar or the same line. The term zjednoczenie has been translated in other publications as amalgamation, association, concern, trust, etc. It seems, however, that the term combine gives a better indication of the organization's character.

2) The smallest administrative unit of Poland.

unprepared local apparatus lacking qualified staff. The stage of adopting respective planning documents in relatively easy. It only calls for an efficient and timely work of such organs as the parliament (Sejm), the Council of Ministers, local People's Councils, etc.

It is obvious that the most difficult stage of the implementation of the plan is when there are necessary flexible modifications and adaptations of the plan to the changing domestic economic situation or to the foreign situation (particularly in the field of foreign trade).

The above-said system of management of the economy embraces the general activity of the state. Now let us pass on to the management of the national economy, i.e. to the system of management of state enterprises. In this sphere there are three levels, three tiers of the organizational structure: the productive enterprise, the industrial branch combine and the government body (the chief and central state authority to which individual entreprises are subordinated. For example there may be the Ministry of Heavy Industry but on the otherhand there may be the so-called Committe for Physical Culture and Tourism which responsible for the tourist industry enterprises). In each case a productive enterprise is the basic organizational unit. Each bigger productive enterprise in an independent entity with its specific legal status, individual property under the form of turnover and capital assets. Such an enterprise, apart from its own financial resources received from the state, increased by profits of the enterprise, can avail itself of a bank credit. The financial resources owned by the enterprise together with the bank credits are utilized for the implementation of the planned production targets. The degree of independence of enterprises varies and and depends on their line of production and size of output. The biggest Polich iron and steel combine, the Lenin Works near Cracow, for example, has relatively highest degree of independence due to its size and great importance in the national economy. On the other hand, however, this industrial giant also plays a big role in the local economy on account of the large number of workers employed there. The workers must be adequately supplied which increases the expenditure of the local authorities for financing the needs of the workers in the sphere of their collective consumption (health service, education, culture, sports, tourism, etc).

Other big enterprises producing for export, which are growing in number steadily, receive authorizations for entering into direct export deals with their foreign customers. Owing to this they avoid the inter-

mediary of specialized foreign trade enterprises, which as a rule is obligatory. An example of such an enterprise is the "H. Cegielski" (producer of marine engines and other machines produced mainly for export).

This independent activity exemplified by the above-mentioned enterprise, however, does not encompass such problems as employment, salaries and wages, cost of production, prices, choice of buyers, change of the basic profile of production and its assortment. These problems are determined by the superior authorities (that is the specific industrial branch combines, ministries or even the Plannig Commission at the Council of Ministers, the State Committee for Prices, the Committee for Labour and Wages or the Council of Ministers). Recently attempts have been made at expanding the scope of freedom of decision of enterprises in those cases in which it is necessary to take into consideration to much greater extent the situation on the market of consumer goods and the needs of the population in this field. This problem is neither easy nor simple to solve. Within the framework of a socialist planned economy it is difficult to accept fluctuations of the level of wages in a state enterprise, which would be subject to the current economic situation of the enterprise because it does not depend only on the enterprise. Consequently the economic situation of an enterprise is not always the result of wrong management. It would be difficult to leave to an enterprise the freedom of dismissing workers or lowering their wages below the wages level in similar enterprises, and all this on reasons completely independent of the workers. It would also be difficult to close down enterprises whose production is unprofitable from the micro-economic point of view, and all their workers either to dismiss or transfer to another type of work or to other places. In this situation it would be difficult to give to enterprises of the same production line the freedom of fixing wages at their discretion, if a planned economy of a socialist state must ensure its worker-citizens a similar level of salaries and wages for a comparable work. It comes from the above that in the Polish system of industrial management in principle a uniform system of salaries and wages in centrally determined by the state for each economic branch. At the same time a wide range of material incentives (bonuses), construction of apartment houses and other ones of non-material character such as distinctions and recognitions are applied too.

Enterprises of the same production branch cooperating between themselves as supliers-buyers on the basis of co-production are organized into industrial branch combines which constitute sui generis socialist

concerns. The task of an industrial branch combine is to carry out the government economic policy in the given branch of the national economy and see that the enterprises subordinated to it fulfil the production tasks determined for them. An industrial branch combine also controls the enterprises subordinated to it, coordinates their mutual interests, breaks down production orders and tasks allocated to it. Thus the industrial branch combine is not only a managing organ of a branch of the national economy but also an organ of the economic administration because it has its definite "empire" of public authority, i.e. the right of issuing orders and prohibitions characteristic to a public authority. Just here is the difference between the socialist branch combine of state enterprises and a capitalist concern. In the industrial branch combine the elements of administration prevail over the elements of production processes.

The third degree of management of the economy is carried out by government bodies, which as rule are the ministries. To a certain measure the latter perform the functions of capitalist concerns, though even they in numerous instances are authorized to make independent decisions, for example as regards the change of the line of production, closure of enterprises, increase in employment or raising the level of salaries and wages.

In the system of centralized planning the management of the national economy is not tantamount in any case to commanding. It is precisely in the socialist economic system, in the system of socialized means of production, that the managemet should take into account both the allocation of resources and tasks as well as the complicated market relations.

Although a majority of economic processes can be effected within the framework of the allocation of resources and tasks determined by the state, it must be remembered that in Poland there are also elements of the market economy. They include: individual consumption (households) and private sector, non-socialized sphere of production and turnover. It means the economic activity of individual persons engaged in carrying out material production or rendering services against payment. Consumer's free choice in the sphere of individual consumption is the decisive factor limiting the freedom of decision-making of the state on the market.

The more the national economy changes over from the stage of the economy of scarcity to the stage of the economy of plenty the more important becomes the consumer's choice which necessitates changes of the methods of management of the economy. As the economic situation of the country changes it is necessary to give up previous methods of allocation,

the methods of determining the size of consumer's needs from the "top" and it becomes necessary to change over to the application of much more subtle methods of management of the economy through proper pricing policy (lowering or raising of prices, selling on hire purchase terms, granting consumer credits, etc.). During the first post-war years the demand was so high that all the products delivered to the market, irrespective of their quality, were sold out immediately. That was the time when consumers were lining up in queues. Now consumers may be exquisite and demanding with regard to a number of products and services. A planning state must take into account the fact that stocks of poor quality products or of products which the consumers do not want to buy any more because they are unfashionable, may grow. Thus the state must adapt the production and supply of goods and services to the current needs of the population. It means that the apparatus of the economic administration of the state must improve its to-date market analysis, that it must influence the situation on the market through a set of elaborately adapted measures of financial, credit, pricing and import policies to strengthen the absorbency of the market or to maintain the general or particular equilibrium. With this end in view the apparatus of the economic administration of the state must use effectively the means of advertising and acquisition to popularize the specific products or services.

POLONYA MALÎ SİSTEMİ

Prof. Miroslaw ORLOWSKI
Varşova Üniversitesi

I
POLONYA'DA MİLLÎ EKONOMİNİN SEVK VE İDARESİ

Polonya malî sistemi mekanizmasının daha iyi anlaşılabilmesi için Polonya Halk Cumhuriyetinde millî ekonomik sevk ve idaresine hâkim prensipleri mümkün mertebe muhtasar bir şekilde açıklamak gereklidir.

Sosyalist ekonomi istihsal vasıtalarının devletleştirilmesi ve memleketin iktisadî kalkınmasının plânlanmasına bağlı bir düzendir. Bu itibarla, ekonominin sevk ve idare sistemi sosyalist sistem prensiplerine adapte olmalıdır. Bu sistem uyarınca millî ekonominin sevk ve idaresi plânlarla yürütülür. Bunlar carî işlerin ve tüm olarak ekonominin gelişmesi ile ilgili işlerin dökümü ve uygulanmasıdır.

Plânlama ve ekonomi üzerinde plânlanmış etki, maliyetler, fiyatlar, ücret ve maaşlar, tasarruflar, yatırımlar gibi belli başlı iktisadî ketagoriler arasında orantıları tespit etmeğe ve idame ettirmeğe yönelmiştir. Ekonominin sevk ve idaresi bu orantıların idamesini, plânlanmış faaliyetlerin uygulanması esnasında temin etmeğe mecburdur. Direkt plânlamada, mal ve hizmet müstahsili olarak devlet gerek oligopol tipi bir tekelci, gerekse arz - talep piyasasında temsilci sıfatıyla karar verme kudretine haizdir ki, bilhassa koooperatifler veya fertler gibi diğer müstahsillerin ekonomide önemli bir rolleri yoktur.

Mamaafih, Sosyalist bir devletin özel sektör ile alâkalı olduğu bütün sahalarda devlet özel sektör müstahsilleri üzerinde dolaylı ve plânlanmış bir etki ifa eder. Bu tesir özel sektöre ham madde, elektrik gücü temin etme, bina ve arazi tahsis etme gibi hususlarda, vergi politikası, münâkale (tarifler) ve fiyatlar yolu ile icra edilir. Polonya'da bu plânlanmış tesir ziraî istihsalin çoğunu (Polonya'da ekilebilir toprağın % 35'i

özel ellerdedir) ufak çaptaki üreticileri, artizana ve imalâtçıları kapsar. Şeker pancarı, yağlı tohum ve şerbetçi otu yetiştirenlerle yapılan mukavele sistemi yolu ile veya özel müstahsillerden mübayaa sistemi yolu ile devlet üretiminin sadece istikâmetini değil, aynı zamanda hacmini de nüfuzu altına alır. Devlet bu alanlarda, fiyatlar, özel ikramiye gibi vasıtalar kullanmak veya çiftçilere vasıflı tohum, gübre veya kuru pancar gibi malzeme temin etmek suretiyle hedeflerine erişir. Dolaylı plânlama belli başlı istihsal vetirelerini ve mübadeleyi kapsar ve malların dolaysız tahsisinin mümkün olduğu ve bir gayeye yöneldiği diğer sahaları da içine alır, meselc yatırım ve sermaye mallarının ithalinde olduğu gibi Merkezî plânlama, ilgili merkezî otoriteler tarafından koordine edilir. Merkezî kararları alan müesseseler şunlardır : Bakanlar Konseyi Plânlama Komisyonu, Bakanlar Konseyi İktisadî Komitesi, Bakanlar Konseyi ve Parlâmento (Sejm). Parlâmento devletin yasama organı olarak sadece bütçeyi tasdik etmekle kalmaz, millî iktisadî plân (yıllık) ve 5 yıllık plânlar gibi iktisadî plânları da tasdik eder. Belirli bir müddet için uygulanacak olan merkezî iktisadî plân, millî ekonominin hususî branşlarına (çoğunlukla bakanlıkların taksimatına göre) için tanzim edilen plânların çerçeveleri ve aynı zamanda devlet bütçesi, devlet malî bilânçosu, kredi plânı, sabit plânı, nakdî gelir ve halkın nakdî gelir ve harcamaları plânı, ve dış ödemeler bilânçosu plânı gibi plânların çerçevesi içinde uygulanır. Bu plânlar millî ekonomideki münferit vetireleri tanzim etmekten başka millî gelirin yaratılması vetiresini ve tahsisini aksettirirler. Nihayet bu plânlar, millî ekonomi bilânçosunun birleştirici kısımlarıdır.

Ekonominin sevk ve idare mekanizması üç safhada işler : plânların tanzimi, kararların alınması ve plânların uygulanması. Plânların tanzimi safhası ayrıntılı araştırma, etüd ve muhtelif değişkenlerin plânlanmasını gerektirmektedir. Bu safha plân taslağı koordinasyonunun sadece merkezî devlet otoriteleri arasında değil aynı zamanda muhtelif organlar veya mahallî ve ihtisaslaşmış otoriteler arasında yapılmasını gerektirir. Böylece, plân taslaklarının tanzimi safhasında rol alan plânlama organları, Bakanlar Konseyi Plânlama Komisyonu, mahallî, bölge ve voyvodalık halk konseyleri başkanlıkları plânlama komisyonları, münferit devlet daireleri, plânlama bölümler, (bakanlıklar veya Kültür Fizik ve Turizm Devlet Komitesi gibi diğer merkezî organlar) ve sanayi teşekkülleridir (Kombine sanayi dalı)[1]. Karar alma safhası plân taslaklarının merkezî otoriteler (ba-

1) Sanayi teşekkülü (Kombine sanayi dalı) burada Polonya dilindeki "Zjednoczenie" karşılığı olarak kullanılmıştır. Bu tâbir benzer veya aynı prosese tâbi malları istihsal eden firma ve teşebbüslerin meydana ge-

kanlıklar, banka ve idarî organlar) vilâyetler ve voyvodalıklar seviyesinde koordine edilmesini gerektirmektedir. Polonya'da ekonomi sevk ve idaresinin ademî merkeziyete doğru yönelişi faalliyetlerin ve bu faaliyet hakkında karar alma hakkının merkezî organlardan köyler[2] dahil olmak üzere mahallî otoritelere tedricî transferi şeklinde aksetmektedir.

Ademi merkeziyet vetiresi işlerin sadece idarî hierarşi'de alt kademelere transferinden ibaret olmayıp, gerekli malî kaynakların bu mahallî otoritelere tahsisini de kapsamaktadır. Bunun anlamı şudur : meselâ sağlık hizmetleri ve eğitim sahalarındaki belirli işler idarî otoritelerin mahallî organlarına transfer edildikleri zaman gerekli malî kaynaklardan aynı zamanda genel bütçeden bu organlarca tahsis edilmektedir.

Ademî merkeziyet sadece plân taslaklarının tanzimi safhasına tekâbül etmez. Ademî merkeziyete doğru yöneliş, belki de daha da şumullü olarak plânın uygulanması esnasında görülür. Mahallî idare mekanizması kendisine tevdi edilen işleri bağımsız bir şekilde icra etmeye ne derecede hazırlıklı olursa ademî merkeziyet derecesi o nisbette artar. Bunun sebebi, mahallî idarenin ilgili organlarının özel alanlarda bağımsız ve rasyonel kararlar almaya muktedir vasıflı kadroya sahip olmaları ve bağımsız iktisadî faaliyeti yürütebilmeleri halinde yerinden yönetim idaresinin imkân dahiline girmesidir. Bu şartlara uymayan ademî merkeziyet menfî neticeler husule getirir. Vasıflı personelin mevcut bulunmadığı durumlarda, hazırlıklı bulunmayan mahallî organa karar yetkisini naklettiğimektense, merkezî devlet organlarında muhtelif eksperler istihdam etmek ve ekonomiyi merkezî olarak idare etmek daha kolaydır. İlgili plânlama dökümanlarının benimsenmesi ve kabulü nispeten kolaydır. Parlâmento (Sejm) Bakanlar Konseyi, mahallî Halk Konseyleri gibi organların etkin bir şekilde ve zamanlı çalışmasını gerektirir. Plân tatbikatının en zor safhası şüphesiz ki plânın değişen iç ve dış durumlara uydurulması ve gerekli esnek modifikasyonların yapılmasıdır, (bilhassa dış ticaret alanlarında).

Ekonominin yukarıda açıklanan sevk ve idare sistemi devletin genel faaliyetlerini kapsar. Bu noktada millî ekonominin sevk ve idaresine, yani, devlet teşebbüslerinin işletme sistemine geçebiliriz. Bu alanda üç seviye, teşkilât yapısının üç katı vardır : teşebbüs, teşekkül (Kombine Sanayi Dalı) ve hükümet (münferit teşebbüslerin bağlı olduğu merkezî dev-

---

tirdiği bir birliği kastetmek için kullanılır. Zjednoczenie terimi başka dillerdeki yayınlarda, birlik, şirket, tröst, vs. olarak çevrilmiştir. Ancak kombine terimi teşekkülün karakterini daha iyi aksettirmektedir.

2) Polonyada en küçük idarî ünite.

let otoritesi) Meselâ, bir yanda Ağır Endüstri Bakanlığı, öte yanda turizm endüstrisi teşebbüslerinden mes'ul Kültür Fizik ve Turizm Komitesi bulunabilir. Her durumda teşebbüs temel teşkilât birimidir. Her büyük teşebbüs kandi özel hukukî statüsü olan, döner sermaye ve öz varlık olarak mülke sahip bağımsız bir varlıktır. Böyle bir teşebbüs devletten alınan ve elde ettiği kârın da katılması ile artan kendi malî kaynaklarından başka banka kredisi de alabilir. Teşebbüsün mâlik olduğu malî kaynaklar ve alabildiği banka kredileri plânlanmış istihsal hedeflerine varmak için kullanılır. Teşebbüslerin bağımsızlık derecesi farklıdır ve istihsal prosesi ile istihsal hacmine bağlıdır. Meselâ, Cracow yakınlarında, Polonya'nın en büyük demir - çelik fabrikası olan Lenin kompleksi boyut ve milî ekonomideki öneminden dolayı nispeten yüksek bir bağımsızlık derecesine sahiptir. Diğer taraftan bu sanayi devi istihdam ettiği işçilerin fazlalığından ötürü mahallî ekonomide de büyük bir rol icra eder. Çalışan işçilerin ihtiyaçlarının temin edilmesi gereği mahallî otoritelerin kollektif istihlâk (Sağlık hizmetleri, eğitim, kültür, spor, turizm, v.s.) sahasında yaptıkları harcamaları arttırmaktadır.

İhracat için istihsal yapan ve sayıları gitgide artan diğer büyük teşebbüslere, yabancı müşterileri ile vasıtasız ihracat ilişkilerinde bulunmalarına yetki verilmektedir. Bundan istifade ederek ihtisaslaşmış dış ticaret teşebbüslerinin bir kaide olarak mecburî olan aracılıklarından kurtulmaktadırlar. Bu şekilde işleyen teşebbüslerin bir örneği "H. Cegielski" işletmesidir (deniz motörleri ve esas itibariyle ihraç edilen diğer makinelerin üreticisidir.)

Maamafih, yukarıda misâli verilen teşebbüs tarzında bağımsız faaliyet, istihdam, maaş ve ücretler, istihsal maliyeti, fiyatlar, alıcı seçimi, istihsalin temel profilini ve klasifikasyonunu değiştirme gibi meseleleri kapsamamaktadır. Bu problemlerin çözümünü yüksek otoriteler tespit ederler (bunlar, spesifik teşekküller (kombine sanayi dalları), bakanlıklar ve hattâ Bakanlar Konseyi Plânlama Komisyonu, fiyatlarla ilgili meseleleri tedvire memur Devlet Komiteleri, Çalışma ve Ücretler Bakanlığı veya Bakanlar konseyi gibi organlardır). Son zamanlarda teşebbüslerin karar alma özgürlüğünü arttırıcı bazı tedbirler alınmıştır. Müstehlik malları piyasasındaki durumun ve bu alanda halk ihtiyaçlarının daha büyük çapta nazarı itibare alınması gerekli olduğu durumlarda, işletmelerin karar alma özgürlüğünün kapsamını arttırıcı bazı teşebbüslerde bulunulmuştur. Bu problemin çözümü pek o kadar kolay değildir. Sosyalist plânlı ekonomi çerçevesi içinde bir devlet teşebbüsündeki ücret seviyesi dalgalanmalarını kabul etmek güçtür, çünkü bu seviye sadece işletmeye de-

ğil işletmenin iktisadî durumuna bağlıdır. Netice itibariyle teşebbüsün iktisadî durumu her zaman kötü işletmeciliğin bir sonucu değildir. Bir teşebbüse işçilerini işten çıkarmak veya ücretleri benzer teşebbüslerdeki ücret seviyesinin altına düşürme yapmak ve bunu işçilerden tamamen müstakil sebeplerle yapmak hususlarında özgürlük vermek güçtür. Aynı şekilde üretimi mikro-ekonomik açıdan verimsiz olan teşebbüsleri kapamak ve işçilerini ya işten atmak, ya da diğer yerlerdeki değişik tipte işlere transfer etmek güçtür. Sosyalist bir devletin plânlı ekonomisi işçi vatandaşlarına aynı mahiyette bir iş için benzer maaş ve ücret sevyesi sağlamaya mecbur ise, bu yukarıdaki durumda aynı istihsal prensibine sahip olan teşebbüslere, ücretlerin kendilerince tespiti özgürlüğünü vermek zordur. Bu yukarıdaki sebepten dolayı, Polonya sanayi sevk ve idare sisteminde, prensip olarak yeknesak maaş ve ücret sistemi, her iktisadî dal için merkezî otoriteler tarafından tespit edilmektedir. Aynı zamanda konut yapımı gibi maddî (ikramiyeler) ve taltif gibi gayri maddî çeşitli müşevvikler uygulanmaktadır. Birlikte istihsal esasına göre aralarında satıcı - alıcı olarak işbirliği yapan aynı istihsal dalına mensup teşebbüsler, teşekküller, (kombine endüstri dalları) halinde teşkilâtlanarak sui generis sosyalist sektörleri meydana getirirler. Bir endüstri dalının görevi millî ekonominin belirli bir dalında devletin iktisadî politikasını yürütmek ve kendisine bağlı olan teşebbüslerin tespit edilmiş istihsal görevlerini yerine getirmelerini sağlamaktır. Bir teşekkül kendine bağlı olan teşebbüsleri aynı zamanda kontrol eder, karşılıklı menfaatlerini koordine eder ve kendisine tevdi edilen istihsal emir ve görevlerini teşebbüslere iletir. Böylece teşekkül millî ekonominin bir branşının sadece sevk ve idare organı olmayıp, bir kamu otoritesi olarak yetki sahasına sahip olduğundan ekonomik idarenin bir organıdır, yeni bir kamu otoritesinin sahip olduğu emir verme ve yasaklama yetkilerine haizdir. Bu noktada devlet teşebbüslerinin meydana getirdiği sosyalist teşekküller ve kapitalist şirketler arasındaki fark belirir. Teşekküllerde idarî elemanlar istihsal prosesi elemanlarına hâkimdir.

Ekonomi sevk ve idaresinin üçüncü derecesi hükümet otoritesidir. Bunlar kaideten bakanlıklardır. Bunlar bir ölçüde kapitalist firma fonksiyonlarını ifa etmek iseler de, birçok hallerde istihsal projesinin değiştirilmesi, teşebbüslerin kapatılması, istihdamın arttırılması, maaş ve ücretlerin yükseltilmesi gibi bağımsız kararlar almaya yetkilidirler.

Merkezî plânlama sisteminde millî ekonomi yönetimi sadece emir verme yetkisine haiz olma demek değildir. Sosyalist iktisadî sistemde yani istihsal vasıtalarının devletleştirildiği sistemde yönetim, kaynak ve

görevlerin tahsisini ve aynı zamanda karmaşık piyasa ilişkilerini nazarı itibare almaya mecburdur. Polonya'da iktisadî vetirelerin çoğunluğunun kaynak tahsisi çerçevesi içinde yürütülmesine ve görevlerin devlet tarafından tespitine rağmen, piyasa ekonomisinin bazı elemanlarının da mevcudiyeti hatırlanmak gerekir. Bunlar ferdî istihlâk (aileler) ve özel sektör, istihsalin ve döner sermayenin devletleştirilmemiş cephesi gibi alanlardır. Bu faaliyet ödeme karşılığında şahısların maddî üretimde bulunmaları veya hizmet görmeleri mahiyetinde olan iktisadî faaliyettir. Ferdî istihlâk sahasında müstehliklerin serbest seçim hakkı devletin piyasada karar verme serbestisini kısıtlayan nihaî faktördür.

Millî ekonomi kıtlık ekonomisi safhasından bolluk ekonomisi safhasına geçtikçe müstehlik tercihi daha fazla önem kazanır. Bu durum ekonominin sevk ve idare metodlarında değişiklikleri gerektirir. Memleketin iktisadî durumu değiştikçe eski kaynak tahsisi metodlarını, müstehlik ihtiyaçları hacminin "tepeden" tespit edilmesi metodlarını terk etmek ve uygun fiyat politikası tatbiki yolu ile daha esnek yönetim metodunun tatbikine geçmek gereklidir. (meselâ fiyatların düşürülmesi veya yükseltilmesi, kira terimleri ile satış yapmak, müşteri kredisi vermek v.s. gibi). Harbi takip eden ilk yıllarda talep o derecede fazla olmuşturki piyasaya arz edilen mallar kalitelerine bakılmaksızın hemen satılmışlardı. Bu durum müstehliklerin kuyruklarda bekledikleri zamanlarda meydana gelmiştir. Ancak şimdi müstehlikler birçok mal ve hizmetlerin tüketimi açısından oldukça müşkülpesent olabilmektedirler. Plân uygulayan bir devlet artık, modası geçmiş olduğundan dolayı müstehliklerin satın almak istemedikleri düşük kaliteli mal veya malların stokların büyüyebileceği ihtimalini hesaba katmak zorundadır. Böylece devlet mal ve hizmet arz ve istihsalini halkın aktüel ihtiyaçlarına göre ayarlamak zorundadır. Bu ancak devlet yönetiminin piyasa analizi tekniklerini islah etmesi ve piyasanın doyumluluğunu kuvvetlendirebilmek, genel veya kısmî dengeyi idame ettirebilmek için dikkatli bir şekilde hazırlanmış maliye, kredi, fiyat ve ithâlat politikası gibi tedbirler takımı ilk piyasadaki duruma tesir icra etmesi ile imkân dahiline girer. Bu gayeyle hareket eden devletin iktisadî yönetimi bazı özel malları ve hizmetleri halka maletmek için reklâm gibi vasıtaları etkili bir şekilde kullanmalıdır.

Tercüme eden : **As. Bora OCAKÇIOĞLU**

GİDER VERGİLERİ REFORMU

Dr. İlhan ÖZER
Maliye Müfettişi

GİRİŞ

1.3.1957 tarihinden itibaren yürürlüğe giren Gider Vergileri Kanunu, (12) yıllık tatbikatına rağmen, Gelir ve Kurumlar Vergilerindeki büyük gelişmeyi gösterememiştir. 1950 yılında başlanılan, "Gelirin Vergilendirilmesi" çabasının yanısıra, "İstihlâkin = Masrafların Vergiledirilmesi" ni hedef alan İstihlâk ve Hizmet Vergilerini birleştirme faaliyetleri de devam ettirilmiş ve 13.7.1956 tarihinde kabul edilen 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu, bu çabaların bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır.

Bu kanun, 47 adet kanunu tamamen kaldırmış veya bir kısım hükümlerini değiştirmiştir. Kaldırılan kanunların başlıcaları; Muamele Vergisi Kanunu, ek ve değişiklikleri, Elektrik ve Havagazı ile ham petrol ve müştaklarından alınan İstihlâk Vergisi, Nakliyat Resmi, Kahve İstihlâk Vergisi, Bira, Tabiî Köpüren Şarap ve Viski'nin İstihlâk Vergisine tâbi tutulması, Kibrit İstihlâk Vergisi, Akaryakıt Yol Vergisi gibi kanunlardır.

Bu suretle; bir yandan gelir, diğer yandan masraf üzerinden alınan vergiler ile, Türk Vergi Sistemi geliştirilmiştir.

Ancak, 1950 yılından sonra hızla gelişen bir sanayileşme hareketi ile, 1957 yılında tatbike başlanılan 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu arasında bir paralellik sağlanamamıştır. Yeni faaliyete başlayan pek çok sanayi kolu, bu verginin dışında kalmış; bir çok sanayimiz, kullandığı bazı ham maddeler sebebiyle vergi öder durumda kalmıştır.

Dahilde Alınan İstihsal Vergisi, birkaç mamûl madde dışında, tamamen ilk istihsal mallarından ve maddelerinden alındığından; vergi verimindeki artışlar, bu mal ve maddelerin istihlâki arttığı nisbette görülebilmiştir. İlk istihsal maddelerinin, daha sonra geçirdiği imalât safhalarında elde ettiği yeni kıymetler, vergi dışında kalmıştır.

Dahilde Alınan İstihsal Vergisinin, istihlâkten uzak bir safhada alınışı, vergiyi toplu hale getirmiş; mükellef adedinin azlığından doğan avantaja mukabil, verginin tahsilinden doğan güçlükler ortaya çıkmıştır.

"Ortak Pazar" ülkelerinin "Katma Değer Vergisi" ni müşterek bir muamele vergisi olarak kabullerinden sonra, memleketimizde de İstihsal Vergisini geliştirme çabaları görülmüştür. İkinci Beş Yıllık Kalkınma Plânında bu konuda aynen, "İstihsal Vergisinin yerini almak üzere daha ileri bir vergi niteliği gösteren Katma Değer Vergisinin uygulanması hazırlıklarına başlanacaktır." denilmektedir.

Katma Değer Vergisinin, Ortak Pazara üyeliğimiz dışında, ehemmiyetli olan hususu; bu verginin muamele vergileri içinde en mütekâmil oluşu ve harcama güçlerini daha iyi şekilde vergilendirmesinden doğmaktadır. Bu vergi, istihlâke daha fazla yaklaştığından ve ilk istihsalden, toptancıya hattâ perakendeciye kadar uzandığından, fiskal hasılası = vergi verimi de yüksek olmaktadır.

Bu sebeple, bu etüdümüzde, memleketimizde Katma Değer Vergisinin tatbikinin mümkün olup olmayacağı, tatbiki mümkün ise, bundan doğacak problemler üzerinde durulacaktır.

Diğer taraftan, Dahilde Alınan İstihsal Vergisinin, geliştirilmesi gereken birçok yönü mevcuttur.

Kanuna bağlı tablolardaki tasnifler ve nisbetler ile, verginin ödenmesinden doğan güçlükler bunlar arasında zikredilebilir.

Gider Vergileri camiasına dahil vergilerin herbirinin hususiyetlerinden doğan meseleleri bulunmaktadır. Nakliyat Vergisi, ulaştırma sektörünün ekonomik icaplara göre gelişmesini sağlayamamakta; aksine bu sektörde bazı anormalliklerin bulunduğu dikkati çekmektedir.

Banka ve Sigorta Hizmetleri Vergisi, müstahsil kredilerin maliyetine menfî tesirler yapmakta; bu vergi selektif kredi politikasının tesbitinde faiz nisbetleri ile birlikte önemli roller icra edebileceği halde, bu rolünü ifa edememektedir.

Hâlen tekel konularından alınan Devlet gelirleri, Gider Vergileri camiasına kolaylıkla ithal edilebilecek durumdadır. Şekerden alınan vergiler de, bu gruba dahil edilebilir. Alkolsüz meşrubattan da, istihsal veya istihlâk vergisi alınabilir. Lüks vergilerine konu olabilecek bazı mevzu-

lar, bir süre için istihsal vergilerine dahil edilebilir. Hizmet Vergileri konuları çok daha geliştirilebilir.

Görüleceği gibi, Gider Vergileri, üzerinde çalışılması gereken ve emek bekleyen vergilerdendir. Bu vergide (12) senelik tatbikatı sırasında yapılan tadiller ve ilâveler; vergiyi ileriye götürmekten uzaktır. (6) adet değişiklik kanunu; birçok muafiyet ve istisna hükmünü getirmesi ve genişletmesi dikkate alındığı takdirde, bu vergiyi geriletmiş sayılabilir. Vergi konusu olan mallara, sadece 2 pozisyon ilâve edilmiştir. Bu arada, en fazla gelir sağlayan (akaryakıtlara), 3 defa zam yapılmak suretiyle, vergiden sağlanan hasılatın yükseltilmesine çalışılmıştır.

Kısaca; Türkiye'nin sanayileşmesine paralel bir gelişme göstermesi gereken Gider Vergilerinde, bu gelişmenin sağlanamadığı anlaşılmaktadır. Bunun nedenleri üzerinde durmak ve vasıtalı vergilerin en başında gelen ve vazgeçilmesi bahis konusu olmayan İstihsal Vergisini ve Hizmet Vergilerini geliştirmek icabetmektedir.

Bu etüdümüz, Gider Vergilerinde reform zaruretini ortaya koymak, reform konularını belirtmek ve bazı görüş ve temenniler ileri sürmek için hazırlanmıştır. Konu başlıca 2 yönden ele alınmıştır, önce bugünkü Gider Vergileri sistemimiz hakkında kısa izahat verilmiş; daha sonra bu vergilere verilmesi gereken yönler üzerinde durulmuştur.

Bir kısım teklif ve mütalâalar şahsî olmaktan ileri geçememektedir; bunların tatbik kabiliyetleri olup olmadığı konusunda tartışmalar gerekmektedir. Bir kısım teklifler ise, plân ve programlara girdiğine göre, bunların uygulanması için ilerdeki yıllarda bazı ciddî çabalar gösterileceği anlaşılmaktadır. Gayemiz; bu çabalara, ufak da olsa, katkıda bulunabilmektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

GİDER VERGİLERİ SİSTEMİMİZ

6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu ile, birçok muamele ve istihlâk vergileri birleştirilmiş, bazı istihsal malları ile mamûl emtia vergi konusuna ithal edilmiş, bir kısım hizmetlere vergi ilâveleri yapılmıştır.

1956 yılında yapılan reform hareketinde 2 gaye güdülmekte idi :

A — Muamele Vergisini ve münferit İstihlâk Vergilerini kaldırmak ve muayyen maddeler üzerinden ilk istihsal veya ithal sırasında vergi almak (İstihsal Vergisi),

B — Masraf teşkil eden birtakım hizmetleri (Banka Muameleleri, Sigorta Muameleleri, Taşıma ve PTT Hizmetlerini) ayrı bir grup halinde toplayarak vergilendirmek, (Hizmet Vergileri).

Görüldüğü gibi, Gider Vergileri sistemimiz (2) ana bölüme (İstihsal Vergisi ve Hizmet Vergileri bölümlerine) ayrılmaktadır.

Gider Vergileri Kanununun gerekçesinde Muamele Vergilerinin tenkidi ve İstihlâk Vergileri dağınıklığından doğan şikâyetler yazılıdır. Çeşitli muamele vergileri içinden, ilk istihsalin vergilendirilmesini hedef alan toplu muamele vergisinin seçimi müdafaa edilmekte; buna mukabil eklenen değer vergisi ile yayılı muamele vergisi eleştirilmekte ve bu vergilerin tatbik kabiliyetleri olmadığı belirtilmektedir.

A — Gider Vergilerinin Gerekçesi ve Teorisi:

Masrafların vergilendirilmesi fikri, Gelirin veya servetin vergilendirilmesinden daha önce yaygınlaşmıştır. Bugün hiçbir memlekette tek yönlü vergi sistemi mevcut değildir; Gelir Vergilerine ağırlık veren Birleşik Amerika'da bile bu vergi yerini muhafaza etmekte, Avrupa ülkelerinde Gelir ve Muamele Vergilerinde muvazene bulunmakta, sosyalist ülkelerde ise istihlâk ve hizmet vergileri ağırlığı teşkil etmektedir.

Muamele Vergilerinin ve bizde tatbik edilen adiyle Gider Vergilerinin pek çok haklı yönü vardır. Bu vergi, bir iktidara (Harcama, masraf yapma iktidarına) dayandırılabilir; bilhassa lüks maddeler vergileri yüksek tutulduğunda sosyal adalet ölçüsünden de haklı olduğu savunulabilir. Zarurî ihtiyaç maddeleri vergi dışı bırakılmakla da, verginin "Kötü" yönü, yâni az gelirli gruplara yaptığı ağır tazyikler bertaraf edilmiş olabilir. Aslında; bugünkü sosyal adaletçi devlet anlayışına göre, muamele ve istihlâk vergileri de geliştirilmekte, hattâ bazan bu anlayışa yardım dahî etmektedir.

1956 yılı sonunda kaldırılan Muamele Vergisi, ilmî zaviyeden olduğu kadar, tatbikat yönünden de birçok tenkitlere maruz kalmakta idi. Bu vergiye yöneltilen tenkitler şu noktalar etrafında toplanmıştı.

a) Muamele Vergisi pahalılık unsurudur.
b) Bu vergi, sınaî gelişmeye mâni olmaktadır.
c) Vergi kaçakçılığı önlenememektedir.
d) Verginin tatbikatı mükellef için müz'iç ve sıkıcıdır.

Bu tenkitler birer birer ele alındığında görülecektir ki, aynı tenkitlerin, a) ve c) fıkralarındakiler bugün de yapılabilir. Nitekim, muamele ve istihlâk vergilerinin fitaları arttırdıkları ve pahalılık yarattıkları; bu konularda vergi kaçakçılığının çok câzip olduğu ifade olunabilir.

Gider Vergileri de hangi safhada olursa olsun, nihaî müstehlike yansırlar; bu yansıma fiatlar vasıtasiyle olur ve genellikle fiatlarda artmalar (diğer ifadesiyle pahalılık) görülür. Diğer taraftan, toplu muamele vergilerinde (dahilde alınan istihsal vergisi bunlardan biridir) vergi ziyaı — vergi nisbeti yüksek tutulduğundan çok câzip bir durum yaratır.

Muamele Vergisinin sınaî gelişmeyi önlemesi ve sıkıcı bir vergi olması konularına gelince, bunların halledilmeleri mümkün idi. Sınaî gelişmeye vergiler mâni olabilir; ancak muamele ve istihlâk vergileri kolayca in'ikâs edebileceklerinden, bu konuda fazla hassasiyet de yersizdir. Sadece, vergi kaçakçılığından doğan haksız rekabet ve bir de vergilerin yansıdığı fiatların çok yüksek olmasından doğan, müstehlik tercihlerinin değişmesi, üzerlerinde durulacak hususlardandır.

Kanunumuzda "Hizmet Vergileri", 2 grupta toplanmaktadır.

a) Emtia satışları üzerinden alınan vergi,
b) Hizmet bedelleri (ücretleri) nden alınan vergi,

Bu suretle, birçok vergi bir araya getirilmiş ve Gider Vergileri adı altında toplanmıştır.

B — Gider Vergilerinin Konuları İtibariyle Tasnifi ve İzahı:

Gider Vergileri Kanununda yer alan ilk ve en önemli vergi, Dahilde Alınan İstihsal Vergisi'dir. Bu vergi ile, İthalde Alınan İstihsal Vergisi bir arada mütalâa edilmiş ve Birinci Kısım "İstihsal Vergisi" adı altında toplanmıştır.

Kanunun ikinci kısmı "Hizmet Vergileri" ne ayrılmış olup, burada (3) çeşit vergi vardır :

a) Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi,
b) Nakliyat Vergisi,
c) P.T.T. Hizmetleri Vergisi.

Bu şekilde, vasıtalı vergilerimizde bir birleşme gayreti görülmektedir. Neticede, zamanla bütün vasıtalı vergilerimizi içine alan ve sistem-

leştiren bir vergi (Code) u yaratmak ve vergi sistemimizi Gider Vergileri yönünden de tamamlamak gayesi güdülmüştür. Ancak, sonraki yıllarda kabul edilen bazı vasıtalı vergiler (Dış Seyahat Harcamaları Vergisi gibi), bu sisteme sokulmamıştır.

6802 sayılı kanunun Üçüncü Kısmı "Müşterek Hükümler"e ayrılmıştır. Bu kısım (4) bölümdür.

a) Dahilde Alınan Gider Vergilerinin tarhı,
b) Dahilde Alınan Gider Vergilerinin ödenmesi,
c) İthalde Alınan İstihsal Vergisinin tarhı,
d) İthalde Alınan İstihsal Vergisinin ödenmesi ve idaresi,
e) İstihsal Vergisi ile ilgili çeşitli hükümler,

Kanunun sonuna (4) tablo eklenmiştir.

a) İlk istihsal maddeleri tablosu,
b) Mamûl maddeler tablosu,
c) Kahve, Kakao, glikoz ve bazı içkiler tablosu,
d) İthal maddeleri tablosu.

a) Dahilde Alınan İstihsal Vergisi :

Bu vergi, Gider Vergileri Kanununa eklenmiş, I, II ve III numaralı tablolarda isimleri yazılı maddelerin memleketimizde imalinden veya istihsalinden alınır. Aslında, vergiyi doğuran olay; bu maddelerin imalâtçısı veya müstahsili tarafından satılmak suretiyle (mülkiyetin intikali suretiyle) teslimi veya kendi imalâtında sarf edilmesi hadisesidir.

Kanuna bağlı IV numaralı tabloda yazılı mamûllerin memleketimize ithali, Dahilde Alınan İstihsal Vergisine değil, İthalde Alınan İstihsal Vergisine tâbidir.

Tablolarda yazılı olan mallar ve bu malların vergi nisbet ve miktarları hakkında ayrıca izahlarda bulunulacaktır.

Dahilde Alınan İstihsal Vergisinde daha sonraki yıllarda kabul edilen istisna ve muaflıklar, bu verginin gelişmesi yerine gerilemesine sebep olmuştur. Bu istisnaların mahiyetleri üzerinde duralım.

Öncelikle belirtmek gerekir ki, kanuna ekli tablolarda yer almayan mal ve maddeler, hiçbir şekilde vergi konusuna dahil değildir. Bu tablolarda isimleri yazılı olduğu halde, istisna veya muaflık verilmiş madde ve müesseseler mevcuttur.

Meselâ, II No. lı tablonun 3, 4, 5 ve 6 ncı pozisyonlarında isimleri yazılı (Taşıtlar : bisiklet, motosiklet, kamyonet, binek otomobilleri, şasiler; saatler, sescihazları ve lezavımı : Pikap, pikaplı radyolar, ses kaydeden cihazlar, pilli radyolar, her türlü radyo alıcıları, her nevi gramofon, gramofon iğneleri, ses şeritleri; fotoğraf ve sinema makinaları, projeksiyonlar, fotoğraf ve sinema filimleri) istihsal vergisinden müstesnadır. Diğer bir ifade ile, tabloda ismi ve vergi nisbeti gösterildiği halde; bu mamûl mallar vergi dışında bırakılmıştır.

Keza, tezyini seramik eşya (vazo, duvar tabağı ve saire), tıpta, eğitimde kullanılan bazı eşyalar, bazı çeşit halı ve kilim iplikleri vergiden istisna edilmiştir. Bu arada, iplik, ip ve urgan için ev sanatları muaflığı konulmuştur.

Kanunda yazılı (İhracat Muaflığı) hükümleri işlememekte; yerlerine, ihracatta vergi iadesi ile ilgili 261 sayılı kanun tatbik edilmektedir.

Kısaca temas ettiğimiz bu istisna ve muafiyetler, tablolarda yazılı bütün mallar ile birlikte dikkate alındığında, Dahilde Alınan İstihsal Vergisinin mevzuunun geniş tutulmamış olduğu tesbit edilir. Nitekim mükellef adetlerinin azlığı bunun bir delilidir.

Dahilde Alınan İstihsal Vergisinin mükellefleri, kanunda yazılı maddeleri istihsal edenlerdir. Ancak, istihsal vergi konusu olmayıp, teslim veya sarf olmadıkça vergi doğmamaktadır.

Vergi matrahı, bazı mallar için (Glikozda) kilo, bazı mallar için (İçkilerde) litre, bazıları için (Kibritte) çöp adedi, elektrikte kilovatsaat, havagazında metreküp miktarı; büyük ölçüde ise teslim edilen veya dahilî sarfta kullanılan malın satış bedelidir (Satış bedeli bulunamadığı takdirde V. U. Kanununa göre hesaplanacak "Emsal satış bedeli" verginin matrahı olacaktır). Başkaları hesabına yapılan (Bitim işlerinde), verginin matrahı, bu işler karşılığında alınan ücrettir.

Dahilde Alınan İstihsal Vergisinde mükerrerliğin önlenmesi için (İlk madde indirimi esası) kabul edilmiştir. Daha önce İstihsal Vergisi ödenmiş mal ve maddelerden, vergiye tâbi yeni mal ve madde istihsal edildiğinde, mükerrer bir vergi almamak gayesile, ilk mal ve maddenin vergisi bir nisbet dahilinde tenzil edilir. İlk madde indirimi nisbetleri tesbit ve ilân edilmekte, Gider Vergileri genel tebliğlerinde gösterilmektedir.

Dahilde Alınan İstihsal Vergisi, beyan üzerine tarhedilir; genellikle vergiye tâbi muameleler, ertesi ayın 15 nci gününe kadar, vergiye tâbi

olayların vukubulduğu yer vergi dairesine bir beyanname ile bildirilir. Bu vergi, beyan süresinde ödenir; veresiye satışlarla dahilî sarflara ait vergiler için özel hükümler vardır; bu vergiler 6 ay içinde ödenmektedir.

6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu, Vergi Usul Kanunundan sonra tatbikata konulduğu için, her iki kanun arasında usul hükümleri yönünden paralellik sağlanmıştır. Buna rağmen V. U. Kanununda yer alması gereken bazı hükümler, Gider Vergileri Kanununda bulunmaktadır. İstihsal Vergisi ile ilgili (Fatura, özel teslim vesikası ve makbuzlar, dahilî sarf pusulası, randıman incelemesi ve normal randıman nisbetleri) hakkındaki hükümler bu arada kaydedilebilir.

b) Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi :

Bu vergiye, banka, banker ve sigorta şirketleri tâbidir. Bunların yapmış oldukları bütün muameleler dolayısiyle aldıkları — her ne adla olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları — bütün paralar vergiye tâbidir.

Genel olarak banka ve bankerlerin aldıkları paralar (faiz, iskonto, komisyon, kira, sigorta komisyonu, masraf karşılığı, esham ve tahvilât ve gayrimenkul satış farkları, esham ve tahvilât faiz, ikramiye ve temettü, acıyo, klering ve hususî takas farkları, pul bey'iyesi vs.) diye sınıflandırılır. Sigorta Şirketlerinin gelirleri de (prim, idare masrafı — kaydiye —, faiz, komisyon acyo vs.) gruplarında toplanabilir.

1966 malî yılında; banka ve bankerlerden 472.8 milyon, sigorta şirketlerinden 64.1 milyon lira vergi tahsil edilmiştir.

Vergiden bazı istisnalar tanınmıştır; bu istisnalar bir ölçü dahilinde sosyal ve iktisadî gayeler taşımaktadırlar.

Bu vergiyi, bankalar, bankerler, sigorta şirketleri öderler. Verginin mükellefi bu tüzel veya özel kişilerdir. Tahsil edilen bütün paralar, verginin matrahıdır. Bu matrah üzerinden % 20 nisbetinde banka ve sigorta muameleleri vergisi ödenir. Vergi, beyana dayanır ve bir ay içinde tahsil edilen paralar sebebiyle doğan vergi, ertesi ayın 15. günü akşamına kadar beyan edilir ve ödenir.

Takvim yılı sonunda, bankalara 3 aylık bir süre içinde beyanda bulunma hakkı tanınmıştır.

Banka ve sigorta muameleleri vergisinde son yıllarda büyük artışlar olmuştur. 1965 yılında, bu vergiden 431 milyon lira tahsil edilmiş iken,

1966 da 537 milyona, 1967 de 640 milyon liraya ulaşılmıştır. (1957 de 110 milyon lira).

c) **Nakliyat Vergisi :**

Nakliyat vergisinin mevzuuna, "Türkiye sınırları içinde, umuma mahsus vasıtalarla yapılan taşımalardan, yük taşımaları ile; belli bir tarifeye dayanılarak yapılan yolcu taşımaları" girmektedir.

Umuma mahsus vasıtalar arasında (Demiryolu üzerinde işleyen vasıtalar, tramvay, tünel, troleybüs, otobüs ve yolcu taşımağa mahsus sair, motörlü kara nakil vasıtaları — otomobil, kamyonet, motosiklet hariç —, makina ile çalışan gemiler ve uçaklar) gösterilmiştir.

Kanunda "İstisnalar" önemli bir ayırıma yol açmıştır ve (tren, tramvay, tünel ve troleybüs haricinde kalan motörlü hava nakil vasıtaları ile şehir içi seferi sayılamayacak şekilde yapılan yolcu taşımaları) vergi dışı bırakıldığından; bunun neticesinde şehirlerarası otobüsle yolcu naklinden vergi almak mümkün olamamaktadır. Bu suretle verginin mükellefleri azalmış, tren (yâni Devlet Demiryolları), diğer kara nakil vasıtaları (şehir içindeki belediye otobüsleri vs.) vapur (genellikle Denizcilik Bankası) ve uçak (Türkiye sınırları içinde faaliyette bulunan Devlet Havayolları) mükellef olmuştur.

1966 yılında bu vergiden 100 milyon lira tahakkuk etmiştir. Bunun 57 milyonu eşya, 43 milyonu yolcu naklinden doğmuştur. Bu yıl 93 milyon lira tahsilât yapılabilmiştir.

Nakliyat Vergisi beyana dayanmakta ve nakil vasıtası sahipleri tarafından ödenmektedir.

Verginin matrahı, yolcu ve yük taşımaları karşılığında nakden veya hesaben alınan ücrettir.

Verginin nisbeti ise şöyledir :

I — Yolcu taşımalarında :

A — Şehiriçi taşımalarda :	% 6
B — Şehir dışı taşımalarda :	
a) Üçüncü mevki, güverte vs.	% 10
b) İkinci mevki, motörlü tren	% 20
c) Birinci ve lüks mevki	% 25
II — Yük taşımalarında	% 10

d) P.T.T. Hizmetleri Vergisi :

Bu vergi, (Posta, telgraf ve telefon) hizmetleri sebebiyle, PTT. Genel Müdürlüğü tarafından alınan ücretlere ilâveten alınır. Bu vergiden, koli ve havale hizmetleri ile, yabancı memleketlerle olan telgraf ve telefon muhabereleri istisna edilmiştir.

Verginin mükellefi, PTT İşletme Genel Müdürlüğü olup; bir tanedir. PTT şubelerinin vergi ile ilgileri mevcut değildir.

Bu verginin matrahını, PTT hizmetleri karşılığında alınan ücret teşkil eder; bu ücretler de, hâlen tarifelerle tesbit edilmişlerdir. Vergi matrahına, PTT hizmetleri vergisi dahil edilmemektedir.

PTT hizmetleri vergisi, bir vasıtalı vergi olduğundan, müşteriye intikal ettirilir; PTT işletmesi tarifeleri yaparken, alınacak ücretlerle birlikte vergiyi de dikkate almak mecburiyetindedir.

Verginin nisbeti % 10 dur.

Yabancı ülkelerle olan posta münasebetlerinin vergiye konu olup olamayacağı tartışma mevzuu olmuş, bu vergiden sadece telefon ve telgraf muhabereleri istisna edilmiş olduğundan; posta hizmetlerinin vergi mevzuu içinde kaldığı tesbit edilmiştir.

e) İthalde Alınan İstihsal Vergisi :

Bu verginin mükellefi, vergiye tâbi maddeleri Türkiye'ye ithal eden şahıslardır.

Verginin matrahını, (Kıymet esasına göre vergi alınan maddelerde) "Gümrüklü Değer" teşkil eder.

"Gümrüklü Değer" aşağıdaki unsurları ihtiva eder.

i — İthal edilecek malın gümrük vergisine esas olan kıymeti,
ii — Gümrük Vergisi ve Belediye payı,
iii — Gümrüklere ödenen diğer vergi ve resimler,
(İstihsal Vergisi hariç)
ai — Mal gümrükten geçinceye kadar ödenen sair giderler

(Ölçü esasına göre vergi alınan maddelerde) vergi matrahı şöyledir :

i — Akaryakıt ve glikozda, saf sikleti,
ii — Kahvede, gayrisâfi sikleti,
iii — İçkilerde, litre miktarları,

ai — Kibritte, çöp adedi,
aii — Elektrikte, kilovat saati,
aiii — Havagazında, metreküpü.

İthalde Alınan İstihsal Vergisinin matrahı, gümrük giriş beyannamelerinde gösterilir ve bunun doğruluğunu tevsik edici vesikalar eklenir.

Gümrük tahakkuk memurları, Gümrük İdarelerince tahakkuk ettirilen diğer vergilerle birlikte, İstihsal Vergisini de tahakkuk ettirirler; ihtilâfların zuhurunda Gümrük Kanunu hükümleri tatbik edilir.

İtirazlar da Gümrük Kanununda yazılı mercilerce, aynı kanundaki esaslar dairesinde incelenip, karara bağlanır.

f) Vergilerin Beyanı ve Ödenmesi:

1 — Gider Vergileri, mükelleflerin yazılı beyanları üzerine tarhedilir. Beyannamelerde, mükellefle ilgili bilgiler haricinde, Gelir ve Kurumlar Vergileri ile irtibat sağlamak üzere bu vergilerle ilgili bazı bilgiler de gösterilir. Şüphesiz; vergi matrahı (Tablo ve pozisyonlar gösterilmek suretiyle), bu matraha göre hesaplanan vergiler, istihsal vergisinde ayrıca satışın peşin mi, yoksa veresiye mi olduğu, ilk madde indirimleri gösterilecektir.

Mükellefler, vergiye tâbi muamelelerini, bir beyanname ile, ertesi ayın 15 nci günü akşamına kadar bildireceklerdir.

Elektrik ve havagazı işletmelerinin beyan süresi, vergi tahakkukundan itibaren 45 gündür. Nakliyat Vergisi ile PTT Hizmetleri Vergisi beyannameleri 45 gün zarfında verilir. Devlet Demiryolları, Devlet Havayolları ve Denizcilik Bankası için bu süre 75 gündür.

2 — Mükellefler, beyan üzerine tarhedilen vergilerini, beyanname verme süresi içinde öderler. Veresiye satışlara ait vergi, bedelin tahsil edildiği ayı takip eden ayın 15 nci günü akşamına kadar ödenir.

Dahilî sarflardan doğan vergilerin ödenmesi ayrı usullere bağlanmıştır. Son olarak 482 sayılı kanunla, bu konudaki ödeme hükümleri değiştirilmiştir.

Mükelleflerin, fabrika, imalâthane, ticarethane veya filyal, şube, satış mağazası ve depolarındaki iptidaî ve mamûl mallar Gider Vergilerinin teminatı hükmündedir.

İthalde Alınan İstihsal Vergisi, Gümrük Vergisi ile birlikte ve aynı zamanda ödenir. Vergiye itiraz, teminat, düzeltme ve iade işlemleri; aynen Gümrük Vergisi gibi Gümrük Kanununa uygun şekilde icra edilir.

Burada önemli bir noktayı işaret edelim. Dahilde Alınan İstihsal Vergisinin nisbeti yüksek ve mükellef adedi de azdır. Bu sebeple, bazı mükellefler bu yüksek vergiyi kaçırmada, bazıları da vergiyi tecil ettirip bir süre ödememede fayda görmektedirler.

1962 - 1963 yıllarında memleketimizde görülen iktisadî durgunluk, bilhassa tekstil sanayiine fazla tesirde bulunmuş ve tekstilde vergi nisbetlerinin yüksekliği sebebiyle, bu sanayi dalında İstihsal Vergisi ödemeleri çok yavaşlamıştı. Bu vergi sebebiyle, mükelleflerle vergi dairelerinin ilişkileri çok gerginleştiği bir sırada, 40 ve 85 sayılı iki kanun çıkartılarak, vergilerin ödeme süreleri uzatılmış ve mükelleflere büyük kolaylıklar tanınmıştır. (Mükellefler, 5 yıl süreli ve yüzde 5 faizli bir kredi elde etmiş sayılmışlardır.)

Bugün de Dahilde AlınanİstihsalVergisinde mükellef adedinin az oluşundan doğan meseleler vardır. Vergisini zamanında ödeyemeyen (diğer bir ifade ile vergisini nihaî müstehlike yansıtamayan) mükellefler; vergi borçları bir çığ gibi büyüdükçe, çok zor durumlara düşmekte; neticede, batan bu müesseselerle birlikte büyük miktarlardaki âmme alacağı da kaybolup gitmektedir.

g) Bazı Özel Hükümler :

Gider Vergileri Kanununun son bölümlerinde bazı özel hükümler yazılıdır. Bu hükümlerin bazıları usule müteallik olup, Vergi Usul Kanununda yer alabilecek mahiyettedir.

i — *Fatura, özel teslim vesikaları :* Teslim hallerinin tevsiki için kullanılır.

ii — *Dahilî sarf pusulası :* Vergiye tâbi maddeleri, kendi imalatında kullananlar tarafından, fatura yerine istimal edilir.

iii — *Randıman incelemesi :* İstihsal Vergisi incelemeleri (vergi tetkikleri), ilk madde ve gerekirse elektrik sarfiyatına göre bulunacak randıman nisbetleri ile yapılabilir. Normal randıman nisbetleri ile, mükellefin beyanları arasındaki fark, haklı ve maddî sebeplerle izah edilemezse, noksanlık emsal değeri üzerinden vergilendirilir.

ai — *Normal randıman nisbetleri :* Kanunda yazılı usulle tesbit edilecek ve ilân olunacaktır.

aii — *Şaraba ait vergi :* Şarap istihsal vergisi, Tekel İdaresi tarafından tarh, tahakkuk ve tahsil edilir ve Hazineye verilir.

aiii — *Akaryakıt vergisinin tevzii :* Akaryakıtlardan alınan vergi, bütçeye gelir kaydedilir. Bu kaynakdan sağlanacağı düşünülen hasılatın :

% 40 ı Karayolları Genel Müdürlüğüne,
% 22 si İl Özel İdarelerine,
% 8 i Belediyelere verilmek üzere, Maliye Bakanlığı bütçesine ödenek konulur.

Bu paralar İller Bankasında toplanır ve bu banka tarafından, illerin ve belediyelerin son nüfus sayımındaki nüfus miktarına göre dağıtılır.

Bu tevzi, Mahalli İdareleri himaye gayretinden doğmaktadır. Nitekim, 1964 yılında İl Özel İdarelerince tahsil olunan 705.2 milyon liranın (% 10 undan fazlası) 72 milyon lirası bu vergiden doğmuştur.

bi — Gider Vergileri Kanunu 1.3.1957 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Mülga Muamele Vergisi ve İstihlâk Vergisi ile yeni Gider Vergileri nisbet farklarından doğan vergiler için, mükellefler stok beyanında bulunmağa dâvet edilmişlerdir. Sonraki yıllarda, akaryakıta yapılan zamlar sebebiyle, "Stok beyanları" birkaç defa daha görülmüştür.

bii — Gider Vergileri Kanunu ile, kaldırılan kanunlardan başlıcaları şunlardır :

1 — 3843 sayılı Muamele Vergisi Kanunu,

2 — Bu kanunla ilgili 15 adet kanun,

3 — 1718 sayılı Elektrik ve havagazı ile ham petrol ve müştaklarından alınan İstihlâk Vergisi Kanunu,

4 — Bu kanunla ilgili 8 adet kanun,

5 — 472 sayılı Nakliyat Resmî Kanunu ve ilgili 4 adet kanun,

6 — 4950 sayılı Kahvenin Tekel Konusundan çıkarılması ve Dahilî İstihlâk Vergisine tâbi tutulmasına dair kanun,

7 — 4250 sayılı İspirto ve İspirtolu İçkiler Kanununun bazı maddeleri,

8 — Bazı vergi ve resimlere zam yapan 3 kanunun bazı maddeleri,

9 — 6550 sayılı Bira, Tabiî Köpüren Şarap ve Viski'nin İstihlâk Resmine tâbi tutulması hakkında kanun,

10 — 5865 sayılı Kibritten Alınacak İstihlâk Vergisi Hakkında kanun,

11 — 5889 sayılı Akaryakıtlardan Yol Vergisi alınması hakkında kanun,

12 — 3101 sayılı Glikozdan alınan İstihlâk Vergisi Kanunu ile bazı kanunların maddeleri.

B — Gider Vergileri Kanununa Ekli Tablolar ve Vergi Nisbetleri:

Gider Vergileri Kanununa ekli dört tablonun birincisi (İlk İstihsal Maddeleri Tablosu) dur. Bugünkü Dahilde Alınan İstihsal Vergisinin temel dayanağı da bu tablodur.

a) *İlk İstihsal Maddeleri Tablosu,* hâlen 14 pozisyonu ihtiva etmektedir. Başlangıçta 12 olan pozisyon sayısı, daha sonra 482 sayılı kanunla (İtriyat ve tuvalet malzemeleri), 756 sayılı kanunla da (Ağaçlar)ı da kapsayacak şekilde genişletilmiştir. Pozisyonlar da kendi içlerinde fıkralara ayırlmıştır.

Aşağıda, bu pozisyonlarda yazılı maddelerin çeşitleri ve vergi nisbetleri üzerinde durulmuştur.

1 — Çimento ve ateşe mukavim eşya (her çeşit çimentolar, ateş tuğlaları vs.) vergi nisbeti % 12,5 dur. Alelâde inşaat tuğlaları, kiremitler, desti, künk gibi topraktan yapılan eşyalar vergiden muaftır.

2 — Madenler : (Bu pozisyon kendi içinde 4 e ayrılmıştır) :

i — *Demir sanayii grubu :* (ray, travers, boru, her nevi çubuk, tel ve profilli demirler; dökme demir ve çelik kütükler vs.) Vergi nisbeti : % 12,5 ve % 20.

ii — *Bakır sanayii grubu :* (külçe bakır, elektrolit bakır, çubuk, levha, profil, pul, şerit, tel, toz ve yaprak bakır.) Vergi nisbeti : % 30.

iii — Sair madenler : (Altın, gümüş, platin hariç; ayrıca kömürler, tabiî gazlar da hariç tutulmuştur. Bu gruba, kurşun, kalay, çinko, mağnezyum, krom, manganez, alüminyum, kobalt, nikel vs. dahildir.) Vergi nisbeti : % 30, kurşun için % 15.

ai — *Akaryakıtlar :*

Bunlar petrol ürünleridir. Damıtma sırasında elde edilişlerine göre vergileri farklıdır.

Benzin 40 - 175° arasında; gazyağı 150 - 250° arasında, motorin 250 - 350° arasında elde edilir.

Alevlenme noktası :

30° den aşağı olan hafif yağların : 1 Kg. dan 70 kuruş; 30° den yukarı, 55° den aşağı olanlar : 1 Kg. dan 40 kuruş vergi alınmaktadır. (Motorinden 45 kuruş)

Tortu yakıtlar :

4 numaralı Fuel Oil'den : 1 Kg. dan 40 kuruş,
Makina yağları, petrol tortuları : % 30 nisbetinde sıvı petrol gazları : 1 Kg. dan 5 kuruş, vergi alınır.

3 — Kauçuk : (Tabiî ve Sentetik kauçuk) vergi nisbeti % 30,
4 — Plâstik maddeler : nisbet % 40,
5 — Kürkler : Nisbet % 75,
6 — Kemik, boynuz vs. : Nisbet % 75,
7 — Kıymetli taşlar : Nisbet % 75,
8 — Kâğıt ve mukavva : Nisbet % 15 ve % 20,

(Kâğıt kırpıntılarından yapılan kâğıtların, vergiye tâbi olup olmaması konusunda görüş ayrılıkları vardır.)

9 — Camlar : Nisbet % 20,

10 — Tekstil maddeleri :

i — Hayvan mahsülü iplikler :	
a) Strayhgarn iplikleri	: % 20
b) Diğer iplikler	: % 36
ii — Nebatî iplikler :	
a) Kendir, keten vs. ip, urgan vs.	: % 15
b) Pamuktan mamûl dikiş ve nakış iplikleri	: % 18
c) Diğer iplikler	: % 30
iii — Sentetik, sun'i elyaftan iplikler	: % 36

ai — Başkaları hesabına yapılan (büküm, katlama, kasarlama, boyama gibi) bitim işleri : (Aynı nisbetler) (Vergi matrahı alınan ücrettir.)

aii —Karışık iplikler (Mahlûtun bünyesine miktar itibarıyle en fazla giren ipin vergi nisbeti uygulanır.)

(İpliklerin sarma işi ile haşıllama işi bitim işi sayılmamaktadır.)

11 — *Elektrik ve Havazagı :*

a) Elektriğin kilovatından :1 kuruş ve 3 kuruş.
b) Havagazının metreküpünden : 1,5 kuruş.
c) Sayaç yoksa, sarfiyat bedelinin % 15 i nisbetinde.
12 — Diğer maddeler : Vergi nisbeti % 18.
13 — İtriyat ve tuvalet maddeleri : Vergi nisbeti % 30.
(Parfümler, kremler, pudralar, saç boyaları, tuvalet sabunları vs.)
14 — Ağaçlar : Vergi nisbeti : % 12,5.

b) *Mamûl Maddeler Tablosu :* 8 pozisyonu ihtiva etmektedir. Bu pozisyonlar içinde yer alan bazı lüks maddeler, (taşıtlar, otomobiller, saatler, ses alma cihazları, fotoğraf makinaları vs.), Kanunun 4 üncü maddesi a) fıkrası gereğince vergiden istisna edilmiştir. Pozisyonlarda yazılı mal ve maddeler ile vergi nisbetleri şöyledir :

1 — Barut ve patlayıcı maddelerle, silâh ve teferruatı ve av malzemesi : % 25

2 — Kibrit : (Bin çöpünden 60 kuruş),
i — Bisikletler, motosikletler : % 20
ii — Kamyonet, binek otoları : % 25
iii — Şasiler : % 15 ve % 30
4 — Saatler : (Maden çeşidine göre, % 40, % 30 ve % 20)
5 — Ses cihazları ve levazımı :
i — Pikap, pikaplı radyo vs. % 30
ii — Pilli radyolar % 18
iii — Diğer radyolar % 20
ai — Gramofon, ses şeridi vs. % 25
6 — Fotoğraf, sinema makinası, filimler : % 18
7 — Seramik, çini, fayans heykeller : % 20 ve % 40

c) Kahve, kakao, glikoz ve bazı içkiler tablosu :

i — Kahvenin kilosundan 500 kuruş,
ii — Kakao ve yağından : % 30,
iii — İnhisar dışındaki içkilerden :
1 — Her çeşit biranın litresinden : 40 kuruş,

2 — Tabîî köpürür şarabın litresinden : 1500 kuruş,
3 — Sair şarapların litresinden : 20 kuruş,
4— Viskinin litresinden : 3000 kuruş,

ai — Glikozun kilosundan 50 kuruş.

d) *İthal Maddeleri Tablosu,* 14 pozisyonu havidir. Bu pozisyonlara kayıtlı mallar ve maddeler "Çimento veya ateşe mukavim maddelerden mamûl her çeşii eşya (% 10), Madenî eşya (% 10 ve % 18), çocuk bisikletleri (% 15), sair madenî eşya (% 25), kauçuktan mamûl eşya (% 25), plâstikten mamûl eşya (% 35), kâğıt ve mukavvaden mamûl eşya (% 15), camla mürettep eşya (% 18), tekstil maddeleri (% 12,5 ve % 18), kürk mamûlâtı (% 60), hayvanî maddelerden mamûl süs eşyası (% 60), inci ve kıymetli madenlerden süs eşyası (% 60), kahve, kakao mamûlleri (% 25), Gümrük Giriş Tarife Cetvelinin muhtelif fasıllarında ve pozisyonlarında yazılı çeşitli mamûller (% 15), ağaç mamûlleri (% 10)" nisbetlerinde vergiye tâbidir.

Bu 4 tablodaki eşya tasnifi, Gümrük giriş tarife cetvelindeki tasnife benzerlik gösterirse de, aynı değildir. Bazan Gümrük Tarife pozisyonlarına atıflar vardır.

İthalde Alınan İstihsal Vergisi, Vergi Usul Kanununun dışında bırakılmıştır. Bu vergiyi Gümrük İdareleri tahsil etmekte ve uygulamada da birçok bakımlardan Gümrük Kanunu hükümleri nazarı itibare alınmaktadır.

C — Gider Vergilerinin Tahakkuk ve Tahsilâtı İle İlgili İzahlar:

Gider Vergileri, Vasıtalı Vergilerimizin en ehemmiyetlilerindendir. Devlet gelirleri arasında da çok önemli bir yer işgal ederler. Son 5 yıl içinde bu vergilerin, tahakkuk ve tahsilât rakamları ile, genel bütçe gelirleri tahakkuk ve tahsilât rakamları mukayese edildiğinde; bu gruba giren vergilerin genel vergi gelirlerinin % 20 - 25, genel bütçe gelirlerinin % 18 - 20 sini ihtiva ettiği anlaşılır. (Adedî bilgiler arka sayfadadır.)

Gider Vergileri, gerek vergilerimiz, gerekse bütçemiz içinde bu derece önemli yer işgal etmelerine rağmen, üzerinde fazla çalışmalar yapılmamış vergilerdendir. 1957 yılından itibaren yapılan (7) adet tadilâtın da bir kısmı, sadece akaryakıt zamları ile ilgilidir. Bu vergi ile ilgili çalışmaların Vergi Reform Komisyonu tarafından da ihmal edildiği müşa-

Gelirin Çeşidi	Tahakkuk (Milyon TL.) 1963	1964	1965	1966	1967	Tahsilât (Milyon TL.) 1963	1964	1965	1966	1967
1 — İthalde Alınan İstihsal V.	889	743	924	1062	1161	883	743	894	1062	1161
2 — Akaryakıt İstihsal V. (Dahilî)	61	97	218	364	529	58	97	215	330	499
3 — Dahilde Alınan İstihsal Vergisi	974	1074	1226	1504	1727	683	705	908	1140	1301
4 — Banka ve Sigorta Muameleleri V.	348	385	445	551	654	342	379	431	537	640
5 — Nakliyat V. si	68	73	91	106	115	64	69	87	95	100
6 — PTT Hizmetleri Vergisi	36	40	46	52	58	36	40	46	52	58
Toplam :	2376	2412	2950	3639	4224	2066	2033	2581	3216	3799
Vasıtasız Vergiler Toplamı	3157	3516	3949	4746	5776	2747	3038	3408	4189	5077
Vasıtalı vergiler Toplamı	6146	6752	7454	8803	10465	5677	6254	6886	8251	9818
Vergi Gelirleri Toplamı	9303	10268	11403	13550	16241	8424	9292	10294	12440	14896
Vergi Dışı Normal Gelirler	970	1013	1129	1144	1498	564	554	575	549	817
Diğer Gelirler	2509	2096	2048	2175	2408	2505	2090	2040	2161	2386
Genel Bütçe Gelirleri Toplamı	12782	13378	14580	16871	20150	11493	11938	12911	15153	18101

hade edilmektedir; adı geçen komisyonun Gider Vergilerini eleştiren komple çalışmaları yoktur.

Bu vergilerin üzerinde çalışmalar yapılmaması sonucu, bilhassa Dahilde Alınan İstihsal Vergisinde, bâriz bir gerileme olduğu ortaya çıkmaktadır. Aşağıya kaydedilen endeks rakamları bunu açıkça göstermektedir :

Yıllar	G. Vergisi Endeksi	Kurumlar V. si Endeksi	Dahilde Alınan İstihsal V.si Endeksi	Banka Muameleleri Vergisi Endeksi
1951	100	100	100	100
1961	975	1772	382	1031
1965	1277	2084	687	1959
1966	1538	2600	363	2440
1967	1910	3312	985	2909

Bu cetvelden anlaşılacağı gibi, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinde, çok büyük bir artış olmuştur. Bunun sebebi, vergi nisbetinin 1963 yılında % 15 den % 20 ye çıkarılması ve memleketimizde kredi müesseselerinin büyük inkişaflar göstermesidir.

Bu cetvelde; Akaryakıt İstihsal Vergisi, Dahilde Alınan İstihsal Vergisine dahil edilmemiştir. Zira, Akaryakıttan alınan istihsal vergisi, son yıllarda çok büyük zamlar görmüştür. Akaryakıt Vergileri endeksi (100, 626, 2302, 2970, 4008) gelişmesini göstermiştir.

Dahilde Alınan İstihsal Vergisinin, bugünkü ekonomik ve sınaî gelişmeyi takip edememesi üzerinde durulması gereken hususlardandır. Sanayi sektörünün geliri ile, Dahilde Alınan İstihsal Vergisinin gelirinin mukayesesi de bunun lüzumunu ortaya koymaktadır.

Yıllar	Sanayi Sektörü Geliri	Dahilde Alınan İstihsal V. si Geliri	Nisbet
1951	1250	132	10.5
1955	2578	282	10.9
1960	6886	505	7.3
1961	7577	506	6.6
1962	8323	618	7.4
1963	9462	683	7.2
1964	10475	705	6.7
1965	11742	908	7.7
1966	13727	1143	8.3
1967	15937	1301	8.1

Bu rakamlardan; Dahilde Alınan İstihsal Vergisinin, büyük ölçüde gayret sarfedilerek geliştirilmesi gerektiği sonucu çıkmaktadır.

Bugün Gider Vergilerinde, mükellef adedinin azlığı prensibine sıkıca bağlanıldığı görülmektedir. Bu adedî azlık, verginin verimine de menfî tesirlerde bulunmaktadır. Verginin ilk istihsal safhasında, büyük fabrika, şirket ve müesseselerden alınması, vergi hasılatına ters tesirlerde bulunmaktadır.

Vergi mükelleflerinin adedini gösteren cetvel bu bakımdan ilgi çekicidir. (1966 malî yılı)

Mükellef Grupları	Mükellef Adedi	Vergi Miktarı
1 — Dahilde Alınan İstihsal V.	2961	1.495.594.791
2 — Banka ve Bankerler	2567	472.836.344
3 — Sigorta Şirketleri	588	67.140.957
4 — Taşıma Müesseseleri	1253	100.162.760
5 — PTT Hizmetleri Vergisi	1	52.330.895
TOPLAM :	7370	2.188.065.747

Görüldüğü gibi, bütün Türkiye'de Dahilde Alınan İstihsal Vergisi mükellefinin adedi 2961 dir; bütün Gider Vergilerinin mükellefi (İthal hariç) 7370 dir.

Gelir Vergisinde, beyanname veren mükellef sayısının 1966 da 413.764 adet, muhtasar beyanname adedinin 1.812.520 adet olduğu nazarı itibare alınacak olursa, Gider Vergilerindeki mükellef sayısının azlığı hemen dikkati çekmektedir.

Dahilde Alınan İstihsal Vergisinin sadece mükellef itibariyle değil, konu itibariyle de dar tutulduğu anlaşılmaktadır. Nitekim, bu verginin tahakkuk ettirildiği kaynaklar pek mahduttur.

Maddenin Cinsi	Tahakkuk Ettirilen Vergisi (1966 yılı)
Çimento	57.700 bin lira
Ateşe mukavim eşya	3.010 " "
Madenler	234.128 " "
Makina yağları	2.565 " "
Plâstik maddeler	1.444 " "
Kâğıt ve mukavva	58.452 " "
Camlar	32.951 " "
Yün ipliği	174.660 " "

Pamuk ipliği	279.055	"	"
Diğer iplikler	53.627	"	"
Elektrik ve havagazı	261	"	"
Kimyevî, tıbbî müstahzarlar	24.791	"	"
İtriyat ve tuvalet malzemesi	10.318	"	"
Barut	13.577	"	"
Taşıtlar	48.309	"	"
Saatler	1	"	"
Gramofon plâkları	2.438	"	"
Seramik mamûlleri	20.128	"	"
Kakao yağı	469	"	"
TOPLAM	1.017.230	"	"
Akaryakıtlar (Kg.)	370.729	"	"
L. P. G. (Kg.)	161	"	"
Elektrik (Kwt)	65.901	"	"
Havagazı (M^3)	1.725	"	"
Kibrit (çöp sayısı)	17.736	"	"
İçkiler (Litre)	13.859	"	"
Glikoz (Kg.)	7.552	"	"
TOPLAM	477.664	"	"
Genel Vergi Toplamı	1.495.595	"	"

Başlıca istihsal vergisi konuları ve bunlardan hasıl olan vergiler bu şekilde kaydedildikten sonra; Gider Vergilerinin, bilhassa Dahilde Alınan İstihsal Vergisinin büyük gelişmelere muhtaç olduğu, mükellef adedinin artmasından endişe etmeksizin vergiyi daha uygun hale getirmek gerektiği, ilk istihsalin tamamlayıcı olan diğer istihsal ve imalâtın da vergi kapsamına alınmasının fiskal verim yönünden savunulabileceği, ifade edilebilir.

İKİNCİ BÖLÜM

GİDER VERGİLERİNE VERİLMESİ GEREKEN YÖNLER

6802 sayılı Gider Vergileri Kanununda adı geçen vergilerde devamlı değişiklikler ve reformlar yapılması şarttır. Memleketimizde ziraatten sanayie doğru ehemmiyetli bir kayma olduğu gibi, Milletlerarası münasebetlerden doğan bazı taahhütlerimiz vardır. Nihayet, vergi sistemimizin geliştirilmesi ve bu suretle plânların finansmanının sağlanması icabetmektedir.

Bu nedenlerle, Gider Vergilerimizde reformlar yapılmalıdır. Önce; ılk istihsal vergilerinin yerine, mütekâmil bir vergi olan Eklenen Değer Vergisi geçmelidir. İkinci olarak, yeni istihlâk vergisi konuları araştırılmalı, lüks tüketim maddelerinden vergi alınmalı, Nakliyat, Banka ve İthalât Vergileri geliştirilmelidir. Son olarak da, Tekel maddeleri ve şeker vergilerinin, Gider Vergileri camiasına ithali, bazı alkolsüz içkilerden vergi alınmasına çalışılmalı, vergi nisbetlerinin — Katma değer vergisi tatbik edilsin veya edilmesin — gözden geçirilmesi icabetmektedir.

Bu suretle, Gider Vergileri; sadece akaryakıta ve tekstil sanayiine dayanmaktan ve ithalâta, dolayısiyle dövize bağlı olmaktan kurtulmuş olacak, mükellef adetleri arttığı ölçüde vergi yaygınlaşacak ve tahsil imkânları da gelişmiş olacaktır.

A — Dahilde Alınan İstihsal Vergisi Yerine "Katma Değer Vergisi"

İkinci Beş Yıllık Kalkınma Plânının "Vergi Reformu" ile ilgili bölümünde, Katma Değer Vergisi konusunda, birbiri ile uyuşabilecek 2 mütalâa vardır :

"Katma Değer Vergisine geçinceye kadar İstihsal Vergisinin kapsamının yeniden gözden geçirilmesi"

"İstihsal Vergisinin yerini almak üzere daha ileri bir vergi niteliği gösteren Katma Değer Vergisinin uygulanması hazırlıklarına başlanılması".

Görüldüğü gibi, Plân, hem İstihsal Vergisinin gözden geçirilmesini, hem de Katma Değer Vergisinin tatbikine çalışılmasını öngörmektedir.

"Katma Değer Vergisi", çok kademeli ve tek kademeli muamele vergilerinin bir bileşimidir; vergi, eklenen kıymetler üzerinden bir kaç defa alınmaktadır.

Katma Değer Vergisi, istihsal ve dağıtımın muhtelif safhalarına teşmil edilebilir. Bu suretle vergi, sadece bir firma üzerinde kalmamakta, muhtelif firmalara dağıtılmaktadır; bunun sonucunda, ağır nisbetli bir ilk istihsal malları vergisinden (toplu muamele vergisinden) doğan şikâyetler azalmaktadır.

Bu vergi halen Müşterek Pazar ülkelerinin, müşterek bir muamele vergisi olarak kabul edilmiştir. Fransa'da 1954 yılından beri tatbik edilmekte, Almanya'da tatbikine başlanılmış bulunmaktadır.

Vergisinin üstün tarafları, vergi riskini dağıtmış olmasından ve son tüketiciye yaklaşan fiatları üzerinden istihsal mallarını ve hizmetleri vergilendirmesinden doğmakta; dolayısiyle vergi hasılası itibariyle memnuniyet verici sonuçlar sağlanmaktadır.

1956 yılında Gider Vergilerimiz kabul edildiğinde, bu verginin gerekçesinde Artan Değer Vergisine bazı tenkitler yapılmıştı. Bu tenkitler bugün de yapılabilmekte, ancak cevapları da verilebilmektedir.

a) Doğrudan doğruya satış kıymetine dayanan bir muamele vergisi nisbeten basit bir mahiyet arzeder.

Bu basitlik, memleketimizde vergi verimini azaltıcı yönde gelişme göstermiştir. Mükellef adedinin az olması avantajı yanında, "artan kıymetlerin ileri istihsal kademelerinde vergilendirilememesinden doğan" mahzurlar görülmüştür.

b) Alım - Satımlar dolayısiyle vâki "değer artışı" üzerinden vergi alınması, kazanç üzerinden gelir vergisi alınması esasına kısmen yaklaşmakta; muamele vergisi bu mahiyeti aldığı an, açık olarak fiatlara yansımak ve açıkça intikal = in'ikâs etmek hassasını kaybetmektedir.

Gelir ve masraf vergileri ayrı teorilere dayanır. İstihsalin her kademesinden alınan vergi, toplam olarak son tüketiciye yansıyacaktır; bu verginin yansımaması vergi sisteminin bozukluğundan değil, fiat mekanizmasının (arz ve talep uygunsuzluğunun) bir sonucudur. Katma Değer Vergisinde; gelire fazla yaklaşıldığı doğrudur; çok imâl kademesinden geçmiş ve kıymeti yükselmiş bir emtianın, vergisi de yüksek olacak, (dolayısiyle müstehlikin gelirinden bu malı almak için ayırdığı fonlar) da fazla görünecektir. Aslında, bu vergi ile istenilen yage de, az istihsal kademesi geçirmiş bir mamûle göre, çok istihsal kademesi geçirmiş ve birçok yeni değerler iktisap edip, kıymeti yükselmiş mamûllere ayrı ayrı vergi yükleri tahmil etmektir.

c) Artan değere dayanan vergi, bir bakıma her alım, satımı vergilendirmesi itibariyle yayılı muamele vergisine yaklaşmakta, binaenaleyh, bu usulün mahzurlarını taşımaktadır.

Yayılı Muamele Vergisi ile Artan Değer Vergisi arasından benzerlikler vardır. Ancak bu vergilerin kötü olduğu söylendiği takdirde, bütün masraf vergileri için de aynı mütalâalar ileri sürülebilir. Masraf Vergileri, fiatları yükselten ve müstehlikin satın alma imkânlarını daraltan vergilerdendir. Arz ve talep tıkanıklıkları mevcut değil ise, bu vergilerin adı

ne olursa olsun, "müstehlik tarafından ödenmesi" icabetmektedir. Bu da verginin nisbetinin az veya çok oluşuna, tek bir muameleden veya imalâtın her kademesinden alınmasına göre büyük farklar göstermez.

d) Nihayet, artan değer vergisinin tatbikinde rastlanan diğer bir güçlük "değerin tesbiti" meselesidir.

Artan değer vergisi hâlen bazı memleketlerde tatbik edildiğine göre, değer tesbiti konusunu mübalâğa etmemek icabeder. Bugünkü muhasebe tekniği ile, değer artışlarının tesbiti mümkündür. Bu suretle mükerrer vergilendirme diye bir bahis ortada kalmamaktadır.

Memleketimizde "Katma Değer Vergisi" tatbik edilebilir mi? Tatbik edilirse hangi konular üzerinde durulması lâzımdır? Vergi nisbetleri ne olmalıdır?

Şimdi bu konular üzerinde duralım.

Kanaatimizce, bizde Katma Değer Vergisi bazı vergi konuları için tatbik edilebilir. Bugünkü ilk istihsal vergilerine mevzu olan bazı maddeler ve malların ileri istihsal kademeleri sıra ile vergi konusu yapılabilir. Bu suretle ilk istihsalin vergilendirilmesi ile iktifa edilen durumdan doğan vergi verimsizliği de önlenmiş olur.

Konuyu daha belirli hale koymak için bazı misaller verelim. Maden sanayii içinde özel bir yeri olan demir, birçok imalâtın içine dahil olmaktadır. Nihaî müstehlikin kullandığı demir ve çelik âletlerin hemen hemen hiçbiri, son istihsal kademesinde, vergiye tâbi değildir. Meselâ bir çelik matkap ucu, demir destere, çivi vs. den (istihsalin ilk kademelerinde alınan bir vergiden sonra) Gider Vergisi veya eklenen değer vergisi alınmamaktadır. İnşaat çivisi ile kunduracı çivisi fiatları çok farklı olduğu halde, bu farklı fiatlardan farklı vergiler tahsili cihetine gidilmemektedir. İnşaat demiri ile gemi saçı ve hattâ buzdolabı saçı aynı vergiyi ödemektedirler. Bütün maden sanayii mamûlleri, ileri istihsal kademelerinde vergi mevzuu yapılmamıştır. Eklenen Değer Vergisi, bu farklı mamûllerin farklı fiatlarını vergilendirmek yolunu açmaktadır.

Memleketimizde Katma Değer Vergisine mevzu olabilecek malların seçilmesi sırasında önce sanayiimizin durumu ve sanayi mamûllerimizin çeşitlerini incelememiz gerekmektedir.

Şahısların tükettikleri mallar, ya ziraî istihsale (hayvan mahsulleri dahil) veya sınaî üretime bağlıdır. İthal edilen mallar da, ziraî veya sınaî üretime katkıda bulunur veya doğrudan doğruya istihlâke arzedilir.

Günlük hayatımıza giren eşyanın ve günlük tüketim maddelerinin herbirinde az veya çok bir vasıtalı vergi vardır. Ancak, bu vergilerin, eşyanın kıymetine göre çok olması gerektiği halde, bazan tersi durumlar da görülmektedir. Bugün memleketimizde, bir metre pamuklu kumaşta, bir metre has ipekli kumaşa göre daha fazla vergi vardır. Aslında; müstehlik mallarının tasnifi yapılmamış ve bu malların herbirinin ihtiva ettiği bütün vergiler hesaplanmamıştır. İhracatta Vergi İdaresi ile ilgili komisyonun yaptığı hesaplar (ki ihraç edilen emtianın vergisinin iadesine sebep olmaktadır.) da son derece hassas değildir; zira nisbetler sık sık değişmektedir.

Hâlihazırda üzerinde durulması icabeden husus, Türk sanayi ve ziraat sektörünün imâl ve istihsal ettiği malların çeşitlerini bulmak, bunların geçirdikleri imalât kademelerini tesbit etmek ve bu kademelerde elde ettiği yeni kıymetleri hesaplamaktır.

Diğer taraftan, her bir mamûlün içindeki vasıtalı ve vasıtasız bütün vergilerin hesaplanması ve satış fiatının (veya maliyet fiatının) belli bir yüzdesi olarak gösterilmesi şarttır.

Hemen belirtelim ki, her iki tetkik uzun zaman ve emek istemektedir. Ancak; bu tetkikler yapılmadan, Katma Değer Vergisini tatbike kalkışmak, hele vergi nisbetlerinin tesbiti cihetine gitmek hâtalı olacaktır.

Bizde Katma Değer Vergisi tatbikine başlamadan önce; maliyet muhasebesi ile ilgili bütün problemlerin halledilmesi lâzımdır; böylece bir mamulün maliyetine giren bütün unsurların rahatça tesbiti mümkün olur.

Bugün için, bütün tekstil mamulleri, kauçuk mamulleri, deri mamulleri, cam eşya, porselen ve fayans sanayii, bütün lüks yiyecek maddeleri sanayii (konserve dahil), meyve ve maden suları, hattâ yağ sanayii ile ilâç sanayii mamulleri katma değer vergisine konu olabilir.

Bu mamuller içinde, bilhassa tekstil mamulleri üzerinde öncelikle durmak icabetmektedir. İplik yerine, kumaşın vergilendirilmesi mümkündür. Kumaşın değeri arttıkça, bu artan değerin vergilendirilmesi kadar makul bir şey düşünülemez; aslında vergilendirilen "kumaş" değil, kumaş için yapılan "masraf", diğer bir ifade ile "satınalma gücü" dür.

Maden sanayiine dayanan birçok çeşit mamul vardır; bir kilo demirin kıymeti, muhtelif imal safhaları geçtikten ve birçok değerler iktisap ettikten sonra, belki 10 - 100 misli artmaktadır. Bugünkü sistemimiz ile, bu eklenen kıymetleri vergilendirmek mümkün değildir.

Hâlen kauçuk ithalinden alınan vergi dışında, kauçuk mamullerinden vergi alınmamaktadır. Kaynağı ithalâta dayanan bu maddenin birçok çeşit mamulü piyasaya arzedilmektedir (meselâ, otomobil lâstiği). Bir ithal malı olması sebebile, kauçuktan gidilerek, bu mamullerin vergilendirilmesi imkânları vardır; vergi kaçakçılığının olması ihtimalleri de azdır.

Katma Değer Vergisinin tatbikatında vergi kaçakçılıkları olması mümkün ise de, bu kaçakçılıklar hâlen tatbik edilen ilk istihsal mallarını ve maddelerini vergilendiren sistemimizdeki kaçakçılıklara benzerlik gösterecektir. Hattâ bugünkü sistemimizde, vergi nisbetlerinin yüksekliğinden doğan "vergi ziyaı cazibesi" de azalmış olacağından; Katma Değer Vergisinin daha az vergi kaçakçılığına yol açabileceği ifade edilebilir. Katma Değer Vergisi tatbik edildiğinde, meselâ, ipliklerden alınan yüksek nisbetteki bir verginin bir kısmının, kumaş imalâtçılarına intikal ettirilmesi icabetmektedir. Bu suretle vergi ödeyenlerin adedi arttırılarak, verginin peşin ödenmesinden doğan mahzurlar da önlenmiş olacaktır.

B — Yeni Vergi Konularının Araştırılması:

Katma Değer Vergisi tatbik edilsin veya edilmesin, bugünkü ilk istihsal maddelerini vergilendiren Gider Vergileri sistemimizin geliştirilmesi lâzımdır. Bu geliştirme, 14 pozisyona sığdırılmış I No. lı cetveldeki mal ve madde nevilerinin adedinin arttırılması şeklinde de olabilir.

Son defa kabul edilen 482 ve 756 sayılı kanunlarla (İtriyat ve tuvalet maddeleri ile ağaçlar) vergi konusunda ithal edilmişlerdir.

Bu maddelere ilâve edilebilecek yeni mallar bulunabilir. Bu mallar neler olabilir?

a) Taş ocağı, kum ocağı, mermer ocağı, tuğla ve kiremit harmanı işletmeleri mahsulleri,

b) Yenilecek ve içilecek eşya imal eden işletmeler mamulleri (helva, bisküvi, makarna, margarin, peynir, tereyağı, şekerleme, çikolata vs.),

c) Deri ve kundura imalâtı,
d) Ağaç işleri, mobilya imalâtı,
e) Kitap, dergi, gazete vs.,
f) Bütün ilâç sanayii mamulleri,
g) İnşaata bağlı sanayi dalları mamulleri.

Birkaç misal olarak kaydettiğimiz bu mal ve maddelere (lüks vergisi) ne konu olabilecek olan, bisiklet, otomobil, radyo, saat, plâk, spor ve av malzemesi dahil edilmemiştir. Yukarıya kaydedilen malların bazıları zarurî ihtiyaç maddeleri sınıfına dahil edilip, vergilendirilmemek istenebilir. Seçilecek mal ve maddeler; memleketimiz şartlarına göre, hiç olmazsa büyük bir müstehlik grubu tarafından, "lüks" veya "lükse yakın" sayılmalı, zarurî telâkki edilmemelidir. Diğer taraftan, vergi konularının tesbiti kolay olmalı, vergi ziyaı hadiseleri kolaylıkla önlenebilmelidir.

C — Lüks Vergileri İle İlişkiler:

Gider Vergilerine bağlı tablolar tetkik edildiğinde, bugünkü telâkkilerimize göre lüks sayılabilecek bazı malların bulunduğu, fakat 482 sayılı kanunla, bu malların büyük bir kısmından vergi alınmasından vazgeçildiği anlaşılmaktadır.

Hernekadar "lüks mal" konusunda her şahsın görüşü farklı ise de, memleketimiz şartları dikkate alındığında; fotoğraf ve filim makinaları, buzdolapları, otomobiller, müzik âletleri, radyo ve televizyon, hesap ve yazı makinaları, güzellik müstahzaratı ve benzerleri lüks sayılabilir.

"Otomobil" lüks sayıldığı takdirde, bunun lâstiği, akaryakıtı ve yedek parçalarının da lüks telâkkisi, keza fotoğraf ve filim makinaları lüks mallar sınıfına dahil edildiği takdirde, bunların filimlerinin de aynı sınıfa sokulması gerekecektir.

Memleketimizde ayrı bir (Lüks Vergisi) yoktur; Gider Vergileri tablolarına yazılı mallar içinde lüks sayılabilecek olanlar varsa da; televizyon, buzdolabı, çamaşır makinası, otomobil lâstiği, müzik âletleri, ateşli silâhlar; ayrıca şeker, sigara ve içkiler, bu cetvellerde mevcut değildir.

Şu halde, lüks teriminin genel ifadesine ve memleketimiz şartlarına göre, ya yeni bir Lüks Vergisi ihdası veya Gider Vergileri içine lüks malların hepsinin sokulması ve bu konuda konulmuş olan istisna hükmünün derhal kaldırılması temenni edilebilir.

Malî literatürde, lüks vergileri üzerinde yeterince durulmuştur. Bu vergiler, sosyal adalet ve gelir dağılımına müsbet etkileri yönünden savunulmakta; buna karşılık vergi nisbetlerinin yüksek tutulması halinde tüketimin, dolayısiyle üretimin azalmasına yol açmaktadır. Lüks vergilerde aşırılığa gidilmesi, tüketimden vazgeçilmesine veya tercihlerde değişikliğe sebep olmaktadır.

İkinci Beş Yıllık Kalkınma Plânı, lüks tüketim mallarının vergilendirilmesini öngörmüştür. Ancak, bu gruba girecek mal ve maddelerin seçimini yapmamış; bu işi vergi idarecilerine bırakmıştır. Lüks vergilerine konu olabilecek malların seçimi büyük güçlük arzedeceğinden; bu mevzuda ilerde birçok tartışmanın olacağı şimdiden söylenebilir. Ancak, birçok batı ülkesinde "lüks" sayılıp vergilendirilen bazı malların, bizde de rahatlıkla lüks telâkki edilmesi icabetmektedir.

Gider Vergilerimize bağlı cetveller incelendiğinde; ters bir tutum içinde, lüks maddelerin vergi dışında kaldığı; buna karşılık daha az lüks sayılan madenî eşyaların, kâğıt, cam, mensucat ve akaryakıtların vergi ödediği dikkati çeker. Bu anormalliğin giderilmesi için, sür'atle lüks maddeler istisnasının kaldırılması; bugünkü II. No.lı tabloda isimleri yazılı olmayan (buzdolabı, televizyon, çamaşır makinası gibi) bazı eşyanın bu tabloya dahil edilmeleri gerekmektedir.

Memleketimizde, büyük bir radyo sanayii kurulmuştur, keza buzdolabı ve otomobil sanayileri hızlı gelişmeler kaydetmektedir. Televizyon yayınları devamlı hale gelmeden bile, memleketimize büyük ölçüde televizyon alıcı cihazı ithal edilmiştir. Bu sanayi dalında ilerdeki yıllarda önemli gelişmeler beklenmektedir.

Bu şekildeki lüks mallar istihsalindeki artışlar, geliri yüksek gruplara hitap etmektedir. Bu grubun vergi yükünün arttırılması ve bu suretle vergi adaletinin temini ana gayelerden olduğu halde, bugüne kadar, bu konuda yapıcı çalışmaların olmaması, derhal tashihi gereken bir gecikme sayılmaktadır.

Bize göre, Lüks Vergileri ayrı bir kanun veya Gider Vergilerinde ayrı bir tablo olmalı; vergiye konu olacak mallar iyi seçilmeli; vergi nisbetleri yüksek tutulmak suretiyle, istihlâk temayülleri yüksek olan ve lüks mallara kayan gruplar bir nevi cezalandırılmalıdır. Az gelişmiş ülkelerde çokça görülen lüks tüketim mallarına kayma ve gösteri istihlâkı bu vergi ile bir miktar azaltılmalıdır.

İkinci Beş Yıllık Kalkınma Plânında, yukarıya kaydedilen mütalâalara uygun olarak "lüks tüketimi vergilemek suretiyle bu mallara olan talep kısılmasını ve bu alanlara yapılacak yatırımların azaltılmasını sağlayıcı yönden tedbirler alınması" derpiş edilmiştir.

D — Kanunda Değişikliği Gerektiren Diğer Hususlar:

a) Nakliyat Vergisi:

6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun Nakliyat Vergisi ile ilgili 34 ilâ 38. maddeleri incelendiğinde; bazı yolcu ve yük taşımalarının istisna

hükümleri dahilinde tutularak, bu verginin dışında bırakıldığı anlaşılmaktadır. Bunlar arasında, hiç şüphe yoktur ki, en önemlisi, 35. maddenin j) fırasında yazılı olan (tren, tramvay, tünel ve troleybüs haricinde kalan motörlü kara nakil vasıtaları ile şehir içi seferi sayılmayacak şekilde yapılan yolcu taşımaları) ile ilgili istisnadır. Bu suretle; otobüs ve kamyonlarla şehirler arasında yapılacak yolcu ve yük nakliyatı, bu verginin dışında bırakılmış; buna mukabil tren ile yapılan taşımalar vergi mevzuu yapılmıştır.

Kanaatimizce, bu istisna hükmünden büyük ölçüde haksızlıklar ortaya çıkmakta ve bundan doğan adaletsizliklerin ekonomik etkileri olmaktadır. Bilfarz, iki büyük şehir arasında tren yolcuları Nakliyat Vergisi öderlerken, aynı şehirler arasında otobüsle seyahat eden yolcular bu vergiyi ödememektedirler. Keza, bir şehrin içindeki belediye vasıtaları vergi öderlerken (Tramvay, tünel ve troleybüs sebebiyle), şahıslara ait taksi, dolmuş, minibüs işletmeleri bu vergiye tâbi tutulmamaktadırlar.

Memleketimizde, son yıllarda "Karayolları" inşasına son derece ehemmiyet verilmiş ve bu konuya büyük yatırımlar yapılmıştır. Bir katma bütçeli idare olan Karayolları Genel Müdürlüğünün bütçeleri tetkik edildiğinde, son 10 yılda takriben 10 milyar liralık bir sarfiyata imkân verildiği anlaşılmaktadır. 1968 malî yılında Karayolları Genel Müdürlüğüne verilen ödenekler toplamı 1 milyar 478 milyon liradır.

Bu büyük yatırımlara mukabil, bundan faydalanan otobüs, kamyon gibi Karayolları ulaşım vasıtaları Nakliyat Vergisi dışında tutulmuştur. Gider Vergileri Kanununda, yukarıya kaydedilen 35/J maddesindeki istisna hükmü olmasaydı, şehirlerarası işleyen kamyonlar ve otobüslerin yolcu ve yük taşımalarından vergi almak mümkün olacak ve bu suretle Karayolları Genel Müdürlüğünün masraflarının bir kısmını karşılamak imkânı bulunacak idi.

Halen, Karayollarının inşası ve bakımı bir hizmet (kamu hizmeti anlayışı dışında, bir iktisadî hizmet) sayılmış ve bu hizmetin finansmanı için de bazı yollar gösterilmiştir. Genellikle, bizde Motorlu Kara Taşıtları Vergisine ve özellikle benzin ve mazot gibi akaryakıta zamlar yapılmak suretiyle, karayollarının inşası için yeteri finansman kaynağı bulunmağa gayret edilmiştir.

Ancak, bu konulardan alınan vergiler ile, karayolları finansmanı tam olarak karşılanamamış olduğundan Nakliyat Vergisi üzerinde durmak gerekmiştir. Aslında, şehirler arası yolcu ve yük taşımalarından vergi al-

mak çok zordur. Geniş bir karayolu şebekesi üzerinde, çeşitli nakil vasıtası sahiplerinden vergi almak, binlerce vasıta sahibi veya işleteni vergi mükellefi olarak tesbit edip, doğru beyan üzerinden vergi tahsil etmek gayrimümkün sayılabilir. Burada en fazla üzerinde durulması gereken husus, vergi ziyaı = kaçakçılığı olaylarının önlenmesi olacaktır

Memleketimizde vergi ziyaı hadiselerinin önlenmesi, en âcil hal şekli bekleyen konulardandır. Vergi kaçakçılıkları önlenemedikçe, hiçbir vergi mevzuatını modernleştirmek ve düzenlemek faydalı olamayacaktır. Nakliyat Vergisi de, nakil vasıtası sahiplerince, bilet kullanılması ve bu biletlere doğru rakamlar yazılması sağlanabildiği takdirde geniş tatbik imkânlarına kavuşacaktır. Yolcu ve yük biletleri doğruluğa kavuştuğu takdirde, Nakliyat Vergisi ile birlikte, Gelir Vergisi beyanlarının da doğruluğu temin edilmiş olacaktır.

Nakliyat Vergisinin şümulünün genişletilmesi ile, bir diğer önemli fayda daha sağlanması mümkündür.

Bilindiği gibi, Karayollarının geliştirilmesi ile, Demiryolu ulaşımı gerilemiştir. Karayolları ulaşımı ile, sür'at ve ucuzluk gibi iki ekonomik gaye gerçekleştirilmiş; emniyet unsurunun azlığına rağmen karayolları ucuzluk sebebiyle tercih edilmiştir.

Bu durum, ulaştırma ekonomisi prensiplerine son derece aykırıdır.

Bilindiği gibi, uzun mesafe kara ulaşımında, her memlekette; demiryolları, karayollarına tercih edilmektedir. Birçok memlekette, demiryollarında hem ucuzluk, hem de sür'at ve emniyet unsurları sağlanmıştır. Bizde ise, demiryolları hem pahalı, hem de az sür'atlidir; sadece emniyet ve rahatlık unsurları ile karayollarının fevkine çıkabilmektedir. Bugün büyük şehirlerimiz arasında devamlı işleyen, süratli ve ucuz tren seferlerine ihtiyaç vardır; Avrupa ve Amerika'da ortalama demiryolu sür'ati saatte 100 Km. olduğu halde, bizde 40 - 50 Km. yi geçmemektedir.

Şüphesiz Devlet Demiryolları Genel Müdürlüğü, ucuzluk ve sür'at sağlayıcı tedbirleri alabilir. Bugün, meselâ İstanbul - Ankara ulaşımını 5 saate indirip, 20 lira bedelle bu ulaşımı sağlayabilir; ancak bu takdirdedir ki halkın tercihleri demiryollarına yönelecektir.

Bu idarî ve teknik tedbirlerin yanı sıra, Demiryollarının ödediği Nakliyat Vergisinin, karayolları ulaştırma vasıtalarına da teşmil edilmesi ve bu vergide kaçakçılığı önleyici sıkı tedbirlerin alınması fikri de savunulabilir. Karayolları ulaşımından alınacak Nakliyat Vergisi, belki bu ulaşım sektöründe fitaların artmasına sebep olacaktır; ancak, bu vergi

bir taraftan karayolu - demiryolu rekabetinden doğan zararlı sonuçları yok edecek; diğer taraftan da ulaştırma sektörünün ekonomik gereklere uygun şekilde faaliyet göstermesini temin edecektir.

Bugün, karayolları ulaştırmasını sağlayan otomobil, otobüs ve kamyonların; ithal edildiği veya ithale dayanan montaj sanayiine dayandığı, akaryakıtlarının hiç olmazsa yarısının yurt dışından getirildiği, lâstiklerinin ve yedek parçalarının da ithale veya ithale bağlı sanayie dayandığı bilindiğine göre; bu setörün kaynak israflarından çok uzak tutulması icabetmektedir. Halbuki durum tam tersine bir manzara göstermekte; demiryollarında âtıl kapasiteden ve işsizlikten bahsedilirken; otobüs ve kamyon işletmeleri çok uzun mesafeler için dahi, yolcu ve yük bulabilmektedirler.

Bu ekonomik dengesizliğin önlenebilmesini teminen Nakliyat Vergisinin, Karayolları ulaşımında kamyon ve otobüs gibi vasıtalara da teşmili temenni edilebilir. Yahut da, bu verginin Demiryollarından alınmasından vazgeçmek ve bu suretle vergilemede âdil bir yol tutulmak tavsiye olunabilir. Ancak; konunun, her zaman, Demiryollarına uzun mesafe nakliyatının kaydırılmasını temin edecek tedbirler arasında ele alınmasında faydalar vardır.

b) Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi :

Banka ve sigorta muameleleri vergisinin bir iki konusu tartışılmağa muhtaçtır. Evvelâ, "Bankerlik" üzerinde duralım.

Bu verginin mükellefleri arasında sayılan bankerler, yaptıkları her çeşit banka muameleleri dolayısiyle aldıkları paralardan dolayı banka muameleleri vergisine tâbidirler. 2279 sayılı kanuna göre, "ikraz işleriyle uğraşanlarla, banka muamele ve hizmetlerinden biri veya birkaçı ile uğraşanlar", banker sayılmaktadırlar.

Yüksek faizle para verilmesi, kanunla yasak edildiğinden, çok defa tefeci denilen banker grubunun mükellefiyeti tesbit edilememektedir. Bu konuda Danıştay ve Vergiler Temyiz Komisyonunca verilmiş kararlar dikkate alınarak; ikrazatçılardan kimlerin banker sayılacağı, kimlerin ise sayılmayacağı sarih olarak kanunda belirtilmelidir. Bugün, memleketimizin hemen her bölgesinde faizciliğin = tefeciliğin çeşitli şekillerine rastlanmakta; bunların iktisadî ve sosyal yönleri inceleme konusu yapıldığı halde; vergileme yönünden yapıcı gayretler görülmemektedir. Malî kaza mercilerinin verdikleri kararlar muvacehesinde, faizcilik = tefecilik konusunun vergi yönünün de halledilmesi zaruridir.

Diğer taraftan, banka ve sigorta muameleleri vergisinin % 20 gibi yüksek bir nisbette tesbiti, memleketimizde kredi fiatının yükselmesine, dolayısiyle kredi ile iş yapan müstahsil ve tüccarın maliyet ve satış fiatlarını yükseltmelerine yol açmaktadır. Bir yandan, kredi politikasında lüzumlu değişiklikler yapılırken, diğer taraftan vergi nisbetinin eskiden olduğu gibi % 15 e indirilmesi mümkün görülmektedir. Hiç olmazsa, bazı sanayi ve ihracat faaliyetlerinde, bu vergiyi daha düşük nisbetlerde almak veya hiç almamak temenni edilmektedir.

c) İthalde Alınan İstihsal Vergisi :

İthalde Alınan İstihsal Vergisi, Gümrük İdareleri tarafından tarh ve tahsil edildiğinden, vergi idarecilerimiz ve vergi hukukçularımız bu vergiye gereken ehemmiyeti vermemektedirler.

Türk Vergi sisteminin ithalâta bağlılığı büyük bir tenkid konusudur. İthal sırasında alınan vergiler (Gümrük Vergisi, İstihsal Vergisi ve Damga Resmi), 1967 malî yılında tahsil edilen 14.883 milyon vergi gelirinin 4 milyarını teşkil etmekte idi.

Bu vergi, memleketimizin ithalâtı ile sıkı sıkıya bağlıdır. İthal imkânları daraldığı takdirde verginin hasılatı da azalmaktadır.

Bu vergi, Gümrük Vergisinin bir benzeridir; yerli sanayiin ödediği vergiyi telâfi için konulmuştur. Bu takdirde, yerli sanayi için yeni bir vergi sistemi tatbike başlandığında, ithalde alınan İstihsal Vergisinin de gözden geçirilmesi şarttır. Bilhassa katma değer vergisi ve lüks vergiler tatbikatı ile birlikte, IV No.lı tablonun yeniden ele alınması icabeder. Diğer taraftan, ithalâttan alınan vergilerin bir araya getirilip toplanmaları da faydalı olabilir. Bütün ithal vergilerinde, vergilerin dayandığı matrah unsuru, ithal edilen malın kıymetidir. Bundan çeşitli isimlerle vergiler ve resimler tahsili, hiçbir nazarî kıymeti olmayan, aksine tatbikatta hesapları arttıran ve karıştıran bir husus olarak ortaya çıkmaktadır.

d) Ödeme ile İlgili Temenniler :

Gider Vergileri içinde en önemli yeri alan "Dahilde Alınan İstihsal Vergisi" nin ödenmesi konusu, her zaman mükellefleri ve vergi dairelerini karşılıklı olarak meşgul etmiştir. Bugün için bu vergiden bütün dairelerde tahsil edilememiş 425 milyon lira bir bakaya vardır. Bu âmme alacağının vâdesinde tahsil edilememesi sebeplerinin başında (veresiye satışlar) ile (dahilî sarfiyattan doğan verginin vadesinin belli olmaması)

gelmektedir. Kanun koyucu, veresiye satışları, en az bir ay vade ile yapılan satışlar diye tarif etmiş, daha sonra senetlerin vadelerine göre verginin ödenebileceği esasını koymuştur. Bu sürenin hiçbir zaman 6 ayı geçmeyeceği belirtilmiştir.

Ancak, piyasada 9 ay, 12 hattâ 18 ay vadeli senetlerle Gider Vergilerine konu emtia alınıp satılmaktadır. Bu vadeli satışlar, ödeme güçlüğü yaratmaktadır; tebliğlerle getirilmiş karışık ödeme formülleri mükellefleri rahata kavuşturamamıştır. Dahilî sarflardan doğan vergilerde (bilhassa tekstilde), vâde gününün tesbiti — muhtelif vâde tarihli senetler sebebiyle — imkânsız hale gelmiştir.

İstihsal vergisinin bir süre ödenememesi; diğer ödemelere tesir etmekte ve âmme alacağı yığılıp kalmaktadır. Mükellefin iyi niyeti olmadığı ahvalde ise, verginin tahsili büyük bir mesele teşkil etmektedir.

Gerek birikmiş 425 milyon alacağın tahsili, gerekse doğacak vergilerin emin bir şekilde alınabilmesi için, verginin bir mükellef yerine, birçok mükellefe dağıtılması (meselâ, iplikçiden kumaş imalcilerine kaydırılması) bir temenni olarak ileri sürülebilir. İşletmelerde iktisadî organizasyon bozukluğu sebebiyle ortaya çıkan vergi ödeyememe ve iflâs hallerinde ise, yapılacak hiçbir yardım (tecil kolaylığı vs.) fayda sağlayamamaktadır.

e) Ekli Tablolar Hakkında Görüşler :

Gider Vergileri Kanununa (4) tablo eklenmiştir. Bu tablolarla ilgili olarak yapılan bir tenkitte şunlar kaydedilmiştir.

"Tabloların iyi tertip edilmediği ve vergi mevzuuna giren maddelerin iyi seçilmediği tenkit konularından birisidir".

"Filhakika Dahilde Alınan İstihsal Vergisinin ilk istihsal maddelerinden alınması gerekirdi. Fakat kanuna bağlı I, II ve III numaralı tablolarda yazılı maddelerin hepsi ilk istihsal maddesi değildir. Bunlardan bilhassa II numaralı tablodaki maddeler tamamiyle mamûl maddelerdir."

"Aslında tabloların ikiye indirilmesi mümkündür. II numaralı tablonun 1, 2 ve 7 nci pozisyonları I numaralı tabloya, diğerleri ithal maddeleri tablosuna aktarılabilir. Esasen 482 sayılı kanunla II numaralı tablonun 3, 4, 5 ve 6 ncı pozisyonlarındaki eşya dahilî vergiden istisna edilmiş ve bu suretle ilk maddeden vergi alma esasına olan aykırılık bir dereceye kadar giderilmiştir.

"Keza, III numaralı tablodaki maddelerin bir kısmını, I. tabloya, bir kısmını da ithal maddeleri tablosuna aktarmak imkânsız bir şey değildir. Nitekim Vergi Reform Komisyonu da yaptığı çalışmalarda tabloların ikiye indirilmesini derpiş etmiştir."

Bu tahlilden anlaşılacağı gibi, kanuna bağlı tablolarda değişiklikler yapılması mümkündür. Memleketimizde Katma Değer Vergisi tatbik edilecek ise, bu vergiye uygun cetveller hazırlanabilir. İlk madde ile mamul madde arasındaki çeşitli imalât safhaları ayrı ayrı cetvellere veya tablolara yazılabilir. Bilhassa mamul maddeler tablosu, çeşitli vergi nisbetlerine göre tasnif edilebilir

Bugünkü Gider Vergileri sistemimizin geliştirilmesi halinde, tablo adedi (5) e çıkartılabilir.

1 — İlk istihsal maddeleri tablosu,
2 — Mamûl mallar tablosu,
3 — Sigara ve içkiler tablosu,
4 — Lüks tüketim malları tablosu,
5 — İthal malları tablosu.

Bu arada, (yarı mamûl mallar tablosu) da ihdas edilebilir; bu suretle eklenen değer vergisine geçiş kolaylığı sağlanmış olacaktır.

Tablolardaki nisbetlere gelince; bu nisbetlerden bazıları, vergi ziyamı teşvik edecek derecede yüksektir. Tekstil maddeleri vergileri (% 20 - 36 - 30) bu sanayi kolunu zorlayacak ağırlıktadır. Bu sanayi kolu, bazı ahvalde vergiyi yansıtamaz duruma gelmiş, bunun sonucunda vergi ödemelerinde güçlükler ortaya çıkmıştır. 40 ve 85 sayılı kanunlar bu ödeme güçlüklerini hafifletmek ve âmme alacağını tahsil edebilir hale getirmek üzere çıkarılmış; veresiye satışlar ve dahilî sarflarla ilgili ödemede kolaylık sağlayan 210 sayılı kanun ile de Gider Vergileri Kanununun 49 uncu maddesi değiştirilmiştir.

Lüks maddeler vergi nisbetlerinin düşüklüğü üzerinde durulacak konulardandır. Ayrıca şarap gibi, çeşitli fiatları olan içkilerde spesifik esas yerine (şarapta litrede 20 kuruş), advalorem esasın (yâni satış fiatının meselâ % 10 u veya % 20 si) kabul edilmesi faydalı sonuçlar verecektir.

İlerde tablolarda yer alacak olan sigara ve içkilerden; spesifik esasa göre değil, advalorem esasa göre (satış fiatlarının belli bir yüzdesi olarak) vergi alınması da temenni edilmektedir.

E — Tekel Maddelerinin Vergilendirilmesi:

Bilindiği gibi, memleketimizde Tekel Genel Müdürlüğü, ağır alkollü içkiler, sigara, çay, kahve ve tuz tekellerini elinde bulundurmakta; aynı Genel Müdürlük hafif alkollü içkiler (şarap ve bira) ve kibrit imalinde özel sektör ile rekabet etmektedir.

Son yıllarda, özel sektör sigara ve ağır alkollü içkiler sanayiinin kendilerine açılması konusunda baskılı çabalarda bulunmaktadır. Ağır alkollü içkiler ve sigara tekellerinin devam edip etmemesi konusunda 1969 yılı proğramında bazı tedbir ve tavsiyelerin ileri sürüleceği anlaşılmaktadır.

Tekel konularından bugün için (Sâfi hasıla ve Millî Savunma Vergisi) tahsil edilmektedir. Ancak; Tekel Genel Müdürlüğü, bugünkü sermayesi 1 milyar 750 milyon liraya çıkmış olmasına rağmen, bilhassa yaprak tütün ve yaş çay mübayaaları sırasında finansman ihtiyacı duymakta ve ilk olarak Hazineye olan borçlarını ödememek yolunu ihtiyar etmektedir.

Nitekim, eski yıllarda Hazine alacağını tam olarak tahsil edememiş, bu alacak daha sonra "sermayeye ilâve" edilmek suretiyle tasfiye edilmiştir. 1968 malî yılında da Tekelin, Hazineye olan borçlarını ve bütçe ile ödemeği taahhüt ettiği 1.7 milyar lirayı tam olarak tediye edebileceği tahmin edilmemektedir. Bu çeşit ödeme güçlükleri, Tekel Genel Müdürlüğü bugünkü idarî ve malî statüsünü devam ettirdiği takdirde, devam edip gidecektir.

Tekelin Hazineye gönderdiği (Sâfi Hasıla ve Millî Savunma Vergileri) mevzuatı tetkik edildiğinde, bu gelirler için herhangi bir "Vâde Günü = ödenmesi gereken son gün" belirtilmediği anlaşılmaktadır.

Tekelin Hazineye olan borçlarını zamanında ödeyememesi (ki her malî yıl başında taahhüt edilen borcun, aylık taksitlerle, ne şekilde ve ne miktarlarda ödeneceği bir cetvel ile tesbit edilmektedir.), Hazineyi güç durumlara sokmaktadır. Bu sebeple, Tekel gelirleri konusunda "Malî Reform" yapılması teklif edilmiş ve bu teklif üzerinde çalışılmıştır.

Tekelde malî reformdan anlaşılan, tekel maddelerinden alınan sâfi hasılat ile millî savunma vergisinden vazgeçilmesi; bunların yerine gider vergilerinin geçmesidir.

Bu suretle satış fiatlarına veya litre miktarlarına uygulanacak vergi nisbet veya miktarları Gider Vergileri camiasında gösterilecektir. Mese-

lâ; ağır alkollü içkilerde satış fiatlarının % 60 ı, çay satış fiatlarının % 50 si nisbetinde vergi alınacaktır; sigara satış fiatlarının % 55 i nisbetinde vergi tahsili cihetine gidilecektir. Netice itibariyle, vergi ile satış arasında sıkı br irtibat kurulmuş olacaktır.

Gider Vergileri, satış fiatlarının belli bir yüzdesi olarak tesbit edilebileceği gibi; içkilerde litreden de alınabilir; ancak litre fiatları farklı olan içkilerde, advalorem vergi tahsili cihetine gidilmesi, kanaatimizce uygun olacaktır.

Vergi Reform Komisyonu, vergilerin mükellefi olarak Tekel Genel Müdürlüğünü (yâni bir tek mükellefi) kabul etmek eğilimindedir. Bize göre, Tekel Genel Müdürlüğü yerine, Tekel Başmüdürlükleri, Müdürlükleri, Memurlukları ve Fabrikaları gibi vezneleri olan ve satış hasılatının bu veznelere girdiği müessesèler vergi mükellefi olmalıdırlar. Zira, nakit hareketleri nerede ise, vergi beyanı ve ödeme kolaylığı da o yerde mümkündür. Ayrıca, bâyilerden veya müşterilerden para tahsilinde bulunan tekel müesseselerinin vergi ödemeleri, Tekel Genel Müdürlüğünün ödemelerine göre daha büyük kolaylık gösterir. Nitekim, Türkiye'de şubeleri olan bankalar için, bu yola gidilmiş; her banka şubesi, mahallî vergi mükellefi olmuştur.

Bu konu üzerinde fazlasiyle durulmasının sebebi, Tekelde yapılacak malî reformun (yâni Tekel Maddelerinden Gider Vergileri tahsili muamelelerinin) hâlen ortaya çıkmış olan meseleleri yeniden yaratmamasıdır. Bugün meydana gelmiş en önemli konu, Tekelin Hazineye olan borçlarını zamanında ödeyememesi ve ehemmiyetli bir kısım borçlarını malî yıl sonunda tasfiye edememesidir.

Tekelde malî reformun yanı sıra "İdarî Reform" da yapılması icabeder. Tekel (Sigara, içki ve çay) konularında ayrı ayrı çalışan İktisadî Devlet Teşekküllerine bölünebilir. Destekleme tütünü ve yaş çay istihsalindeki fazlalıklar konuları halledilebilir. Bu şekilde, "Malî Reform" daha kolaylıkla yapılabilecektir.

Tekelin faaliyette bulunduğu bütün konuların (sigara, içki, çay vs.) özel teşebbüse açılması halinde, Gider Vergilerinin mutlaka tatbiki icabedecektir. Bu durumda ortaya çıkacak olan (Vergi ziyaı) hâdiseleri Maliyeyi ciddi şekilde meşgul edecektir. Bugünkü sistem içinde Tekelin, vergi ziyaı hâdiselerine sebep olması bahis konusu değildir; ancak tekelin tahakkuk eden âmme borcunu zamanında ödeyememesi konuyu aktüel hale koymaktadır.

F — Alkolsüz Meşrubatın Vergilendirilmesi:

Alkollü içkilerin "Gider Vergileri" ne dahil edilerek istihlâk vergisine tâbi tutulması konusu incelenirken; bilhassa bira ve şaraba rakip olarak zuhur eden, meyveli gazozlar ve kolalı meşrubat üzerinde de durmak ve bu içkilerin vergi konusu olup olamayacağını incelemek gerekmektedir.

Bugünkü Gider Vergileri Kanunumuzda, III No.lı tabloda (kahve, kakao, glikoz ve bazı içkiler tablosu), 3 No.lı (İnhisar Dışındaki İçkiler) pozisyonunda yazılı içkiler ile bunlardan tahsil edilecek vergi miktarları şöyledir.

a)	Her çeşit bira	:	Litrede 40 kuruş,
b)	Tabli köpürür şarap	:	" 1500 " ,
c)	Sair şaraplar	:	" 20 " ,
d)	Viski	:	" 3000 " ,

Tekel konusu ağır alkollü içkilerden de (Tekel Savunma Vergisi ile Tekel Sâfi Hasılatı) alınmaktadır. Ağır alkollü içkiler (rakı, votka, kanyak, likör, vermut, cin) gibi içkiler olup; bunlarla ispirtoların, Gider Vergileri grubuna dahil edilmesi düşünülmektedir.

Son yıllarda, şehirleşme hareketlerine ve millî gelirdeki artışlara uygun olarak, memleketimizde alkolsüz meşrubat istihsalinde büyük gelişmeler olmuştur. Yerli ve yabancı yatırımlar, bu istihsal dalına ehemmiyet vermişlerdir; yatırımlara da başlanılmıştır. Önceleri, sadece gazoz nevinden olan ve bütün memlekette istihlâk olunan bu sular; daha sonra meyve sularına dönmüş ve en nihayet yabancı menşeli ve patentli meşrubata yer verilmiştir. Bu alkolsüz içkiler, bugün için, hafif alkollü içkilerden olan bira ve şarap ile aşırı rekabete gitmeden, kendi müstehlik gruplarına sahip olmuşlardır. Hâlen ,bira ve şarap tüketiminin pek fazla üstünde bir tüketime yol açmışlardır.

İstanbul, İzmir, Adana gibi büyük şehirlerimizde 20 - 30 milyon şişe kapasiteli "Kola" nevinden alkolsüz meşrubat yapan fabrikalar kurulmuş veya kurulmak üzeredir. Meyveli gazoz ve meyve suları sanayiinin yanı sıra, birçok yerli "Kola" fabrikası faaliyete geçmiş ve bütün bunlar geniş bir müstehlik kitle yaratmışlardır.

Halkın alkolsüz içkilere rağbeti, her zaman soğuk olarak muhafaza edilebilmesi, sıhhî şekilde imali ve şeker ile meyve suları ihtiva etmesi se-

beplerine dayanmaktadır. Bir meyve memleketi olan yurdumuzda, ilerde meyve suları ve meyveli gazozlar sanayiinin çok daha gelişeceği ve sıcak bölgelerimizde bunlara daha büyük ölçüde rağbet gösterileceği tabiidir.

Bu alkolsüz içkilerin, vergi konusu yapılabilmesi, bu vergilerin yansıması meselesi ile birlikte incelenebilir. Şüphesiz, vergiyi nihaî müstehlik, yâni alkolsüz meşrubatı kullanan —içen— ödeyecektir. Bu alkolsüz meşrubatın tüketicilerinin hangi gelir gruplarına girdiğinin araştırılması ve buna göre vergi koyup koymamakta ve prensibe varılması icabetmektedir.

Bize göre, kola nevinden içkilerle, meyve sularını orta ve orta - yüksek gelir grupları tüketmektedir; gazoz ise, her çeşit gelir gruplarının kullandıkları yaygın bir meşrubattır. Bu noktalar dikkate alındığında, alkolsüz meşrubatın vergilendirilmesini aşağıdaki mucip sebeplere dayandırmak imkânları vardır.

1 — Alkolsüz meşrubattan alınacak vergi, yüksek ve orta gelir gruplarına yansıyacaktır. Dar gelirliler ile esnaf ve küçük ziraatçinin, bu çeşit alkolsüz meşrubat kullanımı son derece mahduttur.

2 — Bu konuda yapılan yatırımlar, İstanbul, İzmir, Adana, Ankara gibi büyük şehirlerimize ve şirket kuruluşları şeklinde yapılmıştır. Bunun neticesinde, vergi tahsilinde kolaylık sağlanabilecek, vergi ziyaı asgari ölçüler içinde kalabilecektir.

3 — Hafif alkollü içkilerden olan bira ve şaraptan az da olsa bir vergi alındığından, biribirlerine rakip olan bu sanayi kolundan da bir miktar vergi almak suretiyle vergi adaleti sağlanmış olacaktır.

4 — Vergi konusuna gazoz ve meyve sularının dahil edilip edilmemesi üzerinde durulabilir; bunlar dahil edildiğinde, bu vergiden elde edilecek gelir, hiç de küçümsenmeyecek miktarlara ulaşabilir. Şişe başına alınacak 5 - 10 kuruş bir vergi, büyük gelir getirebilir.

5 — Kola nevinden meşrubatın zarurî ihtiyaç maddeleri arasına dahil edilmeleri imkânı yoktur; bu nevi içkilerin keyfe hitap ettiklerinde şüphe bulunmamaktadır. Bu da vergileme için önemli bir sebep olabilir.

Buna karşılık, alkolsüz meşrubatın vergilendirilmesi aleyhine de bazı fikirler serdedilebilir. Bu verginin hiçbir memlekette tatbikatı bulunmadığı, vergi kaçakçılığının önlenmesinin —bilhassa mahallî gazozlarda

güç olacağı, verginin yeni kurulmakta olan gıda ve meyve suyu sanayiinin gelişmesini önleyeceği ileri sürülebilir.

Bu görüşler arasında yer alan, istihlâk daralması üzerinde durmak lâzımdır. Yüksek bir istihlâk vergisi, alkolsüz içki tüketiminde bir azalma husule getirecektir. Bu tedbirler bütün tüketim maddelerine teşmil edildiğinde fertlerin tüketim temayülleri azalacak ve şiddetle arzulanan tasarruf eğiliminde bir artma olacaktır. Diğer taraftan, muamele ve istihlâk vergilerinin teorik mesnedi olan, "harcamaların bir iktidar ölçüsü olması ve gelirden alınamayan bir kısım verginin harcamalar sırasında tahsil edilmesi" prensibi de tatbik sahasını genişletecek, devlet eline geçecek tasarruf fonları artacaktır.

Bugün, alkolsüz meşrubattan vergi alınmaması suretiyle, bazı tasarruf fonlarının azaltıldığında hiç şüphe yoktur. Tasarrufları teşvik ve istihlâki frenleme gayretinde olan plânlı ekonomimizin, bu şekildeki bir vergiyi memnuniyetle kabul edeceği tahmin edilmektedir.

NETİCE

Masrafın vergilendirilmesini hedef alan vergilerimizin başında gelen "Gider Vergileri" üzerinde, Gelir ve Kurumlar Vergileri kadar durulmamıştır. 12 yıllık tatbikatına rağmen Gider Vergileri Kanununu geliştirme çabalarına rastlanamamaktadır. Bu sürede yapılan kanunî değişikliklerle, daha ziyade vergiden istisna ve muafiyet hükümleri genişletilmiş ve sadece 2 konuda yeniden vergi alınması cihetine gidilmiş ve birçok defalar da akaryakıta zamlar yapıldığı görülmüştür.

Mevcut kanunu tatbik ile mükellef olanlar dahi, Gider Vergilerimizi, verimsiz ve tasnifsiz bulmakta; tekel maddeleri ve şeker gibi mallar bu vergi dışında bırakıldığından vergide bütünlüğün sağlanamadığını, bazı mamullerin vergiye dahil edilebileceğini, istisna ve muaflıkların belli prensipleri olmadığını ve çok geniş tutulduğunu, verginin ilk istihsalden alınması (dolayısiyle istihlâkten uzak bir safhadan tahsil edilmesi) sebebiyle, hakikî istihlâke yaklaşılmadığını, bu vergide hakikî istihlâk vergisi karakterinin bulunmadığını ileri sürmekte ve tenkitlerde bulunmaktadırlar. Bunlara ilâveten Nakliyat Vergisinin, Demiryolları taşımalarında ekonomik dezavantaj yarattığı; banka vergilerinin ise, kredi politikasına etki edemediği gibi, paranın faiz haddini yükselttiği ve maliyetlere menfi tesirleri olduğu ifade edilegelmektedir.

Bu genel tenkitler dikkate alındığında Gider Vergilerimizde bir reform yapılması zarureti ortaya çıkmaktadır. Yapılacak reformun ana hatları, yukarıya sıraladığımız tenkitlere göre şu şekilde belirtilebilir.

1 — Dahilde Alınan İstihsal Vergisi geliştirilerek, Katma Değer Vergisine geçilmesi lâzımdır. Bu suretle, ilk istihsal maddeleri yerine, mamûl maddelerin vergilendirilmesine gidilecek; çeşitli imal safhaları geçirip bir çok ilâve değer kazanan mamûllerin üzerinden daha uygun nisbetlerde vergi alınabilecektir.

2 — Gider Vergileri Kanununa bağlı 4 cetvel, daha ilmî bir şekilde tanzim edilebilir. Bu tabloları (İlk istihsal maddeleri, mamul mallar, tekel konusu mallar, lüks tüketim malları, ithal malları) diye 5 e ayırmak daha iyi bir tertip şekli olacaktır.

3 — Tekel maddeleri ve şekerin Gider Vergilerine dahil edilmeleri icabetmektedir. Bunlara ilâveten, alkolsüz meşrubatın da vergiye dahil edilebilmesi mümkündür.

4 — Memleket sanayii gözden geçirildiğinde, Gider Vergilerine dahil edilmemiş pek çok sanayi kolu görülecektir Her sanayi mamûlünün hususiyeti dikkate alınarak, Gider Vergilerine dahil edilip edilemiyeceği, üzerinde çalışılması gereken hususlardandır.

5 — Lüks tüketim maddelerinden büyük bir kısmı, vergi dışında kalmıktır. Yüksek gelir gruplarının tükettikleri bu malların, bugünkü tatbikatın tam aksine, yüksek nisbetlerde vergiye tâbi tutulmaları ve bu vergilemenin derhal yapılması temenni edilebilir.

6 — İlk istihsalden toptancıya kadar olan safhaların vergilendirilmesi sırasında ortaya çıkacak en büyük mesele olan "Vergi Kaçakçılığı" nın önlenebilmesi için, âcil tedbirler ittihazı gerekmektedir.

7 — Verginin toptan ve perakende ticareti kapsaması bugün için tavsiye edilemez. Ancak, imalâtın ve fabrikasyonun her safhası, vergi konusuna dahil edilmelidir.

8 — Verginin idaresinin kolay ve az masraflı olması ve mükellef firmaların sayısının mahdut olması prensibi (ki bugünkü tatbikat bu yöndedir.) kabule mazhar olmakla beraber; verginin verimine tesir eden bu prensipten fedakârlık yapmak icabetmektedir.

9 — Gider Vergilerinin de, Gelir Vergileri gibi, sık sık gözden geçirilmesi ve sınaî gelişmeyi izliyerek, bu gelişmede, plân hedeflerine uy-

gunluğu sağlıyacak bir vasıta olarak kullanılması icabetmektedir. Vergi konuları üzerinde çalışıldıkça, verginin devamlı gelişmeler göstereceği anlaşılacaktır.

Gider Vergileri yolu ile sadece fiskal hasıla sağlanmamakta; bu vergiler yatırım kararlarına, müstehlik tercihlerine tesir etmekte, ayrıca sosyal adâletin sağlanmasında bir vasıta olarak önemli roller ifa etmektedirler. Kanaatimizce, Gider Vergileri vasıtasiyle, ekonomik ve sosyal hedeflere daha rahat ulaşılabilir; teşviki istenilmiyen yatırımlar önlenebilir; az gelirli gruplar himaye edilebilir. Tatbik ettiğimiz verginin de, bu hizmetleri görebilecek ve bu rolleri üstlenebilecek tarzda geliştirilmesi temenni edilmektedir.

BİLÂNÇOLARIN YENİDEN DEĞERLENMESİ

Rüştü ERİMEZ
Maliye Bakanlığı
Hesap Uzmanı

Para Değerindeki Değişmelerin Bilânçolara Etkileri :

Bilânço, bir işletmenin belli bir tarihteki durumunu göstermeye yarayan bir belge olarak tanımlanır[1].

Bilindiği gibi, bilânçolar bir değerleme işleminin ürünleridir. İşletmenin sahip bulunduğu varlıkların miktar itibariyle tesbiti amacını güden envanter sonuçları, değerleme teorlerine göre ya da kanunların çizdiği çerçeve içinde, mahiyetlerine uygun olarak, değerlenmek suretiyle bilânçoda gösterilirler.

Bu husus gözönünde tutularak, Vergi Usul Kanunumuzda bilânço, envanterde gösterilen kıymetlerin, tasnifli ve karşılıklı olarak değerleri itibariyle, tertiblenmiş bir özetidir; şeklinde tanımlanmıştır.

Günümüzde benimsenmiş bulunan gelenek, muhasebe kayıtlarının kanuni para esasına göre tutulması biçiminde belirlenmiştir. Başka bir deyimle, işletme tarafından satınalınan ya da elden çıkarılan her bir iktisadî kıymet, o anda tedavülde bulunan kanunî para ile temsil edilen değeri ile muhasebeleştirilmektedir. Yani muhasebe tekniğine uygun olarak tutulan muhasebe, para değerinin sabit kaldığı teorisine dayanmakta, değişmeyen bir ölçü biriminin varlığı hakkındaki görüşler bütün muhasebe usullerinin temelini teşkil etmektedir[2].

Öte yandan, değerleme teorileri ve bu teorilerin etkisi ile kabul edilen kanun hükümleri, işletmenin sahip olduğu iktisadî kıymetlerin de-

1) J. Thielland : Traité De Comptabilité Tecknique, Juridique, Economique P. 659.

2) Villiam A. Paton, Robert Dikson — Çeviren Mustafa Aysan: Muhasebenin Temelleri Sah. 897.

ğerlenmesinde, fiili maliyet esasının uygulanması yönünde gelişmiş, para değerinde meydana gelen değişmeler pek nadir hallerde nazara alınan bir husus olarak kalmıştır. Fiili maliyet esasına göre, işletmenin mamelekine dahil bulunan bir iktisadî varlık, o günlü reel değeri ne olursa olsun, bazı istisnalar dışında, işletmeye malolduğu değer ile bilânçoya alınmaktadır. Bunun nedeni, gerçekleşme teorisi ile izah edilmektedir. Bu teoriye göre, faaliyet halindeki bir işletmede, defterlere kayıtlı ya da işletme bilânçosuna dahil bulunan bir iktisadî kıymet fiilen tasfiye edilmedikçe bu kıymetin değerinde meydana gelen artış ya da azalışı muhasebeleştirmek bahis konusu olamaz. Zira fiilen tasfiye edilmedikçe, bir iktisadî kıymetin değerinde meydana gelen reel artışı tesbit etmek olanağı yoktur.

Tarihin ilk devirlerindenberi, para birimlerinin devamlı olarak satınalma gücünden kaybettikleri bilinen bir gerçektir. Kâğıt para esasına geçilmesi değer azalışını hızlandırdığı gibi, son iki dünya savaşı da bu azalışı çok daha belirli bir hale getirmiştir. Para biriminin satınalma gücünün azalması sonucu, önceden belli bir para birimi ödemek suretiyle temin edilen bir iktisadî varlığın yenisini alabilmek için bugün ya da gelecekte daha fazla bir para birimi ödenmesi gerekecektir.

Bunun doğal sonucu ise, önceden belli bir para birimi ödemek suretiyle satınalınan, bilânçoya dahil bir iktisadî kıymetin hali hazır değeri, kendisini temin için ödenen para miktarından daha yüksek bulunmaktadır.

Para değerindeki düşüşlerin ya da paranın satınalma gücündeki azalmaların, bilânço tekniği yönünden ortaya çıkardığı iki önemli sorun vardır.

— Bir veya farklı iki firmanın bilânçolarında yer alan iktisadî kıymetlerin değeri, birbirinden farklı satınalma gücüne sahip paralarla ifade edildiğinden, bu bilânçolar bir biri ile karşılaştırılamaz ve bunlar arasında kıyaslama yapılamaz.

— Yayımlanan geleneksel bilânçolar, bütünü ile kanunî para değerine dayandığından, paranın satınalma gücündeki değişmeler dolayısiyle firmanın sahip bulunduğu varlıkların satınalma gücündeki değişmeyi yansıtamazlar[3].

---

3) Ralph Dale Kennedy — Stawart Mc. Mullen — Çeviren Atilla Günenli : Finansal Durum Tabloları Sahife 525.

Yani kısaca ifade etmek istenirse bilânçolar, farklı zamanlarda değişik satınalma gücüne sahip paralarla satınalınan iktisadî varlıkların toplu olarak gösterildiği belgeler olduğundan, para değerinde değişmeler olması halinde, gerçek durumu yansıtamazlar ve bunun sonucu olarak da hesap dönemi sonuçları gerçeğe uygun olmaktan uzaklaşır.

Yeniden Değerlemenin Mahiyeti ve Tanımı :

Yukarda açıklandığı üzere, uygulanmakta olan, geleneksel muhasebe tekniği icabı, yayınlanan bilânçolar, farklı zamanlarda, değişik satınalma gücüne sahip para birimleri ile satınalınan iktisadî kıymetleri toplu olarak gösteren belgeler olduğundan, işletmenin halihazır durumunu yansıtamamaktadırlar. Yeniden değerlemenin ilk hedefi, işletme bilânçosunun, bu bilânçonun düzenlendiği gündeki gerçek durumu göstermesini sağlamaktadır.

Fakat gerçek durum nasıl bilinecektir?

Gerçeği öğrenmek, en basit şekilde, bilânço kalemlerinin, para bakımından, satınalma gücü aynı olan para birimine çevrilmesi ile mümkündür.

1957 yılının 1 TL. 1960 yılının 1 TL. na nazaran daha fazla bir satınalma gücüne sahiptir. Buna göre 1957 yılında satınalınan bir iktisadî kıymetin maliyeti, 1960 yılında aynı miktar parayı harcamak suretiyle satınalınan diğer bir iktisadî kıymetin maliyetinden farklıdır. Bu iki kıymetin maliyetleri toplamını bilânçoda birlikte göstermek, bunların hali hazır değeri yönünden, hiç bir şey ifade etmez. Bilânçoya dahil iktisadî kıymetlerin değerleri arasındaki ilinti, bu değerlerin ayni satınalma gücüne sahip bir para birimi ile ifade edilmesi ile bilinebilir.

Bu ilinti ise bilânço kalemleri arasında ahengi sağlamak suretiyle kurulabilir. Ahengi sağlamak da bilânçoya dahil iktisadî kıymetlerin, satınalma gücü ayni olan tek bir para birimi ile yeniden değerlenmesi ile kabildir.

İşte, işletme ekonomisi, muhasebe ve vergi hukuku alanlarında kullanılan yeniden değerleme deyimi, işletme bilânçolarında farklı satınalma gücüne sahip para birimleri ile gösterilen iktisadî kıymetlerin değerlerinin, günün koşullarına uygun olarak gösterilmesini sağlamak için başvurulan bir işlemi ifade eder.

Bu husus gözönünde tutularak, yeniden değerlemeyi şu suretle tanımlamak mümkündür.

Yeniden değerleme, satınalma gücü farklı para birimleri ile satınalınmış ya da edinilmiş bulunan, bilânçoya dahil iktisadî kıymetlerin, satın alma gücü yönünden, tek bir para birimine çevrilmesi işlemidir.

Bu tanımdan anlaşılacağı gibi, yeniden değerleme, farklı zamanlarda, satınalma gücü değişik paralarla edinilmiş, bilânçoya dahil iktisadî varlıkların hali hazır değerini tesbit etmek değil, sadece bilânço kalemlerinin para bakımından tek bir birime çevrilmesi işlemidir.

Bu genel tanımın yanında yeniden değerlemenin, işletmenin sahip olduğu varlıkların bilânçonun düzenlendiği günün parası ile değerlenmesi olduğunu göstermek üzere yapılmış pek çok tanım vardır. Bunlardan en uygun bulduğumuz bir tanesini vererek konuya son verelim.

"Bilânçoya dahil iktisadî kıymetlere ait değer ölçülerini birleştirmek ya da farklı tarihlerde satınalma gücü değişik paralarla edinilmiş varlıkların değerini bilânçonun düzenlendiği gündeki para ile ifade etmektir"[4].

Yeniden Değerleme Metodları :

Evvelce de belirtildiği üzere, yeniden değerleme, işletme bilânçosuna dahil iktisadi kıymetlerin, değer itibariyle satınalma gücü aynı olan bir para birimine çevrilmesi işlemi olarak tanımlandığı gibi, bilânço kalemlerinin hali hazır değerini tesbit etmek şeklinde de tanımlanmaktadır.

Güdülen amaca göre, bilânçoların yeniden değerlenmesi başlıca üç şekilde yapılmaktadır.

I — Bilânçoya dahil iktisadî kıymetlerin, bilânçonun düzenlendiği tarihten önceki para değerine çevrilmesi;

II — Bilânço kalemlerinin, bilânçonun düzenlendiği tarihteki para birimine çevrilmesi;

III — Maliyet bedeli ile düzenlenmiş bilânçolar yanında, paranın satınalma gücüne göre düzenlenmiş, bilânço ve kâr ve zarar cetvelleri hazırlanması.

Bu üç yeniden değerleme metodunun mahiyetleri ile uygulama şekilleri aşağıdaki bahislerde, ana hatları ile açıklanmaya çalışılacaktır.

---

4) Rasim Saydar : Envanter ve bilânço.

I — BİLÂNÇONUN, TANZİMİNDEN ÖNCEKİ BİR PARA BİRİMİ İLE YENİDEN DEĞERLENMESİ :

İşletme bilânçosuna dahil iktisadî kıymetlerin, bilânçonun düzenlendiği tarihten önceki, satınalma gücü yüksek, bir para birimine çevrilmesi bu usulün esasını teşkil eder.

Geriye dönük yeniden değerleme metodu da (methode rétrograde) denilen bu usulde, satınalma gücü düşmüş bulunan kanunî para ile ifade edilen bilânço kalemleri değer itibariyle, ya değeri sabit bir para birimine ya da belli bir tarihteki para birimine çevrilir. Bu çevirme işinde iki usul uygulanmaktadır.

A — Altın paraya çevirme,

B — Temel paraya çevirme.

Bu yeniden değerleme metodunun özelliği, defter kayıtlarının kanunî para üzerinden yürütülmesi, sadece dönem sonunda kanunî para üzerinden düzenlenmiş bulunan bilânçonun muhasebe dışı bir yeniden değerleme işlemine tâbi tutulmasıdır. Bu metod, muhasebe kayıtlarının yeniden değerleme sonuçlarına göre düzeltilmesi şeklinde yürütülemez. Bununla beraber ek bir muhasebe tutmak suretiyle değerleme sonuçlarının muhasebeleştirilmesi yoluna gidilebilir.

Bu hususu kısaca işaret ettikten sonra bu metodda uygulanan yeniden değerleme usullerini ele alabiliriz.

A — Altın paraya çevirme:

Altın esasına göre düzenlenmiş bilânço deyimi, kanunî para üzerinden düzenlenmiş bir bilânçoya dahil iktisadî kıymetlerin değerlerinin altın para ile ifade edilmesi anlamına gelir.

Altın para sisteminden kâğıt para sistemine geçildiği sıralarda üzerinde çok konuşulan bu usul günümüzde değerini tamamen yitirmiştir. Bu bakımdan üzerinde fazla durulmamıştır.

B — Temel paraya çevirme:

a — Mahiyeti :

Kanunî para ile düzenlenmiş bulunan bir bilânçonun, düzenlendiği dönemden önceki herhangi bir tarihe ait kanunî para birimi ile yeniden değerlenmesi bu usulün esasını teşkil eder.

Bu yeniden değerleme usulü iki şekilde uygulanmaktadır.

1 — Belli bir tarihteki para birimine çevirme;

2 — Bir önceki dönemin sonundaki para birimine çevirme.

Birinci şekilde her yıl düzenlenen bilânço belli bir tarihteki para birimine çevrilir. Bu şekilde değerlemeye esas alınan dönem sabittir.

İkinci şekilde ise her yılın bilânçosu bir önceki dönemin para birimine çevrilir. Bu sebeple de bu değerleme şekline göre yeniden değerleme işlemine tâbi tutulan bilânçoları birbiri ile kıyaslama olanağı yoktur.

b — Uygulama şekli :

Temel paraya çevirme usulünün uygulanmasında bilânçoya dahil iktisadî kıymet kategorileri farklılık arzetmektedir. Bu bakımdan çevirme işlemi kıymet kategorilerine göre değişmektedir.

1 — Mevcutlar ve alacaklar :

Kanunî para ile düzenlenmiş bir bilânçonun daha önceki herhangi bir döneme ait temel bir kanunî paraya çevrilmesi işlemi yapılırken, bilânçoya dahil mevcut ve alacakların, para yönünden iki kategoriye ayrıldığı gözden uzak tutulmamalıdır.

Kasa mevcutları, stoklar, alacak ve borçlar gibi, bir kısım bilânço kalemlerinin hali hazır değerleri, satınalma gücü düşük bulunan, bilânçonun düzenlendiği günün para değerine eşit olduğu halde, sabit kıymetler ve bir kısım stoklar gibi, bazı bilânço kalemlerinin değerleri kanunî para değerinden farklıdır.

Birinci kategoriye dahil bulunan iktisadî kıymetlerin değerlerinin temel paraya çevrilmesi için tesbit edilen katsayı ile çarpılması yeterli olduğu halde, ikincilerin temel paraya çevrilmesi için edinildikleri yıllara ait katsayılarla çarpılması gerekmektedir.

2 — İşletme sermayesi :

İşletme sermayesi de temel paraya göre değerlenir. Özellikle sonradan yapılan sermaye arttırmalarının, ödendikleri tarihler için tesbit edilen katsayılarla çarpılması zorunluğu vardır.

3 — Amortisman ve karşılıklar :

Temel para birimine çevirme usulünde birikmiş amortismanların temel paraya çevrilmesi bahis konusu değildir. Amortisman sabit kıymetin yeni değeri üzerinden yeniden hesaplanır.

4 — Yedek akçeler :

Yeniden değerlemenin yapıldığı tarihe kadar ayrılmış bulunan yedek akçeler, ayrıldıkları yılların katsayıları ile çarpılmak suretiyle yeniden değerlemeye tâbi tutulabilirse de bu değerlemenin pratik hiç bir faydası yoktur[5].

Bilindiği gibi, yedek akçeler dönem kârından ayrılmaktadır. Kabul etmek gerekir ki, para değerinin düştüğü dönemlerde, kanunî para ile tutulan muhasebede kârlar kısmen veya tamamen fiktiftir. Kârlar fiktif olunca bu kârlardan ayrılan yedek akçeler de zorunlu olarak fiktif olacaktır.

Binaenaleyh, yedek akçenin yeniden değerlenmesi hesapları karıştırmaktan öte bir yarar sağlamıyacaktır. Diğer bilânço kalemlerinin değerleme işlemine tâbi tutulması sonucu, ortaya bir değer artışı çıkarsa bu değer artışını yedek akçe olarak kabul etmek mümkündür. Aksi halde yani değer artışının ortaya çıkmadığı durumlarda yedek akçenin varlığından bahsedilemez[6].

5 — Sonuç hesapları :

Bilindiği gibi, dönem sonucu, dönem başı ve dönem sonu bilânçolarının kıyaslanması suretiyle bulunur. Bu bakımdan kanunî para üzerinden düzenlenmiş bir bilânçoda görülen kâr veya zarar kalemini katsayı tatbiki suretiyle temel paraya çevirmek bir şey ifade etmez. Gerçek kazancın tesbiti için iki yol vardır. Bunlardan birincisi dönem başı ve dönem sonu bilânçolarını temel paraya çevirerek iki bilânçoyu kıyaslamak, ikincisi de temel paraya çevirmede tek katsayı usulünü uygulamaktır.

Konuya son vermeden belirtelim ki, bilânçoların satınalma gücü yüksek bulunan daha önceki bir para birimine çevrilmesi usulü, bugün için

---

5) Florimont Dufour : Bu konuda çeşitli örnekler vererek durum açıklamıştır.

6) J. Thieland : adı geçen eser page 728.

modası geçmiş bir usuldür. Günümüzde yeniden değerleme denilince, bilânçoların düzenlendikleri günün parası ile yeniden değerlenmesi usulü anlaşılmaktadır.

II — BİLÂNÇONUN, DÜZENLENDİĞİ TARİHTEKİ PARA İLE YENİDEN DEĞERLENMESİ :

A — Mahiyeti :

Bazı yazar ve hukukçular, bilânçoların satınalma gücü yüksek olan para ile değerlenmesi yerine, satınalma gücü düşmüş bulunan, bilânçonun düzenlendiği günün geçerli parası ile değerlenmesinin daha uygun olduğu görüşünü savunmaktadırlar.

Bunlara göre, altın veya temel para esası üzerinden bilânço düzenlemek, işletmenin gerçek durumunu yansıtmayan bilânçoyu gene gerçek durumu yansıtmayan başka bir temele oturtmaktır. Buna karşılık, bilânçoya dahil iktisadî kıymetlerin bilânçonun düzenlendiği gündeki para değeri ile değerlenmesi halinde, bilânço bu keymetlerin hali hazır değerini veren bir belge olarak ortaya çıkmakta ve işletmenin gerçek durumunu göstermektedir.

Bu görüşün ışığı altında, geriye dönük metod değerini tamamen yitirmiş ve uygulanmasından vazgeçilmiştir. Bugün yeniden değerleme denilince akla gelen değerleme metodu, bilânçoların düzenlendiği günün para birimi ile değerlenmesi metodudur.

Bu metodun esası, çeşitli tarihlerde, satınalma gücü farklı para birimleri ile satınalınan ya da edinilen, bilânçoya dahil iktisadî kıymetlerin, değer itibariyle, bilânçonun düzenlendiği günün para birimi ile ifade edilmesidir.

Satınalma gücü yüksek bir para ile alınan bir iktisadî kıymetin satınalma gücü düşük bir para birimine çevrilmesi halinde, para değerinin düşmesinden doğan bir değer artışı ortaya çıkacaktır. Bu ise işletmenin nominal sermayesini arttıran bir unsurdur.

Bilânçoların düzenlendikleri günün parası ile yeniden değerlemesine karşı olanlar, bu durumu ileri sürerek yeniden değerlemeye itiraz etmektedirler. Bunlara göre yeniden değerleme, yeni bir sermaye yatırımı yapılmaksızın işletme sermayesinin artması sonucunu doğuran bir işlem olduğundan, yeni bir sermaye yatırımı olmadıkça sermaye arttırılamaz kaidesi gereğince yeniden değerleme yapılamaz.

Yeniden değerlemeyi savunanlar, yeniden değerlemenin bir sermaye artışı doğurmadığını, değerleme sonucu meydana gelen değer artışının para değerindeki düşüklüğe tekabül eden bir unsur olduğunu ileri sürmektedirler.

Fransa'da uygulama alanına konulan yeniden değerleme ile ilgili 15 Ağustos 1945 tarihli kararnamede, değer artışının yeniden değerleme özel yedek akçesi olarak adlandırılmasını eleştirirken L. Batardon[7] yeniden değerleme özel yedek akçesinin hukukî bünyesi başlığı altında şunları yazmaktadır.

"15 Ağustos 1945 tarihli kararnamenin gerçeğe uymadığı meydandadır. Burada gerçek anlamda bir yedek akçeden bahsedilemez.

Bu bilânço kalemini teşkil için, bilânçoya dahil iktisadî kıymetlerin maliyet veya alış bedeline, fiatlar genel seviyesindeki yükselişe eşit bir katsayı uygulanmıştır. Başka bir deyimle, prensip olarak iktisadî kıymetlerin değeri, bunların edinildiği tarihten sonra para değerinde meydana gelen düşüşler hesaba katılmak suretiyle, hali hazır değerine çevrilmiştir.

Bu ıse işletme sermayesinin, aktif kıymetlerin değerinde meydana gelen nominal artışla, ahenkleştirilmesinden başka bir şey değildir."

B — Amacı :

Yeniden değerlemenin gereğini savunanlara göre, paranın satınalma gücünde meydana gelen azalmanın yahutta başka bir deyimle fiatlar genel seviyesindeki yükselmelerin bilânçolar üzerindeki etkisini ortadan kaldırmayı hedef olarak alan yeniden değerlemenin amaçlarını başlıca iki noktada toplamak mümkündür.

1 — İşletme bilânçolarına dahil iktisadî kıymetlerin günün değerine çevrilmesi suretiyle, her yıl gerçeğe uygun sonuçlar tesbit etmek ve işletmeler arasında, değer ve gelir ölçüleri bakımından kıyaslama yapılması olanağını elde etmek;

2 — İşletme sermayesinin kâr dağıtımı ve aşırı vergilemelerden korumak suretiyle işletmenin, zaafa uğramadan faaliyetine devamını sağlamak[8].

---

7) Leon Batardon : L. Inventaire et le bilan page 469.

8) İktisadî Devlet Teşekküllerini yeniden Düzenleme Komisyonu Raporu Sahife 15.

Bu görüşü savunanlara göre, fiatlar genel seviyesindeki yükselmeler sebebiyle, değeri artan işletme, araçları, klâsik usulde düşük değer üzerinden amortismana tâbi tutulduğundan dönem kazancı yüksek olarak tesbit edilmekte ve bu hal bir taraftan fuzulî kâr dağıtımına yol açarken öte taraftan da aşırı vergilemeye sebep olmaktadır. Ayrıca işletme gereği kadar amortisman ayıramadığı için de sabit kıymetlerin yenilenmesine yetecek kadar fon birikmesi imkânı ortadan kalkmaktadır.

Bir bakıma çok haklı tarafları bulunan bu görüşün eleştirilmesi daha ilerde ele alınacaktır.

C — Fayda ve Sakıncaları :

Bilânçoların, düzenlendikleri günün para birimi ile yeniden değerlenmesinin fayda ve sakıncaları konusunda çok şeyler söylenmiştir.

Biz burada, yeniden değerleme taraflılarının fayda ve sakıncaları konusundaki görüşleri ile karşı tezi savunanların görüşlerini özetleyeceğiz.

a — Yeniden değerlemenin faydaları :

Yeniden değerlemenin faydalarını üç noktada toplamak mümkündür.

1 — Bilânçoların homojen hale getirilmesi suretiyle birbirleri ile kıyaslanmasını sağlamak;

2 — Bilânçodan içtenliğini (samimiyet) sağlamak;

3 — Amortismanları düzeltmek.

1 — Bir işletmenin veya farklı iki işletmenin bilânçolarını kıyaslamak :

Evelce de değinildiği üzere, geleneksel muhasebe tekniği icabı bilânçolar, bütünü ile kanunî para üzerinden düzenlendiklerinden, paranın değerindeki değişmeler sonucu, işletmenin sahip olduğu varlıkların satınalma günündeki değişmeleri yansıtmamaktadırlar.

Bunun doğal sonucu olarak da, bir işletmenin iki bilânçosunda ya da farklı iki işletmenin bilânçolarında yer alan iktisadî kıymetler farklı satınalma gücüne sahip paralarla ifade edildiklerinden, bilânçoların birbiri ile karşılaştırılması ve kıyaslanması mümkün olmamaktadır. Analizci bakımından özellikle can sıkıcı olan nokta budur.

Bu durumu ortadan kaldırmak için, bilânçoların aynı satınalma gücüne sahip bir para birimi ile yeniden değerlenmesi zorunluğu vardır.

Bu görüşe karşı Amerikan Yeminli Muhasipler Cemiyeti ile, Amerikan Esham ve Tahvilât Komisyonunun cevapları aşağıda özetlenmiştir :

"Bilânço ve kâr ve zarar cetvetlini inceleyenler, paranın satınalma gücündeki dalgalanmaların etkisini dikkate alarak, yorumlarında kullanabilirler. Fiatlar genel seviyesindeki önemlice ve devamlı değişme, varlıkların maliyetini raporlayan tablolardan faydalanmayı azaltabilir. Bununla beraber, son yıllardaki fiat dalgalanmaları maliyetin terki için yeter bir sebep değildir"[9].

Aynı konuda Amerikan Muhasebeciler Cemiyetinin standartlarla ilgili komitesinin görüşü şöyledir :

"Alışagelmiş uygulama ticarî hayat, hukukî muhafiller ve kamu oyunda köklü bir şekilde tutulmuşlardır.

— Sorunun önemi mubalâğalı şekilde yansıtılmaktadır.

— Para değerindeki dalgalanmalar kısmen diğer faktörlerle giderilmektedir. Herkesce desteklenmeyen herhangi bir değişiklik, uygulamada usulsüzlük ve karışıklığa yol açacaktır."

"Ortada bir problem var, fakat bu problemi muhasebe halledemez. Teklif edilen usuller muhasebe prensiplerini çiğnemektedir. Bu usullerin henüz tam anlamı ile, mükemmel olduğu iddia edilemez. Harekete geçebilmek için bunların daha iyi ve kabul edilebilir hale gelmesini beklemek lâzımdır"[10].

Dinamik bilânço taraflıları bilânçoyu, işletmenin servet durumunu göstermekten çok, hesap dönemi sonuçlarını tesbite yarayan bir belge olarak kabul ettiklerinden ve sabit kıymetlerin maliyet bedeli üzerinden amortismana tâbi tutulması görüşünde olduklarından yeniden değerlemeyi önemli bir problem olarak, kabul etmemektedirler.

Bilânçoların analizine gelince, bize göre bilânçoların bir analizci tarafından incelenerek sonucunun tesbit edilmesi için, yeniden değerlenmesi şart değildir. Analizcinin, bir uzman olarak görevi, üzerinde çalıştığı işletmenin gerçek durumunu ortaya çıkartmak ve ayrıntıları ile belirtmektir. Bunu yapabilmek için bilânçoya dahil iktisadî varlıkların kayıtlı maliyetlerini, fiatları genel seviyesindeki değişmeleri de gözönünde tutarak, araştırmak ve gereğinde hali hazır değeri tesbit etmek zorundadır.

---

9) Ralph Dale Kennedy, Stawart Y. Mc. Mullen : Adı geçen eser sahife 531.

10) Ralph D. Kennedy, Stawart Y. Mc. Mullen : Aynı eser Sah. 529

Kaldı ki, analizci için, yeniden değerlenmiş bilânçolar büyük bir önem taşımazlar. Böyle bir bilânçoyu analize tâbi tutarken de o gene, gerçekleri araştırmak işletmenin içinde bulunduğu gerçek ve fiilî durumu ortaya koymak için çaba sarfedecektir.

Görülüyor ki, yeniden değerleme bilânçoların analizi yönünden hemen hiç bir yarar sağlamamaktadır. Bu olsa olsa iki bilânçonun kıyaslanması yönünden faydalı olabilir. Ancak, sırf bir işletmeye ait iki bilânçoyu, ya da farklı işletmelerin bilânçolarını kıyaslamak için, bir çok karışık işlemlerin yapılmasını gerektiren, yeniden değerleme yoluna gitmek pek akıllıca bir iş sayılmasa gerektir.

2 — Bilânçonun içtenliğini sağlamak :

Yeniden değerleme taraflıları, bilânçoya dahil iktisadî kıymetlerin değerlerinin, satınalma gücü yönünden tek bir para birime çevrilmesinin bilânçonun samimiyetini sağladığını iddia etmektedirler.

Yeniden değerlemeye karşı olanlar bu noktaya da cevep evermektedirler. Profesör Hamel[11] bu konuda şunları yazmaktadır:

"Bilânçonun içtenliği nedir?

Bu, farklı elemanların bilânçoda gösterilen değeri ile gerçek değerleri arasındaki uygunluk mudur? Fakat bu uygunluk gerçekleşemiyeceği gibi, uygulamacılar ve iş adamları tarafından da hiç bir zaman aranan bir husus değildir.

Bu uygunluk gerçekleşemez. Çünkü, faaliyet halindeki bir işletmenin bilânçosu bir tasfiye bilânçosu değildir. Bu bilânçoya dahil aktif elemanlar gerçekleşme değerinden tamamen farklı bir değere sehiptirler."

Biz de profesör Hamel ile aynı görüşteyiz. Bir bilânçoya dahil iktisadî kıymetlerin, para değerindeki düşüşler ölçü olarak alınmak suretiyle, o bilânçonun düzenlendiği gündeki para birimi ile yeniden değerlenmiş olması, bilânçonun içtenliği yönünden hiç bir şey ifade etmemektedir.

Bu çeşit yeniden değerlemede, iktisadî kıymetlerin değerini tâyin eden pek çok faktör hesaba katılmamakta, sadece paranın satınalma gücünde müşahade edilen azalmalar nazara lınmaktadır. Örneğin, bu de-

11) Hammel : la réévaluation des bilans pages 31-32.

ğerleme usulünde modası geçtiği için iktisadî değerinden büyük bir kısmını kaybetmiş bir makine, eski değerine katsayılar uygulanmak suretiyle, hali hazır değerinin çok üstünde bir değerle değerlenebilecektir. Böyle bir durumda yayınlanan bilânçonun samimiyetinden bahsedilebilir mi?

Her ne kadar yeniden değerleme taraflıları, "bilânçolarda para birliğinin sağlanması bilânçonun samimiyeti için gerekli, hiç değilse kâfidir."[12] demekte iseler de, biz bu görüşe katılamamaktayız.

3 — Amortismanların ayarlanmasını mümkün kılmak :

Evvelce de değinildiği üzere, fiatlar genel seviyesindeki değişmeler en çok, işletme bilânçolarına dahil sabit varlıkları etkilemektedir. Paranın satınalma gücünün düştüğü dönemlerde işletmede uzunca bir süre kullanılan sabit kıymetlerin halihazır değeri işletmeye maloldukları, bilânçoya kayıtlı, değerin üstüne çıkmaktadır. Yeniden değerleme taraflıları bu gerçeğe dayanarak, işletmede kullanılan sabit kıymetleri, alındıkları, ya da edinildikleri tarihte işletmeye maloldüğü değer üzerinden amortismana tâbi tutmanın, maliyeti yüksek olan bir kıymeti düşük bedel üzerinden amortismana tâbi tutmak olduğunu ileri sürmektedirler. Bunlara göre, fiilî değeri yüksek olan bir sabit kıymetin düşük değer üzerinden amortismana tâbi tutulması sonucu, kullanmadan doğan değer kaybı, olduğundan daha düşük olarak, giderler, ya da maliyet masrafları arasına yazılmakta ve bu suretle dönem kazancı gerçek kazancın üstünde görülmektedir. Bu ise işletme sermayesinin kâr adı altında, ortaklara dağıtılması ve fuzulen vergilendirilmesi sonucunu doğurmaktadır. İşletme sermayesinin kâr adı altında dağıtılmasını ve bu yolla tüketime harcanmasını önleyebilmek için, sabit kıymetlerin, defterlerde kayıtlı tarihî maliyetleri üzerinden değil, halihazır değerleri üzerinden amortismana tâbi tutulması lâzımdır. Amortismanların, sabit kıymetlerin, gerçek değeri üzerinden ayrılması ise bu varlıkların yeniden değerlemeye tâbi tutulması ile kâbildir. Binaenaleyh, yeniden değerleme amortismanların gerçek miktarı ile ayrılmasını sağlayan bir müessesedir.

Öte taraftan, fiat artışlarının iktisadî büyüme yönünden inceleyenler çoğunlukla şu görüşe varmaktadırlar :

"İnsan yapısı olan sermaye malları, kullanma neticesinde yıpranıp aşındığından, bunların yerine yenisini koymak ve bu suretle üretim gü-

12) J. Thielland : Adı geçen eser Sah. 745.

cünü muhafaza etmek gerekmektedir. Fiatlar genel seviyesindeki kuvvetli artışlar sonucunda, sermaye mallarının yenilenmesi için ayrılan fonların satınalma gücü düşer. Mevcut fonlarla, aşınan veya yıpranan kısmın yerine yenisini almak mümkün olamayacağından, sermaye tüketimine gidilmiş olur. Bu hal toplumun sermaye teçhizatı stoklarını azaltarak genel üretim gücünü zayıflatır. Bunu önlemek için işletmeler amorsitsman fonlarına ilâveten kendi tasarruflarını da kullanarak teçhizatı yenilemeğe çalışırlar. Kendi tasarrufu olmayan işletmeler sermaye piyasası, ya da yatırım bankaları yoluyla toplumun tasarruflarının bir kısmını borç alır, yatırıma yönelirler. Böylece sermaye birikimini sağlaması umulan millî tasarruf, kuvvetli fiat artışı yözünden, sadece aşınma ve yıpranmayı karşılayabilir. Onun içindir ki, kuvvetli bir enflâsyondan kurtulmuş ülkelerde, yeniden değerleme sermaye birikimini hızlandırıp iktisadî kalkınmayı kuvvetlendirebilir"[13].

Karşı tezi savunanların bu konudaki görüşleri şu suretle özetlenebilir :

Schmalenbach[14], bu hususta şunları yazmaktadır :

"Amortisman belli bir tarihte yapılmış toplu harcamaların, ilgili yılların faaliyetlerine dağıtılması olduğuna göre, ayrılacak amortismanlar toplamının bu harcamaların tutarından az veya çok olması bahis konusu olmamak lâzımdır.

Çok defa tekrarlandığı gibi amortisman, eskiyen, ya da başka nedenlerle hizmet dışına çıkan sabit kıymetlerin yerine yenisini koymak üzere ayrılmış fonlar değil, bir faaliyet dönemi zarfında sabit kıymetlerde meydana gelen değer kaybını karşılamak üzere ayrılmış meblâğlardır. Esasen uygulamalar göstermektedir ki, hizmet dışına çıkarılan makine veya tesisatın yerine aynı model ve kapasitede bir yenisini koymak daima imkânsızdır. Öte yandan, sabit kıymetlerde her zaman değer artışı olmaz. Özellikle teknik gelişmeler icabı aynı işi görecek sabit kıymetlerin değeri düşmüş te olabilir. Bu takdirde mevcut sabit kıymetlerin maliyet bedelinden daha düşük bir bedel üzerinden amortismana tâbi tutulması mı lâzımdır? Örneğin bundan on yıl önce 1 ton çimento üretebilmek için 21 dolarlık yatırım yapmak gerekirken bugün aynı miktar çimentoyu üretebilmek için 14 dolarlık yatırım kâfi gelmektedir."

---

13) A. Kıdıçbay : İktisadî Devlet Teşekküleri ile bilânço esasına göre defter tutan özel işletmelerde yeniden değerleme hk. rapor sahife 40.

14) Schmalenbach : Le bilan Dynamique .

Prof. Hamel ise şunları yazmaktadır[15] : "Yeniden değerlemenin amortismanları arttırdığı inkâr edilemeyecek bir gerçek olarak ortaya çıkmaktadır. Ancak şurası muhakkaktır ki, amortismanları ayarlamak iyi bir sonuç alınmasına bağlıdır. Bu ise durumu sağlam, rantabilitesi yüksek işletmeler için bahis konusudur. Aksine belli bir seviyenin üstünde kâr gerçekleştiremeyen işletmeler için, amortismanları yükseltmek tehlikelidir."

Biz de, Schmalenbach'ın görüşüne uygun olarak, amortismanların fiilen ihtiyar edilen sabit kıymet maliyeti üzerinden ayrılması ve işletme kârının buna göre hesaplanması gerektiği kanısındayız. Ancak bu, işletmenin ilerdeki gelişmesi için yeni fonlar ayırmasına engel değildir. İşletme, satış ve sürüm imkânları ölçüsünde, dağıtılacak kârları ayarlamakta tamamen serbesttir. Fakat, fiilî maliyetin üstünde marotisman ayırması işletmecilik prensipleri ile bağdaşamaz.

Amortismanlar, bir bakıma idame yatırımlarını karşılayabilecek fonlar olarak kabul edilse bile, hiç bir zaman otofinansman kaynağı olarak kabul edilemezler. Bu tarz görüş amortismanın taibatına aykırıdır. Hele işletmenin zararlı olduğu dönemlerde ayrılan amortismanlar bahis konusu olduğunda durum daha açık olarak ortaya çıkar.

İşletmenin gelişmesini, yatırımların yenilenmesini hedef tutan munzam fonları, değer düşüklüğünü karşılamak amacı ile ayrılan amortismanlardan ayrı mütalâa etmek lâzımdır. Sabit kıymetlerin yıpranma ve aşınma oranlarını aşan amortismanlar, amortismanlar arasında değil, yedek akçeler arasında yer alırlar.

Öte yandan, işletmeler tek tek ele alındığında, yeniden değerlemenin amortisman yolu ile yeni fonlar yarattığı görüşü doğrudur. Ancak sorun makro açıdan ele alındığında aynı sonuca ulaşmak her zaman için mümkün değildir. Evvelce de değinildiği üzere, işletmelerin amortisman yolu ile fonlar tesis edebilmeleri, her şeyden önce sonuçların müsait olmasına bağlıdır. Kaldı ki, millî gelir yönünden, münferit işletmelerin amortisman ayırıp ayırmamalarının önemi bulunmadığı gibi, çok amortisman ayırmalarının da önemi yoktur. Tasarruflar için de aynı şeyleri söylemek mümkündür. Yatırımlar millî gelirden sağlanan tasarruflarla gerçekleştirildiğine göre, bunun işletmelerin tasarrufları ile gerçekleştirilmesi ile diğer tasarruflarla gerçekleştirilmesi arasında, millî ekonomi bakımından bir fark olmasa gerektir. Bununla beraber, zorunlu tasarrufla-

15) Hamel : adı geçen eser pages 31-32.

rın sermaye birikimi ve yatırımlar üzerinde bir dereceye kadar etkili olduğunu inkâr etmek mümkün değildir. Fakat zorunlu tasarruf sağlamanın tek yolu olarak da yeniden değerlemeyi göstermek hatalı olur. Bu karışık ve güç işlem yerine, daha başka yollarla da işletme içi tasarruf sağlamak kâbildir.

Amortismanların, işletmede kullanılan sabit varlıkların reel değeri yerine tarihi veya giriş maliyeti üzerinden ayrılmasının, işletme sermayesinin vergi ve kâr payı olarak tüketime gitmesi sonucunu doğurduğu iddiasına gelince, her kâr payının tüketime harcandığını iddia etmek mümkün olmadığı gibi, vergileri de tüketim harcamalarına giden gelir dilemi olarak kabul etmek kâbil değildir.

Günümüzün Devleti aldığı vergileri câri tüketim harcamalarına tahsis eden jandarma Devlet değildir. Modern Devlet, vergi gelirinin büyük bir kısmını yatırımlara, özellikle alt yapı yatırımlarına harcadığına göre, vergi olarak alınan gelir dilimlerinin yatırım dışı kaldığı, makro açıdan doğru değildir. Hattâ plânlı ekonomilerde vergi yolu ile alınan gelir dilimlerinin, millî ekonomi bakımından, faydalı yatırımlara harcandığını savunmak mümkündür.

Sonuç olarak belirtmek gerekirse, savunmalara rağmen, sırf amortismanları arttırmak ve dolayısiyle bir vergi avantajı sağlamak amacını güden yeniden edeğerlemenin, millî eokonmi yönünden, iddia edildiği kadar zorunlu olmadığı söylenebilir.

Kaldı ki evvelce de belirtildiği üzere, hukukî muhafiller ve iş çevreleri, yeniden değerlemeyi lüzumlu olarak görmemektedirler.

b — Yeniden değerlemenin sakıncaları :

Yeniden değerlemenin sakıncaları iki noktada toplanmaktadır.

1 — Borsa spekülâsyonunu harekete geçirmek;

2 — İşletmenin borçlarının da yeniden değerlenmesi talebini doğurmak.

1 — Borsa spekülâsyonunu harekete geçirme tehlikesi :

Hamel, Spekülâsyon tehlikesini şu şekilde açıklamaktadır[16] :

---

16) Hamel : adı geçen eser sah. 19.

"Aktiflerin yeniden değerlenmesinin, borsa spekülâsyonlarını harekete geçirmesi bakımından, ihmal edilemeyecek bir tehlike teşkil ettiğine işaret etmek lâzımdır. Bilânçosunu yeniden değerleyen bir işletmenin yeni bilânçosunu gören halk, bu işletmenin durumunun iyi olduğu kanısına kapılarak, hisse senetlerine hücum edebilir."

"Öte taraftan, kasıtlı hareket eden bazı iş adamları yeniden değerlemeyi spekülâsyon aracı olarak kullanabilir. Örneğin, bir iş adamı bir işletmeyi ele geçirdikten sonra bu işletmenin bilânçosunu yeniden değerlemeye tâbi tutarak hisse senetlerini yüksek değerle satmak için reklâm yapabilir."

Gerçek payı bulunmakla beraber, bugün bu tehlike pek azalmıştır.

2 — Alacaklıların, alacaklarının da yeniden değerlenmesini taleb etme tehlikesi :

Yeniden değerlemenin sakıncalarından en önemlisi işletmeye uzun vâdeli kredi veren yatırım ve finansman bankaları ile obligasyon sahiplerinin alacaklarının yeniden değerleme işlemine tâbi tutulmasını talep etmelerine yol açması ihtimalidir.

Kısa vâdeli borçlar bir tarafa bırakılsa bile, uzun vâdeli borçlar bakımından bu husus önem arzetmektedir.

Gerçekten, işletmeye yatırım kredisi veren bir yatırım bankası haklı olarak şu görüşü ileri sürebilir : Bilânçosu yeniden değerleme işlemine tâbi tutulan işletme, sabit kıymetlerinden büyük bir kısmını benim verdiğim kredi ile temin etmiştir. Madem ki paranın satınalma gücünde değişme vardır. O halde benim işletmeye verdiğim paranın satınalma gücü krediyi verdiğim tarihte geçerli olan para biriminin satınalma gücüne eşittir. Binaenaleyh, eğer yeniden değerleme bahis konusu olacaksa, benim verdiğim kredinin de satınalma gücüne göre yeniden değerlenmesi lâzımdır. Bu haklı talebe tatmin edici bir cevabı bulmak pek kolay olmasa gerektir. Her ne kadar kamu düzeni bakımından, borçların vâdesi geldiği gündeki kanunî para üzerinden ödenmesi zorunluğu ileri sürülebilirse de, bu zorunluk alacaklının talebinin haklılığını ortadan kaldırmaz.

Bunun yanıbaşında, obligasyon çıkarmak suretiyle yabancı sermaye temin eden işletmeler için de durum aynıdır. Obligasyon sahipleri işletmeye satınalma gücü yüksek bir para vermişlerdir. Yeniden değerlemeyi

haklı gösteren nedenler, bunların alacaklarının da aynı esaslar dairesinde değerlenmesini haklı göstermez mi?

Görülüyor ki, uzun vâdeli kredi ile yatırım yapan işletmelerde yeniden değerleme yapılması, yatırım kredisini veren kişi ve kuruluşların talebi ile karşılama tehlikesine maruzdurlar.

Yeniden değerleme taraflıları, bu hususun varit olmadığını, yapılan bir çok yeniden değerleme işlemleri sonunda böyle bir talebin ortaya çıkmadığını söylemektedirler.

D — Uygulama Şekli:

Bilânçoların düzenlendikleri günün parası ile yeniden değerlenmesi başlıca iki usulde yapılmaktadır.

a — Muhasebe dışı değer takdiri usulü,

b — Katsayılar usulü.

a — Muhasebe dışı değer takdiri usulü :

Bu yeniden değerleme usulünde, bilânçoya dahil iktisadî kıymetlerin defterlerde kayıtlı, ya da bilâonçoda gösterilen değerleri nazara alınmaz. Bunların yeni değeri ekspertiz yolu ile tesbit edilir.

İlk defa birinci dünya harbinden sonra Almanya'da uygulanan bu değerleme usulünün bazı sakıncaları vardır.

Thomas[17], bu sakıncaları şu suretle belirtmektedir :

"İşletme varlıklarının değerlerinin takdirinde sanayi eksperlerine başvurulmasını gerektirdiği için, muhasebe dışı tahmin yolu oldukça masraflı bir usuldür.

Bunun yanı başında, sınaî tesislerin değerlenmesi için görevlendirilen işletme ve eksperlerin kişisel takdirlerine geniş ölçüde yer verdiği için de bu usul nezaket kesbetmektedir. Bazıları, işletmenin durumunu iyi göstermek için bir kısım iktisadî kıymetlerin değerlerini gerçek değerin üstünde gösterme eyliminde olacakları gibi, bazı kimseler de aksine düşük gösterme yolunu seçebileceklerdir."

Masraflı olması ve şahsî takdirlere geniş ölçüde yer vermiş olma-

17) Thomas : La revision des bilans a lissue de la periode d'instabilité monétaire, page 5.

sına rağmen, paranın değerinin çok düştüğü dönemlerde ve yeni bir para rejimine başvurulan hallerde en isabetli yeniden değerleme usulü bu usuldür. Öte yandan yeniden değerlemede bu usulden yardımcı olarak faydalanmak bazan çok iyi sonuçlar verebilir.

b — Katsayılar Usulü :

1 — Usulün mahiyeti :

Katsayılar usulü, bilânçoya dahil iktisadî kıymetlerin, paranın satınalma gücünde meydana gelen düşüşü temsil eden katsayılarla çarpılması suretiyle yeniden değerlenmesi usulüdür.

Bu yeniden değerleme usulünde, işletmelerin sahip oldukları varlıkların, bilânçonun düzenlendiği gündeki fiilî değerleri nazara alınmaz. Her iktisadî kıymetin yeni değeri, bilânçoda gösterilen değeri katsayı ile çarpılmak suretiyle tesbit edilir. Bu bakımdan, katsayılar usulü, bilânço kalemlerinin gerçek ve fiilî değerini tesbitten çok, bilânçoya dahil iktisadî kıymetlerin, aynı satınalma gücüne sahip tek bir para birimi ile ifade edilmesini sağlayan bir usuldür.

Bu usulün uygulanması suretiyle tesbit edilen yeni değerle, fiilî değer arasında farklılık bulunacağı açıktır. Bu farklılığı gözönünde tutan bazı yazarlar, katsayılar usulü ile bulunan yeni değerin, iktisadî kıymetin fiilî değerden yüksek olmasını önlemek maksadı ile, bu iki değerin kıyaslanmasını ve eğer satış değeri düşükse bu değerin yeni değer olarak kabul etmesini teklif etmekte, diğer bir kısım yazarlar ise bilânçoya katsayılar usulü ile bulunan yeni değerin alınmasını, fakat fiilî değer daha düşükse, aradaki farkın karşılık ayırmak suretiyle kapatılmasını salık vermektedirler.

Bizce, yeniden değerleme sonunda tesbit edilen değerlerle, değerlemeye tâbi tutlan iktisadî kıymetlerin fiilî ve gerçek değerleri arasında hemen daima farklılık olacağından ve esasen faaliyet halindeki bir işletmede, bilânçoya dahil iktisadî kıymetlerin gerçek değerini tesbit etmek olanağı mevcut olmadığından, katsayılar usulü ile bulunacak yeni değerin fiilî değerle yaklaştırılması yönünden bir işlem yapılması bahis konusu olmamak lâzımgelir.

2 — Usulün kapsamı :

Evvelce de değinildiği üzere, bilânço kalemleri para yönünden iki kategoriye ayrılmaktadır. Bilânçoya dahil bir kısım iktisadî kıymetlerin

halihazır değeri bilânçoda kayıtlı değerine eşit olduğu halde, diğer bir kısım iktisadî kıymetlerin halihazır değeri, bilânçoda gösterilen değerden daha yüksektir. Katsayılar usulü ile yeniden değerlemede, birinci kategoriye dahil bulunan kıymetlerin yeniden değerlenmesi bahis konusu değildir. İkinci kategoriye giren, yâni bilânçoda gösterilen değeri fiilî değerinden düşük olan iktisadî kıymetler yeniden değerlemeye tâbi tutulur.

Aktif kıymetlerin yeniden değerlenmesi yönünden bu görüş herkesce kabul edilmiş bulunmakla beraber pasifte yer alan bazı bilânço kalemlerinin de yeniden değerlemeye tâbi tutulup tutulmayacağı konusunda fikir ayrılığı vardır.

Bazı yazarlar aktif kıymetlerin yeniden değerlenmesini yeterli bulurken, diğer bazı yazarlar pasifte yer alan sermaye ve yedek akçelerin de yeniden değerlemeye tâbi tutulması gerektiğini savunmaktadırlar. Bu bakımdan, katsayılar usulünde iki değerleme şekli ortaya çıkmaktadır.

1) Kısmı yeniden değerleme;

2) Tam yeniden değerleme.

Bu iki yeniden değerleme şekli aşağıdaki bahislerde özet olarak açıklanmıştır.

Kısmî Yeniden Değerleme :

1 — Genel esaslar :

Bu görüşün taraflılarına göre, aktif kıymetlerin yeniden değerlenmesi, işletmenin o andaki malî durumunu göstermek için yeterlidir. Aktif kıymetler toplamı ile borçlar arasındaki fark işletmenin öz varlığını gösterdiğine göre, ayrıca sermaye ve yedek akçelerin değerlenmesine ihtiyaç ve lüzum yoktur.

Çoğunlukla kabul edilen bu tezin taraflılarından Ratier[17a] pratik olarak mühasebede gerçekliğin sağlanabilmesi için aşağıdaki hususların kabul edilmesi gerektiğini belirtmektedir.

1) Esas mukavele ile tesbit edilen itibarî sermayede bir değişiklik yapılmamalı, sermaye olduğu gibi muhafaza edilmelidir;

2) Özellikle binalar, makine ve teçhizat gibi aktif kıymetler yeniden değerlenmelidir;

17a) Ratier, la restauration monétaire en France et le redressement comptabilités sahife 12.

3) Evvelce ayrılmış amortismanlar yeni baştan gözden geçirilmelidir;

4) Yeniden değerleme işlemi sonunda ortaya çıkan değer artışından amortisman düşüklüğüne tekabül eden kısım indirildikten sonra kalan miktar "yeniden değerlemeden doğan tamamlayıcı sermaye olarak pasifte ayrıca gösterilmelidir."

Kısmî yönden değerleme usulünde yeniden değerlemeye tâbi tutulacak bilânço kalemleri sabit kıymetler ile amortsimanlar ve hisse senetleridir.

Aşağıda bu kıymet kategorilerinden her birinin ne suretle yeniden değerleme işlemine tâbi tutulacağı hakkında kısa bilgiler verilmiştir.

2 — Çeşitli iktisadî kıymetlerin yeniden değerlenmesi :

aa) Sabit kıymetler :

Bilindiği gibi, bilânço tekniği yönünden sabit kıymetler, (duran varlıklar) nesnel sabit kıymetler ve nesnel olmayan sabit kıymetler olmak üzere iki kategoriye ayrılır.

Nesnel sabit kıymetler arazi, binalar, makine, tesisat, âletler ve demirbaşlar gibi maddî işletme araçlarıdır. Nesnel olmayan sabit kıymetler ise pestamallıklar, marka patent ve benzeri gayrî maddî haklardır.

Kısmî yeniden değerleme taraflıları, yeniden değerleme bakımından, nesnel sabit kıymetlerle nesnel olmayanlar arasında ayrıcalık gözetmektedirler.

i) Nesnel sabit kıymetler :

— Arazi :

Bir kısım yazarlar arazinin yeniden değerleme işlemine tâbi tutulmasının zorunlu olmadığı görüşündedirler. Bunlara göre arazi genel olarak, amortismana tâbi bulunmadığından bunun yeniden değerlenmesi pratik bir fayda sağlamayacaktır. Bununla beraber eğer para değerindeki düşüklüğü yansıtacak gerçek bir bilânço elde etmek istenirse arazi de katsayılara göre yeniden değerlenebilir. Bu takdirde arazinin yeniden değerlenmesi sadece rakam değişikliğine inhisar edecektir.

Bir kısım yazarlar ise, yeniden değerleme işleminin, sadece amortismanları ayarlamaya yönelmiş bir işlem olmadığını, bilânçoların para

bakımından birliğini sağlamak amacını güttüğünü ileri sürerek, arazinin de yeniden değerlenmesi gerektiğini savunmaktadırlar.

Bize göre arazi değeri, para değerindeki düşüşten bağımsız olarak da artacağından, bu kıymetin katsayı tatbiki suretiyle yeniden değerlenmesi, değer yönünden bir şey ifade etmez. Ancak yeniden değerleme bir müessese olarak kabul ediliyorsa, diğer kıymetler gibi, arazinin de yeniden değerlenmesi lâzımdır. Evvelce de belirtildiği gibi, sırf amortismanları arttırmak gayesine matuf bir müessese olarak alınıyorsa o takdirde müesseseyi reddetmek gerekir.

— Bina, makine, tesisat ve demirbaşlar :

Arazi dışında kalan nesnel sabit kıymetlerin yeniden değerlenmesi gerektiği hemen herkes tarafından kabul edilmektedir.

Sabit kıymetlerin değerlenmesi, bunların işletmenin aktifine girdikleri yılın katsayısı ile çarpılmak suretiyle yapılır. Ancak katsayının sabit kıymetin net değerine mi, yoksa amortismanlar düşülmeden önceki maliyet bedeline mi uygulanacağı konusunda görüş ayrılığı vardır.

Bir kısım yazarlar sabit kıymetlerin net değerleri, yâni yeniden değerlemenin yapıldığı tarihe kadar ayrılan amortismanlar düşüldükten sonra kalan değerleri, üzerinden yeniden değerlemeye tâbi tutulması gerektiğini savundukları halde, diğer bir kısım yazarlar sabit kıymetlerle amortismanların ayrı ayrı değerlenmesi lâzım geldiğini savunmaktadırlar.

İkinci görüşü savunanlara göre, para gücünün devamlı olarak azaldığı dönemlerde her yıl ayrılan amortismanlar, bir önceki hesap döneminde ayrılanlara nazaran, satınalma gücü daha düşük bir paraya tekabül etmektedir. Bu bakımdan, sabit kıymetin maliyet bedeli ile ayrılan amortismanlar ayrı ayrı yeniden değerlemeye tâbi tutulmalıdır.

Bunun için önce sabit kıymetin yeni değeri tesbit edilir. Bundan sonra, ayrılan amortismanlar ayrıldıkları yıllar itibariyle ayrı ayrı tesbit edilerek, ayrıldıkları yılların katsayıları ile çarpılmak suretiyle yeniden değerlemeye tâbi tutulur. Nihayet iki meblâğ arasındaki fark tesbit edilerek bu fark değer artışı olarak kabul edilir.

Sabit kıymetlerin yeniden değerlenmesinde teklif edilen bir üçüncü değerleme usulü de "Net Değer Usulü" dür. Son zamanlarda memleke-

timize gelen yeniden değerleme uzmanı P. Lauzel[18] tarafından ortaya atılan bu usulün esası şudur :

Önce sabit varlığın maliyet bedeline, onun geriye kalan kullanma süresi ile normal kullanma süresi arasındaki oran uygulanmak suretiyle net değeri tesbit edilir.

Bundan sonra yeniden değerlenecek sabit kıymete benzer yeni bir sabit kıymetin yerine koyma değeri ve buna göre de aynı sabit kıymetin yeni net değeri bulunur. İki net değer arasındaki fark değer artışı olarak kabul edilerek özel bir hesaba yazılır.

Sabit kıymetin maliyet bedeli : Vo
Normal kullanma süresi : T
Gariye kalan kullanma süresi : n ve
Katsayı : k olduğuna göre

Sabit kıymetin net değeri : $Vo \frac{n}{T}$ dir.

İkame değeri ise : Vo k

Yeni net değer : $Vo\ k \frac{n}{T}$ dır.

Değer artışı $p = Vo\ k \frac{n}{T} . - V\ o \frac{n}{T} = Vo \frac{n}{T} (k\text{-}1)$ dir.

Görülüyor ki katsayıların net değere uygulanması usulü ile Net Değer usulü aynı usulün farklı şekilde uygulamasından başka şey değildir.

Bizce karışık formüllerle uygulayıcının kafasını karıştırmak yerine katsayının net değere uygulanması daha isabetlidir. Net değer usulü basit bir işlemi bilimsel şekilde izaha kalkmaktan öte bir fayda sağlamamaktadır.

Amortisman süresini doldurmamış bulunan sabit kıymetlerin yeniden değerlenmesinde izlenecek yola böylece işaret ettikten sonra, amortisman süresini doldurduğu halde işletmede kullanılan sabit kıymetlerin nasıl bir işleme tâbi tutulması gerektiği konusuna da değinmek lâzımdır.

Bir kısım yazarlar, tamamen amorti edilmiş ve muhasebe değeri 0 a düşmüş bulunan sabit kıymetlerin işletmede kullanılsa bile yeniden de-

18) P. Lauze : La reévaluation des bilans. pag 35.

ğerleme konusu dışında tutulması gerektiğini savundukları halde, diğer bazıları, işletmede kullanılan amortismanı tamamlanmış sabit kıymetlerin de yeniden değerlemeye tâbi tutulması ve tesbit edilen yeni değerleri üzerinden amortisman ayrılması gerektiği görüşündedirler.

Bunlara göre, mademki bu gibi sabit kıymetler işletmede kullanılabilir ve fiilen de kullanılmaktadır, bilânçoların yeniden değerlenmesi mefhumunun esasını teşkil eden ekonomik anlayış karşısında, bunların yeniden değerlenmesi ve amortisman konusu yapılması lâzımdır[19].

Ancak amortismanı tamamlanmış olan sabit kıymetlere ait hali hazır değerin ne suretle tesbit edileceği konusunda henüz kesin bir görüş ortaya çıkmış değildir.

Bir kısım yazarlar, yeniden değerlemenin yapıldığı tarihten sonra kullanılabileceği sürenin hesaplanması suretiyle yeni değer tesbitinin uygun olacağını ileri sürdükleri halde diğer bir kısım yazarlar, bu değerin ekspertiz yolu ile takdirinin daha isabetli olacağını savunmaktadırlar.

Bizce, eğer yeniden değerleme bir müessese olarak kabul edilirse, ekspertiz yolunun isabeti inkâr edilemez. Ancak çok masraflı oluşu ve indi takdirlere yol açması bakımından da bazı sakıncaları taşıyan bu yolun mutlak olarak kabulü hatalı sonuçlar verebilir.

Bu gibi kıymetlerin, amortismana tâbi tutulacak yeni değerinin tesbiti konusunda, oldukça objektif görünen bir usul, Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanı Nevzat Kesan tarafından teklif edilmiştir[20].

Bu usulde net muhasebe değeri şu suretle bulunur:

$$\text{Maliye bedeli X } \frac{\text{Kalan kullanma süresi}}{\text{Başlangıçta kabul edilen kullanma süresi} + \text{kalan kullanma süresi}}$$

Bu formüle göre, 100.000,— liraya alınan ve % 10 üzerinden tamamen amorti edilmiş bulunan bir makine işletmede daha 3 yıl kullanılacaksa, bu kıymetin net değeri ile amortismana tâbi tutulacak değeri şöyle olacaktır:

19) P. Lauzel : La réevaluation des bilans. (15 Aralık 1965 tarihli rapor).

20) N. Kesan : Bilânçoların yeniden değerlenmesi hk. Alt komisyon raporu Sah. 133.

$$\text{Net değer} = 100.000.— \frac{10}{10 + 3} = 76.923 \text{ lira}$$

Buna göre amortismana tâbi değer :
100000 — 76923 = 23.077,— lira.

Fiiliyatta amortisman süresini dolduran bir iktisadî kıymetin bu derece yüksek rakamlar üzerinden yeniden amortismana tâbi tutulması hatalı sonuçlar verebileceğinden, bakiye kullanma süresinin, normal kullanma süresinin belli bir oranı ile sınırlanması suretiyle hataların önüne geçmek mümkün olabilir. Bütün bu alternatiflere rağmen, amortismanı tamamlanmış olup ta işletmede kullanılmasına devam edilen sabit kıymetlerin yeniden değerlenmesi ve bu değer üzerinden amortismana tâbi tutulması pek büyük karışıklıklara sebep olacaktır. Bu bakımdan amortisman süresini doldurmuş bulunan iktisadî kıymetlerin yeniden değerleme dışında bırakılması daha uygun olacaktır.

ii) *Nesnel olmayan sabit kıymetler :*

Nesnel olmayan sabit kıymetler, hukukî bakımdan mülkiyet konusu olabilen ve işletmenin bilânçosunun aktifinde yer alan her türlü haklardır. Genel olarak kabul edilen kural, karşılığında bir harcama yapılarak edinilmiş nesnel olmayan sabit kıymetlerin, işletmenin faaliyeti sonucunda doğanlardan farklı bir işleme tâbi tutulmasıdır. Birinciler işletme bilânçolarında maliyet bedeli ile gösterildikleri halde ikinciler muhtıra kayıtlarında gösterirler.

Nesnel olmayan sabit kıymetlerin yeniden değerlenmesinde çoğunlukla kabul edilen görüş, bir harcama yapılmak suretiyle elde edilmiş bulunan hakların, yeniden değerleme işlemine tâbi tutulmasıdır. İşletme tarafından yaratılan gayri maddi sabit kıymetlere gelince, bunlar eğer bir maliyet tesbiti yapılarak işletme bilânçosunda gösterilmiş ve amortismana tâbi tutulmuş ise yeniden değerlemeye tâbi tutulur. Aksine muhtıra kayıtlarında gösterilirse yeniden değerlenmezler.

Nesnel olmayan sabit kıymetler arasında yer alan ilk kuruluş giderlerinin yeniden değerlemeye tâbi tutulmamasında tam bir görüş birliği vardır. Çünkü bunların yerine yenisinin konması bahis konusu olmadığı gibi, kısa bir süre içinde amortismana tâbi tutulmaları sebebiyle de, işletme hayatında büyük ölçüde önemleri yoktur.

Bir kısım yazarlar ise ihtira beraatı, peştemallık ve benzeri hakların muhasebe değerlerinin, pek nadir hallerde reel değerini göstermeleri ve

çoğunlukla bunların amortisman konusu dışında kalmaları nedeniyle, yeniden değerleme konusu dışında tutulmaları gerektiğini savunmaktadırlar.

Bize göre marka, peştamallık, ihtira beraatı ve benzeri haklardan bir harcama yapılmak suretiyle edinilenlerle, işletme tarafından yaratılmakla beraber maliyetleri tesbit edilebilenlerin yeniden değerlenmesi uygundur.

Bazı yazarlar, nesnel sabit kıymetlerde olduğu gibi, tamamen amorti edilmiş bulunan gayri maddi sabit kıymetlerin de, işletmede kullanıldığı takdirde yeniden değerlenmesi lâzım geldiği görüşündedirler. Fakat, bunların ne suretle yeniden değerleneceği konusunda kesin bir görüşleri yoktur. Bizce bu görüş ancak ve ancak, bu gibi sabit kıymetlerin bakiye ömrü ve değeri ekspertiz yoluile tesbit edilmesi halinde uygulama alanı bulabilir.

bb) *Hisse senetleri ve iştirakler :*

İşletmeler, başka işletmelerin hisse senetlerine sahip olabilecekleri gibi, sermayesi paylara bölünmemiş kuruluşların sermayelerine de iştirak edebilirler. Hisse senetleri ve iştirakler başka işletmelerin sermayelerini temsil ettiğinden bunların da yeniden değerlenmesi bahis konusudur.

İşletmelerin ellerinde bulunan hisse senetleri, güdülen amaç yönünden başlıca iki kategoriye ayrılır. Birinci kategoriye giren hisse senetleri, bunları çıkaranların idare ve işletme politikalarında söz sahibi olmak amacı ile satınalınan ya da o işletmelerin kuruluşu anında edinilen hisse senetleridir. Bunlar devamlılık arzederler. Bu çeşit hisse senetleri muhasebe tekniği yönünden sabit kıymetler arasında yer alırlar. İkinci kategoriye giren hisse senetleri ise, doğrudan doğruya bir gelir ya da değer fazlası göstermek için edinilen ve dolayısiyle aktifte devamlı olarak muhafaza edilmiyenlerdir.

Yeniden değerleme yönünden "yatırım hisse senedi" de denilebilen birinci kategoriye giren hisse senetleri önemlidir. İkinci kategoriye girenlerin yeniden değerleme işlemine tâbi tutulmaması gerektiği konusunda görüş birliği vardır.

Yatırım hisse senetlerinin yeniden değerlenmesi, bunların borsada kote edilip edilmediğine göre, farklı usullere tabidir. Borsada kayıtlı hisse senetleri borsa raiyici ile yeniden değerlenir. Borsada kote olmıyanlar ise ya katsayı uygulamak ya da bunları çıkaran şirketin yeniden değerleme sonunda düzenlediği bilânçoya göre aslî değeri hesaplamak suretiy-

le değerlenir. Bizce bu çeşit hisse senetlerinin ikinci usule göre değerlenmesi daha isabetlidir.

İştiraklerin de kote olmıyan hisse senetleri gibi yeniden değerlenmesi lâzımgelir.

cc) *Yabancı para ile olan borç ve alacaklar :*

Yabancı para ile ifade edilen borç ve alacaklar, muhasebe ve bilânço tekniği icabı, her yıl bir değerleme işlemine tâbi tutulduklarından, bunların yeniden değerleme müessesesi dışında tutulması daha uygundur.

Bununla beraber, bazı yazarlar bu bilânço kalemlerinin de yeniden değerlemeye tâbi tutularak artış ve azalışlarının düzeltme hesaplarına kaydedilmesi gerektiğini savunmaktadırlar. Bu görüş kabul edildiği takdirde, yeniden değerleme sonucunda ortaya çıkacak değer artış veya azalışları, hesap dönemi sonuçları ile ilgilendirilmiyecektir.

Bizce yabancı para ile olan borç ve alacakların değerlenmesi, bir envanter sorunu olarak, her hesap dönemi sonunda yapılacak bir işlem olduğundan, bu değerleme işleminin yeniden değerleme müessesesi dışında mütalaa edilmesi daha uygundur.

3 — Amortismana tâbi yeni değer :

Yukardan beri yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere, yeniden değerlemenin asıl maksadı, yenileme yatırımlarını karşılayacak kadar amortisman ayırmak olduğundan, yeniden değerleme yapıldıktan sonra amortismanların hangi bedel üzerinden ayrılacağı konusunun incelenmesine ihtiyaç vardır.

Yeniden değerlemeye tâbi tutulan sabit kıymetlerin hangi değer üzerinden amortismana tâbi tutulacağı konusu üzerinde henüz bir görüş birliğine varılmış değildir.

Bir kısım yazarlar, yeniden değerleme yapıldıktan sonra amortismanların, sabit kıymetin maliyet bedeline katsayı uygulanmak suretiyle bulunacak değer üzerinden ayrılması gerektiğini savunurken diğer bir kısım yazarlar, bulunacak yeni değerden, yeniden değerlemeye tâbi tutulmuş bulunan amortismanlar düşüldükten sonra kalan bedel üzerinden ayrılması lâzım geldiği görüşünü savunmaktadırlar. Bir üçüncü görüşte, net değer usulüne göre yapılan yeniden değerlemeye göre bulunacak değerin amortismana tâbi tutulmasıdır.

Katsayı uygulanmak suretiyle bulunacak yeni değerin amortismana tâbi tutulması halinde, sabit kıymetlerin yeni değeri üzerinden, evvelce uygulanan oranlara göre amortisman ayrılır.

Yeni değerden, yeniden değerlemeye tâbi tutulan amortismanlar düşüldükten sonra kalan bedelin amortismana tâbi tutulması halinde, sabit kıymetin yeniden değerleme yapıldıktan sonra kullanılabileceği sürenin de ayrıca tesbit edilmesi ve amortisman oranlarının bu süreye göre hesaplanması zorunluğu vardır. Bu usul Fransa'da 15 Ağustos 1948 tarihli kararname ile kabul edilmiş olup halen uygulanmaktadır.

Net değer usulü ile bulunacak yeni değerin amortismana tâbi tutulması halinde de ikinci usulde olduğu gibi, sabit kıymetin bakiye kullanma süresinin tesbitine ihtiyaç vardır.

Bununla beraber, uygulamalarda yeniden değerlenen sabit kıymetin, geriye kalan ömrünün tesbitindeki güçlüğü ortadan kaldırmak amacı ile, amortismana tâbi yeni değerin bakiye kullanma süresine bölünmek suretiyle, amortismana tâbi tutulması yoluna gidilmektedir.

Bizce, net değer usulünün uygulandığı hallerde iyi sonuçlar verebilecek olan bu uygulama şekli diğer usullerin uygulanması halinde bazı sakıncaları da beraber getirecektir.

4 — Değer artışı :

Değer artışı deyimi, genel olarak, iktisadî varlıkların bilânçoda görülen değerleri ile gerçek değerleri arasındaki olumlu farkı belirtmek üzere kullanılan bir deyimdir.

Yeniden değerleme tekniğinde ise değer artışı, yeniden değerlemeye tâbi tutulan bir iktisadî kıymetin yeni değeri ile bilânçoda gösterilen ya da defterlerde kayıtlı olan değeri arasındaki olumlu farkı ifade eder.

Bilânçoların kısmî yeniden değerlemeye tâbi tutulması sonucu ortaya çıkan değer artışının mahiyeti ve hukukî durumu, üzerinde durulan önemli konulardan biri olmuştur. Değer artışını gerçekleşmemiş kâr olarak mütalaa edenler bulunduğu gibi, bunu para değerinde meydana gelen düşüşler sebebiyle aktif kıymetlerin değerinde ortaya çıkan nominal artışın karşılığı olarak kabul edenler vardır. Genel olarak benimsenen görüş, değer artışının, aktif kıymetlerin değerinde meydana gelen nominal artışın karşılığı olduğu merkezindedir.

Bu görüşe göre, değer artışı kâr olarak mütalaa edilemiyeceğinden bunun pasifte özel bir hesapta ayrıca gösterilmesi ve hiç bir suretle ortaklara dağıtılmaması gerekmektedir. Pasifte yer alacak özel hesabın adı konusunda çeşitli görüşler mevcut olup bunlardan "yeniden değerleme ile ilgili sermaye düzeltme hesabı" tabiri çoğunlukca benimsenmiştir.

Tam Yeniden Değerleme :

Tam yeniden değerleme, kısmî yeniden değerlemeden farklı olarak, işletme bilânçosunun pasifinde yeralan ve öz varlığın cüzülerini teşkil eden bilânço kalemlerinin de yeniden değerleme işlemine tâbi tutulması usulüdür.

Kısmî yeniden değerleme taraflıları, öz varlık aktif toplamı ile borçlar arasındaki olumlu fark olduğuna göre, aktif kalemlerin yeniden değerlenmesi, öz varlıkta meydana gelen artışı ortaya çıkaracaktır. Binaenaleyh sermaye ve yedek akçelerin değerlenmesine lüzum yoktur; demektedirler.

Buna karşılık bir kısım yazarlar, kısmî yeniden değerlemenin sakıncalarına işaret ederek borçlar dışında kalan pasif bilânço kalemlerinin de yeniden değerlenmesinin zorunlu olduğunu savunmaktadırlar.

Blânçonun tam bir yeniden değerlemeye tâbi tutulmasının zorunlu olduğunu savunan J. Thiell'and'ın bu konudaki görüşü şöyledir:

"Sermayenin yeniden değerlenmemesi, kolaylıkla kâr olarak mütalea edilebilecek bir değer artışı ortaya çıkmakta ve böylece bilânço, görçekte fakirleştiği halde, işletmenin öz varlığının arttığı intibağını uyandırmaktadır. Hatta bazı hallerde sermayenin yeniden değerlenmemesi işletmenin para değerinin düşüşü sonucu uğradığı zararları gizleyen bir tutum olmaktadır."[21]

Görülüyor ki, tam yeniden değerleme taraflılarına göre, aktif unsurların yanında sermayenin de yeniden değerlenmesi, aktif kıymetlerde meydana gelen değer artışının sermayenin değerlenmesi sonucunda ortaya çıkacak nominal artışla karşılaştırılmasına imkân vermekte ve işletmenin, para değerindeki düşüşten ne yönde etkilendiğini göstermektedir .

Sermayenin değerlenmesi de, aktif elemanlarda olduğu gibi, ser-

21) J. Thielland : adı geçen eser page 755.

maye ve yedek akçe kalemlerine, işletmeye kondukları veya ayrıldıkları yılların katsayıların uygulanması suretiyle yapılmaktadır.

Yeniden Değerleme Katsayıları ve Fiat Endeksleri :

Günümüzde yeniden değerleme denilince katsayılar usulü anlaşıldığına göre, katsayılar hakkında da kısa bilgiler verilmesi gereklidir.

Yeniden değerleme katsayıları fiat endekslerine göre tesbit edilir. Bunun için geriye doğru bir başlangıç yılı seçilir ve o yıldan başlamak üzere her yılın endeksine göre bir katsayı tesbit edilir.

Endeksler çeşitli eşya grupları için ayrı ayrı düzenlendiği gibi, genel fiat endeksi olarakta düzenlenilir. Genel fiat endeksleri, düzenlenişinde güdülen amaca göre, toptan eşya fiatları genel endeksi, geçim endeksi ve benzeri gruplara ayrılır. Bunlardan hangisi esas alınmalıdır? Genellikle kabul edilen görüş toptan eşya fiatları genel endksinin esas alınmasıdır.

Bilindiği gibi, her ne kadar enflasyon dönemlerinde, fiatlar genel olarak müştereken hareket ederlerse de aralarında değişmez bir ilişki olduğu söylenemez. Özellikle inşaat malzemesi endeksleri tüketim malları endeksinden daha büyük bir artış gösterir. Yeniden değerleme, makina ve teçhizat ile yapılar için bahis konusu olacağına göre, iki ayrı grup için tek bir endeks ortalaması kullanılması bazı bakımlardan sakıncalı olabilir. Bunun için de iki ayrı gruba ait katsayının kendi endekslerine göre tesbitinin uygun olacağı ileri sürülmektedir.

Bizce yeniden değerleme bilânçoya dahil her iktisadî kıymetin hali hazır değerini kesin bir şekilde tesbit etmek olmadığına göre, toptan eşya fiatları genel endeksinin esas alınması maksadı temine yeter. Aksi halde, esasen karışık olan işlemi daha muğlak hale sokmuş oluruz.

Fiat endekslerinden faydalanmak suretiyle katsayıların ne suretle tesbit edileceği konusuna gelince, katsayıların tesbitinde yeniden değerlemenin yapıldığı yılın katsayısı 1 olarak kabul edilir. Bundan sonra geriye doğru her yılın katsayısı, yeniden değerlemenin yapıldığı yılın endeks rakamının, o yılın endeks rakamına bölünmesi suretiyle bulunur.

Yıllık katsayıların birbirlerine çok yakın olmaları bahis konusu olduğu hallerde yıllık katsayılar yerine bir kaç yılı içine alan dönem katsayıları kullanılması da mümkündür. Yalnız bu kez dönem içindeki yıllık endeks sayıları yerine, bunların aritmetik ortalamaları alınır.

Örnek olarak 1960-1964 yılları endekslerini alalım :

Yıllar	Endeksler	Katslyı hesabı	Katsayı
1960	1226,5	$\frac{1226}{1318}$ =	1,1
1961	1267,5	$\frac{1267,5}{1318}$ =	1,04
1962	1298,5	$\frac{1298,5}{1318}$ =	1,02
1963	1348,-	$\frac{1348}{1318}$ =	0,98
1964	1318,-	$\frac{1313}{1318}$ =	1

Yeniden Değerlemenin Zamanı ve Organik Bilânçolar :

Yeniden değerlemenin amacı, fiatlar genel seviyesindeki önemli artışların bilânçolar üzerindeki etkilerini ortadan kaldırmak ve bilânçolarda yer alan iktisadî kıymetlerin hali hazır değerini tesbit etmek olduğuna göre, uygulama zamanının seçimi önemli bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır.

Genel olarak kabul edilen prensip, yeniden değerlemenin, önemli fiat değişikliklerinden ya da bir devalüasyondan sonra, fiatların istikrara kavuştuğu dönemde yapılması prensibidir.

Yeniden değerlemeye karşı olanlar, günümüzde özellikle gelişme halinde olan ülkelerde, fiatlar genel seviyesinin sürekli bir yükselme eğiliminde olduğunu ileri sürerek, yeniden değerleme için uygun bir ortamın hiç bir zaman mümkün olmıyacağını iddia etmektedirler. Fiatlar genel seviyesinin sürekli bir yükselme eğiliminde bulunduğu zamanlarda yeniden değerleme yapılacak olursa bunun sık sık yenilenmesi ortaya çıkacaktır ki bu da bilânçoları ve işletme muhasebesini içinden çıkarılmaz bir hale getirir.

Buna karşılık, yeniden değerleme taraflıları, burada söz konusu istikrarın mutlak bir istikrar değil, nisbi bir istikrar olduğunu belirterek, fiatların belli ölcüde bir istikrara kavuştuğu anlarda yeniden değerlemenin yapılabileceğini savunmaktadırlar.

Bizce de, günümüzde, gelişmiş ekonomilerde bile fiat istikrarından bahsetmek mümkün olmadığına göre, yeniden değerleme hiç bir zaman beklenen yararları sağlıyamayacaktır.

Bir kısım yazarlar, fiatlarda bir istikrar sağlanamamasının, yeniden değerleme yapılmamasını değil, yapılmasını gerektiren bir durum olduğunu belirterek, fiatların yükselme eğiliminde olduğu dönemlerde yeniden değerlemenin her yıl tekrarlanmasının zorunlu olduğu sonucuna varmaktadırlar. Bunlara göre fiatlar genel seviyesindeki yükselmelerin maliyetlere ve kâra olan etkisi, bilânçoların her yıl, endekslere göre yerinden değerlenmesini zorunlu kılmaktadır.

Organik bilânço taraflılarının savundukları bu tezin pek çok haklı tarafları bulunduğu açıktır. Gerçekten fiatların sürekli olarak artış kaydettiği dönemlerde maliyetler, satınalma gücü yüksek olan para ile tedarik edilen ham madde ve malzeme sarfiyatına göre hesaplandığından, düşük olarak tesbit edilmiş olmakta ve dolayısiyle de dönem kârı yüksek görünmektedir. Bu aksaklığı ortadan kaldırmanın yolu, maliyetlerin endekslere göre düzeltilmiş değerlere göre hesaplanmasını sağlamaktır.

Bu görüşün etkisi altında, son yıllarda, bazı büyük işletmelerin dağıtılacak kârları bu usulle tesbit etme yoluna gittikleri müşahede edilmektedir. İşletme tekniği ve kâr dağıtım politikası yönünden gerçeklere uygunluğu inkâr edilemiyecek olan bu usul, hemen hiç bir memlekette vergicilik yönünden kabul görmemiştir.

Yeniden değerlemeyi, memleketimizin koşulları yönünden inceleyen bir kısım yazarlar, Vergicilik bakımından da kabul edilecek yıllık bir yeniden değerleme usulünün uygulanmasını teklif etmektedirler. İlerde de değinileceği üzere, Türkiye henüz bu teknik seviyeye ulaşmış bulunmadığından, biz bu derece karışık ve uygulaması zor bir usulün kabulü zamanının henüz gelmediği kanısındayız.

Yeniden Değerlemenin Ekonomik ve Malî Sonuçları :

A — Ekonomik Etkiler :

Yeniden değerleme tarafları, yeniden değerlemeyi mikro ve makro açıdan inceleyerek bazı sonuçlara varmaktadırlar. Bunlara göre, "yeniden değerlemenin ekonomik etkileri, işletmeler ve ekonominin bütünü açısından aynı yönde olmamaktadır. Bazı durumlarda yeniden değerleme, işletme açısından zararlı olmamakla beraber ekonominin bütünü üzerindeki etkileri faydalı olabilmektedir.

Yeniden değerlemenin kısa ve uzun dönemdeki etkilerinin ayrı ayrı tetkik edilmesi ise müessesenin çok defa iki dönemde ayrı ayrı sonuçlar doğurmasındandır."

Bu konuda Profesör Ahmet Kılıçbayın vardığı sonuç şöyle kaleme alınmıştır:

"Bizim için önemli olan, yeniden değerlemenin kısa dönemde meydana getireceği — aldatıcı olabilecek — etkiler değil, uzun dönemde maliyetler, mal ve hizmet fiatları ve sermaye birikimi üzerinde meydana getireceği etkilerdir. Çünkü tercihimiz uzun dönemin kısa döneme terçihi şeklindedir."[22].

Bu genel sonuca vardıktan sonra, yeniden değerlemenin, Türk Ekonomisi Yönünden, maliyetler, kârlar, sermaye birikimi, ücretler ve fiatlar üzerindeki etkilerini ayrı ayrı inceleyen yazar, özetle şu sonuçlara varmaktadır.

1) Yeniden değerleme, önceden suni olarak düşük görülen maliyetleri, amortisman payının artması dolayısiyle, arttıraçaktır. Binaenaleyh yeniden değerlemenin ünite maliyetleri üzerindeki etkisi, gerek işletme gerekse ekonominin bütünü açısından, arttırıcı yönde olacaktır.

2) Maliyet artışı, belirli bir kâr marjı gözönünde tutularak, satış fiatlarına intikal ettirilmediği takdirde kâr hadlerini azaltacaktır. Kamu sektöründe durum bu olmakla beraber, özel sektörde kısa dönemde kâr azalması daha çok dağıtılan kâr paylarına intikal edecek, işletmede bırakılan kârlara daha az etkili olacaktır.

3) Yeniden değerleme, işletmenin teknik bütünlüğünün devamını sağlaması dolayısiyle, işletmenin uzun vadede toplam üretimlerin artmasına yardımcı olacak ve reel tasarruf potansiyelini arttıracaktır. Bu ise sermaye birikiminin hızlanmasına imkân yaratır.

4) Maliyetlerin yükselmesi ve kârın azalması sebebiyle ilk dönemlerde ücretlerin düşürülmesi yönünde bir eğilim belirse bile, hukukî yapı ve sosyal sebeplerle bu realize edilemez. Öte yandan, yeniden değerlemenin yatırımlar üzerinde yaptığı genişletici etki dolayısiyle istihdam artışı meydana gelecek ve bu artış uzun dönemde ücret seviyesinin yükselmesini sağlıyacaktır.

5) Yeniden Yeniden değerleme ile kısa dönemde bir fiat artışı mey-

22) Ahmet Kılıçbay : adı geçen rapor sahife 47-48.

dana gelecek, fakat uzun dönemde, arz ve talebin uygun durumu dolayısiyle, istikrarlı bir fiat gidişine ulaşılacaktır. Uzun vadede yeniden değerleme enflasyonu önleyici bir unsur olacaktır.

Aynı yazarın Yeniden Değerleme ve amortismanlarla büyüme arasındaki genel ilişkiler konusundaki görüşüne evvelce değinilmişti. Özel olarak yazar bu konuda şu sonuca varmaktadır:

"Yeniden değerlemeye gidildiğinde bir taraftan sermaye tüketimi önlenecek, öte taraftan ekonominin tasarruf edebilme imkânı arttırılmış olacaktır. Böylelikle yatırımlar ve sermaye birikimi üzerinde arttırıcı bir etki meydana gelir."[23]

Kanımızca, gelişmiş ekonomiler yönünden doğruluğu inkâr edilemiyecek olan bu görüşler gelişmemiş veya gelişme halinde bulunan ekonomiler bakımından tartışılabilir.

Kaldı ki, belli ölçüde gelişmiş ekonomilerde bile, yeniden değerlemenin fiatlara etkisi yükselme yönünde olmaktadır. Nitekim yeniden değerleminin Fransa'da fiatlara etkisini inceleyen Profesör Pierre Lauzel aşağıdaki sonuca varmıştır:

"Bilânçoların yeniden değerlenmesi sebebiyle ortaya çıkan munzam amortisman masraflarının maliyetlere ithali keyfiyetinin Fransa'da fiatların yükselişinde önemli bir faktör teşkil ettiğinde şüphe yoktur. Bu faktörün zamanla ve konjonktür durumuna göre, millî ekonomi ölçüsünde veya ilgili faaliyet sektörü seviyesinde tesiri olmuştur. Başlangıçta üretim araçlarının gitgide aktiften ihraç edileceği mülâhazası ile tesirlerin hafifleyeceği düşünülmüş, ancak bu sefer de yeniden alınan techizat için hızlandırılmış amortisman tatbikatının ortaya çıkması adeta aynı tesirlerin devam vasıtası olmuştur. Hatta,

— Prodüktivite artması ile,

— Stabilizasyon tatbikatı

Yardıma gelmemiş olsaydı, bahis konusu fiat artışları çok daha şahlanmış bulunacaktı."[24]

Bizim kanımız, fiatların esasen yükselme eğiliminde olduğu az gelişmiş ülkelerde, yeniden değerlemenin fiatları daha da yükselteceği merkezindedir. Bu ise enflasyonist bir gelişmeye yol açacaktır.

---

23) Prof. Ahmet Kılıçbay : adı geçen rapor sahife 57.

24) Prof. Pierre Lauzel : Bilânçoların yeniden değerlenmesi Hak. rapor sah. 36.

Öte yandan, yeniden değerlemenin, ikame yatırımlarını karşılayacak munzam amortismanlar ayrılmasını ve dolayısiyle büyümeye etkisi olacağı inkâr edilemezse de gelişme halindeki ülkelerde ikame yatırımından çok yani yatırımlara ihtiyaç olduğu da meydandadır.

Sonuç olarak, yeniden değerlemenin tek başına ekonomiyi düzeltecek bir müessese olmadığı, diğer tetbirlerle birlikte uygulanması halinde belki olumlu etkileri olacağı söylenebilir.

B — Malî Etkiler:

Yeniden değerleme, sabit kıymetler üzerinden ayrılacak amortisman fonlarını arttırdığından, işletmelerin vergilendirilecek kazançlarını azaltacak ve dolayısiyle vergi hasılatının düşmesine sebep olacaktır.

Vergi hasılatının azalması bir taraftan Devlet bütçesini etkilerken öte taraftan da Devlet eli ile yapılan yatırımların azalmasına yol açacaktır. Gerek bütceyi denkleştirmek gerekse, daha önemlisi, millî ekonominin gerektirdiği ve kalkınma plânının öngördüğü yatırımları gerçekleştirebilmek için Devletin yeni kaynaklar araması gerekecektir. Özellikle az gelişmiş ülkelerde kaynaklar sınırlı olduğundan, vergi kaybını telâfi için, mevcut vergilere zam yapma yolunun tercih edildiği düşünülürse, yeniden değerlemenin malî politika yönünden, bazı sakıncalar doğuracağı kolaylıkla anlaşılır. Bu sakıncaların başında enflasyon gelmektedir. Enflasyonun maliyetler ve fiatlar üzerindeki etkileri bilinmektedir. Biz burada bu etkilerin tartışmasına girecek değiliz. Sadece şunu belirtmekle yetinmek istiyoruz. Vergi zamlarının ve enflasyonun fiatlar üzerindeki baskısı, fiat istikrarı şöyle dursun, yeni artışlara sebep olacak ve bu artışlar da yeni bir yeniden değerleme yapılmasını gerektirecektir.

Bu kısa açıklamadan sonra, yeniden değerleme yapılması halinde, Türkiye'de meydana gelecek vergi kaybı konusunda yapılmış incelemeler hakkında kısa bilgiler vermek faydalı olacaktır.

Gelişmesini yeni yeni tamamlayan bir ülke olan memleketimizde yeniden değerleme halinde meydana gelecek vergi kaybı, Prof. Ahmet Kılıçbay ve Doç. Dr. Yorgo Demirgil ve Prof. Turgut Var tarafından incelenmiştir.

Demirgil ve Var'ın birlikte yaptıkları incelemere göre :[25]

---

25) Doç. Dr. Yorgo Demirgil, Y. Prof. Turgut Var: Teşekküllerin bilânçolarının yeniden değerlendirilmesi Hk. rapor Sah. 36.

Yeniden değerleme yapıldıktan sonra İktisadî Devlet Teşekküllerin'de 5.617.300.000,— liralık ve Özel sektörde de 6.792.400.000,— liralık bir değer artışı meydana gelecek ve bu değer artışları üzerine kamu sektöründe 235.900.000,— liralık, özel sektörde 285.000.000,— liralık fazla amortisman ayrılması gerekecektir.

Fazla ayrılan bu amortismanlar dolayısiyle meydana gelecek Vergi kaybı ilk hesaplara göre 182.300.000,— liradır. Ancak hesap hataları ve özel sektörde vergi oranı % 30 olarak nazara alındığında, ilâve amortismanlar sebebiyle Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarında 500 milyon lira civarında bir azalma meydana geleceği ve matrahtaki bu azalmanın vergide, tahmini 161.750.000,— liralık azalma husule getireceği sonucuna varılmıştır.

Dikkat edilirse bu incelemede özel sektörde vergi oranı % 30 kabul edilmiştir. Aslında bu oran % 30 un çok üstündedir. Bu durumda nazara alınırsa vergi kaybının daha da fazla olacağı anlaşılır.

Konuyu yalnız İktisadî Devlet Teşekkülleri yönünden inceleyen P. Lauzel ise Vergi kaybını 81 milyon lira olarak hesaplamıştır.

Vergi kaybını telâfi için değer artışı üzerinden, oranı çok düşük bir vergi alınması yolunda da teklifler vardır. Lauzel bu teklifi olumlu karşılamıştır.

Türkiye'de Yeniden Değerleme :

A — Mevcut Sistem:

Türkiye'de halen yürürlükte bulunan Türk Ticaret Kanununun değerleme ilgili hükümleri karşısında yeniden değerleme yapılmasına imkân yoktur. Gerçekten Ticaret Kanununun 460 ncı maddesi, anonim şirketlerin hesapları kısmında, "Gayrımenkuller, binalar, enerji santralları, makinalar, nakil vasıtaları, alât ve edevat ve mobilya gibi, devamlı surette işletmede kullanılan tesisler, halin icabına göre münasib olan tenzilât yapıldıktan sonra en fazla maliyet bedeli üzerinden bilânçoya geçirilir." hükmünü taşımaktadır.

Bu hükmün mevcudiyeti karşısında anonim şirketlerin, ticaret hukuku yönünden, yeniden değerleme yoluna gitmeleri ve dolayısiyle, sahib oldukları kıymetlerin maliyet bedelini aşan amortisman ayırmaları olanağı yoktur.

Türkiye'ye yeniden değerleme, vergi hukuku sorunu olarak, Vergi

Usul Kanunu ile girmiş, bilâhare 440 sayılı kanunla da İktisadî Devlet Teşekküllerine teşmil edilmiştir.

1961 Yılında Vergi Reformu Komisyonunca kabul edilen yeniden değerleme prensipleri 1963 yılı Şubat ayında kanunlaşmıştır. Ancak kanunlaşmış bulunan yeniden değerleme ilkeleri, henüz uygulama alanına konmamıştır.

Halen yürürlükte bulunan Vergi Usul Kanununun geçiçi 11 inci maddesinde yer alan yeniden değerleme ile ilgili hüküm, kısaca şöyle özetlenebilir:

1 — Bilânço esasına göre defter tutan mükellefler, bilânçolarına dahil amortismana tabi iktisadî kıymetlerle bunlar üzerinden ayırdıkları amortismanları, Maliye Bakanlığınca tesbit ve ilân edilecek emsalleri uygulamak suretiyle yeniden değerlemeye mecburdurlar.

2 — Yeniden değerleme sonucu doğacak değer artışı bilânçonun pasifinde özel bir fon hesabında gösterilecektir. Bu artış işletmeden çekilir ya da sermayeye ilâve edilecek olursa, işlemin yapıldığı dönemin kazancı sayılarak vergilendirilecektir.

3 — Amortismanlar yeni değer üzerinden ayrılacaktır. Ancak, ayrılan amortismanın tamamı gider yazılmakla beraber, bunun değer artışına tekabül eden kısmı aynı yılın kâr ve zarar hesabına atılacaktır. Bu suretle kâr ve zarar hesabına atılan amortismanlara tekabül eden değer artışının sermayeye ilâvesi ya da ortaklara dağıtılması halinde vergileme bahis konusu olmıyacaktır.

4 — Yeniden değerlemenin zamanı ve uygulanacak emsaller Maliye Bakanlığınca belli edilecektir.

Yukarıya bir özeti çıkarılan hükmün incelenmesinden kolayca anlaşılacağı üzere, Türk Vergi Hukuku alanında kabul edilen yeniden değerleme düzeni sadece bilânçoların ahenkleştirilmesini sağlamakta, yeniden değerlemeden sonra ayrılacak fazla amortismanların, Vergiye tabi kazançtan indirilmesine imkân vermemektedir.

B — Yeni Çalışmalar:

Vergi Usul Kanununa eklenen geçici 11 inci maddede yer alan müessesenin uygulama zamanının tayini Maliye Bakanlığına bırakılmıştır. Bu Bakanlık, emsallerin tesbiti konusundaki çalışmaların yanında, mevcut hükümlere göre yapılacak yeniden değerlemenin isabet ve başa-

rısı konusunda ortaya çıkan tereddütler dolayısiyle meselenin bütünü üzerinde durmayı gerekli görmüş ve Bakanlıklar Arası bir Yeniden Değerleme Komisyonu kurulmasını sağlamıştır. 13/8/1964 tarihinde kurulan komisyon gerek Vergi Usul Kanununun geçiçi 11 inci ve gerekse 440 sayılı kanunun geçici 2 inci maddelerinde öngörülen yeniden değerleme ile ilgili bütün meseleleri incelemekle görevlendirilmiştir.

Çalışmalarına başlıyan komisyon, yeniden değerlemenin, Türkiye'nin bu gün içinde bulunduğu şartlarda gerekli ve faydalı olup olmadığı sualini cevaplandırmak amacı ile, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Profesörlerinden Ahmet Kılıçbay ile Orta Doğu Teknik Üniversitesi Doçentlerinden Yorgo Demirgil'e bu konuda birer etüt hazırlatmış ve ayrıca O.C.D.E. kanalı ile yeniden değerleme Uzmanı Prof. P. Lauzel'i davet ederek konuyu incletmiştir.

Komisyon adı sayılan uzmanların hazırladıkları raporları da incelemek suretiyle yaptığı uzun bir çalışma sonunda, Özel Sektör alanında, memleketimizin ekonomik ve malî bünyesinin ve muhasebe tatbikatının yeniden değerlemeye müsait olmadığı, daha önemlisi, yeniden değerleme müessesesinin uygulama alanına intikali için uygun bulunan zamanın geçmiş olduğu sonucuna varmıştır. İktisadî Devlet Teşekkülleri yönünden faydalı olacağı sonucuna varılmakla beraber, karma ekonomi sisteminin uygulandığı memleketimizde, sektörler arasında farklılık yaratmamak için, bu kısımda da yeniden değerleme yoluna gidilmemesi gerekli bulunmuştur.

Komisyon raporunda, ekonomimizin yeni bir konjonktür dönemine girdiği belirtilmiş ve bu şartlar altında yeniden değerlemenin, memleketimizin ekonomik, mali ve sosyal bünyesi, uygulama zamanı ve mevcut konjonktürel durum karşısında, bu gün için faydalı ve zorunlu bulunmadığı sonucuna varılmıştır.

Ancak, kendisini istişari bir organ olarak gören komisyon, üst mercilerin aksi yönde karar vermeleri halinde, yeniden değerlenenin ne suretle uygulanması gerektiğini gösteren bir kanun tasarısı hazırlamıştır.

Sonuç:

Bilânçoları yeniden değerleme işlemine tabi tutmanın fayda ve sakıncaları, Birinci Dünya savaşından beri, daha çok bilimsel yönden, tartışılan bir konu olmuş, bu müessesenin leh ve aleyhin'de pek çok şey söylemiştir. Bunca tartışma ve incelemelere rağmen bu konuda henüz bir görüş birliğine varılmış ta değildir.

Para değerindeki düşüşler sebebi ile günümüzde, bilânçolarda yer alan iktisadî kıymetlerin, bilâncoda gösterilen değerlerinin, envanterin düzenlendiği gündeki reel değeri olmadığı bir gerçektir. Fakat hemen işaret edelim ki, faaliyetine devam eden bir işletmede, bilânçonun mutlak doğruluğun ve bilânçoya dahil kıymetlerin gerçek değeri ile bilânçolarda gösterilmesini gerçekleştirmek olanağı mevcut değildir. Durum böyle olunca da, yeniden değerleme, fiktif olan bilânço rakamlarının başka bir fiktif rakamla değiştirilmesi sonucunu verecektir.

Amortisman politikası yönünden yeniden değerlemenin gerekli olduğu sonucuna varmak mümkündür. Fakat kanımızca sırf amortisman tekniği bakımından yeniden değerlemeye başvurmak, işleri karıştırmak ve işletmelere büyük külfetler yüklemekten başka bir şey değildir.

Eğer maksat fiilî değer kaybı kadar amortisman ayırmayı sağlamaksa bu, yeniden değerleme gibi, karışık ve oldukça zor bir işleme başvurulmadan da temin edilebilir. Günümüzde yeteri kadar ve hatta fazla amortisman ayrılmasını sağlayan başka yollar mevcuttur.

Kaldı ki, biz işletmelerin ikame ya da idame yatırımlarını sağlıyabilecek fonların amortisman olarak gösterilmesinin de karşısındayız. İdame yatıdımlarını karşılayacak kadar amortisman ayrılması her şeyden önce, hesap dönemi sonuçlarının müsait olmasına bağlıdır. İşletme hesap döneminde elverişli bir kâr elde edememiş ya da bilânçosunu zararla kapamış ise, amortismanın hesaplarda fazla gösterilmesi, yatırım yönünden, bir şey ifade etmez. Buna karşılık işleri iyi giden ve elverişli kârlar elde eden işletmeler, fazla amortisman ayırmadan da idame yatırımlarını karşılayacak kadar ve hatta yeni yatırımlar yapmağa yetecek fonlar ayırmak imkânına sahip olabilirler.

Yeniden değerlemenin ve bu yolla fazla amortisman ayrılmasını sağlamanın başlıca iki faydası, daha az kâr dağıtımı imkânı ve bir miktar vergi avantajı temin etmesidir.

Dağıtılmıyarak işletmede tutulan kârların, yatırım alanına kayması diğer tasarruflara nazaran daha kolay olduğundan, yeniden değerlemenin, belli ölçüde sermye birikimine yol açacağı bir gerçektir. Fakat sermaye birikimin tek yolu değildir. Dağıtılan kârların da yatırımlara yönelecek tasarruflar halinde birikmesi her zaman için mümkündür. Nitekim günümüzde yatırımlar çoğunlukla bu kaynaktan finanse edilmektedir. Biz, izlenecek iyi bir finansman politikasının yatırımları arttırmada daha etkili olacağı kanısındayız.

Bizim kanımıza, göre, yeniden değerlemenin münferit işletmeler için sağladığı yegâne fayda, sabit kıymetler üzerinden daha yüksek amortisman ayırmak ve bu suretle de bir vergi avantajı sağlamaktır. Bu ise sabit yatırımları fazla olan işletmelerle bu çeşit yatırımlar az olan veya hiç olmayan işletmeler arasında, birinciler lehine bir durum yaratır.

Örnek olarak aynı tarihte kurulmuş bir sınaî işletme ile bir bankayı alalım. Sınaî işletme sermayesinin büyük bir kısmını ve hatta sermayesinin tamamı ile, aldığı kredileri sabit yatırımlara harcadığı için, yeniden değerleme yolu ile, kârından daha büyük meblağı amortisman olarak düşecek ve bu suretle tesbit ettiği kazanç üzerinden az vergi ödiyecektir. Buna karşılık, Sınaî işletmesinin yatırımı için gerekli krediyi veren banka, sermayesini çalışma sermayesi olarak kullanmak zorunda olduğu için, kârının tamamı üzerinden vergi ödeyecektir.

Bu açıklamaların ışığı altında diyebilirizki, yeniden değerleme bazı hallerde faydalı olmakla beraber, millî ekonomi bakımından zorunlu bir müessese değildir. Böyle olunca da müesseseyi bir zorunluk olarak değil, faydalı taraflarından yararlanacak bir konu olarak kabul etmek lâzımdır.

Yeniden değerleme müessesesi hakkında bizim vardığımız sonuç şu suretle özetlenebilir.

Yeniden değerlemeye imkân verecek hukukî ortam yaratılmaklı fakat bu müessese bütün işletmeler için zorunlu olmamalıdır. İşletmeler faydalı gördükleri takdirde bu yola gitmekte serbest bırakılmalıdır.

Diğer taraftan yeniden değerleme mutlak bir vergi mafiyeti sağlayan bir müessese şeklinde kabul edilmemeli, Vergi muafiyeti tanıması belli şartlara bağlamalıdır.

VERGİ STRÜKTÜRLERİNİN ULUSLARARASI REKABETE ETKİLERİ

Yücel EDİL
Maliye Müfettişi

Son yıllarda, uluslararası çevrelerde, özellikle O.C.D.E. de çeşitli ülkelerin vergi sistemlerinin, gerek strüktür gerekse mahiyetleri itibariyle uluslararası rekabeti etkileyip etkilemediği en çok tartışılan konulardan birisi olmuştur.

Şüphesiz konunun son yıllarda fazlasiyle aktüel oluşunun sebepleri vardır. Bir yandan GATT ve CEE statülerinde ihracata sübvansion verilmemesi öngörülürken, diğer yandan yine gerek GATT'ta yapılan görüşmeler, gerekse CEE veya AELE gibi bölgesel örgütlerde alınan tedbirler sonucu gümrük duvarları indirilirken, uluslararası ticareti etkileyebilecek diğer mekanizmalara daha fazla önem verildiği görülmektedir.

Bu konuda en fazla sözü edilen, ihracat ve ithalât dolayısıyla yapılan vergi ayarlamalarıdır. Hernekadar bu ayarlamaların amacı, ihraç edilen malları benzeri yabancı mallarla, ithal edilen malları da benzeri yerli mallarla eşit rekabet koşullarına sokmak ise de, yine de bazılarınca bu ayarlamaların ihracatta sübvansiyon, ithalâtta da ek bir gümrük resmi niteliği taşıdığı öne sürülmektedir.

Yukarıda yapılan kısa açıklamadan, özellikle gümrük vergilerinin kaldırılması veya indirilmesi halinde, dahilî vergilerin önem kazandığı ve ülkeleirn dikkatlerini bu vergiler üzerine çevirerek, özellikle kaldırılan gümrük vergilerinin koruyucu fonksiyonunu vergi strüktürlerinde değişiklik veya ithal ve ihracatta vergi ayarlamaları yaparak, kısmen de olsa yeniden elde etmek istedikleri anlaşılmaktadır. Ülkemiz yönünden bu hususun, özellikle Müşterek Pazar'a ve bir Gümrük Birliğine katılma halinde, çok önem kazanacağı açıktır.

Sınırlarda Yapılan Vergi Ayarlamalarının Mahiyeti :

Bir ülkeden diğerine ihraç edilen malların iki ülkede de aynı tip vergiye tâbi tutulmaması veya tamamen vergi dışında kalmaması için tedbirler alınmaktadır. Mallar ya ihraç eden ülkede (Orijin Ülke Prensibi) veya ithal edilen ülkede vergilenmektedir. (Gönderilen Ülke Prensibi).

GATT kurallarına göre tesbit edilmiş halihazır uluslararası uygulamalar, tüketim vergilerini (Satış Vergileri, Muamele Vergileri, Katma Değer Vergileri, Özel Tüketim Vergileri ve Devlet Tekelleri) sınırlarda telâfi edilebilir mütalâa ederken; gelir, kurumlar, ücret vergileri, sosyal sigorta aidatları, bina arazi vergileri bu ayarlamanın dışında kalmaktadır. Diğer bir deyişle gönderilen ülke prensibi genel olarak malları hedef alan dolaylı vergilere uygulanmakta, orijin ülke prensibi diğer vergi kategorileri için geçerli kalmaktadır. (Ender hallerde örneğin Yunanistan'da ücret vergileri veya işverenlerin sosyal sigorta aidatları, İtalya'da damga vergisi, Türkiye'de bazı maddeler bakımından ücret vergileri ve damga vergisi için sınırlarda vergi ayarlaması tanımıştır).

Tüketim vergileri terimini sınırlarda vergi ayarlamalarına tâbi olabilecek bütün vergileri tayin için kullanmak, vergilenen mal ve hizmetlerin mutlaka tüketim malı olmaması ölçüsünde itiraz görmektedir. Diğer terimler de münakaşa götürmektedir. Örneğin dolaylı vergi terimi, sınırlarda telâfiye imkân vermeyen gayrimenkuller ile ilgili vergileri, sosyal sigorta aidatlarını kapsadığından çok geniş; muamele vergileri deyimi ise tüketimle ilgili bazı vergi kategorilerini içine normal olarak almadığı için çok dardır.

Vergi alınış şekillerine göre, şu tip tüketim vergi kategorileri ayırdedilebilir:

a) Tek safhada alınan vergiler (Satış Vergileri)
b) Bir çok safhada alınan, kümülâtif mahiyette olmayan vergiler (Katma Değer Vergisi)
c) Birçok safhada alınan kümülâtif karakterde vergiler (Şelâle vergileri)
d) Genel bir tüketim vergisine girmeyen bazı maddeler için öngörülen özel tüketim vergileri.

Vergi strüktürleri ve bunlarda yapılan değişiklikler bizi üç farklı sorunla karşı karşıya bırakmaktadır. Şimdi bu sorunları sırasiyle inceleyelim.

I — SINIRLARDA VERGİ AYARLAMASINA İMKÂN VEREN TÜKETİM VERGİLERİNİN ULUSLARARASI REKABET YÖNÜNDEN KARŞILAŞTIRILMASI[1]

Bu başlık altında, kabul edilen tüketim vergisi tipine göre sınırlardaki vergi ayarlama miktarının değişip değişmeyeceği ve saklı vergilerin (Taxes Occultes) tüketim vergileri içindeki öneminin ne olduğu hususları tartışılacaktır. Sınırlardaki vergi ayarlamaları kısmen veya tamamen ihraç edilen malların ihracatçı ülkelerdeki tüketiciye satılan benzeri yerli malların tâbi olduğu vergiden istisna edilmesini ve ithal eden ülkede müstehlike satılan ithal mallarından, benzeri yerli mallardan alınan verginin tamamen veya kısmen alınmasını kapsamaktadır.

Bazan bu terim çok dar anlamda, sadece ithal sırasında alınan veya ihracatta risturna konu yapılan vergileri kapsayacak tarzda kullanılmaktadır. Ancak ortaya çıkan sorunların analizi için bu şekil uygun değildir. Zira bazı ihracata mâtuf mallar vergiden istisna edilirken (Fransa'daki katma değer vergisinde olduğu gibi), Almanya ve Danimarka katma değer vergilerinde ise risturnlar uygulanabilmektedir. Bu bakımdan deyimi daha geniş anlamında alarak, münhasıran ithal ve ihraç sırasında yapılan işlemlerin değil, aynı zamanda ithalâttan sonraki safhalarda alınan telâfi edici vergilerin ve ihracatta risturn konusu yapılmayarak istisna edilen vergilerin de bu vergi ayarlaması içinde mütalâası gerekir.

Kısaca bu hususa değindikten sonra, Tüketim Vergilerinin ayrı, ayrı, sınırlardaki vergi ayarlamalarına yönünden özelliklerinin incelenmesine geçebiliriz.

Tek Safhada Alınan Vergiler :

En belirli örneği satış vergileridir. Bu vergiler gerek alındıkları safhalar (Üretim, Toptan Satış, Perakende Satış gibi), gerekse kapsamlarına aldıkları mal ve hizmetlere (genel ve selektif vergiler) göre kategorilere ayrılabilirler.

Muhtelif ülkelerde alınan tek safhalı vergiler karşılaştırılmak istenilse, sadece vergi nisbetlerinin değil aynı zamanda;

---

1) Bu bölümün yazılmasında O.C.D.E. nin "Aménagements fiscaux aux frontières et structures fiscales" isimli yayınından geniş ölçüde faydalanılmıştır.

a) Bizzat vergi, vergi matrahına katılmış mıdır?

b) Vergileme bazı, fabrika çıkış fiatı, toptancı fiatı yoksa perakendeci fiatı mıdır?

c) Tek vergileme nisbeti mi yoksa birden çok vergi nisbeti mi uygulanmaktadır?
hususlarını da bilmek gerekir.

a) *Tek safhada alınan vergilerin ihracatta muamele şekli :*

Bir satış vergisi sisteminde ihracat için uygulanan rejim oldukça basittir. Bu sistemi uygulayan bütün ülkelerde ihracat vergiden istisna edilmiş olup, mallar vergi istenir duruma gelmeden normal olarak ihraç edilmektedir. Çok ender durumlarda vergi alındıktan sonra ihracat yapılırsa, bu takdirde de genellikle bir risturna yer verilmektedir. Bir risturn söz konusu olunca da iade edilecek vergi miktarını tesbit etmek, saklı vergi (Taxe Occulte) adı ile bir risturn bahşedilmesi hali hariç, güç değildir.

b) *İthalâtın Muamele Şekli :*

Prensip olarak şayet ülkede imâl edilmiş olsalardı vergilenmeyecek olan ithal mallarından ithalât sırasında vergi alınmamaktadır.

Birçok hallerde vergi, ithal edilen malların, yurt içinde vergiye tâbi olanlarca tâbi olmayanlara satışı sırasında, yâni ithalâttan sonra alınmaktadır. Bu telâfi edici verginin bünyesinde, saklı vergiler nazarı itibara alınmamıştır. Ancak ithal edilen malların da orijin ülkede ithal kıymetine dahil bir saklı vergiye daha önce muhatap olması muhtemeldir.

Vergi ister ithal, isterse daha sonraki safhalarda alınsın, nisbeti normal olarak benzeri yerli maddeye uygulanan nisbetin aynıdır. Muamele tarzındaki muhtemel farklılıklar, ithal mallarını konu alan vergi nisbetlerinin, benzeri yerli maddelere nazaran daha farklı bir değere uygulanmasından ileri gelmektedir. Bütün ülkeler ithal edilen maddelerin vergilenmesinde, gümrük resimlerini ve spesifik resimleri de kıymete katmaktadırlar. Zira başka türlü olursa, eşdeğeri himaye derecesi satış vergileri yüzünden azalacaktır. Bunun dışında, şayet yerli maddeler üzerinden gümrük resimleri alınmıyorsa, bu söz konusu maddeleri teşkil eden ilk maddelerden daha önce bu resimlerin alınmış olmasının muhtemel oluşundandır. Zira yerli malların vergi matrahında, bu maddede yer alan ilk maddelerin gümrük resimleri de yer almaktadır.

Gümrük resimlerinin vergi matrahına katılması lehinde diğer bir argüman da, satış vergileri sisteminde verginin normal olarak ithalâttan sonra ödenmiş olmasıdır.

Portekiz ve İngiltere'de ithal edilen malın matrahı, doğrudan doğruya bu mala tekabül eden yerli malın matrahına bağlanmıştır. İsviçre'de ise, vergi bazı olarak hududa kadar yapılan masraflar dahil dış fiatlar esas alınmaktadır. Tek safhalı vergi sistemlerini uygulayan diğer Avrupa ülkeleri vergi baz'ı olarak, gümrük resmi için ithal değeri hususundaki Brüksel nomanklâtüründeki tarifden yararlanmaktadırlar. Bu kıymet, şayet mallar serbest bir piyasada satılsaydı, verginin alındığı zaman ve yerdeki malların maloldukları fiata göre tesbit edilmektedir. (Yâni sigorta, ambalâj ve hududa kadar olan ulaştırma masrafları dahil) Birçok hallerde baz kıymet fatura fiatı olabilmektedir. Fakat bu fiat câri fiatlara uygun değilse, serbest piyasa değerinin tesbiti gerekli olmaktadır. Bu durumda bile ithal edilen bir malın benzeri yerli mala nazaran farklı muamele görmesi mümkündür.

Yurt içinde imâl edilselerdi vergiye tâbi tutulacak olan, fakat fiiliyatta yurt içi imali olmayan malların ithali sırasında alınan vergiler büyük bir önem taşımaktadırlar. Bu takdirde bir telâfi edici vergi değil, bir gümrük resmi söz konusu olmaktadır. Ancak tüketim malları ile (örneğin taşıt imâl etmeyen ülkece taşıt ithali) ilk maddeler ve yedek parçalar arasında bir ayırım yapmak uygun olur. Zira tüketim maddeleri için sınırlarda yapılan vergi ayarlaması bir gümrük resmi gibi mütalâa edilirken, ilk maddeler ve yedek parçalar ithâl eden ülkede imâl edilen malların bünyesinde kıymetleri ölçüsünde vergileneceklerinden, vergiden muaf olarak ithâl edilebilirler.

Katma Değer Vergileri :

Bu verginin başlıca özelliği; verginin bir malın veya onu teşkil eden parçaların her satılışında alınmasıdır. Çeşitli safhalarda eklenen değerler toplamı, malın nihaî fiatına eşittir. Bu safhalarda alınan vergilerin toplamı da, şayet vergi bir defada en son safhada alınsaydı, alıncak bu vergiye tekabül edecekti. Şu halde katma değer vergisi, verginin tahsili yönünden birçok safhada alınan, vergi miktarı bakımından da tek safhada alınan bir vergi gibi düşünülebilir.

Bu verginin çeşitli şekillerde uygulanması mümkündür. Ancak bunu benimseyen ülkelerce uygulanan metoda göre ödenecek vergi; toplam satış üzerinden hesaplanan vergiden, alımlar için ödenen vergiler düştükten sonra kalan farktır. Alışlar adı altında kabul edilen indirimler

hem "fizikî indirimleri", yâni hem istihsal prosesinde kullanılan veya kullanılmadan satılan mallar için ödenen vergileri, hem de genel masraflar veya yatırım masraflarına giren mal ve hizmetler için alınan vergiye tekabül eden "malî indirimleri" kapsamaktadır.

Pür bir katma değer vergisi içinde, bu indirimler bütün malzeme, hizmet, genel masraflar, yatırım malları ve gayrimenkuller üzerinden ödenmiş vergiler için kabul edilmektedir. Yalnız ücretler, maaşlar ve kâr marjları bu indirimden yararlanmamaktadır.

Uygulamada Fransa'da 1.1.1968 den önce bu indirimler sınırlı iken, bu tarihten sonra daha genişletilmiştir.

a) *İhracatın Muamele Şekli :*

Bir katma değer vergi sistemi, geniş ölçüde ihracat rejimi açısından, tek safhada alınan bir vergi sistemi gibi alınabilir. Alınan dahilî verginin gerçek miktarı bilinmektedir. Fransa'da "suspensif rejimi" içinde birçok ihracatçı işlemlerini yapmaktadır. Bu rejim, öngürdükleri ihracat için daha önceki yıllarda yaptıkları ihracat değeri ile kayıtlı olarak, gerekli maddeleri vergi muafiyetiyle satın alma imkânını ihracatçılara vermektedir. Buna karşılık Danimarka ve Almanya'da ihracatçı tarafından kendisine mal teslim eden satıcıya ödenen vergi, vergi dairelerince kendisine daha sonra iade edilmektedir.

b) *İthalâtın Muamele Şekli :*

İthalâtta katma değer vergisi, ithalât sırasında alınan tek safhalı bir vergi gibi nazarı itibare alınabilir. Vergi nisbeti benzeri yerli maddeye uygulanan nisbetin aynıdır. Satış vergileri için söylenen hususlar burada da aynen geçerlidir. Ancak bir noktada katma değer vergisi şelâle vergilerine benzemektedir. O da verginin normal olarak ithalât sırasında ödenmiş olmasıdır. Bununla beraber ithalâtta verginin ödenmesi, mutlaka bir katma değer vergisi sisteminin özelliği değildir. Örneğin, İsveç'te uygulanan katma değer vergisi sistemi ithalât sırasında verginin alınmasını öngörmemektedir. Böyle bir sistemin, sınırlarda Maliye Memurlarının sayısını azaltma avantajı olmakla beraber; vergi kaçakçılığını kolaylaştırma mahzuru bulunmaktadır.

İthal sırasında verginin alındığı katma değer vergisi sisteminde de, şelâle vergilerindeki gibi, ithalâtçı iç piyasaya başvuran alıcılara nazaran dezavantajlı olabilmektedir. Zira bu alıcılar vergiyi ödemek için bir

süreden yararlanmaktadırlar. Buna karşılık vergiyi ithal sırasında almama, yurt içindeki satıcılar aleyhine yabancı satıcılara avantaj sağlayacaktır.

Çok Safhada Alınan Kümülâtif Karakterli Vergiler : (Şelale Vergileri)

Vergi bütün mal ve hizmetlerden alınmaktadır. Pür şekli ile istihsal ve dağıtımın bütün safhalarına teşmil edilmiştir. Nisbetler, katma değer vergisindeki nisbetlere nazaran düşüktür. Ama bu vergi önemli hasılat getirmektedir. Sadece mamûl malları değil, bunları teşkil eden unsurları da istihsal prosesinin her safhasında vergilemek söz konusudur. Nihaî fiattaki vergi, istihsal safhalarının sayısını ve her safhadaki kâr marjlarına ve genel masraflara göre değişmektedir.

Maliyet içindeki vergi unsurunun değişmesi, nedeniyle, ihracat sırasında iade edilmesi ve aynı şekilde ithalâtta alınması gereken vergi miktarını belirlilikle hesaplamak imkânsızdır.

Uygulamada ithal veya ihraç edilen şu veya bu maldan alınan vergi nisbetinin hesaplanmasından ziyade, mal kategorilerine uygulanabilir risturnlar ve telâfi edici vergilerin ortalama nisbetleri tesbit edilmektedir. Bununla beraber bazı mal (özellikle gıda maddeleri) ile hizmetlerin (serbest meslek faaliyetleri) vergiden istisna edildikleri görülmektedir.

Bu vergilerin özelliklerinden birisi de, endüstriyel temerküzü teşvik etmesidir. Zira bir teşebbüsden diğerine yapılan teslimler vergi konusu olursa, teşebbüs dahilindeki teslimler vergilenmemektedir. İhraç ve ithal için nisbetler; hernekadar yerli malların ortalama vergi yükünü yansıtmakla beraber, yerli malların vergileri ihracatta iade edilen ve ithalâtta alınan miktarlara nazaran kaçınılmaz olarak bazı hallerde de noksan olmaktadır.

Ortalama vergi yüküne nazaran bu farklar, millî endüstrinin entegrasyon derecesindeki farklılıklardan ve entegrasyonun sağladığı vergi avantajının yaygınlığından ileri gelmektedir. İhracat ve ithalât normal olarak toptancı safhasından önce olduğundan, imalâtçılar arasındaki füzyonun etkisi, imalâtçıların perakendeciler ve toptancılarla yaptıkları füzyonlara nazaran daha büyük olacaktır.

a) *İhracatın Muamele Şekli :*

Genellikle ihraç sırasında vergi alınmamaktadır. Daha önceki safhalarda ödenen vergileri de hesaba katmak için bir risturn öngörülmüş-

tür. Şayet daha önceki safhalarda ödenen vergiyi telâfi etmek için ihracatta risturn öngörülen ülkelerde, risturn nisbetleri uygun seviyede tesbit edilmiş olsaydı, bu nisbetlerle dahildeki nisbetler arasındaki ilişkilerin nisbeten homojen olması gerekirdi. Realitede risturn tanınan malların sayısı ve risturn nisbetleri ilgili ülkelerde çok büyük değişiklik göstermektedir. Örneğin, İspanya'da istihsal safhasında alınan damga resmi, parafiskal mükellefiyetler, bina ve arazi gibi diğer dolaylı vergiler hesaba katıldığından, risturn nisbetleri yüksektir. Hollanda'da ise, 1.11.1963 dan evvel uygulanan kümülâtif karakterli vergi sisteminde, sadece daha önceki safhalarda alınan vergiler için bir risturn öngörülmesi nedeniyle nisbetler düşük seviyede tesbit edilmiş bulunmaktaydı.

Diğer yandan, uygulamada risturn nisbetlerinin uygulandığı ihraç kıymetleri de değişebilmektedir.

Genellikle, bu vergi tipini uygulayan ülkelerde, ihraç mallarına tanınan risturnun, bu mallar için daha önce ödenen dahilî vergi yükünü tamamen telâfi etmemesi muhtemeldir. Zira;

a) Bir kısım vergili mallara hiçbir risturn öngörülmemiştir.

b) Daha önceki safhalarda alınan bütün vergilerin bu risturn içinde yer alması pek söz konusu değildir.

c) Bu ülkelerin bir kısmı Müşterek Pazar üyesi olup Roma Antlaşmasının 96. maddesi gereğince ihracat için, ödenenden fazla vergi iadesinin yapılmaması öngörülmüştür. Ayrıca, Müşterek Pazar Komisyonu bu ihracat risturnlarının aşırı olmamasına da nezaret etmektedir.

d) Gümrük ve Maliye fiilen ödenenden daha yüksek bir vergi miktarından vazgeçmeğe pek hazır değildir.

Hollanda, Almanya ve İtalya'da ihracata uygulanan risturnlar sorunu ile ilgili olarak daha önce yayınlanan analizler, dahilî vergi yükünün tamamen telâfi edilmediği sonucunu vermiştir.

b) *İthalâtın Muamele Şekli :*

Bu vergi sistemini uygulayan ülkeler genellikle ithal edilen mallara, bir imalâtçıdan bir toptancıya satılan benzeri yerli mallar için uygulanan nisbeti uygulamaktadırlar. Bazı mallar için, bundan başka, imalâtçıya varmadan evvel ilk maddeleri vergileyen dahilî vergiyi kapsamak üzere bir nisbet artışı (Majoration) söz konusudur.

İhracatta olduğu gibi ithalâttaki vergi de dahilde alınan vergiyi tam olarak telâfi ediyorsa, benzer mallar için bu vergi nisbetlerinin nisbeten

homojen olması gerekmektedir. Gerçekte majoration'a tâbi malların sayısı ve majoration nisbetleri çok değişiktir. Uygulamada İtalya ve İspanya benzer maddeler için ihracat ve ithalâtta aynı risturn ve telâfi edici nisbetler uygulamaktadır.

Yeknesaklıktan uzak oluş politik malâhazalardan ziyade risturn ve majoration nisbetinin tesbitinde kabul edilen metoddan ileri gelmektedir. İthal edilen malların vergilendirme baz'ı olarak alınan kıymetler de ülkeden ülkeye değişiklik göstermektedir. Birçok hallerde ithal edilen maddelerin baz'ı, ithalât sırasındaki kıymetine gümrük resmi ve özel tüketim vergilerinin ilâvesiyle bulunan kıymet olarak alınmaktadır. Daha önce de belirtildiği gibi çok safhada alınan vergi sistemlerinden ithal edilen malların vergisi genellikle ithal sırasında alınmaktadır. İthal mallarının matrahı ile dahilî malların matrahı arasındaki farklar, verginin ithalden sonraki bir safhada alındığı satış vergileri sistemine nazaran daha fazladır. Genellikle uygulamada metod, ithal edilen maddeye daha müsait davranmaktadır.

İhracatta olduğu gibi ithalâtta da telâfi edici vergilerin, bu mallara tekabül eden mallardan alınan vergilerden az mı, çok mu olduğunu söylemek; bu ülkelerde derinliğine bir analiz yapmadan imkânsızdır. Entegre olmuş endüstrilerle ilgili maddeler için dahilde ödenen vergiye nazaran, ithal sırasında alınan vergi yüksek olabilir. Bununla beraber bu ülkelerin her birinde, İspanya hariç, ithal edilen maddelerin ortalama vergi miktarının, benzeri yerli maddelerin ortalama vergi yüklerini aşması çok az muhtemeldir. Zira;

a) Telâfi edici verginin hesabında, yerli maddelerin daha önce tâbi olduğu vergilerin tamamı nazara alınmamaktadır.

b) Avusturya ve İspanya dışındaki diğer ülkelerin bir kısmı Müşterek Pazar üyesidir. Şayet ithalât üzerinden alınan vergi dahilî vergiye nazaran yüksek olursa, Roma Andlaşmasının 95. maddesine aykırı olmaktadır.

c) Belçika, Almanya, İtalya ve Hollanda'da uygulanan sistemlerle ilgili olarak daha önce yapılan analizler dahilî vergi yükünün tamamen telâfi edilmediği sonucunu vermiştir.

Spesifik Tüketim Vergileri :

Tütün, bira, şarap ve alkollü içkiler ile akaryakıtları konu alan resimler geleneksel olarak ayrı ele alınmaktadır. Filhakika;

a) Hemen bütün ülkelerde bu maddeler özel tüketim vergilerine tâbidir.

b) Bu maddelerin vergileri hemen her zaman yüksektir.

c) Bu vergilerin malî randımanı, diğer vergilerin randımanından, ayrı ayrı alınınca, genellikle yüksektir. Toplam olarak tüketim vergilerinden sağlanan vergi gelirlerinin normal olarak % 20 - 50 sini bunlar teşkil ederler.

d) Bu maddelerin talepleri gayrielâstikidir.

a) *İhracatın Muamele Şekli :*

Genellikle bu resimler imalâtçısı tarafından tüketim için teslim sırasında alınmaktadır. İhracat sırasında bir vergi alınması söz konusu değildir. Bu yönden tek safhada alınan vergilere benzetilebilir. Ancak ihracattan önce resmin alınması söz konusu olabilmektedir. Bu takdirde iade edilecek vergi miktarını hesaplamak zordur. Örneğin İsveç'te olduğu gibi, ihracat vergiden istisna edilmekle bareber daha önce ödenen vergilerin iadesi öngörülmemektedir. Akaryakıtlar üzerindeki saklı vergi hariç, diğerleri böyle bir durum yaratmazlar. Malların nakli için kullanılan akaryakıtlardan alınan vergi genellikle iade edilmemektedir. Ancak vergiye tâbi bir malın bünyesine girince bu saklı vergi genellikle iade edilmektedir.

b) *İthalâtın Muamele Şekli :*

Bu maddelerin ithali halinde en azından benzeri millî ürünlere uygulanan nisbet, ithal sırasında uygulanmaktadır. Bir yandan himaye, diğer yandan benzeri maddelerin dahilde tâbi oldukları vergiyi telâfi etme amacı arasında bir ayırım yapılmadığı hallerde, tek bir gümrük resmi olarak telâkki edilirler. Bu iki unsur ayrıldığı hallerde, genellikle bu resim dahilde uygulanana eşittir. Kısaca ihracat ve ithalâtta özel tüketim vergilerinin uygulanış şeklini, istihsal safhasındaki satış vergilerine benzetebiliriz.

Tüketim Vergilerinin Karşılıklı Analizi :

Daha önce incelenmiş olan tüketim vergilerinin, sınırlardaki vergi ayarlamaları yönünden karşılaştırılması, üç farklı yönden ele alınabilir :

a) Her vergi tipinde sınırlardaki vergi ayarlaması mekanizmasından gelen farklılıklar,

b) Dahilî vergi ile sınırlardaki telâfi için alınan vergileme baz'ları arasındaki farklılıklar,

c) Saklı verginin (Taxe Occulte) muamele şeklindeki farklılıklar.

a) Bu konuda üç ayrı sonuca varmak mümkündür. Birincisi sınırın aşıldığı anda ödenen veya iade edilen vergi miktarlarını, gerçek vergi ayarlama miktarı olarak almak yanıltıcı olur. Zira ihracat sırasında vergi, satış vergileri sistemlerini uygulayan ülkelerin çoğunda henüz istenir durumda değildir. Şelâle vergilerinde de vergi yükünün büyük bir kısmı henüz daha alınmamıştır. Buna mukabil bir katma değer vergisinde, vergi yükünün önemli bir miktarı, mal sınıra gelmeden alınmaktadır.

İthalât bakımından, satış vergileri sistemlerinin çoğunda ithalât sırasında verginin henüz istenir hale gelmediği, şelâle vergisi uygulayan ülkelerde ise vergi yükünün büyük bir kısmının ithalâttan sonraki safhalarda alındığı görülmektedir. Buna karşılık katma değer vergisi uygulayan ülkelerde bu verginin büyük kısmı ithalât sırasında ödenmektedir.

Bu mekanizma idarî bakımdan gerek satış vergileri, gerekse şelâle vergileri için muhtemelen tek pratik çözüm ise de, bir katma değer vergisi sistemini, hem bir satış vergisi, hem de bir şelâle vergisi gibi uygulamak mümkündür.. Fransa'da ihracat için uygulanan "Régime Suspensif" dışında, bir katma değer vergisi için vergi ayarlamaları pratikte, bir satış vergisi gibi değil de bir şelâle vergisi gibi uygulanmaktadır.

Bununla beraber bu iki sistem arasında ufak bir ayırım yapmak gerekir. Şelâle vergilerinde ihracatçıya, mal ihraç edilince iade yapıldığı halde, bir katma değer vergisi mekanizmasında mallar gerek içerde, gerekse dış piyasada satılınca geri ödemeler yapılmaktadır.

Burada bir mekanizma sorunu söz konusudur. Yoksa verginin şu veya bu safhada iadesi veya alınması, alınmaması bu üç sistemde vergi ayarlamalarının nisbî miktarlarını mutlaka etkilemez.

İkinci sonuç, bazan satış vergileri uygulayan ülkelerde söylenenin aksine, katma değer vergisi hiçbir şekilde avantaj sağlamamaktadır. Belki böyle bir fikir İngiliz ve İsviçre satış vergilerinin uygulama alanının daha dar olmasından veya nisbetlerin daha düşük oluşundan ileri gelmektedir.

Üçüncü sonuç, sınırlardaki vergi ayarlaması açısından şelâle vergileri sisteminde gerek ihracatta iade edilen, gerekse ithalâtta alınan vergi

miktarı bir değerleme konusu olurken, diğerlerinden ise bu miktar belirlilikle bilinmektedir.

Bilinmesi gereken husus; şelâle vergisi sisteminde, ihracatta iade edilen, ithalâtta alınan telâfi edici verginin şayet kesinlikle hesaplanabilseydi, gerçek miktara nazaran düşük mü, yoksa yüksek mi olduğunu tesbit etmektir. Bu soruya cevap ülkeden ülkeye değişmekle birlikte, muhtemelen bu sistemi uygulayan ülkelerde, ortalama olarak, telâfi edici nisbetin, gerçek miktara nazaran yüksek olmaktan ziyade düşük oluşudur.

Bu sonuç, Avrupa Ekonomik Topluluğu Komisyonunun tahminlerine göre; Şelâle Vergisinin yürürlükte olduğu ülkelerde sınırlardaki vergi ayarlamalarının ortalama olarak düşük oluşundan çıkmaktadır. Nitekim, Belçika, Hollanda ve Almanya için bu nisbet, müsaade edilen miktarın % 60 ile 70'i arasında değişmekte, Lüksemburg'da ise daha düşük bir nisbette bulunmaktaydı.

Yukarıdaki sonucu destekleyen diğer bir unsur da, Almanya'da % 4 nisbetindeki şelâle vergisinin yerini almak için % 10 nisbetinde bir katma değer vergisinin gerektiğinin tesbitidir. Böylece dahilî vergi yükünde bir değişiklik olmadan, telâfi edici nisbet daha önce % 6 civarında iken yeni vergi sisteminde % 10'a yükselmiş bulunmaktadır[2].

b) Yukarıdaki farklılıklardan ayrı olarak kullanılan vergi matrahları nedeniyle de farklılıklar olabilmektedir. İhracatta, bazı ülkelerde vergi iadesinin sınıra kadar yapılan teslim masraflarını içine alan bir kıymet üzerinden hesaplanması, iç piyasada satılan mallardan alınan vergiye nazaran daha farklı bir vergi iadesi ortaya çıkartmaktadır.

Yerli mallar ile ithal mallarının vergi matrahları arasındaki başlıca farklar da şöyle sıralanabilir :

aa) Bütün ülkelerde benzeri yerli maddelerin vergileme matrahı sadece mamule giren ithal edilmiş iptidaî maddelerden alınan gümrük vergilerini kapsarken, ithal edilen mallarının vergi baz'ı bu mallardan alınan gümrük vergisini içine almaktadır.

bb) Bazı ülkelerde ithal malları vergileme baz'ında tüketim vergisi yer almazken, dahilî malların vergilenmesinde, vergi matraha girmektedir. Bu nedenle bu ülkelerde (Avusturya, İrlanda) dahilî vergi yükü % 0,2 civarında telâfi edilmeden kalmaktadır.

---

2) Kenneth Messere, Observateur de L'O.C.D.E. Octobre 1967.

cc) Yerli maddeler için vergilendirme baz'ı, satın alanın mağazasına kadar olan sigorta ve teslim masraflarını ihtiva ederken, ithal malları için sadece ithal limanına kadar olan bu tip masraflar matraha girmektedir.

Yukarıdaki farklardan ileri gelen telâfi edilememe muhtemelen çok azdır. Kabul edilen vergileme baz'ları arasındaki farkların aşağıdaki nedenlerle önemli olmadığı düşünülebilir :

aa) Yerli ve ithal mallarının vergileme baz'ları arasındaki farkların % 10'u geçmesi çok az muhtemeldir. Şayet vergi nisbeti yüksek (% 20 gibi) olsa bile, noksan telâfi % 2 yi geçemez.

bb) Uygulamada iki baz nisbetsiz olunca ayarlamalar genellikle yapılmaktadır.

cc) İhracata gelince satış vergileri sisteminde risturna hemen hiç yer yoktur. Katma değer vergisinde ise pak azdır. Zira ihracatçılar vergi ödememektedir. Şelâle vergisini uygulayan ülkelerde sadece vergileme baz'ından gelen farklılıklar olabilir.

dd) İthalâta gelince, satış vergileri hemen her zaman ithalâttan sonra alınmaktadır. Bir katma değer vergisi sisteminde indirim mekanizması sayesinde, aynı durum olmakta, verginin ithalde veya daha sonra alınması tamamen idarî bir sorun teşkil etmektedir. Sadece şelâle vergisi sistemlerinde vergi baz'larından gelen farklılıklar normal olarak olacaktır.

c) İthal ve ihraç edilen mallar, bunları doğrudan konu alan tüketim vergileri dışında, yatırım malları, yardımcı maddeler imalllerinde kullanılan hizmetler veya bu maddelerin taşınması dolayısıyla alınan tüketim vergileri yüzünden ayrıca saklı bir vergi unsuru ile de vergilenmektedirler. Bunlar içinde en önemli olanı muhtemelen yatırım malları ile ilgili vergiler ve akaryakıtlardan alınan özel tüketim vergileridir.

Tüketim vergilerine gelince; bir şelâle vergisi sisteminde saklı vergi miktarının özellikle yüksek olması muhtemeldir. Bu sadece istihsal malların hemen hepsinin vergilenmesinden değil, aynı zamanda bu verginin bir kısmının her satışta imal edilen malın vergi matrahına girmesinden ileri gelmektedir.

Buna karşılık katma değer vergisi sisteminde öngörülen indirimler ve satış vergileri sisteminde vergiye tâbi tüccarların kayıt edilmesi ne-

deniyle, bu sistemlerde yatırım malları vergilenmemektedir. Şayet bunlar vergiye tâbi olmayan malların imâli için veya tüketicilerce kullanılırsa vergi konusu olmaktadırlar.

Özel tüketim vergilerine gelince, saklı vergi bakımından en önemli olan malların naklinde kullanılan akaryakıtlardan alınan vergidir. Bir diğer saklı vergi unsuru yaratan vergi, bir çok ülkelerde mevcut nakliye vergisidir. Enerji ile ilgili olarak alınan özel tüketim vergileri de bu arada zikredilebilir.

Sınırlarda saklı verginin telâfisi, ülkeden ülkeye ve rejimlere göre değişmektedir. Başlıca özellikleri aşağıdaki şekilde özetlenebilir :

aa) Satış vergileri sisteminde saklı vergiyi telâfi etmek için hiçbir ayarlama öngörülmemektedir. İngiltere'de bir aralık uygulanan ihracatta risturn rejiminde, risturn miktarı tesbit edilirken akaryakıtlardan alınan saklı vergi hesaba katılmıştır.

bb) Katma değer vergisi sistemnide, telâfi için sınırlarda hiçbir ayarlama öngörülmemiştir.

cc) Şelâle vergisi sistemlerinde saklı vergiyi telâfi etmek amaciyle bir ayarlama öngörülmektedir. Ancak uygulamalar ülkeden ülkeye değişmektedir.

dd) Özel tüketim vergileri için, bazı istisnalar hariç hiçbir vergi ayarlaması öngörülmemiştir.

Bir maddenin içindeki saklı vergi miktarını, telâfi için tam olarak tesbit etmek imkânsızdır. Ortalama bir nisbet hesaplamak gerekmektedir. Hernekadar bu nisbet yaklaşık olarak dahilî vergi yükünü karşılamakla beraber, bazan bu yüke nazaran yüksek, bazan da düşük olacaktır. Genellikle saklı verginin sınırlarda tamamen telâfisinin bazı maddeler için % 5 - 10 oranı arasında yeniden bir ayarlamayı gerekli kılması düşünülebilir.

Bir şelâle vergisi sisteminde, sınırlardaki vergi ayarlamaları dahilî vergi yükünü tamamen telâfi etmediği söylendiği zaman, saklı verginin bu vergi yükü içinde yer aldığı kasdedilmektedir. Satış vergileri ve katma değer vergilerinde dahilî vergi yükü hemen hemen tamamen sınırlarda vergi ayarlamasiyle telâfi ediliyor, denilince, saklı verginin bu vergi yükünün dışında olduğu anlatılmak istenmektedir.

Şurası hemen hemen belirlidir ki, saklı vergi unsuru şelâle vergisi sistemlerinde diğer bütün sistemlere nazaran çok daha önemlidir. Ancak bir aralık uygulanan İngiliz ihracata risturn sistemi bir yana konulursa, yalnız şelâle vergisi sistemlerinde saklı vergi ihracatta bir risturna konu olmaktadır.

İthalâta gelince, bir şelâle vergisi sisteminde ithal edilen mal; orijin ülkede saklı vergiye tâbi olması veya ithalâtta verginin bu unsuru taşıması veyahutta gönderilen ülkede benzeri maddeleri konu alan saklı vergileri telâfi etmeye yönelen ithalâtta telâfi edici verginin bir kısmı yüzünden, bir saklı vergi ile üç farklı şekilde vergilenebilmektedir. Diğer sistemlerde ithal edilen mal saklı verginin yukarıdaki ilk iki unsurunu ihtiva etmektedir.

Sonuç olarak; bu bölümde bir genel tüketim vergisi tipinin, bir diğer tipe nazaran az veya çok ayarlamaya yer verip vermeyeceği incelenmiş ve dahilî vergi yükünün sınırlardaki telâfisinin bir şelâle vergisi sisteminde, satış ve katma değer vergisi sistemlerine nazaran daha az olduğu sonucu, aşağıda belirtilen bazı nüanslarla birlikte, ortaya çıkmıştır. Bu nüansları şöylece sıralamak mümkündür :

aa) Bazı mal ve teşebbüsler için sınırlarda vergi ayarlaması, bir şelâle vergisi sisteminde diğer sistemlere nazaran daha yüksek olabilir.

bb) Şayet saklı vergi hesaba katılırsa şelâle vergisi sistemi uygulayan bazı ülkelerde sınırlardaki vergi ayarlamalarının, diğer sistemleri uygulayan başka ülkelere nazaran, hattâ saklı vergi unsuru diğer vergi sistemlerine nisbetle bir şelâle vergisi sisteminde normal olarak daha önemli olsa dahi, daha önemli olması muhtemeldir.

Nihayet bütünü ile sınırlardaki vergi ayarlamalarının, benzeri maddelerin genel tüketim vergileri dolayısiyle tâbi oldukları dahilî vergi yükünü geçtiğini düşünmek için pek sebep yoktur.

II — TÜKETİM VERGİLERİYLE DİĞER VERGİ KATEGORİLERİNİN ULUSLARARASI REKABET YÖNÜNDEN KARŞILIKLI DURUMLARI

Sınırlardaki vergi ayarlamaları bakımından günümüzdeki uygulamaların haklılığını (justification) göstermek gerekmektedir. Teorik olarak, ekonomik açıdan bu uygulamalar uluslararası ticaret bakımından nötr olmalı, şu veya bu vergi rejimi uygulayan ülkelerin ticaret bilânçosu üzerinde olumlu bir etki yapmamalı, pratik açıdan ise bu ayarlamalar gerçek miktar üzerinden ve kolaylıkla uygulanabilmelidir. Konunun bu bakımdan ele alınışı, sınırlardaki vergi ayarlamalarına konu olan vergilerle,

bu ayarlamalara imkân vermeyen vergilerin karşılıklı olarak uluslararası rekabet bakımından incelenmesini gerekli kılmaktadır.

Genellikle kabul edilmektedir ki, sınırlardaki vergi ayarlamaları, bu ayarlamalara konu olan vergiler fiyatlara tamamen yansıdığı, diğer vergi kategorileri ise hiç bir şekilde yansımadığı ölçüde nötr olabilmektedir. Gerçekten de şayet bir vergi dahilde imâl edilen bir mamûl maddenin fiyatına tamamen yansırsa, eş değeri bir vergiyi de ithal edilen benzeri bir maddeye uygulamak haklı görülebilir. Buna karşılık vergi, imâl edilen maddenin fiyatına tamamen yansımazsa, bu takdirde ithalâta uygulanan bir intibak vergisi, ek bir gümrük resmi mahiyetini alacaktır. Aynı şekilde ihracatta verginin iadesi de ihracata bir sübvansiyon teşkil edecektir.

Vergilerin Sınıflandırılması :

Burada dolaylı ve dolaysız vergi sınıflandırılmasından yararlanılmamıştır. Zira bazı vergilerin dolaylı veya dolaysız olduğunu tam olarak söylemek mümkün değildir. Bundan başka, bu tasnifi benimseyerek dolaylı vergilerin sınırlarda telâfi edilebileceğini, dolaysız vergiler için ise bunun söz konusu olamayacağını söylerken aşırı basitleştirmeye giderek hâta yapılabilir.

Aşağıdaki vergiler — tüketim vergileri olarak adlandırılacaktır — sınırlardaki ayarlamalara genellikle konu teşkil edilebilir, olarak nazara alınmaktadır :

a) Tek safhada alınan vergiler veya satış vergileri,

b) Bir çok safhada alınan kümülâtif veya yayılı vergiler,

c) Katma değer vergisi,

d) Özel tüketim vergileri (droit d'accise),

e) Devlet tekelleri.

Katma değer vergisinin bir kazanç vergisine yaklaştığı, zira kârın, katılan değerin unsurlarından birisi olduğu fikri ileri sürülmüştür. Ancak kâr, bütün tüketim vergileri rejimlerinde vergi matrahı içinde yer almaktadır. Aynı şekilde istihsal mallarını kapsayan bir tüketim vergisinin, ticarî kazanç üzerinden alınan bir vergiye benzediği, zira böyle bir verginin hiç olmazsa kısmen müteşebbis üzerinde kalacağı da savunulmuştur. Ancak tüketim vergisinin uygulama alanında müstakil olarak,

bu verginin miktarının ciroyla ilişkili olup, kazançla bir ilişkisinin bulunmadığı, çünkü bir teşebbüs zarar ederse bir vergi ödemeyeceği halde, tüketim vergisi mükellefi olabileceği söylenebilir.

Genellikle dolaysız vergiler olarak telâkki edilmeleri hususunda görüş birliğine varılan ve sınırlardaki vergi ayarlamalarına konu olmayan vergiler ise şunlardır:

a) Gelir vergileri,
b) Kapital kazançları ve servet vergileri,
c) Veraset ve intikâl vergisi,
d) Kurumlar vergisi.

Aşağıdaki vergilerin tasnifi ise söz götürmekte, ancak genellikle sınırlarda telâfi edilebilen vergiler olarak alınmamaktadırlar:

a) Bina ve arazi vergileri,
b) Ücretlilerin ödediği sosyal güvenlik aidatları,
c) İşverenlerin ödedikleri sosyal güvenlik aidatları,
d) Ücret üzerinden ödenen vergiler,
e) Damga resimleri.

Tüketim Vergilerinin Sınırlarda Vergi Ayarlamaları Konusu Yapılmalarıyla İlgili Leh ve Aleyhteki Kanıtlar :

Lehte ve karşıt argümanlar, esas itibariyle tüketim vergilerinin yansıma derecesi üzerinde toplanmaktadır. Gerçekten yerli bir maddenin fiyatına bir tüketim vergisi tamamen yansırsa, ithal edilen benzeri bir maddeden de eşdeğeri bir vergi alınmasının veya yerli maddenin ihracı halinde evvelce alınan verginin iadesinin, uluslararası rekabet bakımından bir etkisi olmayacaktır. Aksine yansıma tam olmazsa bu takdirde ithalât zorlaştırılırken, ihracat teşvik edilmiş olacaktır.

Tüketim vergilerinin sınırlardaki telâfisi lehinde ileri sürülen argümanlar: Tüketim vergileri için gönderilen ülke prensibinin uygulanması hususunda öne sürülen argümanlardan birisi, Shoup tarafından "tüketiciye sağlanan avantaj" şeklinde adlandırılmıştır. Buna göre şayet bu vergiler tüketici tarafından katlanılan bir yük teşkil ediyor ve başlıca yararlananın tüketici olduğu hizmetlerin finanse edilmesi için Devlete imkân veriyorsa, verginin tüketicinin ikamet ettiği ülkede alınması gerekeceği ifade edilmektedir. Ancak bu argümanın değeri, müstehlikin

vergi yükünü taşıdığı varsayımına dayanmaktadır. Shoup'un gönderilen ülke prensibi lehine ileri sürdüğü diğer argüman "rekabet argümanıdır". Muhakeme şekli şöyledir: Şayet risturnlar ve telâfi edici vergiler olmasa, tüketim vergisinin yüksek olduğu ülkelerin teşebbüsleri, bu verginin daha düşük olduğu ülkelerin teşebbüsleriyle rekabeti sürdürmekte âciz kalacaklardır. Gerçekten böyle bir telâfinin olmaması, tüketim vergisine tâbi maddeler için o ülkenin parasının reevalüe edilmesi anlamına gelecektir[3]. Şayet döviz kurları sabit değilse, rekabet bakımından bu mahzur devalüasyonla giderilebilir. Bununla beraber, bu durumda dahi, vergiye tâbi olmayan malların dış ticarete konu yapılması, temettüler ve sermaye hareketleri döviz kuru üzerinde etkisini gösterecek ve sonuçta ortaya çıkacak denge kurunun daha yüksek verginin etkisini daima telâfi edememesi sözkonusu olacaktır. Döviz kurları hiç değilse uzun bir dönem için sabitse, rekabet argümanı bu tenkitle yıpratılamaz.

Bununla beraber bu argüman ancak tüketim vergileri ileriye doğru yansıdığı farzedilirse bir değer ifade eder. Zira geriye doğru yansıma olduğu takdirde, tüketim vergilerinin yüksek olduğu ülkeler zarar görmiyeceklerdir.

Bu argümanın diğer özel bir variantı; sınırlarda ayarlama olmadığı takdirde, özellikle uluslararası piyasalarda payı, dünya fiyatlarını etkilemek için yetersiz olan ülkelerin, tüketimi vergileme yeteneklerinin olmamasıdır. Zira ihracat fiyatları, vergi olunca artık rekabeti sürüdüremiyecektir. Tüketimin vergilendirilmesi imkânsız ve döviz kurları da sabit ise ödemeler dengesi problemleriyle karşılaşan böyle bir ülke, bu duruma çare olacak bir çözüm tarzı bulmakta büyük güçlük çekecektir. Bu argüman da, yukarıda belirtilen durumlarda olduğu gibi, tüketim vergileri ileriye yansıyorsa bir değer taşıyacaktır.

Sınırlardaki bu telâfinin lehinde olarak, bu ayarlamanın çift vergilendirmeyi gidermek için gerekli olduğu öne sürülebilir. Ancak bu argüman ekonomik bakımdan yeterli değildir. Zira orijin ülke prensibini de benimsemek suretiyle çift vergilendirmeyi bertaraf etmek mümkün olabilir.

Tüketim vergilerinin telâfisi aleyhinde ileri sürülen argümanlar: Karşıt argümanları ileri sürenler, kamu masraflarındaki farklılıkları nazara almadan tüketim vergilerinin telâfi edilmesinin mantıksız olacağını, zira

3) C. SHOUP "Indirect and Direct Taxes and their Influence on International Trade". (Government Printing Office, Washington, 1964) Cilt 2.

bu masrafların teşebbüslerin maliyetlerini kısmen azaltmaya yönelmeleri dolayısiyle fiyatların düşmesine yardım ettiklerini ileri sürmektedirler. Bu öneri, tüketim vergisinin yüksek olduğu ülkelerde, teşebbüslerin maliyetlerini düşürecek masrafların nisbetinin yüksek olduğu iddiasının söz konusu olmaması nedeni ile, geçerli değildir.

Diğer yandan ülkeler arasındaki ticaret, vergi ile ilişkisi olmayan meselâ; asgari ücretle ilgili kanunların, sosyal güvenlik rejimlerinin, adam başına millî gelirin ve hatta doğal kaynakların farklılıkları ile etkilenebilirken, sadece vergi faktöründen gelen farklılıkları bertaraf etmek istemek için hiçbir sebep yoktur denilmektedir. Buna karşı da, tüketim vergilerinin ihraç ve ithal edilen çeşitli mallar üzerindeki yansımasının, diğer faktörlere nazaran çok daha önemli olduğu öne sürülebilir. Gerçekte sınırlardaki vergi ayarlamalarını uygulamaya karar vermek veya vermemek, gönderilen ülke prensibi ile orijin ülke prensibi arasında bir seçim yapmaktır. Buna karşılık vergi dışı faktörleri hesaba katmak için sınırlarda ayarlamaya karar vermek veya vermemek ise, laisser — faire ile himaye kurmak arasında bir tercih yapmak anlamına gelmektedir.

Tüketim vergilerinin yansıma derecesi ile ilgili olarak bir anlaşma olmadıkça, bu vergilerin sınırlarda tam olarak telâfi edilmesinin haklı gösterilmesi konusunda, ekonomik yönden bir mutabakata varılamaz. Bu vergilerin satış birimi itibariyle alınması ve dolayısiyle bir marjinal satış maliyeti teşkil etmeleri nedeniyle, bunların dolaysız vergilerden daha çok fiyatları etkileme şansı olduğu çok zaman kabul edilmektedir. Ancak hangi ölçüde daha fazla fiyatları etkiledikleri sorusu ihtilâflı olarak kalmaktadır. Hükûmetlerin bu vergilerin ileriye yansıması hususundaki niyetlerine rağmen, hiçbir şey böyle bir maksadın gerçekleşmesini garanti edemez.

İki varsayımın pratikte çoklukla benimsendiği görülmektedir:

a) Bu vergiler normal olarak tamamen ileriye doğru yansırlar.

b) Bunlar tamamen değil, fakat büyük ölçüde ileriye yansırlar.

İki varsayımda da, gönderilen ülke prensibi, orijin ülke prensibine nazaran daha fazla haklı çıkmaktadır. Ancak b varsayımında sınırlarda sadece tüketim vergilerinin kısmî bir telâfisi ekonomik yönden hak kazanmaktadır. Bu sonuncu varsayımda, % 20 bir geriye yansımayı da beraberinde getiren nisbeten önemli, örneğin % 5 bir vergi artışı, ancak % 1 nisbetinde ekonomik yönden bir fazla telâfi edilmeye sebep olacaktır.

Verginin Yansımasında Rol Oynayan Özel Faktörler :

Verginin yansıması problemine diğer bir yaklaşım metodu, tüketim vergilerinin yansıyabileceği şartların neler olabileceğini öngörmektir. Tüketim vergilerinin enflâsyonist bir konjonktürde, deflâsyonist bir döneme nazaran, yansımaya daha yatkın oldukları açıktır. Şimdi verginin yansımasında etkili olabilecek diğer faktörler üzerinde yapılan gözlemlere değinelim.

a) *Verginin Alanı.*

Genel Tüketim vergilerinin selektif özel istihlâk vergilerine nazaran, vergilendirilmemiş ikame maddelerinin olmaması nedeniyle ileriye doğru daha fazla yansıma şansı olduğu söylenebilir. Ancak özel istihlâk vergilerinin, talepleri nisbeten elâstikî olmayan maddeleri vergilemesi ve ikame maddelerinin de vergi konusu yapılması şartiyle, tersinin vukubulduğu söylenebilir.

Uygulamada, hükûmetlerin de bu mülâhazaları nazara aldıkları görülmekte, zira özel istihlâk vergilerinin en büyük kısmı; tütün, hidrokarbür ve içkiden alınan resimlerden gelmektedir.

Genel bir tüketim vergisinin talebi elâstikî olan maddeler üzerinden alınması hâli dışında, bu verginin yansıması, toplam nominal gelirin tüketiciye eskisi kadar mal satın alma imkânı vermemesi nedeniyle, sınırlı olacaktır.

Buna karşılık sınırlı bir alanı olan vergi sisteminin, yaygın bir uygulaması olan vergilere nazaran yansımasının daha az olması mümkündür. Zira birinci grubu teşkil edenler, bir yandan talebi en fazla gayri elâstikî olan dolayısiyle yansımaya daha yatkın esas maddeleri istisna etme temayülünü göstermekte, diğer yandan sınırlı muhtevası olan sistemler muhtemelen ikame maddelerini kapsamlarına almamaktadırlar.

b) *Verginin Şeffaflığı* (La Transparence de l'impôt)

Bir vergi miktarı belirli bir şekilde biliniyorsa ileriye doğru yansımasının kolay olduğu ileri sürülebilir.

— Tek merhalede alınan vergilerde, vergi ileri bir merhalede alınırsa fiilen yansıyan verginin miktarını bilmek kolaydır. Şayet vergi ilk merhalelerin birinde, örneğin imalât safhasında alınırsa, nihaî fiata giren vergi payı katılan kıymetle sonraki safhalarda maskelenecektir.

— Birçok safhalarda alınan vergilerde, ödenen vergi bir T.V.A. sisteminde şeffaf olduğu halde, yayılı şelâle vergi sistemlerinde durum böyle değildir.

— Saklı vergi (Taxe Occulte) konusunda şeffaflık söz konusu değildir.

c) *Verginin Mahiyeti :*

ir katma değer vergisinin gerçek bir tüketim vergisine, perakende satış vergisine nazaran, daha az yaklaştığı ve yansıma şansının daha az olduğu, zira imalâtçıların fiyatlar üzerindeki verginin etkisine daha fazla müdrik oldukları iddia edilmiştir. Bununla beraber J. Due ve Sullivan tarafından ifade edilen ve genellikle kabul edilen fikir, bir katma değer vergisinin de bir satış vergisi kadar tamamen yansıma şansı olduğu şeklindedir. (Hernekadar yansıma prosesi katma değer vergisi sisteminde bir satış vergisi sistemine nazaran daha yavaş olmasına rağmen)

Bir şelâle vergisinin, katma değer vergisine nazaran, fiyatlar üzerinde daha belirli bir etkisi olduğu iddia edilmiştir. Buna karşılık da, T.V.A. sisteminde vergi şeffaflığının daha fazla olduğu, şelâle vergi tipinde fiyatların vergi yükünün ortalamaya nazaran düşük olduğu entegre teşebbüslerce tesbit edildiği, T.V. A. sisteminde indirimler uygulama metodunun ticaret erbabını vergisiz fiyatı düşünmeğe teşvik ettiği öne sürülebilir.

d) *Vergi Nisbeti :*

Düşük nisbetli bir vergi, yüksek nisbetli bir vergiye nazaran daha kolay yansımaktadır. Zira tüketici talebini indirmeden bu farkı kabullenebilir. Bununla beraber verginin çok düşük olduğu halde, müşterilerini muhafaza etmek için üreticilerin vergiyi üstlenmesi söz konusu olabilir.

e) *Vergili Maddelerin Mahiyeti :*

Maddelerin talepleri elâstikî oldukça vergiyi ileriye yansıtmak güçleşmektedir.

Genel olarak aşağıdaki mallar için talep elâstikî değildir :

— Geleneksel olarak özel tüketim vergilerine tâbi maddeler,

— Esas yiyecek maddeleri,

— Lüks maddeler.

Tek nisbetli vergiler, çok nisbetli vergilere nazaran daha fazla yansımaktadırlar. Zira çok nisbetli vergi sistemlerinde talebi elâstikî olmayan esas mallar vergiden istisna edilmekte veya düşük nisbetle vergilendirilmektedir.

Dayanıklı tüketim mallarının talebi çok daha elâstikidir. Verginin alıcı ile satıcı arasında dağılımı arz ve talep elâstikiyetine dayanacaktır. Arz ne kadar elâstikî ise, vergi de o kadar ileriye yansıyabilecektir. Büyük sermayeye dayanan endüstrilerce imal edilen mallar bu kurala bir istisna teşkil edebilirler. Bu durumda vergi artması sonucunda talep nekadar azalırsa, istihsal maliyetleri ve fiyatlar da, büyük çapta işletmenin sağladığı tasarrufları nazalması sonucunda, yükselme tehlikesiyle karşı karşıya kalacaktır.

f) *Ülke ve Piyasaya Göre Yansımanın Değişmesi :*

Yansıma derecesinin dış ticarete bağlı olan küçük ülkelere nazaran, geniş bir iç pazarı olan ülkelerde daha yüksek olduğu fikri öne sürülmüştür. Diğer üretim maliyetlerinin artışı gibi vergi artışları da kendisini ithalât veya ihracat fiyatlarından ziyade, iç fiatlar üzerinde hissettirecektir. Zira dünya piyasalarındaki daha sıkı rekabet fiyat artışlarını firenleyebilecektir.

İç piyasa konusunda; monopol durumunda, serbest rekabet durumuna nazaran verginin daha zor yansıyacağı, zira vergiden evvelki monopol fiyatının monopol sahibine âzamî kârı sağlayacak fiyat olduğu ileri sürülmektedir.

Uygulamadan İzlenimler :

Sınırlardaki vergi ayarlamaları gönderilen ülke prensibinin uygulanmasına yer veren tedbirleri kapsamaktadır. Tüketim vergilerinde sınırlardaki vergi ayarlamaları bu prensip yerine, orijin ülke prensibine dayandırıldığı takdirde, şüphesiz uygulama çok daha güç olacaktır. Örneğin ihracatın ihracatçı ülkede vergiye tâbi tutulması halinde, perakendeci ve toptancı safhalarındaki maliyet ve kârlar da nazara alınarak, artırılan bir kıymet üzerinden, toptancı ve perakendeci tarafından normal olarak ihracattan sonra ödenmesi gereken verginin, ihracatçı tarafından ödenmesi gerekmektedir. Aynı şekilde ithalâtın da ithalâtçı ülkede vergiden istisna olması için, ithal edilen ve yerli malları, tüketim vergilerinin alındığı ithalâttan sonraki safhalarda ayırmak gerekmektedir. Diğer bir

deyişle her türlü vergi ayarlamasının olmayışı, istihsal safhasındaki bir satış vergisi halinde orijin ülke prensibinin, perakendeci safhasındaki satış vergileri durumunda ise gönderilen ülke prensibinin uygulanması, T. V.A. ve şelâle vergi sistemlerinde ise her iki prensibin karıştırılması anlamına gelecektir. Zira malların sınırı aştığı anda, daha önce alınmış olan bu vergilerin tamamı değil ama, bir kısmı, hem ihracatçı hem ithalâtçı ülkede alınmış olacaktır. Saklı vergi ve şelâle vergileri dışında tüketim vergileri ile diğer vergi kategorileri arasındaki başlıca fark, her madde üzerinden ödenen vergi miktarının bilinmesi ve eşdeğer bir telâfinin sınırda yapılmasının kontrol edilebilmesidir. Halbuki tüketim vergileri dışındakiler için ise, karışık hesaplar gerektiren bir ortalama tesbit etmek gerekecek ve ek bir ithal vergisi veya ihracata sübvansiyon teşkil edip etmediğini bilmek son derece güç olacaktır.

Kurumlar Vergisinin Sınırlarda Vergi Ayarlaması Konusu Yapılıp Yapılmaması İle İlgili Düşünceler :

Kurum gelirleri üzerinden alınan vergilerin sınırlarda vergi ayarlamalarının konusu yapılması gerektiğini öne süren tez, bu vergilerin malların fiyatına tüketim vergileri kadar yansıdığına dayanmaktadır. Şayet böyle ise, sınırlarda telâfi edilmemesi halinde, daha ziyade kazançları konu alan vergilere dayanan ülkeler uluslararası ticaret bakımından avantajsız durumda olacaklardır.

Buna karşı argümanlar ise :

— Bu vergilerin fiyatlara pek yansımadığını,

— Bu vergi nisbetlerindeki farkların bir ülkeden diğerine pek değişmediğini,

— Sınırlarda yapılacak bir telâfinin idarî bakımdan güçlükler çıkaracağını, öne sürmektedir.

Klâsik marjinal teorisine göre; marjinal hasıla ile marjinal maliyetin kesiştiği noktada fiyatla rteşekkül etmekte ve bu ilişki bir gelir vergisinin konulmasıyle etkilenmemektedir. Şayet imalâtçılar verginin konulmasından sonra fiyatı artırabiliyorlarsa, bunu verginin konulmasından evvel de mantıken yapabilirlerdi denilmektedir. Âzami kâr peşinde koşulurken, fiyatlar her çeşit vergiden müstakil olarak mümkün olan en yüksek seviyede tesbit edilmekte ve kârını maksimum kılan teşebbüs, bu kârdan bir kısmını devletin alması dolayısiyle fiyatını değiştirmekte bir menfaat görmemektedir.

Bu iddialar birçok eleştirmelere konu olmuştur. Marjinal istihsal maliyetinin fiyatı tayin etmediği, zira daha yüksek vergi yükü olan daha rantabl teşebbüslerin daha yüksek fiyatları olduğu öne sürülmüştür. Bu durum daha az etkin marjinal imalâtçılara piyasaya girme ve kalma imkânı vermemektedir. Bu durumda fiyatlar marjinal müstahsiller tarafından değil, fakat diğer müstahsiller tarafından tesbit edilmektedir.

Ampirik Etüdler ve Verginin Yansıması :

Kurumlar vergisinin yansıması üzerindeki etüdler, bu verginin ileriye yansıması üzerinde çok farklı sonuçlar vermiştir. A.B.D. de yatırılan sermayenin vergi çıktıktan sonra randımanının, kurumlar vergisi nisbeti hızla artmasına rağmen, 1920 lerden beri belirli bir şekilde sâbit kaldığını etüdler göstermiştir. Bu, verginin yansıdığını destekler mahiyettedir denilmektedir. Diğer etüdler ise aksi sonuç vermiştir. Nitekim vergi yansımış olsaydı artması gereken kârların, brüt millî hasılaya oranının sâbit kaldığı tesbit edilmiştir. Bununla beraber bu etüdlerde vergi dışındaki, teknolojik gelişme nedeniyle yatırılan sermaye birimince üretimin önemli derecede artışı, savaş sonrası refah yükselmesi yüzünden kapasitesinin yüksek oranda kullanılışı, yatırımların başlangıç maliyetleri kârların ise câri para birimleri üzerinden değerlendirilmesi gibi diğer faktörler ihmal edilmiştir.

Bu arada İngiltere'de Mackintosh'in 1950 lerde yaptığı etüd ilginçtir. Kurum kazançları üzerinden alınan vergilerin fiyatlara kısmen yansıdığı, ancak vergiyi yansıtan teşebbüslerin fiyatlarının, vergiyi yansıtmayan teşebbüslerin fiyatlarından mutlaka daha yüksek olmadığı, zira maliyetlerin bu teşebbüslerde daha düşük olabileceği sonucuna varılmaktadır.

Tüketim ve kazanç vergilerinin yansıma derecesindeki farklılıklar dışında, önemli fark yansımanın çabukluğudur. Zira tüketim vergileri (hiç olmazsa bir kısmı) konulur konulmaz ileriye yansıma eğilimindedir. Şayet tersine ülkeler arasında kazanç vergilerinin yansıma derecesi bakımından büyük farklılıklar varsa, ekonomik açıdan ticarî kazanç vergilerine münhasıran uygulanacak bir akideyi doğrulamak daha güç olacaktır. Böylece ticarî kazanç vergisinin % 100 ileriye yansıdığı bir A ülkesi ve bu verginin fiyatları etkilemediği bir B ülkesi varsayımında; orijin ülke prensibinin ticarî kazançlar vergisine uygulanması, A ülkesinin ihracatının şekil değiştirmiş bir vergi ile vergilenmesi anlamına gelecektir. Halbuki aynı vergilere gönderilen ülke prensibinin uygulanması, B ülkesinin ihracatının dolambaçlı şekilde sübvansiyone edilmesi tesirini doğuracaktır. Şüphesiz mukabil etkiler ithalâtta da söz konusu olacaktır.

Bu koşullar içinde, nötralite A ülkesindeki ticarî kazanç vergisinin sınırlardaki vergi ayarlamalarının konusu olabilmesini, B ülkesindeki ticarî kazanç vergisinin de telâfi edilmemesini gerektirecektir. Ancak bu, ticarî kârdan alınan verginin telâfisini doğrulamak için yeni kriterler uygulanmasını zorunlu kılacaktır. Bu kriterlerin de ne olabileceğini öngörmek zordur.

Daha önce de değindiğimiz gibi, mevcut sistem içinde telâfi edilemeyen Kurumlar Vergisinin sınırlarda telâfi konusu olabilmesi fiyatlara yansıdığı ölçüde doğrulanabilir. Bunun da, dışında Kurumlar Vergisinin gerçek yansımasını nisbetine bakarak tayin etmek güçtür. Zira bu nisbet hızlandırılmış amortisman v.s. gibi malî mekanizmalarla düşebilir. İkinci olarak her risturnun bazı ihraç kategorileri için vasatî şekilde ifade edilmesi muhtemeldir. Bu ortalamaların mahzurlu yanı, hesaplanmalarının güç oluşu ve ihracata bir sübvansiyon teşkil edip etmediklerinin tesbitindeki zorluktur. Üstelik bu ortalamalar aşağı yukarı doğru olsa bile, bazı maddeler mübalâğalı risturnlara konu olacaktır.

Nihayet Kurumlar Vergisi şayet yansımıyorsa bile, malların dış ticaret konusu olmasından ayrı olarak, sermaye hareketleri üzerinde bir etki yapacaktır. Zira sermaye, vergileme nisbetinin daha düşük olduğu ülkelere doğru yönelecektir. Bununla beraber bu nisbetler arasında büyük farkların olmadığı görülmektedir. Bazılarınca sınırlardaki ayarlamalar vasıtasiyle sermaye hareketlerinin maruz kalabileceği sapmaları düzeltmeğe mahal yoktur. Musgrave çözüm olarak, nisbetlerin yeknesak olmadığı hallerde, kazançların gelirin kaynağı ülkede uygulanan nisbetlerle değil, mukim ülkedeki nisbetlerle vergilenmesini teklif etmektedir[4].

Diğer Vergi Kategorileri :

Esas itibariyle sınırlardaki vergi ayarlamaları üzerindeki tartışmalar, tüketim vergileri ile kurumlar vergileri üzerinde toplanmıştır. Bununla beraber kısaca diğer vergiler üzerinde de durulacaktır.

a) *Şahsî gelir vergileri :*

Mevcut uygulamaya göre bu vergiler sınırlarda telâfi edilmemektedir. Bu durum ciddi olarak bir itiraza uğramamaktadır. Bu belki de dolaysız vergilerin fiyatlara yansımadığı şeklindeki klâsik teorinin, şahsî

4) R. A. Musgrave "Tax Policy", Review of Economics and Statistics, mai 1964.

gelir vergisinde kurumlar vergisine nazaran daha kolay kabul edilebilmesinden gelmektedir.

b) *Diğer Dolaysız Vergiler :*

Gelir vergileri dışındaki dolaysız vergilerle fazla uğraşılmamıştır. Zira önemleri nisbeten sınırlı olup, ülkelerin çoğunda vergi gelirlerinin % 3 ünden azını teşkil etmektedirler.

Veraset ve intikâl vergilerinin fiyatlar üzerinde tesiri olmadığı şeklindeki klâsik tez itiraz edilmez gibi görülmektedir. Ancak servet ve kapital vergilerinin, kurumlar vergisinin etkilerini aynen göstermesi mümkün görülmektedir.

c) *Sosyal Sigorta Aidatları :*

Bu aidatlar önemli gelir sağlamaktadır. Özellikle işverenin ödediği aidatlar, tüketim vergilerinin özelliklerini taşırlar. Dolayısiyla fiyatlar üzerine yansımaları muhtemeldir. Hicks, kısa dönemdeki etkilerinin iç fiyatları diğer ülkelerin iç fiyatlarına nazaran yükselteceği ve böylece ihracatı azaltacağı görüşündedir[5]. Diğer yandan, ek ödemeler nedeniyle ücretlilerin gelirlerinin artışı ithalâtı teşvik edebilir, ve ödemeler dengesini kritik duruma sokabilir. Buna karşılık ücret üzerinden alınan vergiler hernekadar işverenler için özellikle tam istihdamda bir yük teşkil ederlerse de, bunların kazanç vergilerine nazaran daha az fiyatlara yansımaşansı olduğu görüşü hâkimdir.

Şayet işverenlerin ödediği aidatların fiyatlara büyük ölçüde yansıdığı kabul edilirse, ilk nazarda gönderilen ülke prensibinin bunlara da uygulanabileceği söylenebilir. Bununla beraber bu aidatların ayarlama konusu olması sorunu büyük münakaşalara sebebiyet vermemiştir. Zira işverenlerin bu sosyal yüklemeleri, kendilerine daha düşük ücret ödeme imkânı vermektedir. Bundan başka gönderilen ülke prensibini uygulamak da çok güçtür. Bununla beraber ödemeler bilânçosu üzerinde vergi strüktürlerinin etkisi ölçülürken, bu edimler de nazara alınmalıdır.

A.B.D. ile Avrupa'nın durumu karşılaştırılırken, Musgrave Avrupa'da bu mükellefiyetlerin daha yüksek olduğu ve telâfi edilmediği görüşündedir. Şayet bunların ücretleri düşürme etkileri olursa nötr olacakları, fakat fiyatları yükseltme etkileri olursa Avrupa'nın dezavantajlı duruma düşeceği fikrini de ayrıca ileri sürmektedir.

---

5) U. K. Hicks "Public Finance", (Cambridge University Press 1947).

d) *Bina ve Arazi Vergileri :*

Bu vergiler genellikle mahallî idarelere gelir sağlamaktadırlar. Ancak sınırlardaki vergi ayarlaması bakımından oldukça ilginçtirler.

Gönderilen ülke pprensibi normal olarak bina ve arazi vergilerine uygulanmamasına rağmen, bunlar genellikle dolaylı vergiler gibi telâkki edilmektedirler. Malların satışı veya üretim için kullanılan gayrimenkuller vergilendiği takdirde, bu vergilerin malların fiyatlarına yansıyacağı öne sürülmektedir.

Klâsik teoriye göre bu vergilerin fiyatları etkilememesi gerekir. Zira bir binanın vergilenmesi sâbit bir maliyete benzetilebilir, yoksa bir marjinal maliyet söz konusu değildir. Âzami kâr varsayımına göre; bu vergiler, marjinal maliyet ve marjinal gelir arasındaki ilişkiyi ve fiyatla vergiden evvel âzami kârı veren ve vergiden sonra da âzami kârı vermesi gereken miktar ilişkisini etkilemez.

Bununla beraber, pratikte, bu vergiler kurumlar vergisi gibi, bir noktaya kadar, teşebbüslerin değişen maliyetlerine katılan belli bir yüzde olarak nazara alınmaları nedeniyle yansımaktadırlar.

Kesin bir sonuca ulaşılamamakla beraber, hâlihazır sınırlardaki vergi ayarlama sistemi içinde; kurumlar vergisinin, işverenlerin sosyal sigorta aidatları ile teşebbüslerin gayrimenkulleri üzerinden alınan vergilerin kısmen fiyatlara yansıdığı ve sınırlarda telâfi edilmediği ölçüde ödemeler dengesinin ticarî kalemleri üzerinde olumsuz etkileri olabileceği söylenebilir. Diğer vergi kategorilerinin fiyatlara muhtemelen önemli ölçüde yansıyamamaları nedeniyle, aşağı yukarı nötr etkileri olması muhtemeldir.

III — ULUSLARARASI REKABET ÜZERİNE VERGİ STRÜKTÜRLERİNDEKİ DEĞİŞİKLİKLERİN ETKİSİ

Burada kurların sabit olduğu, talebin toplam elâstikiyetinin birden yüksek olduğu, yani bir devalüasyon yapıldığı takdirde ihracatta bir artma ithalâtta ise bir azalmanın sözkonusu olacağı, bunların ihracat fiyatlarındaki düşme ve ithalâttaki pahalılaşma nedeniyle ticaret hadlerindeki aleyhe dönmeyi telâfi edeceği farzedilmektedir.

Seçilen varsayım, yatırım malları için indirim taşıyan bir katma değer vergisinin kısmen veya tamamen bir diğer verginin yerini alacağıdır.

Katma değer vergisinin yerine geçeceği vergiler :

1 — Kurumlar vergisi (A)

2 — İşverenlerin ödediği sosyal güvenlik aidatları (B)

3 — Gerçek kişilerin gelir vergisi (C)

4 — Yayılı vergi (D)

5 — Toplu vergi (E)

A —) Bu ihtimal, İngiltere ve A.B.D. de nazarî plânda, böyle bir reformun anayasa, eşitlik, iktisadî büyüme ve istikrar bakımından olduğu kadar uluslararası ticaret bakımından da muhtemel sonuçları üzerindeki tartışmalara sebep olmuştur. İhracata risturnun, ithalâtta telâfi edici vergilerin ortaya çıkardığı uluslararası ticareti hedef alan mülâhazalar kurumlar vergisi için değil, ancak katma değer vergisi için sözkonusu olmaktadır. Bu nedenle şayet iç fiyatlar katma değer vergisine eşdeğer bir miktarda artmazsa, bu vergiyi kurumlar vergisi yerine ikame etmek ticaret dengesi için avantajlı olacaktır.

Bununla beraber bu ikamenin böyle bir etki yapacağı şüphe ile karşılanmıştır. Richardson Raporu[6] böyle bir malî reformun aşağıdaki nedenlerle aleyhte tesirleri olacağı sonucuna varmaktadır.

a) Kurumlar vergisinin fiyatların inmesi yönünde bir yansıması müşahade edilmediği için, kurumlar vergisinin kaldırılmasının hemen bir fiyat düşüşü getireceği söylenemez.

b) Buna karşılık katma değer vergisini, teşebbüslerin iç fiyatlarda bir artış meydana getirecek tarzda yansıtmaya gayret edecekleri muhtemeldir.

c) Zaruri maddeler daha pahalı olacağı ve ücret arttırılması taleplerine yol açacağı için, fiyatlarda muhtemelen ikinci derecede yükselmeler olacaktır.

A.B.D. de varılan sonuçlar birbirini tutmamaktadır. W. Salant, Kurumlar vergisinin ileriye yansıması halinde dahi, sınırlarda telâfi edilen bir katma değer vergisinin kurumlar vergisinin yerini alması sonucunda, ödemeler dengesindeki düzelmenin zannedildiğinden daha az olacağı

---

6) Rapport Du Comité Sur La Taxe de Chiffre D'Affaires (Rapport Richardson) HMSO Cmnd. 2300, 1964.

kanısındadır[7]. Saydığı nedenler arasında, bir çokları ticari partönerlerinden bazılarına yardım yapan A.B.D. lerin özel durumu ile ilgili olmakla beraber, diğerleri genellikle umumî mahiyettedirler. Şöyle ki;

a) Bir yandan yeni malî rejimde, verginin artık ihracatı değil ithalâtı hedef alması, fiyat endeksleri içine ihracat malları sokulmazken ithal mallarının fiyatlarının dahil olması ve diğer yandan kurum şeklinde olmayan teşebbüslerin verginin büyük bir kısmını üstlenmeleri ve bunların nispeten yatırım mallarına nazaran tüketim mallarına daha fazla değer katmaları nedenleriyle tüketimde fiyat endeksinin yükselmesi muhtemeldir. Fiyat endeksi üzerindeki etki önemlidir. Zira ücretler genellikle bu endekse bağlanmıştır.

b) Katma değer vergisi dış ülkelerde yapılan turistik masrafları ve bazı hizmetleri etkilemiyecek ve bu görünmeyen kalemler kurumlar vergisine tabi olmayan bir sektörden geldiği ölçüde artacaktır. Bu mülâhazalar kurumlar vergisi yansımazsa dahi geçerlidir. Vergi rejimindeki değişmenin net etkisi, ödemeler blânçosu için mahzurlu olacaktır.

Salant ayrıca Batı Avrupa ücretleri yükseltecek dolaylı vergilere başvurduğu ölçüde, rekabet bakımından gayrı müsait durumda olacaktır, iddiasını da öne sürmüştür.

Kurum kazançları üzerinden alınan bir verginin bir satış vergisi ile ikamesi konusunda S. Shoup, kurumlar vergisinin de satış vergileri kadar ileriye yansıdığına dair tartışılan varsayım bir yana, tarih hiç bir büyük veya küçük ülkenin böyle bir ikameye gittiğini göstermemiştir, demektedir[8]. Aynı pozisyon A. J. Catt cada benimsenmiş ve böyle bir ikamenin vergi yükünün yeniden dağılımına yol açacağı ve verginin toplancı ve üreticiler tarafından değil, fakat müstehlik ve perakendecilerce taşınacağı sonucuna varmıştır[9].

Musgrave aksi görüşte olup yatırım malları için indirim yapmayan bir katma değer vergisinin kurumlar vergisinin yerini alması halinde, ödemeler blânçosu üzerinde daha ziyade olumlu etkiler yapacağı kanısındadır[10]. Şayet kurumlar vergisi yansımıyorsa yatırımların rantablitesi-

7) W. Salant. Review Of Economics And Statistics, Mai 1964.

8) C. Shoup, "Indirect and Direct Taxes and their Influence on International Trade" Government Printing Office, Washington, 1964.

9) A.J. L. Catt. "A Suggested Company Tax Reform" (Document de travail no 6 du New Zealand Institute for Economic Research, 1965).

10) R. A. Musgrave (Conférence du "National Bureau Of Economic Research" et du "Brooking Institution", Princeton University Press, 1964).

nin artacağı ve bunun iç yatırımları dış yatırımlara nazaran teşvik edeceği ve kısa dönemde ödemeler dengesi üzerinde olumlu etkisinin olacağı sonucuna varmaktadır. Tersine kurumlar vergisi yansırsa, ithal fiyatları iç fiyatlara nazaran artacak ve ihracattaki kâr marjı iç satışlardaki kâra nazaran yükselecek, bunun da ödemeler dengesi üzerinde olumlu etkileri olacaktır. (Bu kurumlar vergisinin kaldırılmasını vergi miktarı kadar yansıması şartıyla mümkündür.)

Şayet kurumlar vergisi yansımıyorsa, bunun yatırım malları için indirim tanıyan bir katma değer vergisi ile ikamesi yatırım rantabilitesi açısından daha olumlu etkileri olacak ve daha fazla sermaye çekecektir.

D.T. Smith, bu ikamenin kurumlar vergisi yansıdığı ölçüde ihracat mallarını rekabet bakımından daha iyi duruma getireceği düşünüşüne yönelmekte ve kurumlar vergisinin sadece geniş ölçüde ileriye yansımakta kalmadığını, fakat karakteri sebebiyle piyasada fiyatları tesbit eden en etkin üreticileri de etkileyeceğini ve bu yüzden fiyatları bir katma değer vergisinden daha fazla yükselteceğini öne sürmektedir. Bununla beraber fiyatların düşmeye karşı mukavemet etme meyilleri olabileceğini ve kurumlar vergisindeki bir indirimin kısa vadede fiyatları düşürmiyeceğini muhtemel görmektedir[11].

Bir ikame halinde, kurumlar vergisinin fiyatın inmesindeki yansıma derecesinin, bir katma değer vergisinin ileriye yansımasından önemli olduğu sonucu çıkarılabilir.

B —) Sınırlarda telâfi konusu yapılamıyan bu aidatlardan bir kısmının, tüketim vergilerinde artış yapılarak indirilmesi, tüketim vergilerindeki artış aşırı bir fiyat yükselişi getirmedikçe, ödemeler dengesi üzerinde olumlu etkiler yapabilir. Uygulamada hernekadar kurumlar vergileri nispetleri aşağı yukarı yeknesaksa da, işverenlerin ödedikleri sosyal sigorta aidatları bu görünüşten uzaktır. Bu aidatların yüksek olduğu ülkeler, ticaret blânçosu bakımından avantajsızdırlar. Yapılacak değişiklik olumlu sonuç verecektir.

C —) Klâsik yansıma teorisine göre gerçek kişilerin gelir vergilerinin bir kısmının ikamesinin nötr bir etkisi olacaktır. Bu vergiler kurumlar vergisi ve işverenlerin sosyal sigorta ödemelerine nazaran daha az yansıdıklarından, yukarıda A ve B durumlarına nisbetle bunların ika-

11) D. T. Smith. "The Value Added Tax" (Government Printing Office, Washington, 1964).

mesi daha az avantaj sağlıyacaktır. Bu etkinin olumlu olup olmaması fiyat yükselişinin, katma değer vergisi miktarından daha aşağı olup olmadığını tesbite bağlı kalmaktadır.

D —) Böyle bir ikamenin ticaret bilânçosu üzerindeki etkileri:

a) Bu tip bir vergiyi uygulayan ülkelerde, sınırlardaki vergi ayarlamaları dahilde benzeri mallar için ödenen vergiyi tamamen telâfi etmemesi halinde, vergi rejimindeki değişikliğin ticaret bilânçosu üzerinde etkisi olumlu olacaktır.

b) İstihsal malları, şelâle vergi sistemi uygulayan ülkelerde halen vergilenmektedir ve bu vergi ihracat ve ithalâtta kısmen telâfi edilebilmektedir. Yatırım malları için indirim tanımış bir katma değer vergisi sisteminin aynı hasılayı sağlaması için, tüketim mallarından alınan vergilerin miktarını artırmak ve bunları sınırlarda tamamen telâfi etmek gerekecektir. Bu reform tüketim mallarında aşırı bir fiyat artmasına sebep olmadıkça, ticaret bilânçosu üzerinde olumlu etki yapacaktır.

c) Vergi rejimindeki değişiklik verginin şeffaflığını ve ileriye yansıma imkânını artıracaktır. Diğer yandan daha az saklı vergi sınırlarda telâfi edilecektir. Bu faktör küçük a ve b de zikredilen etkileri nötralize edebilir.

E —) Danimarka, İsveç ve İngiltere ile Avrupa Ekonomik Topluluğunda katma değer vergisi ve tek safhada alınan bir satış vergisinin karşılıklı avantajları üzerinde tartışmalar olmuşsa da, genellikle birinin diğeri ile ikamesinin ticaret bilânçosu üzerinde kendiliğinden bir etkisi olmayacağı kabul edilmektedir. Şayet üretim mallarının da tek safhada vergilendiği bir vergi sistemi yerine, bu mallara indirim tanıyan bir katma değer vergisi sistemi ikame edilirse, bunun ticaret bilânçosu üzerinde daha belirli bir etkisi olacaktır. Zira tek safhada alınan bir vergi sisteminde normal olarak saklı vergilerin sınırlarda telâfisi sözkonusu değildir.

Bununla beraber bu ikamenin ticaret bilânçosu üzerinde bazı olumsuz etkileri olabileceği, zira bir katma değer vergisinin tamamen yansıyamıyacağı fikri ileri sürülmektedir. Bazılarınca yansıma daha yavaş olabilmekle beraber, genellikle bu varsayım bir çok yazarca kabul edilmemektedir.

Bundan başka katma değer vergisinin, ihracatçılara her ihraç edilen madde için bir iade yapmak suretiyle, satış vergilerinde verginin hiç öden-

memesinin getireceği pratik avantaja nazaran psikolojik yönden bir teşvik yapacağı da şüphelidir.

Uluslararası plânda, tüketim vergilerinde ve sınırlarda buna paralel olarak yapılan başlıca değişiklikleri üç kategoride toplayabiliriz:

a) Tüketim vergileri nispetlerinde ve buna muvazi olarak sınırlardaki ayarlama nisbetlerinde yapılan değişiklikler,

b) Yurt içindeki vergi nisbetlerinde bir değişiklik olmaksızın sınırlardaki vergi ayarlamalarında yapılan değişiklikler,

c) Katma değer vergisinin, şelâle veya satış vergilerinin yerine geçmesi.

IV — TÜRKİYE'DE TÜKETİM VERGİLERİ SİSTEMİ VE SINIRLARDA YAPILAN AYARLAMALAR

1957 de yürürlüğe girmiş bulunan mevcut sistem, bazı ilk maddelere, değişmeye tabi ana maddelere, bazı hizmetlere ve tüketim safhasındaki az sayıdaki maddeye, kanuna ek listelerde yazılı nisbetlerin uygulanmasını öngörmektedir. Görüldüğü gibi istihsal vergisi konu itibariyle genel bir esasa istinat etmeyip, kanuna ekli tablolarda gösterilen maddelerle yetinilmektedir.

Vergilenir maddeler dört listede toplanmaktadır. İlk liste ilk ve aracı maddeleri, ikinci liste mamul maddeleri, üçüncü liste gıda maddeleri ile içkileri, dördüncü liste ise ilk listedeki maddelerle imal edilmiş ithal mallarını kapsamaktadır.

Kanuna ekli ilk üç tablo hem dahilde hem de ithalâtta alınan istihsal vergisine tabi maddeleri, dört numaralı tablo ise yalnız ithalde alınan istihsal vergisine tabi maddeleri konu almaktadır.

İstihsal vergisinde mükerrerliğin önlenmesi, 27. madde ile tanınan ilk madde indirimiyle sağlanmaktadır.

Maddeye göre bu kanunla vergiye tabi tabi tutulan maddeler (elektrik, havağazı, akaryakıt hariç) istihsal vergisi ödenmek suretiyle tedarik edilerek yine bu kanunla vergiye tabi tutulmuş maddelerin imalinde ilk madde, yardımcı madde veya ambalaj maddesi olarak kullanıldığı takdirde, vergi mükerrerliğini önlemek üzere vergiye tabi nihaî mamulün satış veya emsal satış bedelinden, vergili ilk maddelerin, vergili satış

bedeline tekabül eden bir indirim yapıldıktan sonra nihaî mamule ait istihsal vergisi hesabedilmektedir.

Kanunumuzun benimsediği indirim usulü, indirim nisbetinin götürü olması nedeniyle gerçek indirim nisbetinden kâh mükellef lehine, kâh aleyhine farklı olmaktadır. (Fransa ve Yunanistandakinin tersi)

,Fiyat değişiklikleri takip edilip, indirim nisbetlerinden sık sık gerekli değişiklikler yapılmazsa, donmuş indirim nisbetleri nedeniyle vergi mükerrerliği doğurabilir. (İki yılda bir ilgili mercilerce gözden geçirilmesine, mükellefin başvurması halinde tetkik edilmesine rağmen)

Bunun yerine mahsup veya muaflık usulleri düşünülebilir.

Mahsup usulü, herhangi bir madde üzerinden evvelce alınan istihsal vergisinin, daha sonra hesaplanan vergiden indirilmesi usulüdür.

Muaflık usulü, istihsal vergisine tabi sınaî müesseseye satış yapan ithalâtçı veya toptancı tüccarın, ilk maddeyi vergisiz olarak alma usulüdür.

Türkiye'de sınırlarda vergi ayarlamasıyla ilgili uygulama :

İthalâtta : Gider Vergileri Kanununun 22. maddesi, kanunla vergiye tabi tutulmuş olan maddelerden ithal edilenlerin vergisini, bunları Türkiye'ye ithal edenlerin ödeyeceğini öngörmüştür.

Kanunun 1. maddesi, kanuna bağlı I, II ve III numaralı tablolarda yazılı maddelerden yabancı memleketlerde istihsal ve imal edilenlerle, IV tabloda yazılı mamüllerin Türkiye'ye ithali istihsal vergisine tâbidir.

23. maddede ise, kıymet esasına göre alınan maddelerin ithalinde istihsal vergi matrahının bunların gümrüklü değeri olduğu belirtilmiştir.

Gümrüklü değer aşağıdaki unsurlardan meydana gelmektedir:

a) İthal edilecek eşyanın gümrük resmine esas olan kıymeti,

b) Gümrük vergisi ve bu vergi ile birlikte hesaplanan belediye payı,

c) Gümrük idaresine ödenen başkaca vergi ve resimler (istihsal vergisi hariç) ile mal gümrükten geçirilinceye kadar ödenen sair giderler (mal bedeli üzerinden alınan para pirimi veya fiyat farkı dahil)

24. maddede ise spesifik ölçü esasına göre vergilendirilecekler sayılmıştır.

Ödeme : İthalde alınan istihsal vergisi gümrük vergisi ile birlikte ve aynı zamanda ödenmektedir.

İhracatta : 1963 tarih ve 261 sayılı kanun ve kanuna istinaden Bakanlar Kurulu Kararnamesiyle ihracatta vergi iadesi düzenlenmiştir.

a) Her ihraç malı için vergi iadesi sözkonusu olmadığı gibi,

b) Ancak listede belirtilen mamuller ihracat iadesinden yararlanmaktadır.

İade konusu olan vergi, resim, harçlar :

a) *Vasıtalı V.*

Dahilde alınan istihsal vergisi (elektrik, havagazı ve akaryakıtlardan alınan dahil) şeker istihlâk vergisi, gümrük vergisi, ithalde alınan istihsal vergisi, banka ve sigorta hizmetleri vergisi, nakliyat vergisi, PTT hizmetleri vergisi,

b) *Vasıtasız V.*

Ücretlerden alınan gelir vergisi.

c) *Resimler, harçlar ve belediye hisseleri :*

İthalden alınan damga vergisi, damga resmi ve damga vergisi, tuzdan alınan tekel resmi, ispirto ve ispirtolu içkiler inhisar resmi çaydan alınan tekel resmi tütün ve mamullerinden alınan tekel resmi, harç.

Başka kanunlardaki ihracat muaflık, istisna ve ihracatla ilgili vergi iadeleri hükümleri ile 261 sayılı kanunun birlikte uygulanamıyacağı da öngörülmüştür.

İhracatta vergi iadesiyle ilgili diğer kanunlar ise şunlardır:

— 6802 sayılı gider vergi K. (6-9 M.)
— 6747 " Şeker K. (16. M)
— 4250 " İspirto ve İspirtolu İçkiler K. (7. M.)
— 3078 " Tuz Kanunu (34. M.)
— 5383 " Gümrük K. (23. ve 24.)
— 193 " Gelir V. K. (17. M.)
— 5422 " Kurumlar V. K. (12. M.)

İhraç ettikleri mamullere başka kanunlarda yazılı ihracat muaflık iade hükümlerinin uygulanmasını isteyenler, keyfiyeti ihraç sırasında gümrük çıkış beyannamesine yazmak suretiyle beyan ederlerse, yaptıkları ihracat için 261 sayılı kanun hükümleri uygulanmaz.

Türkiye sınırlarda vergi ayarlaması yaparken dikkati çeken başlıca hususlar şunlardır:

— Yatırım malları doğrudan vergiye tabi olmamakla beraber bunların inşasında ve imalinde kullanılan maden ve yardımcı maddelerden istihsal vergisi alınmaktadır.

— Yurt içinde imal edilen ve yurt dışında ithal edilen malların vergi matrahları arasında farklar vardır.

— Yurt içinde imal edilen malların mükerrer vergiye tabi olmaması için tanınan ilk madde indirimi götürü olması yüzünden, gerçek miktara nazaran farklılık göstermektedir.

— Yurt içinde imal edilmeyen malların ithalât sırasında vergilendirilmesi, Müşterek Pazara girilmesi halinde Üye Devletlerce bir gümrük vergisi olarak nitelendirilebilir.

— İstihsal vergisinde ihracat muaflığı tesbit edilirken

a) İlk yardımcı maddelerden,

b) Ambalaj maddelerinden,

c) Elektrik, havagazı, akaryakıt gibi kullanılan enerjiden alınan,

d) İstihsal ile ilgili hizmetler dolayısıyla alınan,

e) Yatırım mallarından daha önce alınmış olan vergilerin iadesi gerekir.

Sonuç olarak, Türkiye'de tüketim vergisi ilk maddeler üzerinden tek safhada alınmakla beraber, imal edilen malların gerçek vergi yüklerinin hesabında bir şelâle vergisinin ortaya çıkardığı aynı güçlükleri taşıdığı söylenebilir.

ORTALAMA KÂR HADLERİ VE TATBİKATI

Ahmet HARMANCI
Maliye Bakanlığı Gelirler
Genel Müdürlüğü Müşaviri

— I —

Giriş :

Ortalama kâr hadleri vergi hukukumuza 5421 sayılı kanunla girmiştir. Sonradan, 193 sayılı kanunla değişikliğe uğramış; bu değişiklikler 202 sayılı kanunla yeniden tadil görmüş, en son 484 sayılı kanunla da müessese, esaslı ve köklü bir şekilde değiştirilmiştir. Bu kanunlardan 5421 sayılı kanun, ömrünü bitirmek üzeredir. 193 sayılı kanun hükümleri, kısa zaman içinde yerini 202 sayılı kanuna bırakmıştır. Bugün ise, 484 sayılı kanun hükümlerinin uygulanması ile uğraşılmaktadır. Yeni kanunun incelenmesine başlamadan önce, eski kanunların zaman aşımı süresi içinde tatbik edilmeleri her an mümkün olan hükümleri üzerinde de kısaca ve topluca durmayı ve buradan asıl konuya atlamayı muvafık bulduk.

484 sayılı kanundan evvelki devre :

Bu devre, yukarıda da işaret ettiğimiz gibi 5421, 193 ve 202 sayılı kanunların yürürlükte bulundukları zamanları içine alır. Ortalama kâr hadlerinin sözü geçen kanunlarda yer alan hükümleri, birbirinden pek farklılık göstermez. Gerek bu hükümleri ve gerek bunlara paralel olarak, Vergi Usul Kanununda yapılmış olan değişiklikleri birkaç müşterek noktada toplamak mümkündür.

A) Ortalama kâr haddinin haklarında uygulanacağı mükellefler :

1. Perakende satış yapan ticaret erbabı :

Satışlarının % 50 den fazlası perakende olan ticaret erbabı ortalama kâr haddinin kapsamına girmektedir. Burada önemli olan şart, satışların yarıdan fazlasının perakende olarak yapılmasıdır. Bu nisbetin al-

tında kalan perakende satışlar, ortalama kâr haddi esasının dışında kalmaktadır.

Perakende deyimi, satışı yapılan madde ve malzemenin aynen veya işlendikten sonra satışını yapan kimseler dışındakilere satışını ifade eder. Bu tarife göre, malı alan kimse, bu malı olduğu gibi yahut işledikten sonra satanlara satıyorsa perakende değil toptan satış yapmış olur. Buna mukabil, satın aldığı malları kendileri kullanan veya tüketen kimselere yapılan satışlar, perakende satışa girer. Bu niteliği ile tüketicilere (müstehliklere) yapılan her türlü satışlar doğrudan doğruya perakende satış yapılır. Bunun gibi, kamu idare ve müesseselerine, veya bunlara bağlı teşekküllere, kendi ihtiyaçlarında kullanmak veya tüketmek üzere satılan mallar da, perakende olarak satılmış kabul edilir. Perakende satışların, fatura ve benzeri belgelerle yapılması mutad değildir. Bununla beraber bu neviden belgelerle yapılan satışlar muamelenin mahiyetini ve vasfını değiştirmez. Yani, satış yine perakende olarak yapılmış sayılır. Meselâ; bir manifaturacının ihtiyaç sahiplerine kumaş satması perakende satıştır. Bu şahıs, kumaşları tüccar bir terziye de satarsa terzi kumaşları elbise haline getirerek müşterilerine satacağı için, toptan satış yapmış olur. Bunun gibi, bir bakkalın istihlâk için şeker satması perakendeciliktir. Aynı bakkalın tatlıcılara ve kahvehanelere yaptığı satışlar ise toptancılık sayılır.

2. *Perakende satış yapan imalâtcılar :*

İmal ettikleri malların yarısından fazlasını perakende olarak satanlar bu gruba girer.

3. *Eğlence ve istirahat yerleri işletenler :*

Eğlence ve istirahat yerleri işletmelere örnek olarak, otel, pansiyon, bar, gazino, lokanta, kahvehane, kır bahçeleri plâj, banyo, birahane, bilârdo salonu, dans yerleri, han, kaplıca, sinema, deniz ve spor mahalleri, tıyatro işletenler vs. gösterilebilir.

4. *Taşıma işleriyle uğraşanlar :*

Taşıma işleriyle uğraşanlar, taşıma vasıtalarını sahip sıfatiyle işletenlerle işletici sıfatiyle işletenlerdir.

Taşıma vasıtaları ile insan, yük ve hayvan taşınır. Bu vasıtalar ise kara, su ve hava nakil vasıtaları şeklinde olabilir.

B) Ortalama kâr hadlerinin tesbiti :

Ortalama kâr hadleri, Maliye Bakanlığının emtia ve iş nevi'ne göre hazırladığı cetveller üzerinde tesbit olunur. Tesbit işini, il merkezindeki ticaret odaları, odaların bulunmadığı yerlerde belediyelerce seçilecek 4 kişi ile, o il defterdarının (mazereti halinde yerine görevlendireceği bir maliye memurunun) başkanlığı altında toplanan komisyonlar yapar.

Ortalama kâr hadleri, mezkûr komisyonca, ilçeler itibariyle ve gayrisafi kazanca göre ayrı ayrı takdir olunur. Takdir sırasında gözönünde, bulundurulacak hususları Maliye Bakanlığı hazırlamış olduğu yönetmelikte göstermiştir. Bu yönetmelik hükümleri dahilinde 1963, 1964 ve 1965 yılları için ortalama kâr hadleri tesbit olunmuşsa da, Gelir ve Vergi Usul Kanunlarında yapılan son değişiklikler üzerine 1963 yılı hariç, diğer yıllara ait takdirlerin tatbiki durdurulmuştur.

C) Ortalama kâr hadlerine göre, gayrisafî kazançların bulunması ve bunların mükelleflerin gösterdikleri kazançlarla mukayesesi :

Özel komisyonun cetvel üzerinde belli ettiği ortalama kâr hadleri perakendecilerle imalâtçılarda, perakende satılan malın maliyet bedeline, bunlar dışında kalanlarla (istirahat ve eğlence yerleri işletenlerle, ulaştırma işleriyle uğraşanlar da) işletme giderlerine uygulanmak suretiyle gayrisafi kazanç bulunur. Bulunan gayri safi kazanç mükellefin beyannamesinde gösterdiği gayrisafi kazançla karşılaştırılır. Arada açık şekilde bir düşüklük görülürse mükellefin gayrisafi kazancı takdir komisyonunca tâyin olunur. Bu suretle bulunan kazanç, mükelleflerin beyannamelerinde göstermeleri lâzım gelen kazancın yerine geçecektir.

Buradaki açık bir şekildeki düşüklükten ne kasdedildiği izaha muhtaçtır. Herhalde iki kazanç arasındaki farkın cüz'i (% 1 % 2 gibi) olmaması lâzımdır. Danıştaya intikal etmiş olan benzeri bir hâdisede, % 10 ortalama kâr haddine tâbi malların % 3 kârla satılmış gösterilmesi açık şekilde düşüklük olarak kabul edilmiştir.

D) Kazancın Takdir Komisyonunca takdiri için gerekli şartlar :

Ortalama kâr haddi dolayısiyle mükelleflerin kazançlarının takdir komisyonunca tayin edilebilmesi için, bu şartların mevcut olması lâzımdır:

a) Düşüklüğün haklı sebeplerle izah olunamaması;

b) Düşüklük sebeplerinin inceleme ile meydana çıkarılmamış bulunması.

Bu sebeplerden birincisinin, satış fiatlarını düşürücü mahiyette olması ve bunu makûl ve haklı bir şekilde izah eylemesi lâzımdır. Bu izah mükelleflerin iş ve çalışma durumlarına, iş yerinin vaziyetine ticarî faaliyetlerin yapılması şekil ve şartlarına göre değişebilir. Meselâ; şiddetli rekabet yüzünden malların fiatlarında ve hizmete ait ücretlerde vukua gelen düşüklüklerin, isbat ve tevsiki halinde, kabul edilmesi lâzım gelir. İşyerinin tamir veya sair suretlerle kullanılamıyarak yılın belli bir süresinde kapalı tutulmasının, yahut bu yerlerin kanun ve nizamlarla kapatılmasının ucuz satışlara yol açması mümkündür. Bu ve bunlara benzeri izahlar, kâr hadlerindeki düşüklüğü haklı gösterebilir.

Kaza mercileri, hastalığı sebebiyle işinin başında bulunamadığı için, düşük kâr sağladığını ileri süren mükellefin iddiasını kabul etmiş ve hastalık durumunun doktor raporu ile tevsikine ihtiyaç ve mecburiyet bulunmadığına karar vermiştir (D. 4 30/12/1957 T. 56/2709, 57/4909 S.).

Kazançdaki düşüklüğün sebepleri inceleme ile meydana çıkarılmış ise, ayrıca işin Takdir Komisyonuna sevkine ve oradan kazanç tayininin istenilmesine mahal yoktur. İnceleme elemanı, düşüklüğün sebeplerini meydana çıkarmamışsa, mükellefin gösterdiği gayrisafi kazanca, incelemede bulunan farklar ilâve edilir. Bulunan miktarla ortalama kâr hadlerinin uygulanması suretiyle hesablanan gayrisafi kazanç birbiri ile karşılaştırılır, ortalama kâr hadlerine göre yine bir düşüklük görülürse, ortalama kâr haddi esası uygulanır.

,Takdir komisyonuna sevkedilmiş ve buradan karar alınmış olan hallerde, özel komisyonca usulüne göre tesbit edilmiş olan kâr hadlerinin itiraz mercilerince daha aşağı nisbete düşürülemiyeceği Danıştayın mütevali kararları ile kabul edilmiş bulunmaktadır. Bu cümleden olarak, özel komisyonun % 10 olarak takdir ettiği ortalama kâr haddini bilirkişi incelemesine dayandırılarak, % 9'a indirilmesi yüksek mahkemece doğru görülmemiştir (D. 4, 8/5/1963 T 959/4305, 963/875 S.).

Yine bu gibi hadiselerde, beyan edilecek kazancın ortalama kâr hadlerine göre düşük olup olmadığının araştırılması gerektiği, emsali müesseselerin kârları ile karşılaştırılması suretiyle yapılan tetkiklerin yerinde olmadığı da Danıştayca içtihat olunmuştur. (4 D. 15/2/1962 T. 1958/7020, 1962/7765 S.).

E) Takdir komisyonunun aşırı kazanç takdir etmemesini önleyici tedbirler :

Takdir komisyonunun kendisine intikal etmiş olan mevzuda aşırı takdirler yapmasını önlemek maksadiyle gerekli hükümler konulmuştur. Bu hükümlere göre, Takdir Komisyonunun tesbit edeceği kazanç, ticaret erbabının ve imalâtcıların perakende satışları için perakende satılan emtianın maliyet bedeline, istirahat ve eğlence yerleri işletenlerle taşıma işleriyle uğraşanlarda işletme giderlerine uygulanması suretiyle çıkan miktardan fazla olamıyacaktır.

— II —

484 sayılı kanun ve ötesi :

Ortalama kâr haddi müessesesi hakkında Gelir Vergisi Kanununda öteden beri mevcut hükümlerin 484 sayılı kanunla esaslı bir değişikliğe uğradığını söylemiştik. Bu değişikliklerin nelerden ibaret olduğunu izaha girişmeden önce, bunların ne zamandan itibaren uygulanmağa başlanması lâzım geldiği üzerinde durmak istiyoruz.

484 sayılı kanunun geçişi 4 üncü maddesinde, "bu kanunun 6, 8 ve 9 uncu maddeleri ile Gelir Vergisi Kanununun 91, 111 ve 113 üncü maddelerinde yapılmış olan değişiklikler 1963 takvim yılı gelirleri için verilen beyannameler hakkında da uygulanır. Sözü edilen hükümlerle ilgili değişikliklerin ne suretle yerine getirileceği Maliye Bakanlığınca tayin ve tesbit olunur." denilmektedir.

Bu maddede geçen 484 sayılı kanunun 6 ve 9 uncu maddeleri konumuzun dışında kalmaktadır. Anılan kanunun 8 inci maddesi, Gelir Vergisi Kanununun ortalama kâr hadlerine taallûk eden 111 inci maddesinin değiştirilmesi hakkındadır. Şu hale göre, ortalama kâr hadlerine ait değişiklikler 1963 yılında elde edilen gelirler için verilen beyannamelere de uygulanacak; ancak bu değişikliklerin ne suretle yerine getirileceğini Maliye Bakanlığı tayin ve tesbit edecektir.

Bakanlık, bu husustaki yetkisine dayanarak, 1963 yılı kazançlarının tesbitinde 1963-1965 yılları için tayin edilmiş olan ortalama kâr hadlerinin nazara alınacağını 66 numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği ile kabul etmiş; 70 numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile de 1963, 1964, 1965 yıllarına ait ortalama kâr hadlerinden sadece 1963 yılına ait olanının 484 sayılı kanunun uygulanmasında gözönünde tutulmasını; 1964, 1965 ve 1966 yılları ortalama kâr hadlerinin Vergi Usul Kanunu-

nun 485 sayılı kanunla değişik 44 üncü maddesi hükümlerine göre yeniden tesbiti gerektiğini temin eylemiştir.

Bu durumda; 1963 yılı kazançlarına uygulanacak olan ortalama kâr hadleri, 484 ve 485 sayılı kanunlardan önceki yıllarda, —o tarihlerde yürürlükte bulunan yönetmelik hükümleri dairesinde— tayin edilmiş olan kâr hadleridir. 485 sayılı kanunla söz konusu hallerin tesbit usulleri ve bu hadleri tesbite yetkili komisyonların kuruluş ve işleyiş tarzları yeni hükümlere bağlanmış ise de bu hükümler, dediğimiz gibi, 1964-1966 yıllarına ait kazançlara uygulanacağından, 1963 yılı kazançları ile ilgileri bulunmamaktadır.

Ortalama kâr haddi esasının uygulanmasında gözetilecek esaslar :

Ortalama kâr haddi esası, 484 sayılı kanunla almış olduğu şekli ile 1963 takvim yılı kazançlarına uygulanacaktır. Bilindiği gibi, bu kazançlar, 1964 yılının Mart ayında yıllık beyannameler ile bildirilmiş bulunmaktadır.

1964-1966 dönemine ait ortalama kâr hadleri henüz tesbit edilmiş değildir. Maliye Bakanlığının bu konuda hazırladığı yönetmeliğin yürürlüğe girmesinin beklendiği anlaşılmaktadır. Yönetmeliğin yürürlüğünü müteakip tesbit işine başlanacağı tabiidir. Halen anılan dönem için takdir edilmiş kâr hadleri bulunmadığına ve esasen bu yılların kazançlarının beyanı da bu yıl için bahis konusu olmadığına göre, incelemelerimizde sadece 1963 yılı kazançlarını ele almamız ve ortalama kâr hadlerinin bu yıl kazançlarına tatbik şeklini ve usulünü gözden geçirmemiz zaruridir.

1. Ortalama kâr haddi esasının şumulü :

Perakende satış yapan ticaret erbabı ve imalâtçılar :

Eskiden ortalama kâr hadleri, alım satım ve imal işleri ile uğraşanlardan yıllık satışlarının % 50 den fazlası perakende olanlara tatbik edilmekte idi. Yeni kanun, % 50 nisbet esasını kaldırmış; bunun yerine kısmen veya tamamen perakende satış yapanları, müessesenin şumulüne almıştır. Buna göre, ticaret erbabı ile imalâtçıların kısmen veya tamamen yaptıkları perakende satışlardan doğan kazançları, ortalama kâr haddinin tatbik alanına girmektedir. Kısmen satışın belli bir oranla ifadesi mümkün olmadığından, cüz'i satış yapanlar hakkında dahi söz konusu müessese uygulanacak demektir. Buna karşılık, toptan satışlar ve

bunlardan doğan kazançlar ortalama kâr haddi esasının dışında kalacaktır.

Eğlence ve istirahat yerleri işletenlerle her türlü taşıma işleri ile uğraşanlar :

Bu kimseler, ortalama kâr haddi esasına ait hükümlerin değiştirilmesinden önce de müessesenin şumulüne girmekte idiler. Bu itibarla, bunların durumunda, yeni hükümlerin yürürlüğe girmesi ile bir farklılık husule gelmiş değildir.

2. *Ortalama kâr haddi esasının uygulanma şekli :*

Yukarıda sözü edilen mükelleflerin beyannamelerinde gösterdikleri gayrisafi kazançlar, Vergi Usul Kanununa göre tesbit edilen ortalama kâr hadlerinin ticaret erbabı ile imalâtçılarda perakende satılan emtianın maliyet bedeline; bunlar dışında kalanların da işletme giderlerine uygulanması sonucunda bulunacak miktarlara göre düşük bulunur ve bu düşüklük mükelleflerce izah edilemezse, ortalama kâr haddi yolu ile bulunan kazanç mükellefin beyan ettiği kazancın yerini tutar. Bunun bir sonucu olarak, mükellefin vergi matrahına belirtilen şekilde hesaplanmış olan kazanç esas alınır.

Ortalama kâr haddi esasının bu safhasında şu hususların gözönünde bulundurulması lâzım gelir.

a) Kazançların karşılaştırılması :

Mükelleflerin beyannamelerinde gösterdikleri gayrisafi kazançlarla ortalama kâr haddi esasına göre bulunacak olan gayrisafi kazançların birbiri ile karşılaştırılacağını söylemiştik. Gayri safi kazanç deyimi, genel olarak, bir takvim yılında yapılan satışların tutarından maliyet bedelinin düşülmesi suretiyle bulunan miktarı ifade eder. Alım satım dışında kalan hallerde, işletme hasılâtından işletme giderlerinin düşülmesi sonucunda çıkan fark gayrisafi kazançtır.

Satış tutarı ile, bir hesap dönemi içinde satılan bütün malların satış bedelleri toplamı kasdolunur. İşletme hasılâtı ise, aynı dönem içinde yapılan iş ve hizmetler karşılığında alınan paralarla tahakkuk eden alacakların toplamıdır. Malların satışı ile yahut ifa edilen iş ve hizmetle doğrudan doğruya ilgisi olmayan satış bedelleri veya hasılât, satış tutarı ve işletme hasılâtı ve gayrisafi kazanç unsurlarının hesaplanmasında nazarı itibare alınmazlar.

b) Mükelleflerin bildirdikleri gayrisafi kazançlar :

Ortalama kâr haddine göre bulunacak olan gayrisafi kazançla karşılaştırılması gereken mükellef kazançları, yıllık beyanname üzerinde görülür.

Gerçekten emtia üzerine iş yapanlar işletme hesabı esasında defter tutuyorlarsa, bunların 27/1 numaralı yıllık beyanname yaprağının ikinci sahifesinde gösterdikleri "kâr" ın hizasında yazılı rakam, aynı tabloda yer alan "hesap dönemi zarfında yapılan bilumum giderler" le birleştirilmek suretiyle o yıla ait gayrisafi kazanç bulunmuş olur.

İstirahat ve eğlence yerleri işletenlerle taşıma işleriyle uğraşanlardan işletme defteri tutanlardan da aynı usûl dahilinde gayrisafi kazanç tesbit olunur.

Bilânço usulünde defter tutan mükelleflerden emtia üzerine iş yapanların gayrisafi kazançları 27/1 beyanname yaprağının sonundaki tablonun "gayrisafi kâr" kısmında esasen gösterilmiştir.

İstirahat ve eğlence yerleri işletenlerle taşıma işleriyle uğraşanlardan bilânço usulünde defter tutanlarda 27/1 numaralı yaprağın ortasındaki tabloda mevcut "kâr"a ait rakamla bilumum genel giderler toplanarak gayrisafi kazanç bulunur. Genel giderler, mükelleflerin beyannamelerine bağladıkları kâr ve zarar cetvelinden çıkarılır.

— III —

c) Ortalama kâr haddine göre bulunan gayrisafi kazançlar :

Ortalama kâr haddine göre gayrisafi kazancın tesbit edilebilmesi için, ortalama kâr hadlerinin,

— Emtia alım satımı ile uğraşanlarla imalâtçılarda, perakende olarak satılan malların *maliyet bedeline;*

— İstirahat ve eğlence yerleri işletenlerde ve taşıma işleriyle uğraşanlarda *işletme giderlerine;*

Uygulanması lâzımdır. Sonuç, ortalama kâr haddi yoliyle bulunmuş gayrisafi kazancı verir.

Maliyet bedeli ve işletme giderleri :

Ortalama kâr haddi esasına ait 111 inci maddenin sonunda, "İşletme giderleri" nin Maliye Bakanlığınca tesbit ve ilân olunacağı yazılıdır. Anı-

lan maddede maliyet bedeli hakkında böyle bir kayıt yoktur. Bu bedelin vergi kanunlarımızın genel hükümlerine göre tesbit ve tatbik edilmesi lâzım gelmektedir. Ancak, Vergi Usûl Kanununun 42 nci maddesinde "ortalama kâr hadlerinin tayininde nazara alınacak esaslar Maliye Bakanlığınca bir yönetmelikle belirtilir." denilmiş olduğundan, gerek maliyet bedeli ve gerek işletme giderleri deyimlerinin anlaşılmasında bu hususta hazırlanmış olan yönetmelik hükümlerine de uyulması gerekmektedir.

Şu varki, bu gün ortada iki tane yönetmelik vardır. Birincisi, 1963 yılında yayınlanmıştır. 1963 - 1965 yıllarına ait ortalama kâr hadleri bu yönetmeliğe göre tesbit olunmuştur. Diğeri, (28/10/1964 de) çıkarılmıştır. Evvelce de işaret ettiğimiz gibi 1964 - 1966 yıllarına ait ortalama kâr hadlerinin tayininde bu yönetmeliğe uyulacaktır. Maliye Bakanlığı, Gelir Vergisi Kanununun geçici 4 üncü maddesinin tanıdığı yetkiye dayanarak, 1963 yılında ilk yönetmeliğe göre tesbit olunan ortalama kâr hadlerinin bu yıl kazançlarına uygulanmasını kabul ve ilân eylemiştir. Bilindiği gibi, 1963 yılı kâr hadleri, perakende satışları % 50 den fazla olan mükellefler içindir. Oysa, 484 sayılı kanunla değiştirilen metinde % 50 kaydı çıkarılmış, kısmen veya tamamen perakende satış yapanlar müessesenin sahasına alınmıştır.

Bu duruma göre birinci yönetmeliğin % 50 nisbeti ile ilgili hükümlerinin 1963 yılı ortalama kâr hadlerinin uygulanmasında nazara alınmaması, buna karşılık diğer hükümlerine ve bu arada maliyet bedeli ve işletme giderleri ile ilgili olanlarına itibar edilmesi icapetmektedir.

Maliyet bedeli :

Maliyet bedeli, genel olarak, iktisadî bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin arttırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder (V.U.K. Md: 262).

Perakende satışlarda maliyet bedeli :

Pekadende satıştan maksat, satışı yapılan madde ve malzemenin aynen veya işlendikten sonra satışını yapan kimseler dışındakilere satılmasıdır. Bu tarifte, 484 sayılı kanunla bir değişiklik yapılmamış olduğundan, geçenki yazımızda belirttiğimiz hususları burada tekrara lüzum görmedik. Yukarıki tariflere ve sözünü ettiğimiz yönetmelik esaslarına göre perakende satışlardan maliyet bedeli, faturada yazılı alış bedelinden, mal-

ların yerine veya mağazaya nakilleri dolayısiyle yapılan nakliye masraflarından, alış komisyonlarından, alışta ve muhafaza sırasında ödenen sigorta primlerinden, ambalaj masraflarından ve bunlar gibi emtianın tedariki ile ilgili giderlerden terekküp eder.

İthal edilen emtiada maliyet bedeline, ayrıca gümrük resmi, gider vergisi gibi ithalât dolayısiyle yapılan giderler de eklenir.

Genel giderler :

Büro kirası, büro teçhizatı, amortismanlar; posta, kırtasiye, matbua, büro elektrik masrafları; işletme ile ilgili olarak aynı mahiyetteki vergi, resim ve harçlar; zarar, ziyan ve tazminat gibi doğrudan doğruya maliyetle ilgili bulunmayan diğerler olup bunlar ortalama kâr haddi nisbetlerinin tayininde nazara alınmazlar.

İmâl işlerinde maliyet bedeli :

İmâl işiyle bir malın terkibinin, vasfının, hissesinin veya şeklinin değiştirilmesi suretiyle işlenmesi anlaşılır. İmâl sonunda meydana gelen maddeye mamûl denir.

Mamulün maliyet bedeli, imâle sarfedilen iptidaî ve ham maddelerin bedeli, mamulün imâl edilmesinde çalışan işçilerin ücretleri, amortismanlar vesair genel imâl giderleri ile ambalajlı olarak piyasaya arzedilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedelinden terekküp eder.

Burada da genel giderler, maliyet bedelinin hesabında nazara alınmazlar.

Maliyet bedelinin tesbit usulleri :

Bilindiği gibi, işletme hesabı esasında gelir vergisine tabi mükellefler, hesap hülasası yerine geçmek üzere verdikleri beyannamenin 27/1 numaralı yaprağında (baş tarafındaki tabloda) hesapları ile ilgili bir takım bilgiler verirler.

Bu bilgilerden faydalanılarak, perakende satış yapan tüccar ve imalâtçıların mallarının maliyet bedeli şöyle bulunur :

(Hesap dönemi başı mal mevcudunun değeri + hesap dönemi içinde satın alınan malların değeri) — (hesap dönemi sonundaki mal mevcudunun değeri) = dönem içinde satılan malların maliyet değeri.

Toptan satışlarda bulunanlarda şu formülü kullanarak, perakende satılan malların maliyet bedelini çıkarabiliriz:

(Dönem başı mal mevcudunun değeri + dönem içinde satın alınan malların değeri) — (Sene sonu mal mevcudunun değeri) — (yıl içindeki toptan satışların değeri) = dönem içinde satılan malların toplam maliyet değeri.

Bilânço hesabı esasında defter tutan mükellefler, 27/1 beyanname yaprağının sonundaki tabloyu doldurur. Bu tablodaki bilgiler biraz evvel belirttiğimiz usûl dahilinde, maliyet bedelinin bulunmasında kullanılırlar :

(Dönem başındaki mal mevcudunun değeri + dönem içinde satın alınan malların değeri) — (dönem sonundaki mal mevcudunun değeri = dönem içinde satılan malların maliyet bedeli.

İşletme giderleri :

Ortalama kâr haddi esasının uygulanmasında nazara alınacak olan işletme giderleri 1963 yılında yayınlandığına işaret ettiğimiz yönetmelikte gösterilmiştir.

İşletme giderleri, bilindiği gibi, istirahat yerleri işletenlerle taşıma işleriyle uğraşanlarda, gayrisafi kazançların bulunması için kullanılan gider unsurlarıdır. Taşıdıkları öneme ve özelliklerine binaen bunları ait oldukları iş nevileri itibariyle, aşağıya çıkarıyoruz:

İstirahat ve eğlence yerleri işletenlerde işletme giderleri :

— Müşterilerce istihlâk edilmek üzere satın alınan her türlü yiyecek ve içecek maddelerinin maliyet bedelleri (Müstahdemlerce istihlâk edilenler dâhil);

— Temizlik, aydınlatma, ısıtma, pişirme, soğutma ve benzeri işler için işletmede sarf edilen odun, kömür, havagazı, elektrik, su gibi muhtelif maddelerin bedelleri;

— Hizmet erbabına verilen ücretleri; (Müdür, müdür, muavini, sekreter, mütercim, muhasebeci ve muhasebe servisinde çalışan memurlara verilen ücretler hariç);

— Ücretli duruma girmeksizin, mukaveleli veya mukavelesiz olarak çalıştırılan sanatkârlara ve diğer şahıslara verilen paralar; (Müşavir ve avukatlara verilenler hariç);

— İşverene terettüp eden işçi sigorta pirimi hisseleri;

— İşyeri kirası;

— Ayrılan bütün amortismanlar;

— Bina, buhran, müdafaa ve arazi vergileri;

— Amortismana tabi tutulmayarak işletmede doğrudan doğruya gider yazılan malzeme ve maddelerin bedelleri;

— PTT masraflarından otel ve emsali işyerlerinde ücret mukabilinde müşterilerinin istifadesine sunulanların maliyetleri.

(Kırtasiye, matbua, PTT (Yukarıda sonuncu bendde gösterilenler hariç), sigorta, tamir, bakım, ilân, reklâm masrafları, her nevi vergi, resim, harç (Bina, buhran, müdafaa, arazi vergileri hariç) müdür, müdür muavini, sekreter, mütercim, muhasebeci, muhasebe servisinde çalışan memurların ücretleri, müşavir ve avukatlara verilen paralar gibi, hasılâtın elde edilmesiyle doğrudan doğruya ilgili bulunmayan, genel giderlerle idare giderleri, gayrisafi kâr haddinin tâyininde nazara alınmaz.)

Taşıma işleriyle uğraşanlarda işletme giderleri :

Nakil vasıtasının yağ, yakıt, tamir, bakım giderleri ve amortismanları,

— Şoför, şoför muavini, hostes ve bilet işlerinde çalışanların ücretleri ve bunlara verilen gider karşılıkları,

— Motorlu kara taşıt vasıtaları vergisi,

— Trafik sigortası ve vasıtaya ait diğer sigorta primleri,

— Ödenen komisyonlar (yük ve yolcu temini için),

— Yazıhane, servis istasyonu, garaj, terminal gibi binalara ait kira, amortisman, sigorta vesaire gibi masraflar.

Kırtasiye, matbua, posta, ilân, reklâm, giderleri, idarehanelere ait kira, amortisman, sigorta, tenvir, teshin, temizlik, bakım, tamir; vergi, resim, harçlar; şoför, muavini, hostes, bilet satış memurları dışında kalan hizmet erbabına verilen paralar, avukat, müşavir ücretleri işletme giderlerinden sayılmadığından, bunlar ortalama gayrisafi kâr nisbetinin tayininde nazara alınmazlar.)

Tetkikinde de görüleceği gibi, işletme giderleri, genel giderlere nazaran fazla ve üstün miktardadır. Genel giderler ise daha az ve daha mahdutdur.

Yıllık beyannamelerin 1963 yılında kullanılan şeklinde işletme giderleriyle bunlar dışında kalan giderler ayrılmış değildir. Mükellefler giderlerin miktar ve nisbetini ayırdıkları takdirde, haklarında uygulanacak muamele basitleşmiş olur. Bunda zorlukla karşılaşırlarsa, beyannamede yazılı ve hem işletme hem de genel giderleri gösteren (27/1 numaralı yaprağın baş tarafındaki tablonun solundaki toplam hanesine ait) rakkamın % 10 unun genel gider, % 90 ının işletme gideri olarak kabul edilebileceği Maliye Bakanlığınca muvafık görülmüştür.

Şüphesiz mükellefler böyle bir kayda uymak zorunda değildirler. İşletme giderlerini belgelere dayanarak tesbit edebilenler bu kayıttan hariç kalırlar.

Bilânço hesabı esasına tabi olanlarda işletme giderleri kâr ve zarar cetvelinden çıkarılamaz ve ilgililerce tesbit olunmazsa, burada da yukarıki usul dahilinde işletme giderinin ayrılması yoluna gidilebilir.

— IV —

Karşılaştırılan kazançlar arasındaki farkın 1000 lirayı geçmesi :

Bundan evvelki kısımlarda mükelleflerin beyannamelerinde gösterdikleri gayrisafî kazançlarla ortalama kâr hadlerinin uygulanması suretiyle bulunan gayrisafî kazançların birbiriyle karşılaştırılacağını, bu karşılaştırma sonucunda çıkan farkın 1000 lirayı aşması halinde, ortalama kâr haddi yoliyle vergi tarhı cihetine gidilebileceğini söylemiştik. Gerçekten, çıkan fark 1000 liradan fazla olur ve bu fazlalığın nedeni mükelleflerce izah edilemezse, ilgililer adına ikmalen vergi tarhı lâzımgelir.

İzahın şeklini ve hangi hallerde yeterli ve tatmin edici sayılabileceğini anlatmadan önce kazançların karşılaştırılmasında gözetilmesi icap eden usûl ve esasları misallerle açıklamak istiyoruz.

Satışlarını perakende olarak yapan ticaret erbabına ait misâl :

B adındaki bir mükellefin bakkaliye maddeleri satışı ile uğraştığını, bu işinden dolayı işletme defteri tuttuğunu, bakkallar için o yerde uygulanan ortalama kâr haddinin % 10 olduğunu,

Beyannamesinde gösterdiği bilgilere nazaran mükellefin,

— Senebaşı mal mevcudu değerinin 15.000 lira,
— Sene içinde satın aldığı malların değerinin 130.000 lira,
— Sene içindeki giderleri tutarının 8.000 lira,
— Sene içinde elde ettiği hasılâtın 150.000 lira,
— Sene sonu mal mevcudu değerinin 10.000 lira,

Bulunduğunu düşünelim.

İşletme kazancının tesbiti :

	15000	Sene başı mal mevcudu
	130000	Sene içindeki alışları
+	8000	Giderlerin tutarı
	153000	Toplam
	150000	Sene içindeki hasılatı
+	10000	Sene sonu mal mevcudu
	160000	Toplam.

160000 - 153000 = 7000 lira (safi kâr)

Satılan malların maliyet bedeli :

	15000	Sene başı mal mevcudu
+	130000	Sene içindeki alışlar
	145000	Toplam.
—	10000	Sene sonu mal mevcudu
	135000	Satılan malın maliyeti.

Mükellefin beyannamesinde gösterdiği gayrisafi kazanç :

Safi kâr + Giderlerin tutarı 7000 + 8000 = 15000 lira (gayrisafi kazanç)

Ortalama kâr haddine göre bulunan gayrisafi kazanç :

135000 X % 10 = 13500 (Gayrisafî kazanç)

İşletme kazancının tesbiti :

	15000	Ortalama kâr haddine göre bulunan gayrisafi kazanç
—	13500	Mükellefin gösterdiği gayrisafî kazanç
	1500	Fark.

Sonuç :

Karşılaştırılan kazançlar arasındaki fark 1000 lirayı aşdığından mükellef izaha davet olunur.

Satışlarını perakende olarak yapan imalâtçılara ait misal :

İmâl işlerinde maliyet bedelinin tesbit usulü özellik taşır. Burada imâl edilen malın maliyet bedeli, mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidaî ve ham maddelerin bedelleriyle işçilik ve genel imâl ve idare giderlerinden mamule düşen hisselerden; ambalajlı olarak piyasaya sürülmesi zaruri bulunan mamullerde ambalaj giderlerinden terekküp eder.

Genel imal giderlerinden, bir mamulün imali için yapılan bilumum giderler kast olunur. Bu giderler, doğrudan doğruya imâl edilen mamûl maddelerle ilgilidirler. Muharrik kuvvet elde etmek için yapılan giderler, yakıt giderleri, işletmenin müstahsil kısımlarının aydınlatma, ısıtma, bakım, onarım giderleri, amortisman ... birer imâl gideridir.

İmâl ve idare giderlerinin her mamule isabet eden hissenin ne suretle hesap edileceği 5432 sayılı Vergi Usûl Kanununda (Md. 259) gösterilmişti. 212 sayılı kanunla anılan madde değiştirilmiş ve değişik şeklinde işaret ettiğimiz hesap usullerine yer verilmemiştir. Böylece, mükellefler kanundaki unsurlara uymak şartiyle, imâl giderlerinin mamule düşen paylarını serbestce hesap edebilecekler demektir. Şüphesiz bu hesap ve tesbit işinde eski kanunda mevcut usûllerden de faydalanabileceği tâbiidir.

Eski hükümlerde imâl giderlerinden mamûllere düşen payların, belli dönemdeki imâl giderleri toplamının o dönemdeki işçilik ücretleri toplamına veya ilk madde bedelleri tutarına ya da her ikisinin toplamına bölünmek suretiyle elde edilen emsallere göre hesaplanması kabul edilmişti.

Meselâ; bir fabrikada bir takvim yılında genel imâl giderleri toplamı 40000 lira ve ödenen işçilik toplamı 60000 lira olsa bu dönemdeki genel imâl giderleri emsali 60000/40000 2/3 = (% 66) dır. Şu halde bir mamulün ham veya ilk madde maliyet bedeline bu bedelin 2/3 ü (% 66 sı) kadar genel imâl giderlerinden hisse eklenmek icap eder. Bir yerde elde olunan mamulün ilk madde maliyet bedeli, diyelim, 20 lira ve buna eklenen işçilik payı 15 lira ise maliyet bedeli 20+15=35 liradır. Mamuldeki işçilik ücreti olan 15 lira biraz evvel hesapladığımız 0.66

(2/3) emsâl ile çarpılırsa çıkan 15X0.66=9.9 genel imâl giderlerinden mamule düşen hisseyi verir. Bu durumda mamulün genel imâl giderlerinden düşen hisse ile birlikte maliyet bedeli 35+9.9=44.9 lira olur.

Genel idare giderleri; sınaî işletmelerde imalâta doğrudan doğruya müessir olmayan ve artıp eksilmesi imalin miktarına bağlı bulunmayan, işletmenin idaresi ile ilgili giderlerdir. İşletme memurlarının ücretleri, idare, haberleşme, muhasebe bürolarının genel giderleri, vergiler, resim ve harçlar; bekçi, kapıcı aylıkları, genel idare giderlerindendir.

Genel idare giderlerinden mamûle düşen paylar da yukarıda belirtilen usûller dahilinde hesaplanabilir. Yalnız kanun (Md. 273) bu türlü giderlerin payının mamulün maliyet bedeline katılıp katılmamasını mükelleflerin ihtiyarına bırakmıştır. Dileyen sözü edilen payı maliyete ekliyebileceği gibi işletmenin genel giderleri arasına da geçirebilir.

Yeni kurulan veya itibarî sermayesi 200000 liradan aşağı bulunan sınaî müesseseler mamûllerin maliyet bedellerini, normal satış fiyatlariyle kâr hadlerini göz önünde tutmak şartiyle daha basit usullerde tesbit edebilirler. Bu halde, mükellefler imâl ettikleri malların piyasa fiyatlariyle bağlıdırlar. Bu kimseler, meselâ piyasada metresi 10 liraya satılmakta olan bir kumaşın bu fiyattan daha fazlaya (15 liraya) mal olduğunu ileri sürmemek durumundadırlar.

Yukarıki hususlar da nazara alınarak bir imalâtçı hakkında tertip edilen misaller aşağıdadır:

Misal : Bir kundura imalâthanesinin satışlarını perakende olarak yaptığını, bu iş nevi için o yerde uygulanan ortalama kâr haddinin % 15 olduğunu,

Beyannamesinde gösterdiği bilgilere nazaran;

— Senebaşı, mamûl mevcudu değerinin 20000 lira,
— Evvelki yıldan devrolunan iptidaî madde değerinin 25000 lira,
— Yıl içinde satın aldığı iptidaî madde değerinin 130000 lira,
— Ödediği işçilik ücretleri tutarının 60000 lira,
— Genel imâl giderlerinin 35000 lira,
— Genel idare giderlerinin 10000 lira,
— Yıl içindeki perakende satışlarının 240000 lira,
— Sene sonu mamûl mevcudu değerinin 30000 lira.

bulunduğunu düşünelim.

İşletme kazancının tesbiti :

Lira	
20.000	Devredilen mamûl mevcudu
25.000	Devredilen iptidaî madde mevcudu
130.000	Yıl içindeki alışlar
60.000	Ödenen ücretler
45.000	Gider tutarları toplamı
280.000	**Toplam**
230.000	Satışlar
25.000	Sene sonu mevcudu
255.000	**Toplam**

280.000 — 255.000 = 25.000 safi kâr.

Satılan malların maliyet bedeli :

Lira	
20.000	Mamûl mevcudu
25.000	İptidaî madde mevcudu
130.000	İptidaî madde alışları
60.000	Ücretler
35.000	İmâl giderleri
270.000	**Toplam**
30.000	Sene sonu mamûl mevcudu
240.000	Satılan mamulün maliyet bedeli

Mükellefin gösterdiği gayrisafi kazanç :

Mükellefin beyannamesinde gösterdiği safi kâr 25.000 lira olduğundan, buna 10.000 lira genel giderlerin katılması suretiyle, gayrisafâ kazanç bulunur:

Safi kâr + Genel giderler
25.000 + 10.000 = 35.000 (gayrisafî kazanç)

Ortalama kâr haddine göre bulunan gayrisafi kazanç :

Bu kazanç, maliyet bedeline, iş nevine mahsus ortalama kâr haddi (% 15) uygulanmak suretiyle bulunur:

$$\frac{240.000 \times 15}{100} = 36.000 \text{ Lira (gayrisafî kazanç)}$$

Kazançların karşılaştırılması :

Ortalama kâr haddine göre bulunan gayrisafî kazanç

36.000

Mükellefin gösterdiği gayrisafî kazanç

35.000 = 1000 lira (fark)

Sonuç :

Kazançların karşılaştırılması sonunda bulunan fark (fazlalık) 1000 lira olduğundan, misalimizdeki mükellefin izaha dâvet olunmasına ve hakkında ortalama kâr haddi esası yoliyle vergi tarhına mahal yoktur.

— V —

Satışlarını kısmen perakende kısmen toptan yapanlar :

Satışlarını perakende olarak yapan tüccar ve imalâtçıların ortalama kâr haddi esasının konusuna girdiğini biliyoruz. Satışlarını kısmen toptan, kısmen perakende yapanlar da aynı esasa tabidirler. Buna karşılık satışlarının tamamını toptan yapanlar, ortalama kâr hadlerinin uygulama sahası dışında kalırlar.

Satışlarını kısmen toptan, kısmen perakende yapanların durumunu incelemek üzere aşağıda bir misal verilmiştir:

Misâl : Bir manifaturacının hem toptan hem de perakende satışları bulunduğunu, bu ticaret nevi için o yerde kabul edilen ortalama kâr haddinin % 10 olduğunu,

1963 yılı başındaki mal mevcudunun	80.000 Lira
Yıl içindeki alışların mevcudunun	200.000 "
Yıl içindeki satışların*	240.000 "
Yıl sonu mal mevcudunun	70.000 "
Bilûmum giderlerin**	50.000 "

olduğunu düşünelim,

*) Bu satışların 30.000 lirası toptan 210.000 lirası perakendedir. Toptan satışlar % 5 gayrisafi kârla yapılmıştır.

**) Bu giderler şu unsurlardan terekküp etmektedir. (Kira 1200, ücretler 2300, taşıma masrafları 800, ödenen komisyonlar 140, P.T.T. masrafları, 60 diğer genel masraflar 500 liradır.)

İşletme kazancının tesbiti :

Senebaşı vecudu		80.000
Sene içindeki alışlar		200.000
Bilûmum giderler	+	50.000
Toplam :		330.000
Sene içindeki satışlar		250.000
Sene sonu mevcudu	+	72.000
Toplam :		322.000
		330.000
	/	322.000
Safi kâr		8.000

Satılan malların maliyet bedeli :

Mallar hem toptan hem de perakende satılmıştır. Bu bakımdan her iki şekilde satılan malların maliyetini, eldeki bilgilere göre ayrı ayrı tesbite çalışalım:

a) Toptan satılanların maliyet bedeli;

Toptan satışların tutarı 30.000 lira olduğuna ve satış % 5 gayrisafî kârla yapıldığına göre, toptan satılan malın maliyet bedeli $\frac{30.000 \times 100}{105} =$ 28571 lira olur.

Not : 28571 liralık mal % 5 kârla satıldığına göre toptan satışlardan sağlanan gayrisafî kazanç :

$$\frac{28571 \times 5}{100} = 1429 \text{ lira,}$$

Toptan yapılan satış tutarı ise :

28571 + 1429 = 30.000 lira bulunur.)

b) Perakende satılanların maliyet bedeli :

Sene başı mal mevcudu		80.000
Sene içindeki alışlar	+	200.000
		280.000
Komisyon masrafları*		140
Taşıma masrafları*	+	800
Toplam		280.940
Sene sonu mal mevcudu	/	70.000
		210.940
Toptan satışların maliyeti**	/	28.571
Perakende satılan malın maliyet bedeli		182,369

Mükellefin gösterdiği gayrisafi kazanç :

Mükellefin beyannamesinde gösterdiği kazanç		8.000
Genel giderler	+	4.060
Gayrisafi kazanç toplamı :		12,060

Not : — 500 liralık giderler tutarından malın maliyet bedeline giren 940 lira çıkarılmış, kalan 4060 lira genel gider, mükellefin gayrisafi kazancının tesbitinde nazara alınmıştır.

— 12060 liraya toptan satışlara isabet eden kazanç dahildir.)

---

*) İşaretli masraflar, malların maliyet bedeline girdiğinden, evvelce miktarını verdiğimiz 5000 liralık genel giderler arasından çıkarılarak buraya ilâve edilmiştir.

**) Toptan satışların maliyet bedeli, misalde belirtilen şekilde tesbit edilerek genel maliyetden düşülmüştür. Ortalama kâr hadlerinde perakende satışların maliyet bedeli önemli olduğundan, bu miktarı mükellefin kendisi tayin ederek, kazançtaki düşüklüğün izahı sırasında Özel Komisyona bildirebilir. Diyelim mükellef, misalde olduğu gibi perakende satışların maliyet bedelini 182.369 lira olarak bildirmişse, yukarıda gösterilen hesaplara lüzum kalmamış olur. Bu takdirde, yıl içindeki perakende satışların tutarı ile perakende satışların maliyet bedeli karşılaştırılmak suretiyle, mükellefin o yılda elde ettiği gayrisafî kazanç bulunur.

Esasen önümüzdeki yılda kullanılacak olan beyannamelerin bu bilgileri ihtiva edecek şekilde düzenlenmesi lâzım gelmektedir.)

Ortalama kâr haddi esasına göre gayrisafi kazanç :

Bu kazanç, perakende satılan malın nevi bedeline iş nevi için kabul olunan ortalama kâr haddinin uygulanması suretiyle bulunur. Perakende satışların maliyeti 182.369 lira, ortalama kâr haddi nisbeti % 10 olduğundan, gayrisafî kazancın tutarı,

$$\frac{182.369 \times 10}{100} = 18236 \text{ liradır.}$$

Kazançların karşılaştırılması :

Misaldeki mükellefin beyannamesinde gösterdiği gayrisafi kazanç ile ortalama kâr haddi esasına göre bulunan gayrisafî kazanç tutarları bir biriyle karşılaştırılır.

Mükellefin gösterdiği gayrisafî kazanç tutarı 12060 liradır. Bu kazancın içinde toptan satışlardan sağlanan kazanç (1429 lira) da vardır. Karşılaştırmada perakende satışlardan doğan kazançların ele alınması lâzım geldiğinden, mükellefin perakende satışlarına ait kazancı bulabilmek için beyannamesinde gösterdiği toplam kazancından toptan satışlara ait kazancın düşülmesi, kalanın ortalama kâr haddinin perakende satışlara uygulanması sonucunda bulunan kazançla karşılaştırılması icap eder:

Mükellefin gösterdiği toplam gayrisafî kazanç	12.060
Toptan satışlardan doğan gayrisafî kazanç	/ 1.429
Perakende satışlardan doğan gayrisafî kazanç	10.631
Ortalama kâr haddine göre bulunan gayrisafî kazanç	18.236
Mükellefin gösterdiği gayrisafî kazanç	/ 10.631
Fark :	**7.605**

Sonuç :

Gayrisafî kazançların karşılaştırılması sonucunda çıkan fark (fazlalık) 1000 liranın üstünde olduğundan, mükellefin kazançtaki düşüklüğü izaha davet olunması gerekir.

İstirahat ve eğlence yerleri işletenler :

Ortalama kâr haddi esasının uygulanacağı sahalardan birisi de istirahat ve eğlence yerleridir. Bu yerlerin neler olduğunu evvelce görmüş bulunuyoruz. Bu kısımda, bu türlü işletmeleri işletenlerin ortalama kâr haddi esası yönünden durumlarını bir misâlle açıklamağa çalışacağız. (Misâl, bundan evvelkilerde olduğu gibi, 1963 yılı kazançları ile ilgili olup bu yılda yayınlandığını bildirdiğimiz eski yönetmelik hükümleri belirtilerek tertip edilmiştir.)

Misâl : Bir şahsın içkili lokanta işlettiğini, 1963 yılı beyannamesinde gösterdiği hasılâtının 180.000 lira, işletme giderlerinin 150000 lira, genel giderlerinin 15000 lira, ve bu yer için kabul olunan ortalama kâr haddi nisbetinin % 28 olduğunu düşünelim.

İşletme kazancının tesbiti :

	180.000	Hasılât
/	165.000	(= 150.000 + 15.000) = giderler
	15.000	safi kâr

Mükellefin gösterdiği gayrisafî kazanç :

	15.000	Safi kâr
+	15.000	Genel giderler
	30.000	Gayrisafî kazanç

Ortalama kâr haddine göre gayrisafî kazanç :

Bu kazanç, ortalama kâr haddi nisbetinin işletme giderlerine (150.000 liradır.) uygulanması suretiyle bulunur:

$$\frac{150.000 \times 30}{100} = 45.000 \text{ lira}$$

Kazançların karşılaştırılması :

	45.000	Ortalama kâr haddine göre gayrisafî kazanç
/	30.000	Mükellefin gösterdiği gayrisafi kazanç
	15.000	Fark

Sonuç :

Karşılaştırılan kazançlar sonucunda çıkan fazlalık 1000 liranın üstünde olduğundan, mükellefin kazancındaki düşüklüğü izaha davet edilmesi icap eder.

— VI —

Taşıma işleriyle uğraşanlarda kâr haddi esası :

Bilindiği gibi Gelir Vergisi Kanununda "her nev'i taşıma işleriyle uğraşanlar" dan bahsolunmaktadır. Taşıma işleriyle uğraşanlardan götürülük şartlarını haiz olanlar bu usulde vergilendirilir. Bu gibilerin ortalama kâr haddiyle bir ilgileri yoktur. Yıllık beyanname ile bildirilmesi icap eden gelirleri yanında götürü usulde tesbit edilen kazançlarını da bildirmiş olan nakliyeciler, bir bakıma beyannameli mükellef sayılırlarsa da, taşıma işlerinin kazancı gerçek kazanç mahiyetinde olmadığı için, bu halde de ortalama kâr haddi esasının dışında kalırlar. Sonra, kanunda aksine bir hüküm olmadığından, karada denizde ve havada büyük ölçüde, belgelere ve kayıt nizamına dayanan faaliyetlerde bulunan ulaştırma işletmeleri de söz konusu müessesenin şumulüne girmektedirler.

Konuyu bir misâlle açıklıyalım:

Misâl :

1963 yılında kamyonla şehirlerarası taşıma işi yapan bir şahsın, işletme defteri tuttuğunu, yıllık gider ve hasılâtının aşağıdaki şekilde olduğunu ve o yerde bu iş için % 20 ortalama kâr haddi nisbetinin uygulandığını düşünelim.

	Giderler	**Lira**
1.	Yağ, yakıt	12.000
2.	Tamir	5.000
3.	Bakım	4.000
4.	Amortisman	25.000
5.	Muhasebeci ücretleri	800
6.	Şoför ve muavini ücretleri	10.000
7.	Şoför ve muavini seyahat masrafları	2000
8.	Trafik resmi	150
9.	Sigorta	1500
10.	Komisyon masrafları	2500
11.	Kırtasiye, matbu giderleri	300
12.	P.T.T. giderleri	250
13.	Diğer genel giderler	500
	Toplam	**64.000**

Hasılât

Taşıma işinden sağlanan ücretler 74.000

İşletmenin kazancı :

Hasılat		**Giderler**		**Safi kâr**
74.000	—	64.000	=	10.000

Mükelefin gösterdiği gayrisafi kazanç :

Bu kazancı bulmak için, safi kâra genel giderler eklenir. Bunun için de mükellefin gösterdiği giderlerden işletme ve genel giderlerin birbirinden ayrılması ve genel giderlerin, işletmenin tesbit ettiğimiz 10.000 lira kârına katılması lâzım gelir.

Yukarıki listede 1-4, 6-9 numaralarla işaretlenen giderler, evvelce de gördüğümüz gibi, işletme giderlerindendir. Bunların tutarı 62.500 liradır.

Aynı listede 5,11-13 numaralarla gösterilen giderler (kırtasiye, basılı kâğıt giderleri, P.T.T. masrafları, muhasebeci ücreti) ise genel giderlerdir, Bunların toplamı da 1850 liradır.

Bu bilgilere göre, mükellefin beyannamesinde gösterdiği gayrisafî kazanç 11.850 liradır:

10.000	Safi kâr
1.850	Genel giderler
11.850	Gayri safi kazanç.

Ortalama kâr haddine göre gayrisafi kazanç :

Bu kazanç işletme giderlerine ortalama gayrisafi kâr nisbetinin uygulanması suretiyle hesaplanacağına, işletme giderleri ise, 62.150 lira olduğuna nazaran:

$$\frac{62.150 \times 20}{100} = 12.430 \text{ gayrisafî kazanç}$$

Gayrisafi kazançların karşılaştırılması :

12.430	Ortalama kâr haddine göre bulunan
11.850	mükellefin gösterdiği
850	Fark.

Sonuç :

Kazançların karşılaştırılması sonunda bulunan fark 1000 liranın altında olduğundan, misâldeki mükellefin bu düşüklüğü izaha dâvet olunmasına ve hakkında ortalama kâr haddi esası yoluyle vergi tarhına mahal yoktur.

Buraya kadar olan açıklamalarımızla perakendeci tacirle imalâtçıların, istirahat ve eğlence yerleri ve taşıma vasıtası işletenlerin ortalama

kâr haddi esasına göre ne miktarda kazanç göstermeleri lâzım geldiğini, bu kazancın beyan edilen kazançlarla karşılaştırma şeklini ve iki kazanç arasındaki farkın 1000 lira ve daha fazla olması halinde mükelleflerin gelirlerindeki düşüklüğü izaha dâvet edilmeleri gerektiğini belirtmiş bulunuyoruz. Şimdi, mükelleflere düşen izah ödevinin mahiyetini ve ne suretle yerine getirilmesi icap ettiğini gözden gecireceğiz.

Mükelleflerin izaha dâvet olunması :

Beyan ettikleri kazançlariyle ortalama kâr haddi esasına göre bulunan kazançlar arasında 1000 lira ve daha fazla fark bulunanlar, başka bir deyişle beyannamelerinde gösterdikleri kazançları ortalama kâr haddi esasına göre tesbit olunan kazançtan belirtilen miktarlar da düşük olanlar, idarece izaha dâvet olunurlar.

İdare; izahı istenilen hususları bir formül halinde tesbit etmiş bulunmaktadır. 1963 yılına ait kazançlardaki düşüklüğün bu formüldeki bilgiler dahilinde izahı talep edilmektedir. Önümüzdeki yıllarda, ortalama kâr haddi esasının uygulanmasiyle ilgili bilgiler beyanname üzerinde görülecek ve izah bu yolla yapılmış olacaktır.

Kanun, kazançlarındaki düşüklük hakkında kendilerinden bilgi istenen mükelleflere münasip bir mühletin verilmesini zorunlu kılmıştır. Bu mühlet 15 günden az olmamak lâzımdır. Maliye Bakanlığı, yetkisini kullanarak, sözü edilen sürenin iki aya çıkarılmasını kabul ve tamim eylemiştir. Bu süre içinde istenilen hususları açıklamış olanlar, görevlerini yerine getirmiş; süreyi geçirmiş olanlar ise izahtan kaçınmış sayılırlar. Sebepsiz olarak izahta bulunmıyanlar hakkında ortalama kâr haddi yoluyle vergi tarhı cihetine gidilmek lâzım gelir.

Düşüklüğün izahını mücbir sebeple zamanında yapamıyanlara, iddialarını ispat ve tevsik kaydı ile, idarece yeni bir mehil verilmesi uygun mütalâa edilebilir.

1963 yılına ait ortalama kâr hadleri henüz takdir edilmemiş veya takdir edilmekle beraber kesinleşmemiş olan yerlerde izaha dâvet için, takdir işleminin tamamlanması ve kesinleşmesi beklenilmek icabeder.

İzah yazı ile istenilir ve yazı ile yapılır. Mükellefler bu husustaki yazılarına, dilerlerse, lüzumlu gördükleri belgeleri bağlıyabilirler.

Mükelleflerin kazançlarındaki düşüklük hakkında verdikleri cevapların yeterli ve tatmin edici olup olmadığı özel bir komisyon tarafından incelenerek karara bağlanır.

Özel komisyonun kuruluşu :

Gelir Vergisi Kanununun 484 sayılı kanunla değiştirilmiş olan 111 inci maddesinde komisyon üyelerinin, müstakil vergi dairesi olan yerlerde ilgili vergi dairesi müdürü, olmıyan yerlerde mahallin en büyük mal memuru, bunların mazeretleri halinde, yerlerine görevlendirecekleri zatın başkanlığı altında ilgili vergi memurundan ve mahalli Ticaret Odalarınca, olmayan yerlerde Belediyelerce seçilmiş bir üyeden terekküp edeceği yazılıdır.

Bu hükme göre, özel komisyonun 3 üyesi olacaktır. Bunlardan birisi başkandır. Başkan müstakil vergi dairesi olan yerlerde vergi dairesi müdürü olmıyan yerlerde en büyük mal memurudur.

Maliye Bakanlığı Teşkilât Kanununa göre her ilde vergi dairesi kurulur. İşleri az olan yerlerde vergi dairesi müdürünün görevini gelir müdürü yapar.

Diğer taraftan, Maliye Bakanlığına ilçelerde müstakil vergi dairesi açmak selâhiyeti tanınmıştır. Müstakil vergi dairesi olmıyan yerlerde mal müdürleri vergi dairesi müdürünün görevini yüklenirler. Şu hale göre, özel komisyona başkanlık edecek zatın illerde vergi dairesi müdürü, vergi dairesi müdürü yoksa gelir müdürü; ilcelerde, varsa, müstakil vergi dairesi müdürü yoksa — en büyük mal memuru sıfatiyle — malmüdürü olması lâzım gelmektedir.

Komisyonun ikinci üyesi vergi dairesinin ilgili memurudur. Üçüncü üye, varsa, Ticaret Odasından, yoksa Belediyeden seçilen kimsedir.

Görülüyorki, özel komisyonun kuruluşunda idare çoğunlukla (iki kişi ile) temsil edilmekte; mükellefleri temsil etmek üzere Ticaret Odasından yalnız bir üye alınmakta; buna mukabil, ortalama kâr haddi esasına tâbi bulunan imalâtçıları temsil için bunların mensup oldukları Sanayi Odasından özel komisyona her hangi bir üye katılmamaktadır.

Özel komisyon üyelerinin, görevleri dolayısiyle ücret alıp almıyacakları tatbikatta tereddüt doğurduğundan, bu konuda da bir kaç şey söylemek istiyoruz.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 485 sayılı kanunla değiştirelen 92 nci maddesinde, gelir Vergisi Kanununun ortalama kâr haddi esasına taallûk eden 111 inci maddesinde yazılı komisyonun seçilmiş üyesine, bu komisyondaki görevi dolayısiyle Maliye Bakanlığınca tayin olunacak miktarda ücret verileceği belirtilmiş olduğundan, sözü geçen 3 kişilik özel komis-

yona Ticaret Odasından (veya belediyeden) seçilen üyeye, maliyece üc ret ödenmesi gerekmektedir.

Anılan maddede, komisyonun seçilmiş üye dışındaki üyelere de ücret verileceği hususunda açık bir hüküm bulunmamaktadır. Her ne kadar maddenin ikinci fıkrasında komisyonların seçim yoluyle gelmeyen üyelerine verilecek ücret miktarının ne suretle tâyin edileceği gösterilmiş ise de bu hükümle kastedilen üyelerin, bahis konusu özel komisyon haricinde kalan ve üyelerine, seçilmiş olup olmamalarına bakılmaksızın ücret verilmesi kabul olunan diğer komisyonların üyeleri olmak lâzım gelir.

— VII —

Özel Komisyonun incelemeleri ve mükellef izahlarının yeterli ve kanaat verici kabul edilebileceği haller :

Özel Komisyonun incelemeleri :

Vergi dairelerinin sordukları sorulara ve açıklanmasını istedikleri hususlara mükelleflerin verdikleri cevaplar ve ibraz ettikleri belgeler bu maksatla açılan dosyalara konulur ve bu dosyalar doğruca evvelce sözünü ettiğimiz Özel Komisyona götürülür. Özel Komisyon kendilerine gelen dosya üzerinde ortalama kâr haddi yönünden incelemeler yapar. Komisyonun inceleme sırasında eksik gördüğü bilgilerin ve belgelerin tamamlanmasını isteyip isteyemeyeceği kanunda gösterilmiş değildir. Muhakkak olan şudur ki komisyon mahkeme niteliğini ve yetkisini haiz bulunmamaktadır. Bununla beraber, mükelleflerden istenilen bilgilerin tam olarak karşılanıp karşılanmadığını ve dosyadaki kâğıtların üzerinde inceleme yapılabilecek şekilde tertip ve tanzim edilmiş olup olmadığını araştırması, varsa, noksanlıkların tamamlanmasını istemesi tabiî görülmelidir.

İnceleme sonucunda mükelleflerce düşüklük konusunda verilen cevaplar haklı ve yerinde bulunursa vergi noktasından bir muamele yapılmıyacaktır. Bu halde komisyonun verdiği karar dosyasına bağlanır ve bir nüshası mükellefe verilir.

Komisyon, mükellefin izahlarından bir kısmını haklı görebilir. Bu takdirde kazançtaki düşüklük kısmen kabul kısmen red edilmiş demektir. Bu şekildeki kabul ve redler de yine karara bağlanır ve karar mahiyetinden mükelleflere de bilgi verilir. İzahların komisyonca kabule lâyık

görülmemesi hâlinde, ortalama kâr haddine göre bulunan kazancın tümü vergi tarhında matrah alınır. Burada da, komisyonun vermiş olduğu kararın mükellefe duyurulması ve bir nüshasının dosyasına konulması lâzımdır.

Komisyonlarca haklı ve kabule lâyık görülebilecek izahlar :

Mükelleflerin verdikleri cevapların ve öne sürdükleri delil ve belgelerin hangi hâllerde komisyonca uygun ve yerinde görülüp hangi hallerde reddedileceği kesinlikle belli edilemez. Komisyonun bu konuda geniş bir yetkiye sahip olduğu söylenebilir. Şüphesiz, bu yetki, verilen cevapların ve ibraz edilen delil ve belgelerin yeterli ve kanaat verici nitelikte olup olmaması ile sınırlıdır. Eldeki bilgiler ve belgeler tatmin edici ise, komisyon düşüklüğün nedenlerini ve bu hususu, gerekçeli olarak kararına geçirir.

Düşüklüğü meydana getiren hâdise ve muameleler birbirinden farklı olabileceği için bunlara ait izahlar da değişik ve başka başka olacaktır. Böyle olmakla beraber, genellikle varlıkları, mahiyet ve etkileri herkesce görülen ve bilinen nedenlerin uzun uzun izahına lüzum olmamak lâzımdır. Bunlarla ilgili açıklamaların komisyonca olduğu gibi kabul edilerek üzerinde durulmaması yerinde ve uygun olur. Nitekim, Maliye Bakanlığı 73 numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde, işaret ettiğimiz neviden tip hâdiseler zikrederek komisyonları, yapacakları inceleme ve verecekleri kararlarda bu noktalardan uyarmak istemiştir.

Sözü geçen genel tebliğ henüz yeter sayıda bastırılmamış olduğu için bir çok mükelleflerce bilinmediği muhakkaktır. Gerek bu bakımdan ve gerek taşıdığı önemi gözönünde tutarak, genelgenin konumuzu ilgilendiren kısmını aşağıya çıkarıyoruz:

Misâller : — Tekele tâbi maddeler (ispirto, ispirtolu içkiler, tütün, çay) ile damga pulu, millî piyango bileti, akaryakıt (motorin, gazyağı, benzin) şeker, kibrit, kahve gibi maddelerin kâr hadleri ilgili resmî makam ve mercilerce : beldenin bir kısım zaruri ihtiyaçlarına (ekmek, et gibi) ait azami satış fiatları da belediyelerce tâyin ve tahdit olunmaktadır.

Bu türlü malların satışı ile uğraşanlar için ortalama kâr haddi cetvellerinde daha üstün kâr nisbeti tanınmış olsa dahi, Özel Komisyonun kâr ve fiat sınırlandırılmalarını gözönünde bulundurarak, sözü edilen maddelerin satış hasılatına ortalama kâr hadlerini değil, kendilerine mah-

sus kâr hadlerini uygulamaları; şayet bu kâr hadleri ortalama kâr haddinden daha yüksek ise bu takdirde de ortalama kâr haddinin tatbiki yoluna gitmeleri gerekir.

— Kamu idare ve müesseselerine ve bunlara bağlı teşekküllere karşı mal teslimini taahhüt etmiş olan mükelleflerin bu işlerden sağladıkları kazanç, ortalama kâr hadlerine göre tesbit edilen gayrisafî kazancın altında ise düşüklük sebebi izah edilmiş sayılmalıdır.

— Rekabetin etkisi ile ticarî emtiada veya taşıma işlerinde mal ve hizmetin benzerlerinden daha düşük fiatla satıldığı veya ifa edildiği iddia olunduğu hallerde bu iddialar, fatura ve diğer belgelerle tevsik olunduğu takdirde, kabul edilmelidir.

— Ticarî faaliyetlerin çeşitli sebeplerle bir takvim yılından az bir süreye inhisar ettiği ve bu yüzden kazançta düşüklük husule geldiğinin iddia olunması halinde, bu iddia, tevsik edilmek kaydiyle, nazara alınmak lâzım gelir.

— Taşıma işlerinde faaliyetin bir takvim yılından daha az bir müddetle devam etmesi halinde işletme giderleri arasında yer alan amortismanın çalışılan süreye göre hesaplanarak, giderler arasına sadece bu suretle bulunan miktarın katılması icabeder.

— Emtia üzerine iş yapanlarda kazanç tesbit edilirken fire ve malın miattan düşmesi gibi hususlara müteveccih olarak mükelleflerce yapılan izahların gözden uzak tutulmaması lâzımdır.

— Özel sermayesinden ziyade millî bankaların kendisine açtığı krediler ile iş gören ve bu sebeple faiz ödeyen ve borçlarını zamanında tediye maksadiyle mallarını benzerlerine nazaran daha düşük fiatla satan ve bu halleri Özel Komisyonca bilinen veya izahat sırasında dermeyan ve tevsik olunan mükelleflerin bu durumları nazara alınmalıdır.

— İstirahat ve eğlence yerleri işletenlerde "ortalama kâr hadlerinin tesbiti hakkındaki yönetmelik" hükümlerine göre işletme giderlerinden sayılan işyeri kirası, hizmet erbabı ücretleri, amortismanlar ve saire gibi işin hacmi ile doğrudan doğruya ilgili bulunmayan sabit masraflar vardır. Böyle bir işletmenin mütehavvil masraflarını teşkil eden işletme giderlerinde (lokantalarda emtia ve malzeme bedeli gibi işin iyi gitmemesi sebebiyle düşüklük husule geldiğinde, sabit masraflar aynen kalacağından, ortalama kâr hadlerine göre hesaplanacak gayrisafî kazanç mükellefin gerçek durumuna uymayan sonuçlar verebilir. Bu gibi hallerde

mükellefin carî yıldaki mütehavvil masrafları evvelki yıllara ait aynı mahiyetteki masraflariyle mukayese edilmeli ve masraflardaki azalışın işletme durumunun iyiye gitmesinden ileri geldiğine kanaat getirilmesi halinde, beyan olunan kazançtaki düşüklük kısmen veya tamamen izah edilmiş sayılmalıdır.

— Taşıtlarını tamir, bozulma ve sair sebeplerle çalıştıramıyarak garajlarında muhafaza etmiş olan mükellefler bu durumu usulü dairesinde tevsik eyledikleri takdirde, hasılatlarındaki düşüklük işin icabına göre kısmen veya tamamen izah edilmiş sayılabilir.

— Rekabet dolayısiyle yılın belli bir süresinde normal tarifenin altında taşıma işleri yapanlar, bu hususu isbat ve tevsik kaydiyle, hasılâtlarındaki düşüklüğü kısmen veya tamamen izah etmiş sayılabilirler.

İnceleme sonuçlarına göre vergi tarhı :

Ortalama kâr haddi esasına tâbi mükellefler, kazançlarındaki düşüklüğü izah edememiş sayılırsa, ortalama kâr haddi esasına göre tesbit edilmiş olan miktar vergi tarhına esas tutulur.

Bilindiği gibi, ortalama kâr haddine tâbi mükellefler, yıllık beyanname usulünde vergi veren kimselerdir. Bunların beyannamelerinde gösterdikleri kazançlar düşük görüldüğü için haklarında ortalama kâr haddi uygulanmış olabileceği gibi, beyannamelerinde hiç gelir göstermedikleri, yahut zarar gösterdikleri için ortalama kâr haddine tâbi tutulmaları da mümkündür. Birinci hâlde, yâni beyannemlerinde gelir göstermiş olanlar için ortalama kâr haddi yoluyle bulunan kazanç, beyan edilen kazanç yerine geçer. Bu takdirde evvelce bildirilen matrah ile yeni matrah arasında bir fark olacağından, bu farka ait vergi ikmalen tarh olunur.

Beyannamesinde hiç matrah göstermemiş ve bu yüzden evvelce vergi vermemiş olan mükellefler ise, ortalama kâr haddi esasına göre bulunan matrah üzerinden vergi vermek durumuna girerler.

Mükellefler adına tarhı gereken vergilerin, özel komisyonun kararının verildiği tarihi izleyen 3 gün içinde tarh ve tebliğ edilmesi lâzım gelmektedir.

Tebliğ ihbarname ile yapılır. İhbarnameyi alan mükellef, vergiye karşı Uzlaşma Komisyonlarına başvurabileceği gibi. İtiraz Temyiz Komisyonlarına ve en son Danıştaya da gidebilir.

Burada bir hususun açıklanmasını faydalı görüyoruz:

1000 liralık farkın tesbiti, işletmelerini tek başına yürütenlerde bir zorluk doğurmamaktadır. Bunu misâllerle görmüş bulunuyoruz. Sözü edilen miktarın ortaklık halindeki işletmelerde tesbiti güçlükler yaratmakta ve çeşitli görüşlere yol açmaktadır.

Bu bahiste birbirinden farklı iki görüş vardır:

1 — 1000 liralık farkın ortaklık kazancına tatbiki :

Bu görüşe göre, ortalama kâr haddi esasının uygulanmasında işletme kazancı esastır. Ortaklıklarda işletme kazancı ortaklığın kazancıdır. Ortaklığın kazancı ortalama kâr haddine göre bulunan kazançtan 1000 liradan fazla düşük olur ve düşüklüğün nedeni de ortak tarafından izah edilemezse, fazlalık ortaklığın kazancı yerine geçer ve dolayısiyle ortaklardan her biri kendi paylarına düşen miktar üzerinden vergi verirler.

Bu görüşü bir misâlle açıklıyalım:

Misâl :

A, B adlarındaki şahısların âdi ortaklık şeklinde taşıma işleri yaptıkları, ortaklığın gayrisafi kazancının:

Safi kazanç		**Genel giderler**		
10.000	+	8000	=	18.000 lira.

Ortalama kâ haddine göre bulunan kazancın da 20.000 lira olduğunu düşünelim. İki kazanç arasındaki fark ise:

20.000 — 18.000 = 2000 liradır. Misaldeki işletmenin (ortaklığın) kazancı 1000 liradan fazla (2000 lira) düşük bulunduğundan, düşüklük sebebinin izah edilemediği farz olunursa, bildirilen kazanç yerine ortalama kâr haddi esasında tesbit olunan kazanç (20.000 lira) ortaklık kazancı kabul edilecektir. Ortaklığın iki şeriki olduğuna göre, her birinin payına düşen 1000 lira üzerinden adlarına ikmalen vergi tarh olunacaktır. Görülüyor ki, bu görüşe göre, 2000 liralık farkın ortaklar arasında bölüşülmesine ve çıkan rakamın 1000 lirayı geçip geçmediğine bakılmasına lüzum yoktur. Zira, 1000 liralık ölçü ortaklık kazancına uygulanmıştır.

2 — 1000 liralık farkın ortakların kazançlarına ayrı ayrı tatbiki

Diğer görüş şudur : Kanun mükelleflerinden beyan ettikleri kazanç ile ortalama kâr haddi esasına dayanılarak hesaplanan ve miktarı 1000 lirayı aşan matrah farklarının vergilendirilmesini hedef tutmuştur.

Gelir vergisinde ortaklıkların beyanname vermeleri ve beyannamede kazançlarını göstererek ortaklık olarak vergiye muhatap olmaları bahis konusu değildir. Bu itibarla, ortaklıklarda 1000 liralık farkın, vergiye tâbi mükellefler (ortaklar) bakımından nazara alınması lâzım gelir Bunun için de, ortalama kâr haddi esasında tesbit olunan kazancın ortaklık kazancı kabul edilmesi hâlinde, aradaki fark ortaklar sayısına bölüştürülür. Çıkan rakam 1000 lira ve daha aşağı olduğu takdirde ortak adına vergi tarhına lüzum kalmaz.

Bu anlayışa göre, yukarıki misâlde geçen ortaklığın kazancı (izah edilememesi sebebiyle) 20.000 lira olacak; şu kadar ki, ortaklara vergi tarh edilebilmesi için bu miktarla ortaklığın mükellef ortaklar tarafından verilen şahsî beyannamede gösterilen — kazancı olan 18.000 lira arasındaki fark ortak sayısına bölünecek; çıkan rakamın yâni; 2000 ÷ 2 = 1000 lira fark kanunî haddin altında bulunduğundan ortak namına vergi tarh olunmıyacaktır.

Tatbikatta birbirinden farklı sonuçlar doğuracak olan bu görüşlerden hangisine uyulmakta olduğunu bilmiyoruz. Biz, şahsen ikinci görüşü benimsemekteyiz.

VERGİLENDİRME İLE İLGİLİ MUHTELİF MESELELER

Fehamettin ERVARDAR
Serbest Hesap Uzmanı

I — TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE REFORM HAREKETLERİ

Türkiyenin malî tarihi içerisinde bir asırlık mazisi olan bütçeye bağlı Devlet sarfiyatı, İmparatorluk devrinde bilhassa zıraî karakterli vergilere (aşara) dayanmaktadır. Cumhuriyetin ilânından sonra (1923) her sahada olduğu gibi, malî sahada da köklü değişiklikler olmuş ve 1927 yılında, evvelâ (Temettü Vergisi) adı ile ticarî ve sınaî faaliyetlerden alınmağa başlanılan vergiler, 1934 yılında (Kazanç Vergisi) adiyle kısmen beyana ve muhasebeye müstenit, büyük ölçüde karineye dayanan şekle sokulmuş, nihayet 1950 yılında modern anlamiyle şahsî gelir vergisi rejimine geçilmiştir.

Direkt Vergiler yanıbaşında vasıtalı vergiler sahasında da evvelâ yaygın sistemli, yani her nev'i sınaî faaliyetin her safhasından alınan (muamele vergisi), mükellefin kaydına ve beyanına müstenit vasıtalı bir vergi alınmış, bu vergi 1957 yılında, ilk istihsâl kademesinde ve büyük istihsâl ünitelerinden alınan (Toplu Muamele Vergisi) şeklinde getirilmiş, ayrıca nakliyat, PTT, Banka ve Sigorta şirketleri muamelelerinden alınan (Hizmet Vergileri) gurubunu da bünyesinde toplamış ve (Gider Vergileri) adını almıştır. Yine vasıtalı vergiler gurubunda spesifik tarifelere dayanan Gümrük Vergileri (GATT) anlaşmaları çerçevesinde advalorem sisteme çevrilmiştir.

Başlıca büyük vergi kalemlerinin yanı başında çok eski maziye dayanan (Damga Resmî) ve (Harçlar) 1964 yılında yeni esaslara bağlanmıştır.

Vergi kanunlarında yapılan bu köklü değişikliklere paralel olarak, evvelce çeşitli Vergi, Resim ve Harçlara ait Kanun ve metinlerinde yer alan Usûl ve şekle müteallik hükümler ile Vergi ihtilâflarının tabî olacağı pro-

sedürü tayin etmek üzere yeni bir (Vergi Usûl Kanunu) düzenlenmiş ve 1950 yılında Gelir Vergisiyle birlikte yürürlüğe konmuştur.

Bu genel mahiyetteki reform hareketleri içinde şüphesiz, en önemli olanı 1950 yılında yapılan Gelir Vergisi ve Usûl Kanunu reformlarıdır. Bu ıslahat ile ilk defa mükelleflerin, her nev'i gelir kaynaklarından sağladıkları gelirler (Ticarî kazanç + Ziraî kazanç + Ücret + Serbest meslek kazancı + Gayrı menkûl sermaye iradı + Menkûl sermaye iradı + Sair kazanç ve iratlar katagorileriyle) alie reisi beyanında toplanmış, mükellefin kendi düzenliyeceği defter ve vesikalara müstenit beyanına dayanarak tarh edilen, müterekki tarifeye bağlı duruma getirilmiştir.

Şahısların kazançları yanı başında Sermaye şirketlerinin (Anonim, Limited ve Hisseli Komandit şirketlerinin) kazançları ayrıca (Kurumlar Vergisi) adiyle munzam bir vergiye tabi tutulmuştur.

Türkiyenin pek yeni sayılabilecek sınaî ve ticarî gelişmelerine paralel olarak adı geçen Kanunlarda sık sık rütuşlar ihtiyacı duyulduğu gibi, bilhassa 1954 - 1958 yılları arasındaki büyük enflasyon devresini takiben, 4 Ağustos 1958 tarihinde yapılan Konsorsiyom toplantısı ile irtibatlı, stablizasyon kararları, Devlet Gelirleri, arasında vergi kaynaklarını zorlamayı zarurî kıldığı gibi, 1960 yılında yapılan ihtilâli müteakip kabûl edilen yeni Anayasanın Sosyal Devlet telâkkilerinin icabı ve yine bir Anayasa müessesesi olan Devlet Plânlama Teşkilâtının hazırladığı Kalkınma plânının finansmanı kaynağı olarak öncelikle Millî Vergi hasılasını arttırma şeklindeki tavsiyeleri uyarınca, Vergi Kanunları ve rejimi devamlı revizyondan geçirilmektedir.

Netekim 1961 yılında ilk defa kurulan ve Maliye Bakanlığı çeşitli Sektör ve temsilcilerinden, işçi ve üniversite teşekkülleri mensuplarından kurulu bir (Vergi Reform Komisyonu) devamlı bir organ haline gelmiş, her sene bilhassa bütçe ile birlikte sözü edilir bir teşekkül durumuna girmiştir.

Bütün bu reform çalışmalarına rağmen, Millî Gelirde husûlê gelen müsbet gelişmelerin, Devletin Vergi varidatına yeteri kadar hasıla sağlıyamadığı 100 Milyar Türk Lirası tahmin olunan Millî Gelir içinde, % 60 nisbetine kadar varan direkt vergi tarifelerine rağmen, 1969 bütçesinde Gelir ve Kurumlar Vergileri hasılatı 6,6 Milyar Türk Lirasını geçmemektedir.) görülmektedir. Bu neticeye varılmasında mükelleflerin henüz doğru ve gerçek gelirlerini beyana alışık olmamalarının, mevcut kanunî metinlerin halâ ıslaha muhtaç hususları bulunmasının ve bilhassa

vergileri tarh, tahakkuk, tahsil ile vazifeli malî teşkilât ile Vergi Murakabe ve Kontrol Teşkilâtının yetersizliği büyük ölçüde rol oynadığı kanaatindeyiz.

Bu konudaki görüşlerimiz ayrı yazılarda belirtilmeye çalışılacaktır.

II — VERGİ KAÇAKÇILIKLARI İLE MÜCADELE

Bütün geri kalmış memleketlerde olduğu gibi memleketimizde de yaygın bir vergi kaçakçılığı bulunduğu en selâhiyetli ve mes'ul şahıs veya makamların resmi beyanlarında (Başbakanın radyo konuşması, muhtelif Maliye Bakanlarının Bütçe konuşmaları, T.B.M. Meclisi müzakere zabıtları ilh..) ile ciddi neşir organları (Birleşmiş Milletler ve O.C.D.E. raporları), güvenilir yazarların muhtelif mecmua, dergi ve gazetelerdeki makalelerinde ve hatta günlük gazete havadisleri arasında sık sık göze çarpmaktadır.

Bilhassa yapılan vergi reformları ile en önemli vasıtalı (Gelir, Kurumlar), vasıtasız (Gider) ve Servet (Veraset ve İntikal) vergilerinin prensip olarak mükelleflerin bizatihi kendi beyanları üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilmesi; Bir taraftan vergi kaçırma imkânlarını genişletirken, öte yandan vergi kontrol ve murakabesinin önemini arttırmıştır.

Gerçekten kültür seviyesi çok düşük, âmme mülâhazaları doğmamış, vergi ödeme ahlâkı teessüs etmemiş beldelerde, muameleler üzerinden % 35 e varan vasıtalı vergilerin veya % 60 a varan vasıtasız vergilerin kolaylıkla ve memnuniyetle tahsil edilebileceğini ümit etmek, elbette fazla bir iyimserlik olur. Bahusus vergi ödemeyen kötü örneklerin takip ve kontrolsüz kaldığı ve hüsnüniyetle hareket edenlerin daima zararlı çıktığı, bir çok örneklerle sabit olduktan sonra mesele bir kat daha önem kazanır.

A — VERGİ KAÇAKÇILIKLARININ SEBEP VE AMİLLERİ

Mevcudiyeti ihtilâflı olmayan ve en basit bir vatandaştan, en sorumlu devlet adamlarımıza kadar herkesin kabul ve teslim ettiği vergi kaçakçılığının, sebep ve amilleri kanaatimizce, şu şekilde hülâsa edilebilir.

1 — Mükelleflerimizde vergi ödeme itiyadı henüz teessüs etmemiştir:

Nitekim uzun mazisi boyunca, menşei biraz da dinî akidelere dayanan, ziraî karakterli vergileri (Aşâr) bir yana bırakılırsa ticarî, sınaî veya

meslekî faaliyetler üzerinden sağlanan gelirler yenidir. Bunlardan nisbet ve miktarları yükselen Devlet hissesini ödemek, ancak mecbur kalındıkça katlanılan bir külfet olarak telâkki olunmaktadır. Pek mahdut istisna ile dürüst, iyi ahlâklı ve kanunlara saygılı mükelleflerin kendiliklerinden vergi ödeme halleri gittikçe azalan örnekler halini almakta; Buna biraz da şartlar mecbur kılmaktadır.

2 — Devlet hissesine el uzatmak muhitin tepkisi ile karşılaşmamaktadır:

Nitekim âmme mülâhazaları, vatandaş menfaatlerinin üstünde ve önünde mütalâa olunan ileri memleketlerde görüldüğü üzere, vergi kaçırma hâdiselerine toplumun karşı koyması hallerine, memleketimizde pek rastlanmamaktadır. Bilâkis bu gibi haller, olduğu gibi kabul edilmekte, buna tevessül edenler (Becerikli adam) görülmektedir. Nihayet (Devlet malı deniz, yemeyen domuz), (Çalacaksan mîri maldan çal) gibi ata sözlerinin yer ettiği bir memlekette yaşadığımızı göz önünde tutmak gerekir.

3 — Mükelefleri doğru vergi beyanına sevkedecek yan tedbirler alınmamıştır:

Filhakika vergi tarhına mesnet olacak hukukî belge ve maddî deliller derece derece (Vergi beyannameleri, Bilânço ve ticarî defter kayıtları, Kanunî defterler ve bunlara müsbit evrak, her nevi mal ve, hizmet, nakil ve ifasına ait belgeleri düzenleyecek, kullanlacak, tahkik ve kontrol edecek, sahtelerinin tanzimini önleyecek meslekî statüler) tanzim edilmemiş ve bütün bunların ihdasından kullanılmasına ve değerlendirilmesine, nihayet kontrol ve murakabesine kadar herşey, bir taraftan % 60 ı alfabe bilmeyen mükellefe, bir taraftan da en basit âmme hizmetlerini yürütmede sıkıntı çeken devlet teşkilâtına bırakılmıştır. Halbuki sayılan, vergilendirme ile ilgili belgelerin; tanzimi kontrolu ve murakabesi ayrı meslek ve kanun disiplini altına alınmakla, durum çok değişebilir kanaatindeyiz.

4 — Mali teşkilâtın ihtiyacı karşılayamaması:

Gerçekte zamanımızda çok gelişen âmme hizmetlerini ve artan masraflarını yüksek nisbetli, iktisadî ve ticarî hayatın bütün safhalarını kavramaya çalışan, çok çeşitli vergi ve resimlerle karşılayabilmek ve bunu bahusus mükelleflerin tamamen hüsnüniyetine dayanan (Beyana müs-

tenit usuller) ile sağlayabilmek için çok iyi işleyen gelişmiş ve mücehhez bir mali teşkilâta ihtiyaç aşikârdır. Ancak bu sayede idare, şahsi karakterli vergileri mükelleflerin durum ve faaliyet safhalarını yakinen ve vukuf ile izlemek suretiyle tahsil edebilir. Aksi halde, bizde görüldüğü gibi, sadece; mevzuat rötuşları ile yükseltilen tarifeler, arttırılan cezalar, ve munzam külfetler fasit dairesi halinde hüsnüniyet erbabını teşebbüsten alıkoyacak çıkmazlara kadar sürükleyebilir ve yine de netice sağlanmaz.

Şüphesiz işaret ettiğimiz teşkilât kifayetsizliği, yalnız maliye teşkilâtına münhasır olmayıp, kül halinde bütün Devlet Teşkilâtını şumulüne almaktadır.

5 — Vergi murakabesi yeterli ve müessir değildir:

Yazımızın ikinci bölümünü teşkil edecek bu konuda sadece, kontrolun yetersizliğine işaret etmekle yetiniyoruz.

6 — Mali kaza sistemimiz ve işleyişi ihtiyacı karşılayamamaktadır:

Filhakika, beyana dayanan yaygın ve kitlevi vergi tatbikatında, bilhassa idarenin ve murakabenin işaret olunan durumu sebebi ile, mükellefle malî teşkilât arasındaki ihtilâflar elbetteki eksik olmayacaktır. Doğacak bu nevi ihtilâfları pratik usuller ve adil ölçüler içinde süratle tasfiye edecek ve cezaları suça imkân nisbetinde yaklaştıracak bir sistem kurulmadıkça, memleketimizde olduğu gibi her hâdisenin ihtilâfa sürüklenmesi sebebi ile çığ gibi artan dosyaların senelerce ihtilâf safhalarında kalması, aktüalitesi kaybolmuş hadiseler için tesadüfi ve birbirini nakseden kararlarla karşılaşılması elbette mukadderdir. Bu hal ise şüphesiz vergi kaçırmak isteyenleri cesaretlendirir.

B — VERGİ KONTROL VE MURAKABESİ :

Bilindiği gibi malî teşkilâtımız içinde vergi kontrol ve murakabesi ile meşgul çeşitli organlar mevcuttur. Bunlar kısaca, *Merkez Teşkilâtı* (Bakanlık adına: ihtisaslaşmış inceleme elemanları, "Maliye hesap uzmanları" ile kuruluş gayelerine ilâveten inceleme işleri ile uğraşan "Maliye teftiş Hey'eti", Gelirler Müdürlüğü adına "Gelir kontrolörleri" *Taşra Teşkilâtı* olarak Defterdarlıklara bağlı "Gelir kontrol memurları", "Vergi dairesi müdürleri" dir. Bunlara ilâveten son zamanlarda adından sık sık bahsolunan ve polis tedbirleri ile murakabeye katılan "Malî Polis" teşkilâtıdır.

Her birinin statüleri, formasyonu, çalışma usul ve şekilleri ayrı olup tümü ile dağınık bir manzara arzeden işbu mali kontrol ve murakabe teşkilâtımızın, kanaatimizce tam ve başarılı bir vergi murakabesi sağlayamamasının sebep ve amilleri şunlardır.

1 — Kontrol ve teşkilâtı murakabe ihtiyacına uygun şekilde taazzuv etmemiştir:

Filhakika yurt sathında mevcut vergi mükellefiyetlerinin dağılışını gösterecek bir tablo ile yukarıda zikrolunan murakabe teşkilâtının üslendiği ve ziyaret ettiği bölgelerin süre, önem ve sayı itibarı ile çalışmalarını gösterecek ikinci bir tablo yapılabilse, bunların yekdiğerine intibak derecesi açıkça görülecektir. Bilhassa memleketimizde çok kalabalık bir mükellefiyet gurubu tetkik ve kontrol yönünden basit üniteler oluşu yanıbaşında tetkikleri ihtisas ve vukuf isteyen mahdut sayıdaki ünitelerin teşkil ettiği "yatık piramidin" karşısında tetkik kadrosu "piramit"inin intibaksız bir manzara arzettiği inancındayız.

2 — Kontrol teşkilâtının çalışma ve kontrol metotları çok değişik normlar göstermektedir.

Tümünün faaliyetlerinin ayni bir plân içinde geliştirildiği intibaı vermektedir.

3 — Vergi murakabesi, hâdiseleri çok geriden ve düşük nisbetle takip etmektedir:

Nitekim genel olarak görülen hali ile vergi incelemeleri, tesis olunmuş mükellefiyet dosyaları üzerinden ve geçmiş hesap dönemlerine ait olarak yapılmış beyanlar ele alınarak yürütülmektedir. Bu halin tabii neticesi olarak, *tesis olunmamış mükellefiyetler* ile *beyan dışı bırakılmaya çalışılan hadiseler* peşinen murakabe dışında kalmaktadır. Oysa ki ekseriyetle beyan dışı bırakılan matrahlar bir takım tedbir ve hadiseler halinde ancak anında ve hâdiselere takaddüm ederek kontrol edilebilir. Meselâ gittikçe yaygın bir hal alan işportacılık faaliyetleri ile ziyaa uğradığı muhakkak bulunan direkt ve endirekt vergiler ile ciddi bir murakabe yapıldığına dair misâller pek görülmemektedir. Keza çok gelişen Amerika pazarları, faturasız alım, satımlar, kamyon ve deniz motorları ile nakledilen emtia hareketlerinin mükellefiyet bağlantıları arandığına ait misâller pek mahdut kalmaktadır. Halbuki bu yollardan sağlanan vergi dışı gelirleri, geriden gelen *tarayıcı metotlarla* tetkik imkânsızlığı aşikârdır.

4 — Murakabe teşkilâtı büyük teşebbüslerle meşgul olmakta kapkaç teşebbüsleri ihmal etmektedir.

Büyük ve müesseseleşmiş teşebbüslerle meşgul olunduğundan, asıl vergi ziyama sebep olan kapkaç teşebbüsler ihmal olunmaktadır. Bunda adı geçen müesses varlıkların gözden ve takipten kolay kaçabilmeleri, tetkik için elverişsiz (Yer, çalışma vasıtaları, konfor şartları, ilh..) gibi fiili durumlarının da tesiri olmaktadır.

5 — Kontrol Teşkilâtı esas hedefini gözden kaçırıp, müessiriyetini dağıtıp azalmaktadır.

Bütün mükelleflerin her türlü muamelelerini faaliyet sahasına almak isteyen kontrol teşkilâtı bu suretle *esas hedefini gözden kaçırıp müessiriyetini dağıtıp azaltmaktadır*. Zamanımız şartları içinde sayıları milyona yaklaşan mükelleflerin her birinin binleri aşan muamelâtını vesikasından kaydına kadar kontrol etmek, hiçbir devletin üslenebileceği bir hizmet değildir. Esasen buna lüzum da yoktur. Devletin sadece usulleri vaaz, bunları meslek düzeni içinde yürütecek teşkilâtı kurmak ve işleyişlerini burakabe etmekle sağlayacağı kontrol gücü ve tasarrufu sayesinde asıl hedeflerini görüp mücadele etmesi mümkün olur kanaatindeyiz. Halen sayıları milyonlara yaklaşan gelir beyannamelerine ilâveten bir o kadar servet beyanı ve ilâve olunan gider beyanı karşısında esas nisbeti % 2-3 arasında kalan vergi murakabesini çok daha düşük nisbetlere doğru kaydığı ve kaybolacağı aşikârdır.

Kısaca açıklanan bu durumu ile memleketimizde vergi murakabesi, vergi kaçırmak isteyen kötü niyetli mükelefiyetler için (Zelzele, su baskını, yangın) gibi tabii afetlere uğramaktan daha az varit bir tehlike manzarası arz etmektedir. Bu ise elbette vergi kaçakçılıklarını teşvik eder.

C — NETİCE :

Mali ihtiyaçların hergün hızla artması, vergi hâdiselerinin millî şuurda yer etmeye başlaması, vatandaşlar arasında malî külfetin dağılışının yakinen izlenmesi, nihayet Devlet ve Millet olarak malî sistem işleyişinin bekamızla ilgili önem uaşıması nazara alınarak uzun ve kısa vadeli tedbirlerle, vergi kaçakçılıkları ile bilerek ve müessir mücadele metotlarına ne kadar önem verilse yerinde olacağı kanaatindeyiz.

III — KALKINMA VE DEVLETİ SAĞLAM VE MUSTAKAR GELİRLERE KAVUŞTURMAK İÇİN MÜESSESELEŞMENİN TEŞVİKİ ZARURİDİR

Memleketimizin iktisaden yeteri kadar ve süratle gelişememesi ve hatta geri kalması sebeblerinden birisi de hiç şüphesiz, Devletin müesseseleşmeye yeteri kadar önem vermeyişidir.

Netekim Rönesansdan bu yana ortaya çıkan yeni buluşlar tekniğin ulaştırma sistemlerinin gelişmesi ile birlikte ekonomik üniteler, mahiyetlerini değiştirerek mahallî ihtiyaçlara cevab veren, kapalı ekonomi şartlarına uygun dağınık ve küçük işletme hüviyetinden çıkmış orta ve hatta büyük işletmeler haline gelmişlerdir.

Küçük tasarruf ve sermayelerin başaramıyacağı büyük işler sözü edilen önemdeki kuruluşlar, toplu ihtihsal yapan dev işletmeler sayesinde yapılmış ve bunlar millî, hatta uluslararası önemde müesseseler haline gelmişlerdir.

Gelişmiş memleketlerin ekonomik kalkınmalarında çok büyük rol alan bu nevi işletmelerin kurulabilmesi, gelişmeleri ve devam edebilmeleri her şeyden evvel, teessüs ettikleri bölgede kanunî teminat, güven, teşvik ve yardım görmeleri ile, hiç değil ise, müesseseleşmelerinden ötürü zararlı çıkmamaları ve gayrî kanunî rekabete maruz kalmamaları ile mümkün olmuştur.

Memleketimizin uzun mazisi içerisinde bilhassa yeni zamanlarda yukarıda örneğini verdiğimiz tip ve büyüklükte işletmelere ve müesseselere sahip olamayışının sebeb ve amilleri elbette mevcuttur. Ekseriya bunu sermaye kifayetsizliğine ve fakirliğimize bağlamak istiyenler çoğunlukta isede kanaatimizce, yegâne sebeb bu değildir ve memleketimizde yeteri kadar sermaye ve ekonomik imkânlar her zaman mevcut olmuştur. Ancak sermaye unsurunun, gayet tabi olarak, aradığı güven ve istikrar havası ve atmosferi kurulamadığı ve devam ettirilemediği içindirki sermaye, daima gizli kalmak, göze batmamak yolunu seçmiş, aramış ve muhafaza etmiştir. Asırlar boyunca 3 kıtada, milyonlarca kilometrekarelik imparatorluk kuran, yüz milyonlarca nüfusu fidye ve necate bağlıyan ve hakimiyeti altında uzun süre yaşatan bir siyasî otoritenin kendi beldesine ve tabasına sermaye akımını sağlıyamamış olması normal sayılabilir mi?

Ancak şahsî ve keyfî idarenin en ufak fermanı ile can emniyeti kalmıyan, mütegallibe ve zorbaların devamlı tehdidi altında yaşanılan, siyasî kuvvetin en basit ihtiyaçlarında derhal ve en önde sivrilmiş, göze

batan varlık sahiplerinin varlığına el uzatması, müsadereler ve yağmalar devrinde, sermaye ve varlıklar elbette saklanmış ve gizlenmiştir. Nitekim zikrolunan güvensizlik ve istikrarsızlık sebebiyledirki şahıslar dahi tasarruflarını çömlek içlerinde, şilte altlarında veya boyunda ve kollarda saklamayı, kıymetli maden mücevherat şeklinde tutmayı tercih edegelmişlerdir.

İşte bir taraftan siyasî kuvvetin kanun ve ferman dinlemez davranışları, diğer taraftan muhitin gasıp ve yağma fırsat ve imkânları arayışıyle gizlenen bu nevi servet unsurlarını millî ekonomiye aktarmak, işletmelere kanalize etmek her şeyden evvel devletin alacağı bir seri tedbire şiddetle ihtiyaç hissettirmektedir.

Müesseseleşmeyi Sağlıyacak Tedbirler

Dağınık, münferit ve zararlı kapkaç teşebbüs ve kuruluşların önlenip bunlar yerine istikrarlı, büyük istihsal ünitelerinin ortaya çıkması, yaşıyabilmesi ve varlıklarını muhafaza ettirebilmeleri için devletçe alınması gerekli tedbirlerin bazıları şu şekilde özetlenebilir.

1 — Kanunlarda İstikrar Sağlanmalıdır :

Devlet emirlerini teşkil eden kanunların kısa sayılacak süreler içinde sık sık değiştirilmesi ve bilhassa bu değişikliklerin sermaye ve teşebbüs erbabını sürpriz ve oldu bittilerle karşı karşıya bırakması mutlak önlenmelidir. Yarım asrı bulmıyan Cumhuriyet Devrinde çıkarılan onbine yakın kanun, kararname, yönetmelik ilh... genel olarak gözden geçirilirse sözünü ettiğimiz istikrarsızlık kolaylıkla görülür.

2 — Kanunların Değişik Tatbikatı Önlenmelidir :

Gerçekten kanunların şahsa, zamana, yere göre değişik uygulanması bugün hemen hemen olağan sayılan hallerdendir. İdarenin yetersizliği ve organizasyon bozukluğu yüzünden ortaya çıkan bu durumu önlemek bizce yukarıda sayılan kanunî istikrarı sağlamaktan da daha zordur. Fakat buna rağmen devrimizin devlet anlayışı ve bilhassa bir anayasa ve hukuk düzeni içinde kanunların eşit, genel ve daimi tatbikini sağlamadan devlet olma yeterliği iddia olunamaz.

3 — Müesseseleşme Kanun Koyma ve Yürütme Yönünden Teşvik Olunmalıdır :

Sağlam hukukî ve malî bünyeye sahip büyük teşebbüsleri kurmak geliştirmek, korumak elbette kolay ve basit bir iş değildir. Bu nevi teşeb-

büslerin (Sermayedara, işte çalışan hizmetlilere, kredi müesseselerine, 3.cü şahıslara ve devlete olmak üzere) çeşitli menfaat gruplarına sağlıyacağı devamlı müstakar gelirleri emniyet altında tutmak için büyük gayretlere ve tedbirlere ihtiyaç vardır. Bu itibarla sözü edilen tipteki teşebbüslerin her bakımdan desteğe ve teşvike ihtiyacı aşikârdır, bu nevi kuruluşlar korunmaz ve bilâkis mahiyeti bilinmiyen kapkaç teşebbüslerin rekabetine maruz bırakılırsa elbetteki ayakta durmaları mümkün olamaz, en basit misâli ile aynı faaliyet sahasında gider ve gelir vergilerine tabi işle iştiğal eden bir müesses ile kapkaç bir teşebbüs yanyana bırakılır ve bilhassa ikinci guruba girenler bir takım sunî muaflıklarla korunursa;

Mükellefiyet	Müesses Müşebbis	Kapkaç Teşebbüs	Not
Gider vergisi	% 15 % 35	———	Gayri safi satış üzerinden
Gelir Kurumlar vergisi	% 50 % 60	Hiç veya sembölük	Safi kazanç üzerinden
Damga vergisi	Her muamelede muhtelif miktarda	———	———
Muhasebe Tutma Tetkik Külfetleri	Bütün ağırlığiyle mevcut	Bahis konusu değil	———
Sosyal Sigortalar	Devamlı olarak Pirim Kıdem, İhbar tazminatı (ilâve ödemeler)	Bahis konusu değil	Aynı hizmetliyi kullanmak için enaz % 50 fazlası ücret ödenmesi gerekir.

En basit bu hesaplamadan anlaşılacağı gibi aynı iş sahasında müesses kuruluşlar nizamî şekilde uzun süre yaşıyamaz.

4 — Teşebbüslerde Ciddi Hesaplaşma Düzeni Kurulmalıdır :

Memlekitimizde uzun vadeli gayelerle kurulsalar dahi, Teşebbüslerin ömürlerinin hemen daima kısa olduğu, şahıs müesseselerinde o şahsın hayatiyle bağlı kaldığı, ortaklıkların ise, en yakın akrabalar arasında dahi, bir kaç yılda dağılıp çözüldükleri bir gerçektir. Bu nevi ömürsüzlüğün başlıca amillerinden biride, bizce, teşebbüslerimizde ciddî ve doğru, güvenilir hesaplaşma sistemlerinin kurulamayışıdır. Muhasebe dediğimiz bu nevi hesaplaşma usulleri hemen daima kanunî bir vecibe olmaktan ileri geçememiştir.

Halbuki devrimizin işletmeleri artık yalnız sermayedarın özel ve şahsî menfeatlerinin yegane rol oynadığı vasıtalar olmaktan çıkmış ve aynı teşebbüse emeğini veren hizmetlilerin, âmme fonlarını ikraz eden kredi müesseselerinin, malını ve hizmetini tevdi eden diğer müessese ve şahısların, nihayet devlet iştirak hisseleri olan vergi, resim, Harç, gibi payların emanet edildiği, tevdi olunduğu birer güven müessesesi haline gelmiştir. O halde bütün menfeat guruplarının sözü edilen işletmeden hak ve hisselerini alabilmeleri, elbetteki, ciddî, dürüst ve ilmî esaslara dayanan bir hesaplaşmayla yani ancak muhasebe düzeniyle mümkün ve kabil olabilir.

Ne yazik ki bu güne kadar b uihtiyacı karşılıyabilecek ne bir meslek disiplini kurulabilmiş, nede kanunî vecibeler, malî teşkilâtın vergi yönünden yapmaya çalıştığı kontrol dışında, ciddî ve umumî olarak tatbik ettirilebilmiştir.

Kanaatimizce müesseseleşmenin en önemli tedbirlerinden biri de teşebbüslerde sözü edilen muhasebe düzeninin herkesçe güven verecek şekle sokulmasıdır.

Netice :

Ekonomik kalkınmamız en geniş anlamıyla her sahada müesseseleşmemizi zaruri kılmaktadır. Sermaye için gerekli güven istikrar şartları sağlanabildiği takdirde bu nevi teşebbüslerin kurulup gelişmesi için sermaye, teknik eleman tedarikinin memleketimiz için mümkün olacağı inancındayız. Kapkaç teşebbüslerin ve faaliyetlerin kanunlarımızda ve uygulamalarında daima avantajlı olduğu herkezçe görülüp bilindiği müddetçe, üstelik bu nevi gayrımüesses faaliyetlerin her bakımdan müesseleşmiş olanlarda haksız rekabet imkânları bulundukça, memleketimizde müesseseleşmeyi beklemek elbete hayâl olunacaktır.

Sözü edilen mazbut ve müstakar müesseselerin millî ekonomiye, çeşitli menfaat guruplarına ve bu arada devlet hazinesine emin gelir kaynakları teşkil ettikleri bilindiği takdirde, bunlar yerine faaliyetleri, kullandıkları elamanların hüviyetleri meçhul ve yalnız kendilerine fayda sağlamaktan gayrısına fayda vermiyen kısır kapkaç teşebbüslerin teşvikini anlatmak kolay olamamaktadır. Özet olarak gerek iktisadî kalkınmamızın tahakkukunun, gerekse devletin sağlam finansman kaynaklarına sahip olamamasının geniş ölçüde müesseseleşmeyle kabil ve mümkün olacağı görüşünü her zaman ki gibi muhafaza etmekteyiz.

IV — MÜKELLEFLER NEZDİNDE VERGİ TETKİKATI

Bilindiği gibi vergi sistemimizde yapılan geniş rötuşlarla karinelere müstenit vergiler yerine, mükelleflerin kendi tutacakları defter ve vesikalara göre hazırlayacakları beyanlar üzerinden vergi borçlarının tesbiti yoluna gidilmiştir.

Beyan esası olarak adlandırılan bu yeni sistemin tabîi icabı olarak mükelleflerin muhasebe hizmetleri, düzenleyecekleri vesikalar, tutacakları defterler büyük önem kazanmış ve hilâfı sabit oluncaya kadar bunlar, âmme alacağının (Devlet hissesi vergilerin) hukukî mesnedi durumuna girmiştir. Yine ayni esasın tabî icabı olarak idareye mükelleflerin mezkûr defter ve vesaikinin, vergi beyanamelerinin incelenmesi, mükelleflerin ve mükellefiyetleriyle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırma, tesbit etme yetkileri tanınmış, ayrıca malî arşivler tesisi gereken hallerde ilgililerden bilgi isteme hakları da muayyen elemanlara tanınmıştır.

Beyana müsteniden vergilerin usûle ve yukarıda kısaca izahına çalıştığımız inceleme ve yoklamalarına ait kanunî hükümler, halen yürürlükteki 213 sayılı Vergi Usûl anunumuzda toplandığı cihetle, bu yazımızda bu konudaki kanunî yetkilere bunların tatbikatına ait müşahedelerimizi belirtmek istiyoruz.

Vergi incelemelerinin önemi :

Memleketimizin genel kültür seviyesi, hatta okur yazar oranı, ekonomik faaliyetlerde ticarî ve sınaî teşebbüslerin pek yeni sayılabilecek mazisi, müteşebbislerin işletme ekonomisi, muhasebe gibi teknik konulardaki yetişme seviyeleri istihdam olunan personelde bilhassa vergileme ile ilgili muameleleri yürütücü kadronun kifayet derecesi nazara alınırsa; Beyan esası ile birlikte vergi mükelleflerine tereddüp eden ağır sorumluluk açıkça ortaya çıkar.

Diğer taraftan vergileri tarh, tahakkuk ve tahsil ile vazifeleri, malî teşkilâtın işaret ettiğimiz yeni vergi sistemini kifayetle uygulama derecesi, mükellefiyetleri zamanında teşhis ve tesbit edebilecek yoklama hizmetlerini, defter ve vesaike müsteniden yapılmış vergi hatalarını ortaya çıkarabilme teknik gücü gözden geçirilince, idarenin ayni konudaki daha ağır sorumluluğu kendiliğinden tezahür eder.

Nitekim gerek mükelleflere, gerekse idareye ait zikrolunan sorumluluklar yeni uygulanan beyana müstenid vergiler sahasında büyük problemler olarak ortaya çıkmış ve çıkmaktadır. Bunları kısaca;

— Vergi beyanlarının ancak % 2,3 ünün incelenebilmesi,

— Zaman zaman en yetkili kimselerce, vergi ziyamdan hatta vergi kaçakçılıklarından şikâyet olunması, bilhassa son yıllarda bu nevî iddiaların artması,

— Arasıra basında vergi ve döviz suçlarına ait sansasyonel haberler çıkması,

— Kanun koyucu ve yürütme organları, artan malî ihtiyaçlara cevap verebilecek hasılatı, normal vergiler yoluyla elde edemedikçe, vergi verenleri daha tazyik edici ve fakat vermeyenleri yine takipsiz bırakan, yeni yeni baskı ve külfet tedbirler getirmeleri ilh... zikrolunabilir'

Kısaca izaha çalışılan bu tablo dolayısiyledir ki, zamanımızda vergi incelemeleri büyük önem kazanmaktadır. Zira;

a) Vergi incelemesine tabî olma nisbeti, memleketimizde tabîi afetlere maruz kalma ihtimalinden çok düşüktür. Bu yüzden mükellefler arasında tetkike tabî olanlar (mağdurlar) ve bu nevi incelemeler dışında kalanlar (imtiyazlılar) gibi, iki gurup teşekkül etmektedir. Oysa ki mükelleflerin vergi karşısındaki eşitliği, her ne kadar bir anayasa hükmü ise de, pratikte ancak, sözü geçen kontrola tâbî olmada eşitlik sağlanabilir. Diğer bir ifade ile mükellefler KONTROL EŞİTLİĞİ ni talep etmek hakkına sahiptirler.

b) 19 yıllık tatbikatı boyunca incelemeye tabi olmuş mükelleflerin tüm mükelleflere sayısına oranı, gittikçe düşen bir nisbetle % 3 den % 1,5 a kadar inmiş ve daha da inmek istidadındadır. Halbuki, bu kerre şu veya bu şekilde tetkike te tabi olan mükellefin zaman aşımı dahilindeki (5 yıllık) beyanları kontrola tabi tutulmakta, bu sebeple bu gibilerin mağduriyet nisbet ve hacmi 5 kat yükselmektedir. Yani bir kısım mükellefler bütün muameleleriyle 5 sefer tetkike tabi oldukları halde, tetkik dışı kalanların ayni dönemdeki her türlü fiil ve hareketleri tetkiksiz zaman aşımına uğramaktadır.

c) Kanunen tetkik yetkisini haiz inceleme elemanları (Hesap Uzman ve yardımcıları), (kontrol memurları, mahallin en büyük mal memurları, "Defterdar ve Mal Müdürleri", Vergi Daireleri Müdürleri ile bu yetki ile teçhiz edilenler, Maliye müfettiş ve yardımcıları ile kontrolörler) formasyon, tecrübe ve tutum itibariyle o derece farklıdır ki, mü-

keleflerin mezkûr elemanlardan şu veya bu çeşidine rastlanması, hakkında uygulanabilecek muameleyi tamamen değiştirmektedir. Binaenaleyh ayni hatadan ötürü cezalı takibe uğrarken, diğeri belki de tebrik ve teşekküre mazhar olabilmektedir.

d) Devletin ve dolayısiyle memurun sorumsuzluğu prensibine dayanılarak tetkik elemanlarınca (noksan inceleme, yanılma, yanlış bilgilere istinad etme, gereği kadar hâdiselere nûfus edememe, peşin hükümle hareket etme, asılsız ihbarlara iltifat etme, ilh gibi sebeplerle) şu veya bu şekilde rapora bağlanan hadiseler, derhal malî kuvveti harekete geçirmekte, ihbarname ile başlayan ihtiyatî haciz, ödeme emri, ilh ile devam eden bir seri idarî tazyike muhatab kılmakta, 5-6 yıldan evvel nihayetlenmeyen malî ihtilâf boyunca mükellef, derece derece malî, itibarî ve hatta şahsî hürriyeti ile tehdit altında kalabilmektedir.

Bilhassa, doğan malî ihtilâfların başlangıçları ile sonuçları arasında ekseri görülen akıl almaz farklar göz önüne alınırsa, bu 5-6 yıl içinde haksız takibata uğramış kimselerin asla telâfi edilemeyen zarar ve mağduriyetinin tahribatı kolayca anlaşılır. Haksız adlî takibata uğrayan ve hürriyeti tahdit edilen kimselerin manevî zararlarını telâfiye çalışan kanunlarımıza rağmen, haksız malî takibata uğramış mükelleflerin başvurabilecekleri merci veya sığındıkları kanun himayesi yoktur.

e) Kendi organik ve fonksiyonel görevini zamanında ifa edip, mükellefiyetleri ve varsa suçları tesbit edemeyen malî kuvvetimiz, ihbar müessesesine son derece iltifat etmekte ve muhbirleri yardımcı sayıp, onları neticelere de ortak etmek gibi çok tehlikeli tavizler vermektedir. Devlet hakkına yapılacak tecavüzleri mazur görmeye elbette imkân olamaz. Ancak bu gibi fiiller vatanseverlik, iyi vatandaşlık duygularıyla takip edilince kuvvet ve kıymet kazandığı nisbette, sırf ikramiye düşüncesine dayandıkça şüphe ve şaîbeden kurtulamaz.

V — MİLLETLERARASI MALİ ANLAŞMALAR VE TÜRKİYE

Zamanımızın gittikce gelişen ekonomik ve malî münasebetleri içinde, her memleket ihtiyaçlarının mühim bir kısmını Millî sınırları dışından, yabancı bölgelerden, çeşitli malî ve ticarî kombinezonlarla sağlamak zorundadır.

Bu ihtiyaç, bilhassa sanayileşmiş ve gelişmiş memleketlerle, geri kalmış, ziraî karakterli ülkeler arasında dahada önemle cereyan etmekte-

dir. Diğer taraftan ilerleyen teknik ve sıklaşan sosyal ve kültürel münasebetler, milletleri çeşitli gruplar halinde birleşmelere ve menfaat grupları teşkil etmeğe zorlamaktadır. Netekim son yirmi yıllık olaylar, BENELÜX, COMMONWEALTH, EPU, WARŞOVA PAKTI, NATO, SEATO, CENTO, İlh. gibi Siyasî, Askerî ve Ekonomik topluluklar ortaya çıkarmıştır. Bu gruplar hangi maksatla kurulmuş olursa olsun, Ekonomik ve Malî neticeler doğurmaktadır.

Bu kısa izahatımızla, bilhassa, giriftleşen ve artan milletlerarası münasebetlerin, Millî Ekonomi yönünden çok mühim rol oynayan vergilendirme ve vergi murakabesi hâdiselerindeki akislerine temas etmek istiyoruz.

Gerçekten zamanımızın büyük istihsal yapan dev işletmeleri çok büyük sermaye ihtiyaçlarını ancak halka ait küçük tasarrufları kendilerine kanalize etmek sureti ile kısmen toplıyabildikleri gibi, bu nevi teşebbüslerin muhtaç olduğu modern teknik cihaz ve tesisler veya ilmî metotlar da ekseriya, gelişmiş mahtut bölgelerden sağlanabilmektedir.

Görülüyorki millî sınırlar içinde kurulan teşebbüsler sermaye kaynakları, cihazlanma yolları ve ilmî prosüdürleri tedarik bakımından milletlerarası bir karakter almaktadır.

Bu durum malî sahada ve bilhassa vergilikte bir takım problemler yaratmaktadır.

Şöyleki :

A — Sermayenin yatırıldığı bölge ile ait olduğu bölge farklı olunca ortaya çift vergilendirme (Vergi mükerrerliği) çıktığı gibi her memleket bu gelirden en büyük hisseyi kendine almak istemektedir.

Bu mahsuru önlemek için muhtelif memleketler malî anlaşmalar yapmak ve zaman zaman bunları gözden geçirmek ihtiyacını duymaktadır.

B — Aynı işletmenin merkezi ve çeşitli servis veya şubelerinin değişik memleketlerde bulunuşu bu teşebbüsün değişik memleketlerde bulunuşu bu teşebbüsün değişik malî problemlerle karşılaşmasını tevlit etmektedir. Buna karşılık teşebbüs sahipleri yukarda zikrettiğimiz siyasî ve ticarî bloklar içinde veya dışında idarî konsantrasyonlarını şurada veya burada yapmak, iş merkezini, hukukî merkezini, malî bakımdan en müsait bölgeye nakletme tedbirlerini aramak durumunda kalmaktadırlar.

Yukarda sözünü ettiğimiz milletlerarası malî anlaşmalar bu nevi mahsurları da kısmen önliyebilmektedir.

C — Siyasî ve iktisadî istikrar bakımından zayıf bölgelerle, kuvvetli bölgeler arasında doğrudan doğruya veya vasıtalı şekilde cereyan eden mal ve hizmet akımı, mübadelesi (İthalât, mümessillik, komisyonculuk ilh...) gibi dış ticaretin bütün sahalarında döviz aktarmalarına kolaylıkla vasıta olabilmektedir. Genellikle ilk guruba dahil memleketler aleyhine cereyan eden bu operasyonlar, gelişmemiş memleketlerin ekonomileri ve tediye muvazeneleri kadar Millî bütçelerimizde zararlı duruma sokmaktadır.

İşte iki veya çok taraflı malî anlaşmalarla murakabe ve kontrol cihazlarının karşılıklı yardımlaşmaları ve bilgi teati etmeleri bu gibi mahzurları asgârî hadde indirmektedir. Lâkin ekseriya birbirine yakın gelişme seviyesindeki memleketler arasındaki bu nevî dayanışma tedbirleri, buna en ziyade muhtaç olan geri bölgelerdeki memleketlerle, çok defa mümkün olmamaktadır.

Yukarıda işaret ettiğimiz çeşitli problemler ekonomik bakımdan maalesef geri kalmış sayılan Türkiye için de aynen varittir.

Bütün tarihi boyunca Askerlik san'atının üstün başarısı ile kullanan ve bu hasletleri dolayısiyle, İkinci Cihan Harbi devresi ve sonrası değişen ve sıklaşan siyasî münasebetler boyunca kendisinden daima kuvvet ve yardım istenen Türkiyenin ekonomik ve malî alanlarda da muhtaç olduğu yardım ve takviyenin yapılması gerektiği ve ancak bu hususta evvel bizzat kendisinin menfaatlerini koruyacak bu nevî hayatî anlaşmaları vukuf ve ileri teknik ile sağlaması gerekeceği inancındayız.

VI — BİLÂNÇOLARIN TANZİMİNDE, ALACAKLARIN TAHSİL KABİLİYETİNE GÖRE TESBİTİ ZARURETİ

Bilindiği gibi; bilânçoların tanziminde, müesseselerin sahip oldukları kıymetler meyanında, alacaklarında tahlil olunarak gerçek değerleri ile envantere alınması, T. Ticaret aKnunu ile Vergi Usûl Kanunlarının amîr hükümleri icabıdır.

Ticarî faaliyetlerde bulunan müesseselerin muamelâtında sıhhatli alacaklar gibi şüpheli alacaklar ve değersiz alacaklar da bulunacaktır. Bilânçoların tanziminden evvel, sıhhatli alacakların kontrol edilerek mu-

hatabı ile mutabakat sağlanması lüzumu kadar, şüpheli alacakların da tahlil ve tesbit olunarak, gerekli işleme tevessül edilmesi zarurîdir. Bu gibi hallerde gerekli işleme tevessül edilmeyip, şüpheli alacaklara kaydolunarak, zarar kaydedilen meblâğların umumiyetle bu durumda takipsiz bırakıldıkları görülmektedir.

Halbuki hukukî ve malî yönden karşılık ayırmak, sadece bilânço sıhhatini sağlayacak ihtiyatî bir tedbirden başka değer taşımamaktadır. Gerçek hedef, alacakların her vasıta ile takip ve tahsilidir. Bu amaca ulaşmak, her şeyden önce sağlam bir istihbarata ve sıkı bir takibe ihtiyaç gösterir.

Muhatabı bakımından, şüpheli duruma girmiş alacakların malî yönden, ŞÜPHELİ ALACAK mütalâa edilebilmesi için Vergi Usûl Kanununun 323 üncü maddesindeki şartların yerine getirilmesi gerekir.

Bilindiği gibi, Vergi Usûl Kanununun 323 üncü maddesi şüpheli alacakları:

1 — Dava ve icra safhasında bulunan alacaklar,

2 — Vadesi üç defa uzatıldığı halde tahsil edilememiş alacaklar,

3 — Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen, borçlu tarafından ödenmeyen senetsiz alacaklar,

4 — Veresiye üzerine müşteri kitlesine muamelede buulnan Tüccarların, şüpheli alacak ortalamalarını son hesap döneminde, aynı mahiyetteki alacaklara uygulamak suretiyle ayıracakları miktarlar olarak tadat ettikten sonra;

"Yukarıda yazılı, şüpheli alacaklar için, değerleme gününün (tasarruf değeri) ne göre pasifte karşılık ayrılabilir. Bu karşılığın, hangi alacaklara ait olduğunu ve 4. cü fıkraya göre ayrılmış ise hangi yıla ait olduğu karşılık hesabında gös terilir." denmekte ve "Teminatlı alacaklarda, bu karşılık teminattan geri kalan miktara inhisar eder. Şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarı, tahsil edildikleri zaman karşılık hesabından indirilir." şeklinde sarih hükümler koymaktadır. Bu şartların yerine getirilip, her vasıta ile takip edilmesine rağmen, tahsil edilemeyen alacaklar, DEĞERSİZ ALACAKLAR durumuna girer ki, bu taktirde Vergi Usûl Kanununun 322 veya 324 üncü maddesine uymak şartiyle kayıtlardan silinir. Vergi Usûl Kanununun bu konudaki 322 nci maddesi; 'Kazaî bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre, tahsiline artık

imkân kalmayan alacaklar değersiz alacaklardır." Değersiz alacaklar, bu mahiyete girdikleri tarihte tasarruf değerlerini kaybederler ve mukayyet kıymetleriyle zarara geçirilerek yok edilirler." demekte ve nasıl yokedileceğini göstermekte, aynı Kanunun 324 üncü maddesi ise; Vazgeçilen alacakların tabî olacağı işlemi açıklamaktadır.

Alacakların, açıklandığı ve Kanun maddesinde bahsedileceği şekilde işleme tabî tutulmaması halinde düzenlenecek bilânço, müessesenin hakiki malî yönünü aksettirmekten uzak kalacağı cihetle, T. Ticaret Kanununun 75 inci maddesi hükmüne de aykırı düşecektir.

Bundan önceki yazılarımızda* mezkûr maddelerin şartlarını yerine getirmekte rastlanan müşkülâta temas edilmiştir.

Yukarıdaki açıklamalarımızla ise; şüpheli alacakların sadece Vergi matrahlarının tesisinde, bir zarar unsuru olarak mütalâa edilmesiyle iktifa olunmaması ve aktifte yer alan alacak kalemlerinin tahsil kaabiliyetlerine göre tahlil ve teşhis edilmesi ve gerçek yönleriyle gösterilmesi şüpheli durumdaki alacakların da devamlı takipte tutulması zaruretine işaret etmek istiyoruz.

VII — MALÎ KANUNLAR TATBİKATINDA DEMİRBAŞLARIN MASRAF KAYDEDİLMESİ VE AMORTİ EDİLMESİ

Her işletmenin işlerini yürütebilmesi için, sermayesinden bir kısmını sabit kıymetlere ayırması ve yatırması gerektiği malûmdur. Bu meyanda "DEMİRBAŞ" adı ile lisanımızda yer alan bir takım çalışma vasıtalarının tedarik edilerek, işde kullanılması zarureti gittikçe önem kazanmaktadır.

Sözü edilen demirbaşların, işletmecilik icapları kadar, muhasebe tekniği ve malî kanunlarımızın şumulüne girmesi ve bilhassa Vergi Kanunları uygulamalarında, bu nevî kıymetlerin iktisap bedelleri veya amortismanlarını, matrahların hesabında değişik hareket tarzlarına müsait bulunması sebebiyle konuya temas etmek istiyoruz.

A — İŞLETMECİLİK İCAPLARINA GÖRE DEMİRBAŞLAR :

Tedarik zaruretine işaret ettiğimiz demirbaşlar, işletmecilik yönünden, müessese servislerinin işlerini yürütebilmesi için, alınması ve işde

*) 6 Ekim 1966 gün ve 701 sayılı Türkiye İktisat Gazetesinde çıkmıştır.

kullanılması kaçınılmaz olan, teşebbüs sermayesinden bir kısmını bünyesinde alıkoyan gün geçtikçe önemi artan ve fakat, teknik gelişmeler sebebiyle, ömürleri pek uzun olmayan birer vasıtadan ibarettir. Memleketimizin alışkanlıkları içinde, bunlar alındıkları dönemde teşebbüs için birer gider gibi mütalâa olunmaktadır.

B — MALÎ KANUNLARIN DEMİRBAŞLAR HAKKINDAKİ HÜKÜMLERİ :

Sözü edilen demirbaşlarla ilgili olarak, bir taraftan Vergi Kanunlarımızda, bunları alış bedellerinin veya aşıma paylarının (Amortismanlarının) Vergi matrahlarının hesabında nazara alınmasına dair hükümler mevcut olduğu gibi, diğer taraftan, amortisman yoliyle yok edilecek değerlerde takip edilecek hesaplama usûl ve şekillere ait hükümler, Vergi Usûl Kanunundan yer almıştır. Netekim;

1) 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun, ticarî (Md. 40/7), ziraî (57/6), meslekî (68/7) kazançlarla, Gayrimenkûl sermaye iratları (Md. 74/6), safi kazanç ve iratların tesbitinde, sözü edilen demirbaşların amortismanlarına, hasılattan indirilecek bir gider unsuru olarak yer verilmekte, ayrıca, mezkûr maddelerde iktisap bedeli 1.000 lirayı aşmayan bu nevî demirbaş, alât ve edavatın, amortismana tâbi tutulmayarak, doğrudan doğruya gider kaydedilmesine cevaz verilmektedir.

2) 5422 Sayılı Kurumlar Vergisinin, Kurum kazancının tesbitine ait 13. üncü maddesinde; Kurum kazancının, Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hükümlerine göre tesbit edileceği, hükme bağlandığı cihetle, yukarıda izah ettiğimiz, gider yazılması veya amortismanların hasılattan indirilmesi işlemi, aynen Kurumlar için de varit bulunmaktadır.

3) Vergi Usûl Kanununun amortismanları tarif ve hesabını tesbit edici hükümleri olarak, gerekli açıklamalar, sözü edilen Kanunun 313 ilâ 321. inci maddelerinde yer almaktadır. Bu hükümlere göre;

A) İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz.... iktisadî kıymetlerin (Alât, edevat ve demirbaşların),

B) Kanunda tesbit edilen esaslara göre değerlerinin kullanıldıkları süre zarfında yokedilmesi, amortisman mevzuunu teşkil etmekte (md. 313),

C) Aşınma paylarının hesaplarda ayrıca gösterilmek şartiyle, ilgili hesabın değerinden indirilmesine veya pasifte bir karşılık hesabında toplanmasına imkân verilmekte (Md. 321),

D) Normâl amortisman nisbetlerinin resmen tesbit ve ilân olunması emredilmekte (Md. 315),

E) Mükellefler için, ilân olunan bu nisbetleri aşmamak üzere, aşınma payı uygulamasına izin verilmekte ve fakat, bir kere başlanılan nisbeti değiştirilmesi kabûl edilmemektedir. (Md. 319),

F) Amortisman uygulamalarına, ilgili sabit kıymetin aktife girdiği yılda başlanılmasına, yıl olarak hesaplanmasına ve aralıksız devamına (Md. 320) ait hükümler yer almaktadır. Ayrıca, yine aynı Kanunun, değerlemeyi tarif eden üçüncü kitabında,

G) Değerlemede, iktisadî kıymetlerden herbirinin tek başına nazara alınmasını, teamüle aynı cinsten sayılan malları ve düşük kıymetli müteferrik eşyayı toplu olarak değerlemesi (md. 260) kabûl etmektedir.

Vergi Usûl Kanunu, makale mevzuunu teşkil eden demirbaşların, maliyet ölçüsüyle değerlenmesini kabûl etmekte ve maliyet tarifinde, iktisap bedeli ile komisyon, nakliye gibi o mal için yapılmış özel giderleri de toplamına almaktadır. (Md. 273).

C — TATBİKAT PROBLEMLERİ :

Vergi ve Usûl Kanunu hükümlerini açıkladığımız demirbaşların, mükelleflerce muhasebe kayıtlarına alınmasında ve Vergi matrahlarının hesabında, birtakım tatbikat problemleri hemen daima görülmektedir. Bunlardan bazılarına ait örnekler verilebilir, Şöyleki;

1) Demirbaşların tamamen vergi hesabı dışında tutulması :

Amortisman mevzuunu kavrayamayan bir kısım mükellefler, demirbaş alışlarını muhasebeleştirmekle beraber, bunları tamamen aktif bir kıymet olarak muhafaza etmekte ve fakat, Vergi matrahlariyle ilgilenmemektedirler. Şüphesiz bu hareket tarzı, uzun vade içerisinde, sermayenin vergilenmesini intac eder ve mahzurludur.

2) Mevcudu kalmayan kıymetlerin amortismana devam olunması :

Herhangi bir şekilde aktifleştirilen sabit kıymetlerin, işletmede kullanılabildiği süre içerisinde yokedilmesine dair yukarıda açıkladığımız

kanunun âmir hükmüne rağmen, bazı mükellefler, kırılma, bozulma, çürüme ilh... gibi sebeplerle, işde kullanılamaz hale gelmiş demirbaşlarını nazarî ölçülerle ıtfaya devam etmektedir. Hâlbuki hem açıklanan âmir hükme, hem de mevcutların envanterle tahkiki hakkındaki mecburiyete aykırı düşen bu tatbikat, yanlıştır. Belirtilen sebeplerle saf dışı çıkmış değerlerin amorti edilmemiş bakiye değerleri, usûlüne göre yapılacak imhalarla yokedilebilir.

3) 1.000 liralık değer ölçüsünün yanlış kullanılması :

Gerçekte Vergi Usûl Kanunu, işletmede bir yıldan fazla kullanılan demirbaşların, kullanma süresi içerisinde yokedilmesini emretmekte isede, yukarıda açıkladığımız Kanunun ilgili hükümleri "Değeri 1.000 lirayı aşmayan makina, demirbaş, mefruşat, alât ve edevat, amortismana tâbi tutulmayarak, doğrudan doğruya gider kaydolunabilmesine" cevaz verdiğinden, bir kısım demirbaşlar tşeebbüste uzun yıllar kullanılsalar dahi, satın alındıkları yılın giderlerine geçirilmekte ve bilânçolarda sabit kıymet olarak yer almamaktadır. İşte bu 1.000 liralık ölçünün tatbikatında aksaklıklar görüş ayrılıkları, uygulama hataları yapılmaktadır. Netekim

A) Çeşitli demirbaşları birlikte satınalan bir teşebbüs, tümüne ait tek faturaya müsteniden toplamı 1.000 lirayı geçtiği için amortismana gitmekte,

B) Alış bedeli 800 lira, nakliye, hammaliye montajı 300 lira olan bir demirbaş, bedeli 800 liradır diye, gidere atılmakta,

C) Adedi 20 liralık demirbaşların, meselâ 100 tanesi birlikte alındığı için, toplamı hakkında 1.000 liralık ölçü uygulanarak amortismana gidilmekte,

D) Tümü bir topluluk teşkil eden demirbaşlar sun'i parçalamalarla 1.000 liradan aşağı değerler gider şekline sokulmakta,

E) 5421 Sayılı Gelir Vergisi Kanununda 50 lira iken, 193 sayılı Kanunla 1961 yılında 1.000 liraya çıkarılan bu ölçü sebebiyle eski rejimde aktifleştirilen değerler toplam masrafa nakledilmektedir.

Buna karşılık idare ve tetkik elemanları da; Değerlemede her birinin tek başına nazara alınması gereken iktisadî değerleri de demirbaşları, sırf fatura tutarları yüksektir mütalâası ile, sun'i olarak amortisman mevzuuna itmekte ve malî itilâflar yaratabilmektedirler.

4) Gider kaydedilen demirbaşların kayıt dışı bırakılması :

Vergi Kanunları cevaz verse dahi 1.000 liralık ölçü dahilinde alınan kıymetlerin izini kaybetmemek, işletme içindeki akibetini takip edebilmek için, bunların ayrı bir hesapta toplanması ve amortisman defterinin özel bir bölümünde kayda ve takibe alınması, işin icabı iken, bu zarurete uyan pek olmamaktadır.

D — NETİCE :

İşletmede kullanılan demirbaş, alât ve edevatın tedarikinde, kullanılmasında ve imhasında işletmecilik icapları, muhasebe tekniği ve malî Kanunların birlikte gözönünde tutulmalarına ihtiyaç bulunduğu, ancak tatbikat sahasında bu konuların genellikle ihmâl olunduğu, bu yüzden Vergi beyanlarının hatalı durumlara düştüğü, çok defa bu hataların Hazine kadar, mükellefin de aleyhine tecelli ettiği görüşündeyiz.

VIII — TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE SERMAYE ŞİRKETLERİ VE HİSSEDARLARININ DURUMU

Sermaye şirketlerinin ufak veya büyük sermaye sahiplerine bizzat işletmeciliğe girmeksizin Ticarî ve Sınaî faaliyetlere katılmak imkânını bahşetmesi, vergilendirme sahasında çeşitli problemler ortaya çıkmasına sebebiyet verdiği malumdur. Türk vergi mevzuatında bu konuyu şu şekilde hülasa etmek mümkündür.

A — GENEL KÂİDE:

Prensip olarak idari ve muamele merkezleri Türkiyede bulunan sermaye şirketleri elde ettikleri bilumum kazançlarından dolayı % 25 nisbetinde kurumlar Vergisine tabi oldukları gibi, Aksiyonerlerine tevzi ettikleri veya edebildikleri temettü üzerinden onların vergisine mahsuben tekrar % 20 nisbetinde Gelir Vergisi tevkifatına tabidirler. Bu nevi gelir elde eden aksiyonerler ayrıca bunu kendi gelir beyannamelerinde gösterirler ve müterakki tarifeye göre vergilendirirler, ancak şirketçe yapılan tevkifatı bu vergiden mahsupedebilirler. Bu duruma göre merkezi Türkiyede bulunan bir şirketin aksiyoneri Türkiyede ise açıklanan mükellefiyetlere tabî olacaktır.

B — YABANCI ŞİRKETLERİN TÜRKİYEDEKİ ŞUBE VE AKSIYONERLERİNİN DURUMU:

1) Şubenin mükellefiyeti:

İdarî ve muamele merkezi yabancı ülkede bulunan şirketin Türkiyedeki şubesinin Türkiyede elde ettiği kazançlar % 35 Kurumlar Vergisine tabidir, ayrıca bu şube merkezine transfer edeceği Kurumlar Vergisi safi kazancı üzerinden % 35 Gelir Vergisi tevkif edecektir.

2) Yabancı kurumun Türkiyedeki aksiyonerinin durumu:

Bu aksiyoner Türkiyede yerleşmiş bir şahıs ise tahsil edeceği temettüün brüt miktarını gelir beyannamesine ilâve eder ancak, menşe memlekette kesilmiş Gelir Vergisi varise, bu gelir dolayısiyle ödenen vergiyi bazı şartlarla mahsup edebilir. Şayet bu nevi temettü, Türkiye'de bir takvim yılında, altı aydan az ikamet etmiş şahıslarca elde edilmiş ise sermaye Türkiyede yatırılmadığı için vergiye tabi değildir.

C — TÜRKİYEDEKİ SERMAYE ŞİRKETİNİN YABANCI MEMLEKETTEKİ ŞUBE VEYA AKSİYONERLERİNİN DURUMU:

1) Bir Türk sermaye şirketinin yabancı memleketlerde elde ettiği kazançlar brüt miktariyle merkez safi kârına intikal ettirilerek tümü üzerinden Kurumlar Vergisine tabi tutulur. Ancak yabancı memlekette şube kârı üzerinde ödenmiş aynı mahiyetteki vergiler bazı şartlarla mahsup olunur.

2) İkametgâhı Türkiye'de olan yabancı memleketteki Türk vatandaşları, ister bir Türk sermaye şirketinin temettüünün, ister yabancı şirketlerin dağıtacağı temettüleri elde etmiş olsun kanunen bilumum kazanç ve iratlarının toplamı üzerinden Gelir Vergisine tabidirler ve yabancı memlekette ödedikleri Gelir Vergilerini mahsup edebilirler.

IX — ÂMME HİZMETLERİNİN YÜRÜTÜLMESİNDE MALİYET FİKRİ

Zamanımızda her nevî işletmecilikde üzerinde titizlikle durulan maliyet fikri, gittikçe şumûl ve önem kazanmakta ve gelişen teknik vasıtalar, hesaplama usûlleri sayesinde her nevî hizmetin maloluş değeri, daha dakik ve doğru şekilde ortaya konulmaktadır.

İşletmecilik sahasında lüzum ve zarureti kabûl olunan maliyet fikri, idarecilere geçmişdeki icraatının muhasebesini, verimlilik derecesini ölçmeye yaradığı kadar, gelecekdeki faaliyetlerini plânlama ve programlama suretiyle yön vermede daha da faydalı bir kumanda müş'iri, yol göstericisi fonksiyonu ifa etmektedir. Diğer taraftan işaret ettiğimiz maliyet fikri, yalnız dar işletmecilik sahasında kalmayıp, her nevî idarenin, bu meyanda âmme hizmetinin, yürütülmesinde de değer kazanmaya başlamış ve ileri Memleketlerde Devlet hizmetinin hemen her sahasında ifa edilen hizmetin maliyetinin hesaplanması, artık bir usûl haline gelmiş bulunmaktadır.

İleri Memleketlerin gelişmesinde kanaatimizce, çok önemli rol oynayan bu hesaplı hareket fikrinin, geri kalmış ve gelişememiş Memleketlerde çok daha titizlikle ve öncelikle ele alınması mutlak bir zarurettir. Zira, imkânları mahdut, ihtiyaçları sonsuz ve dağınık bulunan ikinci guruba dahil bölgelerde, sahibolunan mahdut imkânlardan, mümkün olan en büyük netice ve faydayı sağlamak, diğer bir ifade ile, verimliliği arttırmak için başka bir çare ve yol mevcut değildir. Ancak, fayda ve zaruretine işaret ettiğimiz âmme hizmetinde maliyeti hesaplamanın güçlüğünden daha zor olan, idarecilerde ve bütün âmme servislerinde, sözü edilen hesaplı hareket telâkkisiyle alışkanlıklarının yerleştirilmesidir.

Bu yazımızda âmme hizmetlerimizin yürütülüş şeklinde, mezkûr maliyet fikri ve açısından bakmak istiyoruz.

A — ACI GERÇEKLERİMİZ :

Geleneksel telâkkilerimizle idarî teşkilâtımız, hemen hemen bütün hizmet ve davranışlarında, asla bir maliyet fikriyle hareket etmemektedir. Buna her sahadan sonsuz misâller vermek şüphesiz, mümkündür. Birkaç örnek vermek gerekirse;

1) Bütçe tatbikatında;

Malî yıl sonlarına rastlayan dönemler, daire ve müesseselerin mevcut tahsisatın yanmaması telâş ve heyecanı içinde, ne pahasına olursa olsun mevcut parayı 28 Şubattan evvel bitirme vak'aları ile doludur.

2) Beledî ve Bayındırlık Hizmetlerinde;

Gün geçmezki yeni yapılmış bir yolun, binanın, köprünün ilh... şurası burası başka bir hizmetin yürütülmesi için kırılıp bozulmasın ve yeniden imar beklenmesin!

Ufak ödemelerle yapılacak işler, sırf formalite bitirilemediği için büyük masraflara yol açmaktadır.

Bu nevi tahriplerin yeniden yapılması hem zamana ve yeni imkânlara bağlı, hem de ilk inşasından daha pahalı olmaktadır.

3) Malî Tatbikatımızda;

Çok cüz'i Vergi Resim veya Harç tutarlarını mükelleften istemek, aramak veya duyurmak gayesiyle ihtiyar olunan posta, kırtasiye, ilân masrafları, asla sağlanacak geliri karşılayamadığı halde sırf sorumluluktan kurtulmak ve kanunî merasimi tamamlamak için, 5 kuruşluk pul cezası için 120 kuruşluk tebligat, bir liralık vergi bakiyesi için, sahifeler dolusu resmî ilân verilmektedir.

Yine aynı sahada mevcut dosyalarında milyonlarca liralık tarhiyatı tekemmül ettirmek ve tahsilini sağlamak yerine, mahdut idarî güç, yeni vergi sahaları aramak veya tahsil edemeyeceğini bildiği borçlulara ait takibin, kendisini mes'ul edecek şeklî-merasimini tamamlama çabasındadır.

Aynı şekilde, malî ihtilafları azaltmak ve birkısmını mükellefle bir nevî pazarlığa girişerek, uzaklaşma yoliyle bir an evvel tahsil etmek kanunen kaabil iken tatbikat, bu görevi işlemez bir külfet haline getirmekte, ve aynı yoldan sağlanması mümkün 100 için 500 üzerinden isteklerle, hadiseler hem ihtilâf kapısına itilmekte, hem de neticede hiçbirşey alınamamaktadır.

4) Devlet Emvalinde :

Basit birtakım bakım ve tamir giderleri ile onarılmalar yukarıda işaret ettiğimiz şekilde tahsisatları tüketme çabasına rağmen, zamanında ele alınmayıp büyük tamir ve inşat şeklinde ancak ortaya çıkarılmakta ve dolayısiyle, ölçülemiyecek mikyasta fazla gider ihtiyar edilmektedir.

5) Personel Kadrolarının Tesbitinde :

İşin rasyonel şekilde yürütülmesinin gerektirdiği organizasyonu evvelâ yapacak ve bunu yeterli elemanlarla teçhiz ederek fonksiyon teşkilâtına, servis sorumluluğuna bağlıyacak yerde, klâsik kuruluş kadrolarını muhafaza, hattâ devamlı olarak fuzulen şişirmek ve elemanları tatmin etmek için bin türlü muvazaaya başvurularak dolambaçlı tertiplerle, sun'i kadrolar ihdası, elemanların teminatsız yollarla tatmine çalışılması, bu yüzden aynı hizmeti çok daha kalabalık bir kadroya, daha masraflı ödemelerle gördürmeye yönelmesi ve şahıs teşkilâtı hüviyetinden bir türlü kurtarılamayışı, çok ağır yetiştirme masrafı göze alınan subay ve sivil

her meslekten elemandan tam randıman alınacak devrede bunların çeşitli sebeblerle (emekli, istifa, nakil) ayrılışı ile yerlerine çok daha pahalıya mal olacak yenileri alınmaktadır.

B — ISLAH İÇİN GEREKLİ TEDBİRLER :

Amme hizmetlerinde maliyet hesabı zarureti bir kez kabûl olunduktan sonra, bunun tesisi için elbetde birtakım prensip tedbirlerine yönelinebilir. Biz bunlardan bir makale içine sığabilecek olanlarına kısaca temas ediyoruz.

1) Devlet muhasebe usûlleri ıslah olunarak bütün dünyaca kabûl olun millî muhasebe, milî bilânçolar tesis olunmalıdır. Ancak, bu sayede Devletin ve Milletin genel varlığı ve faaliyet sonuçları hesaplanır hale gelecektir. Aynı şekilde, basit tahsisat muhasebesi usuûlleri içinde yürütülen Devlet sarfiyatının *ekonomik sarfiyat* ilkelerine çevrilmesi gereklidir.

2) Devlet emvalini, varlığını ve sarfiyatını muhafaza ve kontrolle görevli servisler ve murakabe teşkilâtı, bütçe içi ve dışı sarfiyatta ödemelerin basit ve klişe halindeki kırtasî formalitesini esas tutacak yerde, kıymetlerin muhafazasını, geliştirilmesini ve bilhassa ödemelerin en ekonomik tarzda yapılıp yapmadığını araştırmalıdır. Sorumlulukların tesisinde yapılan gider ile sağlanan netice arasındaki irtibat, her nevî hizmetin maliyeti gözönünde tutulmalıdır.

Zamanımızda Devletin; Millî Savunma, İç Asayiş gibi en esaslı fonksiyonların icrasında dahi, imkânları en ekonomik şekilde kullanma halinde, maliyet tesisi prensibi aranır olmuştur.

3) İdarî organisazyon "fonksiyon teşkilâtı" esasına göre işleyen, hizmeti servis sorumluluğu şeklinde yürüten, dolayısiyle muayyen makam ve kademe sahiplerine verilen tahsisat, kadro ve imkân nisbetinde, sorumluluk yükleyen, buna mukabil, gerekli yetkileri tanıyan bir adem-i merkeziyet tesis olunmalıdır. Ancak, bu sayede âmme hizmetleri her dairede işe yarar birkaç elemanın üstüne yüklenmiş, şahsî ve münferit kaabiliyetlere dayanan, sorumlulukları tesbit edilmeyen, fuzulî parazit kadro şişkinliklerinden kurtulunabilir.

4) Çok zarurî, hayatî Devlet tasarrufları dışında, âmme servislerinin gelirini karşılamayan harcamalardan vazgeçme işi idarecilerin yetkilerine ve sorumluluklarına terkedilmesi gerekir.

5) Gelir kaynaklarının ihmallerine karşılık giderlerde lüzumundan fazla tedbirli olma politikası değiştirilmelidir. Nitekim, bugün kötü or-

ganizasyon, yetersiz eleman, kifayetsiz murakabe ve kontrol yüzünden Devletin kanunî hakkı olan her sahadaki gelirlerinden noksan tahakkuklar, idareye intikâl etmeyen gelirler için hiçbir sorumluluk doğmaz iken, bütün dikkât ve çabasını Devlet ödemelerine toplayan bir zihniyet; milyonlarca liralık Vergi, Resim, Döviz, Aidat, Prim gibi gelirlerini başıboş bırakmakta, fakat buna karşılık 10 liralık fazla ödeme, 100 liralık kasa açığı, iki adet demirbaşın noksanından ötürü, tahkikat, tezkere, zimmet, dâva, ilâm tanzimi ve takibiyle meşgûl bulunmaktadır. En basit örneği, ile Vergi beyanında 100.000 liralık fazla vergi mahsubu ile ilgilenmeyen malî teşkilât, 1000 liralık bir iade ve ödeme talebi karşısında tetkik, teftiş, tahkik ve yazışmalara girişerek adeta bütün kadrolarıyla seferber olmaktadır. Hâlbuki bu gayretin onda biri verimli sahalara yönelse Devletin geliri defalarca artabilir.

6) Yanlış tatbikatın verimsiz randıman düşürmeleri önlenmelidir. Gerçekte, âmme hizmetlerinin hemen her safhasında emek ve gayretin büyük bir kısmı, yanlış muamelelerle harcanmaktadır. Nitekim, gün geçmiyorki, muhatabı olunmayan bir vergiye, ödeme emrine, ödenmiş Devlet hisselerinin yeniden istenmesine, Subaylıktan emekli olmuş bir kimsenin veya bir kadının asker kaçağı diye aranmasına, rastlanmasın veya bu gibi haberlere gazetelerde rastlanmasın. Hata etmek şüphesiz, insanlar içindi. Ancak, âmme servislerinin kuruluş ve işleyişlerinde gerekli itina ve dikkatin sarfı, hataları mahallinde ve zamanında tesbit edici süzgeçlerin bulunması, zaruridir. Nitekim, Devlet kuruluş kadrolarında, hemen her serviste, çeşitli kademeler, kontrol, teftiş, murakabe organları mevcutur. Bütün bunlara rağmen, âmme servislerinden sık, sık hatalı muameleler çıkması, bu halin devamı, şüphesiz, Devlet ciddiyetiyle bağdaşamayacağı gibi, bu nevî muamelelerin ıslahı ve düzeltilmesi aynı servisleri ve hatta üst kademeleri, mükerreren meşgûl etmekte, iş hacmını büyütmekte, dolayısiyle zaten verimsiz olan servislerin randımanını büsbütün düşürmektedir.

C — NETİCE :

Zamanımızın telâkkilerine göre, âmme hizmetlerinin yürütülmesinde, tıpkı işletmelerde olduğu gibi, hizmetin maliyetinin yapılması zarurî, işlerin yürütülmesinde bu hususun daima nazara alınması gerekli olmaktadır.

Memleketimizin realitelerini bu açıdan incelenince, durum maalesef, bu mefhumlardan çok uzak olduğumuzu göstermektedir.

Amme hizmetinde maliyet fikrinin lüzûm ve isabeti olduğu, buna samamiyetle inanıldığı taktirde, ciddi, köklü ve uzun vadeli tedbirlerle Devlet idaresine yeni bir yön verilebileceği, bu yola gidildiği taktirde, bundan Milletçe topyekûn çok faydalanacağımız kanaatindeyiz.

X — MUHASEBE HİZMETLERİNDE MAKİNALI VASITALAR KULLANILIŞI

Zamanımızın ekonomik gelişmelerine ve teknik ilerlemelerine paralel olarak, her sahada olduğu gibi muhasebe hizmetlerinin yürütülmesinde de bir takım mekanik vasıtaların kullanılması mümkün ve hatta ihtiyaca göre zaruri olmaktadır.

Mahiyet, cins ve nevileri gittikçe artan bu vasıtaların haiz oldukları teknik potansiyel ve sür'at, insan gücüne nazaran kıyaslanmıyacak ölçülere doğru gelişirken, memleketimizin durumu, işletmecilikte içinde bulunduğu şartlar nazara alınarak sözü edilen mekanik vasıtaların hizmet sahasına girme imkân ve şekilleri üzerinde durmak istiyorum.

A — MUHASEBE MAKİNALARINI KULLANMAYI GEREKTİREN İHTIYAÇLAR :

Hemen hemen, bütün istihsal sahalarında artan üretim gücü, büyük kitlelerin ihtiyaçlarını karşılamayı hedef tutan işletmelerin kurulmasını, küçüklerin birleşmesini, konsantrasyonunu zaruri kılmakta olup devrimiz, küçük işletmelerin yerlerini dev işletmelere bırakma istikâmetinde gelişmektedir.

Bu nevî işletmelerin ham maddeden mamule kadar geçirdikleri teknik faaliyet sahalarında kullandıkları çok çeşitli,

— Ham yardımca madedlerle, işletme malzemelerini takip etmek,

— Kullandıkları çok sayıdaki personelin (işçi, müstahdem, memur, teknik eleman ilh..) teknoloji ve mevzuat yönünden pek griftleşen istihkâkların hesaplanışı,

— Çok dağınık ve muğlak satış organizasyonu ile münasebetlerini takip etmek. (satışların kontrolü)

— Sözü edilen işletmelerin aynı vüs'atteki rakipleriyle kıyasıya devam eden amansız rekabetlerinde çok büyük ehemmiyet kazanan maliyet fiatlarının, mümkün olduğu kadar süratle ve sıhhatle bilinmesi,

— Devletlerin iktisadî haytaa gittikçe artan müdahaleleriyle çoğalan istatistiki bilgi ihtiyaçlarını cevaplama kanunî mecburiyetleri,

— Ve nihayet işletme içi sevk ve idare organlarına yönetime veche verecek raporları zamanında ve isabetle hazırlayabilme zorunluğu,

— Geniş sermayedar gurubu ile kredi müesseselerine çok çeşitli bilgi verme zarureti,

müesseselerin muhasebe hizmetlerini gittikçe daha önemli kılmakta, bu ihtiyacı süratle karşılama hususunda idarecileri yeni imkân ve vasıtalar aramaya zorlamaktadır.

En basit misaliyle toplama, çıkarma, çarpma, bölme gibi dört hesap ameliyesini bugün artık elle yapan şahıs adedi gittikçe azalmakta, vaktiyle bizzat muhasiplerin elle düzenledikleri faturalar hesap makinalarından geçmekte, banka gişelerinde memur eliyle düzenlenen ve yazılan dekont, cüzdan, extre bilahere gibi belgeler, hemen istisnasız makine tatbikatı mevzu olmaktadır.

B — MAKİNA TATBİKATININ PROBLEMLERİ :

Yukarıda sayılan ihtiyaçları makinaların daha sürat ve emniyetle karşılama hususundaki lehte avantajları yanıbaşında, birtakım problemleride elbette mevcuttur. Şöyle ki;

1 — Maliyetleri yüksektir :

Hemen istisnasız yabancı büyük imâlatcıların ve organizatör şirketlerin patent ve imtiyazı altında bulunan bu nevî makinaların satışından ziyade kiralanması şeklinde istifadesi mümkün olmakta, bu nevi kiralarla, mümkün olan hallerde satış bedelleri yüksek meblağlara varmaktadır.

Muayyen büyüklüğe erişen işletmelerde bu nevi giderler yerini alacakları personel istihkakları ile mukayese suretiyle, belki ekonomik olabilirlerse de ne işletmelerimiz bu nevî masraflara alışıktır ve ne de bu sahada ciddi etütler ve örnekler bulunabilmektedir.

2 — Muhasebe makinalarının satış bedelleriyle kira transferleri, tediye bilânçolarımıza da menfî tesirlidir :

Filhakika yukarıda bahsedildiği üzere tamamı yurt dışından ithal edilecek makinalara ödenecek bedel ve kiralar hesabat bilânçomuza devamlı bir külfet yükler.

3 — Endirek masraf unsurları :

Makinaların maliyeti meyanında yerini alacakları personelin işlerine son verilmesi sebebiyle ortaya çıkacak sosyal, malî, hukukî ve pratik külfet ve mahsurlar makineleşmenin küçümsenmeyecek problemlerindendir.

4 — Makinalı muhasebe personelinin ihtisaslaşması :

Birçok kimseye (muhasip, yardımcı, mukayyit ilh...) gördürülen hizmeti tek başına kullanan teknik elemanlar (operatör, operatris) haklı olarak işletme işinde önemli bir ihtisas elemanı durumundadır. Bu gün daha basit seviyede yetişmiş eleman (muhasip, maliyet muhasibi, ciddi mukayyit ve yardımcılar ilh..) bulma ve muhafaza etmede güç durumdaki işletmelerimizin sözü edilen mütehassıs kadroyu bulmaları ve korumaları elbette daha güçleşecektir.

5 — İşletmelere ait bilgilerin işletme dışına taşınması ve çıkarılması :

Yukarıda sözü edilen yüksek maliyetler mezkûr muhasebe hizmetlerinin muayyen mekânik muhasebe bürolarında muhtelif teşebbüslere ait ayni nevî hizmetlerin birlikte ve müşterek yürütülmesi sebebiyle ancak ekonomik olabilirse de; bir taraftan makinalara lüzumlu bilgilerin bürolara aktarılması ve alınan neticelerin işletmelere zamanında ve muntazaman ulaştırılması organizasyonuna güvensizlik, diğer taraftan ticarî ve meslekî sırların bu şekilde başka yerlere ve ellere geçişindeki tereddüt ve korku, bahsolunan tarzda müşterek kulanmayı hemen hemen imkânsız kılmaktadır.

Bilhassa memleketimizde muhasibliğin hiçbir kanunî disipline tabi olmadan, her formasyondaki elemanlara mesleğin açık bulunuşu bu endişeleri haklı olarak arttırmaktadır.

6 — Mekanizasyon ancak büyük işletmeler için elverişli olabilmektedir:

Gerçekte küçük ve orta vüs'atteki işletmelerin gücü dışında kalan makinalaşma ancak büyük işletmelere o da maliyet hesapları yapılmak kaydıyla uygulanabilir.

7 — Başarısızlık halinde geri dönme zorluğu :

Makinalı muhasebe tatbikatını güçleştiren amiller arasında bu yola gitmeyi ve denemeyi arzu edenlere belki daha çok olabilir, ancak bir kere

böyle bir tecrübeye geçilince intikal döneminde bir taraftan mevcut personelin ve dağılış ve tekrar toplama zorluğu, diğer taraftan bu denemenin başarısızlığı halinde karşılaşılacak güçlük, bu sahada daha endişeli hareketi gerektirmektedir.

8 — Az gelişmiş ülkelerin istihdam problemi :

Umumiyetle sanayiinin her branşında olduğu gibi fikir hizmetlilerinin çalışma sahasını daraltacak her yeni makinalı muhasebe tatbikatının bir kısım fikir işçisini işsiz bırakacağı tabiidir. Umumiyetle iktisaden gelişmemiş bölgelerde lüzumu kadar kullanılamayan insan emeğini, iş sahasından çekecek her teşebbüs umumî bir reaksiyon yaratacaktır.

NETİCE :

İşletmelerin büyümesi, muhasebe hizmetlerinin önem kazanması, süratle ihtiyaç hissettirmesi, bu sahada mekanik vasıtalar kullanılmasını gerektirme istikametindedir.

Muhasebe hizmetlerini mekanik vasıtalarla yürütülmesi, bir takım faydalar ve mahzurları doğurma istidadındadır. Zamanın ihtiyaçlarına uyma durumunda bulunan ve bu nevî vasıtaları kullanmayı tasarlıyan işletmelerimizin, herşeyden evvel, mevzu titizlile etüt ettirmelerine, maliyet hesaplarını uzun zaman fasılaları içinde dikkatlice yapmalarına, mekanizasyonun sağlayacağı fayda ve mahsurları değişik yönleriyle göz önünde bulundurmalarına, buna göre stratejik kararlar vermelerine ihtiyaç bulunduğu kanaatindeyiz.

Maliye Enstitüsü Konferansları

1) UMUMİ FİHRİST

2) MÜELLİFLER İNDEKSİ

3) MEVZU İNDEKSİ

4) ENSTİTÜ YAYINLARI

UMUMÎ FİHRİST

Sıra No. su	Konferansçı	Mevzu	Cilt	Sahife
21	Suat Keskinoğlu ...	İşletme Ekonomisinde Bütçe Mefhumu Hakkında	II	143 — 158
22	M. N. Anıl	Mâtekâmil Bir Gümrük Sistemine Olan İhtiyacımız	II	159 — 186
23	Hikmet Sağcı	Modern Bütçe ve Muhasebe Telâkkileri Muvacehesinde Türk Devlet Muhasebesinin Durumu	II	187 — 202
24	Mehmet Akmansu ...	Gümrük Tarifelerinde İndirim Sağlama Konusunda Milletlerarası Çalışmalar ve 1956 Tarife Müzakereleri	II	203 — 213
25	Selâhaddin Tuncer ...	İktisadî Kalkınma ve Masraf Politikası	III	1 — 24
26	Sabahaddin Teoman	1957 Malî Yılında Yürürlüğe Giren Vergi ve Mükellefiyetlerin Prensip ve Mahiyetleri Hakkında Açıklamalar	III	25 — 49
27	Sahir Erman	Hileli Vergi Suçları Hakkında Bazı Düşünceler	III	51 — 71
28	M. O. Dikmen	Mütehavvil Gelirler ve Yıllık Vergileme Devresi	III	73 — 102
29	B. N. Feyzioğlu ...	Bütçe ve İktisadî Plân	III	103 — 126
30	Talip Güran	5815 Sayılı Kanunun 2 nci Maddesi C. Bendinin Tahlil ve Tenkidi	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 Tâbi Oldukları Murakabe Şekilleri	III	167 — 190
34	Kenan Bulutoğlu ...	Fransız Plânlamasında Yatırımların 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	Selâhattin Tuncer ...	İktisadî Kalkınmada Âmme Kredisinin Rolü ve Ehemmiyeti ...	IV	13 — 58

Sıra No. su	Konferansçı	Mevzu	Cilt	Sahife
39	Ahmet Kılıçbay ...	İktisat İlminin Gelişmesi Karşısında Maliye Politikasının Aldığı İstikamet	IV	59 — 64
40	M. C. Kutadgu	Türk Gelir Vergisi Sisteminde Menkul Sermaye İratları Stopajı 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 Wirtschaftswissenschaftlichen Studiums	IV	109 — 119
43	O. N. Torun	Devletlerarası Borçlar	IV	121 — 146
44	İ. Küçükömer	Para Politikası Gâyelerini Gerçekleştirmekte Neden Muvaffak Olmayabilir?	IV	147 — 156
45	B. Keyder	Ziraî Sektörde Vergilendirme ...	IV	157 — 171
46	K. Bulutoğlu	Vergiye Karşı Tipik Bir Reaksiyon : Poujade Hareketi	IV	173 — 197
47	Süleyman Barda ...	Enflâsyon ve Vergi Politikası ...	IV	199 — 226
48	Kemal Tosun	Mevzuatımızda Maliyet Rejimi	IV	227 — 248
49	M. O. Dikmen	Ziraî Kazançların Vergilendirilmesi, Sâbit Ortalama ve Zarar Nakli	V	1 — 21
50	Memduh Yaşa	Devlet Faaliyetinin ve Âmme Masraflarının Optimal Seviyesi	V	23 — 34
51	Tahsin Yıldıran	Gümrük Kanununun Tâdili Meselesi	V	35 — 53
52	Mübin Başar	Veraset ve İntikâl Vergisi Hakkında Düşünceler	V	55 — 86
53	Recep Turgay	Türkiye'de Ziraî Kazançlar Nasıl Vergilendirilmelidir?	V	87 — 114
54	Sadun Aren	Devlet Borçlarının Sınırları Meselesi	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 Bundesrepublik	V	151 — 162

Sıra No. su	Konferansçı	Mevzu	Cilt	Sahife
97	Gıyas Akdeniz	Türkiye'de Devlet Fonksiyonlarının Gelişme Seyri ve Devlet Faaliyetlerinin Finansmanında Bazı Problemler	IX	1 — 18
98	Âkif Erginay	Anayasamızın Malî Hükümleri ...	IX	19 — 28
99	O Fikret Arkun	Vergi Kanunlarına Göre İktisadî Kıymetlerin Değerlendirilmesi	IX	29 — 43
100	Mübin 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	Malî Tevzin, Bazı Kamu Gelirlerinin Paylaşılması	IX	171 — 184
108	Kenan Bulutoğlu ...	Bölge Kalkınması ve Devlet Hizmetleri Arzı	IX	185 — 194
109	Mesut Erez	Plânlı 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	Plânlı 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	Mevzu	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 Özellikleri	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 Nadaroğlu	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 İntikâl 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	Mevzu	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	Anahatlariyle 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 ...	Enflâsyon Kontrolünde Âmme Maliyesinin Kullanılması	XVI	111 — 125
186	Recep Turgay	İkrazatçıların Gelir ve Gider Vergileri Açısından Durumları ...	XVI	127 — 142
187	Günter Schmölders ...	Zehn Jahre Sozialökonmische 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	Hükûmet Bütçesinin Dağılım Üzerindeki Tesirlerinin Ölçülmesinde Karşılaşabileceğimiz Muhtelif Meseleler	XVII	9 — 17

Sıra No. su	Konferansçı	Mevzu	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 İhtıyacı 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 Indirimi	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	Mevzu	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 — 68
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
217	C. Lowell Harriss	Business Taxation and Economic Development	XIX	1 — 22
217a	C. Lowell Harriss	İşletmelerin Vergilendirilmesi ve İktisadî Kalkınma	XIX	23 — 44
218	Gıyas Akdeniz	Az Gelişmiş Memleketler ve Vergi Adaleti	XIX	45 — 59
219	Fritz Neumark	Wirtschaftsentwicklung, Wirtschaftsstabilität und Fiskalpolitik	XIX	61 — 82

*MÜELLİFLER İNDEKSİ**

*) Müellif isimleri karşısındaki rakkamlar, yazının bulunduğu ciltlerin seri numarasını göstermektedir.

MEVZU İNDEKSİ

VII — Devlet Muhasebesi

XI — İşletme

MALİYE ENSTİTÜSÜ YAYINLARI

1 — Maliye Enstitüsü Konferansları, I. Seri, 1956.
2 — H. Laufenburger: Mukayeseli Maliye, 1956.
3 — M. Orhan Dikmen: Asgarî Geçim İndirimi, 1956.
4 — Maliye Enstitüsü Konferansları, II. Seri, 1958.
5 — Maliye Enstitüsü Konferansları, III. Seri, 1958.
6 — Maliye Enstitüsü Konferansları, IV. Seri, 1959.
7 — A. Hansen: Para Teorisi ve Maliye Politikası, 1959 ve 1961.
8 — M. Yaşa: Âmme Masrafları, 1959.
9 — B. N. Feyzioğlu: Millî Muhasebe — Devlet Muhasebesi, 1960.
10 — Maliye Enstitüsü Konferansları, V. Seri, 1961.
11 — K. Bulutoğlu: Vergi Politikası, 1962.
12 — Maliye Enstitüsü Konferansları, VI. Seri, 1962.
13 — Maliye Enstitüsü Konferansları, VII. Seri, 1963.
14 — Maliye Enstitüsü Konferansları, VIII. Seri, 1964.
15 — İ. H. Yeniay: Yeni Osmanlı Borçları Tarihi, 1964.
16 — G. Kazgan - H. Kazgan: Türkiye'de Maliye Politikası, 1964.
17 — Maliye Enstitüsü Konferansları, IX. Seri, 1964.
18 — Maliye Enstitüsü Tercümeleri, I. Seri, 1965.
19 — Maliye Enstitüsü Konferansları, X. Seri, 1965.
20 — M. Orhan Dikmen: Türkiye'de Tasarruf Bonoları, 1965.
21 — Maliye Enstitüsü Konferansları, XI. Seri, 1965.
22 — Maliye Enstitüsü Tercümeleri, II. Seri, 1965.
23 — J. M. Buchanan: Maliye Teorisi ve Politik İktisat, 1966.
24 — Maliye Enstitüsü Haftaları I, Trabzon, 1966.
25 — Maliye Enstitüsü Haftaları II, Antalya, 1966.
26 — Maliye Enstitüsü Konferansları, XII. Seri, 1966.
27 — J. F. Due : Maliye, 1967.
28 — İ. Özer : Vergi İdaresi, 1966.
29 — Maliye Enstitüsü Konferansları, XIII. Seri, 1967.
30 — Maliye Enstitüsü Konferansları, XIV. Seri, 1967.
31 — Maliye Enstitüsü Tercümeleri, III. Seri, 1967.
32 — İ. Özer : Tekel, 1967.
33 — Ursula K. Hicks : Büyük Şehir İdaresinin Finansmanı, 1968.
34 — Maliye Enstitüsü Konferansları, XV. Seri, 1968.
35 — Seymour S. Goodman: Dış Ticaret ve Gelişme Hakkında Denemeler, 1968.
36 — Maliye Enstitüsü Konferansları, XVI. Seri, 1968.
37 — Maliye Enstitüsü Konferansları, XVII. Seri, 1968.
38 — Bülend Çaycık : Vergi Sistemimizde Koruma ve Teşvik Esasları, 1968.
39 — Kıvanç Ertop : Kıyasî Maliyetler Teorisi Üzerine Bir İnceleme, 1968.
40 — İktisadî Gelişme ve Dış Yardım, 1969.
41 — Maliye Enstitüsü Konferansları, XVIII. Seri, 1969.
42 — Maliye Enstitüsü Konferansları, XIX. Seri, 1969.