

İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ YAYINLARINDAN No. : 1572
İKİSAT FAKÜLTESİ No. : 284
MALİYE ENSTITÜSÜ No. : 47

MALİYE ENSTITÜSÜ KONFERANSLARI

Yirminci Seri - Sene 1970



FAKÜLTELER MATBAASI
İSTANBUL — 1970

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

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

Ö N S Ö Z

1963 Kasımında Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesinden Fakültemiz Maliye ve Mali Kanunlar Kürsüsüne intikal ettiğimizde o zaman Fakülte Dekanı bulunan rahmetli Prof. Dr. Refil Şükri Suvla tarafından bize verilen ilk vazifelerden biri Prof. Dr. F. Neumark'ın ayrılmamasından itibaren muattal duran Maliye Enstitüsünü harekete geçirmek olmuştu. Enstitünün ilk çalışmaları meyanında 1954 yılında bir bakıma güçlülerle kabul ettirerek te'sis ettiğimiz "Maliye Enstitüsü Konferanslar Serisi" bugün 20. cildini bulmuştur. Bu cilde bir önsöz yazmak vazifesi, Enstitü Müdürü sıfatıyla bize tereddüp edince, başta Enstitünün kurucusu Ord. Prof. Dr. Neumark'a, bunca yıl emek vermiş Prof. M. O. Dikmen'e, intikal devrinde Enstitüye hizmetleri geçen Prof. Dr. Kenan Bulutoğlu'na şükranlarımıza saygılarımı sunmayı ifası gerekli bir görev saymaktayız.

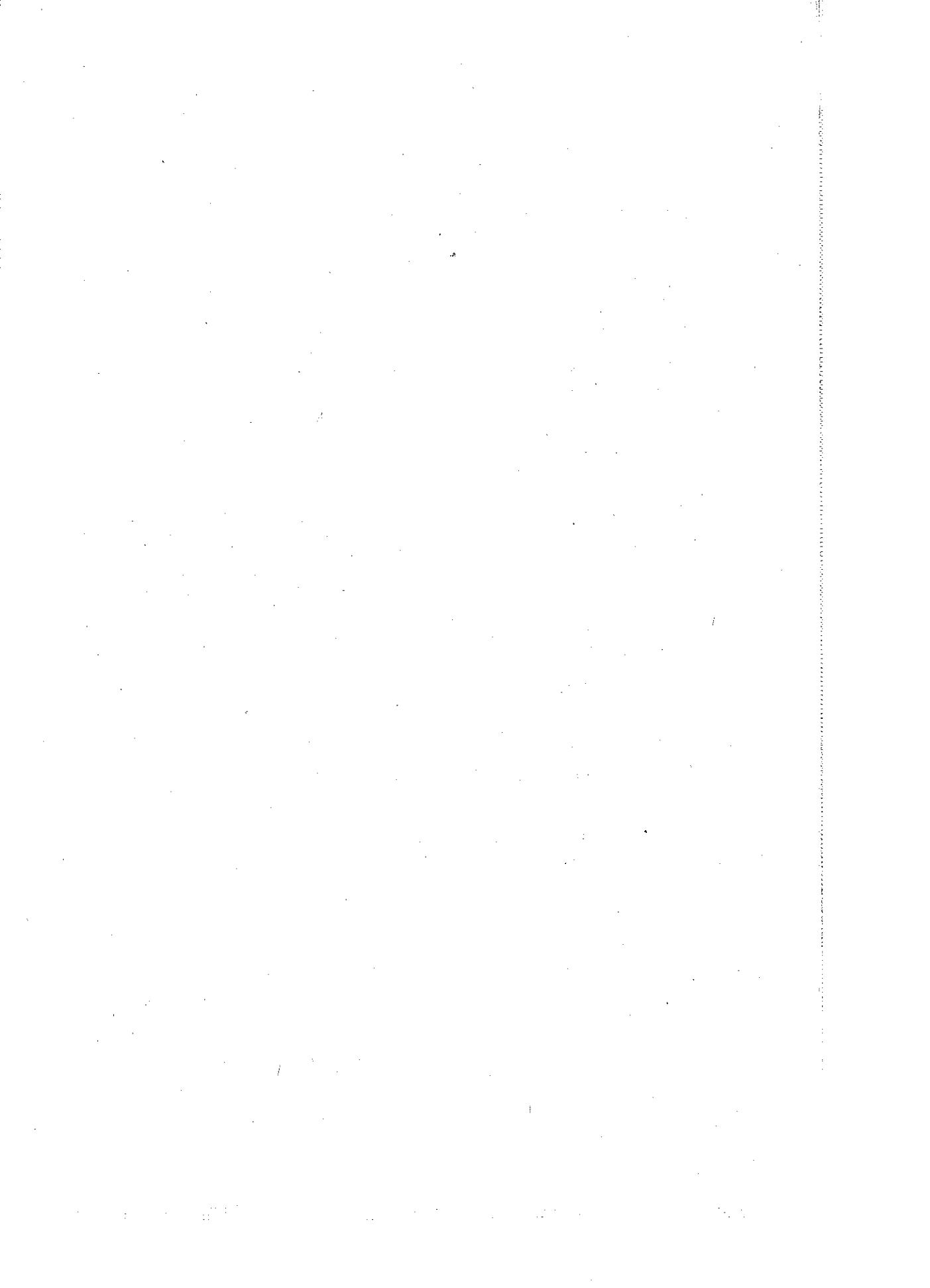
Beynemilel Maliye Enstitüsünün 1961 yılında Varşova'da yapılan Yıllık toplantısında yine teşebbüsümüzle alman karar gereğince 1962 de İstanbul'da toplanan Beynemilel Maliye Enstitüsü Kongresinden sonra dış ilkeler ve Uluslararası diğer teşekkülerle de ilişkileri kurulan "Maliye Enstitüsüne" bugün için, yurt içinde ve dışında tereddüp eden görev ve sorumluluk hayli yükli ve ağırdır. Bu ağır vazifelerin ifasında erişilecek başarılı ancak Enstitü mensubu değerli Öğretim Üyesi ve Öğretim Üye yardımcı arkadaşlarımızın el ve işbirliği ile sağlanabilecektir.

Kesin kanaatimiz odur ki, müesseseleri geliştiren veya gerileten şahıslar değil, ekiplerdir.

Biz eğer Maliye Enstitüsünde bu ekip ve kollaborasyon zihniyetini doğurur ve bizden sonra da yaşamamızı sağlayabilirsek kendimizi bahtiyar addedeceğiz.

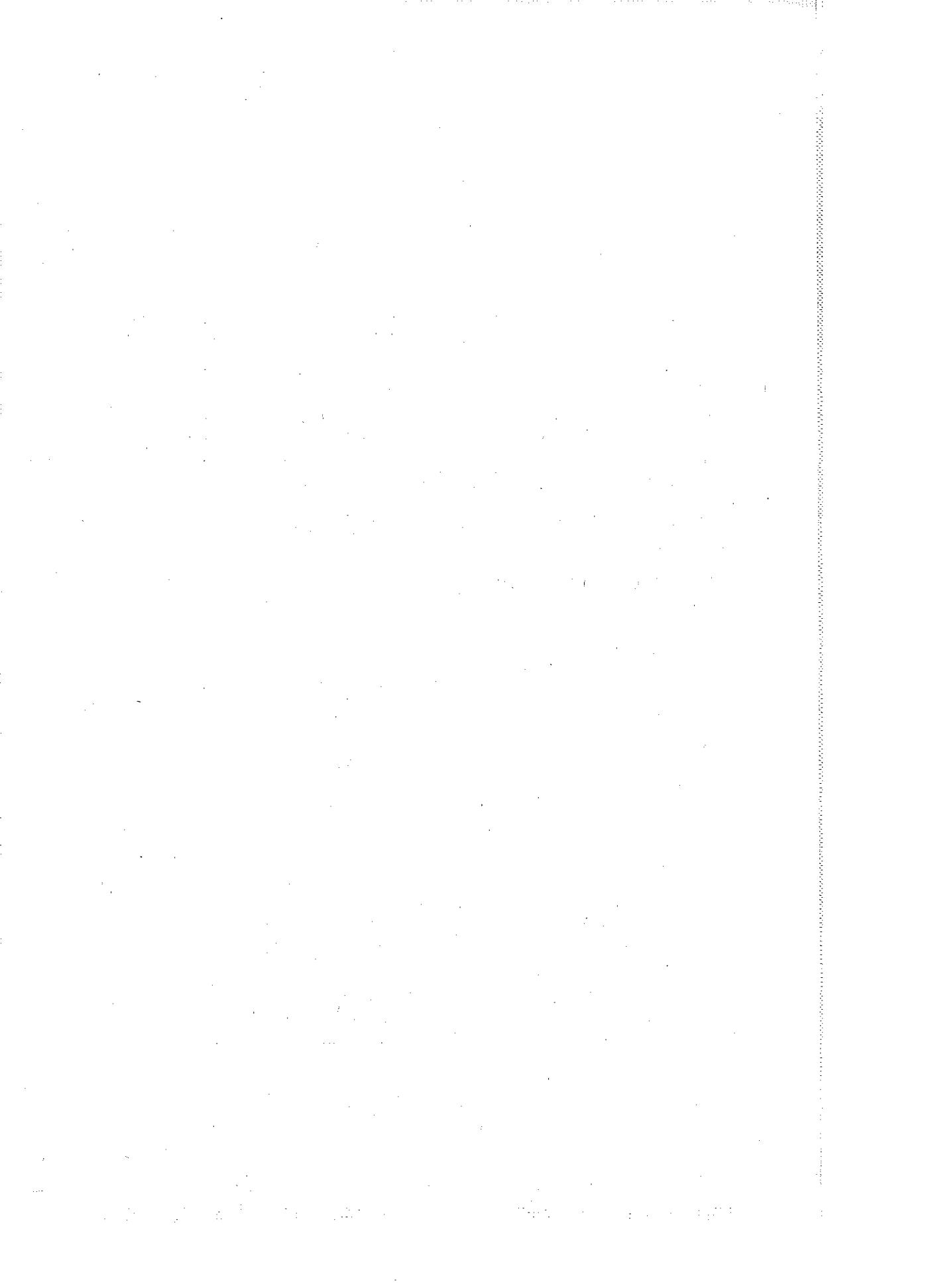
Etiler, Ekim 1970

Maliye Enstitüsü Müdürü
Prof. Dr. Bedi N. FEYZİOĞLU



İ Ç İ N D E K İ L E R

	<u>Sahife</u>
C. Lowell HARRISS : Land Taxation and Economic Development	1- 20
C. Lowell HARRISS : Toprağın Vergilendirilmesi ve İktisadi Gelişme	21- 37
Turhan TÜKENMEZ : Sermaye Şirketlerinin Dağıtılmayan Kazançları ve Hissedarların Vergilendirilmesi	39- 64
Werner SICHEL : On The Oligopoly Market Type ...	65- 75
Werner SICHEL : Oligopol Piyasa Tipi Üzerine	77- 88
İlhan ÖZER : Devlet Gelirlerinde Gelişmeler	89-107
Miroslaw ORLOWSKI : Polish Fiscal System : State Budget and Financial Balance - Sheet in Economic Planning	109-133
Miroslaw ORLOWSKI : Polonya Mali Sistemi: İktisadi Planlamada Devlet Bütçe Mali Bilançosu	135-157
M. Ali CANOĞLU : Vergi Mezvuatımızda Amortismlar	159-182
Hideo NAKAMURA : Foreign Aspect of Japanese Taxes	183-210
Hideo NAKAMURA : Japon Vergi Sisteminin Dış Veçhesi	211-244
Hayri ÖNCEL : Türkiye'de Tekel Rejiminin Reformu	245-270
M. Yahya İSLÄMCIOĞLU : Türkiyede Gider Vergileri Sistemi ve Geleceği	271-309
Numan ÖZSOY : Türkiyede Yabancı Sermayeye İlişkin Mali Meseleler	311-342
Ramazan GÖÇMEN : Beyana Dayanan Vergilerde Başarı Şartları	343-364
Kısmet H. ERKİNER : Mali ve İktisadi Buhran Halleri ile İlgili Mezvuat ve Hürriyetler Rejimi	365-400



LAND TAXATION AND ECONOMIC DEVELOPMENT*

Prof. C. Lowell HARRISS**
Columbia University

This topic was chosen shortly before I left to participate in a conference, "International Seminar on Land Taxation, Land Tenure and Land Reform in Developing Countries", in Taiwan, Republic of China. My intention had been to bring the fruits of the papers and discussions there, supplemented by my own thoughts on the subject. Unquestionably, the conference was excellent. Yet it yielded less for this paper than I had expected.

Change in Rural Land Ownership and Use

The Free Chinese on Taiwan have had a most successful land reform, one representing very great progress. To the outside observers from a dozen countries and some international agencies the results seem very fine indeed. Tax policy, however, played almost no role. There was no use of property taxation in the sense of (1) a more or less permanent annual charge, (2) a once-for-all capital levy, or (3) a series of special assessments on landowners for a few years with the funds used to pay government expenses. Moreover, the program involved almost no governmental expenditure in the ordinary sense. Government paid 30 percent of the compensation of landlords but used shares of stock in companies taken over from the former Japanese occupiers.

Important elements of the Chinese program on Taiwan were unique. One has difficulty, therefore, saying how much of the total "package",

*) Prepared for the Institute of Public Finance, University of Istanbul, Turkey, January 1968. Views expressed are my own and not necessarily those of any organization with which I am associated.

**) New York City; Economic Consultant, Tax Foundation, Inc.

including its lack of the use of tax measures, might be applied successfully elsewhere.

Papers and discussions of the land reform experience of other lands in Southeast Asia, Japan, and Korea contained little which seems appropriate to examine here. In some cases so little progress has been made in rural land reform that one can hardly find helpful general lessons about the possible use of taxation, or inability to it, as an instrument of "social engineering". There was a consensus that any new burden on landlords in societies in which they hold great political power cannot be easily imposed through governmental action. In other cases, reported where land reform has come about, land taxation was not a major tool of policy. Australian experience has also been unique. Therefore, I shall not say more here about the actual use of taxation as an instrument of rural land reform.

In theory or in principle, the potential benefits are impressively attractive. There are several points. I speak first of annual tax on the capital value (current worth in the market) of *land* - and at a tax rate which may be high because even a high rate will not reduce the quantity of this productive resource.

The tax can yield revenues for the local government and thus help pay for local services. Each community can choose to some degree the amount of money it will pay to provide services for itself. Independence for local activities can be obtained when the residents have power to provide or not provide funds.

A tax on capital value of *land* differs significantly from a tax on net or gross income. The tax because it is fixed according to capital value will not discourage effort and the degree or intensity of use of land. (I assume that the determination of land price rests upon estimates of potential use as against what the present occupant is actually doing with the land). Two points are relevant. (1) The necessity of paying tax in money will sometimes force a person to put land to use, or use it more effectively. Where land is held out of cultivation, or out of the best potential use, for reasons of prestige, family tradition, social standing, or just lack of energy and initiative, a tax payable in cash will add inducement to make some use which will bring in money. The tax may *force* such use. Some undeveloped countries, for example, include family holdings of land which are not devoted to the most productive cultivation reasonably possible. A tax on capital values, not on income, will put pressure for more and better use.

(2) The cultivator (a) who is an owner or (b) one who does not work on a basis of shares with the owner, will be truly "working for himself". Extra effort will be for himself and his family with no compulsory sharing of the increased output with the government. The land tax on capital value, therefore, has an advantage over an income tax because of the incentive difference. The marginal rate of the land tax on the results of extra effort, of greater efficiency, and of more capital will be zero. The tax on pure land value, in other words, in no sense acts against effort, work, or the use of more capital.

The tax on land value (the capital worth) does not discriminate against use of the market. Both income and excise (sales or consumption) taxes do put burdens on market transactions, burdens which are not found in barter or the subsistence economy. The person who gets and uses money income pays income and consumption tax which he would not have if he chose to keep out of the money part of the economy. Economic development will generally benefit from the "division of Labor" in the familiar words of Adam Smith. Exchange and specialization are phenomena of the market and they are mighty aids to economic advance. Taxes which discourage them thereby hinder somewhat economic development. And any tax which favors barter and selfprovision over exchange in the market will have some such adverse result.

A tax on land reduces the price of land. In effect, a purchaser will pay less in price after a land tax has been imposed, but then he will pay more each year in tax. Government in a meaningful sense has changed the conditions of ownership to favor the person with less capital. He can acquire land with less outlay of capital and less financing charge. Each year thereafter he must, however, pay more to the government but less to the lender of money. A tax on capital value does work against present owners of land. In some cases it can be a substitute for seizure or expropriation. It may serve to aid reform. I do not advocate taking landlords just to reduce their wealth or to force disposition or to bring about change for the sake of change. But where change in land holdings will be desirable for other reasons, or where revenue is needed, such a tax can be better.

Urban Economic Development

In "emerging" lands, and also in the "emerged", all over the world, much of mankind's economic development and growth are taking place

in cities. Sometimes one thinks that there may be too much in view of the inability of urban areas house, and to employ, floods of newcomers on any satisfactory basis.

Whatever one's tastes or prescriptions for a better world as regards the rate of growth of cities, two facts are related but distinguishable can serve in helping to get insight into directions for governmental public policy. (1) Cities and their surrounding areas are growing rapidly. (2) Some parts of urban areas are already old, and all cities are aging. Both these facts seem to me to call clearly for certain kinds of tax policy, at least in the general systems of public finance with which I am familiar. The rest of this paper can apply to varying degree to economies in all stages of development.

Real Estate (Property) Taxation as a Source of Revenue for Local Government. It seems to me desirable that a considerable part of the total use of "government" be based in local units, as distinguished from national or state government. Strength in local government requires ability to finance activities, ability which has a substantial element of monetary independence from other levels of government. At least such is the case in the United States, as said earlier. One revenue source which has both theoretical and practical appeal for local government is an annual tax on the capital valued real property, especially land. This tax would be in addition to any general tax on income which included income from property as well as all other sources.

Government spending today runs "high", high enough to put heavy demands on taxpaying capacity. Even if tax bases are broad, tax rates will be high. High tax rates in themselves have significant *nonrevenue* effects. Therefore, one largely unintended byproduct of large government spending will be the various nonrevenue effects of high tax rates. Consequently, wise publication must include the framing of tax laws with recognition of the results which are other than money yield to the treasury. The taxes for local government are likely to be high enough — they are today in many urban areas in the United States — to exert appreciable influence on family and business decisions. Overwhelmingly, the biggest local tax is that on real estate. The rates are often over 2 percent a year on actual, full capital value - sometimes almost twice that amount. The tax may be as much as one third of gross income and frequently equal to a sales tax on pure cost of occupancy, chiefly housing, of one fourth or more. The greater the reliance upon property taxation,

and the higher the tax rate, the greater the attention which should be given to the nonrevenue results.

The Real Estate Tax : Two, Not One, Taxes

In a highly important economic sense, the tax on real property is not one but two taxes. This fact results from the very different natures of land and buildings.

Land in the important sense of space on the surface of the earth cannot move in many localities the quantity is absolutely fixed; rarely will it be subject to more than light change (in relation to the whole) by the filling in of low land, extending surface into water areas, drainage, erosion, and other actions which are under the direct control of man or subject to natural forces for which man's action can make allowance.

In general, human beings have done nothing to create the space within the boundaries of urban areas. That space will continue to exist regardless of almost anything individuals or governments do, more specifically in tax policy. Yet this space commands prices which are often very high. From these facts follows a conclusion of high significance for tax policy, as I shall discuss later.

Buildings and other improvements on and in land, however, present a strikingly different reality. They result from man's actions. Buildings are constructed and destroyed as seems to be to the interest of an owner (an individual, a business, religious, or some other private group, or a government). Other manmade improvements consist of leveling, drainage, putting in water and sewer lines, landscaping, and so one. Occasionally in urban areas-more often in other places mining and any other drawing out of minerals or changes in soil fertility will represent changes in the worth of what is commonly called land but which in fact differs from pure space on the surface of the earth. Over a period of years, taxes can most certainly influence what happens, in mineral extraction for example.

In an economic sense some such elements are much like buildings. Their existence creates difficulties for the kind of tax policy I shall propose. These difficulties arise because of the practical problems of separating the changeable features from the pure space element in the valuation of real estate. The difficulties can be reduced to manageable proportions by special analysis and action. Nevertheless, the imposition of

high tax rates does call for care and effort to get good quality of administration.

Proposed Basis of Taxation : Basic Elements()*

My tax proposal is suggested not only for economies like the United States and others which have urban areas. The basic element would be a materially higher tax rate on land than on improvements, all on capital values rather than income. The rate on land, pure site value, might be three or four or even six times that on improvements. As compared with the present in the United States, the tax rate on buildings would go down. The "detaxing" of improvements is one of the real objectives of the proposal for the United States.

More study is needed to learn the exact relation between the two rates which would be best suited to the needs of modern cities. In all probability, the conclusions about the apparent ideal would vary from one place to another. They would need to take account of practical problems of administration of the tax, and these would be serious. The tax itself, and the transition from an existing system to the new one, would reduce land prices and thereby the tax base. But the cut in tax rates on buildings would have the opposite effect.

A complex set of interrelations would call for careful study in advance in each specific case and then follow-up as the tax went into effect(**).

Another feature might well be a tax on *increment* in land value. The tax which I have already proposed to burden land values at "high" rates

(*) I am not discussing the total revenue to be raised from property taxation. So many factors bear upon this issue in each particular locality that generalized discussion is not appropriate here. By assuming no change in total revenue, I avoid introducing the effects of different amounts of local government expenditures on property values.

(**) Many years ago a distinguished American, Henry George, whose views I obviously draw upon, proposed a single tax, one on land only. He believed that a tax on land values would yield enough revenue to pay for all local governmental services. Whatever may have been the case when George wrote, spending today is much too large to be paid for by any feasible tax on land. So as a practical matter the single tax is not now a realistic alternative. Even if it were, I should seriously question the wisdom of such an extreme change. The tax rate would be so high that unintended and adverse effects would result, especially in view of practical problems of valuation.

would, of course, also apply to the increment portions of land prices. Yet more of any rise in values would remain. A large part of such totals are the result of the growth of population and the general development of society. Values so created are highly appropriate as the subject of taxation. Of course, if capital gains in general are subject to income tax, some increases in land prices will in effect go to finance governmental spending. As a rule, however, tax on capital gains will apply only in those cases in which land is sold. A more inclusive tax on increments in land values seems to me desirable in principle. One merit is that the tax would yield funds to the government of the locality where the value changes occur rather than to a remote national government.

Let us note emphatically, however, that not all of what would appear as increments in land worth do result from *social* forces, with the owner passively taking what comes. By their investment of capital and their efforts, some owners do actively influence what happens. For this reason, as well as because of difficulties of administration, moderation in imposing an increment tax is clearly called for.

Still a third possibility is what we in America call the *special assessment*. The costs of street paving or improvements, water and sewer lines, and perhaps parks and other projects, these costs are charged to the owners of the land in proportion to the benefit each receives. Although practical problems of administration are not easily solved, a very great deal can be accomplished. Payment will be spread over a period of years depending upon the amount. Many urban improvements in cities all over the world could be financed by this general means. The free Chinese in Taiwan have made a good start in combining special assessment type of tax with land increment tax to finance special improvements in cities.

What Would Be Gained?

Two rather different kinds of results would be expected results in the general public interest.

Two nonrevenue results could be real and substantial. One would be a better pattern of land use. The second would be better balance between old and new structures. I would not claim for the results produced by the tax itself as much merit as do some advocates of the tax general proposal to shift tax burden from structures to land. Overenthu-

siasm has led to exaggerated and unrealistic claims, and they have tended to discredit a meritorious policy.

Let me now indicate some defects of high property taxes on improvements. These defects exist in the United States and seem likely to be inevitable results of any tax on the capital value of buildings. Lowering the rates would reduce the ill effects.

ADVERSE EFFECT OF HIGH TAX RATES ON BUILDINGS(*)

No single paper can take account of all elements relevant to the analysis. Here I ignore, among other things, the effects of different revenue yields on local government spending which will benefit owners and users of property and thus capital values. The order of presentation of the subjects does not necessarily indicate my estimate of their relative significance.

A Hidden Burden : Sacrifice of Potential Benefit

A tax on buildings produces rarely recognized effects of a type which impose hidden burdens on the public. They result in what economists call "excess burden". Consequently, the tax deprives the user of property of more real benefit than the dollars which are paid to the government. The source and nature of this hidden loss can be explained, but the amounts cannot be measured.

The cost per cubic foot of construction of *residential* units declines with increases in the size of the house, apartment, or other unit(**). In terms of one of the major things generally desired in housing — cubic contents — unit construction cost will drop as room size increases. One estimate, for example, finds that if the cost per cubic foot of a more or less typical, good quality, single-family residence of 1000 square feet is 100, the cost per cubic foot for the same type of construction goes up to 115 if the unit has only 700 square feet and drops to 86 if the size is 1,600. For another type of structure, with 1,000 square feet size as an index of 100, the cubic foot cost is 23 percent higher for a 700 foot unit, and 20 percent less for a 1,400 foot(***) .

(*) The term "building" will be used to include all improvements, including any on, in, and under the land, positive and negative.

(**) W. A. Morton, **Housing Taxation** (Madison : University of Wisconsin Press, 1955) develops the point.

(***) E. H. Boeckh, **Boeckh's Manual of Appraisals** 4th ed. (Indianapolis : The Rough Notes Co., Inc., 145), p. 63 and p. 101.

A difference of two-to-one, as in the last illustration, must be much too great to be passed off as merely incidental or the result of poor statistics.

The difference in cost of construction per unit of space reflects the fact that cubic content rises more than in proportion to floor, wall, and ceiling area. Moreover, much the same plumbing, wiring, kitchen, heating, and other facilities can serve larger, as well as smaller rooms (and buildings) through a range of sizes. As a result, therefore, the general public welfare can be served best by the construction of rooms, houses, and buildings of larger, as opposed to smaller, size. The annual tax on capital value of a building will add to occupancy costs. By doing so, it creates pressure for building smaller units; the tax thus makes for poorer resource allocation, poorer in the sense of less longrun benefit to users than would be obtainable from the real resources. No corresponding advantage occurs for either government or third parties (no desirable externalities).

A study of American family spending leads, as one would expect, to the conclusion (other things being the same) that the higher the price of housing, the *smaller* the *quantity* of space purchased. Similarly, the *quality*, the amenities, enjoyed will be less as their cost goes up. The data leave much to be desired for measuring amounts and anything other than the direction of the relationship. Nevertheless, one tendency or relation is clear. By adding to price of purchase or use, the tax will reduce both the quantity and quality of housing space used. Each one percentage point of higher housing cost leads consumers to settle for about one percentage point less of quantity, the latter comprising both quantity and amenities(*). Averaging over the years and within the general range of prices of our appearance, apparently, the dollar amounts spent on housing by a family of given income will be about the same whether price (including tax) is high or low. This conclusion means that to make up for a higher price due to tax, a family will curtail the *amount* and *quality* of space obtained.

Not observably from one year to the next, but unobtrusively and mixed with many changes which occur slowly, the property tax — through the nature of consumer demand for housing — will lead to the construction of rooms, apartments, and buildings which are somewhat smaller

(*) Dick Netzer, **Economics of the Property Tax** (Washington : The Brookings Institution, 1966), pp. 63 ff., drawing on Margaret Reid, **Housing and Income** (Chicago : University of Chicago Press, 1962).

than would be built in the absence of tax. And smaller units are less suitable and less commodious. They yield less utility per unit of real input needed to building them the labor and materials and even the land and the street water, sewer, and other such facilities. The tax thus produces "excess burden", more real loss to the taxpaper than, the money yield to the treasury. The public unknowingly deprives itself of opportunity to exploit fully the potential benefits from "law of the cube". The public bears a hidden burden, one hidden far more deeply than is the typical indirect tax, and this burden is more unfortunate because it is also "excess". It is the sacrifice of the benefits of greater economies in construction, per unit of space and quality, as unit size is larger rather than smaller.

Let us illustrate. Assume that a family would spend \$ 1,500 a year on year on housing for building occupancy alone. In a market free form housing taxes, the family would get that amount of pure occupancy. But in fact the tax is 30 percent on the structure. (We ignore the portion of tax on land). Then the total cost for the facilities alone would be \$ 1,950. The family actually spends \$ 1,500; of this total, only, \$ 1,155 can go for space. The other \$ 346 must go for the tax. The physical amount of housing obtained (allowing for quality) must be smaller because of tax. Some such result is the very essence of government finance - the tax frees resources so that they can be used in providing government services. But the materials and labor used in producing such space - the houses or apartments costing \$ 1,154 per year (before tax) - will provide less in cubic contents, less of what people want, per unit of real input than if those inputs had been used (along with others) in producing housing units to cost \$ 1,500.

The principle would seem to apply universally. The size of actual relationship will vary depending upon construction costs. The past cannot be redone. Most Americans must live most of their lives in housing whose quality has been adversely affected by past effects of the tax on types of construction. For the future, however, conditions can be made better - by reducing the tax rate on buildings.

Maintenance vs. Deterioration : Taxation and Housing Quality :

Most of the world's stock of housing will always be "not new". Much will have been built before the birth of the occupant. Buildings gradually lose their ability to provide satisfactory shelter services unless labor and materials are devoted to offsetting the effects of time and of use. The quality of the residential space actually available to society therefore, will depend significantly upon maintenance.

Unfortunately, much of the stock of housing is already poor, not only because it was "inferior" when originally built, but also because it has been allowed to deteriorate more than necessary. How much so? I have no way of knowing. But undermaintenance forms one way by which an owner can reduce his net investment in a building. When anything, such as a property tax reduces the net income, an owner has incentive to reduce his investment.

The maintenance done, or not done, on even a minority of properties can materially affect a larger neighborhood - for ill or good. Outlays for maintenance can be combined with spending for improvement. Often they are, perhaps on a more or less carefully calculated basis (relating benefit to cost). Or as is the case of owner occupied houses) expenditures for repair and maintenance and improvement are made without careful, explicit calculation but on balance represent net new investment. Over time, some owners (and even occupants) of housing do more than merely preserve earlier quality. Betterment results. Its good effects can "spill over" into the neighborhood, making it a somewhat more suitable place to live.

Any complete social system for making the best of the huge stock of existing structures will assign key roles to (a) the prevention or minimization of deterioration and (b) the avoidance of discouragement of improvement. On both counts the property tax on buildings over the long sun works against both the social interest and that of particular owners and users. At tax rates as high as on many buildings today, the tax exerts adverse influence, all of the time, on all (non-governmental) owners. How? Taxes on buildings influence maintenance in three ways. (i) Tax payments which reduce the net return from property also reduce its attractiveness as an investment. Owners who rent out some of their properties but do not get satisfactory return on investment will be especially sensitive to taxes as a cost. Any increase in tax will be especially onerous if a considerable time is required for full shifting to tenants. Any force depressing net yield will induce some decline in the supply of housing (compared with what would otherwise be the case) by undermaintenance which reduces average quality(*) .

(*) See James Heilbrun, **Real Estate Taxes and Urban Housing** (New York : Columbia University Press, 1966). The fact that the U. S. income-tax has results in the other direction helps explain why the conditions as they can be observed are not so adverse as one would predict from knowledge of the tax on buildings alone.

(ii) The money used to pay tax will not be available to finance maintenance. Owner-occupants, for example, cannot use the funds which go to the local government treasury to keep the property in good condition. The realities of capital markets do not permit easy debt financing to offset in full the cash or liquidity effects.

(iii) The owner may believe that maintenance expenditures will lead to higher assessments (valuations) for tax purposes and hence a bigger tax. The higher the tax rate, the greater are likely to be his fears and thus, also, his incentive to avoid actions which may raise the assessment(*) .

High property tax rates do seem to deter maintenance more than rationality would justify. And the types of maintenance which owners do make are not those which are wisest economically, structurally, aesthetically, and upward reassessment, e.g. "inside" as against "exterior". Yet the latter probably have more social, neighborhood results.

Many owners of real estate are not sophisticated in property management. Some of the millions of owners of America's single-family houses certainly fall in this category. There also are many suppliers of rental housing who own one or only a few properties - a 2 - or 4 - family building acquired as a home and a source of rental income; or the place where the family business is carried on; or inherited property; etc. The attitudes, beliefs, information, and financial capacities of such owners will differ in almost every conceivable way. But we can be sure of one thing : The cumulative effect of their decisions about property maintenance will have a material effect on the quality of urban housing.

We now have the findings of a recent survey of owners of tenement housing (of poor quality for the most part). They were asked about the

(*) In principle, purely maintenance outlays ought not to affect values for tax purposes except by influencing the rate of deterioration over time. An owner seeking to act in a logical way would not be deterred by real estate tax in maintaining his property if such investment offered the best after-tax return. In fact, however, misconceptions can, and apparently do, exert undue influence. As already noted, work which involves repair refurbishing, and replacement on a building may also include some improvement. Often the two elements are inextricably combined separation requires more sophisticated analysis than will be made. With or without good reason, the owner may fear that a "repair and maintenance" job which has visible results, or even one which is reported to the authorities as needed to get a building permit, will result in an appreciable assessment increase.

factors which determined their outlays for maintenance and improvement. The replies indicated that high and rising property tax rates had hindered maintenance - by reducing the income from investment and by adding to the fear of upward reassessment.

Pervasive Character of Burden in Relation to Costs of Government :

The property tax as it applies to structures distorts resource allocation perversely where there is older property, especially in urban areas. New, well - constructed, high-quality buildings are taxed far more heavily per unit of internal space than are slums and "junk"(*).

Can justification for such discrimination be found in the cost differences which the two types of property and their occupancy impose on local government (per unit of floor space or cubic contents)? Most probably, "No". Just the contrary, in fact. The badly run-down and less heavily taxed building is more likely to be associated with the greater cost of government, if only for fire and police protection(**). When high-and low-quality buildings are being compared according to the sort calculus recommended by economists — matching benefits and casts, both private and public — taxes on new as compared with old buildings do not help to harmonize for society as a whole. They operate in a way just the opposite of what will serve the social interest.

When taxes on buildings are higher because the structures are new, the taxes represent a cost to the private owner for which there is no cost to government or society in general.

The user's payment for the services of local government goes down, relatively, as the building gets worse. This result occurs even though public expenses attributable to the property are unchanged or many even increase. To repeat, the "junkier" the building, the less the tax element of the cost of occupancy operates inversely and perversely as regards government costs and benefits. Occupants who put the com-

(*) Income tax can operate in the opposite way. Large depreciation deductions for new structures, or exemption of the income for a year or two or more, can offset effects of the type discussed here.

(**) The social and economic evils associated with slums should not be ignored; but the cause-and-effect relations are complex. Neither poverty nor public assistance for the poor and similar welfare outlays are assumed here to be either a cause or an effect of lowquality housing in any simple relationship. The complicated issues involved range beyond our analysis.

munity to relatively heavy expense pay less in tax, other things being the same, than do the occupants of higher quality buildings.

The person who wishes to shift from poorer to better quality housing, or business property, cannot do so without also paying more toward the costs of government. In United States cities the relation will often be \$ 1 of taxes for each \$.3 to \$.4 of pure occupancy expense. Ordinarily, however, such a shift to better facilities will not add to services received from, or the expense to, government.

The property tax creates an incentive against upgrading of quality in just those parts of older cities where need seems greatest. Such discouraging of private effort to raise the quality of urban areas can serve no useful public purpose. One possible type of economic pressure to replace with something better does not exert its full potential influence

New for Obsolete : Obstacles to Urban Renewal :

Heavy taxation of new buildings must stand as a tragically apt example of mankind in creating needless obstacles for itself. Cities which urgently need to replace obsolete, decayed, degrading "buildings" nevertheless put tax impediments in the way of progress. Nobody "planned" to set up a tax system with such deleterious influence. No one tried deliberately to base American local government finance so largely on a tax that would favor holding on to the decrepit structures, many of which spread evil influence through a larger area, while penalizing the new. the good. An annual tax of 3 per cent on full value — a rate found in many large American cities — is nigh in relation to what most property produces. To illustrate, let us assume that a new building will have a life of 60 years. Its construction involves the owner in a commitment to pay property tax for each of 60 years. The magnitude of these future tax obligations can be expressed in terms of today's dollars. For doing so, each of the 60 future tax bills must be discounted at some rate of interest to compute the present worth. Let us use 5% and assume that the tax rate is 3% a year on the construction cost. Then the *present value* of the taxes of the taxes due over life of the building will equal about 50% of the construction cost(*) .

(*) M. Mason Gaffney, "Property Taxes and the Frequency of Urban Renewal", **Proceedings... National Tax Association... 1964** (Harrisburg: National Tax Association, 1965), pp. 272-285. The calculations make approximate allowance for reductions in assessment as the building ages.

Whatever the precise figures in a particular case, the property tax bill unquestionably goes up when a new building replaces an old one. And the more that is spent for features of good quality, etc., the larger is the new tax liability. The size of this unfortunate result depends, of course, upon the height of the tax rate. The desirability of putting capital funds into new buildings varies inversely with the tax rate. The property tax on structures, in short, creates a clear bias against the replacement of old buildings by new ones. If the construction of a new building requires demolition of an old one, the cost which the builder faces will include not only the land and the new construction. The added expense will also include the value remaining in the old building plus demolition costs - a sort of deadweight burden. We shall ignore the land for simplicity in understanding the particular point at issue here; the land, of course, is the same with either of the two uses illustrated.

Assume that a new apartment house would cost \$ 300,000. It would displace two antiquated buildings worth a total of \$ 30,000. If the tax rate is 3%, the tax on the new building would be \$ 9,000 a year. The gross income from the old buildings is 10% of their value — \$ 3,000 — and the tax \$ 900. If the old structures are junked, the owner gives up \$ 3,000 minus \$ 900 (\$ 2,100) a year. He assumes an obligation to pay \$ 9,000 a year of new tax.

The pre-tax annual income expected from the new property must provide \$ 11,000 a year - for the new tax plus \$ 2,100 for the loss of old income - before *anything* will be available to those who supply the \$ 300,000 if new capital. Were it not for the tax on the *new* building, the obstacle to junking the old ones would be the loss of \$ 2,100 a year (the rentals they bring, less tax). Assume that rentals on the new are 10% of the \$ 300,000 - \$ 30,000. This is an increase of \$ 27,000. But after the \$ 9,000 of tax, the owner would have only \$ 18,000 more than before. This would be only 6% of the new investment of \$ 300,000(*). Out of this would have to come depreciation and operating expenses, before anything would be available as a yield on capital.

In today's market, such an outcome would not justify undertaking the new investment. The old buildings would be retained. If the tax

(*) The \$ 30,000 expense of acquiring the old buildings is excluded because the cost figures used here include the \$ 3,000 loss of income. To include both, would involve double counting. Omission of demolition expense does underestimate the cost of the replacement.

rate were higher than 3%, the tax obstacle to replacement of the two old buildings with a far better new one would be even greater. However, if the tax bill remained unchanged, \$ 900 as on the old buildings, the attractions of venturing the new would be greater - but not enough. Even if the tax rate were as moderate as 1%, new investment in the illustration would hardly be attractive. Giving up the \$ 3,000 on rentals from the old plus paying \$ 3,000 of tax (at 1% rate) on the new, would leave \$ 24,000 net increase in receipts. This amount would be 8% of the new capital, not enough to cover depreciation plus other operating expense and yield a satisfactory return.

Tax Islands and the Central City : Inter - Area Differences :

Not only high tax rates but also difference in actual, effective rates among localities have other non-revenue results. Tax rates much above the average in one locality will discourage business investment there, at least a little. They will do more. The high rate will also reinforce opportunities and incentives for creating "islands" of relatively low tax rates nearby - for both business and residential purposes.

Among the numerous localities which make up most metropolitan areas in the United States, a few will have tax resources which are much above average in relation to obligations to provide governmental services. These particular, independent units of services. Consequently, there communities can attract investment and become low - tax enclaves. If they are predominantly industrial and commercial, then a company operating there will incur little property tax per unit of output. Such businesses get something of a competitive advantage - and contribute relatively little to helping pay the expenses of local government anywhere.

Some communities, typically by the use of zoning power and building codes, are able to exclude types of property associated with high governmental expense. By requiring each single-family house to use a rather large amount of land and prohibiting apartment buildings. A suburb may, prohibit the high-density housing which brings many children, and heavy school costs, per acre. The parts of a metropolitan area which succeed in such restrictive policies can hope to finance relatively high-quality local service with a tax rate which is less burden-

some than the rates nearby. The latter rates, however, tend to be higher and to go up and some elements of a vicious circle gain strength. Upper-income families, seeking good governmental services and low tax rates, gravitate to the "island".

"Lower" tax rates on the fringes of an urban area encourage dispersal and the development "far out" of activities (including housing) which in a full economic sense ought not to be so distant. (The "ought" as used here rests on the full accounting for all social costs and benefits). Property nearer the center will be subject to high tax rates; and each tax rate increase reduces the value of the property and the tax base. Many buildings will already have deteriorated but yet have years of "useful life", and of prolonged decline, before replacement becomes economical. Few new structures will be built in the older areas. Therefore, the tax base tends to go down. The decline of the tax base in itself adds to the need for still higher tax rates to pay for local government services. A vicious circle gets more appressively confining.

Business, especially commercial (both retail, including service, and wholesale) become vulnerable to competition from outlying neighborhoods. Tax differences are by no means the major force, but they aggravate the tendency.

Unless the users of buildings in central cities believe that the benefits of local government go up with tax obligations, the repelling forces gain strength. A destructive process gains force, one somewhat self reinforcing. Get in may be scarcely perceptible from one election to another.

The existence of enclaves where tax rates are relatively low, "tax islands", does more than put neighboring localities at a competitive disadvantage and accentuate the difficulties of older areas. The existence of "tax islands" and of areas of low density, as is typical of many suburban localities in American urban areas, creates pressures which operate under the surface. Residents of the area who wish to escape the urban center (for many reasons among which taxes may in fact not be of obvious importance must then "leapfrog" over the envlaves. The policies of exclusion require people to go further out. The resulting land use imposes higher costs on the whole society than if population were spread without regard to tax factors which are essentially irrelevant to the inherent reality.

The disadvantages take the form of (1) costs in time and money of traveling greater distances from home to work (and for recreation and perhaps schooling); (2) somewhat higher expense of supplying water, sewer, and utility services farther from central locations; and (3) reduction in those economic and social benefits brought by population concentration. Once such disparities are well established, the high tax area cannot protect itself fully. Its high tax rate has helped to start and, then, accentuate an unfortunate process. Again, we refer to tendencies. They may be of small order of magnitude. But they are facts of life.

The tax on buildings has other undesirable nonrevenue results. Business location and operating methods can be distorted slightly. This result will differ from one type of business to another. Public pressure for exempting certain properties from tax will grow; the tax base declines as a result, and inequalities get embedded in the system. "Sociolization" of housing is encouraged for reasons largely not relevant to rational resource allocation or equity in the treatment thereof seem to be a less expensive way of supplying housing than will private investment.

Space does not permit development of these and other points. They add support to the general theme of this paper - that high tax rates on the capital value of buildings will have more than slight nonrevenue effects of an undesirable nature.

The tax on land :

High property taxes will *not alter* (appreciable) *the amount of land in existence*. But will the height of the rate influence the use made of land? Most certainly it will. The higher the tax rate on land, the greater will be pressure on the owner to put the land to the "highest and best use". Society can actually benefit from a tax (other than merely getting funds to pay for government).

In practice land taxes do seem to speed up the renewal of old urban areas by arousing sleeping landowners, by substituting an explicit cost which can be seen for an invisible one which is only implicit, by forcing a more rational attitude toward "heirloom" land, and in general by adding pressure on landowners to do what their self-interest would seem to have dictated anyway.

The tax on land can influence the availability and the use made of particular parcels. Any underassessment of land (as compared with actual market worth) will actually curtail incentives, and pressure, for best use and for urban renewal. American practice, however, leads to some such inappropriate underassessment of land. As a result the bad effects of property taxation are enlarged; the potential good effects are reduced. The undervaluation follows from attempts to transmit to the land the depressed valuation which are properly attributable to the deteriorated condition of the structures on them. The effect in reducing pressure on the owner of land to use it more productively will be to slow area renewal even more than does the property tax when it operates "normally".

A high tax rate on land will reduce land prices. The full annual carrying costs (implicit and explicit) will not be less. But each year the owner (user) will pay less in interest or its equivalent and more in tax to government. Among other things, as noted earlier, government in a sense has eased the problem of financing land use because a purchaser need not arrange as large a loan or other financing.

If the tax rate on land values were several times the tax rate on improvements but without altering the total revenue for the locality(*), on the average, property owners would pay the same amount of tax. But few would be at just the average. Substantially higher rates on land values would induce owners of low-use land to convert to higher-value uses. Meanwhile, the lower tax rates on buildings would encourage replacement of old structures by new ones, as well as net additions. The benefits to the whole public could be appreciable in a generation — not revolutionary, not earthshaking, but also not insignificant.

(*) Land as it is taxed is something more than space on the earth. It also embodies the capital invested over the years in bringing it to its present physical state. Moreover, land in the sense of what serves us includes the entrepreneurship which influences the use made of any particular parcel; the incentive which leads a developer to promote higher yielding uses may include hope for a rise in land price. If so, part of a rise in land value is not "unearned increment" but rather the reward for a human service. In some cases, therefore, higher property taxes may possibly reduce the quantity of "land" in the sense of the usefulness of the earth's surface.

(*) Part of any refined program would allow for public advantages of present low density uses and also allow reward for development rights, e.g. for open space to serve as parks.

If in addition there were special taxes on increments in land values and special assessments to pay for particular improvements for various particular locations within the city, the both development and redevelopment in cities would progress more rapidly and more rationally.

A word of caution must be added. Administration calls for honesty and skill. Part of the broad reform will include special effort to develop staffs of qualified people and associated facilities for the specific job. One possibility is the use of selfevaluation. Each owner or group of owners can be required to place values on land. These figures can be set individually or by the owners in each neighborhood. Government can assume the right to acquire the land at such a price. The Chinese in Taiwan are using the device with some success. At least this experiment deserves careful attention. Other means to develop accurate valuations must be devised.

TOPRAĞIN VERGİLENDİRİLMESİ VE İKTİSADI GELİŞME*

Prof. C. Lowell HARRISS**

Columbia Üniversitesi

Bu konu, Çin Halk Cumhuriyeti, Taiwan'da, tertip edilen "Gelişmekte olan Ülkelerde Toprağın Vergilendirilmesi, Bakımı ve Toprak Reformu üzerine Uluslararası Seminer"e katılmak üzere ayrılmamdan kısa bir süre önce seçilmişti. Bu konferanstanın tartışma ve raporlarının sonuçlarını kendi kişisel görüşlerimle takviye ederek bu konuyu ele almayı tasarlamıştım. Şüphesiz konferans mükemmelidi. Ancak, bu çalışmam için yeterince yararlanma imkânım olmadı.

Köy Topraklarının Mülkiyet Değiştirmesi ve Kullanımı :

Taiwan'daki hür Çinli, son derece başarılı ve büyük hamle örneği bir toprak reformu gerçekleştirdi. Şöyle bir düzine ülkeden ve uluslararası teşkilatlardan gelen yabancı gözlemcilere sonuçlar gerçekten parlak görünüyor. Halbuki, vergi politikasının hemen hemen hiçbir rolü olmadı (1). Aşağı yukarı sabit yıllık bir vergi olarak (2), bir defaya mahsus salınan servet vergisi veya (3) toprak sahiplerinden birkaç yıl alınan şerefiye vergisi, kamu harcamalarını karşılamak üzere bir emlak vergisi söz konusu değildi. Ayrıca, bu programda bildiğimiz anlamda kamu harcamaları hemen hemen yoktu. Hükümet, toprak sahiplerine yapılan telâfi edici ödemelerin % 30'unu karşılıyor, fakat bunun ödenmesinde daha önceki Japon sahiplerinden ele geçen firmaların hisse senetlerini kullanıyordu.

Taiwan'da uygulanan Çin programının esas unsurlarının kendine has özellikleri var. Bu cihetten, vergi tedbirlerinin eksikliği dahil bu prog-

*) İstanbul Üniversitesi Maliye Enstitüsü için Ocak 1968 de hazırlanmıştır. Bu yazıdağı görüşlerim bağlı bulunduğum herhangi bir müesseseyi temsilen olmayıp bütünüyle kendi görüşlerimdir.

**) New York City, Tax Foudation Inc. İktisadi Müşaviri.

ramın tümünün ne kadarı başarıyla diğer bir ülkede uygulanabilir? Bu-
nu önceden kestirmek çok güç.

Güneydoğu Asya, Japonya ve Kore'nin toprak reformu üzerine sun-
dıkları rapor ve tartışmalardan burada tetkike uygun pek az. Bazi hallerde köy topraklarının reformunda o derece az bir gelişme kaydedilmiş-
ki, vergi politikasının bu alanda sosyal gayeleri gerçekleştirmeye vasıtashı
olarak kullanılabilmek imkânları, ya da imkânsızlıklar hakkında pek az.
ders almak mümkün. Ancak, toprak ağalarının siyasî nüfuz sahibi ol-
dukları toplumlarda, yeni bir vergi yükünün hükûmet kanalıyla kolay-
lıkla uygulanamayıcağı üzerinde bir fikir birliği vardı. Toprak reformu-
nun gerçekleştirilmiş olduğu diğer bazı hallerde ise, toprağın vergilen-
dirilmesinin esas politika aracı olmadığı rapor edildi. Avustralya tecrübe-
si de kendi çapında apayrı birşey. Bu itibarla, burada vergi politika-
sının köy toprakları改革 araci olarak şimdide kadar kullanılma şekil-
leri üzerinde daha fazla durmayacağım.

Prensip itibariyle veya teorik olarak mevcut potansiyel imkânlar son-
derece cazip. Birçok hususlar var. Önce, toprağın (piyasada carî olan)
kapital değeri üzerinden alınacak bir yıllık vergiden söz ediyorum. Yü-
sek bir oranın bu verimli kaynağı azaltmayacağı gözönünde tutulursa, yü-
sek oranda bir vergi olabilir.

Bu vergi mahallî idareye varidat sağlayabilir ve bu yoldan mahallî
hizmetlerin ödenmesine yardımcı olabilir. Her mahallî topluluk bir de-
receye kadar, kendine kamu hizmetlerini temin edecek para miktarını
tâyin edebilir. Belirli bir bölge (köy veya şehir) sakinlerinin bu fonları
temin etmek veya etmemek güçleri varsa, mahallî faaliyetlerde bağımsız-
olabilirler.

Toprağın piyasa değeri üzerinden¹ alınan bir vergi, saff veya gayri
saff gelirden alınan bir vergiden tamamen ayrıdır. Bu vergi piyasa dege-
ri üzerinden hesaplanacağından, toprağı değerlendirmeye (kullanma) gay-
retini, ya da kullanma derece veya yoğunluğunu kısıtlayacaktır. (Toprak
fiyatlarının, toprağın hali hazırladı sahibinin toprakla ne yaptığına kar-
şılık ilerideki potansiyel imkânları ile ölçülmesine dayandığını farz edi-
yorum.) İki önemli husus var; (1) vergiyi nakden ödeme zorunluğu ba-
zen ferdî onu kullanmaya, ya da daha rasyonel kullanmaya sevkedebilir,
(2) prestij, aile gelenekleri, toplumdaki statüyü muhafaza etme, ya da
salt enerji veya inisiyatif yoksunluğu sebebiyle toprağın ekim dışı bira-

1) Çevirenin notu: Toprağın piyasada carî olan kapital değeri olarak.

bildiği hallerde, nakden ödenen bir vergi, nakdî gelir getiren bir kullanımını teşvik edebilir. Hattâ, vergi bu tür kullanımını zorunlu kılabılır. Örneğin, bazı az gelişmiş ülkeler, en verimli ekim imkânlarına hasredilmeyen bazı aile serveti topraklara sahiptir. Gelir vergisi yerine toprakları sermaye değerleri üzerinden alınan bir vergi daha iyi ve daha fazla kullanıma etkili olacaktır.

Toprak sahibi, (a) veya ortakçı olarak çalışMIyan (b) gerçekten kendisi için çahsan çiftçi olacaktır. Göstereceği fazladan gayret kendisiyle ailesi için olacak, artan verimi devletle paylaşmak zorunluluğunda kalımıyacaktır. Dolayısıyla, piyasa değeri üzerinden alınan bir toprak vergisinin, teşvik edici ayırmından dolayı gelir vergisine üstün bir niteliği olacaktır. İlâve gayret, daha mükemmel çalışma ve daha çok sermayeye nazaran toprak vergisinin marjinal oranı sıfır olacaktır. Diğer bir deyişle, salt toprak üzerinden alınan bir vergi hiç bir surette çalışma azmi ve fazla sermaye kullanımını aleyhine islemiyecaktır.

Toprağın, temsil ettiği sermaye değeri kadar vergilendirilmesi piyasa kullanımına bir ayırım yapmamaktadır. Gerek gelir, gerek harcama vergileri (gider veya istihlâk) —trampa ve aynı ekonomilerde görülmeyen vergi yükü— piyasa alış verişlerine yansımaktadır. Nakdî gelir elde eden ve bunu kullanan kimse, ekonominin nakdî kısmının dışında kaldığı sürece ödemek zorunda kalımıyacağı gelir ve istihlâk vergilerini ödemektedir. İktisadi gelişme genellikle Adam Smith'in "emeğin bölünmesinden" yararlanacaktır. Alış verişi ve iktisadın gelişme sürecine önemli katkıları olmaktadır. Dolayısıyla, alış verişi ve iktisadın mayı baltalıyan vergiler aynı zamanda bir dereceye kadar iktisadi gelişmeye de manî olurlar ve piyasa alış verişlerine karşı trampa ve öztüketimi destekliyen her vergi, bu gibi olumsuz sonuçlar doğurur.

Topraktan alınan bir vergi toprağın değerini düşürür. Esasen, toprak vergisi konduktan sonra alıcı toprağı daha düşük bir fiyattan satın alır, fakat her yıl daha çok vergi öder. Böylelikle, devlet önemli çapta, mülkiyet şartlarını daha az sermayesi olanlar lehine değiştirir. Fertler daha az sermaye ve finansman masrafları ödeyerek toprak elde edebilirler. Buna mukabil, bundan sonra her yıl devlete daha çok, fakat sermayeyi ödünç verene daha az ödeyeceklerdir. Piyasa değeri üzerine konan vergi mevcut toprak sahipleri aleyhine işlemez. Bazı hallerde toprağın el değiştirmesi veya sahibinden alınması için bu vergi bir vasita olabilir. Reformun gerçekleştirilmesine yardımcı olabilir. Salt servetlerini azaltmak için, ya da salt değişiklik uğruna değişiklik yapılması için toprak

ağaları ile uğraşılmasını tavsiye etmiyorum ama başka sebeplerden ötürü toprak mülkiyetinde değişiklik yapılması veya varidat sağlanması arzu edildiği hallerde bu vergi diğer alternatiflerinden üstünür.

Şehrin İktisadî Gelişmesi :

Bütün dünyada mevcut ve yaratılmakta olan topraklarda insanoğlu-nun iktisadî büyümeye ve gelişmesi şehirlerde meydana gelmektedir. Bazen şehrde akın edenlere, şehirde tatminkâr iskân ve istihdam temin edilemeyeşinin önemli bir problem olduğu düşünülebilir.

Kişinin zevkleri ve şehirlerin büyümeye hızı açısından daha iyi bir hayatın ölçüleri ne olursa olsun, iki olay devletin kamu politikası yönemelerini daha iyi kavriyabilmeye yardımcı olabilir. (1) Şehirler ve çevreleri hızla gelişiyor, (2) Şehir arazisinin bazı mıntıkaları şimdiden eski ve şehirler de eskiyor. Her iki husus da aşina olduğum bazı genel malîye politikası tedbirleriyle yakından alâkâlı görünüyor. Bu çalışmaların geri kalan kısmı her iktisadî kalkınma merhalesiyle değişik ölçülerde bağlantılı.

Mahallî İdareelerin Gelir Kaynağı olarak Gayrimenkullerin Vergilendirilmesi :

Millî veya federal devletten ayrı olarak, toplam devlet gelirlerinin önemli bir kısmının mahallî ünitelere dayandırılmasının gereği kanaatindeyim. Mahallî idarenin gücü, diğer idarî otoritelerden ayrı olarak, paraca muhrâtiyete dayanan faaliyetleri finanse edebilme gücünü gerektirir. Her halükârdâ, A. B. D.'de durum böyledir. Daha önce deðinmiş olduğum gibi, mahallî idareelerin hem teorik, hem pratik cazibesi olan bir gelir kaynağı, gayrimenkullerin, özellikle toprak değerinin tekabül ettigi sermaye miktarı üzerine konan yıllık bir vergidir. Bu vergi, diğer kaynaklarla birlikte servetin gelirini kapsayan herhangi bir genel gelir vergisine ilâveten olacaktır.

Devlet harcamaları bugün çok yüksek bir meblâغا ulaştı. Hattâ, vergi ödeme gücü ağır vergilere tâbi tutulacak kadar yüksek bir seviye bu. Vergi matrahları çok geniş olsa da, bu vergi oranları çok yüksek. Yüksek vergi oranlarının esasında kayda değer çapta toplam varidatı kisma etkisi (nonrevenue effect) var. Bundan ötürü yüksek devlet harcamalarının önceden arzu edilmiş bir sonucu da yüksek vergi oranlarının varidat getirmeleri olacaktır. Bu cihetten, bu alandaki yayımlar vergilerin hazineye para getirmekten başka neticelerini gözönünde bulun-

duran vergi sistemlerini kapsamalıdır. Bugün mahallî idarelerin vergileri aile ve firma kararlarında kayda değer bir etki yaratabilecek çapta yüksek olabilir. Nitekim, A. B. D.'nin birçok şehirsel mintikalarında böyledir. En yüksek mahallî vergi gayrimenkul üzerinde. Oranlar ekseri hali hazır piyasa değeri üzerinden yılda % 2'yi geçmekte, hattâ bazen bunun iki misline ulaşmaktadır. Vergi gayri safi gelirin üçte biri kadar olabilir ve çoğunlukla 1/4 veya fazlaya tekabül eden başlıca oturma, salt kullanım giderlerine dayanan bir satış vergisidir. Varlık vergisine dayanılsıkça ve vergi oranı yükseldikçe gelir sağlamama neticelerine o nispette önem vermek gereklidir.

Gayrimenkul vergisi : Bir değil, iki vergi :

Cok önemli bir iktisadî anlamda hakiki varlık vergisi bir değil ikidir. Bu, arsa ve binaların değişik bünyleerinden meydana gelmektedir. Yer yüzünde bir boşluk anlamında arazi, yer değiştiremez. Birçok yerlerde bu tamamen belirlenmiştir; toprağın doldurulması, denize doğru toprağın genişletilmesi, kurutma, aşınma ve insan gücünün doğrudan kontrolüne tâbi güçlerin sonucunda bindebir (bütüne kıyasla) ufak değişikliklere tâbi olacaktır.

Genel olarak, insanlar şehrin sınırları dahilindeki toprakları yaratmak için hiç birşey yapmadılar. Vergi politikasıyla fertler veya hükümetler ne yaparsa yapsınlar bu belirli alanın varlığı değişmez. Buna rağmen çoğunlukla yüksek olan fiyatları gerektirir bu topraklar. Bu hussus, daha sonra ele alacağımız önemli bir maliye politikası sonucuna vardırıyor.

Mamaafih, inşaat ve toprak altı ve üstü ilerlemeler apayrı bir gerçeği ortaya koyar. İnsangücüün çalışmalarından doğar. Binalar, bir sahibin (bir fert, bir firma, dinî veya herhangi bir özel grubun) keyfine göre inşa edilir veya yıktırılır. Yapılan diğer değişimeler toprağın seviyesini değiştirmeye, kurutma, sulama, su ve lâğım yollarının ikmâli ve arazinin güzelleştirilmesi faaliyetleri gibi şeylerden ibarettir. Nâdiren şehirsel arazide —diğer yerlerde daha çok— madencilik ve her türlü maden çıkarımı ve toprağın verimliliğinde değişiklik, esasında yeryüzünde salt boşluk anlamında ayrı olan fakat halk dilinde "toprak" kıymetinde değişikliği ifade eder. Birkaç yıllık bir dönemde şüphesiz vergiler madencilik gibi faaliyetlere tesir edebilir.

İktisadî anlamda bu gibi bazı unsurlar yapı inşası gibidır. Varlıklar önerdiğim vergi politikası cihetinden güçlüler doğurur. Gayri-

menkullerin değerlendirilmesinde değişebilir. Özellikle salt boşluk elemanından ayrıbilme probleminden alır bu güçlükler. Özel araştırma ve eylemle bu güçlükler idare edilebilir oranlara indirilebilir. Herşeye rağmen, yüksek vergi oranlarının konması, dikkat, ihtimam ve iyi bir sevk ve idareyi gerektirir.

Teklif Edilen Vergileme Esasları : Esas Unsurlar² :

Benim vergi teklifim, yalnız A. B. D. gibi yüksek gelirlere sahip ekonomiler için değil, fakat aynı zamanda kırsal araziye sahip hemen hemen her ülke içindir. Esas unsuru, gelir yerine piyasa değeri üzerine konan, topraktaki gelişmeden ziyade esas toprak üzerinden alınan, maddeten yüksek bir vergidir. Topraktan alınan vergi, yâni salt sınırları ele alınmak suretiyle, toprağı değerlendirmek için yapılan faaliyetlerden 3, 4 kere hattâ 6 kere fazla olabilir. Hâlen A. B. D. de tatbik edilmekte olan vergi sistemine kıyasla, binalar üzerindeki vergi oranı düşecektir. Gelişmelerin "vergilendirilmemesi" A. B. D. için tekliflerin gerçek gayelerinden biridir.

Modern şehirlerin ihtiyaçlarına en uygun bu iki oran arasındaki ilişkinin tam mahiyetini öğrenebilmek için bu sahada daha çok çalışmaya ihtiyaç vardır. Netice itibariyle, görünürde ideal ise de, bu vergi sistemi, coğrafi bölgeye göre değişebilir. Bu vergi sisteminin uygulanma safhasında arzedeceği problemleri de gözönünde bulundurmak gerekecektir. Bu problemler bir hayli ciddî olabilir. Esasen hem bu vergi, hem de mevcut bir vergi sisteminden yenisine geçiş, arsa fiyatlarını düşürür ve dolayısıyla vergi tabanı daralar. Fakat binalardan alınan vergilerin oranlarının indirilmesinin aksi yönde etkisi olacaktır. Bu vergilerin gayet karışık bir takım karşılıklı ilişkileri üzerine, önceden her sahada dikkatli bir araştırma gerektirecek ve vergi uygulama alanına girdikten sonra, bu araştırma devam ettirilecektir³.

2) Varlık Vergisine konacak toplam gelirleri kastetmiyorum. Bu konuda, herhangi belirli bir bölgeyi o kadar çok faktör etkiler ki, genel bir yorum yapmayı uygun görmüyorum. Genel gelirlerde hiçbir değişiklik olmadığını varsayıarak, mahallî idarelerin değişik seviyelerdeki gelirlerinin etkilerini de kapsamaktan kaçınmış oluyorum.

3) Birkaç yıl önce görüşlerini hâliyle benimsemiş olduğum değerli bir Amerikalı, Henry George, arsa değerleri üzerinden alınacak tek bir vergi sistemi teklif etti. Arsa değerleri üzerinden alınacak bir verginin bütün mahallî idarelerin harcamalarına yetecek kadar varidat sağlayacağına inanıyordu. George, bu tezi savunduğu zaman durum neydi bileyemeyiz, fakat muhakkak ki bugün mahallî idarelerin harcamaları o kadar yüksek bir

Bu sistemin diğer bir özelliği, toprağın değerindeki artış üzerinden hesaplanması olabilir. Toprak değerlerini "yüksek" oranlarda külfetendirmesini önerdiğim bu vergi, tabii ki, aynı zamanda toprak fiyatlarındaki artış kısmına da münhasırdır. Fakat daha fazla değer artışlarını kapsamaz. Bu gibi yekûnların büyük bir kısmı, nüfus artışının ve toplumdaki genel gelişmenin neticesidir. Bu şekilde meydana gelen değerler vergileme konusu olmaya son derece uygundur. Tabii sermaye kazançları şayet gelir vergisine tâbi tutlursa, toprak fiyatlarındaki artışın bir kısmı tatbikatta devlet harcamalarının finansmanına tahsis edilecektir. Mamaafih, genel bir kaide olarak sermaye kazançları vergisi ancak toprağın satışı halinde alınmaktadır. Prensip itibariyle toprağın kıymetindeki artış üzerinden alınan verginin daha şümüllü bir sistem dahilinde uygulanması arzu edilir. Hâlen tatbik edilmekte olan sistemin bir iyi tarafı, bu verginin toprağın değer değiştirdiği bölgeden uzak bir mahallî idareye ödeneceğine, içinde bulunduğu mahallî idareye fon temin etmesidir.

Yalnız şunu da dikkatle gözönünde bulunduralım ki, toprağın kıymetindeki artış tümü, toplumsal etkenlerden meydana gelmemektedir. Bütün toprak sahiplerinin hiç birsey yapmadan oturduğunu düşünemeyiz. Şahsi gayretleri ve sermayenin yatırılması neticesinde bazı toprak sahipleri faal olarak değer artışlarını etkilerler. Bu sebeple ve idarî güçlükler noktayı nazarından değer artışı vergisinin daha ölçülu olması gereklidir.

Diğer üçüncü bir imkân, Amerika'da şerefiye vergisi olarak nitelendirdiğimizdir. Kaldırımların döşenmesi, ya da düzeltilmesi, su ve lâğım borularının döşenmesi, ve hattâ park gibi diğer projelerin masrafları arsa sahiplerine bu olanaklardan istifade oranlarında yükletilebilir. Bu verginin uygulanması idarî bakımından halledilmesi pek kolay olmayan problemler arzettmesine mukabil, bu yoldan birçok şeyler başarılıabilir. Meselâ, ödeme vergi tarhi yekûnuna göre birkaç seneye dağıtılabılır. Bugün dünyadaki birçok şehirlerde gelişmeler bu vasita ile finanse edilebilir. Taiwan'daki hür Çinliler, belediyenin özel harcamalarını finanse etmek üzere şerefiye ile arsa değeri artışı vergisini birleştirmekle çok iyi bir başlangıç yaptılar.

Yekûn tutuyor ki böyle bir arsa vergisi ile karşılaşmasına imkân yoktur. Dolayısıyla tatbikatta, tek bir vergi salınması bugün için realist bir alternatif olamaz. Olsa dahi, böylesine büyük bir değişikliğin ne derece rasyonel bir davranış olacağı şüpheli. Bu vergi o kadar yüksek olur ki, özellikle değerlemenin yapılabilmesi bakımından istenmiyen aksi tesirleri olabilir.

İNŞAATLARIN YÜKSEK ORANLarda VERGİLENDİRİLMESİNİN TERS YÖNDE ETKİLERİ⁴

Hiçbir makalenin bu analizle ilgili bütün faktörleri kapsamasına imkân yoktur. Birçok faktörlerin yanısıra burada mülkiyet sahipleri ve mülkiyeti kullananların yararlandığı mahallî idare harcamalarına, değişik varıdat seviyelerinin etkilerini nazarı itibare alıyorum. Konuların sırasıyla şeklinin onların nisbi önemleriyle alâkası yoktur.

Gizli bir vergi yükü : Potansiyel faydanın mahrumiyeti :

İnşaatlar, üzerinden alınan vergiler, topluma gizli bir yük getiren bir vergi türünün görünür etkilerini nadiren meydana getirir. Fakat genellikle iktisatçıların "aşırı yük" olarak nitelendirdiklerini meydana getirir. Bu cihetten bu vergi, mülkiyet sahibini hükûmete fiilen ödenen dolar miktarından daha çok gerçek istifadeden mahrum eder. Bu gizli yükün kaynağı ve bünyesi bir bakıma izah edilebilirse de, kapsamını ve derecesini hesap etmek imkânsızdır.

Mesken inşaatı ünitelerinin ft^3 olarak maliyeti, ev, apartman ve bu gibi inşaat ünitelerinin cesameti ile ters orantılıdır⁵. Ayrıca, odaların genişliği arttıkça birim inşaat maliyeti düşecektir. Örneğin, iyi kalite, tâalleklik tipik bir mesken inşaatı projesinin beher ft^3 olarak maliyeti $1000\ ft^2$ için 100 dolarsa, aynı tipte bir inşaatın $700\ ft^2$ olduğu takdirde 115 dolara çıkacağı, $1600\ ft^2$ olduğu takdirde ise 86 dolara düşeceği tahmin edilmektedir. $1000\ ft^2$ lik bir diğer tipte inşaatın indeksini 100 alırsak, $700\ ft^2$ için maliyetin % 23 arttığı, $1400\ ft^2$ lik bir inşaatın % 20 azaldığı görülmüştür⁶. İkinci örnekte görülen ikiye bir fark tesadüfi veya kötü istatistiklerin sonucu telâkki edilerek önemsenmeyecek gibi değildir.

İnşaat masraflarındaki fark, birim, hacim maliyeti olarak ele alındığında, küp muhtevasının yer, duvar ve tavana olan oranından daha fazla artıyor. Üstelik elektrik ve su tertibatı, mutfak, ısıtma ve diğer im-

4) İnşaat (Building) deyimi toprak altı ve üstü, menfe veya müspet her türlü terakkiyi ifade ede kullanılacaktır.

5) W. A. Morton, **Housing Taxation** (Madison : University of Wisconsin Press, 1955) bu konuyu geliştirmektedir.

6) E. H. Boeckh, **Boesk's Manual of Appaisals** 417 ed. (Indianapolis: The Rough Notes Co., 145), sf. 63 ve sf. 101.

Kânlar küçük odaların (ve binaların) ihtiyacını gördüğü kadar çeşitli cesametlerde daha büyüklerinin de işini görebilir. Netice itibariyle, nisbeten daha büyük çapta odaların, evlerin ve binaların inşaatı ile genel kamu refahına daha çok faydal olunabilir. Bir binanın kapital değeri üzerinden alınacak bir vergi onun mutad kiralama masraflarına eklenir. Bu durum daha küçük ünitelerin inşaatına baskı yaratır; yâni vergi daha zayıf kaynakların tahsisini kayırır. Buradaki "zayıf" kelimesinin anlamı, kullananlara diğer kaynaklara kıyasla daha kısa vadeli kâr temin etmesidir. Gerek devlet, gerekse üçüncü kişilere buna tekabül eden hiçbir avantaj meydana gelmez (yâni arzu edilen hiçbir dışsal faktör).

Amerikan ailesinin harcamaları üzerine yapılan bir inceleme söyle bir sonuç vermiştir. Tahmin edileceği gibi (diğer şartlar aynı kalmak kaydıyle) mesken inşaatlarının fiyatı yükseldikçe satın alınan hacim ve miktar azalmakta, aynı şekilde, maliyet yükseldikçe kalite ve lüks seviyesi de azalmaktadır. Elde edilen veriler yukarıdaki ilişkinin tâyini dışında rakkam ve miktarların değerlendirilmesi bakımından yetersizdir. Nitekim bir eğilim veya ilişki açıktır. Satış veya kullanma fiyatına verginin ilâve edilmesi, mesken inşaatına kullanılan arsaların hem miktarını hem kalitesini düşürmektedir.

Daha pahalı inşaatın her bir yüzde fazla birimi, yoğaltıcıyı yüzde bir birimi daha az talebe yöneltmekte⁷⁾. Uzun süreli bir ortalama alındığında, ve tecrübeümüz sonucu müşahade ettiğimiz fiyatların umumî seyrî dahilinde, belirli bir gelire sahip bir ailenin vergi dahil fiyatlar yüksek de olsa, harcadığı dolar miktarının değişmediği görülmüştür. Bu sonuç, verginin fiyatları yükselmesini telâfi etmek için bu ailelerin, evlerinin kalite ve cesametinden fedakârlık etmeleri demektir.

Yıldan yıla pek dikkati çekmemekle beraber, emlâk vergisi yavaş yavaş değişimelerle, yoğaltıcının ev talebi bünyesindeki farklılaşma dolayısıyla —vergiden önceki talebe kıyasla— odaların, apartmanların ve binaların daha küçük inşa edilmelerini etkileyecektir. Daha küçük üniteler, eskiye kıyasla rahatlık ve uygunluk bakımından da aşağı tabî. Her bir ünite başına gereken reel girdi miktarının, işgücü ve malzeme, hattâ arsa, sokak, su tesisâtı, kanalizasyon gibi imkânların getirdiği fayda dahi azalmaktadır. Dolayısıyla vergi "aşırı yük" yaratmakta, yâni mükellef hazırlaya ödediği para miktarından daha fazla reel kayiba uğra-

7) Dick Netzer, **Economics of the Property Tax** (Washington : The Brookings Institution, 1966), sf. 63; Margaret Rerd, **Housing and Income** (Chicago : University of Chicago Press, 1962).

mektadır. Toplum bilmiyerek "küp kuralının" potansiyel istifade unsurlarını tamamıyla suiistimal etme imkânından kendini mahrum etmektedir. Toplum, tipik vasıtazız vergi yükünden dahi çok daha gizli bir yük taşıır. Ve üstelik bu yük daha da talihsiz, ve ayrıca "aşırı" da. Büyük inşaatlarda beher birim hacmi daha geniş olacağından, bu inşaatların sağlıyacağı tasarruf ve kalite ve genişlik gibi imkânların mahrumiyetidir.

Bir örnekle izah edelim. Bir ailenin salt oturma maksadıyla inşaata yılda 1500 dolar harcadığını farzedelim. Bina vergisinin uygulanmadığı bir piyasada bu aile salt oturma masraflarının tam karşılığını alır. Fakat esasında vergi oranı inşaat için % 30 olduğundan (arsaya düşen vergi payını bilemiyoruz) toplam harcamaları salt ikâmet 1950'yi bulur. Bu aile gerçekte 1500 dolar harcar; bu yekûnun ancak 1.154 doları eve harcanır. Geri kalan 346 dolar vergiye gider. Vergi sebebiyle elde edilen fizikî ikâmet sahası daha az olmaktadır. Bu gibi neticeler devletin maliye politikasının esasını teşkil etmektedir. Vergi, kamu hizmetlerinde kullanılmak üzere kaynakları serbest bırakır. Fakat, diğer faktörlerle birlikte kullanıldığından 1500 dolarlık bir ev için kullanılan reel malzeme ve işgücü ünitelerinin kübik muhteva olarak randımanı, 1.154 dolarlık (vergi öncesi) bir ev veya apartmana kullanılan girdi miktarının randımanın- dan daha az olur.

Bu kaide her sahada görülmektedir. İlişkinin gerçek cesameti inşaat masraflarına bağlı olarak değişir.

Şimdiye kadar ki yapılanlar şüphesiz değiştirilemez. Birçok Amerikan aileleri, kalitesi yanlış bir şekilde verginin geçmiş etkileri altında kalmış evlerde oturmaya mahkûmdurlar. İllerisi için, mumaaifi inşaatlarından alınan vergi oranları azaltılarak şartlar ıslah edilebilir.

Evlerin aşınmasına karşılık iyi bakımı : Vergileme ve ev kalitesi :

Dünyada mevcut ev stokunun büyük bir kısmı her zaman için "yenilikçi" vasfında kalacaktır. Daha oturanlar doğmadan bir hayli inşaat tamamlanmış olacak. Zaman ve kullanım dolayısıyla aşınımı telâfi edici gerekli malzeme ve işgücü tahsis edilmedikçe, binalar zamanla tatmin edici bir barınma niteliğini kaybederler. Bu cihetten, topluma arzedilen mesken sahasının kalitesi büyük çapta bakımına bağlı olacaktır.

Maalesef, halihazardaki ev stokunun mühim bir kısmı zaten düşük kalitede, çünkü yalnız ilk inşa edildiğinde düşük kalitede inşa edilmekle

kalmamış, gereğinden fazla harap olmaya bırakılmıştır. Bu ne dereceye kadar yapılmış bilemem. Fakat bakımsız bırakma da bir nevi binanın net yatırımı kısma metodu olabilir.

Varlık vergisi net geliri kısıtğı gibi, bir ev sahibini, yatırımıńı kısıt Maya da teşvik edebilir.

Mülkiyetin en ufak bir kısmının dahi bakımı veya bakımsız bırakmasının —iyi veya kötü— geniş bir topluluğa maddeten tesiri olabilir. Bakım masrafları tadelât harcamaları ile birleştirilebilir. Çokunlukla bu harcamalar (maliyete göre kârı gözönünde bulundurarak) daha dikkatli bir hesaba dayandırılır. Veya kendievinde oturan ev sahibinin durumunda, tamirat, tadelât ve bakım masrafları düşünülmeden, ince hesaplar gidilmeden sadece net yeni yatırım olarak yapılmaktadır. Zamanla, bazı ev sahipleri (hattâ kiracılar) evin eski halini yalnız muhafaza etmekle kalmayıp daha da mükemmelleştirmektedirler. Bu gibi şeylerin bu iyi etkisi komşulara örnek teşkil etmesi, mahalleye yayilarak mahalleyi oturulması daha eazip bir yer haline getirmesidir.

Mevcüt binaların âzamî bir şekilde değerlendirilmesini sağlayan herhangi bir sosyal sistem iki hususa önem verecektir. (a) evlerin yıpranmasının önlenmesi veya yıpranmanın minimum seviyeye indirilmesi; (b) onarım ve ıslah faaliyetlerini baltalayıcı etkilerin bertaraf edilmesi. Her iki halde de gayrimenkul vergisi uzun vadede, gerek toplum menfaatinin, gerekse ev sahipleri veya kiracıların aleyhine işler. Bugün birçok binalara uygulanmakta olan bu derece yüksek bir verginin, (resmî makamlar hariç) bütün ev sahiplerine devamlı olarak olumsuz etkisi olmaktadır. Nasıl? Bina vergisi, binanın bakımını 3 cihetten etkiler. (I) mülkiyetin net gelirini kisan vergi ödemeleri aynı zamanda onun bir yatırım olma cazibesini de azaltırlar. Bazı emlâklarını kiraya vermekle beraber yetersiz gelir elde eden ev sahipleri, bir maliyet unsuru olarak bu verginin yükünü daha çok hissederler. Şayet vergideki artışın kiracılarla tamamen inikâsı epey zaman alıyorsa, vergideki herhangi bir değişiklik yükü daha da ağırlaştıracaktır. Binanın gelirini kisan herhangi bir faktör, ev arzını azaltır. Bu arzin daralmasına sebep ev sahiplerinin bakım masraflarını keserek evleri harap olmaya bırakmalarındandır ki, bu da ortalama kaliteyi düşürür⁸⁾.

8) Bakınız James Heilbrun, **Real Estate Taxes and Urban Housing** (New York : Colombia University Press, 1966). A.B.D. gelir vergisinin bunun aksi yönünde neticeler doğurması, sadece bina vergisinin verilerine dayanarak tahmin edileceğini, aksine günümüzdeki şartların bu derece ters olmadığını izah edebilir.

(II) Vergiyi ödemeye hasredilen para, binanın bakımını finanse etmeye müsait olmayacak. Örneğin, ev sahipleri mahalli idarenin hazine-sine giden bu fonları, evlerinin bakımına kullanamazlar. Sermaye piyasasının gerçekleri, bu likidite problemlerinin telâfisi için kredi yoluyla finansman kolaylıklarını sağlamamaktadır.

(III) Ev sahibi evi bakımlı tutarsa, evin kıymeti arttıgından vergi oranının yükseleceğini zannedebilir. Vergi oranı yükseldikçe, bu hussusta endişesi daha çok olabilir ve bundan dolayı binanın kıymetini artırıcı her türlü faaliyetten aynı nispette kaçınabilir⁹⁾. Yüksek emlâk vergisinin, mantık bir izah tarzı bulamayacak kadar menfi yönde müessir olduğunu görüyoruz. Üstelik bu ev sahiplerinin yaptıkları onarım, her zaman iktisadi, mimari, estetik ve toplumsal açılarından en rasyonel şekil de olmuyor. Bazı ev sahipleri binanın pek müsbet yönde değerini artırıcı rolü olmayacağı onarım şekillerine rağbet ediyorlar. İç tezyinatının onarımına, dış onarımından daha çok ehemmiyet veriliyor. Halbuki dış görünüşün sosyal bakımından (komşular nözdinde) daha çok itibarı olabilir:

Müstakil ev sahiplerinin çoğu mallarının bakımını hususunda fazla titiz degillerdir. Amerika'daki tek ailelik milyonlarca evlerin sahiplerinin bazıları muhakkak ki bu kategoriye dahil. Aynı zamanda bir veya birden fazla emlâka sahip olup bunları kiralayan ev sahipleri vardır. Meselâ, 2, 4 ailelik bir ev sahibi bunu hem oturmak için, hem kira geliri için satın almıştır; ya da miras kalmıştır; ya da aile zenaatının yürütüldüğü yerdir bu ev v.s. Bu ev sahiplerinin inançları, davranışları, bilgileri ve malî imkânları hemen hemen her bakımından ayrı olacaktır. Ancak bir tek hususu kesinlikle belirtebiliriz. Bu emlâkların iyi bakım konusunda müşterek bir karara varabillirlerse, şehirdeki evlerin kalitesi üzerinde maddî ve müspet bir tesirleri olacaktır.

9) Salt bakım masrafları zamanla binanın eskime hızını düşürmekten başka prensip itibariyle vergiyle ilgili değerleri etkilememeli. Şayet bakım harcamalarıyla yapacağı yatırım, vergi ödedikten sonra da en iyi ranti getirebilirse, makul bir hal çaresi arayan ev sahibi bu gayrimenkul vergisinden kaçmaz. Fakat, yanlış kavramların yersiz tesirleri olabilir ve göründüğü kadar olmaktadır da. Daha önce belirtildiği gibi bir binanın tamiri, boyanması, yenilenmesi ekseriyette olduğundan daha güzelleştiren (improves), tamirat ile tekamül ettirici tadilâti birbirinden ayırmak epey güç. Böyle bir ayırım yapabilmek için çok daha karışık bir analiz gereklidir. Bir ev sahibi haklı veya haksız olarak yapacağı bakım ve tamiratın çok göze batan sonuçları olacağından ve hattâ belediyeden inşaat müsaadesi gerektirecek mahiyette olabileceğinden yeniden vergiye tâbi olmaktan korabilir.

Sadece mesken olarak kullanılan evlerin sahipleriyle son zamanlarda yapılan bir araştırmının sonuçlarını elde etti. Çoğunlukla fakir evler ele alınmıştı. Bakım ve onarım masraflarını tâyin eden faktörler soruldu ev sahiplerine. Cevaplar, yüksek ve yükselmekte olan emlâk vergisi oranlarının, hem yatırım gelirini kısrarak, hem emlâkin değerini yükseltme korkusunu artırarak bakıma mâni olduğunu gösterdi.

Vergi Yükünün Devlete Maliyeti Açıından Olumsuz Etkisi :

Özellikle şehirsel mintikalarda, eski emlâk bulunan yerlerde emlâk vergisi yapıp uygulandığında kaynak tahsisini bozar. Yeni, iyi inşa edilmiş, yüksek kalite binalar hacim birimi olarak gecekondu'lara nispetle çok daha ağır vergilendirilir¹⁰. Böyle bir ayırımın gerekçesi olarak, sadece her iki emlâkin (arsa veya kübik muhteva birimi olarak) mahallî idareye yüklediği maliyet farkı gösterilebilir mi? Herhalde "Hayır". Bilâkis, tam tersi : Daha az vergilendirilen kötü, harap mahallelerin devlete daha büyük masrafi olur. En azından polis ve itfaiye masrafları¹¹. Yüksek ve düşük kalite binalar iktisatçıların tavsiye ettiği hesapla kıyaslandığında —hem özel, hem kamu maliyetlerinin avantajlarıyla nazarı itibare alınması— eski binalara kıyasla yeni binalardan alınan vergiler bir bütün olarak topluma yararlı olmamaktadır. Sosyal menfaate hizmet edecekleri yerde tam tersine islemektedir.

Binaların yenilenmesinden dolayı konan vergiler, ev sahibine, devlete ve genel olarak topluma hiçbir maliyeti olmayan bir maliyet unsurunu temsil eder. Bina kötüleşikçe binayı kullananın mahallî idarenin hizmetlerine katkısı azalmaktadır. Mülkiyette doğrudan doğruya ilgili kamu harcamaları aynı kalsa, hattâ artsı daşı, bu netice hâsil olur. Tekrar olarak, bina ne derece döküntü olursa, devlete maliyeti ne olursa olsun devlete yapılan ödeme o derece azalır diyebiliriz. Kısacası, oturma

10) Gelir Vergisi ise aksine işleyebilir : Yeni binalarda büyük çapta indirimler, veya bir iki yıllık gelirin vergiden istisnası ekseriyetle yukarıdaki etkiyi telâfi edebilir.

11) Gecekondu mahallerinin sosyal ve iktisadi problemleri unutulmamalıdır. Bunların nedenleri ve etkileri gayet karışık. Burada, ne fakirlik, ne de fakirlere kamu yardımı ve bu gibi hayat şartlarını İslah edici harcamalar herhangi bir şekilde düşük kalite evlerin sebep veya neticesi olarak alınmamıştır. Bu konudaki karışık meseleler analizimiz dışındadır. Çevirenin notu : "Slum" anlamı kolaylaştmak gayesiyle gecekondu mahallesi olarak çevrilmiştir. A.B.D. de zencilerin ve mültecilerin oturduğu fakir mahalleler az gelişmiş ülkelerdeki gecekondu mahallelerinden tamamen farklıdır.

maliyetlerinin vergi elemanı, devletin harcamaları ve istifadesinin tersine ve aleyhine işlemektedir. Diğer şartlar aynı olmasına rağmen topluma daha büyük yük olanlar daha üstün kalite evlerde oturanlara kıyasla daha az vergi ödemektedirler.

Fakir bir evden daha üstün kalite bir eve veya işyerine geçmek isteyen kimse, aynı zamanda devletin masraflarına daha çok iştirak etmemen bunu yapamiyacaktır. A. B. D. şehirlerinde bu ilişki her 3 - 4 dolar salt oturma masraflarına karşılık bir dolar vergidir. Normal olarak, maaşlı, daha üstün imkânları olan bir eve geçilmesi kamu harcamalarında hiçbir değişiklik yapmıyacaktır.

Emlâk vergisi, eski şehirlerin en fazla ıslah edilmeye muhtaç mahallelerinde insanların şevkini kirar. Şehirsel sahaların kalitesini yükseltmek için şahsi gayretlerin baltalanmasının toplumun menfaati bakımından hiç bir faydası olamaz. Binaların yerine daha iyilerinin ikamesi hussusunda yapılabilecek bir çeşit ekonomik tazyik ise, beklenebilecek testin tam olarak göstermemektedir.

Eski yerine Yeni : Şehrin Yenilenmesinde Maniler :

Yeni binaların çok ağır vergilendirilmemesini, insanoğlunun kendine fuzuli olarak yarattığı manilere örnek olarak düşünmeliyiz her zaman. Devrini geçirmiş, harap ve bozulmakta olan binalarını acilen yenilemek ihtiyacında olan şehirler, bilâkis her türlü ileri hareketi köstekleyici vergiler koymayırlar. Hiç kimse bu derece zararlı etkileri olabilecek bir vergi sistemini plânlamadı. Kimse, Amerikan mahallî maliye politikasını, bu derece harap binaları kayırıp yeni ve iyilerini cezalandıracak bir vergi sistemine bağlamayı kasdî olarak düşünmedi.

Birçok emlâkların getirdiği meblâga nispeten birçok büyük Amerikan şehirlerinde uygulanan tüm değeri üzerinden % 3'lük bir yıllık vergi çok fazladır. Bunu daha iyi izah edebilmek için 60 yıllık bir ömrü olan bir yeni binayı ele alalım. Bu binanın inşaatı sahibini 60 yıl sürece gayrimenkul vergisi ödemeye bağlar. İstikbaldeki bu vergi mükellefiyetinin cesameti bugünün dolar değeri ile ifade olunabilir. Çünkü, müstakbel 60 vergi ödemesi, bugünün değerini temsil edebilecek bir faiz haddinden ikskonta edilmelidir. Yıllık inşaat maliyeti üzerinden faiz haddinin % 5 ve vergi oranının % 3 olduğunu varsayılmı. Bu şartlar altında binanın

€0 yıllık ömrü süresince ödenecek vergi tutarlarının bugünkü değeri inşaat masraflarının % 50 sine eşit olacaktır¹².

Herhangi belirli bir vaka ele alınarak kesin hesapları yapıldığında, yeni bir bina eskinin yerini aldığında muhakkak vergi matrahı artar. Ve bu binanın iyi kalite unsurlarına ne kadar çok harcanırsa vergi matrahı o kadar geniş olacaktır. Tabii bu olumsuz sonucun derecesi vergi oranının yüksekliğine bağlı olacaktır. Kısacası, gayrimenkul vergisi kesin olarak eski binaların yenilerle ikamesi aleyhine bir peşin hükmü vermiş olmaktadır.

Eğer yeni binanın inşası ayrıca eski binanın yıktırılmasını gerektiriyorsa, arsa ve inşaat masraflarına eski binanın kalan değeri, yıkturma maliyeti v.s. de eklenecektir. Buradaki asıl konumuz bakımından arsa maliyetini hesaba katmayacağız. Örnekteki her iki inşaatın arsa fiyatının aynı olduğu kabul edilmektedir.

Yeni bir apartmanın 300.000 dolar olduğunu varsayıyalım. Her biri 30.000 dolar değerindeki 2 çok eski binanın yerine yapılacaktır. Eğer vergi oranı % 3 ise, yeni binanın yıllık vergisi 9.000 dolar olacaktır. Eski binaların yılda % 10 (yâni 3.000 dolar) getiriyor ve vergileri yılda €0 dolar idi. Şayet ev sahibi bu iki harap binayı yıkarsa yılda 3.000 dolar eski 900 dolar (2.100)'dan vazgeçip, yılda 9.000 dolar ödeme zorunuğunu kabul etmiş olur.

Herseyden evvel 300.000 dolarlık sermayeyi ortaya koyacaklar için hiç olmazsa yeni binadan umulan vergi öncesi yıllık gayrimenkul irâdi yılda 11.000 dolar olmalıdır. Yeni binadan vergi alınmasaydı, eski binayı yık Maya tek engel yıllık (kira - vergi) 2.100 dolarlık gelirdi. Yeni binanın da gayrimenkul kazancını % 10 varsayıarsak (yâni 30.000 dolar) bu yılda 27.000 dolarlık kazanç artışıdır. Ancak 9.000 dolar vergi ödedikten sonra ev sahibinin eLINE sadece 18.000 dolar geçer¹³. Bu tutar 300.000 do-

12) M. Mason Gaffney, "Property Taxes and the Frequency of Urban Renewal", *Proceedings... National Tax Association...* 1964 (Harrisburg : National Tax Association, 1965), sayfa 272-285. Bu hesaplar bina eskidikçe vergi matrahına tâbi olacak değerlerdeki indirimi tahmini olarak nazari itibare almaktadırlar.

13) Eski binaları satın alma masrafı olan 30.000 dolar buna dahil edilmemiştir, çünkü maliyet hesapları zaten 3.000 dolarlık gelir kaybını kapsıyor. Her ikisini de hesaba katmak çift hesap olacaktır. Yıkitura masraflarının hesaba katılmaması, yeni inşaatın maliyetini düşürür.

larkı yeni yatırımin ancak % 6 sıni teşkil eder. Hattâ bu % 6'dan bir sürü muamele masrafları da tenzil edilerek yatırılan sermayenin rantı da-ha da düşer.

Bugünün piyasasında, bu vetire yeni yatırım için yeterli bir gerekçe teşkil edemez. Eski bina olduğu gibi bırakılır. Eğer % 3'den de yüksek olsaydı, iki eski binanın bir yeni ile ikamesi büsbütün imkânsız olurdu. Ama, vergi matrahı değişmeseymi, yani vergi eski binalardan alındığı gibi 900 dolar kalsaydı, cazibesi daha fazla olurdu. Fakat yine de yeterli olmazdı. Hattâ vergi oranı % 1 kadar düşük olsa da; bu örneğe göre yeni yatırım pek cazip olamaz. Hem eski kira geliri olan 3.000 dolardan vazgeçip hem de % 1 arasında 3.000 dolar vergi ödemek, yeni net gayrimenkul iradını 24.000 dolara indirir. Yeni yatırımin % 8'ini ifade eden bu tutar, amortisman ve diğer işlem masraflarını karşılayıp iyi bir kâr getirecek çapta değildir.

Vergi Adacıkları ve Merkezi Şehir : Bölgesel Farklar :

Yüksek vergi oranlarından başka, bölgeler arasında uygulanmakta olan vergilerdeki farklılık da toplam varidatı azaltmaktadır. Belirli bir bölgedeki vergi oranı şayet ortalamanın çok üstünde ise, bu bölgeye yatıracak yatırımların cazibesini hiç olmazsa biraz azaltır. Fakat başka etkileri de olur. Bu yüksek vergi oranı gerek mesken, gerek işyeri gayesile bu bölgenin dışında nispeten düşük vergi "adacıkları" meydana getirme imkân ve gayretini kuvvetlendirecektir.

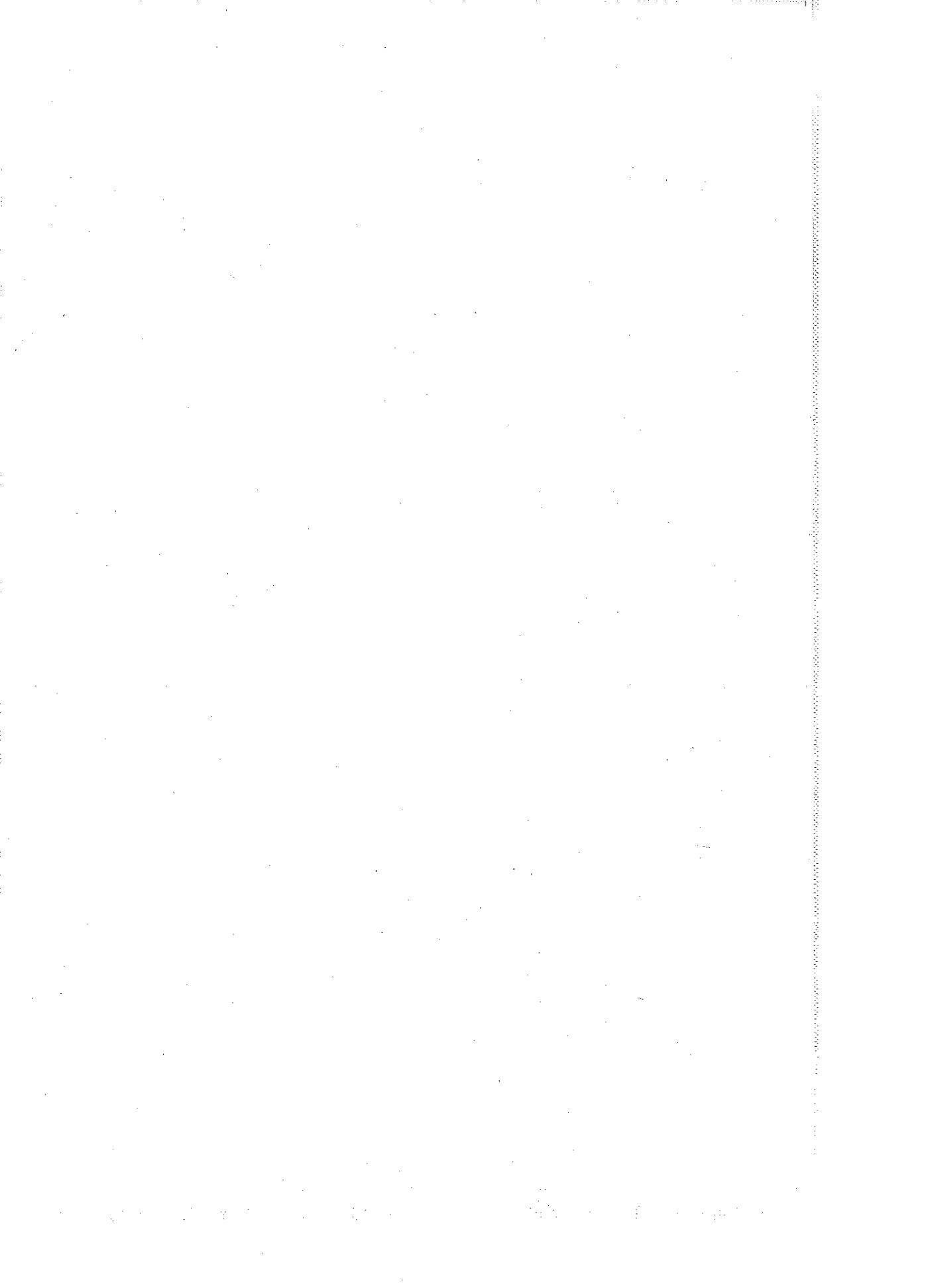
A.B.D. nin metropoliten merkezleri meydana getiren sayısız şehirlerinden bazlarının, kamu hizmetlerinin karşılaşmasına kıyasla ortalamanın çok üstünde bir vergi rezervi vardır. Bu özel duruma sahip müstakil idareler daha düşük bir vergi oranı ile mutad kamu hizmetlerini temin edebilirler. Dolayısıyla bu şehirler, yatırımı cezbederek, düşük vergi merkezleri olabilir. Şayet sınai ve ticari kesimin üstün olduğu bir mintika ise, burada faaliyette bulunan bir firmadan beher istihsa (çıktı) birimi başına az emlâk vergisi alınacaktır. Bu firmalar bir nevi rekabet üstünlüğüne sahip olmakla beraber, herhangi bir bölgenin mahalli kamu harcamalarına az katkıda bulunacaklardır.

Bazı topluluklar, inşaat nevilerini kodliyarak ve şehri bölgelere ayırarak, yüksek devlet harcamalarına ilişkin emlâk nevilerini bunun haricinde tutabiliyorlar. Her tek ailelik evin nispeten geniş bir arsa kullanmasını şart koşarak ve büyük apartmanların inşaatını menederek, mese-lâ bir banliyö, km² başına yoğun mesken inşaatının meydana gelecekt

yüksek eğitim masraflarına mâni olabilir. Metropoliten şehrin bu nevi tahdit edici siyaseti uygulamayı başaran mahalleleri, diğerlerine nazaran daha az yükü bir vergi karşılığı nispeten daha üstün mahallî kamu hizmetleri sağlamayı ümid edebilirler. Diğer mahallelerde ise vergi oranları yüksek kalır, hattâ daha fazla yükselmeye mütemayildir, ve bir kısır döngüyü meydana getirecek unsurlar yaratılmış olur böylece. Yüksek gelir dilimlerindeki aileler, iyi kamu hizmetleri ve az vergi ödemeyi istediklerinden bu "adacıklara" yönelirler..

Şehirsel bölgenin civarında düşük vergi oranları, bölgeleri tam bir ekonomik anlamda doğru olmadığı halde (mesken dahil) birçok faaliyetlerin dağılmasını ve uzakta gelişmesini teşvik eder. Buradaki "doğru olmadığı" her türlü sosyal maliyet ve sosyal fayda açısından merkeze daha yakın emlâk daha yüksek vergilendirilecek, ve her oran artışı hem emlâkin değerini düşürecek, hem vergi tabanını daraltacaktır. Birçok binaları eskimiş olmakla beraber yerine yenisinin inşası iktisadi oluncaya kadar yavaş yavaş eskidiği için hâlen uzun bir işe yarama ömrleri olacaktır. Pek az yeni bina, eski mahallelerde inşa edilecek. Bunun için vergi tabanı devamlı daralmaya mütemayil. Vergi tabanının düşmesi olayı, mahallî kamu harcamalarını karşılamak üzere vergi oranlarının tekrar yükseltilmesine başlı başına bir sebep teşkil etmektedir.

Tercüme Eden : **Gülnur AYDA**



SERMAYE ŞİRKETLERİİNİN DAĞITILMAYAN KAZANÇLARI VE HİSSEDARLARIN VERGİLENDİRİLMESİ

Turhan TÜKENMEZ
Maliye Müfettişi

I — Giriş :

Sermaye şirketlerinin dağıtılmayan kârları ile bununla ilgili olarak hissedarların vergilendirilmesi meseleleri peşinden çok sayıda konuyu da birlikte sürükleyen oldukça dağınık ve aynı zamanda üzerinde tam mânaşı ile fikir birliğine varılamaması sebebiyle tatbikatta çeşitli ülkelerde farklılıklar gösteren bir karaktere sahiptir. Konunun ekonomik yönünden yatırımların finansmanı ve sermaye piyasalarının fonksiyonu hususunda haiz olduğu önem yanında vergicilik yönünden kurumlar ve gelir vergisi sahalarında oynadığı rol son derece mühimdir. Bu cümleden olarak gelir vergisi karşısında kurumlar vergisinde mevcut çift vergileme ve hissesse senedi değer artışı ile ilgili vergileme tatbikatı konunun içine giren meseleler arasındadır. Bu incelemede bütün ayrıntılara girilmesi mümkün olmadığından meselenin kısaca ve ana hatları ile teorik esasları ve ayrıca Türkiye'deki uygulamalarından bahsedilecektir.

II — Sermaye şirketlerinin kârlarının tamamını, ya da bir kısmını dağıtmayarak şirket uhdesinde bırakıklarının nedenleri :

Sermaye şirketlerinde ortakların dividant dağıtmayarak şirket uhdesinde bırakıkları hem bazı zaruretlere, hem de kendileri ve şirket için çeşitli avantajlara istinat etmekte olup bunları şu şekilde hülâsa etmek mümkündür :

- 1) Ekseriyetini az gelişmiş olanların teşkil ettiği bir çok ülkede sermaye piyasalarının çeşitli sebeplerle fonksiyonlarını yapamaması ve keza kâfi derecede tasarruf çekememeleri şirketleri yatırımlarını finanse edecek fonları kendi bünyelerinden temin etmektedir. Otofinansmanın

küçük işletmeler için önemi aşikârdır. Zira dışardan ekseriya pahalı ve zor şartlar altında sermaye tedariki durumuna düşen bu tip firmalar bakımından kâr dağıtmama yoluna baş vurulması ekseriya kaçınılmaz olmaktadır. Öte yandan otofinansman büyük firmalar için dahi başarılı sonuçlar vererek onların daha da büyemesine yardım etmektedir ki, bu hussus Avrupa ve A.B.D. de son iki asırda tarihi gelişmelerle sabittir.

2) Bazı durumlarda şirketlerin müstakbel yatırımlarında piyasadaki cari rantibilite oranına kıyasen daha yüksek bir kârlılık yüzdesi tahmin edilmesi de yöneticiler ve hissedarları kâr dağıtmama yolu ile firmayı büyütmeye sevkedebilir.

3) Kurum kârlarının kısmen veya tamamen dağıtılmamasının bir sebebi de bunların ihtiyat olarak ekonomik dalgalanmalar karşısında frenleyici bir fonksiyon ifa etmesi arzusudur. Gerçekten temettü tevziinde bir istikrar sağlamak, depresyon devirlerinde ortaya çıkacak kötümserliği bertaraf etmek, kurum kârlarının çok yüksek olduğu zamanlarda da bunun israfını önlemek gayesiyle kanunî veya ihtiyarî olarak kazancın bir kısmının dağıtılmayıp alakonmasını olağan karşılamak icap eder.

4) Dağıtılmayan kârlar şirketin öz varlığını ve ayrıca ilerde daha da fazla kâr sağlama imkânını arttırdığından hisse senetleri değerinde yükselmeye yol açar. Burada hisse senedi değer yükselmesini yaratan unsurlar dağıtılmayan kârdan hisse senedine isabet eden miktar ile kâr dağıtmama suretiyle likidite ve finansman imkânı kuvvetlenen şirketin müstakbel iş imkânları ve kâr potansiyelinin artması ihtimali olmak üzere iki yönlü sayılabilir. Öte yandan hisse senedi değerinde işletmenin iyi sevk ve idaresi, emniyetli bir divitant politikası, konjonktür durumu, arz ve talepteki dalgalanmalar dahi artış husule getiren diğer faktörler arasında zikredilebilir. Bu bakımdan piyasada bazı şirketlerde hisse senetlerinin cari piyasa değerlerinin sermaye ile ihtiyat ve diğer adlar altında dağıtılmayan kârlar toplamından ibaret şirket öz varlığının hisse adedine bölünmesi suretiyle çıkacak miktardan çok daha fazla olduğu görülür.

5) Kârların dağıtılmayarak şirket uhdesinde bırakılmasının bir diğer önemli sebebi de bilhassa aile tipi şirketlerde hissedarların müterakki gelir vergisi tarifelerinden kaçmak suretiyle hem vergi tasarrufu sağlamak, hem de şirketin likidite imkânlarını kuvvetlendirmek için ekseriya kasten başvurdukları bir yol oluşudur. Filhakika, uzun vadeli sermaye değer artışlarının gelir vergisi tatbikatında düşük nispet tatbiki veya hiç vergilendirilmeme gibi favörlü bir muameleye mazhar olduğu bir

çok ülkede bu mekanizmanın kötü niyetli hissedar tarafından istismar edildiği sık sık rastlanan bir olaydır. Böyle bir durumda aslında dağıtılmayan kazançlarla ilgili olarak ilerde dağıtım vukuunda gelir vergisi er geç ödeneceğinden hissedarın bu yönden çok fazla avantajı yoktur. Nitekim satış ya da tasfiye vukuunda hisse senedinin elden çıkarılması halinde dahi alıcı alikonan kazanca isabet eden takribi vergiyi hesaplama ve hisse senedine en az bu miktar kadar daha az değer biçme durumundadır. Öte yandan, hissedar üzerinde ayrıca bir sermaye kazançları vergisi de söz konusu olabilir. Mamasih, burada değindiğimiz ve hissedarlarea istismar konusu yapılabilecek avantajlar daha ziyade şu iki şekilde tezahür edebilir : a — Hisseedarlar ertelenmek suretiyle ödenmeyecek gelir vergisi miktarı kadar şirketin likidite durumunu kuvvetlendirmiş ve en azından bu miktarın piyasadaki cari kârlılık oranı ile çarpımı sonucu bulunacak meblâğ kadar kazançlı duruma geçmiş olurlar. b — Kâr dağıtılmaması olayı hisse senedi değerinde dağıtılmayan kârlar miktarını aşan yükselmelere dahi sebebiyet verdiğinden bu ekstra değer artışı hisse senetlerinin satışı anında ya hiç vergilendirilmez veya gelir vergisine kıyasen düşük nispette vergilendirilir.

Kârların dağıtılmayarak şirket uhdesinde bırakılmasının hisseedarlar yönünden yukarıda zikrettigimiz faydalari kazanç dağıtan diğer şirket hisseedarları ile yapılan bir kıyaslamada bariz olmakla beraber, bir sermaye şirketinin bir şahıs şirketi ya da bir ferdî teşebbüsle yapılan mukavesesinde daha dikkatli olmak icap eder. Zira bu durumda her memleketin bünyesine göre farklılıklar gösteren kurumlar vergisi nispeti ve çift vergileme problemleri ortaya çıkmakta ve dağıtılmayan kârlar konusu arka plânda kalmaktadır. Meselâ, A.B.D. de 1965 senesi nispetlerine göre kurumlar vergisinin 1 doları için gelir ve kurumlar vergilerinin toplam miktarı en üst gelir dilimindeki mükellef için 84 cent, en düşük gelir dilimindeki mükellef için 55 cent olup bu mükellef sadece gelir vergisi mükellefi olsa idi 1 dolar için en üst gelir diliminde 70 cent, en düşük gelir diliminde ise 14 cent vergi ödeyecekti. Görülüyör ki, A.B.D. de halen çift vergilemeye müncir olarak şekilde gelir ve kurumlar vergilerinin toplam yükü gelir vergisinsen fazladır. Öte yandan meselâ, Türkiye'de 27/8/1969 tarih ve 1137 sayılı Kanunla Kurumlar vergisi nispetinin % 20 den % 25'e yükseltilmesinden evvelki duruma göre ortakları % 40 gelir vergisi nispeti üzerinde bulunan bir şirket eğer sermaye şirketi şeklinde kurulursa gelir ve kurumlar vergisi toplamı olarak hesaplanan vergi yükü bakımından uzunca bir vade içinde az da olsa nisbi bir avantaja sahip bulunuyordu. Nitekim, Dr. Salih Şanver'in % 5 nispetindeki son ku-

rümlar vergisi zamanından evvel yaptığı bir tespite göre sermaye şirketinde dağıtılmayıp bırakılan gelirin —vergiden sonra— % 10 hâsila getirdiği faraziyesi ile 3 yıllık bir yedek akçeler politikası sonunda, ortakları % 60 gelir vergisi nispetinde olan sermaye şirketi, kurumlar vergisi + gelir vergisi olarak şahıs şirketinin ödediği gelir vergisinden % 2.63 nispetinde daha az vergi ödemekte idi. Bu durumda 3 yıllık bir yedek akçeler politikası ile ortakları % 60 ve % 50 gelir vergisi nispetinde bulunan bir şirketin sermaye şirketi şeklinde kurulması daha avantajlı oluyor ve aynı hal 5 yıldan fazla süreli bir yedek akçeler politikası ile % 40 gelir vergisi nispeti için de geçerli bulunuyordu¹. Ancak, kurumlar vergisi nispetine 1137 sayılı Kanunla yapılan % 5 nispetindeki son zamandan sonra sermaye şirketleri aleyhine olarak çift vergilemenin bir miktar ağırlık kazandığında şüphe yoktur.

III — Dağıtılmayan şirket kazançlarının ekonomik yönden münakaşası:

Bir önceki bölümde de işaret ettiğimiz gibi vergi tedbirleri ile aleyhî bir durum yaratılmadığı müddetçe sermaye şirketlerince kazanç dağıtılmaması gerek şirket ve gerekse hissedarlar yönünden faydalı olmakta, hattâ bazı defalar istismar dahi edilebilmektedir. Acaba kazanç dağıtmama olayı millî ekonomi cephesinden düşünüldüğünde aynı şekilde bir faydadan bahsedilebilir mi? Durum gelişmiş ve az gelişmiş ülkeler için bazı farklar göstermekte beraber ileri sürülen fikir ve iddiaların esasî hemen hemen her ülke için geçerli sayılabilir.

Kazançların dağıtılmamasının ve bunlara bazı ülkeler tarafından tercihli muamele yapılması aleyhinde bulunanların iddialarına göre kazançların dağıtılmayıp şirket uhdesinde bırakılması ile produktif yatırımların teşvik edileceği arasında bir illiyet rabitâsi kurmak güç olduğundan mücerret kazanç dağıtmama olayını bir iktisadi avantaj olarak telâkki etmek olsa olsça bir peşin hükümdür. Dağıtılmayan kârların şirket tarafından katî surette derhal ve hem de ekonominin yararına olarak kullanılması garanti edilemeyeceği gibi buna mukabil dağıtılan dividendlerin da sayısız şekilde faydalı sarf imkânları mevcuttur. Keza, aleyhî grubu teşkil eden iktisatçılara göre kazanç dağıtılmamasının bazı sunî tedbirlerle teşviki bir noktadan sonra sermaye teşekkülünü hızlandırmaya yaramamakta, ülke tasarruflarının en ideal şekilde kullanılmasını te-

1) Dr. Salih Şanver "İşletme Vergiciliği", Maliye Enstitüsü Konferansları, Yıl: 1968, Seri: 17.

min edememekte, kapital piyasasına fon tedariki için müracaat eden hızla gelişen bir çok firmann güçlüklerle karşılaşmasına sebep olmakta, ekonomide monopolistik temayılleri kuvvetlendirmekte ve nihayet bu şekilde kullanabileceğinden fazla nakdi fona sahip olan ve bunları en verimli sahalara kanalize edebilecekken Devlet kontrolları, muhafazkârlık v.s., gibi sebeplerle bunu yapamayan firmalar ya israfkâr masraflar yapmaya sevkettikte veya ellerinde lüzumsuz atılı kaynaklar birikmesine sebep olmaktadır. Bu iktisatçıların indinde, kazançların dağıtılmayarak şirketler nezdinde alakonması belki sadece enflasyonla mücadelede kapitali nötralize etme babında bir malî politika aracı olarak fayda sağlayabilirse de ekonominin kalkınmasında mühim olan gaye bu olmayıp kapitalin yatırılmasıdır. Kapital yatırımlarının dağıtılmayan kazançlardan beslenmesi halinde ise şirket yöneticilerinin bunları daha dikkatsiz ve lâkayt kullanmaları sebebiyle düşük bir produktivite mevcuttur. Binaen-aleyh, kazanç dağıtımını önlemek yerine bilâkis bunu teşvik ederek sermaye piyasaları vasıtasiyle yatırım sahalarına kanalize etmek veya hiç olmazsa şirket ve hissedarları vergi yolu ile kamu yaturmlarının arttırılmasına istirak ettirmek daha uygun bir yol olur. Aynı görüşleri paylaşan İngiliz maliyecilerinden Alan Prest de "Public Finance" adlı eserinde kâr dağıtmama suretiyle otofinansman ve bunun karşısında yer alan hissedarlara dağıtılan kârların piyasa mekanizması kanalı ile kullanılması mevzuunda piyasa kararlarının iktisaden daha faydalı olduğunu belirtmektedir. Yine yazara göre sermaye piyasası mekanizması aleyhine olsa olsa bunun bilhassa ufak çapta firmalar için otofinansmana kıyasen daha pahalı işleyen bir mekanizma olduğu şeklinde bir argüman ileri sürülebilir ki bu husus fonların kapital piyasasına akışının kesilmesini haklı göstرمeye kâfi gelmez. Belki sadece bu piyasadaki aksaklıların İslah tedbirlerinin araştırılmasını gerektirebilir.

Yukarıda zikredilen görüşler bir ülkeyi misal göstermek suretiyle takviye etmek gerekirse bu ülke Kanada olabilir. Gerçekten ileri bir ekonomik kalkınma safhasına ulaşma yolunda olan ve işlenmemiş büyük tabii kaynaklara sahip bu memlekette seneler boyu yatırımların dağıtılmayan kârlar yolu ile teşviki mevzuunda herhangi bir tercihli vergi taftbikatı olmamış ve buna lüzum da hissedilmemiştir. Bundan şüphesiz sermaye ihtiyacının çok rahat bir şekilde karşılandığı ve hükümetin de inkişafına gayret ettiği faal bir sermaye piyasasının mevcudiyetinin rol oynadığını kabul etmek icap eder. Aksi takdirde meselâ, bu piyasanın sermaye tedarik edemeyecek şekilde sarsılması durumunda herhalde diğer tedbirler meyanında tercihli vergi uygulaması suretiyle kazanç dağıtılmamasının

teşviki de düşünülebilirdi. Nitekim, şirketlerin kapital piyasasında para bulmakta güçlük çektiği bir çok Avrupa ülkesinde halen kazançların oto-finansman gayesiyle dağıtılmaması, bu şirketlerin faaliyetlerini genişletmek için başvurabilecekleri belki de yegâne çare olarak tezahür etmektedir.

Yukarıda belirtilen iddiaların aksine olan görüşü savunan iktisatçılara arasında da çok kuvvetli deliller ile ortaya çıkanlar mevcuttur. Meselâ P. Streeten'e göre, şirket kazançlarının dağıtılmaması yerine dağıtılmazı teşvik edildiği takdirde dağıtılan kazançların bir kısmı istihlâk edileceğinden yekûn tasarruf hacminde bir düşme meydana gelecektir ki, kendisi bunun tasarrufların tahsis tarzında yapılacak ıslahat ile dahi telâfi edileceğine kani değildir². P. Streeten keza dağıtılan kârların daha faydalı ve müessir bir şekilde yatırıma tahsis edileceği hakkındaki görüşün yatırım fırsatlarının değerlendirilmesinde hissedarların şirket idarecilerine nazaran daha iyi karar verebilecekleri ve kapital piyasasının mükemmel olduğu şekilde iki faraziye dayandığını belirterek bu iki faraziyenin de gerçeklere uymadığını ileri sürmektedir. Bu noktada yazara hak vermemek imkânsızdır. Zira gerek gelişmiş ve gerekse az gelişmiş memleketterde şirket yöneticileri kendi yatırım sahalarını ve müstakbel gelişmeleri her türlü hissedar zümresinden daha iyi takip ve değerlendirme durumundadır. Keza sermaye piyasasının hemen hemen memleketteki işleyişinde bazı aksaklık ve menfi yönlerin mevcudiyeti de bilinen bir gerçek olup bunlar J. F. Wright tarafından şöyle sıralanmaktadır³:

- 1) Hisseedarlar tarafından sermaye piyasası hakkında bilgi edinilmesi teker teker firmaları ve müstakbel projeleri tetkik imkânsızlığı sebebiyle umumiyetle basın kanahıyla ya da diğer bazı malî müşavirlerin yardımcı ile olmakta, bu şekilde edinilen bir malîmât ise piyasada muaâme hacmi çoğaldıkça sathi olmak tehlikesiyle karşılaşmaktadır.
- 2) İyi malîmâtla mücadele bir şekilde yatırım risklerine girişmek ile derme çatma malîmâtla bir kumara kalkışmanın tefrikinde objektif hiç bir esas olmadığından spekülâtif faaliyetlerin piyasayı normal ve mükemmel işleyişinden uzaklaştırması çok muhtemeldir.
- 3) Gayrimenkullerin müstakbel değer artış ve kârlılıkları imalât sanayii yatırımlarına nazaran daha kolay tahmin edildiğinden sermaye piyasalarında gayrimenkul yatırımına doğru bir temayül mevcuttur.

2) P. Streeten "Tax Policy for Investment", 1960, Sahife: 133-135.

3) J. F. Wright "The Capital Market and The Finance of Industry" Sahife: 491.

4) Sermaye piyasalarındaki muamele hecmi ve hissedar adedi arttıkça çeşitli hissedarların farklı karakter ve davranışına maruz kalacak piyasanın yükü ağırlaşacak ve saptalar baş göstererek işleyiş verimi düşecektir.

Yukarıdaki görüşlerin ışığı altında diyebiliriz ki, kazançların dağıtılmayıp alakonması, sermaye piyasalarının işleyişindeki aksaklık ve saptalar düzeltildiği müddetçe ve kurumların basireti, ulyanık ve bilgili yöneticilere sahip olmaları halinde ekonomiye faydalı ve başvurulması zaruri bir finansman metodu olmak vasfını muhafaza edeceklerdir.

IV — Dağıtılmayan kurum kazançları ve hissedarların vergilendirilmesi ve bazı alternatifler :

Daha önce de belirttiğimiz gibi sermaye şirketlerince kârların hissedarlara dağıtılmayarak şirkette bırakılmasının hissedarlar ve şirketi daha avantajlı bir duruma sokması mümkündür. Şirketin likidite imkânının ve müstakbel kâr potansiyelinin kuvvetlenmesi, hisse senedi değerinde meydana gelen yükselmeler, müterakki vergi tarifelerinden kaçma suretiyle vergi tasarrufu sağlama gibi faydalari bu meyanda zikredebiliriz. Kurum kazancı üzerinden alınan kurumlar vergisi kurum kazancını azalttığı nispette dağıtılmayan kâr miktarını ve dolayısıyla hisse senedi değer artısını azaltmakta ise de, bu menfi tesir dağıtılan kârda da aynı şekilde hissedildiğinden münhasırın dağıtılmayan kârlara müteveccih ve onların sahip olduğu avantajlı durumu bertaraf edici bir fonksiyonu olmamaktadır. Dağıtılmayan kârların sebep olduğu değer artılarını vergilendiren bir gelir vergisi ise hemen hemen bir çok memlekette diğer çeşit değer artılarının hususiyetleri de nazara alınarak bunlar için vergi hadleri düşük tutulduğu ve hattâ bazan uzun vadeli olanların tamamı istisna edildiği, hisse senedi değer artısında dağıtılmayan kârların ne mikarda rol oynadığı kolayca tefrik edilemediği, keza kapital değer artılarında satış, trampa ve bazan da veraset ve hibe halleri gibi realizasyon şekilleri dışında gelir vergisi söz konusu olmadığı için yine tesirli bir rol oynayamamaktadır. Bu durumda gerek teorik görüşler ve gerekse bir çok ülkedeki tatbikata bakarak geriye şu alternatiflerin kaldığı söylenebilir : Münhasırın dağıtılmayan kârlara müteveccih ayrı bir verginin ihdası, dağıtılan kârlar üzerinden bir vergi stopajı yapılyorsa bunun dağıtılmayan kârlara da teşmili, hem dağıtılmayan kârlar ve hem de çift vergileme problemlerini halledecek şekilde gelir ve kurumlar vergilerinin birbirlerine bağlanması.

Dağıtılmayan kârların vergilendirilmesindeki tatbikat gözden geçirdiğinde bunun bir ülkeden diğerine, ağır bir şekilde vergilendirmekten, çok hafif vergilendirmeye ve hattâ hiç vergilendirmemeye varacak şekilde farklılıklar gösterdiğine şahit olunur. Bunda her ülkenin kendine has muhtelif faktörlerin tesiri olmakla beraber şu iki önemli sebep her türlü tatbikatta nazara alınmak durumundadır : 1 — Eğer gelir ve kurumlar vergileri tatbikatında dağıtılmayan kârlar lehine büyük bir adaletsizlik varsa ve bundan da bilhassa aile şirketleri büyük faydalı sağlıyorlarsa adaletsizliğin telâfisi için dağıtılmayan kârları hedef tutan yüksek nispetli vergi ihdası gerekebilir. 2 — Bir ekonomi ve maliye politikasının icabı olarak şayet şirketlerin kâr dağıtmaması önlenecek hissedarlara tevziyat yapılması ve bu şekilde fonlarm istihlâk edilmesi ya da kapital piyasası kanalı ile kullanılması öngörülüyorsa, o takdirde yine dağıtılmayan kârların vergi tatbikatında durumlarının ağırlaştırılması cihetine gidilebilir.

Dağıtılmayan kârların çok düşük nispette vergilendirildiği veya ayrıca hiç vergilendirilmediği ülkelerde ise, sermaye piyasalarının anormal durumları muvacehesinde bu tarz bir otofinansmanla yatırımların teşvikinin ön planda tutulduğu realitesi ağır basar. Bu realite şüphesiz az gelişmiş memleketlerde kendini daha da bariz bir şekilde hissettirmektedir. Ancak burada az gelişmiş memleketler yönünden meselenin bir çarpışık tarafı ortaya çıkmaktadır ki, o da dağıtılmayan kazançlar lehine olan vergi diskriminasyonun bu memleketlerin varidata olan âcil ihtiyacı ile teli fi hususudur. Mevzuubahis teli fi yolunu gerçekleştirmeye zımnında bazı maliyecilere göre en uygun hal sureti, dağıtılmayan kazançlar üzerindeki vergiyi hafifletme veya ortadan kaldırmak yerine diskriminasyonun dividantlar üzerine konacak meselâ, % 8 - 10 nispetinde ilâve bir vergi ile tâhakkukunun sağlanmasıdır. Ancak böyle bir tatbikatın çeşitli kaynaklardan elde edilen aynı harcama iktidarı veren gelirler arasında adaletsizlik yaratacağı aşikârdır. Diğer çeşit gelirlerin emek gelirlerine kıyası dağım daha ağır şekilde vergilendirilmesi tecvîz edilmekle beraber emek gelirleri dışındaki diğer gelirlerin vergi tatbikatında kendi aralarında ayıma tâbi tutulması eşitlik ilkesine aykırı bir durum yaratacaktır.

Dağıtılmayan kazançların vergilendirilmesinde bir ülkeden diğerine çok değişik mahiyet gösteren tatbikatı, alikonan bu kazançlara karşı sert, nötr ve müsahamalı davranışması bakımından kabataslık üç kategoriye ayırmak gerekirse birinci grup için Batı Almanya ve A.B.D. ni, ikinci grup için Türkiye'yi ve üçüncü grup için de 1958 yılına kadarki uygulama ile İngiltere'yi misal gösterebiliriz.

Birinci gruba giren Batı Almanya kurumlar vergisi sisteminde verginin nispeti genel olarak dağıtılan kazançlarda % 15 olduğu halde dağıtılmayan kazançlarda % 51 dir.

Keza, A.B.D. Dahili Gelirler Kod'unun 531 - 537 inci Seksyonlarında düzenlenen hükümlere göre şirketlerin "makul ihtiyaçlarını" aşacak şekilde dağıtmadıkları kazançlar, % 22 nispetindeki kurumlar vergisi ve 25.000 dolardan fazla kazançlar için % 26 nispetindeki munzam vergi haricinde ayrıca dağıtılmayan kazançlar vergisine tâbi olmaktadır ki, bu verginin nispeti ilk 100.000 dolar için % 27,5 bundan sonraki kısım için ise % 38,5 tur. Makul ihtiyaçlar dahilinde kalan, ya da sureti umumiyede 100.000 doları aşmayan dağıtılmamış kazançlar için bu vergi söz konusu olmadığı gibi 100.000 doları aşma halinde sadece aşan kısım na zara alınır. Makul ihtiyacın ötesinde kazanç birikimi halinde ispat kulfeti Dahili Gelirler Teşkilâtına ait bulunmaktadır.

Görüleceği üzere, A.B.D. deki tatbikat enteresan olup Kanunda 'makul ihtiyaç' sınırı ile iki taraflı bir gayenin tahakkukunun istihdaf edildiği anlaşılmaktadır. Bu durumda bir taraftan işletmelere normal büyümeye, yatırımlarını geliştirme ve otofinansman hakkı tanınarak vergi söz konusu edilmemiş, öte yandan makul ihtiyaçtan ötede muvazaa ve istımar durumlarına karşı yüksek nispetli vergi müeyyidesi ortaya konmuştur. Her ne kadar bu usul tatminkâr görülmekte ise de, A.B.D. gibi vergi idaresinin mükemmel olduğu bir ülkede dahi tatbikatta aksaklıklara sebebiyet vermektedir. Pürüzlerin esas sebebini ise makul ihtiyacın tespiti hususunda idare ile mükellefler arasında çıkan anlaşmazlıklar teşkil etmektedir. Kanunen İdareye, hissedarlara yapılan ikrazlar, filyal mahiyyetindeki diğer firmalara yapılan gereksiz yardım ve yatırımlar, lüzumsuz ihtiyaçlar gibi karinelere istinaden tarhiyat yapma hakkı tanınmışsa da ihtilâflar yine de önlenememektedir.

Bu gruba dahil ettiğimiz her iki ülkede de dağıtılmayan kazançlar yüksekcé nispette vergilendirilmekle beraber yine de aralarında bariz farkların olduğu görülür. Nitekim, A.B.D. de makul ihtiyaçlar dahilindeki kazançlar vergilendirilmemekte fakat vergi kurumlar vergisi ve munzam vergiden müstakil olarak uyglanmaktadır. A.B.D. de bu verginin lehine olarak bilhassa aile şirkelerini istihdaf ettiği ölçüde adaleti sağladığı, firma yöneticilerini hesaplı harekete sevkettiği gibi mütalâalar ileri sürülmekte ise de, aleyhinde ileri sürülen iddialar da mevcut olup verginin küçük firmaları zor duruma düşürüdüğü, lüzumsuz şekilde kâr tevziine yol açtığı, işletmeleri borçla finansman usulüne kaydırıldığı şeklindeki tenkitler bu meyanda zikredilebilir.

Dağıtılmayan kazançların vergilendirilmesinde nispeten daha orta yolda olan ve nötr sayabileceğimiz bir tatbikata misal olarak da Türkiye'yi göstermek mümkündür. Bilindiği üzere Türkiye'de sermaye şirketleri % 20 nispetinde kurumlar vergisine tâbi iken bu nispet 27/3/1969 tarih ve 1137 sayılı Kanunla % 25'e çıkarılmıştır. Bu verginin tenzilinden sonra kalan kısım dağıtıldığı takdirde hissedarlar elinde vergilendirilmekle beraber Gelir Vergisi Kanununun 96inci maddesi gereğince bidayette % 20 nispetinde vergi tevfikatına tâbi tutulmakta ve hissedarlar tarafından beyan sırasında mahsubu yapılmaktadır. Ancak, Gelir Vergisi Kanununun 96inci maddesi söz konusu % 20 nispetindeki stopajı kanunnen ayrılmazı mecburi ihtiyatlar dışında diğer bütün dağıtılmayan kazançlara da teşmil ettiğinden kurumların dağıtılmayan kazançlarına ait vergi nispeti dağıtılmama süresince kaba bir hesapla halen % 25 + (% 75 X % 20 = % 15) = % 40'a inhisar etmektedir. Kurumlar vergisi nispetinin % 20 olduğu devirde ise bu yük % 36 nispetinden ibaretti.

Daha önce de belirttiğimiz üzere mesele gelir ve kurumlar vergisi birlikte nazara alınarak bir çift vergileme yönünden mütalâa edilir ve çift vergi sermaye şirketi hissedarları için kurumlar vergisi ve stopaj toplamı olan % 40 değil de kurumlar vergisi ve uzun vadede ödenecek nihai gelir vergisi toplamı olarak gözönünde tutulursa bilhassa yüksek gelirli hissedarlar için yakın zamana kadar yine de işlerini kurum şeklinde yürütecek şekilde cüz'i bir avantaj mevcut bulunuyordu. Çift vergileme olayma rağmen mevcut olan bu cüz'i avantajı doğuran sebepler ise esas itibariyle sermaye şirketlerinde idare meclisi başkan ve üyeleri ile diğer hizmetlilere verilen temettü ikramiyelerinin ücret sayilarak şirket kazancından düşülmesi ve daha mühimi bu tip şirketlerin istedikleri an kâr dağıtmama yoluna başvurabilmeleri imkânlarıdır. Ancak kurumlar vergisine yapılan son zamandan sonra bu hafif avantajın kalktığını ve vergi yönünden kurum ve ferdi teşebbüs veya ortaklık şıklarının hemen hemen müsavi seviyeye geldiğini söyleyebiliriz.

Dağıtılmayan kazançlar üzerinde % 40 nispetindeki vergi yüküne gelince, bunun ağır veya hafif olduğu hem şirket hissedarlarının kurum kazancını derhal veya alakonduktan bir müddet sonra dağıtip dağıtmama hususunda verecekleri kararlara, hem de stopajın o anda kat'i ve nihai bir vergi mi, yoksa vergi emniyetini sağlamaya matuf sadece bir tahsil usulü mü olduğu hakkındaki telâkkiye göre değişebilir. Şirket genel kurulu alakonan kazancı dağıtmadığı müddetçe dağıtılmayan bu kısım üzerindeki % 20 nispetindeki gelir vergisi stopajı tesirini hissettire-

cekse de bu takdirde şirketin bu yükü sineye çekmesine rağmen kazancı dağıtmamaya devam etmesi yine de bir menfaatinin mevcut olduğunu gösterebilir. Öte yandan alikonan kazancın her an dağıtılması mümkün olduğundan bu yola tevessül edilerek % 20 vergi stopajının hissedarlar tarafından beyan edecekleri gelire isabet eden vergiden mahsubu suretiyle bu yükten kurtulmak da kabildir. Görüleceği üzere, Türk vergi mevzuatında dağıtılmayan kazançlar üzerinde mevcut stopaj müessesesi, dağıtılmayan kârlar üzerine fazladan ve nihaî bir vergi koymadığı ve aynı zamanda kararı şirkete bırktığı için fazla sert sayılmaz. Ancak, kârlar dağıtılmadığı müddetçe stopaj yükü hissedilmeye devam edeceğinden fazla müsamahalı olduğu da söylenemez.

Dağıtılmayan kazançların hiç vergilendirilmemek suretiyle müsamahalı muamele gördüğü ülkelerde şirketlerde otofinansman yolu ile yatırımların teşvikî gayesinin ön plâna alındığı ve sermaye piyasalarının fonksiyonuna fazla güvenilmediği bir gerçektir. Ancak bazı ülkelerde bu tip kazançların çok düşük nispetlerde vergilendirildiğini görmekteyiz ki, bunda herhalde bir taraftan dağıtılmayan şirket kazançları lehine mevcut adaletsizliği ortadan kaldırmak, diğer taraftan da şirketlerde otofinansman yolunu tamamen kapatmamak gibi birbirine zıt iki realiyeti telif etmek gayesi güdülmüş olması muhtemeldir. Filhakika, evvelce de zikrolunduğu üzere kazanç dağıtılmaması halinde kurum öz varlığının dividant olarak dağıtılmayan miktar üzerinden ödenmesi gereklî gelir vergisi kadar artacağı şüphesizdir. Meselâ, hissedarlar üzerindeki gelir vergisi nispetini ortalama % 40 olarak aldığımızda 100.000.— liralık bir kazanç dağıtılp vergilendirildikten sonra şirkete iade edilse 60.000.— liraya düşecektir. Bu durumda cari piyasa kârlılık oranını % 8 farzettiğimizde kâr dağıtmama halinde 1inci sene için şirket $8.000 - 4.800 = 3200$ lira daha avantajlı duruma geçecek ve kâr dağıtılmadığı sürece seneden seneye bu avantajın nisbi orani birbirine eklenerken daha da büyüyecektir. İşte bu adaletsizliği bertaraf etmek üzere dağıtılmayan kârlara mütevecih bir vergilendirme durumu ortaya çıktığında nispeti o şekilde ayarlamak gereklî ki, adalet sağlanırken şirketlerde otofinansman yolu tamamen kapatılmamış olsun. Buna göre dağıtılmamış kârlar üzerinde vergi nispeti tayininde optimal nokta (eğer bu kârlar ilerde dağıtıldığı vakit gelir vergisine tâbi oluyorsa) piyasada sermaye rantabilite oranı ile ortalama gelir vergisi nispetinin çarpımı ile bulunacak nispet olarak tezahür etmektedir ki, misalımızda bu $8 \times 40/100 = \% 3,2$ dir. Şayet bir seneden diğerine birikmeden mütevellit avantaj da nazara alınacaksız bu nispet % 3,5 — 4 olarak tespit edilebilir. Bu nispetin altında bir nispe-

tin adaleti sağlamamasına mukabil üstünde bir nispetin yatırımlar için tehlikeli olması ihtimali belirebilir. Hemen işaret etmek yerinde olur ki dağıtılmamış kazançlar üzerine konan böyle % 3,5 nispetindeki bir vergi, nispet olarak hissedarların ödeyeceği gelir vergisine kıyasen çok düşük görünmekte ise de, bunu gelir vergisi yerine kaim olarak değil, onun dışında ekstra bir vergi şeklinde mütalâa etmek gereklidir. Zira kârın ilerde tevzii halinde dividantlar üzerinden gelir vergisi ödeneceği gibi aksiyonlarin değeri artmış şekilde satışı durumunda dağıtılmayan kârların sebep olduğu değer artışları da toleranslı şekilde dahi olsa bir sermaye kazançları vergisi ile kavranabilir. Bununla beraber kabul etmek gereklidir ki böyle düşük nispetli bir vergi, hisse senetlerinde gerek dağıtılmayan kârlar yolu ile ve gerekse diğer sebeplerle husule gelecek değer artışlarını vergilendirme yönünden müstakil şeklide, ya da sermaye kazançları vergisinin tamamlayıcısı olarak kifayetsiz sayılabilir. Verginin nispeti çok daha yüksek tutulsa yatırımlar üzerinde menfi tesirleri hissedilmeye başlayacağı gibi (eğer ayrıca bir kapital değer artış vergisinden imtina edilmişse) dağıtılmayan kârlar haricinde diğer faktörler tesiriyle meydana gelen değer artışını kavramaz. Kaldı ki, böyle bir durumda verginin inikas imkânları dahi mevcut olup bu durumda verginin aslı gayesine ulaşamaması ihtimalleri ortaya çıkmaktadır.

Yukarıki bahislerde dağıtılmayan kazançların vergi tasarrufu veya diğer şekillerde haiz olduğu bazı avantajlara temas etmiştik. Öte yan- dan gelir vergisi dışında mevcut ayrı bir kurumlar vergisinin hem dağıtılan ve hem de bazı şartlar altında dağıtılmayan kazançlarda çift vergilemeye sebebiyet verdiği malûmdur. Aynı zamanda hissedarların da vergilendirilmesini ilgilendiren bu durum karşısında bir çok müellif meselelerin perakende bazı tedbirlerle halli yerine gelir ve kurumlar vergiletinin birleştirilmesi suretiyle çözümleneceğini öne sürmektedirler. Ancak bu hususta dahi uyuşma olmayıp çeşitli fikir ve metodlar ortaya atılmıştır :

- 1) Meselâ, bir görüşe göre kurumlara müteveccih vergi ortadan kaldırılmalı ve hissedarlar kazanç dağıtıldığı ölçüde vergilendirilmelidirler. Bu usulde kurumların dağıtılmayan kazançları dağıtılmadıkları muddetçe vergilendirilemez. Görüleceği üzere bu usulde dağıtılmayan kazançlar lehine bariz bir adaletsizlik mevcuttur.
- 2) Bir diğer usulde ise kurum geliri bakımından doğrudan doğruya hissedarlar vergilendirilir. Diğer bir deyimle kurumun bütün geliri dividant dağıtılsın, ya da dağıtılmaması hissedarlara izafe edilir ve öyle

vergilendirilir. Bu durumda hissedarlar bir ortaklıktaki ortaklar topluluğu şeklinde bütüneceklerdir. Metodun bazı iyi ve adil tarafları yanında en büyük mahzuru hissedar sayısının çok fazla olduğu ahvalde doğuracağı idarî güçlüklerde kendini gösterir. Keza böyle kalabalık hissedar-ortağı malik şirketlerde hissedarlar kendileri için kazanç tevziine muktedir olamadıkları durumlarda dahi divident beyan etme ve vergi ödeme durumu ile karşı karşıya kalacaklarından şirket üzerindeki kontrollerini zor ve karışık bir hal alır.

Bu usulün hafif değişik bir tipine göre hissedarlar yine aynı şekilde vergilendirilmekle beraber verginin kurumdan tahsili ileri sürülmektedir. Teklif idarî bazı kolaylıklar sağlayıcı mahiyette ise de, kurumu hissedarlara izafe edilen gelirlere müterakki vergi tarifelerini uygularken onların yıllık toplam gelirlerine ait dilimleri öğrence külfteni altına sokmaktadır.

3) Meseleyi kurum açısından alan bir başka metoda göre, hem sabit bir nispet altında kurum, hem de müterakki nispetlere göre hissedarlar vergilendirilmeli, ancak kuruma kendi vergi matrahından dağıtılan dividendleri indirmeye hakkı verilmelidir. Bu durumda kurumlar vergisinin matrahi sadece dağıtılmayan kazançlara inhisar etmektedir. Bu usulde evvelki misalimize nazaran belki total vergi yükü daha az olabilirse de bu ve buna benzer faydalar kurumu ilgilendirdiği cihetle hissedarlar tarafından derhal hissedilmesi mümkün değildir. Keza bu usulün dolayı olarak bilhassa az gelişmiş ülkeler realitelerine aykırı olarak kurum kazancının lüzumsuz şekilde dağıtımını teşvik ve dağıtılmayan kazançlara ihtiyacı fazla olan küçük ve yeni kurulan firmaları baltalaması ihtimali mevcuttur. Nihayet söz konusu usulde kuruma ait gelir ve vergi ile hissedarların beyanına istinad eden gelir ve vergi arasındaki irtibat oldukça zayıflayacağından vergi kaçaklığını da kolaylaştırıcı bir karakter taşımaktadır. Hülâsa mevzuubahis metod her ne kadar çift vergileme problemini halletmekte ise de, sinesinde yukarıda zikredilen tipte mahzurları ve ayrıca ekonomik kalkınmaya zararlı olabilecek şekilde tasarrufları kişayetsiz bırakma ihtimallerini taşımaktadır.

4) Hal yolunu kurum açısından değil de hissedarlar açısından ele alan görüş ve teklif edilen metodları ikiye irca etmek mümkündür :

a — Bnlardan birincisi, kurum vergisinin mahsubu gayesiyle hissedarların aldığı dividendlerin bir kısmının (meselâ % 5, 10, 20 gibi muayyen bir yüzde) kendi şahsi gelir vergilerinden mahsubunu derpiş etmektedir. Basit olmasına rağmen bu usulün az gelirli fakir ve çok ge-

lirli zengin hissedarlar arasında eşitsizlik yaratan regresiv bir mahiyeti vardır. Zira muayyen bir miktar dividend için hissedarların vergi mükellefiyetine bakılmaksızın aynı nispette vergi mahsubu hakkı tanınmaktadır.

b — İngiliz sisteminden mülhem ikinci usul ise, biraz daha girift olup hissedarlar beyannamelerinde şirketten elde ettikleri dividendlerla birlikte bunlara isabet eden kurumlar vergisini de birlikte göstermekte ve yeküna müterakki gelir vergisi nispetleri tatbik edildikten sonra ödenen kurumlar vergisinin mahsubu yapılmaktadır. Meselâ, kurumlar vergisinin nispeti % 30 ise eline 100 lira dividend geçen hissedarın "brüt" şekilde beyannamesinde göstereceği miktar 142.86 liradan ibaret olmakta ve bilhâre 42.86 liranın mahsubu yapılmaktadır ki, bu durumda kurumlar vergisi tevkif yolu ile alınan bir vergi mahiyetini iktisap etmektedir. Kâr dağıtılmaması halinde ise bittâbi sadece kurumlar vergisi mevzuubahis olmaktadır.

Bu usulün vergiyi evvelâ kurum seviyesinde koyması sebebiyle vergi kaçakçılığını zorlaştırması, tevkif yolu ile tahsilâti kolaylaştırması, hissedarlar yönünden adalet sağlama, kazanç dağıtmayı nispeten daha az cazip hale getirmesi gibi avantajları yanında en büyük mahzuru oldukça karışık ve tatbikatı zor bir manzara göstermesidir denilebilir. Bir diğer mahzur olarak, kurum üzerindeki vergi yükünde bir değişiklik olmaması dolayısıyla öz sermaye ile finansmana nazaran yine de borçla finansmanın cazibesini muhafazaya devam edeceğî ileri sürelebilirse de bu durumun bazı tedbirlerle meselâ, dağıtılmayan kârların sermayeye ilâvesi suretiyle yeniden bedelsiz hisse senetleri tevziinin vergiden istisna edilmesi şuretiyle izalesi mümkündür.

Yukarıda belirtilen çeşitli metodlar içinde bir seçim yapmak gereklirse, girift olmasına rağmen sonucusu diğerlerine nazaran daha ağır basmaktadır. Fakat yine de bunların hiç biri dağıtılmayan kârlar, hissedaların vergilendirilmesi ve çift vergileme mevzularında ideal bir sonuç sağlayamamaktadır.

V — Türkiye'de dağıtılmayan kurum kazançları ve hissedaların vergilendirilmesi :

Memleketimizde dağıtılmayan kurum kazançlarının vergilendirilmesinde -diğer ülkelerle mukayese edildiğinde nispeten ortaya yakın bir yolun benimsendiğine daha önce işaret etmiştik. Şimdi meseleyi mevcut mevzuuatın da ışığı altında tatbiki yönlerinden ve biraz daha teferruatı

olarak ele alacağınız. Bu meyanda şirket kazancının dağıtılmama durumlarına da temas etmek gerekeceğinden aşağıda konu dağıtılan ve dağıtılmayan kurum kazançları bakımından yerli ve yabancı hissedarların vergilendirilmesi, Gelir Vergisi Kanununun 96inci maddesi gereğince dağıtılmayan kurum kazançlarında stopaj matrahının tespiti ve ihtiyatların sermayeye çevrilmesi suretiyle hissedarlara bedelsiz hisse senedi tevziinde vergileme olmak üzere üç grup halinde inceleneciktir.

1) Dağıtılan ve dağıtılmayan kurum kazançları bakımından yerli ve yabancı hissedarların vergilendirilmesi :

A — Kazanç dağıtmaya haline göre tam ve dar mükellef ierde kurumlar vergisi ile stopaj nispetleri :

Sirket kazancının dağıtılmaması ve dağıtılmaması hallerinde tam ve dar mükellefiyete tâbi gerçek ve tüzel kişi ortakların vergi yükleri farklı şekillerde tecelli edeceğinden durumu 27/3/1969 tarih ve 1137 sayılı Kanunla Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanununlarında yapılan değişiklikleri nazara alarak inceleyelim : Misal olarak, Türkiye'deki bir kurumun tam ve dar mükellef gerçek kişi, tam ve dar mükellef tüzel kişi olarak aynı zamanda dört çeşit ortağı sinesinde topladığını farzedersek bu kurum evvelenimde malî bilânçoya göre tahassül edecek safi kurum kazancı üzerinden % 25 nispetinde kurumlar vergisi ödeyecektir. Müteakip safhada ortakların gelir ve kurumlar vergisi karşısındaki durumlarını ise kazancın dağıtılp dağıtılmadığına ve ortakların mahiyetine göre ayrı ayrı ele almak yerinde olacaktır.

a) Kazanç dağıtıldığı takdirde durum :

aa) Türkiye'deki kurumun tam mükellef gerçek kişi ortağı :

Kazanç dağıtımında bu ortağın kâr hissesi Gelir Vergisi Kanununun 96 ve 105inci maddeleri gereğince % 20 nispetinde vergi tevkifatına tâbi tutulacak ve ortak ertesi yıl menkûl sermaye irâdi olarak bu kâr hissesini diğer gelirleri ile birleştirerek beyan ettikten sonra hesaplanacak gelir vergisinden % 20 nispetindeki vergi tevkifatını mahsup edecektr.

bb) Kurumun dar mükellef gerçek kişi ortağı :

Sirket Gelir Vergisi Kanununun 96inci maddesi şumulüne giren bu hissedarın kâr payından G.V.K. nun 96inci maddesine atfen 105inci maddesi gereğince % 35 nispetinde gelir vergisi tevkifatı yapacaktır. Bu durumda hissedara ait vergi yükü % 25 kurumlar vergisi + (% 75 X % 35) % 26,25 = % 51,25 nispetinden ibaret olmaktadır.

cc) Kurumun tam mükellefiyete tâbi kurum ortağı :

Kazanç dağıtımında bu kuruma isabet eden kısım için herhangi bir vergi tevkifatı mevzuubahis değildir. Bu miktar elde eden kurum yönünden kendi kazancına dahil olup eğer Kurumlar Vergisi Kanununun 8inci maddesinde belirtilen şartlar mevcutsa, mükerrer kurumlar vergisinin ödenmesinin önlenmesi zimninde iştirak kazançları istisnasından faydalananır.

d) Kurumun dar mükellefiyete tâbi kurum ortağı :

Bu tip bir kuruma kazanç dağıtımları halinde 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1137 sayılı Kanunla değişik 24 üçüncü maddesi gereğince % 35 nispetinde vergi tevkifatı söz konusudur. Vergi yükü ise o an için % 51,25 nispetinden ibarettir.

b) Kazanç dağıtılmaması halinde durum :

Halen Türkiye'de sermaye şirketlerinin kâr tevzi etmemeleri ortaklar genel kurulu kararı ile olmakta ve kanunu mesnedini Ticaret Kanununun 466, 467 ve 469 uncu maddelerinde bulmaktadır. Buna göre, kanunu yedek akçe dışında ihtiyarî ve feykalâde yedek akçe ayırmak mümkündür. Gelir Vergisi Kanunumuzun 96inci maddesi gereğince dağıtılmayan kurum kazançları % 20 nispetinde vergi tevkifatına tâbi olup kazanç dağıtılmadığı sürece vergi yükü kaba bir hesapla $\% 20 + \% 75 \times 20 = \% 40$ 'a inhisar etmektedir. Kazancın ilerde dağıtıması halinde ise durum yukarıda zikredilen sıralama dahilinde şöyledir :

aa) Kurumun tam mükellef gerçek kişi ortağı :

% 20 nispetindedeki vergi tevkifatı dağıtılmayan kurum kazancı sebebiyle esasen yapıldığından dağıtım halinde yeni bir tevkifat söz konusu değildir. Dağıtılan kısım ortak tarafından beyan edildiğinde mevcut % 20 tevkifat mahsup edilir.

bb) Kurumun dar mükellef gerçek kişi ortağı :

Dağıtım halinde G.V.K. nun 96inci maddesine atfen 105inci maddesi gereğince % 35 nispetinde vergi tevkifatı yapılacak fakat evvelki % 20 nispetindeki tevkifat bundan indirilmek suretiyle mahsup edilecektir.

cc) Kurumun tam mükellefiyetine tâbi kurum ortağı :

Kazanç dağıtımında bunlar için herhangi bir vergi tevkifatı söz konusu olmadığından dağıtılmayan kazanç sebebiyle yapılmış % 20 nispetindeki tevkifat mahsup suretiyle tevkifatı yapan kuruma reddedilir.

dd) Kurumun dar mükellefiye tâbi kurum ortağı :

Sonra dağıtılan kazanç 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 24 üncü maddesi gereğince % 35 nispetinde vergi tevkifatına tâbi olup bu tevkifat sırasında evvelki % 20 nispetindeki tevkifat mahsuben indirilir.

Yukarıda zikredilen kurumlar vergisi ve gelir vergisi tevkifat nispetleri muvacehesinde tam mükellef durumunda olan yerli hissedarların vergi yülerine evvelce kısa da olsa temas ettiğimiz için üzerinde durmayacağız. Dar mükellef olan yabancı şirket ve hissedarların vergi yükleri ise 1137 sayılı Kanunun neşrine kadar % 36 nispetine inhîsar ettiği halde bu Kanunla yekûn nispet vergi tevkifatının cari olduğu müddetçe % 51,25'e yükseltilmiş bulunmaktadır ki, çok isabetli olduğundan hiç şüphe yoktur. Gerçekten yabancı sermayenin ülkemizdeki kâr nispeti son derece yüksek olmasına rağmen % 36 nispetinden ibaret bir vergi yükü seneler boyu ülkemiz aleyhine tecelli etmiş ve yabancı sermaye cezbelmektede dahi hiç bir faydası olmamıştır. Zira yabancı sermaye nihai olarak mensup bulunduğu ülke tarafından ve % 36 nispetinin daha üstünde bir nispetle vergilendirildiğinden ülkemizde ödediği % 36 nispetindeki vergiyi genellikle mahsup eden yabancı firma veya hissedarın kendileri hesabına bu düşük nispetten bir avantajları olmuyor, bundan varidat yönünden sermayenin geldiği ülke kârlı ve ülkemiz zararlı çıktı.

Ülkemizde yabancı sermaye celbi mevzuunda vergi yükünün % 36 dan % 51,25'e çıkartılmasının yine de ürkütücü bir tesiri olacağını zannetmiyoruz. Zira bu nispet dahi beynemile sermayenin muhatap olduğu nispetlerin bir miktar altında kalmakta olup keyfiyet 1137 sayılı Kanunun gereklilikinde şu şekilde belirtilmiştir :

“... Bilindiği gibi, temettüler üzerinden mense memleketçe tevkif olunan vergi, temettü sahibinin mukim olduğu ülkede alınan vergiye mahsup olunmaktadır. Böyle olunca tarafımızdan alınan vergi, mukim memleketçe mahsup edileceğinden yapılan vergi artırımını şirket veya hissedar üzerinde kalmayacak, onun kârında herhangi bir azalma husule getirmeyecektir. Bu itibarla bahis konusu nispet artırımını yabancı sermayenin Türkiye'ye gelme temayülünü hiç bir surette azaltmış olmayacağı.”

Yukardaki gerekçe haklı olmakla beraber ülkemizce alınan verginin mukim memleketçe mahsup edileceği esasına dayandığı, bir başka ifadeyle vergi nispeti artırımına karşı reaksiyonda ülkemizdeki çeşitli memleketlerden gelen yabancı sermayenin hepsini aynı açıdan mütalâa ettiği için tenkit konusu yapılabılır. Bilindiği üzere dış ülkede elde edilen gelirlerin sermayenin çıktıığı memleketlerde vergilendirilmesi mevzuunda çift vergilendirmeyi önleme gayesine matuf olarak değişik usuller mevcut olup bunları söylece sıralayabiliriz:

- a — Dış ülkede elde edilen vergilendirilmiş gelirin sermayenin ait olduğu ülkece vergiden istisnasi,
- b — Dış ülkede ödenen verginin sermayenin ait olduğu ülkede gider olarak nazara alınması,
- c — Dış ülkede ödenen verginin sermayenin ait olduğu ülkede vergiden mahsubu,
- d — Dış ülkede elde edilen gelire sermayenin ait olduğu ülkede indirimli özel vergi nispeti uygulanması,
- e — Gelir çeşitlerinin iki ülke arasında taksim ve tahsisine müncер olacak şekilde yapılan vergi anlaşmaları.

Yukardaki metodların hepsi farklı derecelerde gelirin elde edildiği ülkede alınan vergileri tanımlıyorlar. Bununla beraber bir ülkede çeşitli memleketlerden gelmiş yabancı sermayenin meveudiyeti halinde bunlardan alınan verginin kendi ülkelerinde tabii oldukları muamele tarzı yukarıda belirtilen farklılıklar gösteriyorsa gelirin elde edildiği ülkede yapılan bir vergi zamminde yabancı sermayenin mevzuubahistir. Bunaenaleyh bütün ülkelerde mahsup metodunun benimsendiği faraziyesine istinat ederek yabancı sermayenin vergilendirilmesinde artırmaya girişmek mahzur yaratır.

B — Dağıtılmayan kazançların hissedarlar tarafından beyanı :

İhtiyat vs.. adı altında dağıtılmayan kârların hissedarlar tarafından ertesi yıl kendi yıllık gelir vergisi beyannamelerinde gösterilip gösterilmeyeceğine gelince, halen ihtilâflî sayılabilen bu konuda iki görüş mevcuttur. Danıştay 4. Dairesi 16/11/1966 tarih ve E. 963, K. 66/472 sayılı kararında "... hesap dönemi kapandıktan ve ortaklara isabet eden kâr hisseleri belli olduktan sonra bu kârin genel kurul kararı ile ve ortakların

serbest iradeleri ile tevzi edilmemesine karar verilmesi artık iradın ortaklar yönünden elde edilmemiş sayılmasına vesile olamaz. Ortakların, genel kurul kararına karşı yetkili mahkeme nezdined itirazda bulunmamaları dahi bu kararın tamamen kendi isteklerine uygun olarak alındığını bir karine teşkil eder. Öte yandan kanunî hiç bir mecburiyet olmadan ortakların sîrf kendi rıza ve muvafakatları ile kâr hisselerini olağanüstü ihtiyat ve karşılık, sermaye tezyidi veya işin tevsii şeklinde şirket bünyesinde bırakmaları mameleklerinde o yıl için bir artma husule gelmediği iddiasını haklı gösteremez.

“Esasen aksi düşünmenin kabulü bu gibi yollardan vergi borçlarının teciline imkân vermek ve Devlet alacağını akibeti meçhul duruma düşürmek olurki bu, gerek hukuken ve gerekse vergi mevzuatımız yönünden tecvîz edilemez. Her ne kadar Ticaret Kanunu hükümlerine göre genel kurul kararları hükmî şahsiyete izafe edilebilirse de Ticaret ve Vergi Kanunları ayrı hukukî münasebetleri tanzim eden hukuk kaiedlerini ihtiyaç etmeyece olup birinin diğerine üstünlüğünü gerektiren bir hukukî esas mevcut olmadığından vergi ihtilâflarının Ticaret Kanunu hükümlerine göre değil vergi kanunlarındaki özel hükümlere göre halledilmesi gereklidir.” gerekçesiyle ortakların dağıtılmayan kârlardan hisselerine düşen miktarı elde edilmiş gibi ertesi yılın beyannamelerinde gösterilmesi gerekeceği kanaatini izhar etmiştir.

Danıştayın mezkur kararındaki görüş her ne kadar iktisadî tefsir açısından ve ayrıca bîlhassa az hissedarlı ve kontrolu kolay aile tipi şirketler yönünden mantıklı ise de halen mevcut mevzuat muvacehesinde kanunî mesnedi fazla kuvvetli bulunmamaktadır. Bilindiği üzere hisse senedi temettüleri ile limited şirket ortaklarına ait kâr hisseleri menkul sermaye iradı addedilmekte olup Gelir Vergisi Kanunumuzun 1 inci maddesi mucibince elde edilmeleri şartı ile vergiye tabi tutulmuşlardır Menkul sermaye iradlarında elde etmenin hangi hallerde meydana geleceği Gelir Vergisi Kanunumuzda açıkça belirtilmemesine rağmen Vergi Usul Kanunumuzun 19 uncu maddesinin yardımı ile bir yargıya erişmemiz mümkünür. Bir Gelir unsurunun vergilendirilmesi vergiyi doğuran bir olayın yukuuna bağlı olduğuna ve söz konusu 19 uncu maddede de bu, “vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vuku veya hukukî durumun tekemmülü” olarak tarif edildiğine göre hâdisemizde ne fiilen ne de hukuken bir dağıtma olayı ve binnetice hissedarlar yönünden elde etme meydana gelmiş sayılamaz. Zira hissedarlara intikal eden bir kâr hissesi olmadığı gibi dağıtmama kararının Ticaret Kanununa uygun şekilde genel kurul kararı ile tekemmülü sonucu kazanç şirket hükmî şahsiyetine

maledildiğinden hissedarın bunu talep hakkı da mevcut olmamaktadır. Bir veya bir kaç hissedarın suiniyet yönünden genel kurul kararına karşı Ticaret Kanununun 381 inci maddesi gereğince itiraz ederek yetkili mahkeme nezdinde iptal dâvası açtığını farzetsel dahi netice değişmeyecektir. Karar suiniyetli bulunarak iptal edilse kâr dağıtımları olacak ve hissedar bunu beyan edecektir. Karar suiniyetli bulunmayıp iptal edilmediği takdirde kazanç dağıtımları olmayacağı ve buna itirazda bulunan hissedarlar dahi uyacağından diğerleri gibi gelir elde etmiş sayılacaklardır.

Esas itibariyle şirket tüzel kişiliğine ait bulunan dağıtılmayan kârları hissedarlarla ilgilendirmek doğru olmamakla beraber bazı muvazaa hallerinde genel kurul kararını kaale almayaarak dağıtıma ve gelirin hissedarlar yönünden elde edildiğine hükmetmek doğru olur. Nitekim Maliye Bakanlığı gerek 77 Seri No:lı Gelir Vergisi Genel Tebliği ve gerekse 29/2/1964 tarih ve 2126-32-162/7082 sayılı Tamimlerinde bunu açıkça belirtmiştir. Mezkûr Tamime göre "...bu şekilde dağıtılmayan kârların mücerret ortakların rızası ile şirket bünyesinde bırakıldığı gerekçesi ile ortakların gelirleri meyanında tevkife tabi tutulmayıp dağıtılmama kararının muvazaaya müstenit olduğu, gerçekten dağıtılmamış gösterilen bu kârların örtülü yollarla ortaklarla dağıtılmakta bulunduğu veya çeşitli şekilde suretlerde istifadelerine sunulduğu tespit edildiği ahvalde bu kabil kârların dağıtılmış sayilarak şirket ortakları ve komanditerlerin şahsi gelirleri meyanında vergilendirilmesi uygun mütalâa edilmektedir." demek suretiyle prensipte dağıtılmayan kârların hissedarlar tarafından elde edilmiş sayılacağı kabul edilmiştir. Ancak ortaklar tarafından carî hesap şeklinde şirketten para çekilmesi, şirket kaynaklarının kendi özel iş ve menfaatlerinde kullanılmasına tahsis edilmesi vs... gibi muvazaa hallerinde bu kârların hissedarların gelirleri meyanında vergilendirilmesi ve % 20 nispetindeki vergi tevkifatının da mahsubu gerekmektedir.

2) Gelir Vergisi Kanununun 96 inci maddesi gereğince dağıtılmayan kurum kazançlarında stopaj matrahının tespiti :

Bilindiği üzere sermaye şirketlerince kazanç dağıtılmaması halinde hem o an için gelir vergisinin mevzuubahis olmamasından doğacak adaletsizliği bertaraf etmek hem de vergi emniyetini sağlamak gayesiyle Gelir Vergisi Kanununun 96 inci maddesiyle dağıtılmayan kurum kazançlarının da % 20 nispetinde gelir vergisi tevkifatına tabi olacağı hükmü bağlanmıştır. Söz konusu tevkifatın matrahını ise şirketlerin ticari kârları teşkil etmekte olup bu, kurumlar vergisi matrahı olan malî bilânço kârina 96 inci maddede belirtilen indirim ve ilâveler yapıldıktan sonra

bulunacak miktdan ibarettir. Burada stopaj matrahı olarak vergi kanunlarında belirtlen esaslara göre tespit edilen malî kâr yerine ticârî kârın esas alınmasının sebebi şüphesiz stopajın ek bir vergi karakteri olmasına önleyerek şirket ortaklarının ilerde ellerine gelecek gerçek miktarların tevkifata tabi tutulmasını temin gayesidir.

Dağıtılmayan kazançlar yönünden stopaj matrahını teşkil eden ticârî kârı tespit zimninde kurumlar vergisi matrahı olan malî bilâncı kârından ödenmiş veya ödenmesi gereklî kurumlar vergisi miktarı düşüldükten sonra yapılacak indirimlerle bu kazanca yapılacak ilâveler Gelir Vergisi Kanunumuzun 1137 sayılı Kanunla değişik 96inci maddesinin 2 numaralı bölümünde aşağıdaki şekilde göstermiştir:

A — İndirimler :

a — Ticaret Kanunu ve özel kanunlardaki mecburiyete dayanılarak o yıl kazancından ayrılmış olan her çeşit ihtiyat akçeleri ve provizyonlar,

b — Genel bütçeye dahil dairelere, katma bütçeli idarelere, il özel idareleri ve belediyeler ile köylere, kamu menfaatine yararlı dernekler ve Türk Kanunu Medenisine göre kurulan vakıflara makbuz karşılığı yapılan bağış ve yardımlar,

c — Ödenmiş olan vergi ve para cezaları ile 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler,

d — Şirketlerin malî bilâncolarına göre tahassül edip kurumlar veya Gelir Vergisi Kanunlarının alâkâlı hükümleri muvacehesinde fiilen mahsusu yapılmamış geçmiş yıl zararları,

e — Şirketlerin 1 no.lu fıkraya göre vergi tevkifatına tabi tutarak nakden hesaben ödedikleri kâr payları ile Kurumlar Vergisi Kanununun 24 üncü maddesine göre kurumlar vergisi tevkifatına tabi tutulmuş kâr payları,

f — Şirketlerin tam mükellefiyete tâbi kurum olan ortaklarına nakden veya hesaben ödedikleri kâr payları.

B — İlâveler :

a — Gelir ve kurumlar vergilerinden istisna edilmiş bulunan menkûl sermaye iradları,

b — Kurumlar vergisinden istisna edilmiş olan iştirak kazançları.

Stopaj matrahının tespitinde söz konusu indirim ve ilâveleri teşkil eden kalemlerin hepsinin ayrı ayrı tahlilini yapmak konumuzun çerçevesi

dışına çıkacağından burada sadece indirimler içinden Ticaret Kanunu ve özel kanunlardaki mecburiyete dayanarak o yıl kazancından ayrılmış olan her çeşit ihtiyat akçeleri ve provizyonların durumundan bahsetmekle iktifa edeceğiz. Bununla beraber konumuzla ilgili bir diğer hususa bir cümle ile de olsa peşinen değinmek yerinde olacaktı ki o da 1137 sayılı Kanunla indirimler başlığı altındaki (f) fıkrası hükmünün vuzuha kavuşturulmasıdır. Buna göre şirketlerin kurum ortaklarına ait dağıtılmayan kazançların stopaj matrahından düşülmesi imkânı açıkça ortadan kaldırılmıştır.

Kanunen ayrılmazı mecburi ihtiyat ve provizyonlara gelince, Gelir Vergisi Kanununun 96inci maddesi gereğince dağıtılmayan kurum kazançlarından yapılacak tevkifat sırasında Türk Ticaret Kanununun 466inci maddesinde belirtilen kanunî yedek akçeler ile, Bankalar Kanununun 35inci maddesinde yazılı ilerde vukuu muhtemel zararlar karşılıkları stopaj matrahından indirilmekte, ancak Türk Ticaret Kanununun 467 ve 469uncu maddelerinde yer alan ihtiyacı ve fevkalade yedek akçeler, ayrılmalarında kanunî bir mecburiyet olmadıkları için stopaj matrahından düşülmeyerek tevkifata tâbi olmaktadır.

Türk Ticaret Kanununun 466inci maddesinde zikredilen Kanunî yedek akçeler, fazla önemi olmayan emisyon ve iptal primleri nazara alınmadığı takdirde esas itibariyle Iinci ve IIinci tertip yedek akçelere inhisar etmektedirki, tatbikatta tespit şekilleri bir çok defalar farklı olduğu ve fazla ayrılma durumunda stopaj matrahının azalmasına müncer olacağı üzerinde durmakta fayda vardır:

Mezkûr maddeye göre kanunî Iinci tertip yedek akçe, her yıl safi kârın yirmide birinin, ödenmiş esas sermayenin beşte birini buluncaya kadar ayrılan yedek akçe, Kanunî IIinci tertip yedek akçe ise safi kârdan Iinci tertip yedek akçenin tanzilini müteakip pay sahipleri için % 5 kâr payı ayrıldıktan sonra pay sahipleriyle kâra iştirak eden diğer kimselere dağıtılması kararlaştırılmış kısmın onda birinden ibaret şekilde ayrılan yedek akçe olmaktadır.

Tatbikatta bazı tereddüt ve görüş ayrılıkları yaratması sebebiyle Iinci ve IIinci tertip yedek akçelerin tespitinde göz önünde tutulması gereken noktaları kısaca belirtmekte fayda vardır. Bu cümleden olarak evvelâ Türk Ticaret Kanununun 466inci maddesinde zikrolunan safi kâr deyiminin mallî bilânço kâri olmayıp ticâri bilânço kârı olduğuna işaret edelim. Gerçekten Gelir Vergisi Kanunumuzun 96inci maddesi ile Ticaret Kanununa atıfta bulunulması ve yedek akçelerle ilgili hükümlerin bu

Kanunda düzenlenmesi yedek akçe bazının ticarî kâr olacağı hakkındaki görüşü teyid etmeye kâfidir. Bu durumda I inci tertip yedek akçenin tespiti sırasında iştirak kazançları, tasarruf bonosu faizleri, devlet tahvilât faizleri gibi vergiye tabi olmayan kazançlarla, 5 sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine göre kurumlar matrahinden düşülen idare meclisi başkanı ve üyelerine vs... dağıtılan temettü hisselerinin ticarî kâr içinde mütalaası gerekmektedir. Öte yandan geçen yıllara ait zararların ticarî kârdan tenzili uygun olmakla beraber geçen yıllara ait kârların ticarî kâra ilâvesi gerekmez. Zira bunlar artık hem kâr hüviyetini kaybederek yedek akçe hüviyetine girmiş, hem de üzerlerinden vaktiyle yedek akçe ayrılmıştır. Keza Kurumlar vergisi matrahi yönünden kanunen kabul edilmeyen giderlerin de ticarî kârrın tespitinde indirileceği ızahtan varestedir. Acaba safi kârdan Kurumlar vergisi de düşünülecek midir? II inci tertip yedek akçenin tespiti sırasında bunun tenzili kabul edilmekle beraber I inci tertip yedek akçenin tespitinde bazan farklı tatbikata yol açtığı görülmektedir. Bir görüşe göre şirketin gerçek olarak dağıtabileceği kısım üzerinden yedek akçe ayırmak gerekeceğinden kurumlar vergisi safi kârdan tenzil edilmelidir. Bunun karşısındaki görüşte ise safi kâr teşekkül ettikten sonra bunun belli bir yüzdesi kurumlar vergisi olarak ayrılacağınsan safi kâr mefhumuna kurumlar vergisi dahil olmalıdır. Kanaatimizce ikinci görüş daha isabetli olup esasen tatbikat ta bu merkezdedir. Nitelikim safi kârdan kurumlar vergisinin, I inci tertip yedek akçenin tespiti sırasında değil de II inci tertip yedek akçenin tespiti sırasında tenzilini hakkı gösterebilecek bir diğer husus ta Ticaret Kanununun 466inci maddeinde II inci tertip ihtiyat için "dağıtıması kararlaştırılan" deyimini kullandığı halde I inci tertip ihtiyat tespiti meyanında böyle bir şeyden bahsetmemiş olmasıdır. Bu durumda I inci tertip ihtiyatı şirketin gerçek olarak dağıtabileceği kısımla ilgilendirmek zarureti ortadan kalkmaktadır. I inci tertip ihtiyat bahsine son vermeden evvel bu nevi ihtiyatın ayrılmasında Ticaret Kanununda yazılı metinden de anlaşılacağı üzere bir sınırın bulunduğu da belirtmek yerinde olur.

II inci tertip yedek akçeye gelince bu, bilindiği üzere safi kârdan I inci tertip yedek akçeden başka pay sahipleri için % 5 kâr payı ayrıldıktan sonra pay sahipleri ile kâra iştirak eden diğer kimselere dağıtılması kararlaştırılmış kısmın % 10 u olup ayrılma yönünden I inci tertip yedek akçe ile irtibatlı değildir. Yani bu yedek akçe, I inci tertip yedek akçe esas sermayenin % 20 sini bulmadan ayrılabilcegi gibi bu haddi bulduktan sonra da ayrılmasına devam edilebilir. Burada pay sahipleri ile kâra iştirak eden diğer kimselerle, her çeşit hisse senedi sahipleri ile ida-

re meclisi başkan ve üyeleri ve müstahdemler kastedilmişlerdir. Her ne kadar 5 numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile kurumların idare meclisi başkan ve üyeleri ile müstahdemlere verilen temettü hisseleri ücret sayilarak kurum matrahından indirilmesine binaen bunların kâr payı telâkki edilemeyeceği ileri sürülebilirse de bu temettüler ne ad ile olursa olsun kârlılığı teşvik için verildiği ve kârdan ayrıldığı müddetçe dağıtılması kararlaştırılmış kârlar arasına ithal edilerek % 10 nispetindeki yedek akçenin hesabında nazara alınması gerekir. % 10 un hesabında I inci tertip yedek akçe ile birlikte safî kârdan düşülecek % 5 kâr payına gelince bu safî kârdan değil Ticaret Kanununun 456 inci maddesi uyarınca ödenmiş sermaye üzerinden ayrılır. % 10 nispetindeki II inci tertip yedek akçe mevzuunda mühim olan bir diğer nokta da kanun ifadesinden anlaşılacığı gibi kâr dağıtımını bahis konusu olmadıkça yani kârin dağıtılmamasına karar verilmekdikçe bunun ayrılmاسının mümkün olamayacağıdır.

Yukarıda açıklamaların ışığı altında II inci tertip yedek akçenin tespiti sırasında safî kârdan aşağıdaki kalemlerin indirilebileceğini söyleyebiliriz:

- %5, I inci tertip yedek akçe,
- Pay sahipleri için ödenmiş sermaye üzerinden % 5 kâr payı,
- Kurumlar vergisi, ve varsa vergi cezaları,
- Ana sözleşme hükmüne ve genel kurul kararına müstenit olarak ayrılan fevkâlâde ihtiyatlar.

Safî kârin tespitinde geçmiş yıl zararlarının tensili uygun olmakla beraber geçmiş yıl kârlarının II inci tertip yedek akçelerin hesabında safî kâra ilâve suretiyle nazara alınması doğru olmasa gerekir. Zira Gelir Vergisi Kanununun 96 inci maddesinde “o yıl kazancından ayrılan” Kanunun mecburi ihtiyatlardan bahsedilmesi geçmiş yıl kârlarının o yıl kazancı gibi mütalaasına cevaz vermemeğtedir.

II inci tertip yedek akçelerin Ticaret Kanununda belli bir tavanla sınırlanılacaklarına dair sarih bir hüküm olmadığından tatbikatta bunların hudutsuz bir şekilde ayrıldıkları görülmektedir. Mamaflı mezkûr uygulamanın karşısında olan bir görüşe göre Türk Ticaret Kanununun 466 inci maddesinde mevcut “umumî yedek akçe esas sermayenin yarısını geçmedikçe münhasır ziyanların kapatılmasına yahut işlerin iyi gitmediği zamanlarda işletmeyi idameye, işsizliğin önüne geçmeye elverişli tedbirler alınması için sarfolunabilir” ibaresinden umumi yedek akçe miktarı esas sermayenin % 50 sini aştiği takdirde artık mecburilik vasfının kaybolacağı istihraç edilerek II inci tertip kanunî yedek akçe ayrılmaması

da esas sermayenin % 50 sinin sınır kabul edilmesi ve dolayısıyle bunun ötesindeki yedek akçelerin stopaj matrahına ilâvesi gerekeceği öne sürülmektedir. Şahsen Ticaret Kanununun mezkûr hükmünün lafzi tefsiri hâlinde katılmadığımız bu görüşün aslında haklı tarafları olduğunu ve hatta Kanunda bir tadilât konusu dahi yapılması gerektiğini düşünmektediz.

3) İhtiyatların sermayeye çevrilmesi suretiyle hissedarlara bedelsiz hisse senedi tevziinde vergileme :

Şirketlerin birikmiş ihtiyatlarını sermayeye kalbetcik suretiyle karşılığında hissedarlara hisse senedi vermeleri halen tatbikatta gelir elde etme sayilarak vergilendirilmektedir. Ancak bir görüşe göre ihtiyatların sermayeye çevrilmesi sadece hukuki bir işlem olup bir isim değişikliğine inhîsar etmektedir. Şirket öz sermayesinde bir değişiklik meydana gelmediğine göre bunu temsil eden hisse senetlerinin global değerinde de bir artış veya eksiliş olmayacağındır. İhtiyat birikimi hisse senetlerinde realize edilmemiş bir değer artışı meydana getirdiği sırada vergilendirilmeliğine göre mevcut hisse senetlerindeki değer artısını ihtiyatlar kadar indirmek ve bu indirime tekabül eden yeni hisse senetleri çıkarmakta bir realizasyon olmadığından vergilendirilmemek icap eder. Bu görüşe olanlar vergilendirmenin, Gelir Vergisi Kanunumuzdaki sermaye değer artışlarının realize edildiği yılda olması prensibine aykırı bulunduğu, uzun seneler içinde meydana gelen değer artısının bir yılda toptan ve yüksek nispetlerde vergilendirildiğini ifade etmektedirler.

Söz konusu iddianın haklı tarafları olmakla beraber zayıf yönleri daha ağır basmaktadır. Zira ihtiyatlar ilerde ortaklara tevzi edildiğinde vergilendirildiği halde sermayeye ilâve edildikten sonra meselâ muvaâzaâlı bir tasfiye şeklinde bu tevziyat yapılsa vergilendirme imkânı ortadan kalkacağı gibi, bedelsiz verilen fakat üzerinde nominal bir değer taşıyacak olan yeni hisse senetlerinin devri halinde de bir değer artış vergisinin takibi çok daha zor bir hale gelecektir. Kaldıki yeni hisse senetleri mukabili sermayeye kalbedilen ihtiyatların vergilendirilmemesi, kârların ihtiyat haline getirilmeden sermayeye kalbedilmesi durumu karşısında bariz bir adaletsizlik yaratır. Zira her iki halde de seklen farklı olsa dahi esasta tamamen aynı mahiyette bir sermaye tezyidi mevcut olmasına rağmen ikinci durumda bu, vergi ödendikten sonra yapılmaktadır.

VI — Sonuç :

Evvelce de belirttiğimiz üzere dağıtılmayan şirket kazanlarının vergi tabbikatında avantajlı muamele görmesi otofinansmanı teşvik eder. Öte yandan bu tür kazançlara avantaj tanımaması ya da fazladan bir vergi uygulanması halinde ise kendi lehlerine doğmuş olan adaletsizlik bertaraf edilmiş olacağı gibi bir sermaye piyasasının inkişafı da sağlanabilir. Türkiyede 1137 sayılı Kanunla kurumlar vergisi nispetinin % 20 den % 25 e yükseltilmesinden sonra gelir ve kurumlar vergisindeki çift vergilemenin daha da ağırlık kazanarak sermaye şirketlerinin haiz olduğu dağıtılmayan kârlar, idare meclisi üyeleri ve diğer bazı müstahdemlere verilen temettülerin gider yazılabilmesi; daha kolay kredi temini vs ... gibi avantajlarını artık ortadan kaldıracak seviyeye ulaştığını söylemek mümkündür. Bu durumda yeni sermaye şirketleri kurulmasının eski cazibesini kaybedeceği muhakkaktır. Söz konusu % 5 kurumlar vergisi zammından evvel sermaye şirketleri ve bilhassa % 30 ve daha yukarı nispette gelir vergisine tabi hissedarların çift vergilemeye rağmen uzunca vadede dağıtılmayan kârlar yolu ile haiz oldukları avantajı bertaraf etmek ve adalet sağlamak üzere sîrf dağıtılmayan kârlara müteveccih düşük nispetli bir verginin uygulanmasından bahsetmek belki tartışmaya değerdi. Bununla beraber % 5 nispetindeki son kurumlar vergisi arttırımı sermaye şirketlerinin dağıtılan kazançları yanında bir derece dağıtılmayan kazançlarını da menfi yönden etkileyeceğinden artık bunların ayrıca vergilendirilmesi yerinde olmasa gereklidir.

ON THE OLIGOPOLY MARKET TYPE

by Werner SICHEL*

Part 1 Classification

The economic literature discusses four basic market types. These are: pure competition, pure monopoly, monopolistic competition, and oligopoly.

Pure competition is a market type where there exist many sellers. Each seller offers exactly the same product or service output (no product differentiation) and entry into and exit out of the industry is perfectly free and easy. The typical firm is therefore a price taker and will produce a quantity consistent with its profit maximization solution. The impersonal market forces insure a long - run equilibrium situation where each firm produces at price equal to marginal cost and minimum average cost.

Pure monopoly is a market type where only one seller exists and potential entrants have been effectively blocked. The firm is the industry and its demand curve is identical with the demand curve for the product or service. The monopolist will maximize his profits by producing a quantity consistent with marginal cost equal to marginal revenue and charge the highest price that this quantity can be sold for.

Monopolistic competition which is often heralded as blending monopoly and competition and therefore resembling the "real world" is a market type made up of many sellers with each offering a slightly different product. Sales are dependent not only upon price, but also upon the nature of the product and upon advertising outlays. Typical firm analysis brings about a long-run equilibrium solution based upon the large numbers concept that each firm does not consider the reactions of

*) Dr. Sichel is Associate Professor of Economics at Western Michigan University.

their rivals. The impersonal market forces, as in pure competition, bring about a normal above marginal cost (the demand curve is negatively sloped) and the corresponding quantity produced will be lower.

Oligopoly, the last of the four market types, is a market in which there are few sellers. The adjective "few" must be interpreted operationally. The minimum is two firms and the maximum is so many firms that if one additional firm were to enter the industry, each firm would no longer consider its rival's reactions (retaliations) before changing its price, or the quality of its product, or its advertising outlay, or any other competitive strategy that it uses.

The above definitions, which I believe are fairly representative of economics textbooks writers, are not at issue here. How these market types are classified is, however, open to question. Pure competition and pure monopoly are often portrayed as polar cases while the remaining two are said to resemble real world markets which lie between them. Monopolistic competition is depicted as being closer to pure competition than is oligopoly, and oligopoly closer to monopoly than is monopolistic competition. The impression that one is left with is illustrated in Diagram 1. Pure competition and pure monopoly are the extreme cases,



DIAGRAM 1

monopolistic competition is to the left of oligopoly and no importance is attached to the distance between the market types. This, I believe, is not a very useful classification. A much better classification is that which separates market types into those where firms are concerned about their rivals and those where firms are only concerned with their customers and potential customers. In such a classification we see that oligopoly stands alone. In pure competition, pure monopoly, and monopolistic competition, rival firms are never considered; in monopoly there aren't any and in pure competition and monopolistic competition there are so many that the typical firm considers itself to be so small a contributor to total output that rivals pay no attention to it.

Because of unfortunate classification, oligopoly being placed in close proximity with monopoly, the oligopoly market type has in some quar-

tters taken on sinister connotations. Few firms, it is reasoned, are apt to collude and thereby earn monopoly profits. It is a goal of some business executives to rid their industry of the oligopoly label. Admittedly, this is difficult to do. Oligopoly is the real world. With very few exceptions, firms consider what their rival's reactions might be in response to any change in a key variable that they contemplate. Oligopoly industries may be either "good" or "bad". There may be abundant competition among the firms or very little competition. Oligopoly covers so wide a range that judgements of this type must be made on an individual industry basis.

Part 2 Oligopoly Models

Since oligopoly includes the special case of duopoly (only two firms in the industry) let us begin with the contributions of Augustin Cournot over 130 years ago. Cournot analyzed the competitive rivalry between two producers of mineral water. Each firm was assumed to hold its price fixed and compete only on the basis of output. Cournot assumed that each duopolist acts independently and that he will offer an amount of spring water on the basis of the amount that the other firm presently offers. Each expects the other not to change his output, yet each will change his output on the basis of the other firms production. This continues until each produces the same quantity of spring water which constitutes an equilibrium position. This process can be followed in Diagram 2. If we begin at an arbitrary point, oq_2 , output of Firm 2, Firm

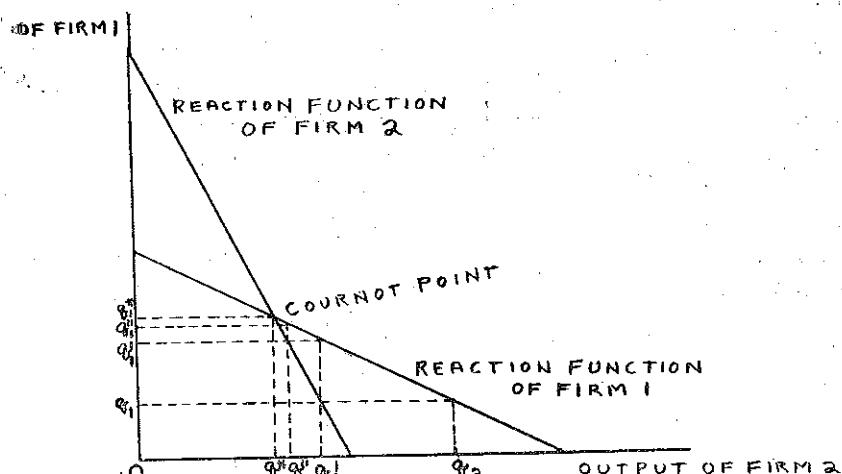


DIAGRAM 2

Firm 1 will respond by producing oq_1 output. Firm 2, which believes that Firm 1 will continue to produce oq_1 , will lower its output to oq'_2 . This will in turn bring a response of oq'_1 output by Firm 1. Firm 2 will again decrease its output (to oq''_2) with Firm 1 reacting by producing oq''_1 . Equilibrium will be reached at the Cournot point (q^*_1, q^*_2).

The reaction functions of Firms 1 and 2 are derived from iso-profit curves. This is illustrated in Diagram 3. Four iso-profit curves are drawn for each firm, with the highest number corresponding to the highest

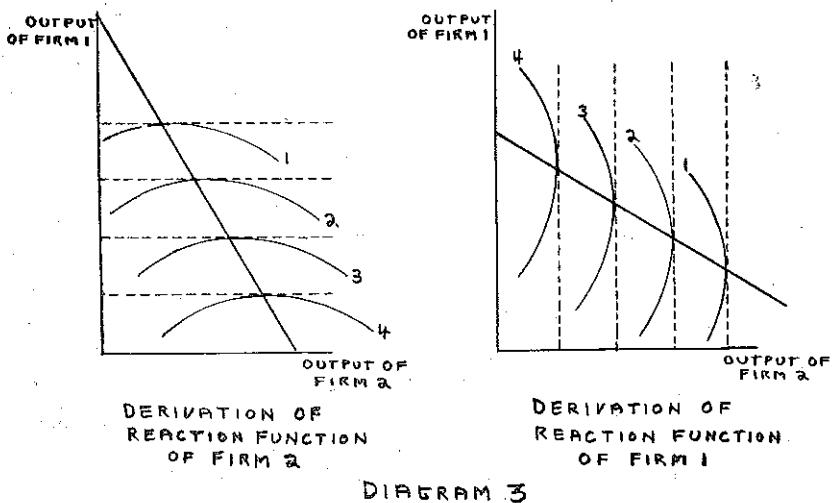


DIAGRAM 3

profits. Where the iso-profit curve is tangent to a line drawn from a particular output level, profits are maximized, given the output level of the other firm. The reaction function is therefore a locus of points each of which shows profit maximization given the other firm's output level.

About fifty years later, Joseph Bertrand contended that the constant output assumption of Cournot was fallacious and substituted what he thought was a more realistic approach, a constant price assumption. Each of the duopolists in the Bertrand model acts independently under the belief that regardless of what price changes he makes, the price charged by his competitor will remain fixed. The behavior of each duopolist, as in the Cournot model, is shown by a reaction function. Diagram 4 illustrates the Bertrand model.

If we begin at an arbitrary point, op_2 price of Firm 2, Firm 1 will respond by charging op_1 price. Firm 2, which believes that Firm 1 will

continue to charge op_1 , will react by raising its price to op'_2 . This will in turn bring a response of op'_1 price by Firm 1. Firm 2 will again increase price to op''_2 with Firm 1 reacting by raising its price to op'''_1 . Equilibrium will be reached at the intersection of the reaction functions (p^*_1, p^*_2) .

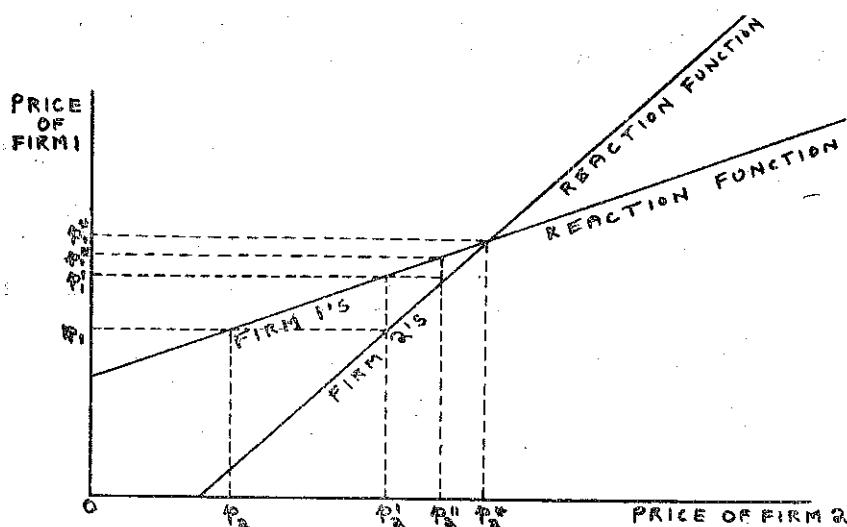


DIAGRAM 4

The reaction functions of Firms 1 and 2 are derived from iso-profit curves just as was the case in the Cournot model. This is illustrated in Diagram 5. Four iso-profit curves are drawn for each firm, with the

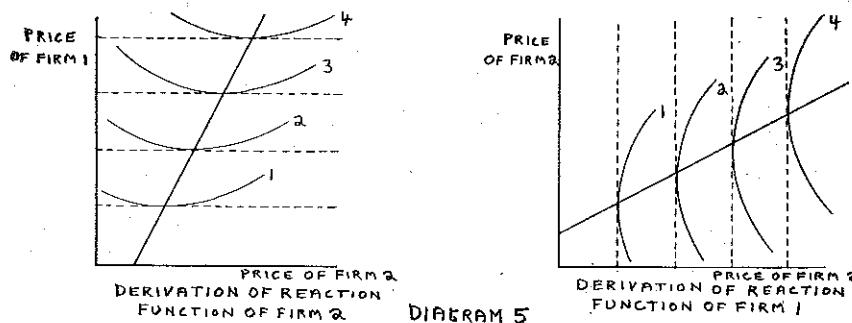


DIAGRAM 5

highest number corresponding to the highest profits. Where the iso-profit curve is tangent to a line drawn from a particular price level of the other firm, profits are maximized. The reaction function is therefore a

locus of points, each of which shows profit maximization, given the other firms' price.

The largely ignored Bertrand model was revived in the 1930's by Heinrich von Stackelberg. In addition to Bertrand's case where both duopolists are price followers, von Stackelberg introduced cases where both are price leaders and where one is a leader and the other a follower. He defined a price leader as one who does not adhere to his reaction function and a price follower as one who does. Four solutions are illustrated in Diagram 6. The diagram is identical to that of Bertrand's and point F (follower-follower) is the solution of the Bertrand case.

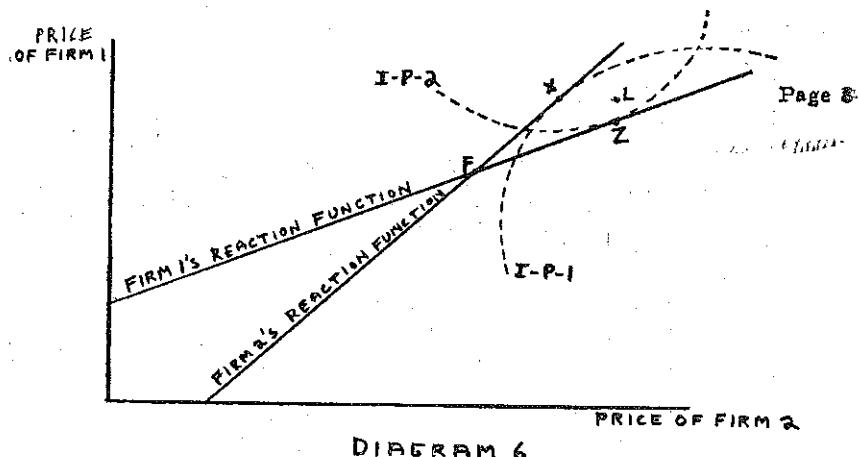


DIAGRAM 6

If Firm 1 decides to be a price leader and if Firm 2 continues to be a follower, equilibrium will be achieved at point X. This is where Firm 1's iso-profit curve ($I - P - 1$) is tangent to Firm 2's reaction function. Firm 1 will maximize its profits, given Firm 2's reaction function at point X. When the roles are reversed, Firm 2 being the leader and Firm 1 following, point Z will be the equilibrium solution. Here, Firm 2's iso-profit curve ($I - P - 2$) is tangent to Firm 1's reaction function. "Stackelberg disequilibrium", the last of the four solutions, occurs when both duopolists want to be price leaders. Each believes that the other will follow and set his price so as to maximize profits, given the other firm's reaction function. Perpendiculars drawn from both axes, one running through point X and the other through point Z, will intersect at point L. Point L, the Stackelberg disequilibrium, falls on higher iso-profit curves for both (see Diagram 5).

In the late 1940's when game theory was introduced it naturally was immediately applied to duopoly - oligopoly theory. Payoff matrices were constructed to show the results of various strategies that could be adopted by rival business firms. Diagram 7 illustrates a payoff matrix for

		1_L	1_F
2_L	10, 10	15, 5	
	5, 15	3, 3	

DIAGRAM 7

duopolists 1 and 2. The subscript L and F refer to the only two strategies available to them; being a price leader or a price follower. The numbers in the boxes refer to the profit payoffs that the firms will receive as a function of the strategies that were chosen. The first number that appears (to the left of the comma) is Firm 1's payoff and the second number is Firm 2's payoff. It is evident that the follower-follower solution will be avoided. Firm 1 would like to follow if Firm 2 would lead, but Firm 2 would also like to follow if Firm 1 would lead. Neither being able to enforce a strategy on its rival, they may agree to leader-leader strategies and enjoy equal profits of 10. Of course it pays for each firm not to abide by the agreement. Switching to a follower strategy while the other firm continues to lead will result in an increase in profit from 10 to 15 while the rival experiences a decrease in profits from 10 to 5.

Part 3 Critique

In Part 2 we have briefly examined four different duopoly-oligopoly models. They are different with respect to the assumptions that are made and the methodology that is applied. However, their similarities far outweigh their differences. I would classify all of them as determinate models. The participants are carefully defined as either leaders or followers and the solution follows. In the first two models (Cournot and Bertrand) it is assumed that each party believes that the other will always maintain his quantity output or price; even in light of experience which contra-

dicts it. In the latter two models, particular roles are assumed for the parties (the selection of a clear-cut strategy) and then the solution is given.

How useful are such determinate models? I would argue that because of the nature of the oligopoly market type the answer to this question is "not very." A much more reasonable approach, in my opinion, is to realize that while there is a solution in oligopoly (particular quantities of specified goods and services are sold at particular prices) it is not determinate in the usual sense of that term. In Part 1, we set oligopoly apart from the other three market types because it was the only one where rivals' reactions were considered. Conjectural interdependence (what one firm is willing to do depends on what it believes the reactions to be of the rival firms and what each of these firms will do depends upon what it thinks the original firm as well as the other rivals' reactions will be) defines oligopoly and introducing some certain reaction assumptions circumvents the problem but does not provide us with a useful theory. It is more nearly a tautology. We define the parties' strategies and therefore "know" (rather than predict) the solution.

We may clarify our objection of determinate oligopoly models by providing the following hypothetical example of an oligopoly firm's decision making process as it contemplates a price change. Let us assume that on the basis of the available cost and demand data of our hypothetical firm it seems very clear to management that their set of prices on a particular key line of goods that they manufacture should be decreased. Demand is estimated to be fairly elastic over the relevant and it is believed that they are producing on the downward sloping portion of their average cost curve. *Ceteris paribus*, price should be lowered. However, since we are dealing with an oligopoly industry, management will ask the question; "what will the reaction of our rivals be?" Since this is an unknown, educated guesses made on the basis of management experience will ensue. The possibilities are infinite and may include both price and non-price variables. Expected price reactions can run the gamut from none at all to a substantial undercutting of the lowered prices. These two extremes as well as one that falls somewhere between them are illustrated in Diagram 8. OP and OQ represent the original price-quantity situation for our hypothetical firm. If on the basis of management experience it is forecast that no rival reaction will occur to a PP' decrease in prices, the expected new equilibrium situation will be OP', OQ' and the expected demand curve over this range will be AB. The other extre-

me, that of management believing this industry to be cutthroat, and therefore expecting the new lowered prices to be substantially undercut, will result in an expected OP' , OQ'' "equilibrium" (the term equilibrium is in quotes to point out that OP' , OQ'' is not expected to be a stable equilibrium as our hypothetical firm will probably either follow the new lower price or undercut it again). In any case, the expected demand curve over this same price range, and before any further price changes, is this time the positively sloped segment, AC. One last example of a response that may be forecast by management is that their new lower

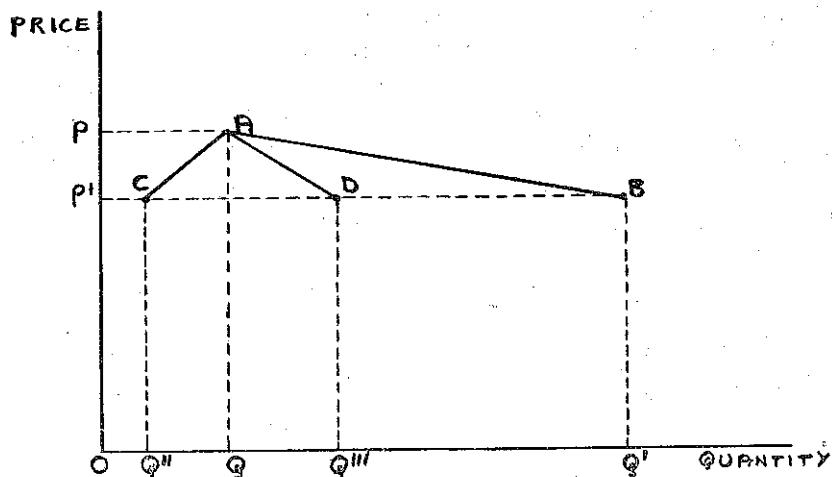


DIAGRAM 8

price will be followed by their rivals. In this case the price elasticity of demand for the industry product, rather than for our hypothetical firm's particular product is relevant and since it would undoubtedly be substantially more inelastic a new equilibrium solution such as OP' , OQ'' is expected. The demand segment is represented as AD. It doesn't matter whether management's guess concerning the relevant demand segment turns out to be correct or not, in fact, it will never be tested if as a result of it the price will not be changed. What does matter is that the firm will act or not on the basis of their appraisal of rival reactions. Besides the multitude of price reactions, only three of which were illustrated here, non-price reactions such as quality changes, selling cost expenditure changes, changes in the nature of the product, changes in services rendered, and many more may be forecast and taken into consideration.

In our example of the hypothetical firm we have only presented illustrations of its management's appraisals concerning rivals. To complete the example we must add the rivals' appraisals of our hypothetical firm's action and possible reactions to their responses. Conjectural interdependence is reciprocal.

If determinate oligopoly models are inadequate to deal with real world oligopoly markets, what is the answer? This is a very difficult question and I do not pretend to have a ready answer. One thing is clear, and that is that a great deal of information is needed concerning the industry in question. William Fellner, in his fine book *Competition Among the Few*, writes: "...conjectural interdependence... increases the amount of information necessary for understanding or predicting the outcome of specific processes." He goes on to point out that this information cannot be obtained by the same methods used to study production functions or cost functions, but that the relevant information can be obtained only by observing the behavior of businessmen in a range in which their behavior depends on the assumed behavior of others and in which the actual behavior of others depends on the assumed behavior of the first group. Furthermore, this "understanding" must rely on variables that most economists are not used to dealing with and find objectionable since they are very difficult to quantify. Examples include personality traits like toughness, strength, honesty, the political consequences of particular actions taken by management persons, how popular they are, and how impetuous they are. These are very difficult to work with, but to avoid them is to disregard some of the most important factors that determine the outcome.

Part 4 Conclusion

In this concluding section it may be interesting to examine a few characteristics associated with oligopoly industries and see whether these can be explained along the lines of our discussion of the oligopoly market type. Four important characteristics - price rigidity, non-price competition, the price war, and a quest for bigness - will suffice.

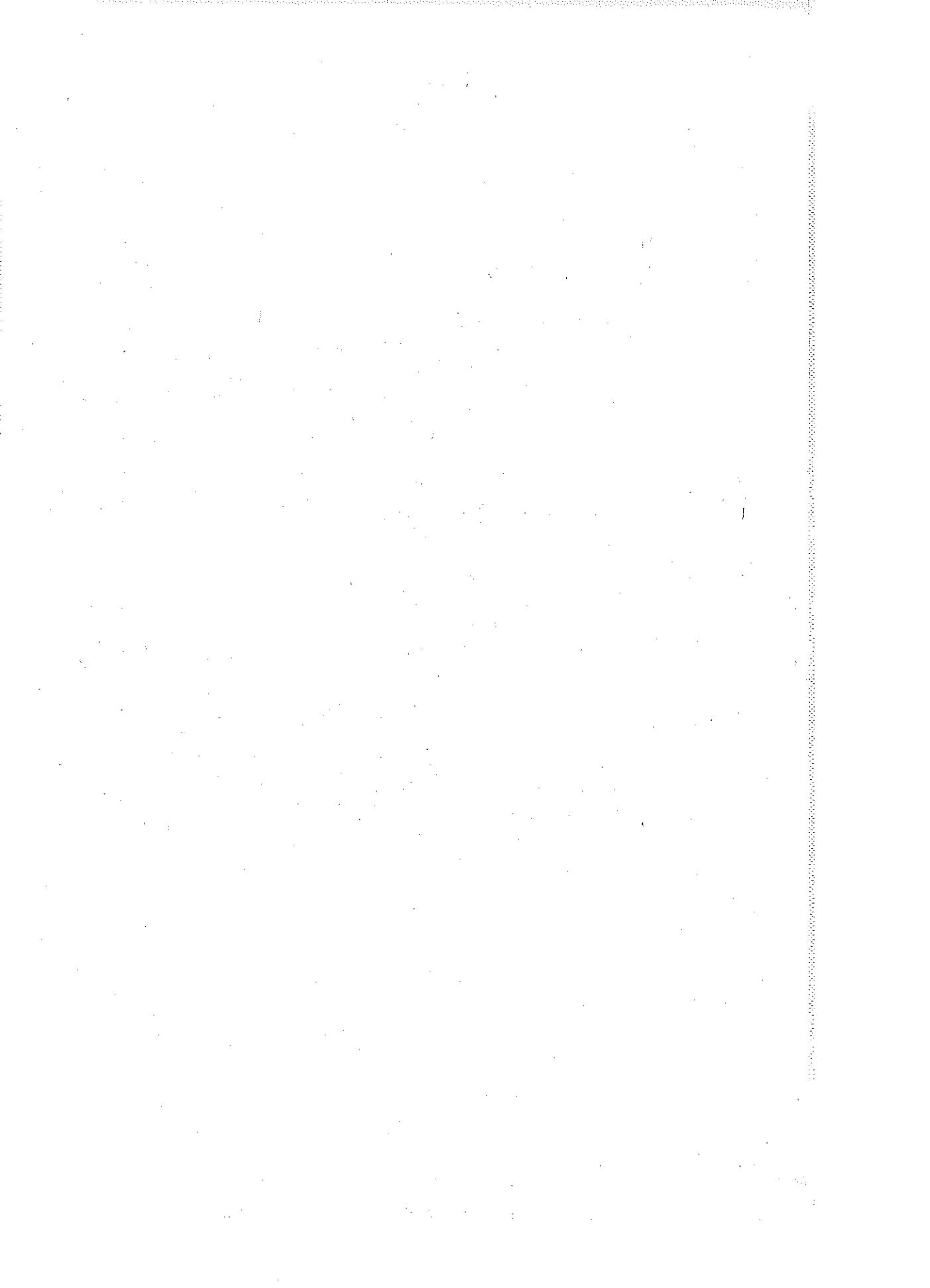
Rigid prices have long been associated with oligopoly. Accusations against administered prices and their insensitivity to cost and demand changes are frequently made. Since pure competition is associated with continuous price changes, very infrequent price changes are reasoned to be symptomatic of a high degree of monopoly control. However, such

conclusions may be fallacious. It follows from our discussion of the oligopoly market type that prices once arrived at are not altered without some risk. Competitors may misinterpret the motivation of a price decrease and retaliate by undercutting it. Unless an understanding (explicit or implicit) concerning price changes exists, a "leave well enough alone" attitude may pervade. Avoiding the risk of a very costly confrontation with rivals may easily outweigh the expected gains stemming from the contemplated price change.

The common use of non-price competition is, of course, closely associated with price rigidity. It presents alternative methods to changing the quoted price. Instead of lowering price, a firm may decide to increase the quality of its product, or offer certain hidden discounts, or more services without charging for them, or simply hire more salesmen or spend more on advertising. While such nonprice competition may be tantamount to changing price, it is less apt to upset the sensitive "state of peace" in the oligopoly industry.

A third important feature of oligopoly and one which is associated with both price rigidity and non price competition is the price war. The price war is a major threat to the well being to the oligopoly firms. They don't occur very frequently, but one may not judge their importance by their limited occurrence. Rigid prices are maintained and non-price competition practiced to avoid price wars. In the absence of this threat a very different set of prices would likely be set by the firms.

A last characteristic of oligopoly firms that also follows from our discussion of this market type is their quest for bigness. We refer here to bigness for its own sake, rather than because the firm is below "minimum optimal scale" on a production basis. The big firm is more impressive and powerful in dealing with its competitors. A big firm is better able to absorb losses during a conflict like a price war and to inflict losses on rivals. Its initial movements may be more forceful and its reactions more respected and feared.



OLİGOPOL PİYASA TİPİ ÜZERİNE

Profesör Werner SICHEL
Western Michigan Üniversitesi

Kısim 1 — Tasnif

İktisat literatüründe dört ana piyasa tipi incelenir. Bunlar; tam rekabet, monopol, monopollü rekabet ve oligopoldür.

Tam rekabet piyasası çok sayıda satıcının bulunduğu bir piyasa tipidir. Her satıcı piyasaya tamamen aynı nitelikte mal veya hizmet arzeder (mal farklılaştırması yoktur) ve sanayilere giriş ve çıkış tamamen serbest ve kolaydır. Şu halde burada tipik firma, fiyatı veri olarak alır ve üretim miktarını, bu veri fiyat ışığı altında kârını azami yapacak şekilde ayarlar. Piyasa güçleri öyle bir uzun dönem dengesi kurar ki, budengede firma, üretiminin fiyatın marjinal maliyeteye ve ünite maliyetinin asgarı olduğu seviyeye eşit olduğu duruma göre ayarlar.

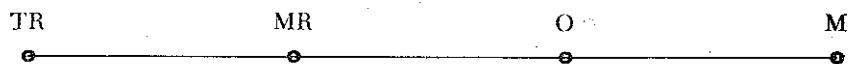
Monopol piyasası ise, bir satıcının bulunduğu ve piyasaya giriş çırılışlarının mümkün olmadığı bir piyasa tipidir. Piyasadaki tek firma, bütün bir endüstriyi temsil etmekte ve bu firmanın mal veya hizmetlerine olan talep, piyasa talebi ile özdeştir. Monopolcu firma, üretiminin marjinal maliyetin marjinal varidata eşit olduğu noktaya göre ayarlayarak ve böylesce ürünü mümkün en yüksek fiyata satarak, kârını azamileştirmektedir.

Monopol ile rekabetin karışması ile meydana gelen ve bundan dolayı "gerçek hayatı" en fazla temsil ettiği ileri sürülen monopollü rekabet piyasası az farklılaştırılmış mal satan bir kaç firmanın bulunduğu bir piyasa tipidir. Satışlar, sadece fiyata değil, fakat üretimin niteliğine ve reklâm imkânlarına bağlı bulunmaktadır. Burada tipik firma analizi, firmaların karşılıklı reaksiyonlarının nazara alınmadığı ve çok sayıda büyük firmanın bulunduğu varsayımlı üzerine oturtulmuş bir uzun devre çözümüne gider. Tam rekabet piyasasında olduğu gibi, burada da piyasa güçleri normal kâr

marji bırakır. Şu farkla ki, burada fiyat marginal maliyetin üzerinde (talep eğrisi negatif eğilimlidir) ve bu fiyata göre ayarlanan üretim ise, tam rekabetteki seviyenin altında olacaktır.

Dört piyasa tipinin sonucusu olan oligopol piyasa tipi ise, az sayıda satıcının bulunduğu bir piyasadır. Buradaki "az" sıfatı farklı durumlara göre yorumlanmalıdır. Asgarı firma sayısı ikidir. Azamı firma sayısı ise öyle bir sayı ki, eğer bu sayıya bir firma daha ilâve edilecek olursa, her bir firma satış fiyatını, mamülünün kalitesini veya reklamlarını yahutta rekabet stratejisini değiştirmedikçe diğer firmaların reaksiyonlarını nazara almak mecburiyetinde olmasın.

İktisat ders kitabı yazarlarının üzerinde anlaşıklarını tahmin ettiğim bu dört tanım burada üzerinde duracağımız konu değildir. Ancak, bu dört piyasa tipinin nasıl bir tasnife tâbi tutulduğu inceleme konusudur. Genellikle tam rekabet hali ile monopol halinin iki ucu temsil ettiği, buna mukabil diğer iki piyasa tipinin ise bu uçların arasında kaldığı ve gerçek hayatı durumları daha iyi aksettirdiği ileri sürülmektedir. Monopolistik rekabetin, oligopolden daha fazla tam rekabet haline yakın olduğu, buna mukabil, oligopolün ise monopolistik rekabetten daha fazla monopole yakın olduğu iddia edilmektedir. Piyasaların durumları Şekil : 1 de gösteril-



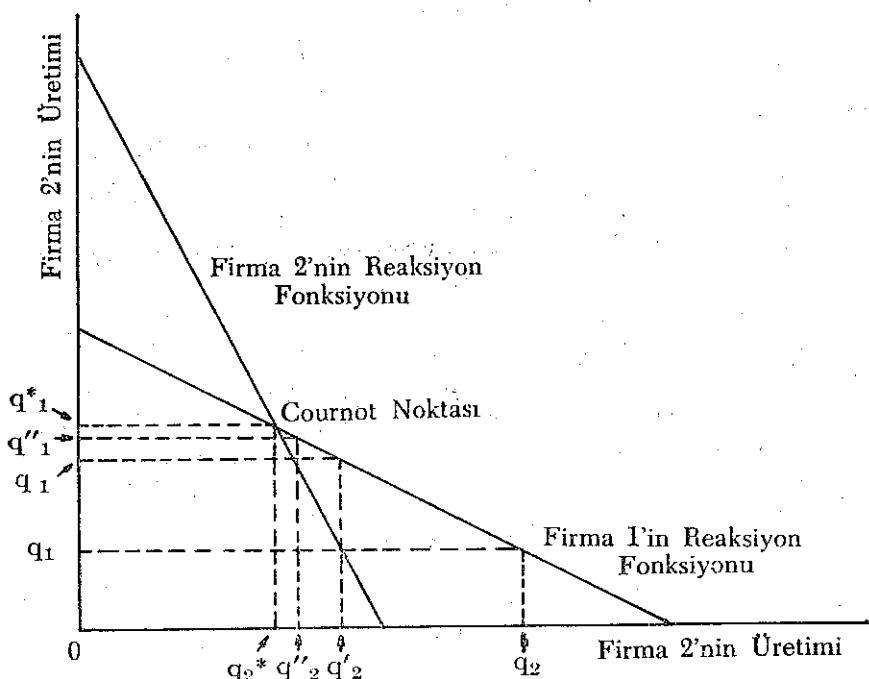
Şekil 1

mektedir. Tam rekabet ve monopol en uçtakı hallerdir. Monopolistik rekabet, oligopol halinin daha soluna düşmektedir. İşaretler arasındaki mesafelerin bir önemi yoktur. Bu tasnif tarzının çok kullanışlı olmadığını tahmin ediyorum. Daha iyi bir tasnif tarzında ise, piyasa iki ana guruba bölünmekte. Birinci gurupta, rakip firmalarla ilişkili olan firmalar bulunmakta, ikinci gurupta ise, sadece müşterileri ile veya potansiyel müşteri ile ilgili olan firmalar bulunmaktadır. Böyle bir tasnif tarzına gidildiği taktirde, oligopol piyasa tipinin dışında kaldığı müşahede edilir. Tam rekabet, monopol ve monollü rekabet hallerinde biribirine rakip durumda bulunan firmalar göz önünde bulundurulmamaktadır. Zira, monopol halinde zaten rakip firma diye bir şey söz konusu değildir. Tam rekabet ve monollü rekabet hallerinde ise piyasadaki firma sayısı o kadar çoktur ki, bir firmanın nihai üretmeye yaptığı katı diğer firmaların dikkatini çekmeyecek kadar azdır.

Yukarıda verilen ve gerçeklere pek uymadığı belirtilen birinci tafsif tarzına göre oligopol piyasa tipi monopol piyasaya yaklaşık olarak gösterildiği için, oligopole de kötü nazarı ile bakılmaktadır. Bu piyasa tipinde, bir kaç firmanın bir araya gelip, monopol gücü kazanacağı iddia edilmektedir. Bazı işletme idarecilerinin, üzerlerindeki oligopol damgasını silmek için çok çaba gösterdikleri bir gerçekettir. Ancak bu çok zor bir iştir. Zira, oligopol bizzat gerçek hayattır. Bazı ufak istisnalar haricinde, piyasada her firma kendi ana verilerinde yapacakları değişiliklerin diğer firmalar üzerindeki reaksiyonlarının ne olacağını endişe ile tahmin etmeye çalışır. Oligopol endüstriler "iyi" veya "fena" olabilirler. Firmalar arasında oldukça sıkı bir rekabet olabileceği gibi gayet az bir rekabet hali de bulunabilir. Oligopol piyasa tipinin hududu o kadar genişstir ki, söz konusu piyasa tipinin işleyiş tarzı her bir özel endüstriye göre teker teker incelemelidir.

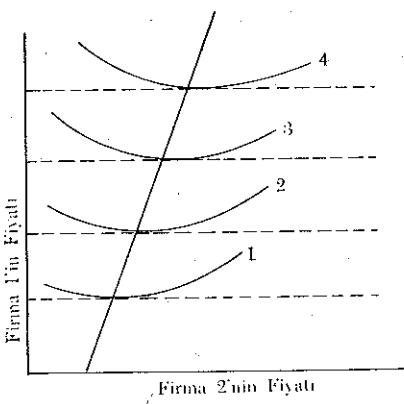
Kısim 2 — Oligopol Modelleri

Oligopol, çok özel bir hal olan düopol piyasa tipini de (sadece iki firmanın bulunduğu hal) içine aldığı için, Augustin Cournot'un 1830 yılı aşkın bir zaman evvel ortaya attığı izah tarzı ile işe başlayalım. Cournot, iki maden suyu üreten firma arasındaki rekabeti incelemiştir. Her bir firmanın, fiyatı sabit tuttuğu ancak ürün üzerinde ayarlamalar yaparak rekabet ettiği varsayılmıştır. Cournot, her bir düopolistin diğerinden bağımsız olarak davranışlığını ve diğer firmanın arz miktarına göre kendi arzını ayarlayacağını varsayımıştır. Her bir firma diğer firmanın üretimi değişirmeyeceğini tahmin etmekle beraber, birinin üretimindeki değişiklik diğerininin de etkileyecektir. Bu ayarlama mekanizması, iki firmanın da aynı miktar üretime ulaştığı ve böylece bir denge durumuna varıldığı yere kadar devam eder. Bu vütere Şekil : 2 de rahatlıkla görülmektedir. Eğer Firma 2 nin üretiminin herhangi bir oq_2 noktasında olduğunu kabul edersek, buna karşılık Firma 1 in üretimi oq_1 noktasında bulunacaktır. Firma 1 in oq_1 de üretime devam edeceğini inanan Firma 2, üretimini oq'_2 ye indirecektir. Neticede Firma 1 in üretimi oq'_1 e yükselecektir. Buna karşılık, Firma 2 üretimini oq''_2 ye, Firma 1 ise oq''_1 e ayarlayacaktır. Denge, Cournot noktası olan (q_1, q_2) noktasında meydana gelecektir.

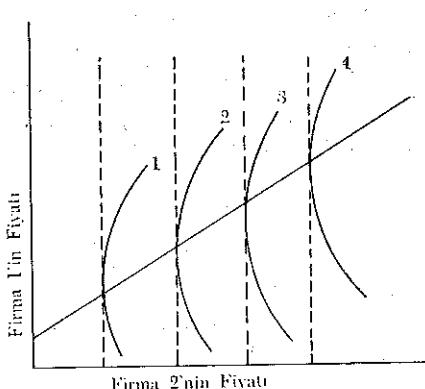


Şekil 2

Firma 1 ve 2 nin reaksiyon fonksiyonları eş-kâr eğrilerinden çıkarılmaktadır. Şekil : 3 de bu durum gösterilmiştir. Herbir firma için dört eş-kâr eğrisi çizilmiştir. En yüksek eş-kâr eğrisi en yüksek kâr seviyesine tekabül etmektedir.



Firma 2'nin Reaksiyon Fonksiyonunun Çıkartılısı

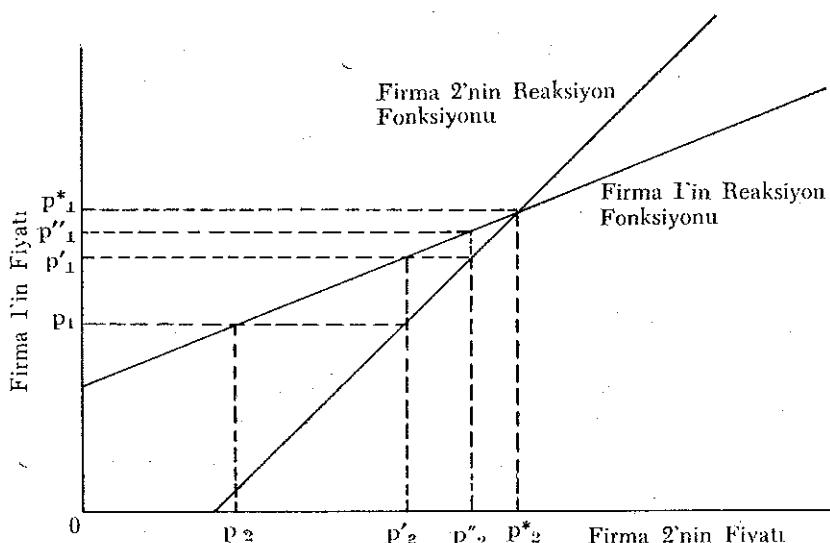


Firma 1'in Reaksiyon Fonksiyonunun Çıkartılısı

Şekil 3

Eş-kâr eğrilerinin belirli bir üretim seviyesindeki doğruya teğet olduğu nokta, öteki firma veri üretim seviyesinde iken, söz konusu firmanın kârını en yüksek yapan noktadır. Şu hale göre, bir firmanın reaksiyon fonksiyonu, diğer firmanın muhtelif üretim seviyelerinde, ele alınan firmanın en yüksek kâr hadlerinin birleştirilmelerinden meydana gelen bir eğridir.

Elli yıl kadar sonraları Joseph Bertrand, Conrad'ın kabul ettiği sabit üretim varsayıminin yanlış olduğunu iddia etti ve onun yerine, kendisince daha gerçekçi olan, sabit fiyat varsayımini ikame etti. Böylece kurulan Bertrand modelindeki her düopolist firma tamamile serbest hareket etmekte, bir firma kendi üretimi üzerindeki fiyatı ne kadar değiştirse değiştirsün, piyasadaki rakiplerin fiyat politikalarının değişmeyeceğine inanmaktadır. Cournot modelinde olduğu gibi burada da her bir düopolist firmanın davranışları bir reaksiyon fonksiyonu olarak gösterilebilir. Şekil : 4 de Bertrand modeli görülmektedir.

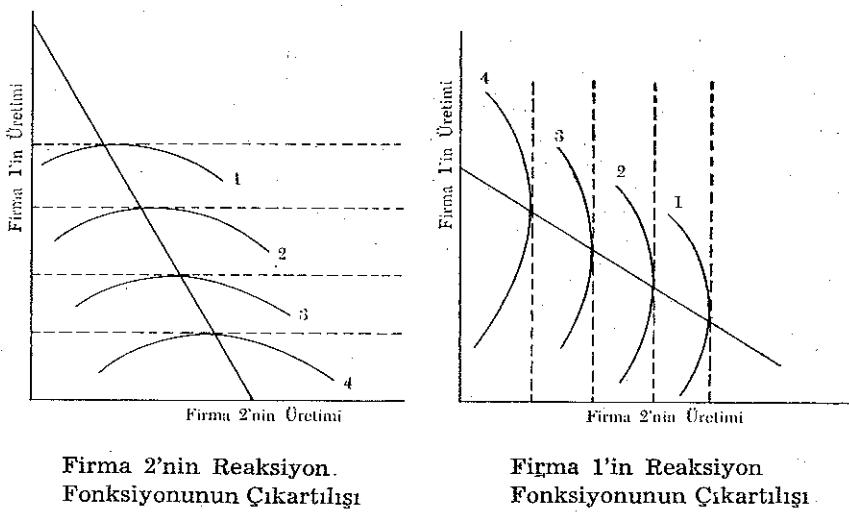


Şekil 4

Şekil : 4 de Firma-2'nin OP_2 fiyatını uyguladığını kabul edelim. Bu durumda Firma-1 OP_1 fiyatını uygulayacaktır. Firma-1'in devamlı olarak, OP'_1 fiyatını uygulayacağına inanan Firma-2 kendi fiyatını OP'_2 ye yükseltecektir. Buna karşılık Firma-1'in fiyatı da OP'_1 seviyesine çıkaracaktır. Firma-2'de tepki göstererek, fiyatı OP''_2 'ye çıkartacak, Firma-1

ise yeniden fiyatı op_1' e çıkartacaktır. Böylece denge, reaksiyon fonksiyonlarının kesiştiği noktada (p_1 , p_2) meydana gelecektir.

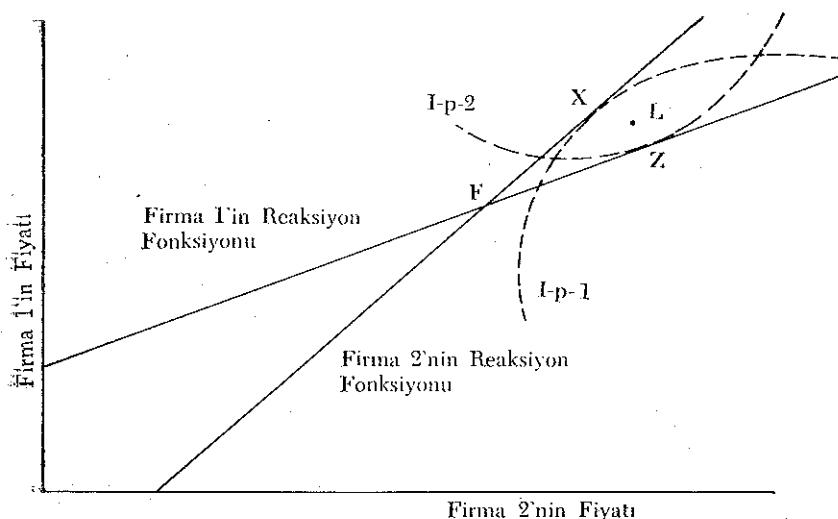
Firma 1 ve 2'nin reaksiyon fonksiyonları, aynı Cournot modelinde olduğu gibi, eş-kâr eğrilerinden elde edilir. Bu şekil-5 de görülmektedir.



Şekil 5

Her bir firma için dört eş-kâr eğrisi çizilmiştir. Eş-kâr eğrileri üzerindeki numaralar yükseldikçe, firmanın kârı da artıyor demektir. Eş-kâr eğrilerinin, diğer firmanın fiyat eksenine çizilen dikmelere teğet olduğu noktalarda kâr azamı olmaktadır. Bu halde, ikinci firmanın fiyatları veri olarak, birinci firmanın azamı kâr noktaları o firmanın reaksiyon fonksiyonunu vermektedir.

Uzun müddet ihmali edilen Bertrand modeli, 1930 larda Heinrich Von Stackelberg tarafından ele alınarak, geliştirilmiştir. Her iki düpolistin de fiyatları takip edici bir pozisyonda bulunduğu Bertrand modeline karşılık, Stackelberg modelinde her ikisinin de fiyatların tesbitinde önder olduğu, hatta birinin önder, diğerinin takipçi olduğu varsayımları kabul edilmiştir. Stackelberg'e göre fiyat önderi, reaksiyon fonksiyonuna bağlı olmayan, fiyat takipçisi ise bağlı bulunmaktadır. Şekil : 6 da dört çözüm verilmektedir. Bu şekil Bertrand'ın modelini andırmaktadır ve şekildeki F noktası, Bertrand çözümünün bulunduğu noktadır.



Şekil 6

Eğer Firma-1 fiyat lideri Firma-2 ise fiyat takipci olursa, denge X noktasında meydana gelir. Bu noktada, Firma-1'in eş-kâr eğrileri ($I-p-1$) Firma-2'nin reaksiyon fonksiyonuna teğettir. Bu durumda, Firma-2'nin reaksiyon fonksiyonunun X de olması veri olarak, Firma-1 kârını âzamileştirir. Firmaların rolleri ters çevrilirse, yanlı Firma-2 önder, Firma-1 takipci olursa, Z noktası denge noktası olur. Bu noktada, Firma-2 min eş-kâr eğrileri ($I-p-2$) Firma-1'in reaksiyon fonksiyonuna teğettir.

“Stackelberg dengesizliği” diye adlandırılan dördüncü çözüm ise, her iki firmانın da fiyat lideri olmak istediği haldır. Her biri, diğerinin takipci olup reaksiyon fonksiyonunu ona göre belirleyeceğini inanır. Her iki eksene çizilen dikmelerden, X noktasından geçen ile, Z noktasından geçen L noktasında kesişir. Stachelberg dengesizliğini ifade eden L noktası, her iki firma için de daha yüksek-eşkâr eğrileri üzerinde kahr (Şekil: 5).

Oyun teorisi 1940 larda ortaya atıldığı zaman tabiatile hemen düopol-oligopol teorisine uygulanmıştır. Rakip firmaların davranışları matrisler üzerinde gösterilmiştir. Şekil: 7 de 1 ve 2 No.lu düopolistin karşılıklı durumları görülmektedir.

	1 ö	1 t
2 ö	10 , 10	15 , 5
2 t	5 , 15	3 , 3

Şekil 7

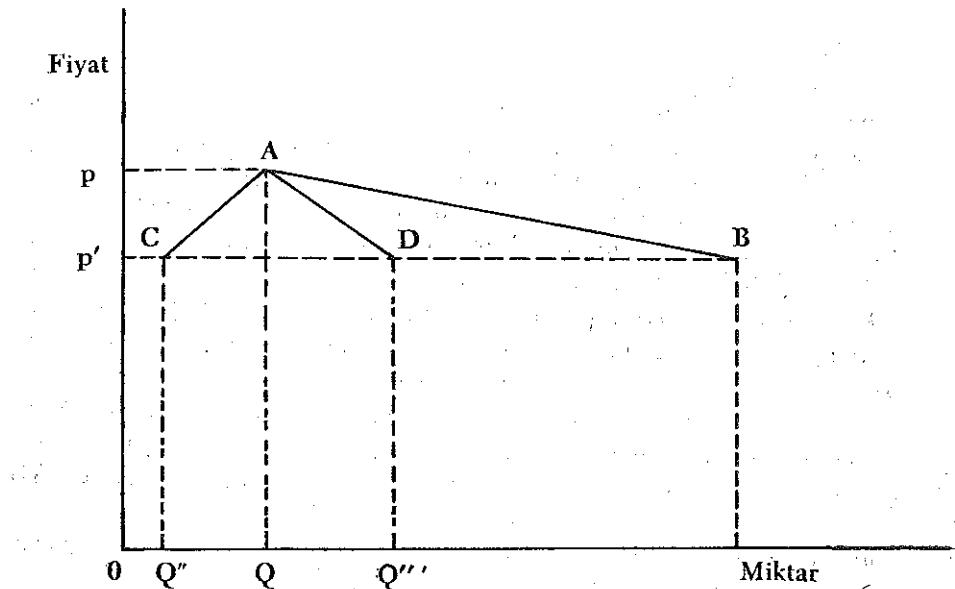
Ö ve T Harfleri, firmaların önder veya takipci olmalarını göstermektedir. Firmalar için sadece iki strateji vardır. Kutular içindeki rakamlar, seçilen stratejilere göre kârlılık miktarını göstermektedir. Kutulardaki ilk rakam (virgülün solundaki) Firma-1'in kârlılığını, ikinci rakam ise Firma-2'nin kârlılığını göstermektedir. Takipçi-takipçi halinin uygulanamayacağı açıklıktır. Eğer Firma-2 önderlik yaparsa, Firma-1 takip edecektir. Hiç biri, diğerine bir strateji kabul ettirecek güçte olmadığına göre, her ikisi de önder-önder stratejisinde anlaşıp, eşit-kâr (10) elde etme yoluna giderler. Anlaşmaya uymamak ise daima firmayı kârlı hale sokar. Bir firma önder durumunda iken, diğerinin takipçi durumuna geçmesi, takipcinin kârını (10) dan (15) e çıkartacağı halde, diğerinin kârını (10) dan (5) e indirir.

Kısim 3 — Tenkit

Kısim-2 de dört ana düopol ve oligopol modelini inceledik. Her bir modelde yapılan varsayımlar ve uygulanan metodlar farklıdır. Ancak, bütün bu modellerin müşterek yönleri farklılıklarından daha fazladır. Bu modellerin her biri belirlidir. Modeldeki firmalar açık ve seçik olarak önder veya takipçi olarak belirlenmeli ve böylece sonuca ulaşılmalıdır. İlk iki modelde (Cournot ve Bentrand), her bir firmının, bütün şartlara rağmen diğer firmaların üretim miktar ve fiyatlarını sabit tutacağınan inandığı varsayılmaktadır. Son iki modelde ise, firmalara bazı özel stratejiler izafe edilmekte (stratejilerin açıklıkla seçilmesi ve buna göre sonuca gidilmektedir.).

Böyle katı ve belirli modellerin kullanılması ne derece faydalıdır? Oligopol piyasa tipinin niteliğinden dolayı bu sualın cevabı olumsuz olduğundan bu nokta üzerinde duracağım. Origopol piyasasında bir çözüm olduğu müddetçe (belirli kalitedeki mal ve hizmet üniteleri belirli fiyatlarda satılmaktadır), bu piyasa tipinin katı ve belirli olmadığını düşünmek kanaatimce daha mâkul bir yaklaşımındır. Birinci kısımda, Oligopol piyasa tipini bütün diğer üç piyasa tipinden ayırarak gördük, zira rakip firmaların davranışlarının gözünden bulundurulduğu tek piyasa budur. Tahminî bağımlılık (yâni bir firmanın davranışının, o firmanın diğer firmanın ne yapacağı hakkındaki tahminine bağlılığı ve bu firmaların her birinin ne yapacağı, o firmaların diğer firmaların davranışları hakkındaki tahminlere dayandığı) görüşü, Oligopol piyasasını belirlemekte ve bazı reaksiyon varsayımları meseleyi epey kolaylaştırmakla beraber, problemin çözümde bir teori olamamaktadır. Bu görüşler bir totolojiden ileri gidememektedir. Tarafların stratejilerini belirleyerek, sonucu önceden bilme durumuna girilmektedir.

Fiyat değişiklikleri karşısında bir oligopol firmanın karar vetiresini örnek vererek, belirlenmiş, katı oligopol modellerine yönelttiğimiz tenkidi biraz daha açabiliriz. Diyalim ki, ele aldığımiz hipotetik firmada verimlilik ve talep şartları altında, üretilen malların fiyatlarının indirilmesi idareye akıllica bir davranış olarak gelmektedir. Talep, belirli hukümler dahilinde oldukça elâstiktir. Ve firma üretimini azalan ortalama maliyet şartı altında yürütmektedir. Diğer şartlar sabit kabul edilerek, fiyatın indirilmesi gerektir. Bu firma oligopol piyasa içinde olduğu için idarecilerin aklına şu sual gelecektir: "Rakip firmaların reaksiyonu, ne olacaktır?" Bu reaksiyon tam olarak bilinmediğine göre, tahmin yapılması çalışılacaktır. Tahmin ile varılacak ihtimaller ise sonsuz sayıdadır. Ve hem fiyat hem de fiyat-dışı değişkenleri kapsamaktadır. Beklenen fiyat reaksiyonları, hiç fiyat indiriminden, aşırı derecede fiyat indirimine kadar çok geniş bir sahayı kaplayabilir. Bu iki üç nokta ile bunlar arasında kalabilecek herhangi bir nokta Şekil : 8 de gösterilmiştir. O_p ve O_Q , hipotetik firmanızın başlangıç fiyat ve miktar seviyelerini göstermektedir. Eğer, p' kadarlık bir fiyat indirimine rakip firmalardan bir reaksiyon gelmeyeceği tahmin edilirse, yeni denge $O'P'$ noktasında kurulur. Bu durumda $O'Q$ ve beklenen talep eğrisi $A'B$ dir. Buna karşılık, eğer piyasadaki rekabet çok şiddetli ise ve ilk fiyat indirimine karşılık rakip firma hemen fiyat indirimini yapmışsa, yeni "denge" O_p' ve $O'Q'$ de meydana gelir. (Denge, tırnak içinde yazıldı. Çünkü buradaki anlamı ile denge, devamlı değil, geçicidir, zira karşılıklı rekabet yüzünden fiyat da-



Şekil 8

ha da düşebilir). Daha aşırı bir fiyat düşüşü olmadanın bir durumda beklenen talep eğrisi, pozitif eğilmeli AC 'dır. Diğer bir ihtimal de, firmanın fiyat indiriminin diğer firmalarca takip edilmesidir. Bu durumda bakılacak şey, ele alınan firma malına değil, fakat bütün endüstrinin malına olan talebin fiyat elâstîklîğidir. Bu elâstîklîk, genellikle yüksek olabileceğinden dolayı, yeni denge Op' , oQ'' 'de meydana gelebilir. Talep eğrisi kısmı ise AD 'dır. Talep eğrisinin durumundan dolayı fiyatta bir değişikliğin olmadığı durumda, eğrinin durumunun doğru olarak tahmin edilip, edilememesi mühim değildir. Burada mühim olan, firmanın kendisini, rakiplerinin durumuna göre ayarlamasıdır. Fiyat ayarlamalarından başka, kalite değişikliği, satış masrafları değişikliği, malın niteliğinin değiştirilmesi, malla ilgili hizmetlerin değiştirilmesi veya daha bir çok fiyat dışı faktörler gözönünde bulundurulabilir ve ona göre ayarlama yoluna gidilebilir.

Yukarıdaki örnekte devamlı olarak hipotetik firmanın, diğer firma hakkında tahminde bulunduğu varsayıdık. Örneği tamamlayabilmek için, diğer firmanın da hipotetik firmalarındaki tahminlerini gözönünde bulundurmanız gereklidir. Karşılıklı bağımlılık çift yönlüdür; iki tarafın reaksiyonunu da kapsar.

Gerçek hayatı rastlanan oligopol tiplerinin çözümünde katı ve belirli oligopol modelleri kifayet etmezse, ne yapmalıdır? Bu mesele çok zordur ve hazır bir cevabı da yoktur. Açık olan bir şey var ki, o da bu tip piyasalar hakkında bir şey söyleyebilmek için oldukça fazla bilgimin elde olması gereklidir. William Fellner, *Competition Among The Few* adlı eserinde şöyle demektedir: "Karşılıklı bağımlılık, belirli vettirelerin sonuçlarını incelemek ve yorumlamak için gerekli bilgi miktarını artırır." Fellner ayrıca, bu bilgilerin, üretim veya maliyet fonksiyonunun incelemesinde kullanılan metodlarla elde edilemeyeceğini belirttiğinden sonra, bunların ancak, iş adamlarının davranışlarını başkaları hakkındaki tahmine göre ayarlaması ve başkalarının ise kendi davranışlarını bu adam hakkındaki tahminlere göre ayarlamasından elde edilebileceğini iddia etmektedir. Bundan başka, bu bilgilerin değerlendirilmesi, bazı iktisatçıların alışık olmadıkları ve belirleme zorluklarından dolayı itiraz ettiği bir kısım başka değişkenlere de oturtulmalıdır. Bu değişkenlere örnek olarak, dürüstlük, kuvvetlilik gibi şahsî faktörler, idarî kadro tarafından alınan kararların siyasi sonuçları, idarecilerin ne kadar tanınmış ve azimli oldukları gösterilebilir. Bu faktörler ile uğraşmak gerçekten çok güçtür, ancak bunları nazara almamak da çok güçlü etkenlerden bir kısmını ihmali etmek demektir.

Kısim 4 — Sonuç

Sonuç kısmında, oligopol piyasa tipinin bazı vasıflarını inceleyelim ve bu vasıfların yukarıdaki izahlara uyup, uymadığını görelim.

Burada sadece dört vasıf üzerinde duracağız. Bunlar, fiyat sertliği, fiyat-dışı rekabet, fiyat harbi ve büyümeye meselesidir.

Uzun zamandan beri oligopol piyasada fiyat sertliğinin hâkim olduğu ileri sürülmüştür. Maliyet ve talep şartlarına karşı hassas olmayan güdümlü fiyat politikalarına sık sık hücum edilmiştir. Tam rekabet, devamlı fiyat değişikliğine atfedildiği için, oligopol piyasalarındaki çok seyrek fiyat değişikliği de bu piyasalardaki yüksek tekel derecesini aksettirdiği kanaati ileri sürülmektedir. Ancak bu sonuçlar doğru olmayıpabilir. Oligopol piyasa tipleri hakkındaki izahlarımızdan çıkan sonuç odur ki, bir defa bir fiyat seviyesine ulaşıldı mı, belirli bir riske katlanmadan bu seviye değişimmemektedir. Rakip firmalar fiyat indirimi arkasındaki sebebi iyi bir şekilde yorumlayabilir ve daha da fiyat kıracak şekilde tepki gösterebilir. Fiyat değişiklikleri hakkında açık veya gizli bir anlaşma olma-

dikça herkes kendi başına hareket eder. Rakiplerle maliyeti yüksek bir karşılaşmanın riskinden kaçınmak, beklenen fiyat değişikliklerinin sağladığı muhtemel kazançlardan ağır basabilir.

Genellikle başvurulan fiyat - dışı rekabet, tabiatile katı fiyat politikası ile ilgili bulunmaktadır. Bu metod fiyat değişikliğinin alternatif tedbiridir. Bir firma fiyatları indireceği yerde, mamülün kalitesini yükseltebilir, gizli iskonto yapabilir. Bedelsiz daha fazla hizmette bulunabilir veya daha fazla tezgâhtar tutar, daha fazla reklâm yapabilir. Fiyat dışı bu sahalarда rekabet fiyat rekabeti ile aynı nitelikte olduğu halde, piyasadaki "sulh havasını" bozmada, daha etkisiz kalır.

Gerek katı fiyat politikası, gerek fiyat - dışı rekabetle ilişkili olarak, oligopol piyasa tipinin üçüncü önemli özelliği fiyat harbidir. Fiyat harbi, oligopol firmaların en fazla çekindikleri bir tahdittir. Bu tahdit çok sık ortaya çıkmamakla beraber, oldukça önemlidir. Katı fiyat ve fiyat - dışı rekabet politikalarına fiyat harbini önlemek için başvurulur. Fiyat harbi tehlikesi mevcut olmasa, bir serî fiyat dizisi ortaya çıkar.

Oligopol piyasa tipi izahlarımızdan çıkan son vasıf ise, bu firmaların büyüme arzusudur. Burada firmannın büyümesinden kastedilen, kendi maliyet şartları içinde optimum üretim seviyesine ulaşması değil, cesamet olarak büyümesidir. Çünkü büyük firmalar daha etkili ve rakipleriyile mücadelede daha güclü olur.

Büyük firma bir fiyat - harbi esnasında meydana gelen zararı daha rahatlıkla atlatabilir ve zararları rakiplerine yıkabilir. Büyük firmannın manevraları daha güclü olur ve rakipleri büyük firmayı daha çok nazari itibare almak zorunda kalır.

Tercüme eden : İzzettin ÖNDER

DEVLET GELİRLERİNDE GELİŞMELER

Dr. İlhan ÖZER

Maliye Müfettişi

1 — Konunun Önemi :

Malî literatür incelendiğinde, önce kamu masrafları ve bütçesinin, daha sonra kamu gelirlerinin tetkik konusu yapıldığı dikkati çekmektedir. Bunlara ilâveten, kamu borçları ile merkezi idare ve mahalli idareler arasındaki malî ilişkiler ve nihayet Devlet giderleri ve gelirlerinin iktisadi ve sosyal tesirlerinin tetkik konusu yapıldığı görülmektedir.

Bizde de, "Devlet masrafları ve devlet bütçesi" malî olayların haret noktası olarak ortaya çıkmakta ve devlet masraflarını karşılamak gâyesiyle devletin vergiler aldığı veya borçlanma yoluna gittiği görülmektedir.

Masraf bütçelerimiz tetkik edildiğinde, her yıl bir önceki yılı aşan bütçelerin yapıldığı; devlet masraflarının yeni teşkilâtlar kurulmak veya eski kuruluşları daha büyük ölçüde malî imkânlar kavuşturmak gaye ve sebepleriyle, gittikçe arttığı görültür. Esasen âmme masraflarının artma temayülü, sadece bize mahsus bir durum değildir; bütün ileri memleketlerde ve gelişmekte olan ülkelerde bu temayül mevcuttur.

Aşağıdaki cetvel, devlet bütçemizin masraf kalemlerinin nasıl bir artış temposu gösterdiğini ortaya koymaktadır.

Bütçe Yılları	Genel Bütçe giderleri
1950	1.487.208.563
1955	2.440.727.278
1960	7.281.695.000
1965	14.421.419.113
1966	16.775.253.679
1967	18.813.489.260
1968	21.612.211.235
1969 (teklifi)	25.716.373.265

Bu masraf artışlarının sebepleri arasında, enflasyonun tesiri ile, devletin iktisadi ve sosyal anlayış çerçevesinde yeni kuruluşlara gitmesi veya mevcutları geliştirmesi kaydedilebilir.

Konumuz, Devlet gelirlerindeki artış olduğundan, Devlet masraf bütçesi üzerinde fazla durulmayacaktır. Sadece, Devlet masraflarının karşılanması için, Devletin gelir kaynaklarını zorlaması gerektiği vakıasını işaret etmekte yetineceğiz.

Şu halde, Devlet gelirlerinin toplanmasındaki ilk gaye, Devlet giderlerinin karşılanması temindir; buna ilâveten kamu gelirlerinin sosyal ve iktisadi fonksiyonları da olabilir; her üç fonksiyon bazan yanyana görülebilir. Meselâ; yatırım indirimi ekonomik, vergi müterakkiyeti sosyal birer fonksiyondur; bunlar vergilemede malî gaye ile birlikte, kendilerine düşen görevleri de ifa ederler. İktisadi büyümeyi sağlayabilir, gelir dağılımına etki edebilirler.

Devlet giderlerine paralel olarak, Devlet gelirlerinde de büyük artışlar olmaktadır. Aşağıdaki cetvel, bu artışların 1950 yılından bu yana memleketimizde nasıl bir seyir takip ettiğini göstermektedir.

Bütçe yılları	Toplam	Genel Bütçe Gelirleri	
		Normal Gelirler	Borçlanma + Kadro tasarrufu
1962	10114	10.114	—
1963	12101	12.101	—
1964	13484	13.325	158
1965	14421	14.021	400
1966	16775	16.075	700
1967	18813	18.313	500
1968	21612 (tahmini)	20.712	900
1969 (teklifi)	25716	24.516	1200

Bu cetvelde görülen artışların sebepleri ile ilgili izahlar, daha sonraki bölümlerde verilecektir.

2 — Devlet Gelirlerinin Çeşitleri :

Kamu maliyesi kitaplarında, Devlet Gelirlerinin çeşitli tasniflerine rastlanmaktadır. Konumuzu daha iyi izah edebilmek üzere, Devlet Bütçesinin (B) cetvelinde yazılı tasnifi ana hatları ile ele almak durumundayız.

Genel Bütçede (gelir çeşitleri) ne göre yapılan tasnif şöyledir :

İrat ve Servet Vergileri

(Gelir, Kurumlar, Veraset, Bina Savunma)

Gider, Gümruk, Tekel v.s. Vergiler

İstihsal Vergileri

Hizmet Vergileri

Gümruk Vergileri

Tekel gelirleri

(Şeker, Dış seyahat, Damga, Emlâk, Alım)

Diğer Vergiler

(İthalât, Damga ve Rıhtum Resmi)

Harçlar

Devletçe yönetilen kurumlar hasılâti

Basimevi ve Millî Piyango

Devlet Payları

Devlet Malları gelirleri

Çeşitli gelirler ve cezalar

Özel gelirler ve Fonlar

Tasarruf Bonoları

Karşılık paralar ve Proje Kredileri

Özel Fon gelirleri

Bilindiği gibi Genel Bütçenin (B) cedveli, Bütçede yazılı olan gelir çeşitlerinden bir malî yıl içinde tahsil edileceği tahmin edilen miktarları gösterir.

Katma bütçeli kuruluşların bütçelerinde de (B) cedveli, o kuruluşun yıllık gelir tahminlerini ihtiva eder.

1968 ve 1969 malî yılları itibariyle genel bütçenin (B) cedvelinde yazılı gelir çeşitlerinden elde edilmesi mümkün gelirler söyle sıralanmaktadır. (1969 malî yılı rakamları Bütçe tasarisinden alınmıştır).

Gelirin Nevi	1968	1969
Gelir Vergisi	4.600	5.100
Kurumlar Vergisi	950	1.500
Bina Savunma Vergisi	170	215
Veraset ve İntikal Vergisi	50	40
Motorlu Kara taşıtları Ver.	180	95
İthalde alınan istihsal Ver.	1.350	1.500
Dahilde alınan istihsal Ver.	1.500	1.900
Akaryakıt İstihsal Ver.	1.550	2.100
Banka ve Sigorta Mu. Ver.	790	920
Nakliyat Vergisi	100	110
PTT Hizmetleri Vergisi	65	75
Gümrük Vergisi	1.550	1.800
Akaryakıt Gümrük Vergisi	171	175
Tekel Savunma Vergisi	821	1.040
Tekel Safi Hâsilatı	879	1.150
Şeker İstihlâk Vergisi	510	700
Diş Seyahat Har. Vergisi	190	200
Damga Vergisi	675	800
Kaldırılan Vergiler	10	10
Emlâk Alım Vergisi	260	350
İthalât Damga Resmi	675	1.200
Rıhtım Resmi	35	40
Harçlar	220	228
Vergi Gelirleri	17.301	21.249
Vergi dışı gelirler	950	1.151

Gelirin Nevi	1968	1969
Vergiler + Vergi dışı geliler	18206	22400
Tasarruf Bonoları	750	785
Karşılık paralar + Proje Kredileri	1597	1170
Özel Fonlar	158	161
Genel Toplam	20712	24516

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nce yayınlanan Devlet gelirleri bülteni de, bütçedeki tasnife yakın bir şekilde yıllık Devlet gelirleri tahakkuk ve tahsilâtını ihtiva etmektedir.

Gelirin Çeşidi	Tahakkuk (1967) Milyon Lira	Tahsilât Milyon Lira
Vasıtâsız Vergiler	5.776	5.077
İthalde alınan vasıtâlı Ver.	4.002	4.002
Dahilde alınan vasıtâlı Ver.	6.463	5.816
Vergi gelirleri	16.241	14.896
Vergi dışı gelirler	1.498	817
Tasarruf bonoları	922	900
Karşılık paralar	1.314	1.314
Özel fonlar	172	172
Genel Bütçe gelirleri toplamı	20.150	18.101

1967 malî yılı sonuçlarını gösteren bu rakamlar; yıl sonu itibariyle, 2 milyar liralık bir Devlet alacağının tahsil edilemeden kalmış olduğunu da göstermektedir.

Devlet gelirlerinin tahsil edildiği yerler ve bu gelirleri tahsil eden idareler itibariyle yapılan bir tasnif tetkiklerimize ışık tutacaktır. (1965, 1966 ve 1967 malî yılları tahsilâti).

Tahsilâtı yapan idare	(Milyon Lira)		
	1965	1966	1967
Vergi Daireleri	6.975	8.623	10.153
Gümrük İdareleri	2.920	3.474	4.022
Tekel Genel Md.	1.013	1.068	1.620
Hazine Saymanlıklar	1.708	1.637	1.928
Aşkerî ve Mülki Saymanlıklar	282	348	378
	12.898	15.153	18.101

1967 malî yılında tahsil edilen 18.101 milyon liralık Devlet gelirinin % 56 sine tekabül eden 10.153 milyon lirası Vergi Daireleri tarafından, % 22 sine tekabül eden 4.022 milyon lirası da Gümrük İdarelerince tahsil edilmişlerdir.

Aşkerî ve mülki saymanlıkların tahsil ettikleri gelirler, "Gelir Vergisi, Damga Vergisi gibi" ödemeler sırasında yapılan vergi tevkifatından doğmaktadır.

Tekel Genel Müdürlüğü (safi hâsilat ve Savunma vergisi) adlarıyle iki çeşit önemli gelir tahsil etmekte ve hazineye intikal ettirmektedir; genel bütçede bu gelirlerin nisbeti % 8 - 10 arasında değişmektedir.

3 — Devlet Gelirleri ile Millî Gelir İlişkileri :

Millî gelirdeki artışlar, her memlekette kamu gelirlerine müsbet teşirlerde bulunmaktadır.

Bilindiği gibi, Millî gelir ile Devlet gelirlerindeki artış orantısına (gelir elâstikiyeti) denilmekte ve (e) harfi ile bu orantı gösterilmektedir. ($e = G/y$) ($G =$ Devlet gelirleri, $Y =$ gayri safî Millî hâsila veya millî gelir).

(e) deki gelişme son yıllarda memleketimizde endeks rakamları ile (bir) in üzerindedir. Diğer bir ifade ile Devlet geliri olarak Millî gelirden alınan hisselerin miktarı, her yıl artmakta, toplam vergi yükü artışmaktadır.

Aşağıdaki tablo, Gayrisafî Millî hâsila ile Genel Bütçe gelirleri arasındaki ilişkiyi göstermektedir.

Yıllar	G S M H		Genel Bütçe gelirleri	
	Miktar	Endeks	Miktar	Endeks
1950	10384	100	1241	100
1951	12270	118	1236	99
1952	14320	137	1580	127
1953	16821	161	1853	149
1954	17114	164	2094	168
1955	21059	202	2481	199
1956	24334	234	2816	226
1957	30528	293	3592	289
1958	38506	370	4142	333
1959	47726	459	5535	446
1960	50969	490	5671	456
1961	53719	518	6699	539
1962	60300	580	7114	573
1963	69024	664	8424	678
1964	73840	711	9292	748
1965	79686	767	10294	829
1966	90740	873	12464	1002

1968 malî yılı Bütçe gerekçesinde GSMH ile vergi gelirleri artış orantısı ve vergi elâstikiyeti gösterilmiştir.

Yıllar	GSMH artış (Milyon)	vergiler artış (Milyon)	Endeks
1964	4.782	868	100
1965	5.182	1003	117
1966	11.562	2169	103
1967	9.808	2308	130

Yıllar	Millî gelirdeki artış (%)	Vergilerdeki artış (%)	Vergilerin gelir elastikiyeti
1964	7.3	10.3	1.41
1965	7.1	10.8	1.52
1966	15.6	21.1	1.35
1967	10.1	18.5	1.83

Göründüğü gibi (vergi gelirlerinde), yüksek bir gelir elastikiyeti mevcuttur; diğer gelirler müstekar bir gelişme göstermektedirler.

4 — Devlet Gelirlerindeki Artışların Sebepleri :

Kamu gelirleri alanında çeşitli yıllarda yapılan reformlar ve alınan tedbirler ile vergi gelirlerinde ve diğer Devlet gelirlerinde artışlar hususle gelmiştir. Bazan reform ve tedbirlerin kısa dönemde, bazlarının ise uzun dönemde hâsilat artırmayı başarmıştır. Meselâ; "yatırım indirimini" kısa dönemde vergi hâsilatını azaltıcı bir tedbir olmakla beraber, uzun dönemde bu tedbir ile vergi gelirinde büyük artışlar olacağı hesaplanmıştır. Bu sebeple; bazı vergi tedbirleri de, kısa devreler için, hâsilat azaltıcı sonuçlar vermiştir.

A — Millî gelir artışları :

Vergi hâsilatı ve diğer kamu gelirlerinde, Millî gelir artışına uygun bir gelişme olmaktadır. Çok defa (kazanılmış veya elde edilmiş gelir) vergiye tâbidir; ayrıca bu (gelirin harcanması) da vergi konusu olmaktadır. Tasarruflar sonunda ortaya çıkan (servet) de vergi mevzuudur.

Memleketimiz paralel ekonomiye girmiştir; Banka hizmetleri vergi konusudur. Son yıllarda Banka ve Sigorta muameleleri vergisi büyük artışlar göstermektedir. Paranın tedavül süratindeki artışların da bu vergiye tesiri olmaktadır.

Millî Gelir artışları, fertlerin lüks tüketim maddeleri istihlâklerini artırmıştır; lüks tüketim maddelerinden alınan vergilerin verimlerinde artış görülmüştür.

Gelir artışı, gayri menkul giyatlarını yükselmiş; gayri menkullerin el değiştirmesinden doğan Emlâk Alım Vergisi hâsilatı yükselmiştir.

Gelir ve Kurumlar Vergileri ise bütün kamu gelirleri arasında en yüksek gelişmeyi göstermişlerdir. Memleketimizin sanayileşmesi ve ticaret serbestisi bu gelir kaynaklarında süratli gelişmeler kaydedilmesi sonucunu vermiştir.

Buna mukabil, Dahilde Alınan İstihsal Vergisi ile Tekel gelirlerindeki artışların hızı, gelir ve kurumlar vergisi nisbetinde olmamıştır. Bunun sebebi, istihsal vergisinde kontrol kifayetsizliği, Tekel gelirlerinde ise mevzuat eskiliğidir.

Endeksler (1951 yılı 100 itibarıyle)

Yıllar	Gelir Vergisi	Kurumlar Ver.	Dahilde Alınan İstihsal Ver.	Tekel Gelirleri
1963	1017	1660	517	564
1964	1163	1784	534	624
1965	1277	2084	687	533
1966	1583	2600	863	562
1967	1910	3312	985	852

Son iki gelir kaleminde görülen anormal artışlar; bazı mal ve maddeleler yapılan zamlardan doğmaktadır.

B — V e r g i K o n u l a r i n d a k i G e l i ş m e l e r :

Bir yandan Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün, diğer taraftan vergi reform komisyonunun çalışmaları sonucunda, son yıllarda hemen hemen bütün vergi kanunları değişikliğe uğramış, vergi verimini artırmayı tedbirler ile birlikte, vergi ziyâni önleyici tedbirler de alınmıştır. Son olarak, vergi idaresini ve malî kazayı düzenleme çabaları görülmüştür.

Bu çalışmalar, Devlet gelirlerinde ve bunların en önemli olan vergi gelirlerinde büyük artmalar sağlamıştır.

1950 yılında Kazanç Vergisinden Gelir Vergisine geçilmesini takiben, 1956 da Gider Vergileri reformu yapılmıştır. 1959 da Veraset ve İntikal Vergisi düzenlenmiştir. 1961 de ziraâ kazançlarının vergilendirilmesini de ihtiya edecek şekilde gelir vergisi yeniden ele alınmış, 1963 - 1964 de Damga Vergisi, Harçlar, Emlâk Alım Vergisi, Dış Seyahat Harcamaları Vergisi reformları ile sistemimiz geliştirilmiştir. Aynı yıllar motorlu kara taşıtları vergisi ve ithalât damga resmi, vergi sistemimize girmiştir.

Bu reformlar, kamu gelirleri tahakkuk ve tahsilâtını artırmayı tesirler yaratmıştır. Meselâ, 1963 den itibaren sadece Dış seyahat harcamaları vergisinden (98, 110, 120, 143, 162 Milyon lira) hâsat elde edilmiştir.

C — Vergi Nişbetlerindeki Artışlar:

Birinci ve İkinci Beş Yıllık Kalkınma Planlarının finansman ihtiyacı, yeni vergi mevkularının araştırılması ile birlikte, mevcut vergilerdeki rezervlerden de istifadeyi gerektirmiştir.

Genellikle vergi zamlarının, geliri belli grupların vergi baskısını arttırdığı ve enflasyonist tesirler icra ettiği bilinmekle beraber, Devlet bu zamlardan hiç bir zaman vazgeçmemiştir.

Son yıllarda, Kurumlar Vergisi nisbetinin % 10 dan % 20 ye çıkarılması, Emlâk Vergisinin % 5 den % 7 ye yükseltilmesi, Akaryakut İstihsal Vergilerinin çeşitli yıllarda 4 defa zam görmesi, İthalattan Alınan Damga Resminin % 5 den % 10'a ve 1968 başında % 15'e yükseltilmesi, gelir vergisi nisbetlerinin 1950 den itibaren 3 defa artırılması (Azamî nisbetin % 35 den % 50 ye, nihayet % 60'a çıkartılması) bunların bazı misalleridir.

Vergi nişbetlerindeki artışlar kadar, bazı muafiyet ve istisna hükümlerinin değiştirilmeleri de; fiskal hâsilata müsbet veya menfi tesirlerde bulunmaktadır.

Tekel maddeleri satış fiyatlarında, zaman zaman yapılan yükseltmeler, Tekel saflı hâsilatından belli meblâğların tahsiline imkân vermiştir. Son yıllarda, bu kaynağa sık sık başvurulduğu görülmektedir.

D — Paralı Ekonomiye Girişin etkileri:

Küçük çiftçi, esnaf ve hayvan müstahsillerinin mahsulleri ve emeklerini para ile değerlendirmelerinden bu yana, bunların vergi olarak ödedikleri miktarlarda artışlar olmuştur.

Her ne kadar memleketimiz çok zaruri ihtiyaç maddeleri (ekmek, sebze, et, yağı) vergi konusu yapılmamışsa da, şeker, gaz ve giyim eşyasından alınan vergilerin yüksek oluşu sebebiyle, paralı ekonomiye girdiği nisbette, bu maddeleri tüketenlerin vergi yükleri de ağırlaşmaktadır.

Müstahsilin pazarda, buğday, pamuk, hayvan ve yağını satması karşılığında şeker, basma, sigara ve gaz - tuz alması, onu vergiye doğru itmektedir.

Bu müşahadelerimizden çıkan sonuç şudur ki; paralı ekonomiye geçiş, memleketimizde vergi konusu olan ticari işlemleri artırmış, sınai mahsullerin tüketimini çoğaltmıştır.

Yapılan tetkikler göstermiştir ki, köylerde veya kasabalarda yapılan trampa muamelelerinden vergi doğmamakta, buna mukabil paralı ekonomiye girildikçe, müstahsil mallarını para mukabili aracılara veya müstehlike satıp, karşılığında bazı ihtiyaç mallarını satın alındıkça, vergi ile karşı karşıya gelmektedir.

Ziraatle meşgul ailelerde genellikle vergi yükü hafiftir. Bu aileler, ürettikleri mahsullerinin bir kısmını kendileri tüketirler; fazla kısmını ise pazarlar; işte bu kısmından doğan gelirler harcadıkça vergilere konu olur.

Ücretli grupların bütün giderleri (istihlâkleri) ise vergi konusudur; bunların gelirleri arttıkça, ödedikleri vasıtâlı ve vasıtâsız vergiler de artar.

Memleketimizde para miktarındaki artışlar, vergi yükünün artmasına, bu yolla tesirde bulunmuştur. Vergi yükü çok hafif olan, ziraatçılar ve ücretlilerin vergi ödemelerinde gelişmeler olmuştur.

Diğer taraftan, paralı ekonomiye girişin bir sonucu olarak (sermaye piyasası) kurulmuş, şirketler teessüs etmiştir. Mükerrer alınan bir gelir vergisi olan kurumlar vergisinin mevcudiyetine rağmen, fertler şirketleşmeyi arzu etmişlerdir.

Kurumlar vergisinin nisbeti, başlangıçta % 10 iken % 20 ye çıkarılmıştır. Bu yıl nisbetin % 30'a çıkartılması düşünülmektedir.

Kurum şeklindeki kuruluşların, vergi gelirlerine iki yönden müsbet tesirlerde bulundukları anlaşılmaktadır.

1) Kurumlar yüksek gelirler sağlamakta ve vergi nisbetleri yüksek olduğu ölçüde büyük vergi ödemeleri olmaktadır. (Kurumlar vergisinden 1967 de 828.6 milyon lira tahsil edilmiştir. 1968 de 950 milyon, 1969 da 1500 milyon lira tahsil edileceği tahmin edilmiştir.)

2) Kurumların vergi kaçırması imkânları azdır. Zira, kurum ortakları ile kurum idarecileri çok defa ayrı ayrı kimselerdir; daha doğru bir ifade ile, sermaye ile yönetim farklı kişilerin elindedir.

E — İthalâta Bağlılık ve Vergi Gelirleri:

Memleketimiz vergiciliğinin en önemli karakteristiklerinden birisi de, (ithalâta bağlı vergiler ve resimlerin), sistemimizde önemli bir yer işgal etmesi ve büyük hâsilat getirmesidir.

1967 malî yılında tahsil edilen 14.896 milyon liralık vergi gelirinin % 27 sine tekabül eden 4002 milyon lirası, ithal sırasında alınan aşağıdaki vergilerden hâsil olmuştur.

İthalde alınan istihsal vergisi	:	1161 milyon
Gümrük Vergisi	:	1197 "
Akaryakıt Gümrük Vergisi	:	168 "
İthalde Alınan Akaryakıt İstihsal Ver.	:	864 "
İthalât Damga Resmi	:	610 "
		<hr/>
	TOPLAM	4002 milyon

1968 malî yılında bu 5 kaynaktan $(1350 + 1550 + 171 + 900 + 675 =)$ 4646 milyon lira geleceği tahmin edilmiştir.

İthalât Damga resmi, son yıllarda şu gelişmeyi göstermiştir :

240, 214, 246, 313, 610 milyon lira. 1968 ve 1969 yılları tahmini 675 ve 1200 milyon liradır.

Bütün bu vergiler (ithalât)'a bağlıdır. İthalâta ayrılabilecek fonlar arttıkça, bu vergi ve resimlerin hâsiyatı da çoğalmaktadır.

Son 6 yılda (ithalât) ve (ihracat) mîza ait rakamlar aşağıdadır. (milyon dolar).

Yıllar	İthalât	Ihracat	farkı
1963	688	368	— 320
1964	537	411	— 126
1965	572	464	— 108
1966	718	490	— 228
1967	685	523	— 162
(Program) 1968	835	540	— 295
(tahmini) 1969	780	530	— 250

Hemen belirtelim ki, ithalâtin bir kısmı vergilerden muaf. 1967 yılı ithalâti olan 685 milyon dolardan, 57 milyon doları vergilerden muaf ithalâttır.

Yıllar	Genel ithalât	Vergiden muaf İthalât	Vergili İthalât
1963	688	197	496
1964	537	78	459
1965	572	68	504
1966	718	96	622
1967	685	58	627

Vergiden muaf ithalâti (Surplus, Nato yatırımları, Ereğli Demir Çelik, Devlet Su işleri, Devlet Karayolları, Petrol Şirketleri, Gübre, Tarım Aletleri v.s.) teşkil etmekte ve bu muafiyet çeşitli kurumlarla verilmiş bulunmaktadır.

F — Kamu Gelirlerindeki Azalmalar ve Nedenleri :

Buraya kadar olan bölümlerde, kamu gelirlerinde artışlar üzerinde durulmuştur. Bazan alınan hukuki tedbirlerle veya kaldırılan bir vergi kanunu ile, bir istisna veya muafiyet hüküminin ihdasiyle veya idarî bazı yetkililerin kullanılması ile, kamu gelirlerinde azalmalar olmaktadır. Genel gelir artış trendi içinde, bu azalışların hissedilmeleri mümkün olmamaktadır.

Aşağıda, kamu gelirlerinde azalmaya sebep olan bazı tedbir ve hükümlere kısaca değinilecektir.

1 — Yatırım indirimi : Gelir ve kurumlar vergisi matrahını, indirimin istifade eden yatırım miktarınca azaltmaktadır. Gelir vergisi Eki Madde 1 - 6 da ve Kurumlar Vergisi Md. 8 in son fıkrasında yer alan bir indirim istisnası, yatırımları teşvik için konulmuştur.

2 — İhracatta vergi iadesi : Dahilde alınan istihsal vergisi gibi bazı vasıtâlı ve hattâ bazı vasıtâsız vergilerin iadesini öngörmektedir. 261 sayılı kanunla gelişme göstermiş, 983 sayılı kanunla gelişme hızlanmıştır. 1967 yılında 70.7 milyon, 1968 yılı Ekim sonuna kadar 42.5 milyon lira vergi iadesi yapılmıştır.

3 — Gümruk vergilerinin taksitlendirilmesi :

4 — Âmme alacağının taksitlendirilmesi :

Vergilerin tahsilini bir süre erteleyen imkânlar, ya bir özel kanundan veya bir kanun maddesinden doğmaktadır. Tahsil edilecek vergilerin bir süre sonra alınmasında, hazırlının herhangi bir kaybı olmamakla beraber, malî yıl için yapılan tahminler değişmekte; Devlet alacağı sürençmede kalmakta, bazı idarî zorluklar ortaya çıkmaktadır.

5 — Tekel gelirlerinin ödenememesi :

Tekel Genel Müdürlüğüne verilen destekleme tütün alımı ve çay mübâyâası mecburiyetleri, bu katma bütçeli idarenin hazineye olan borç-

harımı zamanında ödemesine mâni olmaktadır. Tekel bilânçolarında, hazineye ödenemeyen vergi borçları gösterilmektedir.

6 — Geçim indirimi : Geçen yıl geçim indiriminde mükellefler lehine bir değişiklik yapılmıştır.

7 — Tasarruf Bonoları: Yine geçen yıl (tasarruf bonoları) istisna hükümleri genişletilmiş ve bu kamu borcunun getireceği gelirde azalma- lar olmustur.

G - 1969 Mali Yılında Devlet Gelirleri:

1969 yılına ait yıllık program tetkik edildiğinde; bu yıl, kamu kesiminde 1 milyar 655 milyon liralık "ek finansman"ı ihtiyaç duyduğu anlaşılmaktadır.

1969 yılı kamu kesimi gelir - gider dengesi:

Harcamalar :

1 — Cari harcamalar :	11.571 milyon
2 -- Vergi dışı bütçe gelirleri :	6.679 "
3 — Sermaye teşkili ve Transferler :	7.300 "
	TOPLAM : 25.550 milyon

Gelirler :

1 — Vergi gelirleri	19.800	milyon
2 — Vergi dışı bütçe gelirleri	2.010	"
3 — Karşılık paralar ve Krediler	1.290	"
4 — Tasarruf Bonoları	785	"
TOPLAM	23.885	"
Ek Finansman gereği:	1.665	"

1969 bütçesinin finansmanı için güdülecek mali politika ve alınacak tedbirler de 1969 Programında verilmektedir.

Bu arada (vergileme) ile ilgili olarak aşağıdaki tedbirlere yer verildiği anlaşılmaktadır.

a — Gelir vergisinde, (serbest meslek erbabı, sair kazanç ve iratlar, dar mukelleflere ait bölümde) vergileme imkânlarının araştırılması,

- b — Kurumlar vergisi nisbetinin arttırılması,
 - c — Tekel gelirlerinin, gider vergileri sistemine dahil edilmesi için çalışmaları yapılması,
 - d — Futbol müşterek bahis gelirlerinin genel bütçeye dahil edilmesi,
 - e — Zaruri ihtiyaç malları dışında sayılan bazı tüketim maddelerinin vergilendirilmesi,
- Bunların dışında; (malî kaza sisteminin değiştirilmesi) ve (katma bütçeli idarelerin kendi kaynaklarının geliştirilmesi) konularının da ele alınacağı kaydedilmiştir.

1969 malî yılı bütçe gerekliliklerinde, 1969 yılı programına uygun bazı artış rakamları görülmektedir. Kamu gelirlerinin yıllar itibariyle mukayeseleri, 1969 malî yılı bütçesinin finansmanı için düşünülen tedbirleri de ortaya koymaktadır.

Filhakika (Normal gelir artışı) sayılamayacak olan artışlar aşağıdaki gelir kalemlerinde mevcuttur.

Gelirin çeşidi	1967 tahsilâti	1968 tahmini	1969 tahmini
Kurumlar Vergisi	828	950	1500
Akaryakıt İstihsal V.	1363	1550	2100
Tekel Savunma Ver.	731	821	1040
Tekel safi hâsılâtı	889	879	1150
İthalât Damga Resmi	610	675	1200

Bu artışlar ile, 1969 programının Finansmanı mümkün olabilecektir.

Çeşitli vergi kanunlarında zamları ve bünyevî değişiklikleri gerektirencek olan bu finansman ihtiyacını halletmek üzere, Maliye Bakanlığıncı bir tasarı hazırlandığı anlaşılmaktadır.

b — 1969 yılı bütçesinin finansmanı için vergi kanunlarında değişiklik yapılması hakkında tasarısı :

Tasarı, sadece kamu giderlerini karşılayacak finansman kaynağı olmak vasfını taşımamakta, bazı vergilerde bünyevî ıslahat yapmakta, kalınma gayretleri ile çatışmamağa çalışmaktadır.

Sermaye şirketlerinin kurumlar vergisi nisbetini, % 20 den % 30'a çekkartan madde, en önemli ve üzerinde en çok tartışma yapılacak değişik-

liklerden sayılabilir. Vergi nisbetinin % 10 dan % 20 ye çıkması sırasında görülen tartışmalar yine yapılacak ve nisbet artışının şirketleşmeyi önleyeceği ileri sürelecektir.

Bize göre, kurumlar vergisi yansıtılabilmekte; yabancı ülkelere göre düşük bir vergileme görülen bu mevzuda nisbet artışı, zararlı sonuçlar vermeyecek, yatırımları ve şirketleşmeyi önlemeyecektir.

Bu arada, stopaj gelir vergisi nisbetinin % 20 den % 15'e indirilmesi de (vergi mükellefi şahıslar) yönünden olumlu karşılanabilir.

Tekel gelirlerinin, gider vergileri gurubuna dahil edilmesi ile (Tekelde malî reform) yapılmış olmaktadır. Aylık bordrolarla, matrahı, nisbeti ve vadesi belirtilmiş bir vergiyi ödemek Tekel İdaresine de rahatlık sağlayacaktır.

Bu arada (Buzdolabı) satışları da % 18 nisbetinde vergiye tâbi tutulmuştur; lüks vergilemeye bir adım telâkki edilen bu gelişme gayet olumlu karşılanmaktadır.

Akaryakıtlara (bilhassa yüksek oktanlı benzine) zam yapılması da, mevcut istihlâk temayülünü azaltması yönünden faydalıdır.

Tekel maddeleri ve mamülleri olan sigara, ispirto ve ispirtolu içkiler ve çayda verginin azamî nisbeti % 70 olarak tesbit edilmiştir. Bu nisbetleri indirmek ve çıkarmak yetkisi Bakanlar Kuruluna bırakılmıştır.

İthalde alınan Damga Resminin nisbeti de % 15 den % 25'e çıkarılmıştır. Bu nisbet artışının GATT nezdinde müdafası epeyce zordur. Ayrıca; Müşterek Pazarda "geçiş dönemi" ne girmek üzere olduğumuz ve dolayısıyle gümrük niisbetlerini azaltmak taahhüdünde bulunacağımız bir sırada, gümrük vergilerine ek bir Damga Resmi nisbet artışı ne derece savunulabilir, belli değildir. Vergilerimizi, ithalâta fazla bağlı olmaktan kurtarmak icabetmektedir.

5 — Devlet Gelirlerinde bünyevî değişiklikler yapılması lûzumu :

Son yıllarda Devlet gelirleri konusunda üzerinde en fazla tartışma yapılan konulardan birisi de (Vasıtâlı ve Vasıtâsız Vergiler orantısı) ile ilgilidir.

Birinci ve İkinci Beş Yıllık Kalkınma Plânlarında da kabul edildiği gibi, Devlet Gelirleri içinde (Vasıtâsız vergiler) nisbetinin arttırılmasına çalışılacaktır.

Halihazırda (Vasıtalı ve vasıtısız vergilerimizin nisbetleri) şöyledir:

Seneler	Vasıtısız Vergiler		Vasıtalı Vergiler	
	Miktari	Nisbeti	Miktari	Nisbeti
1955	751	30,7	1722	69,3
1960	2123	37,6	3548	62,4
1965	3408	33,2	6886	66,8
1966	4196	33,6	8268	66,4
1967	5077	34,1	9818	65,9

Göründüğü gibi, memleketimizde ağırlık (vasıtalı) vergilerdedir.

Hemen belirtelim ki; vasıtalı vergilerin kötü, vasıtısızların iyi vergiler olduğu, vasıtalı vergilerin dar gelirli gurupları ağır vergi yükü altında tuttuğu; Vasıtısız vergilerin yansımاسının mümkün olmadığı, buna mukabil vasıtalı vergilerin fiatlar ile birlikte son müstehlike yansıldığı ve bu sebeple fiatları artırıcı rolü olduğu hakkındaki klâsik görüşler oldukça değişikliğe uğramıştır.

Vergilerin konuldukları mevzular (mallar ve hizmetler), vergi muafiyet ve istisnaları, vergi nisbetleri ve nihayet fiatlar karşısında müstehlikin tutumu, yansımı ile ilgili kötülüklerin bir kısmını izale etmiştir.

Bizde, çok zaruri ihtiyaç mallarının ve bazı hizmetlerin vergi dışında tutulmuş olması Vasıtalı Vergilerin (bilhassa Gider Vergilerinin) ağırlığının hissedilmesini önlemektedir.

Vasıtalı vergilerin, yüksek gelirli guruplara hitap eden bazı tüketim mallarına konulması ise (lüks mallar istihlâk vergileri alınması) sosyal adalet yönünden savunulmaktadır.

Bütün bunlara rağmen, bizde bünyevi vergi değişikliklerine ihtiyaç vardır. Gelir vergisinin yaygınlaşması ve burada vergi kaçaklığının tamamen önlenmesi halinde, Vasıtalı - Vasıtısız vergiler orantısı düzeltectir.

Bu orantının uzun bir devre zarfında (vasıtısız vergiler aleyhine) düzeltmesinin önemli bir faydası olacaktır; bu suretle finansman ihtiyacı duyan Devletin hemen vasıtalı vergilere zam yapması imkânları davranışacak, malî idare vasıtısız vergiler ile daha fazla meşgul bir hale gelecektir.

Burada bir noktayı daha işaret edelim. Devlet gelirlerimiz arasında bir önem sıralaması yoktur. Vergilerimizin ve diğer gelirlerimizin, genel gelir bütçesi içinde belli orantıları mevcut değildir.

Devlet gelirleri arasında bazı orantıların tesbiti, büyük faydalar sağlayabilir. Vergilerimizin hepsine aynı derecede önem verilmemektedir. Az ehemmiyet verilen vergilerin verimleri azalmakta ve bunlar genel bütçe gelirleri arasında önemini kaybetmektedir.

Kanaatimize bu bir büyük mahzurdur. Vergi ve diğer gelirlerin devamlı ve muvazeneli bir şekilde reforma tabi tutulmaları; bazlarının unutularak bir kenarda bırakılmamaları gerekmektedir.

6 — Gelirlerin Geliştirilmesi :

Kamu gelirlerinde gelişmeler, mevzuatta sık sık gözden geçirmeler yapılarak sağlanabilir.

Bütçelere bağlı (C) cedvelleri, bütçeye giren gelir kaynaklarının dâyandığı kanunların tarih ve numaralarını ihtiva eder.

1968 malî yılı bütçesi (C) cedvelinden; gelirlerle ilgili kanun, kararname, talimatname, nizamname ve tebliğlerin, 10 ar yıllık devreler itibarıyle şöyle bir adedi tablosu ortaya çökmektedir.

1920 — 1930 arasında	:	36	adet
1931 — 1940	:	77	"
1941 — 1950	:	62	"
1951 — 1960	:	289	"
1961 — 1968	:	501	"

Katma Bütçeli bazı müesseseler ve idarelerin de, gelir mevzuatlarının eskiliği dikkati çekmektedir. (Meselâ; Tekel Genel Müdürlüğü'nün gelir kanunları 25-30 sene önce yürürlüğe girmiştir.)

Vergilerimizin günün ihtiyaçlarına uydurulması fikrinin bir sonucu olarak, zaman zaman komisyonlar teşkil edilerek mevzuat değişiklikleri yapılmış, çok defa eski kanunlar kaldırılmış ve yeni bazı anlayışla yep-yeni kanunlar getirilmiştir.

1950 yılında yürürlüğe giren Gelir ve Kurumlar Vergileri ile, 1957 yılında yürürlüğe giren Gider Vergileri, önemli vergi reformlarındır. İlk iki kanun, gelirin, sonuncusu ise masrafların vergilendirilmesini hedef almıştır. Bu arada, Maliye Teşkilâtı Kanunu değiştirilmiş; Vergi Usul Kanunu ile Âmme Alacakları Usul Kanunu yürürlüğe konulmuştur.

Bu büyük reformları, 1961 ve 1963 yıllarında yapılan genel değişiklikler izlemiştir. Motorlu Kara Taşıtları, Dış Seyahat Harcamaları Emlâk

Alım Vergisi, Harçlar ve Damga Vergisi bu yıllarda kabul edilmiş, Gelir Vergisi köklü değişikliklere uğramıştır.

Bu yıldan sonra, reform sayılamsıacak (zam tasarıları) gelir mevzuatımızı artırmış ve kamu gelirlerinde bu yolla artışlar sağlanmıştır.

7 — Netice :

Bütün memleketlerde kamu gelirlerinin gelişliğini, vergi yüklerinin artışı ile izah edebiliriz. Memleketimizde de vergi yükü ağırlaşmakta ve "vergi gayretlerini artırma çabasında olan ülkeler arasında" adımız geçmektedir.

Devlet gelirlerini artırma gayretleri üzerinde durulurken, dikkatten uzak tutulması gereken bir kaç noktayı işaret edelim. Bu suretle, izahlarımızın hülâsa ve neticesini de vermiş olacağız.

a) Kamu gelirleri devamlı şekilde artırılmamaktadır. Vergilerin bir tavanı yoksa da, ağır vergiler mükelleflerde çalışma şevkini kırmakta, yeni teşebbüslerin ortaya çıkmasına veya işletmelerin büyümeye mani olmaktadır.

Vergileme gayretleri, iktisadi gelişmeyi önleyecek şekilde olmamalıdır. Bu gayretler, sosyal adâlet ilkeleri ile de gelişme haline düşmemelidir.

b) Devlet gelirleri ile mahallî idarelerin gelirleri arasında muvazene tesis edilmiş olmalıdır. Mahallî idarelerin vergileme gayretleri, Devletin gayretlerine parallel olmalı, parafiskal gelirlerde dikkate alınarak, bazı gelir gruplarının ağır vergiler altında ezilmeleri önlenmelidir. Diğer bir ifade ile, âdil bir vergileme, prinsip olarak kabul edilmek icabeder.

c) Vergi gelirlerimiz arasında çok önemli yer tutan (ithalâta bağlı vergiler) konusu üzerinde durulmalıdır. İthalâta bu derece bağlı bir vergi sistemi, yerli sanayii, dış rekabete karşı himaye gayreıyla veya diğer bazı düşünceler ile teessüs etmiş olsa dahi, neticede fayda ve başarı sağlayamaz.

d) Servet vergilerini artırma gayretleri daima desteklenmelidir. Bina ve Arazi Vergileri, Veraset ve İntikal Vergileri teşvik görmeli ve vergi sistemimiz içinde Servete dayanan vergiler ehemmiyetli yer işgal etmelidir.

e) Büyük tenkitlere hedef olan (Vasıtalı ve Vasıtasız vergiler oranası) ni düzeltme gayretleri gösterilmelidir. Vasıtalı vergilerimiz arasında (lüks maddeler istihlak vergileri) dahil edilmeli; Vasıtasız Vergilerin başında gelen Gelir ve Kurumlar Vergilerinin aksayan yönleri (bunlar arasında vergi kaçakçılığının fazlalığı, buna mukabil vergi incelemelerinin kifayetsizliği ve malî kazanın ağır çalışması da zikredilebilir) kısa sürede İslâh edilmelidir.

f) Devlet gelirlerinin gelişmesinde sadece (vergi kanunları) üzerinde durmak kâfi değildir; (Vergi İdaresi) nin İslâhi bu konu kadar önemlidir. Hatta, kanaatimize, vergi idaresinin İslâhi meselesi, vergi kanunlarındaki reformlardan daha önce ele alınmalıdır.

g) Vergi kanunları değiştirilirken veya yeni vergi konuları araştırılırken süratli hareket esas alınmalıdır. Bir kısım gelir mevzuatı çok eskimıştır; bir kısım vergi tasarıları uzun süre kanunlaşamamıştır. Bir kısım vergi rezervlerinden istifade sağlanamamıştır. Bunlar, kısa sürelerde hal bekliyen, vergi ve gelir meselelerimizdir.



POLISH FISCAL SYSTEM
STATE BUDGET AND FINANCIAL BALANCE - SHEET
IN ECONOMIC PLANNING?

II

Mirosław ORŁOWSKI
School of Planning and Statistics Warsaw

I. The State Budget in the National Economy

The state budget is an integral part of the general system of planning, and is closely linked with the annual national economic plan. Both the budget and the plan are drawn up in a unified planning process. They are coordinated and jointly approved by state authorities. The budget is the basic financial plan of the state, covering accumulation and allocation of these financial resources which are directly controlled by the state apparatus.

The basic economic function of the state budget is the accumulation of financial resources and their allocation according to the premises of the country's policy for socio-economic development. This function of the budget is performed on the assumption that it covers a significant part of the national income. In this connection a significant part of the national income is under the control of the budget. On the average the budgetary income comes to 50-60% of the national income (in 1965 it came approximately to 55%). One of the results of the recent economic reforms, which in principle are based on self-financing of industrial organizations, will likely diminish the role of the state budget in the national income.

The control of the state budget over such a significant part of the national income in Poland is primarily connected with the state control

1) M. Orłowski and J. Pajestka : State Budget in the Planning System. Observations from Polish Experience, UNO, April 1967, 14.

over the activity of socialized enterprises, banks, and other industrial and commercial organizations. The income from these organizations represents over 75% of the total receipts of the state budget.

The receipts of the state budget from socialized enterprises and the other organizations are mainly collected under two basic forms: first as the turnover tax which is differentiated for various groups of products and which in passing is an important instrument in the pricing policy, and second as the state participation in profits. The relation between these two main sources of budgetary receipts shapes more or less as 6.5. - 3.5. Recently, a new tax has been introduced, which is fixed as a percentage of the net value of fixed assets.

Since it has played a large part in the national income and its allocation, the state budget is the basic instrument of the redistribution of the income. It has the basic influence on the formation of the proportion of investment to the national income as well as on the directions of economic development and on the development of various social services.

On the side of the state budget expenditure a major part goes for the financing of the development of industry and other branches of the economy (over 60% of the expenditure). Investment and subsidies for certain branches of the economy and enterprises are financed primarily from the state budget. At present approximately 50% of all the investment outlays is financed from the budget, although the share of the budget in these outlays is decreasing and now it is much lower than in the 1950's. The remaining part of the investment outlays is financed out of depreciation, the financial resources owned by the economic organizations and the financial resources of the population. As regards financing investment, the budget finances primarily the construction of new large-scale industrial establishments and the infrastructure. Through its financing, the budget has a great influence on changes in the economic structure of the country and on creating favourable conditions for general economic development as well as on the development of individual regions of the country.

The next basic item on the side of the budgetary expenditure covers the financing of social services, including outlays for administration, health services, physical culture, education, science, culture, art, public order and national defence. In a situation when the needs of the population for the above-mentioned social services are met to a large extent at the cost of the state, it is understandable that the magnitude of the

financial burden for the budget, for example for free medical service, schooling, etc., is very big. Thus, for example, the budget is the basic source of financing education. The share of the budget in the overall outlays for education comes to over 90%. The budgetary outlays on current needs of social services (excluding investment and current outlays for the central administration, national defence, etc.) come approximately to 15% of the distributed national income.

II. The Budgetary System of Poland

The budgetary system of Poland is connected with the administrative division of the country. In a simplified form it may be presented as follows:

Administrative Unit	Budget of the Given Unit	Collective
1. Rural Community	rc	Budget
2. District	d	$d = rc + d$
3. Voivodship	v	$v = d + v$

Under item 1, there is only one budget covering the receipts and outlays of the given rural community (which is the lowest unit of the administrative division of the country). Under item 2, the budget consists of the district budget (higher administrative unit) and the collective budget composed of the individual budgets of all the administrative units within the area of the given district. Voivodship is the highest administrative unit and the structure of a voivodship budget is the same as that of the district budget, its component parts being the budget of the highest administrative unit and the collective budget covering the district budgets.

For the entire country there is a central budget and a state budget. The state budget is composed of the central budget and the budgets of all the administrative units of the country in a collective form.

The central budget covers over 85% of all the state expenditure. There is a tendency to decrease the share of the central budget in the

state's general budgetary expenditure. In the middle of the 1950's approximately 95% of all the budgetary outlays were covered by the central budget.

The central budget comprises receipts and outlays of the central authorities. All outlays for national defence, maintaining public order, servicing public debt are financed from the central budget. Out of this budget, too, are financed outlays for the economic development of the country. But financing of certain branches of the economy which are the domain of the local authorities is left to the local budgets concerned. The same holds for social services.

In general, out of the local budgets are financed a major portion of outlays for communal services, health service, education, cultural activities, agriculture, and others. The central budget covers the remaining outlays of national importance such as the development of infrastructure and industry (except the small-scale industry which is financed from the local budgets), science, higher education, social welfare, the central administration, etc. There is a clear and precise line of division between the fields (economic and others) as regards financing them either from the central budget or from the local budgets.

The central budgetary outlays are made by the central administration authorities (ministries) and the local budgetary outlays - by the people's councils which are the organs of the local state authorities.

Receipts of local budgets consist of their own financial resources and from financial allocations from the budget of the highest administrative unit. The latter are called equalization revenues. The revenues of the local budgets consist mainly of taxes from productive enterprises and economic organizations subordinate to the people's councils concerned. The equalization revenues consist of direct subsidies from a higher budget and a share in the revenues of the higher budgets of the area, arising mainly from taxes. This system is designed to make the local fiscal authorities in efficient collecting of taxes.

In the immediate post-war period the local needs were financed to a large extent from the central budget. At that time the revenues of the local people's councils were so small that they could cover only an insignificant part of their needs. Gradually, however, the financial possibilities of the people's councils improved. This was possible to achieve due to the economic development of the areas of activity of individual

people's councils. Increased receipts of the local people's councils enabled them to finance the local needs to a much greater extent from their own resources, which is illustrated by the table below:

Year	Total Revenues (billion zlotys)	Source of Revenue in %	
		Local	Equalization
1951	9.1	18.7	81.3
1955	19.8	28.8	71.2
1960	57.9	54.4	45.6
1965	87.5	53.3	46.7

The relationship of the central budget to local budgets is connected with the problem of centralization and decentralization of finance as well as with the problem of redistribution of income to individual regions of the country.

Under the present social and economic conditions of Poland the following factors are limiting the self-financing possibilities of local budgets:

- a) The disproportions in the level of economic development of individual regions of the country, which under complete freedom of self-financing could bring about further disproportions in satisfying the needs of the population, especially in such fields as education, health service, culture, etc.,
- b) The necessity of keeping control by the central authorities over the outlays of local authorities, mainly to ensure the effective realization of the general line of the social and economic development of the country.

The less disproportion in the level of the economic development of individual regions, the smaller necessity for the central control the undertakings of the local authorities, and the greater possibility of attaining freedom of self-financing by the local budgets. The necessity of redistributing the national income on a regional basis and the necessity of controlling the outlays result in the fact that about 50% of the local budgetary outlays are still covered by the equalization revenues which include about 1/3 of subsidies (in 1962 subsidies represented approximately 50% of the equalization revenues).

III. Towards Co-ordination of Plan and Budget

A close co-ordination of the budget with the national economic plan was the major goal of the planning system in Poland from the very beginning. This goal could be reached gradually, and although it still presents some problems, it can be stated that in principle it has been accomplished.

At the time the centrally planned system was being introduced (early post-war years), the budgetary system had at its disposal relatively well established financial institutions, certain traditions and relatively highly qualified personnel. At the beginning the central planning apparatus was lacking experienced personnel, institutions and methods of work. The socio-economic changes in the country have resulted in the fact that this administrative apparatus showed strong dynamism and acquired influence and grew in importance.

Of decisive significance for the growth in importance and influence of the central planning apparatus was the fact that it had at its disposal the investment outlays. For a certain period of time there existed two separate budgets: the so-called "ordinary budget" and the "investment budget" (state investment plan). The ordinary budget was disposed of by the financial apparatus while the state investment plan was drawn up and disposed of by the planning commission. Of course, the said two instruments were subject to the general line of the state policy.

The beginning of intensive industrialization of Poland (the 6-year plan of 1950-1955) witnessed major reforms in the economic apparatus, in the economic policy and in the planning methods. One of the basic directions of these reforms was to fully integrate the planning system. In an integrated planning system the financial and budgetary problems represent just one aspect in the whole economic process and are not regarded any longer as the most important ones. In the state planning system embracing a wide range of economic processes the financial problems have become of a secondary importance. In consequence the budget became completely subordinate to the national economic plan and economic decisions have been concentrated in the central planning apparatus.

In the integrated planning system the coordination of economic processes is expressed in the form of physical volumes and their financial implications are not realized automatically. In Poland the instruments of this co-ordination have been formed and improved over a

period of many years. Of special importance for the co-ordination of the national economic plan and the budget were the following measures:

- a) adoption of the same notions, classifications, etc. both for the plan and the budget (i.e. establishment of a common terminology for documentation),
- b) working out of the so-called financial norms defining unit costs of various services and products, on the basis of which it is possible to determine budgetary outlays for the implementation of the planned tasks,
- c) close co-ordination of the preliminary estimates of the budget and the plan at various stages of the planning process. This requires a harmonization of the guidelines for drawing up and approval of these documents,
- d) drawing up of a system of financial plans within the framework of the national economic plan embracing not only the state budget but also other financial incomes and expenditures, known as the financial balance-sheet of the state.

Owing to the above-enumerated measures a close co-ordination of the state budget with the national economic plan has been achieved. As the result, there are no fundamental divergencies between the plan and the budget.

This close co-ordination of the budget with the economic plan is connected to a large extent with the important role of short-term central planning (annual national economic plans) in guiding the economic processes. Under more decentralized system of management of the economy the role of the plan decreases. In this connection new problems arise between the economic plan and the budget and the role of financial instruments in regulating the economic processes increases.

IV. Plan and Budget in the Process of Formulation and Implementation of Development Policies :

The basic premises of the policy for the social and economic development of the country, covering the goals as well as the means and ways of their realization, are formulated in medium-term plans, usually covering a 5-year period. Long-term programmes for the economic development of the country covering the period of 15-20 years are auxiliary instruments for drawing up 5-year plans.

Drawing up a 5-year plan of economic development is not accompanied by an elaboration of a 5-year state budget. It is rather the plan itself which contains a general balance of production and the distribution of the social product and the national income as well as an inter-sectoral input-output tables and the financial balance-sheet of the state. These elaborations are analytical and serve to balance the general assumptions of the plan, i.e. that they ensure a general economic equilibrium especially between the state and the state controll receipt and outlays.

The general financial program drawn up as a part of the 5-year plan is broader in scope than the state budget. It covers the whole process of redistribution of income, among other things all investments, increases in stocks and reserves and the social services.

Attention should be drawn to the fact that the 5-year plan in Poland is not designed merely to formulate the general assumptions and guidelines for the economic policy of the country. The 5-year plan includes detailed and precise investment programs for all fields of the national economy. Particularly detailed are all new investment projects and more important modernization schemes of existing plants. For minor investments, of course, especially those to be financed by the enterprises, general estimates are given. The plan also contains a general reserve of financial resources for investments. This reserve is utilized during the implementation of the plan for financing investments and other goals which have not been provided for in the 5-year plan.

As it has been pointed out earlier, to achieve a full co-ordination of the economic plan and the budget, a wide range of planning techniques may be used. They are first of all important for the coordination of annual national economic plans with the state budget. Of great significance is the financial balance-sheet of the state, which is an integral part of the national economic plan and the input-output tables of material and financial flows.

The state budget covers a certain portion of the financial resources and their allocation, that is it covers those resources which are directly disposed of by the state apparatus (central and local authorities). Apart from the state budget, the monetary resources are also utilized by enterprises and other economic organizations, through bank credit and the financial turnover of the population. The process of accumulation and allocation is included in the financial balance-sheet of the state. Hence

it may be stated that the budget is an operative document whose general guidelines are included in the national economic plan.

The budget is co-ordinated with the national economic plan during the general planning process. Assumptions of economic activity as well as financial conditions and effects are mapped out during the planning process. It is difficult to guarantee that an agreement will be reached on the assumptions of the plan and the budget in the form they reach the central authorities. This is connected with the fact that at that level both the budget and still to much greater extent the economic plan are presented in an aggregate form. Thus the possibility of joint co-ordination of the plan and the budget are limited to a large extent to aggregations and hence approximations.

Besides from the methods and measures aimed at ensuring the greatest possible co-ordination of the plan and the budget there is a certain division of competence between these two documents. This line of division runs along the competence of the central planning apparatus and financial apparatus. In general it has been accepted that the planning apparatus deal with the development problems while the financial apparatus with the current needs.

Thus, investment decisions are prepared by the planning apparatus. In this sphere the role of the budget is restricted to the execution of the plan, i.e. to mobilization of financial resources for financing of the investment project and to control the utilization of the resources. The financial apparatus is not of decisive importance as regards the selection of investment to be financed. It may, however, exert some influence on investment to be financed from the financial resources of the economic organization concerned and through a bank credit.

On the other hand the financial apparatus and the budget are of the greatest importance as regards the allocation of resources on current needs for social and cultural services, administration, etc. These decisions, prepared by the financial apparatus are approved by the state highest authorities.

Experience shows that the co-ordination of the budget and the plan consists in the utilization of the budget as one of the main instruments for the implementation of the plan of economic development of the country.

§ 3. The Financial Balance-Sheet of the State :

1. The aggregate balances of the national economic plan consists

of the financial balance-sheet of the state including the balance of monetary incomes and expenditures of the population as well as the balance of the total formation and distribution of the national income.

Aggregate balance-sheets constitute the financial approach to the entire process of reproduction. This is necessary to establish whether the general principles of the basic sectors of the plan are reciprocally co-ordinated and balanced.

Balancing of the economic plan as a whole take place through its particular sectors, which is the subject of separate synthetic balances.

2. The subject of the financial balance of the state is to balance total incomes of the socialized economy with its total expenditures. The state expenditures are directed first of all to the maintenance of the non-productive sector and to the development of the national economy.

The financial balance-sheet covers all the incomes and expenditures accumulated and distributed by the socialist financial system whose basic links include: the budgetary system, the financial system of the socialized enterprises and the credit system. Thus, the financial balance is simultaneously the balance of incomes and expenditures of the socialist financial system. This financial balance, however, does not constitute the sum of operative plans prepared for the above-mentioned links of the system because, to obtain a clear picture of the whole, they are treated separately.

3. The scheme of the financial balance-sheet of the state as used at present is illustrated in Appendix A to this information. For a clear presentation of the balance-sheet its shorten version is given below:

4. a) The main item on the side of revenue are the revenues from socialized enterprises, i.e. the state and co-operative enterprises. They appear mainly under the form of financial accumulation.

According to the principles of the financial system of enterprises, the financial accumulation is to be understood as the accumulation created by the overall activity of enterprises. It includes the difference between the sales value of production and manufacturing costs (accumulation on sales) as well as results of the non-operative activity of enterprises (which are usually negative) and other profits and unexpected losses.

Revenue	Expenditure
I. Revenue from socialized sector:	I. Current state budget expenditures :
1. Financial accumulation of enterprises	1. Social and cultural expenditures
2. Depreciation allowances of enterprises	2. Social insurance
3. Payments on social insurance	3. Financing of enterprises and other economic units
4. Other revenues	4. Public administration and justice
	5. Other expenditures incl. national defence
II. Revenues from the population and the private sector :	II. Expenditures on accumulation in socialist sector :
1. Taxes and fees paid to the state budget	1. Expenditures on investments and major repairs
2. Payments to budgetary units for services	2. Increment of stocks and reserves
3. Payments connected with housing construction and various investment funds	
4. Growth of financial resources of the population	
III. Surplus of export receipts over import payments and other revenue connected with foreign trade turnover	III. Growth of credits for the population and private sector:
	1. Turnover credits
	2. Investment credits
	3. Hire purchase credit
	IV. Excess of import payments over export receipts and other expenditures connected with foreign trade turnover

The whole financial accumulation is included into the financial balance-sheet, i.e. not only that part which is taken over by the state budget under the form of turnover tax, budget differentials², deduction from profits, etc. but also this part which is left at the disposal of enterprises and is redistributed outside the budget (e.g. funds allocated to the fund of the enterprise or to the enterprise development fund).

2) In the Polish financial system there exists an equalizing fund in the budget, which consists of the so-called budgetary differentials. When they are negative they play the role of budgetary subsidies. When they are positive they are the reverse of subsidies and have to be transferred to the budget.

Revenues of the financial balance-sheet from the socialized enterprises also include revenues which from the economic point of view should be treated equally with the financial accumulation. They comprise first of all payments on social insurance and taxes paid by certain kinds of enterprises such as tax on real estate, which are included into the manufacturing costs.

These taxes and payments on social insurance have an impact on the state budget (they are included into "Other revenues" above).

4. b) The so-called depreciation allowance of enterprises represent depreciation fund in the part destined for reproduction of fixed assets used in the process of production (major repairs) as well as in the part which, according to the financial system in force, is centralized and destined for investments (extended reproduction).

Inclusion of the full amount of investment outlays (gross investments) and outlays on major repairs into the expenditures of the financial balance-sheet corresponds to the inclusion of the depreciation fund into the revenues of the financial balance-sheet of the state.

4. c) Revenues from the socialized sector also include profits of the financial institutions, i.e. banks, insurance companies, saving-and-loan co-operatives, lotteries, number games and the hire purchase credit organization.

These profits are included into "Other revenues" above.

4. d) Revenues of the financial balance-sheet of the state from the private sector and from the population comprise above all the taxes and fees paid in favour of the state budget (e.g. land tax, taxes on salaries and wages), increase of the financial resources of the population (both under the form of cash and savings), payments connected with housing construction and various social funds (for example such as Schools and Boarding-Schools Building Fund).

4. e) Financial results of foreign trade turnover also have an impact on the financial balance-sheet of the state. Excess of imports over exports increase expenditures while a surplus of exports over imports increases revenues of the financial balance-sheet of the state.

5. There are two main groups of expenditures in the financial balance-sheet of the state: the maintenance of non-productive sector and the economic accumulation.

The first group is covered by the current expenditures of the state budget. The other one comprises outlays on investments, major repairs in the socialized sector and the increment of stocks. A distinction should be made here between market stocks, supplies of raw materials and semi/finished products stored by enterprises of various branches of the national economy and the state reserves.

Bank credits granted to the population and the private sector also constitute an expenditure of the financial balance-sheet.

Data concerning credits are evidenced both on the side of revenues and of expenditures of the balance-sheet. On the side of revenues this item covers credit repayments and on the side of expenditures - credits granted.

6. The planned financial balance-sheet of the state as a rule shows surplus of revenues over expenditures. This is the monetary reflection of this part of the national income for distribution which is not distributed at the moment of drawing up the plan and is held under the form of either commodities (market stocks) or means of production. Upon a comparison of the surplus of the financial balance with the surplus of the balance of monetary incomes and expenditures of the population it is possible to estimate the proportions of these elements, both of which may enter into the financial balance surplus.

This surplus, representing material resources undistributed at the stage of planning, constitutes the financial reserve of the socialized economy. This reserve may be distributed in the course of the implementation of the economic plan. It should be treated, however, as a reserve which may be utilized in case of disturbances in the process of implementation of the plan, which might bring about a decrease of the surplus (in case of higher expenditures, lower revenues than those planned, changes of the plan, etc.).

7. Equilibrium between the market and the money supply is an indispensable element of the financial equilibrium.

This equilibrium results from correct balancing of the monetary incomes and expenditures of the population, which more or less balance this part of the national income destined for individual consumption as well as the supply of services offered by the socialized sector with the purchasing power of the population.

Due to their role the above-mentioned balances are an important instrument of the current economic policy and are more widely used for this purpose.

8. Taking into account the role of the financial balance-sheet of the state, a special attention should be drawn to the co-ordinating function of this balance in relation to the operative plans, i.e. the plans which determine the tasks and rights of the state budget, financial plans of socialized enterprises and the credit plan, through which the process of redistribution is effected.

Owing to the elimination of mutual relations between the operative plans, the financial balance presents a clearer picture of the revenues and expenditures of the financial - balance-sheet of the state. This is immensely important for the co-ordination of separate financial plans with the principle and guidelines of the national economic plan and for the evaluation of the financial situation of the country. This feature of the financial balance-sheet appears to be of great importance in case of decentralization of the financial system which increases the scope of redistribution of the financial resources outside the state budget.

9. In planning practice synthetic balances are worked out for one-year periods and for periods of many years. Balances of monetary incomes and expenditures of the population are also worked out for quarterly periods. They are prepared by the Planning Commission at the Council of Ministers in an active co-operation with the Ministry of Finance and, in the scope of the balance of monetary incomes and expenditures of the population, with the National Bank of Poland.

The financial balance-sheet of the state and the balance of monetary incomes and expenditures of the population are also used as an instrument of the current financial policy. For this purpose the Ministry of Finance makes an analysis of their implementation in the course of the year.

§ 4. Principles of Budgetary Planning

As it has been shown in the previous chapters, the budget of the state in Poland is the main instrument of accumulation, distribution and redistribution of the national income. The most important source of the budgetary revenue are receipts from socialized economy, i.e. from the state and co-operative enterprises. They are collected under the form of turnover tax and indirect payments from the profit of state enterprises, transferred to the budget. A part of net income of the enterprises is left for the

enterprise and utilized by them within the framework of their self-financing. The other portion of the income is transferred directly to the budget. Principles of this division of profit are determined by the state.

Beginning with 1947 the budget of the Polish People's Republic has always had surplus of revenue over expenditure. In 1967 the share of the budgetary revenue from the socialized economy in Poland came to 73% and the share of the budgetary expenditure for this economy (investment and increase of turnover funds) reached 54%. The remaining part of outlays for the national economy is covered to an ever greater extent by state bank credits both short-term ones for turnover purposes as well as medium and long-term credits for investments. The main items on the side of Poland's budgetary expenditures cover the nation economy, replenishment of turnover funds of enterprises and investments (over 60% of all the expenditure). The second biggest item on the side of the budgetary expenditures concerns financing of collective consumption under the form of expenditures for administration, health service, physical culture, sports, education, science, culture, fine arts, national defence, administration of justice, etc.

The needs of collective consumption are met to a major extent by financing them by the state. This concerns not only education which is completely free of charge but also the health service. The working population of Poland does not pay any health service fees. This constitutes a considerable burden for the state budget, if one remembers that about 40% of the population is now under or above the working age. In consequence 40% of Poland's population does not take part in the production processes, hence in the creation of the national income, but participates in individual and collective consumption. According to the age groups the structure of the population of Poland is as follows: under the age of 19, i.e. in the schooling age there is 40.3% and at the age of over 65 there is only 6.5%. As the result the budget is burdened with heavy expenditures for education which is mainly financed from the budget. The budgetary financing of this field of the state's activity comes to over 90% of all the expenditures for this purpose. The share of expenditures for education is also very considerable in the distribution of the national income. Here is an example:

**National income and expenditures for education
in Poland in 1963 (in billion zlotys)**

National income	456.7
Expenditures for education of which :	24.5
from the budget	21.7
from other sources	2.8
Percentage share of these expenditures in the national income	5.3%

Due to a high degree of effectiveness of expenditure on education and due to its great importance for the national economy, the share of expenditures for these purposes in the national income and the state budget continues to grow.

Following the above explanation which was necessary of understanding the financial relations in Poland, we can pass over to the presentation of the structure of the Polish budget.

11. Structure of the Budget

The state budget in Poland consists of the central budget and the local budgets. Such structure is connected with the administrative division of the country in which there are central state authorities and the local state authorities (people's councils). The basis of the financial activity of the latter are the local budgets. The central budget encompasses the revenue and expenditure of the central and chief organs of the state authority like the parliament (Sejm), the Council of State, the Council of Ministers, ministries, the Planning Commission, the Supreme Chamber of Control, etc. Total expenditures for national defence, maintenance of public law and order (administration of justice), servicing the public debt (both domestic and foreign) are financed from the central budget. Expenditures for the national economy are also financed to a large extent from the central budget, especially those in favour of enterprises subordinated directly of the central state authorities and enterprises of special national importance. Expenditures in favour of local enterprises, however, subordinated to the local authorities (people's councils), are financed from the local budgets concerned. The criterion of financing individual state enterprises either from the central budget or from local budgets is the subordination of the given enterprise. The above-mentioned, Poland's biggest iron and steel combine, the Lenin Works, which is subordinated

to the Ministry of Heavy Industry, is financed from the central budget to which in turn a part of the profit of the Works is paid. Small enterprises, however, subordinated to the Warsaw People's Council are financed from the local budget of the people's council concerned to which the enterprises transfer a part of their profit.

What are the links between the central budget and the local budgets? There are two types of local budgets: individual budgets and aggregate budgets. An individual budget is the budget of a single people's council on the level of rural community, district, voivodship or a town administratively independent of any voivodship authority. An aggregate budget is composed of individual budgets of the people's councils covering the area of the given district of voivodship. In big cities like Warsaw the individual budgets of the Warsaw district people councils and of the presidium of the Warsaw People Council taken together form the aggregate budget of entire Warsaw. All aggregate budgets of voivodships and towns administratively independent of any voivodship authority (Warsaw Lódz) and the central budget form the state budget. The lowest budgetary link in the provinces are the budgets of rural communities. All local budgets consist of their own revenue and of the funds provided them from budgets of administrative units of higher rank. The supplement the budgetary revenue proper and are called the equalization revenues. Revenues of local budgets consist of receipts from enterprises subordinate to the local people's councils, taxes and local fees, receipts from the sale or hiring of property rights. The equalization revenues of the local budgets are subsidies from higher ranking budget and a share in the revenue of the central budget from taxes collected within the area of the given people's council (for example a share in the revenue from income tax, turnover tax, land tax). This system is aimed at getting the local authorities much more interested in efficient collection of taxes by the local fiscal apparatus. Immediately after the war the financial needs of the people's councils were met to a considerable degree by subsidies from the central budget. At that time their revenue was small and insufficient for covering their most urgent needs. In line with the economic development the share of revenue of the local people's councils in meeting their needs increases too. This evolution is illustrated in the following table:

**Equalization revenues and revenue of local
budgets in 1951-1964³**

Year	Total revenue (billion zł)	%	Revenue of local budgets (billion zł)	%	(in thous. million zlotys)	
					Equalization revenues (billion zł)	%
1951	9.1	100	1.7	18.7	7.4	81.3
1952	10.2	100	3.5	34.3	6.7	65.7
1953	15.0	100	3.2	21.3	11.8	78.7
1954	18.4	100	5.8	31.5	12.6	68.5
1955	19.8	100	5.7	28.8	14.1	71.2
1956	25.0	100	5.6	22.4	19.4	77.3
1957	36.9	100	17.1	46.3	19.8	53.7
1958	44.4	100	24.1	54.3	20.3	45.7
1959	51.1	100	27.6	54.0	23.5	46.0
1960	57.9	100	31.5	54.4	26.4	45.6
1961	63.9	100	35.7	55.9	28.8	44.1
1962	75.0	100	41.2	54.9	33.8	45.1
1963	76.4	100	42.7	55.8	33.7	44.2
1964	80.8	100	43.0	53.2	37.8	46.8

The relation of people's councils to the central authorities and their budget is closely connected with the problem of centralization and decentralization of finances⁴.

This problem is of great importance not only from the point of view of management but also planning. In contradiction to other multi-national socialist states such as the Soviet Union, Yugoslavia or Czechoslovakia, since the post-war period Poland has been a nationally homogenous country. As the result in other socialist states the federal state organizations result from their internal nationalist structure and from distinct differences in the level of development of individual federal republics which are inhabited by different ethnic groups of the population. In this connection problems of financial centralism or decentralism in those countries are shaping in quite different manner than in Poland which is of nationally homogenous structure. As a result, in the Polish structure of socialist economy the problem of financial centralization and decentralization consists in the attainment of such degree of development and experience of the organs of the local authorities that it will make it pos-

3) A. Komar, Struktura budżetu Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej (Structure of the Budget of the Polish People's Republic), Warszawa 1966, pp 207.

4) Centralization and Decentralization in Public Finance, İstanbul, 1962, Congress of the International Institute of Public Finances.

sible to transfer to them ever bigger tasks and financial resources for financing the local economic activity. Thus of the decisive importance is the degree of economic and financial development of the apparatus of the local authorities. As long as that level was low, nearly all economic decisions had to be taken centrally by the central authorities and the local organs were made responsible for the technical execution of those decisions. During the immediate post-war period, when pre-war specialists had been killed by the occupant and there was a lack of newly educated people in the methods of socialist economy, it was much easier to find and employ few financial specialists in the organs of the central authorities and direct the financial processes centrally from the "top" rather than to run the risk of leaving freedom of important economic decisions to unexperienced and incompetent in this field employees of the local people's councils. After a lapse of time, however, when many people were graduated at secondary vocational schools and at universities, it became possible to raise the level of qualifications of the staff of the organs of the local authorities. Also then it became possible to extend gradually the scope of power of those authorities and transfer to them new tasks, first of all in the field of health service, education, culture and regions (e.g. through tourism promotion) as well as such functions as assessment and collection of land tax.

The above-said evolution is always connected with a gradual transferring by the central authorities to the local authorities of adequate, financial resources. As the result of this evolution the structure of revenues of the local people's council in 1964 was as follows:⁵⁾

Revenues of local budgets	thous.mill.zl.	%
A. Receipts from socialized economy		
1) from enterprises of the local authorities	15.3	
2) from co-operatives	6.2	
3) share in receipts from enterprises subordinated to central authorities	19.8	41.3
		58
B. Receipts for hiring various facilities		3.5
C. Taxes :		5
1) from private sector	9.9	
2) from population (incl. participation in tax on salaries and wages)	9.7	19.6
		27
D. Subsidies from central budget		6.9
		10
Total	71.3	100

5) A. W. Zawadzki : "Niektore zagadnienia gospodarki budżetowej rad narodowych" (Some Problems of budgetary policy of people's councils), Studia Finansowe, Zeszyt :, p. 74, Warszawa 1965.

In Poland expenditures of the state for the local needs of agriculture, communal economy, health service and education are financed from budgets of the people's councils. Almost a half of these outlays is spent for cultural activities for the population. Worth recalling is the fact that expenditure for national defence, for the transformation of economic infrastructure of the country, education at all levels, old-age and disability pensions, social welfare, central administration, administration of justice, servicing the state debt and for maintenance of state reserves, are financed from the central budget. Hence, the central budget finances all the national and fundamental tasks.

12. Improvement of Planning

As it comes from Chapter 2, in the Polish model of the socialist national economy there is a close interrelation between the state budget and the national economic plan, the credit plan, the balance sheet of monetary incomes and expenditures of the population, financial plan of the state is the financial balance-sheet of the state, described in Chapter 3, above.

All the above-mentioned plans, however, give us only the illustration of monetary processes taking place in the sphere of financial pheonomena of a socialist state. A number of economic magnitudes in these processes must be determined on the basis of estimates. It is known by experience that certain disproportions may appear in the course of the implementation of individual plans. These disproportions may illustrate incorrect proportions resulting from wrong planning or from political or economic situation of the country at the time of drawing up the plan. Revealing such disproportions or incorrect estimates adopted for drafting the plan is of great importance. One of the methods of revealing inconsistencies in plans in Poland is the input-output method of material and financial flows, elaborated by the Institute of Finance. Owing to this method it is possible to make a confrontation between the processes of material flows, which makes it possible to correct the plans at the stage of drawing them up or during their implementation. In the course of elaboration of the budget estimates, owing to the planned balance-sheet of material and financial flows, it is possible to link it much better

with the national economic plan and with other aggregate financial plans. Moreover, the method of material and financial flows makes it possible to isolate the sphere of material production and non-material services as well as to make a division of receipts and expenditures according to their origin and destination within these two spheres. All this renders it possible to make rational clearance of the whole process of formation and distribution of the gross national product. As far as the national income is concerned, owing to the method of material and financial flows, it is possible to make its primary, secondary and final distribution. The balance-sheet of material and financial flows has been made since 1961 under the form of a chessboard (38 x 47 items and 60 auxiliary tables). Table A is the most aggregate one and illustrates processes of the entire national economy without its division into branches. In table B the economy is divided into the socialized and non-socialized economy. This distinction and division is of great importance for the economic policy of the state. Thanks to this division it is possible to make operative observations of material interrelations (flows of materials and services) between the sector of the socialized economy and individual agriculture as well as the private sector economy outside agriculture and the flows of money between these sectors in the sphere of material services and non-material services. Relations existing between the material and nonmaterial spheres in these two basic sectors are of great importance for a thorough financial analysis. This makes it possible to follow the sources of money flows to and from the state budget as well as on the bank accounts the flows of credits between the budget, the enterprise and the bank.

The most detailed of all is table C which embraces flows of 11 aggregate groups (spheres) such as material production, foreign trade, non-material services, the state budget, households, material and financial accumulation, various funds of enterprises, assets and liabilities on bank accounts, errors and omissions. It is obvious that the degree of disaggregation may be much more detailed according to the current requirements of the Ministry of Finance.

The above-mentioned method has proved its practical advantages, particularly in the budgetary planning. As compared with the traditional planning methods the balance-sheet of the material and financial flows

constitutes an important step forward in the direction of a better knowledge of correctness of the budgetary estimates, particularly those concerning concrete needs in the sphere of collective consuption, e.g. in the sphere of financing education or health service and the effectiveness of outlays for collective consumption. Although in the traditional budgetary methods the ideal of budgetary norms has been known, they require now quite modern elaboration. The traditional budgetary norms, for example such as expenses connected with the treatment of a man in the given type of hospital or sanatorium, must be supplemented with the problem of participation in the expenses on the part of the persons undergoing the treatment, whether the service is to be rendered to the citizen absolutely free of charge within the framework of the collective consumption or whether the person concerned may or should contribute some payment.

It is obvious that a socialist state is in a position to ensure free services to its citizens within the framework of collective consumption, not only as regards free health service but also free medicines. But establishing a partial participation in the financial outlays by the citizens, e.g. for medicines, restrains wastefulness. It is known by experience that free services are not always appreciated as they should be. Free medicines often are ordered but nobody cares to collect them because they are not paid for. For this reason, sometimes even a symbolical payment helps cut down the demand for services on the part of those who in fact are in no need of them. As an illustration there may be used such phenomena as long queues in out-patient clinics or difficulties in getting a bed in hospital for which the demand grows rapidly, because these services are free of charge. It happens that those in need of these services cannot use them because the hospital beds are occupied by those who do not need them indeed but use them because they are free of charge. It comes from the above that the problem of partial participation in expenses, of correct budgetary norms, tariffs, pricelists, poses not only an economic but also a social problem. Finally, of great importance in the Polish budgetary planning is the problem of correct classification. It is of particular importance in the socialist planned economy because the correct budgetary classification is possible only when there are proper financial records and statistics. The latter help coordinate the budget, the financial balance-sheet of the state and the national economic plan. Of still greater importance is the fact that a correct classification facilitates a change over from accounting by enterprises to bank accoun-

ring and to budgetary accounting. Only a complete co-ordination of these three ways of accounting will make it possible to apply and to use modern computers for the preparation of reports and financial planning. These techniques bring quick and exact results which are impossible to attain in the utilization of the obsolete and traditional techniques of budgetary accounting.

A P P E N D I X A

Scheme of the Financial Balance-Sheet of the State

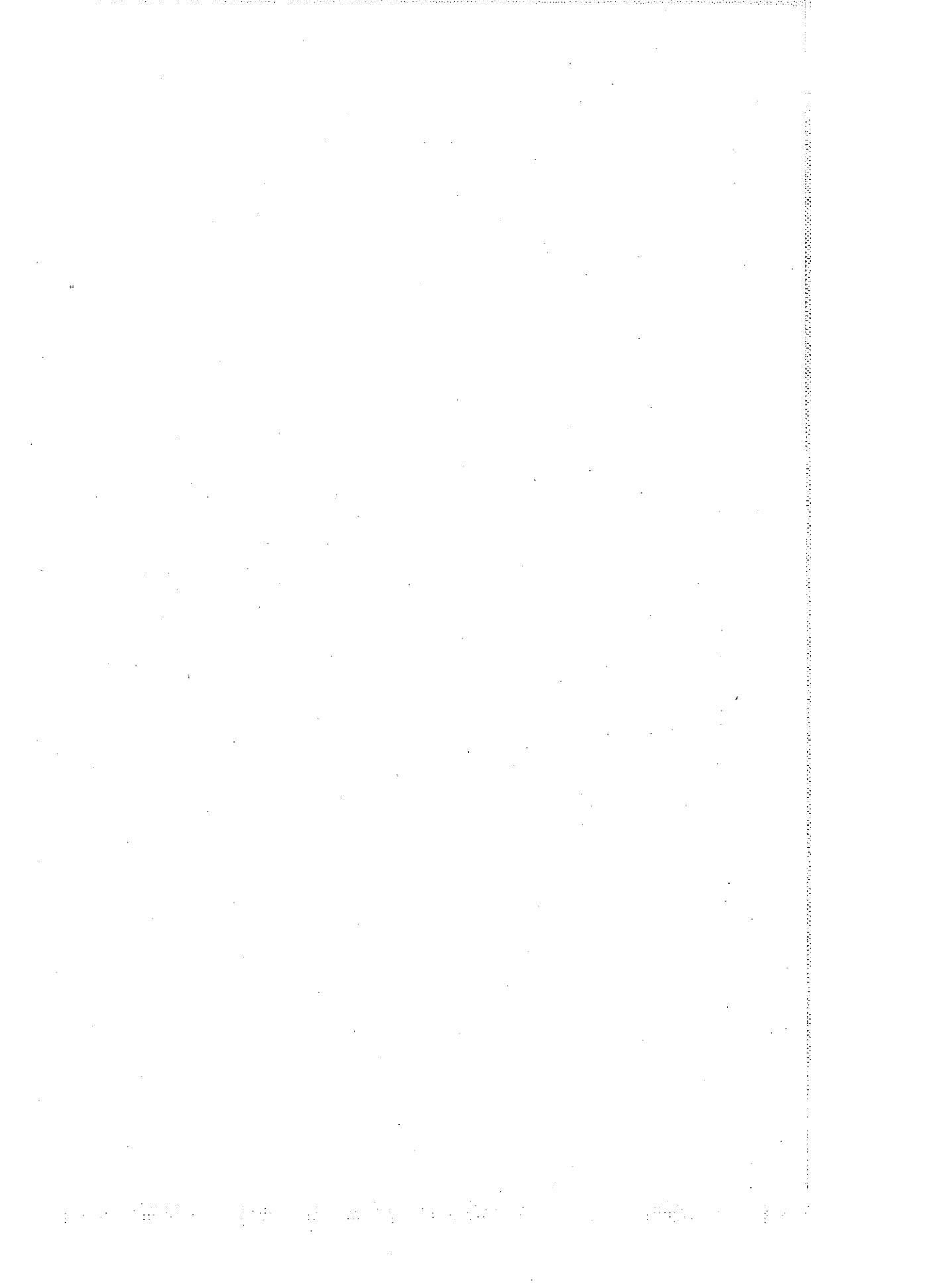
Item	Revenue / Expenditure	Anticipated fulfillment in current year	Plan for the next year	% 4 : 3
1	2	3	4	5
REVENUE				
I	Internal financial accumulation of enterprises			
II	Return of turnover tax on export and on indirect accumulation			
III	Financial results of turnover of goods and services with foreign countries			
IV	Depreciation allowances of enterprises			
V	State budget revenue : <ol style="list-style-type: none"> 1. Payment and other economic units 2. Payments from social and cultural units and institutions 3. Social insurance 4. Receipts from public and justice administration and prosecutors' offices 5. Taxes and fees from private sector 6. Various taxes and fees 			

Appendix A (Cont. 1)

Item	Revenue / Expenditure	Anticipated fulfillment in current year	Plan for the next year	% 4 : 3
1	2	3	4	5
VI	Surpluses of financial institutions: 1. surpluses of banks 2. surpluses of state insurance companies 3. surpluses of lottery enterprises and number games			
VII	Increment of cash resources of the population : 1. Increment of financial resources 2. Increment of savings			
VIII	Receipts from credits granted to private sector and the population: 1. Receipts from departments of turnover and investment credits extended to private sector and the population 2. Receipts from repayments of hire purchase credits			
IX	Other revenues of the financial system			
X	Total revenue			
	EXPENDITURE			
I	Current expenditure : 1. Current expenditure of the budget : a) financing of enterprises and other economic units b) social and cultural services c) social insurance d) public and justice administration e) internal debts			

Appendix A (Cont. 2)

Item	Revenue / Expenditure	Anticipated fulfillment in current year	Plan for the next year	% 4 : 3
1	2	3	4	5
	2. Financing of units not covered by budgetary financing 3. Current expenditures from funds created by the distribution of the financial accumulation 4. Credits granted to private sector and the population : a) turnover credits b) hire purchase credits			
II	Expenditures on the accumulation: 1. Expenditures on investments : a) investment outlays in the socialized sector b) investment credits for private sector and the population 2. Expenditures on major repairs 3. Increase in stocks and reserves			
III	Other expenditures			
IV	Total expenditure			



POLONYA MALİ SİSTEMİ
İKTİSADİ PLÂNLAMADA DEVLET BÜTÇE
MALİ BİLÂNÇOSU¹⁾

II

Miroslaw ORLOWSKI
Plânlama ve İstatistik Okulu, Varşova

I — Millî Ekonomide Devlet Bütçesi :

Devlet Bütçesi genel plânlama sisteminin ayrılmaz bir parçasıdır ve senelik millî iktisadî plâna yakından bağlıdır. Bütçe ve plân bütünlüğünü bir plânlama süreci içinde hazırlanır, koordine edilir ve birlikte devlet otoriteleri tarafından onanırlar. Bütçe devletin temel malî plânıdır ve devlet mekanizması tarafından vasıtaz olarak kontrol edilen malî kaynakların birikim ve dağılımını kapsar.

Devlet bütçesinin temel iktisadî fonksiyonu malî kaynakların birikimi ve memleketin sosyal ve iktisadî gelişimi ile ilgili siyasetin ön şartları uyarınca bölüştürülmesidir. Bütçenin bu fonksiyonu, millî gelirin önemli bir kısmını kapsadığı varsayıma bağlı olarak yerine getirilir. Bu münasebetle millî gelirin önemli bir kısmının bütçenin kontrolü altında olduğunu belirtelim. Bütçe gelirleri ortalama olarak millî gelirin % 50-60'ına ulaşır (1965'te bu rakkam yaklaşık olarak % 55 idi). Prensip olarak sânaî girişimlerde oto-finansmana dayanan son iktisadî reformların sonuçlarından biri de muhtemelen devlet bütçesinin millî gelir içindeki rolünün azaltılması olacaktır.

Devlet bütçesinin Polonyada millî gelirin önemli bir kısmını kontrol etmesi devletin, sosyalleştirilmiş teşebbüsleri, bankaları ve diğer sânaî

1) M. Orlowski ve J. Pajestka : State Budgeting in the Planing System, Observations from Polish Experience, UNO, April 1967, 14.

ve ticari teşekküler kontrollü etmesi gerçeğine bağlanabilir. Bu teşekkülerin gelirleri devlet bütçesi toplam gelirlerinin % 71'ini temsil etmektedir.

Devlet bütçesinin sosyalleştirilmiş girişimlerden ve diğer teşekkülerden elde ettiği gelir iki esas şekilde tahsil edilir: birincisi - muhtelif ürün gruplarına göre katlı olarak salman ve fiyat politikasında önemli bir alet olan muamele vergisi şeklinde, ve ikincisi ise devletin kârlardan pay alması şeklidindedir. Bütçe varidatının bu iki temel kaynağı arasındaki ilişki yaklaşık olarak 6,5 - 3,5 olarak şekillenir. Son zamanlarda sabit sermayenin net değerinin bir yüzdesi olarak tespit edilen yeni bir vergi benimsenmiştir.

Millî gelir ve dağılımında önemli bir rol oynadığı için, devlet bütçesi gelirin yeniden dağılımında kullanılan temel bir alet olarak telâkki edilebilir. Yatırımların millî gelire, iktisadi kalkınma istikâmetlerine ve muhtelif sosyal hizmetlerin gelişmesine olan nisbetlerini tayin eden en önemli vasıtadır.

Devlet bütçesinin harcamalar kısmına göz atacak olursak önemli bir bölümün, endüstrinin ve ekonominin diğer dallarının gelişmesinin finansmanına ayrıldığı görülür (bu miktar bütçenin % 60'ını aşar). Yatırımlar, ekonominin bazı dallarına ve teşebbüslerle sağlanan sübvansiyonlar öncelikle devlet bütçesinden karşılanırlar. Halihazırda bütün yatırım harcamalarının yaklaşık olarak % 50'si bütçeden karşılanmaktadır. Ancak bütçenin bu tip harcamalardaki payı gitgide azalmaktadır ve bu pay halen 1950'den olduğundan daha azdır. Yatırım harcamalarının geri kalan kısmı amortisman paylarından, iktisadi teşekkülerin ve halkın malî kaynaklarından karşılanmaktadır. Yatırımların finansmanı meselesinde bütçenin öncelikle geniş çaplı yeni sınıflar tesisleri ve alt-yapı'yı finanse ettiği görülmür. Bütçenin, finansman vasıtası ile memleketin iktisadi yapısındaki değişiklikler, genel iktisadi kalkınma için elverişli şartların yaratılması ve memleketin bölgesel kalkınması üzerinde büyük etkileri vardır.

Bütçe harcamalarının diğer veçhesinde idare, sağlık hizmetleri, kültür fizik, eğitim, ilmî araştırma, kültür, san'at, asayiş ve millî müdafaa gibi kamu hizmetlerinin karşılanması ile ilgilidir. Halkın yukarıda sayılan sosyal hizmetlere olan ihtiyacının büyük çapta devlet tarafından karşılandığı bir durumda bütçe üzerindeki malî yük meselâ karşılıksız sağlık hizmeti, eğitim vs. gibi hususlarla ilgili olduğu gibi çok ağırdır.

Bu şekilde meselâ bütçe, eğitim masraflarının karşılanmasında temel kaynakır. Topyekûn eğitim harcamalarının içinde bütçenin payı % 90'dan fazladır. Sosyal hizmetler için yapılan carî harcamalara (merkezî idare, millî müdafaa yatırım ve carî harcamaları hariç) bütçeden ayrılan ödenekler yaklaşık olarak bölüştürülen millî gelirin % 15'ine ulaşmaktadır.

II — Polonyanın Bütçe Sistemi :

Polanyanın bütçe sistemi memleketin idarî bölünüşü ile ilişkilidir. Basitleştirilmiş şekli ile bu ilişkiyi şu şekilde gösterebiliriz.

İdarî Birim	Birim Bütçesi	Kollektif Bütçe
1 — Köysel toplum	r c	
2 — Mintaka veya kaza	d	$d = r c + d$
3 — Voyvodalık	v	$v = d + v$

Birinci kalemdede belirli bir köysel toplumun gelir ve harcamalarına karşılayan tek bir bütçe vardır (köysel toplum memleketin en küçük idarî birimidir). İkinci kalemin bütçesi kaza bütçesi (daha büyük bir idarî ünite) ve kaza sınırları dahilinde olan bütün idarî ünite bütçelerinin toplamı olan kollektif bütçeden mürekkeptir. Voyvodalık en büyük idarî birimidir ve bir voyvodalık bütçesinin yapısı kaza bütçelerinde olduğu gibi voyvodalık kendi bütçesi ve kasaba bütçelerini kapsayan kollektif bütçeden meydana gelmektedir.

Bütün memleket ele alındığında bir merkezî bütçe ve bir de devlet bütçesinin varlığı görülür. Devlet bütçesi merkezî bütçeden ve memleketin bütün idarî birimlerinin kollektif şekildeki idarî bütçelerinden teşekkür eder.

Merkezî bütçe bütün devlet harcamalarının % 85'ini kapsamaktadır. Halihazırda merkezî bütçenin genel bütçe harcamaları içindeki payının azaltılmasına dair bir eğilim mevcuttur. 1950'lerin ortasında bütün

bütçe harcamalarının % 95'i merkezî bütçe tarafından karşılanmaktadır.

Merkezî bütçe, merkezî otoritelerin gelir ve harcamalarını kapsamaktadır. Millî müdafaa, asayiş, kamu borçlarının iftası için yapılan harcamaların tümü merkezî bütçeden karşılanmaktadır. Memleketin iktisadi kalkınması için yapılan harcamalar yine bu bütçeden karşılanmaktadır. Ancak mahallî otoritelerin hükümlerinin sahasına giren ekonominin bazı dallarının finansmanı, ilgili mahallî bütçelere bırakılmıştır. Aynı busus sosyal hizmetler içinde geçerlidir.

Genel olarak komün hizmetleri, sağlık hizmetleri, eğitim, kültürel faaliyet ziraat ve başkaları için yapılan harcamaların büyük bir kısmı mahallî bütçelerden karşılanmaktadır. Alt yapının, endüstrinin (mahallî bütçeler tarafından finanse edilen ufak çapta endüstriler haricinde), ilmî araştırmaların, yüksek öğretimin, sosyal refahın, merkezî idarenin vs. geliştirilmesi gibi millî önemi haiz harcamalar merkezî bütçeden yapılr. Harcamaların merkezî veya mahallî bütçeden yapılmasını itibarı ile olanlar (iktisadi ve diğerleri) arasında açık ve kesin ayırcı hatlar mevcuttur.

Merkezî bütçe harcamaları merkezî idare otoriteleri, (bakanlıklar) mahallî bütçe harcamaları ise mahallî devlet otoritelerinin organları olan halk konseyleri tarafından yapılırlar.

Mahallî bütçelerin gelirleri kendi malî kaynaklarından ve bir üst idari ünite bütçesinden ayrılan malî ödeneklerden ibarettir. İlkinci kaynağı tevzin kaynağı adı verilir. Mahallî bütçelerin gelirleri başlıca üretken teşebbüslerden ve ilgili halk konseylerine bağlı iktisadi teşekkülerden alınan vergilerden sağlanır. Tevzin gelirleri ise bir üst bütçeden verilen sübvansiyonlardan ve bu bütçenin sahibi dahilindeki vergi hasılatı pardan ibarettir. Bu sistem mahallî malî otoriteleri vergi tahsilinde etkin kılmak için geliştirilmiştir.

Harbi takip eden devrede mahallî ihtiyaçlar büyük çapta merkezî bütçeden karşılanmışlardır. O devirlerde mahallî halk konseylerinin gelirleri o derecede düşük olmuşlardır ki ihtiyaçlarının dahi sadece önemsiz bir kısmını karşılayabilmışlardır. Mamaafih, halk konseylerinin malî imkânları tedricen artmıştır. Halk konseylerinin faaliyet sahalarındaki iktisadi gelişmeden dolayı bu artma imkân dahiline girmiştir. Halk konseylerinin gelirlerinin artması mahallî ihtiyaçların daha büyük çapta kendi imkânlarından karşılanmasına imkân vermiştir.

Bu gelişmeyi aşağıdaki tablodan takip edebiliriz :

Sene	Toplam Gelir (Milyar zloty)	% Olarak Gelir Kaynağı	
		Mahallî	Tevzin
1951	9.1	18.7	81.3
1955	19.8	28.8	71.2
1960	57.9	54.4	45.6
1965	87.5	53.3	46.7

Merkezi bütçe ve mahallî bütçeler arasındaki bağımlılık maliyenin merkezileştirilmesi, ademî merkezileştirilmesi ve aynı zamanda memleketin münferit bölgelerine gelirin yeniden dağılımı meseleleri ile ilişkilidir.

Polonya'nın halihazırda sosyal ve iktisadî şartları uyarınca aşağıda belirteceğimiz faktörler mahallî bütçelerin oto-finansman imkânlarını kısıtlayıcı bir rol oynamaktadırlar:

a) Memleketin muhtelif bölgeleri arasında iktisadî gelişme farkları Oto-finansmanın tam özgürlüğü bilhassa eğitim, sağlık hizmetleri ve kültür gibi konularda halk ihtiyaçlarının görülmesinde daha ileri derecede farklılıklar yaratabilir.

b) Merkezi otoritelerin, bilhassa memleketin sosyal ve iktisadî kalınca istikameflerinin verimli bir şekilde sağlanması amacıyla mahallî otoritelerin harcamalarını kontrol etme gereği.

Münferit bölgelerin iktisadî gelişme seviyelerinde oransızlık az olduğu takdirde merkezî idarenin mahallî otoriteler üzerindeki kontrol gereği azalır ve mahallî bütçeler için oto-finansman özgürlüğünü varma imkânları artar. Millî gelirleri bölge esasına göre yeniden dağıtmak ve masrafları kontrol etmek gereği mahallî bütçelerin halen % 50'sinin tevzin gelirlerinden karşılaşduğu gerçegine müncer olmaktadır. Tevzin gelirlerinin 1/3'ü sübvansiyonlardan müteşekkildir (1962'de sübvansiyonlar tevzin gelirlerinin % 50'sini temsil etmekteydiler.)

III — Plân ve Bütçenin Koordinasyonuna Doğru :

Bütçenin millî iktisadî plânla koordinasyonu Polonya'da plânlama sisteminin başından beri en büyük gaye idi. Bu gayeye ancak tedricen ulaşılabilirdi. Halâ bazı problemlerin mevcudiyetine rağmen prensip olarak bu koordinasyonun gerçekleştirildiğini söyleyebiliriz.

Merkezî plânlama sisteminin benimsendiği yıllarda (harbi takip eden ilk seneler), bütçe sisteminin emrinde nispeten iyi tesis edilmiş malî müesseseler, bazı gelenekler ve nisbeten yüksek vasıflı personel bulunmakta idi. Ancak merkezî plânlama organı ilk başlarda tecrübeli personel, müessesesi ve çalışma metodu sıkıntısı çekiyordu. Memleketteki sosyal-iqtisadi değişiklikler bu idarî organın kuvvetli bir dinamizm ve etki kazanması ve önem bakımından kazanç sağlamaşlığı gerçeğini doğurmuştur.

Merkezî plânlama organlarının ehemmiyet ve etkilerinin artmasındaki en anlamlı husus bu organların emrinde yatırım harcamalarının bulunmasıdır. Belirli bir devre zarfında iki ayrı bütçe mevcut olmuştur: bu bütçeler "olağan bütçe" ve "yatırım bütçesi" (devlet yatırım plâni) adı verilen bütçelerdir. Olağan bütçe malî teşkilât tarafından, devlet yatırım plâni ise plânlama komisyonu tarafından hazırlanır ve yürütülür. Her iki teşkilâtin da genel devlet politikası çizgisine uygun faaliyet göstereceği şüphesizdir.

Polonya'da entansif endüstriyelmenin başlangıcı (1950 - 1955, 6 yıllık plâni) iktisadî teşkilâttâ, iktisadî politikada ve plânlama metodlarında temel reformlara şahit olmuştur. Bu reformların esas istikâmetleri plânlama sistemini tam olarak entegre etmek idi. Entegre edilmiş plânlama sisteminde maliyet ve bütçe meseleleri tüm iktisadî süreç içinde sadece bir veçheyi temsil ederler ve en önemlileri olarak telâkki edilmezler. Geniş bir iktisadî süreç takımını içine alan bir devlet plânlama sisteminde malî meseleler ikinci derecede ehemmiyet kazanmışlardır. Netice olarak bütçe tamamen millî iktisadî plâna tabî olmuş ve iktisadî kararlar merkezî plânlama teşkilâti tarafından alınmaya başlanmıştır.

Bütünleştirilmiş plânlama sisteminde iktisadî süreçlerin koordinasyonu fiziksel hacim şeklinde ifade edilmektedir ve bu süreçlerin malî yönleri otomatik olarak anlaşılmazlar. Polonya'da bu koordinasyonun cihazları birçok senelerden beri tesis ve ıslah edilmektedir. Millî İktisadî Plân ve bütçenin koordinasyonu açısından özel ehemmiyet arzeden tedbirler şunlardır:

- a) Plân ve Bütçe için aynı kavramların, sınıflandırmaların benimsenmesi (örn. dökümantasyon için müsterek bir terminolojinin tesisi).
- b) Muhtelif hizmet ve ürünlerin birim maliyetlerini tanımlayan malî normların çıkarılması. Bu malî normlar esas alınarak plânlanan işlerin tatbiki için gerekli bütçe harcamalarını tespit etmek mümkün olacaktır.

- c) Plânlama prosedürünün muhtelif seviyelerinde bütçe ve plân ön tahminlerinin yakından koordinasyonu. Bahis konusu çaba bu dökümanların hazırlanması ve kabulü ile ilgili yöntemlerin ahenkleştirilmesini gerektirmektedir.
- d) Sadece devlet bütçesini değil, diğer mali gelir ve masrafları içine alan millî iktisadî plân çerçevesi içinde bir mali plânlar sisteminin teşkili. Bu sistem devlet bilânçosu olarak bilinmektedir.

Yukarıda sayılan tedbirler sayesinde devlet bütçesinin millî iktisadî plânla yakından koordinasyonu başarılı olmuştur. Netice olarak plân ve bütçe arasında temel saptmalar yoktur.

Bütçenin iktisadî plânla yakından koordinasyonu, iktisadî vetireleri yönelikle kullanılan kısa vadeli merkezî plânlamanın (senelik millî iktisadî plânlar) önemli rolüne büyük çapta bağlıdır. Ekonominin yerinden yönetime bağlı bir sevk ve idare sisteminde plânın rolü azalmaktadır. Bundan dolayı iktisadî plân ve bütçe arasında yeni meseleler ortaya çıkar ve iktisadî vetireleri tanzim eden mali aletlerin rolü artar.

IV — Kalkınma Politikalarının Formüle Edilmesi ve Uygulanması Vertiresinde Plân ve Bütçe :

Memleketin sosyal ve iktisadî kalkınmasında gaye ve gerçekleşme imkân ve yollarını kapsayan temel siyaset prensipleri genellikle 5 - yıllık devreyi kapsayan orta vadeli plânlarda formüle edilmektedir. 15-20 yıllık devreler için hazırlanan uzun vadeli iktisadî kalkınma programları 5 - yıllık plânların hazırlanması için yardımcı aletlerdir.

5 - yıllık iktisadî kalkınma plânlarının hazırlanması 5 - yıllık devlet bütçesinin tanzimi ile birlikte yürürlükte. Genel istihsal dengesini, sosyal maliyetlerin ve millî gelirin dağılımını ve aynı zamanda sektörlerarası input-output tablolarını ve devletin mali bilânçosunu ihtiva eden daha fazla plânın kendisidir. Bu hazırlıklar analitiktir ve plânın genel varsayımlarını dengelemeye yararlar (meselâ, özellikle devlet ve devlet kontrolü altındaki gelir ve harcamalar arasında genel iktisadî dengeyi temin edip etmedikleri gibi.)

5 - yıllık plânın bir parçası olarak hazırlanan genel mali plân, kapsamı itibarıyle devlet bütçesinden genişler. Bu plân gelirin yeniden dağılımı, yatırımlar, stoklar, rezervler ve sosyal hizmet artışlarının tüm vertiresini kapsarlar.

Dikkati çeken bir gerçekte sudur ki, Polonyada 5 yıllık plan sadece memleketin iktisadi politikası için genel varsayımları ve yükümleri formüle etmek için görevlendirilmemiştir. 5 yıllık plan millî ekonominin bütün sahaları için ayrıntılı ve kesin yatırım programlarını muhtevîdir. Özellikle ayrıntılı olan projeler bütün yeni yatırım ve mevcut fabrikaların modernleştirilmesi projeleridir. Daha ufak çaptaki projeler, örneğin teşebbüsler tarafından finanse edilenler için şüphesizki genel tahminler verilir. Plânda ayrıca yatırımların malî kaynakları için bir genel rezerv mevcuttur. Bu rezerv plânın uygulanması esnasında yatırımların finanse edilmesi ve 5 yıllık plânda öngörülülmemiş gayelerin gerçekleştirilebilmesi için kullanılır.

Daha öncede işaret edilmiş olduğu gibi iktisadî plânın ve bütçenin tam koordinasyonu için geniş bir plânlama teknikleri dizisi kullanılabilir. Bunlar herseyden evvel senelik millî iktisadî plânla devlet bütçesinin koordinasyonunun sağlanması açısından önem arzederler. Esas önem arz eden döküman, millî iktisadî plânın ayrılmaz bir parçası olan devlet malî bilânçosu ve maddî ve malî akımların input ve output tablolarıdır.

Devlet bütçesi malî kaynakların ve bunların dağılımının belirli kısmını kapsar. Bunlar devlet teşkilâtının (merkezî ve mahallî otoriteler) dolayısız olarak kullanabileceği kaynaklardır. Devlet bütçesinden ayrı olarak parasal kaynaklar, banka kredisi ve halkın malî döner sermayesi yolu ile teşebbüsler ve diğer iktisadî teşekküler tarafından kullanılır. Birikim ve dağıtım yetireleri devletin malî bilânçosu içine dahil edilmiştir. Böylece bütçenin ana istikâmeleri millî iktisadî plân içine dahil edilmiş bir uygulama dökümanı olduğu söylenebilir.

Bütçe millî iktisadî plânla genel plânlama süreci zarfında koordine edilir. İktisadî faaliyet varsayımları, malî olanak ve etkiler plânlama süreci zarfında şekillendirilirler. Merkezî otoritelere ulaşıkları şekli ile plânın ve bütçenin varsayımları arasında bir ahengin sağlanacağıının garanti edilmesi güçtür. Bu güçlük bütçenin ve daha geniş çapta plânın bahis konusu seviyede tümü kapsar bir şekilde takdim gereğinden doğmaktadır. Böylece plân ve bütçenin koordinasyon imkânı büyük çapta toplamlara ve bundan ötürü yaklaşıklara bağlı olmaktadır.

Plân ve bütçenin mümkün olan en iyi tarzda koordinasyonunu sağlamak için matuf metod ve tedbirlerden başka bu iki döküman arasında salâhiyet açısından belirli bir ayırım vardır. Bu ayırım çizgisi merkezî plânlama ve malî teşkilât salâhiyetleri arasındadır. Plânlama teşkilâtının kalımma meseleleri, malî teşkilâtın ise carî ihtiyaçlarla mesgul olduğu genellikle kabul edilmektedir.

Böylece, yatırım kararlarının plânlama teşkilâtı tarafından hazırladığını söyleyebiliriz. Bu çerçeve içinde bütçenin rolü plânm uygulanmasına, diğer bir deyişle yatırım projelerinin finansmanına malî kaynakların hareketlendirilmesine ve kaynakların kullanımının kontrolüne münhasırdır. Finanse edilecek yatırımların seçimi bakımından malî teşkilât kesin bir önem arz etmemektedir. Mamaafih, ilgili iktisadî teşkilâtın malî kaynakların ve bir banka kredisi yolu ile finanse edilecek olan yatırım üzerinde bir etkiye sahip olabilir.

Düger yandan malî teşkilât ve bütçe, sosyal ve kültürel hizmetler, idarî teşkilât vs. carî ihtiyaçlarına ayrılacak kaynaklar itibariyle en büyük önemi haizdir. Bu meselelerle ilgili kararlar malî teşkilât tarafından harzlanır ve yüksek devlet otoriteleri tarafından tasdik edilirler.

Edinilen tecrübelere göre bütçe ve plânn koordinasyonu, bütçenin memleketin iktisadî kalkınmasında plânn uygulanabilmesi için belli bayılı âletlerden biri olarak kullanımından ibaret olmuştur.

Devlet Malî Bilânçosu :

1. Millî iktisadî plânn tümü kapsayan dengesi, halkın parasal gelir ve giderler dengesini ve millî gelirin toplam yaratılma ve bölüştürülme dengesini içine alan devletin malî bilânçosundan ibarettir.

Tümü kapsayan bilânçolar tüm üretim vetiresine malî bir yaklaşım teşkil ederler. Plânn temel sektörlerinin genel prensiplerinin karşılıklı olarak koordine edilip edilmeliğinin anlaşılabilmesi için bunların tesisi gereklidir.

İktisadî plânn bir tüm olarak dengelenmesi münferit sektörler yolu ile olur. Bu ayrı sentetik dengelerin konusudur.

2. Devletin malî dengesinin konusu sosyalize ekonominin toplam gelirleri ile toplam harcamalarını dengelemekdir. Devlet harcamaları öncelikle produktif olmayan sektörün idamesi ve millî ekonominin gelişmesine yönelikti.

Malî bilânço, temel ilişkilerinin içine bütçe sisteminin, sosyalize teşebbüslerin malî sisteminin ve kredi sisteminin girdiği sosyalist malî sistem tarafından biriktirilen ve bölüştürülen tüm gelir ve harcamaları kapsar. Böylece malî bilânço sosyalist malî sistemin gelir ve harcamalarının aynı zamanda dengesidir. Mamaafih, bu malî denge, sistemin yukarıda açıklanan ilişkileri için hazırlanan uygulama plânlarının toplamını teşkil etmez, çünkü tüm iktisadî durumun bir sarih şemasını çıkarabilmek için herbiri ayrı ayrı ele alır.

3. Halihazırda kullanıldığı şekli ile devletin malî bilânçosunun şeması çalışmanın ilk bölümünde gösterilmiştir. Bilânçonun sarih bir şekilde takdimi için kısa bir versiyonu aşağıda verilmektedir:

Gelir	Gider
I. Sosyalize sektörden elde edilen varidat :	I. Devlet cari bütçe harcamaları:
1. Teşebbüslerin malî birikimi 2. Teşebbüslerin aşınma payları 3. Sosyal sigorta ödemeleri 4. Diğer gelirler	1. Sosyal ve kültürel harcamalar 2. Sosyal sigorta 3. Teşebbüslerin ve diğer iktisadi ünitelerin finansmanı 4. Kamu ve Yargı İdaresi 5. Millî müdafaa dahil diğer harcamalar
II. Halktan ve özel sektörden elde edilen gelirler :	II. Sosyalize Sektörde birikim harcamaları :
1. Devlet bütçesine ödenen vergi ve harçlar 2. Bütçe birimlerinin hizmet karşılığı sağladıkları gelirler 3. Konut yapımı ve muhtelif yatırım fonları ile ilgili gelirler 4. Halkın malî kaynaklarının artışı	1. Yatırım ve ana tamir harcamaları 2. Stok ve Rezerv artışı
III. Ödemeler bilânçosu fazlası ve dış Ticaretle ilgili diğer varidat	III. Halkın ve özel sektörün kredilerindeki artış :
	1. Döner krediler 2. Yatırım kredileri 3. Mülkiyeti muhafaza kaydı ile satış kredileri
	IV. Ödemeler bilânçosu açığı ve dış ticaretle ilgili diğer harcamalar

4. a) Gelir kısmındaki temel kalemler sosyalize teşebbüslerin gelirleridir. Bunlar başlıca malî birikim şeklinde ortaya çıkarlar.

Teşebbüslerin malî sistem prensiplerine göre malî birikimin, teşebbüslerin toptyekün faaliyeti sonucunda sağlanan birikim olarak anlaşılması gereklidir. Bu birikimin içine, üretim satış değeri ve üretim masrafları arasındaki fark (satışlardaki birikim) ve teşebbüslerin işletme dışı faaliyetlerinden doğan sonuçlar (çoğunluklu negatiftirler) ve diğer kâr ve beklenmedik zararlar giderler.

Topyekûn malî birikim malî bilânçonun içine dahil edilmektedir. Şöyledi bu bilânçonun içine sadece muamele vergileri, bütçe farkları², kâr farkları vs. şeklinde devlet bütçesine giren kısım değil, teşebbüslerin kullanımına bırakılan ve bütçe dışında harcanan kısım (teşebbüslerin kendi fonlarına veya gelişme fonlarına tahsis edilen fonlar) da girmektedir.

Mali bilânçonun sosyalize teşebbüslерden sağlanan gelirleri, iktisadı açısından malî birikim ile eş muameleyi görmesi gereken gelirleri de içine alır. Bu gelirler öncelikle sosyal sigorta ödemeleri ve bazı tip teşebbüslер tarafından ödenen ve üretim maliyetlerinin içine giren gayri menkul vergileri gibi vergileri kapsamaktadır.

Bu vergilerin ve sosyal sigorta ödemelerinin devlet bütçesi üzerinde etkileri mevcuttur (yukarıdaki şema'da bunlar "diğer gelirler" name altında belirtildi.)

4. b) Teşebbüslерin aşınma payı adı verilen kalem, üretim vertiresinde aşınan sabit sermayenin yenilenmesine (ana tamirler) matuf aşınma fonunu ve aynı zamanda carî malî sistem uyarınca merkezleştirilen ve yatırımlarda kullanılacak (yaygın yenileme) kısmını temsil eder.

Yatırım harcamalarının (gayri safî yatırımlar) ve ana tamir masraflarının tümünün malî bilânçonun giderler bölümune ithali aşınma fonunun devlet malî bilânçosunun gelirler kısmına katılmasına tekâbül eder.

4. c.) Sosyalize sektörden elde edilen gelirlere bankalar, sigorta şirketleri, tasarruf ve kredi kooperatifleri, piyangolar, mülkiyeti muhafaza kaydı ile satış kredileri teşkilâti gibi malî müesseselerin kârları da dahil edilir.

Bu kârlar yukarıdaki şema'da "diğer gelirler" başlığı altında gösterilmiştir.

4. d.) Devlet malî bilânçosunun özel sektör ve halktan elde edilen gelirleri öncelikle devlet bütçesine ödenen vergi ve harçları (e.g. arazi vergisi, maaş ve ücretlerden alınan vergiler) halkın malî kaynaklarındaki artışları (nakit ve tasarruf olarak) konut yapımı ve muhtelif sosyal fonları (meselâ okullar ve leyli okullar, Bina yapımı fonu gibi) kapsar.

2) Polonya malî sisteminde bütçe farkları adı verilen fonlardan teşkil olunan bir denkleştirme fonu mevcuttur. Bu fonlar negatif oldukları takdirde bütçe sübvansiyonu rolünü iktisap ederler. Pozitif oldukları takdirde ise bütçeye transfer edilmesi gereken sübvansiyon rezervini teşkil ederler.

8. Devlet malî bilânçosunun rolü nazarı itibare alınınca, uygulama plânları ile ilişkili olarak bu dengenin koordinasyon fonksiyonu dikkatle ele alınmalıdır. Uygulama plânları adını verdigimiz plânlar, devlet bütçesinin görev ve haklarını tespit eden plânlar, sosyalize teşebbüslerin malî plânları, ve yeniden bölüştürme vüteresini etkileyen kredi plânlarından müteşekkildir.

Uygulama plânları arasındaki karşılıklı ilişkilerin eliminasyonu sayesinde, malî denge devlet malî bilânçosunun gelir ve giderlerinin daha sahih bir görünümünü verir. Bu husus ayrı malî plânların, millî iktisadi plânın prensip ve anahatları ile bağdaşması ve memleketin malî durumunun değerlendirilmesi açısından son derecede önemlidir. Malî bilânçonun bu yönü, devlet bütçesi dışında yeniden bölüştürmenin kapsamını artıran malî sistemin yerinden yönetime kaydırılması durumunda çok önem kazanmaktadır.

9. Plân uygulanmasında yıllık ve bir yılı aşkın süreler için sentetik dengeler plânlanır. Halkın parasal gelir ve gider dengeleri 4 aylık devreler için plânlanmaktadır. Bu dengede Bakanlar Konseyi nezdindeki Plânlama Komisyonunda Maliye Bakanlığı ve halkın parasal gelir ve harcamalarının kapsamına giren konularda Polonya Millî Bankası ile sıkı bir işbirliği ile hazırlanır.

Devlet malî bilânçosu ve halkın nakdi gelir ve giderlerinin dengesi carî malî politikada birer âlet olarak kullanılmaktadır. Maliye Bakanlığı bu amaçla yıl boyunca bunların uygulanma sonuçlarının analizini yapar.

Bütçe Plânlaması Prensipleri :

Evvelki böülümlerde gösterilmiş olduğu gibi, Polonya'da devlet bütçesi millî gelirin birikimi, dağılımı ve yeniden dağılımı için kullanılan en esaslı âlettir. Bütçe gelirlerinin en önemli kaynağı sosyalleştirilmiş ekonomiden (devlet ve kooperatif teşebbüslерinden) elde edilen gelirlerdir. Bu gelirler muamele vergileri ve devlet teşebbüsleri kârlarının bütçeye transferi şeklinde toplanmaktadır. Teşebbüsl gelirlerinin bir kısmı oto-finansman çerçevesi içinde kullanılmak üzere teşebbüsl kendisine bırakılır. Gelirin diğer kısmı ise, derhal bütçeye aktarılır. Kârların bu şekilde bölünmesini tâyin eden prensipler devlet tarafından tespit edilirler.

1947 tarihinden itibaren Polonya Halk Cumhuriyeti Bütçesi daima bir gelir fazlası ile kapanmıştır. 1967 de Polonya'da sosyalleştirilmiş eko-

4. e) Dış ticaretin malî sonuçlarının da devletin malî bilânçosu üzerinde etkisi vardır. İthalâtın ihracatı aşması, harcamaları artırırken ithalâtın ihracatı aşması devlet malî bilânçosunun gelirlerini artırır.

5. Devlet malî bilânçosunda iki esas gider grubu vardır: Produktif olmayan sektörün idamesi ve iktisadî birikim.

Birinci grup giderler devlet bütçesinin carî harcamaları ile karşılmaktadır. Diğer harcama grubu ise yatırım, sosyalize sektördeki ana tamir ve stok artışı harcamalarından mürekkeptir. Bu noktada piyasa stokları, hammadde, millî ekonominin muhtelif dallarındaki teşebbüsler tarafından stoklanan yarı mamüller arzı ve devlet rezervleri arasında bir ayırım yapmak gereklidir.

Halka ve özel sektörde verilen krediler de malî bilânço için bir gider kalemi teşkil ederler.

6. Devletin plânlanmış malî bilânçosu bir kaide olarak gelir fazlası gösterir. Bu fazla millî gelirin, plânın hazırlanması esnasında bölüştürülmemiş ve mal (piyasa stokları) veya istihsal vasıtası şeklinde elde bulundurulan kısmının parasal karşılığıdır. Malî denge fazlalığı ile halkın parasal gelir ve harcamaları arasındaki denge fazlası karşılaşlığı takdirde her ikisi de malî denge fazlalığı içine girecek bu unsurların oranları tâmin etmek mümkün olabilir.

Plân seviyesinde bölüştürilmeyen maddî kaynakları temsil eden bu fazla sosyalize ekonominin malî rezervini temsil etmektedir. Bu rezerv iktisadî plânın uygulanması sırasında bölüştürülebilir. Ancak plânın uygulanması vetiresinde vukua gelecek ve fazlanın azalmasını doğuracak bir dengesizlik (aşırı harcamalar, plânlanmış gelirden daha azının elde edilmesi, plânda yapılan değişiklikler vs.) durumunda bir rezerv olarak kullanılmak üzere muamele görmesi gereklidir.

7. Piyasa ve para arzı arasındaki denge malî dengenin vazgeçilmez bir unsurudur.

Bu denge halkın parasal gelir ve harcamalarının doğru bir şekilde dengelenmesinin sonucudur. Bu aynı zamanda malî gelirin ferdî istihlâke ve sosyalize sektörün arzettiği hizmete ayrılan kısmı ile halkın satın alma gücü arasındaki dengeyi ifade etmektedir.

Yukarıda bahis konusu edilen dengeler, rollerinden ötürü carî iktisadî politikanın bir aracı olarak gitgide daha fazla kullanılmaktadırlar.

nomiden elde edilen bütçe gelirleri % 73'e ve bu ekonomi çerçevesi içinde (yatırım ve döner sermaye fonları) harcamaları ise % 54'e erişmişlerdir. Millî ekonominin geriye kalan harcamaları daha büyük kapsamda döner sermayeye aktarılan kısa vadeli ve yatırımlara verilen uzun vadeli devlet bankası kredileri ile karşılanır. Polonya'da bütçe harcamaları kısmındaki temel kalemler millî ekonominin, teşebbüs ve yatırımların yenilenme fonlarını (bütün giderlerin % 60'ı) kapsar. Bütçe giderleri kısmındaki ikinci büyük kalemler, idarî mekanizma, sağlık hizmetleri, kültür fizik, spor, eğitim, bilim, güzel san'atlar, yargı idaresi v.s. harcamaları şeklindeki kollektif istihlâkin finansmanı ile ilgilidir.

Kollektif istihlâk ihtiyaçları büyük çapta devlet tarafından finanse edilmek suretiyle karşılanır. Bu durum, tamamen karşılıksız eğitim hizmetinden başka sağlık hizmetlerini de kapsar. Polonya'nın çalışan nüfusu herhangi bir karşılık ödemeden sağlık hizmetinden faydalananılar. Halkın % 40'ının çalışma çağının altında veya üstünde olduğu gözönünde tutulursa bu giderlerin bütçe için ne derecede ağır bir yük olduğu anlaşılabılır. Netice olarak, Polonya halkın % 40'i üretim vetiresinde, diğer bir deyişle, millî gelirin yaratılmasında rol almamakta, buna mukabil ferdi ve kollektif istihlâke katılmaktadırlar. Yaş gruplarına göre Polonya nüfusunun yapısı şu şekildedir: 19 yaşıdan küçük, okul çağında bulunanlar % 43'ü, 65 yaşıdan büyük olanlar ise % 6,5'u meydana getirmektedirler. Netice itibariyle büyük çapta bütçeden finanse edilen eğitim harcamaları bütçe için ağır bir yük meydana getirmektedirler. Eğitim hizmetine yapılan bütün harcamaların % 90'ı devlet bütçesinden yapılmaktadır. Eğitim harcamalarının millî gelirdeki payı da çok önemlidir. Bu durumu bir misâlle gösterebiliriz:

**1963'te Polonya'da Millî Gelir ve Eğitim Harcamaları
(milyar zloty olarak)**

Millî Gelir	456.7
Eğitim Harcamaları :	24.5
Bütçeden	21.7
Diğer kaynaklardan	2.8
Bu harcamaların millî gelire oranı	% 5.3

Eğitim harcamalarının yüksek verimlilik derecesinden ve millî ekonomindeki büyük öneminden dolayı, bu gaye için millî gelirden ve bütçeden yapılan tahsisler artmaya devam etmektedir.

Polonya'da mali ilişkilerin anlaşılmaması için gerekli olan yukarıdaki açıklamadan sonra Polonya bütçesinin yapısının takdimine geçebiliriz.

10. BÜTÇE YAPISI

Polonya'da devlet bütçesi merkezî bütçe ve mahallî bütçelerden mütekkeptir. Bu yapı, merkezî ve mahallî halk konseyleri devlet otoritelerinden teşekkül eden idarî bölümle ilişkilidir. Mahallî otoritelerinin mali faaliyeti mahallî bütçeler dahilindedir. Merkezî bütçe, parlamento (Sejm), Devlet Konseyi, Bakanlar Konseyi, Bakanlıklar, Plânlama Komisyonu, Yüksek Murakabe Kurulu v.s. gibi devletin merkezî ve yüksek organlarının gelir ve giderlerini içine alır. Tüm millî savunma harcamaları, kamu hukuk ve nizamının korunması (yargı idaresi), (ic ve dış) kamu borçlarının idaresi merkezî bütçeden finanse edilir. Millî ekonomi ve bilhassa dolaysız olarak merkezî devlet otoritelerine bağlı teşebbüsler ve özel millî önemî haiz teşebbüslerde yapılan harcamalar büyük çapta merkezî bütçeden karşılanır. Diğer taraftan mahallî otoritelere (halk konseyleri) bağlı mahallî teşebbüslerde yapılan harcamalar ise ilgili mahallî bütçelerden karşılanmaktadır. Devlet teşebbüslerini merkezî veya mahallî bütçeden finanse etmenin kriteri yukarıda bahsi geçen bağıllık mesesidir. Evvelce zikretmiş olduğumuz Polonya'nın en büyük demir ve çelik kombinası, Lenin Kompleksi, Ağır Endüstri Bakanlığına bağlıdır ve merkezî bütçeden finanse edilir. Buna mukabil kompleks kârının bir kısmı ise merkezî bütçeye dahil edilir. Mamafih, Varşova Halk Konseyine bağlı olan küçük teşebbüslerin finansmanı ilgili halk konseyinin mahallî bütçesinden yapılır ve teşebbüs kârlarının bir kısmı bu bütçeye aktarılır.

Merkezî bütçe ile mahallî bütçeler arasında ne gibi bir bağ vardır? İki tip mahallî bütçe ayırdedebiliyoruz: münferit bütçeler, tümü kapsayan bütçeler. Münferit olarak adlandırdığımız bütçe köysel toplum mintaka, voyvodalık veya herhangi bir voyvodalık otoritesinden idarî açıdan bağımsız kaza seviyelerinde halk konseylerinin tekil bütçesidir. Tümü kapsayan bütçe ise, belirli bir mintaka veya voyvodalığın sahasında hükümlen halk konseylerinin tekil bütçelerinin toplamından meydana gelir. Varşova gibi büyük şehirlerde, Varşova mintaka halk konseylerinin ve Varşova Halk Konseyi prezidiumu'nun tekil bütçeleri biraraya getirilerek bütün Varşova'nın tümü kapsayan bütçesi ortaya çıkar. Bütün voyvodalıkların, herhangi bir voyvodalık otoritesinden idarî açıdan bağımsız kazaların (Varşova Eódz) toplum tümü kapsayan bütçeleri ve merkezî bütçe birarada devlet bütçesini meydana getirirler. Eyaletlerdeki en

küçük bütçe bağı köysel toplum bütçeleridir. Bütün mahallî bütçelerin gelirleri kendi sağladıkları gelirlerden ve üst idarî merci biriminin bütçesinden tahsis edilen gelirlerden oluşur. Bütçe gelirlerine yapılan bu ekler tezvin gelirleri adı verilir. Mahallî bütçe gelirleri mahallî halk konseylerine bağlı teşebbüs gelirlerinden, vergi ve mahallî harçlardan, mülkiyet haklarının satış ve kıralanmasından elde edilen gelirlerden meydana gelmektedirler. Mahallî bütçelerdeki tezvin gelirleri bir üst bütçeden verilen tahsisatlar ve belirli bir halk konseyinin hükümlanlık sahasında toplanıp merkezî bütçeye intikal eden vergi gelirlerinden alınan paylardan mürekkeptir (örneğin, gelir vergisi, muamele vergisi, arazi vergilerinden alınan paylar). Bu sistem, mahallî otoriteleri vergilerin mahallî mali idare tarafından etkin bir şekilde tahsiline teşvik gayesine matuttur. Hemen harbi takip eden senelerde halk konseylerinin malî ihtiyaçları büyük çapta merkezî bütçeden verilen sübvansiyonlarla karşılanmaktadır. O devirlerde mahallî idarelerin gelirleri en ácil ihtiyaçları karşılamaya yetmeyecek kadar küçük ve yetersizdi. İktisadi gelişmeye paralel olarak mahallî halk konseylerinin ihtiyaçlarını karşılamak için gerekli gelirleri sağlamaktaki payı, gitgide artmaktadır. Bu evrimi aşağıdaki tabloda örnekleyebiliriz :

1951 - 1964 devresinde tezvin ve mahallî bütçe gelirleri³

Yıl	Toplam Gelir		Mahallî Bütçe Gelirleri		Tevzin Gelirleri	
	(milyar zł)	%	(milyar zł)	%	(milyar zł)	%
1951	9.1	100	1.7	18.7	7.4	81.3
1952	10.2	100	3.5	34.3	6.7	65.7
1953	15.0	100	3.2	21.3	11.8	78.7
1954	18.4	100	5.8	31.5	12.6	68.5
1955	19.8	100	5.7	28.8	14.1	71.2
1956	25.0	100	5.6	22.4	19.4	77.6
1957	36.9	100	17.1	46.3	19.8	53.7
1958	44.4	100	24.1	54.3	20.3	45.7
1959	51.1	100	27.6	54.0	23.5	46.0
1960	57.9	100	31.5	54.4	26.4	45.6
1961	63.9	100	35.7	55.9	28.8	44.1
1962	75.0	100	41.2	54.9	33.8	45.1
1963	76.4	100	42.7	55.8	33.7	44.2
1964	80.8	100	43.0	53.2	37.8	46.8

3) A. Komar. Struktura budżetu Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej (Polonya Halk Cumhuriyeti Bütçe Yapısı) Varşova 1966, s. 207.

Halk konseylerinin merkezî otoritelere ve merkezî otorite bütçelerine bağlılığı maliyenin merkeziyet ve ademî merkeziyet meseleleri ile yakından ilişkilidir⁴⁾.

Bu mesele sevk ve idareden başka plânlama açısından da büyük ehemmiyet arzeder. Sovyetler Birliği, Yugoslavya veya Çekoslovakya gibi diğer çok-milletli sosyalist devletlerin aksine Polonya harb sonrası devrinden beri millî açıdan mütecanis bir memleket manzarası arzetmektedir. Netice olarak, diğer sosyalist ülkelerde federal devlet teşkilâtları bu memleketlerdeki iç millî yapıdan ve farklı etnik grupların ikâmet ettikleri münferit federal cumhuriyetlerdeki kalkınma seviyeleri arasındaki bariz farklardan doğmaktadır. Bu itibarla bahis konusu memleketlerde malî merkeziyetçilik veya ademî merkeziyetçilik meseleleri, millî açıdan mütecanis bir yapıya sahip olan Polonya'dan daha değişik bir tarzda şekillenmektedir. Netice olarak, Polonya sosyalist ekonomi yapısı ile ilgili malî merkeziyetçilik ve ademî merkeziyetçilik meselesi, mahallî otorite organlarının, mahallî iktisadî faaliyeti finanse etmek üzere malî kaynakların transferini mümkün kılabilecek derecede gelişme ve tecrübe seviyelerine ulaşmalarından ibarettir. Böylece, bu konuda en büyük ehemmiyeti arzeden husus mahallî otoritelerin iktisadî ve malî kalkınma dereceleridir. Bu seviye düşük oldukça iktisadî kararların merkezî otoriteler tarafından verilmesi ve mahallî organlarında bu kararların sadece teknik uygulaması ile sorumlu tutulmaları gereği hâsl olacaktır. Harbi hemen takip eden devrede, harb öncesi uzmanları işgalciler tarafından öldürüldükleri ve sosyalist ekonomi metodlarında uzman olan yeni eğitilmiş kişi eksikliği mevcut bulunduğu için, geriye kalmış bir kaç uzmanı merkezî otorite organlarında çalışmak üzere bulmak ve istihdam etmek ve malî yetireleri "tepeden" yönetmek daha kolay bir yol idi. Bu yolum önemli iktisadî kararları almak özgürlüğünü bu sahada tecrübesiz ve ehliyetsiz mahallî otorite memurlarına bırakmak tehlikesine karşı olarak seçildiğini ilâve edelim. Mamaafih, belirli bir zaman süresi geçip de birçok insan ikinci derecede meslek okullarından ve üniversitelerden mezun olunca, mahallî otorite organlarının istihdam ettikleri memur kitlesinin seviyesini yükseltmek mümkün olabilmiştir. Aynı şekilde bu otoritelerin hükümlânlık kapsamını genişletmek ve öncelikle sağlık, eğitim, kültür ve ekonomi alanlarında yeni görevleri devretmek mümkün olabilmiştir. Son zamanlarda, mahallî idarenin en alt seviyesinde olan köysel toplum halk konseylerine bile küçük mahal ve bölgelerdeki

4) Mali Sistemde Merkeziyet ve Ademî Merkeziyet, İstanbul 1962
Milletlerarası Maliye Enstitüsü Kongresi.

gelerin canlandırılmasına matuf bazı görevler (örneğin turizm yolu ile) ve arazî vergisinin tarh ve tahsili fonksiyonları devredilmiştir.

Yukarıda belirtilen evrim merkezî makamlardan mahallî makamlara gerekli malî kaynakların tedaricen devri ile ilişkilidir. Bu evrimin bir sonucu olarak 1964 tarihinde mahallî halk konseylerinin gelir yapısı aşağıdaki gibidir⁵⁾.

Mahallî bütçe gelirleri		milyar zł.	%
A. Sosyalleştirilmiş ekonomiden sağlanan gelirler			
1) Mahallî makamlara bağlı teşebbüslerden	15.3		
2) Kooperatiflerden	6.2		
3) Merkezî makamlara bağlı teşebbüs gelirlerinden (pay olarak)	19.8	41.3	58
B. Muhtelif varlıkların kiralamasından elde edilen gelirler		3.5	5
C. Vergiler :			
1) Özel sektörden	9.9		
2) Halktan (maas ve gelirlerden alınan vergiler dahil)	9.7	19.6	27
D. Merkezî bütçeden tahsisat		6.9	10
Toplam		71.3	100

Polonya'da devletin ziraat, bölgesel ekonomi, sağlık hizmetleri ve eğitimle ilgili mahallî ihtiyaçları karşılamak için yaptığı harcamalar halk konseylerinin bütçelerinden karşılanır. Bu masrafların hemen hemen yarısı halkın kültürel faaliyetlerine ayrılmaktadır. Millî müdafaa, ülkenin iktisadi alt yapısını değiştirme, her seviyede eğitim, yaşlılık ve malûliyet sigortası, sosyal refah, merkezî idare, yargı idaresi, devlet borçlarının idaresi ve devlet rezervlerinin idamesi için yapılan harcamaların merkezî bütçeden yapılması hatırlatılmaga değer bir gerçekktir. Böylece, merkezî bütçenin temel ve millî önemi haiz görevlerin finansmanında kullanıldığı sonucuna varabiliriz.

5) A. W. Zawadzki : "Niektoe zagadnienia gospodarki budgetowej rad narodowych" (Halk Konseyleri Bütçe Politikalarına İlişkin Bazi Meseleler), Studia Finansowe, Zeszyt; p: 74, Varşova, 1965.

11. PLÂNLAMANIN ISLAHI

İkinci bahiste açıklanmış olduğu gibi, Polonya modeli sosyalist millî ekonomide devlet bütçesi ile millî iktisadi plân, kredi plânı, halkın parasal gelir ve giderleri bilânçosu, teşebbüslerin mali plânları arasında yakın bir ilişki vardır. Devletin genel mali plânı 3. bahiste açıklanan devlet mali bilânçosudur.

Mamaafih, yukarıda zikredilen plânların tümü ile sosyalist devletin mali oluşumlar alanı içinde meydana gelen parasal süreçlerin sadece bir örneklemdir. Bu süreçlerdeki iktisadi niceliklerden bazlarının tahmin esasına göre tespit edilmeleri gereklidir. Münferit plânların uygulanması esnasında bazı nispetsizliklerin ortaya çıkabileceği tecrübe ile sabittir. Bu nispetsizlikler hatalı plânlamadan veya plânın hazırlandığı zaman da ülkenin siyasi veya iktisadi durumundan doğan yanlış nispetleri örneklerler. Plânın hazırlanması sırasında benimsenen bu çeşit nispetszilik veya hatalı tahminleri ortaya çıkarmak son derecede önemlidir. Polonya'da plânlardaki gelişkilikleri ortaya çıkarmanın metodlarından biri de fiziki ve mali akımların Maliye Enstitüsü tarafından hazırlanan input - output analiz metodudur. Bu metod sayesinde, millî ekonomide fiziki akımların süreçleri ile mali akımlar arasında bir karşılaştırma yapmak ve böylece hazırlanmış ve uygulama sahalarında plânları tashih etmek mümkün olabilmektedir. Bütçe tahminlerinin hazırlanması esnasında, fiziki ve mali akımların plânlanmış bilânçosundan faydalananarak bütçeyi millî iktisadi plâna ve diğer tümü kapsayan mali plânlar daha etkin bir şekilde bağlamak mümkündür. Bundan başka, fiziki ve mali akımlar metodu, fiziki istihsal ve gayrimaddî hizmetlerin alanlarını tecrit etmeyi ve bu iki alan dahilinde menşe ve varışlarına göre gelir ve gider çeşitleri arasında bir ayırım yapmayı mümkün kılar. Bütün bunlar gayri safî millî gelirin yaradılış ve bölüşüm sürecini rasyonel berraklığa kavuşturmayı sağlarlar. Yine fiziki ve mali akımlar sayesinde, millî gelirle ilişkili olarak ilk, ikinci ve nihaî bölüşümleri yapmak mümkündür. Fiziki ve mali akımlar bilânçosu 1961'den beri satranç çizelgesi şeklinde (38 x 47 kalem ve 60 yardımçı tablo olarak) yapılagelmektedir. A Tablosu tüm millî ekonomi süreçlerini dal ayırmalarını göstermeden örnekleyen en çok tümü kapsayan tablodur. B tablosunda, ekonomi sosyalleştirilmiş ve sosyalleştirilmemiş ekonomi olarak ikiye ayrılır. Bu ayırm ve bölüm devletin iktisadi politikası açısından büyük önem kazanmaktadır. Bu bölüm sayesinde sosyalleştirilmiş ekonomi sektörü ve ferdî ziraat dahil olmak üzere, özel sektör ekonomisi arasında fiziki ilişkiler (materyel ve hizmet akımları)

ve ayrıca bu sektörlerde maddî ve gayri maddî hizmetler alanında para akımlarının işlemsel gözlemlerini yapmak mümkün olabilmektedir. Bu iki temel sektörde maddî ve gayri maddî olanlarda mevcut ilişkiler tam bir malî analiz için büyük ehemmiyeti haizdirler. Bu sayede devlet bütçesine giren ve çıkan para akımlarının kaynaklarını ve aynı şekilde bütçe, teşebbüs ve banka arasında yer değiştiren kredi akımlarını izleyebilmek mümkündür.

Bütün bunların en ayrıntılısı, maddî üretim, dış ticaret, gayrimaddî hizmetler, devlet bütçesi, aile ekonomileri, maddî ve malî birikim, muhtelif teşebbüs fonları, banka hesaplarındaki özvarlık ve borçlar, hatâ ve ihmaller gibi 11 tümü kapsayan grup (alan) akımlarını içine alan C tablosudur. Maliye Bakanlığının şimdiki talimatları uyarınca ayırım derecesinin daha da ayrıntılı olabileceğine şüphe yoktur.

Yukarıda zikredilen metod bilhassa bütçe plânlaması alanında pratik avantajlara sahip olduğunu ispat etmiştir. Eski plânlama metodlarında nazaran maddî ve malî bilanço, özellikle kollektif istihlâk alanındaki somut ihtiyaçlarla (meselâ, eğitim veya sağlık hizmetlerinin finansmanı ve kollektif hareketin masrafları etkinliği gibi) ilgili bütçe tahminlerindeki isabet hakkında daha mükemmel bilgilere sahip olma istikâmetinde önemli bir adımı teşkil etmektedir. Anananevî bütçe metodlarında bütçe normlarının mevcut bulunmasına rağmen halen bunlara modern bir şekil verilmesi zarurîdir. Örneğin, belirli bir tîp hastane veya sanatoryumda tedavi gören bir hastanın kollektif istihlâk çerçevesi içinde bu hizmetten belirli bir bedel karşılığı veya bedelsiz faydalananması gibi, yapılan masraflara hizmetten faydalananların katılması bütçe normlarına ilâvesi gereklidir.

Sosyalist bir devletin vatandaşlarına kollektif istihlâk çerçevesi içinde sadece bedelsiz sağlık hizmeti değil, bedelsiz ilâç gibi hizmetleri de sağlaması gerekiği aşikârdır. Ancak, vatandaşların, meselâ, ilâçlar için yapılan masraflara kısmî katılmaları israfı azaltmaktadır. Bedelsiz hizmetlerin gerekiği gibi değerlendirilmediği tecrübe ile bilinmektedir. Bedelsiz ilâçlar sık sık ismarlanır, ancak, bedelsiz olduğu için, ya alınamaz, ya da israf edilir. Bu sebeple, bazı hallerde sembolik bir bedel dahî hizmete gerçekten ihtiyacı olmayanların talebini kısmaktadır. Poliklinikler önündeki uzun kuyruklar teşekkülü veya talebin gitgide artması hastahanelerde bir yatak temin etme güçlüğü, bu hizmetlerin tamamen bedelsiz olmasının doğurduğu hâdise örnekleri olarak gösterilebilir. Böylece bu hizmetlere gerçekten ihtiyacı olanlar faydalananamakta ve hizmetin bedelsiz olması yüzünden yataklar, ihtiyacı olmayanlar tarafından işgal edil-

mektedir. Yukarıda belirtilen gerçekler, masraflara kısmî katılma, doğru bütçe normları, tarifeler, fiyat listeleri gibi meseleleri, sadece iktisadî değil, sosyal meseleler olarak da karşımıza çıkartmaktadır. Nihayet, Polonya bütçe plânlamasında doğru sınıflandırma önemli bir problemdir. Bu konunun önemi sosyalist plânlı bir ekonomide doğru bütçe sınıflandırmasının sadece gerekli mali kayıt ve istatistiklerin mevcudiyeti halinde yapılabileceği gerçekinden doğar. Mali kayıt ve istatistikler bütçe, devlet mali bilçenosu ve millî iktisadî plânnın koordine edilmesine yardımcı olurlar. Bundan daha önemli bir husus ise, doğru bir sınıflandırmanın teşebbüs muhasebesinden, banka ve bütçe muhasebesine geçiş kolaylaşdıracağı gerçekidir. Modern elektronik hesap makinelерinin rapor ve mali plânların hazırlanışında kullanabilme ve uygulanabilme kaabiliyeti bu üç değişik tür muhasebenin tam bir koordinasyonuna bağlı olacaktır. Bu teknikler, ananevi ve modası geçmiş bütçe muhasebesinin kullanılması ile varılması imkânsız olan çabuk ve doğru neticeleri temin ederler.

EK

DEVLET MALİ BİLÂNÇO SEMASI

Kalem-ler	Gelir/Gider	Cari Yılında öngörülü-müs gerçekleşme	Gelecek yıl plâni	% 4 : 3
1	2	3	4	5
GELİR				
I	Teşebbüslerin iç mali birikimleri			
II	İhracat ve vasitalı birikimden alınan muamele vergisi hâsılatı.			
III	Yabancı memleketlerle yapılan mal ve hizmet ticaretinin mali neticeleri			
IV	Teşebbüslerin Aşınma payları			
V	Devlet Bütgesi Gelirleri :			
	1. Teşebbüs ve diğer iktisadî birimlerin ödemeleri			

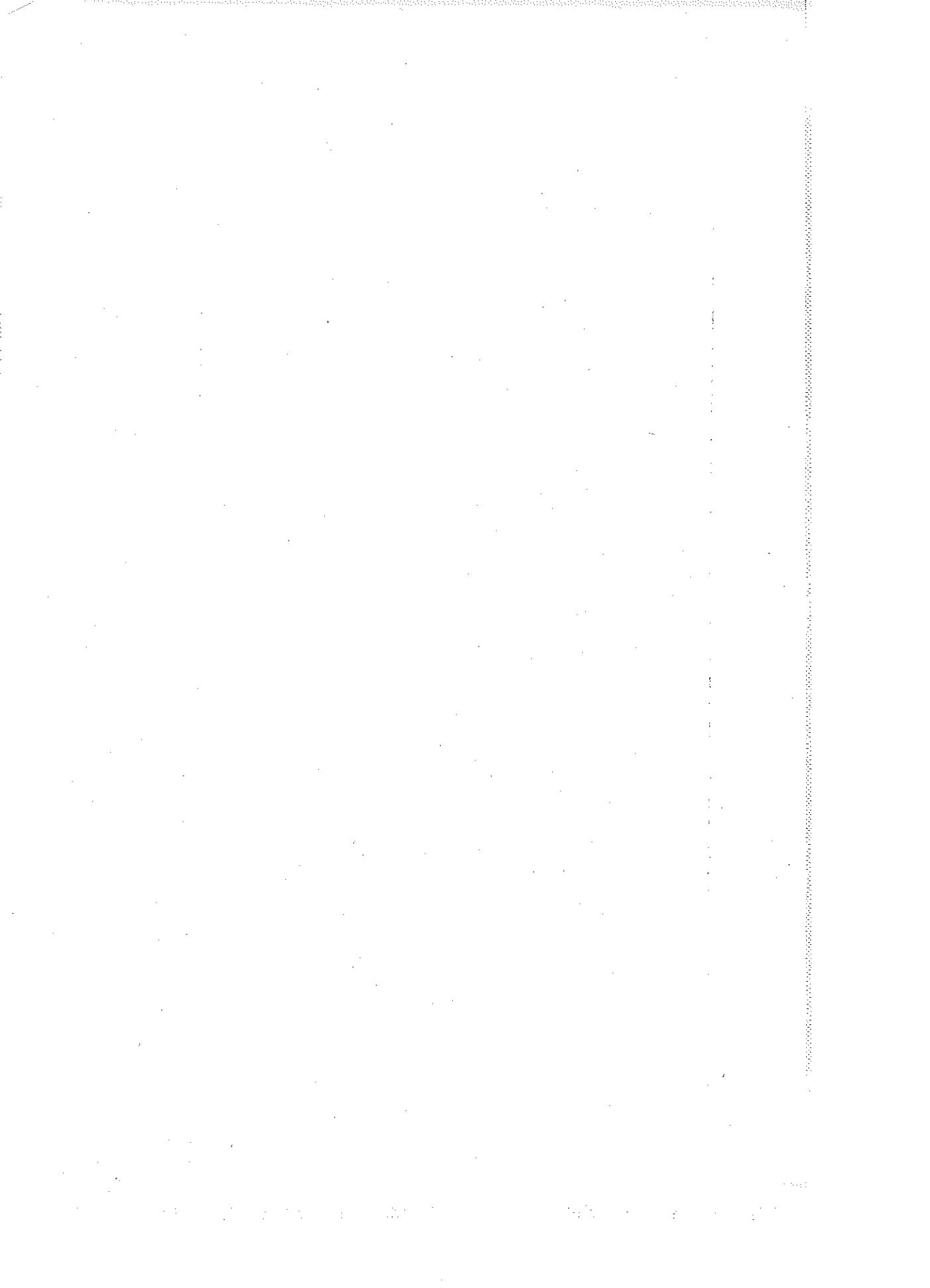
EK (Devam)

Kalem-ler	Gelir/Gider	Carî Yılda ön görülmüş gerçekleşme	Gelecek yıl plâni	% 4 : 3
1	2	3	4	5
	2. Sosyal ve kültürel birim ve kurumların ödemeleri 3. Sosyal Sigorta 4. Kamu, yargı idaresi ve savcılık makamlarının gelirleri 5. Özel sektörün ödediği vergi ve harçlar 6. Muhtelif vergi ve borçlar			
VI	Mali kurumların fazlaları : 1. Banka fazlaları 2. Devlet sigorta şirketleri fazlaları 3. Piyango ve oyun idaresi fazlaları			
VII	Halkın nakdî kaynaklarındaki artışları : 1. Mali kaynak artışları 2. Tasarruf artışları			
VIII	Özel sektörde ve halka verilen kredilerle ilgili gelirler : 1. Özel sektör ve halka şâmil edilen iş ve yatırım kredilerinin geri ödenmesi. 2. Mülkiyeti muhafaza kaydı ile satış (taksit) kredilerinin geri ödenmesi.			
IX	Diğer Mali sistem gelirleri :			
X	Toplam gelir :			

EK (Devam)

Kâr- ler	Gelir/Gider	Cari Yıl- da ön görül- müs ger- çeklesme	Gelecek yıl plâni	% 4 : 3
1	2	3	4	5
GİDER				
I	Cari giderler :			
1.	Bütçe cari giderleri :			
a)	teşebbüs ve diğer iktisadi birimlerin finansmanı			
b)	Sosyal ve kültürel hizmetler			
c)	Sosyal sigorta			
d)	Kamu ve yargı idaresi			
e)	İç borçlar			
2.	Bütçenin kapsamadığı üniversitelerin finansmanı			
3.	Mali birikimin bölüştürülmesinde yaratılan fonlardan yapılan harcamalar.			
4.	Özel sektör ve halka açılan krediler :			
a)	İş kredileri			
b)	Taksitli satış kredileri			
II	Birikim giderleri :			
1.	Yatırım giderleri :			
a)	Sosyalleştirilmiş sektördeki yatırım yatırım harcamaları			
b)	Özel sektör ve halka verilen yatırım kredileri			
2.	Ana Tamir harcamaları			
3.	Stok ve Rezervlerdeki artışlar			
III	Diger harcamalar			
IV	Toplam harcamalar.			

Çeviren : Asis. Bora Ocaklıoğlu.



VERGİ MEVZUATIMIZDA AMORTİSMANLAR

M. Ali CANOĞLU
Maliye Bakanlığı
Baş Hesap Uzmanı

Birinci Bölüm

TEORİK AÇIKLAMALAR

1 — Amortismanın tanımı :

“Amortisman zamanla değerlerinden kaybeden sabit aktiflerin değerlerinde uğranılan kaybin hesaben tesbitidir.”¹

“Amortisman devamlı olarak işletme faaliyetine katılan maddî ve gayrî maddî sabit değerlerin zamanla duçar oldukları kıymet kaybının muhasebe bakımından tesbitidir.”²

Yukarıki tanımlara nazaran amortisman özü itibariyle bir kıymet kaybının telâfisidir. Ancak bu kıymet kaybı kesin bri şekilde malûm değildir. Bu sebeple amortisman “bir aktif elemanın duçar olduğu muhakkak ve fakat tutarı kesin bir şekilde malûm olmayan bir kıymet kaybıdır.”

Mahiyeti ne olursa olsun amortismanlar teşebbüslere sabit kıymetle-re yatırımları sermayeleri biriktirmek ve bu şekilde bu elemanların ye-rine yenilerini ikame etmek imkânını hazırlamaktadır.

Sabit değerler satılmak ya da değişikliğe tabi tutulmak için değil ve fakat teşebbüste devamlı bir şekilde çalışma araçları olarak kullanılmak amacıyla meydana getirilen ya da satın alınan elemanlardır. Bunun-la beraber bazen iş aracı olarak değil ve fakat sermayeyi kullanmak ama-

1) Plân comptable général (Fransız Genel Muhasebe Plâni) Imprimerie nationale Paris 1957 Sh: 75.

2) Fransa'da Bilânçolarını revizyona tabi tutacak teşebbüslerin uyma-ğça mecbur oldukları muhasebe kaidelerini vaz eden 29.6.1948 gün ve 48/1039 sayılı kararname Md. 7.

ciyla satın alınır ya da tesis edilirler. Endüstriyel bir işletmenin kira elde etmek için gayrimenkul satın alması gibi.

Amortismanlar işletme sonuçlarını hiç hesaba katmaksızın değerlere ve maliyetlere sokurlar. Bir sabit değerin amortismanının gerektirdiği yıllık miktarla amortisman taksidi — annuité d'amortissement adı verilir. Amortisman sabit olduğu ve sabit değerin ilk bedelinden hesaplandığı zaman % oranı, amortisman taksidi ile ilk değer arasındaki orana eşittir.

Amortisman oranının tesbitinde :

Amorti edilecek değerin kullanma derecesi,
Kullanma şartları,

Bazı sabit değerleri vaktinden önce kullanılmaz hale koyan ve yeni ihtiyaçlardan ya da teknik yeniliklerden doğan değişiklikler hesaba katılır.

2 — Amortisman konusu elemanlar :

a — *Bina, makine, alet ve edavat, demirbaş esya:*

Bu elemanlar kullanma ile ya da zamanla aşınmaya maruzdurlar ve bu sebeple amortisman konusudurlar. Amortismanların şayانı kabul olması için bu elemanların teşebbüsün aktifine dahil olmaları, duçar oldukları kıymet kayıplarının filen teşebbüse ait olması gereklidir.

Bu nedenle örneğin sadece kiracısı bulunan materiyel ve gayrimenkuller amortisman konusu olamaz. Öte yandan aktif elemanların kıymetinde direkt ya da en-direkt olarak artma husule getiren gayrimenkul ameňajman giderleri ile materiyel yenileme giderleri taalluk ettikleri elemanlarla aynı şartlar dahilinde amortisman konusu olurlar.

Amortismanların gider olarak kabulü yukarıki muhasebe teorisi içindeki izahımız şüphesiz bilanço dışında sair işletmeler için de bahis konusudur.

b — *Büyük makine ve aletlere ait yedek parçalar :*

Muayyen bir makineye ya da tesisata tahsis edilen ve bunların istihsal kudretini devam ettirmek için zorunlu olup başka bir istimal şekilleri bulunmayan yedek aksama, stoklardan çıkarılarak sabit kıymet mahiyeti verilebilir. Bu takdirde ilgili elemanla birlikte amortisman konusu yapılacakları tabiidir.

Buna karşılık gayrimenkul, makine, alet ve edavatı iyi bir halde tutmağa yarayan yedek ve yenileme parçaları işletme faaliyeti sırasında is-

tihlâk edildikleri cihetle taallük ettikleri aktif elemanların kıymetleri üzerinde herhangi bir tesir icra etmezler ve bu sebeple de işletme masraf-larına dahil edilirler.

c — *Ambalaj madde ve malzemesi :*

Emtea ile birlikte satılanlar haricinde müşterilere emanet olarak verilen ya da işletme dahilinde kullanılan ambalâj amortisman konusudur.

d — *Arazi :*

Zaman tesiriyle kıymet kaybına mevzu olmadığı cihetle arazi için amortisman ayrılamaz. Ancak kıymet kaybının muhakkak olduğu özel durumlarda amortisman ayrılabilir. Bunun neticesi olarak bir gayrimenkulün alış bedelinin yalnız inşaata isabet eden kısmının amortisman konusu olabilir.

Üzerinde endüstriyel bina ve inşaat bulunan arazi için bu arazi maliyeten bozulmağa konu bulunmadığı ve bundan başka endüstriyel bir istimale tahsis edilmesi sebebiyle hiç bir kıymet kaybına duyar olmadığı müddetçe amortisman ayrılamaz.

e — *Taş, kum ve turp ocakları, madenler :*

Bu ocakların kıymeti, ocaklar işletildikçe düşer. Bu sebeple kıymetleri üzerinden amortisman yapılması gereklidir. Bu amortisman bir iş aracının aşınmasına tekabül etmemeyip çıkarılan maddelerin iktisap kıymetine tekabül etmektedir. Böylece ocaklardaki maddeler bir nev'i stok telâkki edilmekte ve istihraq edildikçe de ocakların kıymeti azalmaktadır.

f — *Başkasının arası üzerinde inşaat :*

Sözleşme süresi sonunda inşaatın arsa sahibine bedelsiz olarak terk edilip edilemeyeceğine göre durumu ayrı ayrı incelemek gereklidir.

Birinci hal : İnşaat kira süresi sonunda bedelsiz olarak arsa sahibine terk edilecektir.

Bu takdirde arsa sahibi inşaat tamamlandıça onun maliki olarak telâkki edilmek lâzımdır. Kiracıya gelince, o da kira süresi sonuna kadar inşaatın sadece intifa hakkı sahibidir. Fakat teşebbüsünün aktifine, ilk kıymeti yapılan inşaatın bedelineeşit olan ve kirânn sona erdiği gün bu bedeli ortadan kalkması gereken gayrimaddi bir eleman ilâve edilmiş diye düşünmek lâzımdır. Bu şekilde kiracı inşaatın malîyet bedeli üzerinden kira süresine göre hesaplanmış bir amortisman tesbit edebilir. Ayrıca arsa sahibine ödediği kirayida giderlerine dahil edebilir.

İkinci hal : İnşaat kira süresi sonunda muayyen bir tazminat karşısında arsa sahibine terk edilmiştir.

Bu takdirde kiracı inşaatin malikidir ve amortisman ayırbilir.

g — İhtira beratları — brevets d'invention :

İşletmenin aktifinde kayıtlı olup belli bir süre sonra âmmeye intikal edecek ihtira beratları için amortisman ayrılabilir. Amortisman ihtira beratının maliyet bedeli üzerinden bu süreye göre hesaplanır. Maliyet bedeli, satın alınan ihtira beratlarında iktisap bedeli, işletmecinin araştırmalarının neticesi olan beratlarda ihtira giderleridir.

h — Ticarethane — fonds de commerce :

Ticarethane, fiilen bir kıymet kaybı väki olduğu ve bu kaybın bütün gayrimaddî elemanlarının tamamına talluk eden topyekûn bir karakter taşıdığı ahvalde amortisman konusu olabilir.

i — İmtiyazlı şirketler :

Vücude getirdikleri tesisleri imtiyaz süresi sonunda imtiyazı veren makama karşılıksız olarak teslim etmeye mecbur olan imtiyazlı şirketler:

Bu tesislere yatırdıkları esas sermayeleri ile istikraz sermayelerini temsil eden aksiyon, hisse ve obligasyonları itfa için malî amortisman ile birlikte imtiyaz süresi zarfında yenilemeye mecbur oldukları tesisleri için de normal amortisman ayırbilirler.

Buna karşılık imtiyazı veren makama imtiyaz sonundaki durumları üzerinden teslim edilecek tesisler için bahis konusu malî amortisman dışında amortisman hesaplanamaz. İmtiyaz süresi sonunda şirketin kendi mülkiyetinde kalacak kıymeterle imtiyazı veren makama bir tazminat karşılığı devredilecek olan kıymetler ise normal amortismanlara konu olurlar.

3 — Para kıymetinin müstakar olduğu zamanlarda ayrılan amortismanlar :

Ekonomide durulma olduğu devrede sabit değerin elde edilmesinden yerine yenisinin konmasına kadar prensip itibariyle paranın kıymetinde bir değişiklik, olmaz. Böylece teorik olarak yerine koyma ya da yenileme değeri, sabit aktifin ilk değerine eşit olur. Bu durumda amortismanların hesabında seçilen metodun, sabit aktifin ilk değerine dayanması zorunludur.

Para kıymetinin müstakar olduğu devrede amortismanların hesabı için çeşitli usuller kullanılabilir. Bunlardan belli başlıları hakkında aşağıda kısa açıklama mevcuttur³⁾.

a — İlk degere değişmez oranın uygulanması :

Bu usul çok kullanılmaktadır. İlk yıllarda değer azalışının çok daha hızlı olduğunu hesaba katmaz.

b — İlk degere artan oranın uygulanması :

Bu usul sabit değerlerin amortismanı için ayrılmazı gereken taksitler konusunda ilk işletme yıllarının yükünü biraz azaltmak avantajı sağlar. Usulü savunanlar ilk işletme yılında kazancın az olduğunu ve yıldan yila artma eğiliminde bulunduğu söylerler. Ancak amortismanları işletme sonuçlarının önemine bağlayan böyle bir teori amortismanın prensibine aykırıdır. Bu sebeple savunulamaz.

c — İlk degere azalan oranın uygulanması :

Bu usul öncekinin tersidir. Böylece ilk yıllarda daha hızlı bir amortisman uygulanır. Materiyelin uygulanmasında ilerlendikçe artan bakım giderlerini denkleştirmek avantajı mevcuttur.

d — Azalan aritmetik dizi — progression arithmétique décroissante:

Bundan öncekinin değişik bir şeklidir. Belirli bir kurala dayanmaksızın belli bir azalan oranın uygulanması yerine, bakım giderlerinin aritmetik dizi ile arttığı kabul edilir ve amortisman taksidine bakım giderlerinin eklenmesi ile her yıl için aynı tutar elde edilecek şekilde hesaplanır.

e — Net muhasebe değerine değişmez bir oranın uygulanması :

Azalan amortismanın bir başka şeklidir. Yıpranmalarına rağmen gayrimenkuller ve demirbaşlar gibi her zaman bir değer taşımaları mümkün bulunan elemanların amortismanı için faydalı olarak kullanılabilir. Bu usulle amortismana tabi tutulan eleman, amortisman süresi ne olursa olsun daima bir kalıntı değer taşır.

f — Taksit usulü — Par Annuité :

Bu usulde sabit bir amortisman taksidi hesaplanır ve fakat bu takside hem sabit elemanın aşınma payı ve hemde yatırılan sermayenin faizi

3) Léo Chardonnet : Technique Comptable Approfondie Delmas Paris 1951 Sh: 20 ve dev.

dahil edilir. Amortismanın hesabında belli bir borç itfa formülüne istinad edilir.

Yukarıki usulleri bir örnekle açıklayalım :

100.000,— liraya bir makine satın alınmıştır. Amortisman süresi 10 yıldır.

Amortisman taksidi : $100.000 / 10 = 10.000$,— lira ve,

Amortisman oranı da % 10 dur.

İlk değere artan oranın uygulanması:

Yıllar	Oranlar	Amortismanlar	Kalan
1. Yıl	4	4.000	96.000
2. "	5	5.000	91.000
3. "	6	6.000	85.000
4. "	7	7.000	78.000
5. "	8	8.000	70.000
6. "	10	10.000	60.000
7. "	12	12.000	48.000
8. "	14	14.000	34.000
9. "	16	16.000	18.000
10. "	18	18.000	0
	100	100.000	

İlk değere azalan oranın uygulanması :

Yıllar	Oranlar	Amortismanlar	Kalan
1. Yıl	18	18.000	82.000
2. "	16	16.000	66.000
3. "	14	14.000	52.000
4. "	12	12.000	40.000
5. "	10	10.000	30.000
6. "	8	8.000	22.000
7. "	7	7.000	15.000
8. "	6	6.000	9.000
9. "	5	5.000	4.000
10. "	4	4.000	0
	100	100.000	

Azalan aritmetik dizi :

Yıllar	Temel değişmez kademeler	Ortadaki kademeler	Varsayılan bakım giderleri		Yıllık top- lam yüklem
			Amortisman taksitleri		
1. Yıl	10.000		500	19.000	19.500
2. "	10.000		2.500	17.000	19.500
3. "	10.000		4.500	15.000	19.500
4. "	10.000		6.500	13.000	19.500
5. "	10.000	+	8.500	11.000	19.500
6. "	10.000	+	10.500	9.000	19.500
7. "	10.000		12.500	7.000	19.500
8. "	10.000		14.500	5.000	19.500
9. "	10.000		16.500	3.000	19.500
10. "	10.000		18.500	1.000	19.500
100.000					

Burada bakım giderlerinin her yıl 2.000 lira arttığı (aritmetik dizi) kabul edilmiştir. Amortisman taksitleri sutunundaki miktarların bulunması için, ortadaki kademelerin tesbiti gerekir. Örneğimizde ortadaki kademeler yani 10 yıllık amortisman süresinin ortasına düşen yıllar 5. ve 6. yıllar olup temel değişmez kademe 10.000 liraya 5. yıl için 2.000 liranın yarısı olan 1.000 lira eklenir, diğer yarısı olan 1.000 lira ise 6. yıla ait 10.000 liradan düşülür. Böylece 5. yıl için amortisman taksidi 11.000 lira, 6. yıl için 9.000 lira olur. Bundan sonra ilk yıllara doğru her yıl taksidine 2.000 lira eklenir, 6. yıldan sonrakilerden ise 2.000 lira düşülür. Amortisman taksidi 10.yıl için böyle tesbit edilir.

Net muhasebe değerine değişmez bir oran uygulanması :

Yıllar	Muhasebe değeri	% 10 amortisman taksitleri		Kalan
1. Yıl	100.000	10.000		90.000
2. "	90.000	9.000		81.000
3. "	81.000	8.100		72.900
4. "	72.900	7.290		65.610
5. "	65.610	6.561		59.049
6. "	59.049	5.905		53.144
7. "	53.144	5.314		47.830
8. "	47.830	4.783		43.047
9. "	43.047	4.304		38.743
10. "	38.743	3.874		34.869
			65.131	34.869

Böylece 10 yıl sonra % 10 amortisman oranıyla aktif elemanın muhasebe değeri henüz 34.869 lira bakiye göstermektedir. Halbuki aynı oranda ilk usulde 10 yılda aktif eleman tamamen amortı edilmiş olmaktadır.

Taksit usulü :

Yıllar	Yatırılan		Asıl amortisman	Toplam sabit amortisman tak.
	Amortı edilecek değer	sermayenin faizi % 4		
1 yıl	100.000	4 000	8.329,10	12.329,10
2. "	91.670,90	3.666,84	8.662,26	12.329,10
3. "	83.008,64	3.320,34	9.008,76	12.329,10
4. "	73.999,88	2.960,—	9.369,10	12.320,10
5. "	64.630,28	2.585,23	9.743,87	12.329,10
6. "	54.886,91	2.195,48	10.133,62	12.329,10
7. "	44.753,29	1.790,12	10.538,98	12.329,10
8. "	34.214,31	1.368,56	10.960,54	12.329,10
9. "	23.253,77	930,15	11.398,95	12.329,10
10 " "	11.854,82	474,28	11.854,82	12.329,10
		23.291,—	100.000,—	

g — *Hızlandırılmış amortismanlar = amortissements accélérés :*

Muayyen sebepler yüzünden normal kullanma süresi kısaltmış olan aktif elemanlar mutat dışında başka bir amortisman mevzuu olmaktadır. Ancak konuyu iki grupta incelemek gerekir. Asıl hızlandırılmış amortismanlar ve finansal karakterli hızlandırılmış amortismanlar.

aa — Asıl hızlandırılmış amortismanlar :

Entansif faaliyet, çabuk demode olma, teknik ilerleme yüzünden fiili kullanma süresinin tahlide uğraması gibi nedenlerle bazı materiyelin normal kullanma süresinden önce kıymetini kaybetmesi mümkündür.

Keza harp sebebiyle tahrible uğrayan çeşitli endüstri kollarında da böyle bir kıymet kaybı bahis konusu olmuş ve örneğin Fransa'da İkinci Cihan Harbinden sonra maden endüstrisi, kömür ve demir ocakları Turp Ocakları, elektrojen grubu, tuğla ve kiremit endüstrisi gibi bazı iş kolları için özel amortisman oranları tesbit edilmiştir⁵⁾.

5) Bulletin officiel des contributions directes				
1952 2. nci kışım No. 14 Sh. 593 — 584				
1953 " " " 5	281	— 282		
1953 " " " 9	406	— 282		
1954 " " " 2	86			
1955 " " " 2	55			
1956 " " " 3	75			

bb — Finansal karakterli hızlandırılmış amortismanlar :

Değişik şekilleri mevcuttur. Fransa'da uygulanan sisteme, sabit değerin normal kullanma süresine göre hesaplanmış ilk amortisman taksonının iki misli esas alınmaktadır.

Diğer şekilleri içinde, başlangıç indirimli doğrusal amortisman ve başlangıç indirimli azalan amortisman usulleri mevcuttur. İlkinde normal amortismanla birlikte ilk yıllarda indirimler uygulanır. İkincisinde azalan amortismanlar fazladan olarak başlangıçtaki bir indirimle beraber uygulanır⁶.

Mali karakterli olan hızlandırılmış amortismanlar, endüstriyel yatırımları ve ihracatı teşvik amacıyla vucuda getirilmişlerdir.

4 — Paranın kıymetten düşüğü zamanlarda ayrılan amortismanlar :

Paranın kıymetinden kaybettiği zamanlarda ayrılacak amortismanın amacını "sabit değerlerin elde edilme bedeli üzerinde meydana gelen kaybın tesbiti" ile sınırlamak yetmez. Burada amortismanın gelecekte sabit değerin yeniden teşkiline imkân vermesi bahis konusudur ve böylece hesabının da sabit değerin alş ya da imal bedeline değil ve fakat yenileme değerine dayanması gerekmektedir.

Paranın kıymetinden kaybettiği zamanlarda bir makinenin yenisinin bedeli, evvelce satın alınmış ve fakat kullanılmış benzerinin alş bedelinden daha yüksektir. Bundan ötürü kullanılmış bir makinenin piyasa değeri onun işletme kayıtlarındaki net muhasebe değerinden yüksektir.

Örneğin bir makine 50.000 liraya satın alınmıştır. Her dönem sonunda ayrılacak % 10 oranındaki amortismanın kullanma sebebiyle meydana gelecek kaybı karşılayacağı hesaplanmıştır. 3 ncü yıl sonunda elde bulunan makine kadar yıpranmış elden düşme benzer makineyi satın almak için 65.000 lira bedel ödemek gerekmektedir.

Net muhasebe değeri :

$50.000 - (50.000 \times \% 10 \times 3) = 35.000$ lira olup piyasa değeri bundan:

$65.000 - 35.000 = 30.000$ lira fazladır. Ancak fiili satış halinde ortaya çıkacak olan bu değer fazlası teşebbüs patrimuanında gerçek bir artış değildir.

6) Dr. Alpaslan Peker, İktisat ve Maliye Mecmuası Cilt XII Sayı 1 Sh. 13.

Zira realitede biz degersiz hale gelinceye kadar ekonomik randimamı azalarak gidecek olan daima aynı makineye sahib bulunmaktayız. Bu limit halde yani örneğimizde 10. cu yıl sonunda, fiatlardaki şiddetli yükselmeye rağmen makinenin kalıntı değeri muhasebe değeri gibi sıfır olacak ve biz yıpranma sebebiyle makinenin değerini kaybetmiş olacağız.

Bu değer akla gelebildiği gibi alış bedeli yani 50.000 lira değil ve fakat eski makine yerine yenisini koyabilmek için harcanacak meblağ, örneğin 200.000 lira olacaktır. Teşebbüş patrimuvanında bir artma söyle dursun, aksine eski makinenin ilk değerinden hesaplanmış amortismanlardan:

$$200.000 - 50.000 = 150.000 \text{ lira fazla bir kayba uğrayacağiz.}$$

Sabit değerlerin yenilenmesinden meydana gelen zararları genel muhasebede göstermek, gerçek maliyet bedellerini tesbit etmek ve her yıl doğru bir bilanço çıkarmak bakımlarından zorunlu bulunduğuna göre bu konuda çeşitli usuller tavsiye edilmiştir.

Birinci usul : Sabit değerleri ve ayrılan amortismanlarını paranın kıymet düşüşüne denk bazı kat sayıları dayanarak yeniden değerlendirmek (réévaluation) ve amortismanları bundan böyle sabit değerlerin yeni muhasebe değerleri üzerinden hesaplamak.

Bu usul tam olmaktan uzaktır. Zira böylece tesbit edilen yeni muhasebe değerleri mutlaka yenileme değerlerine denk olmaz.

İkinci usul : Yenileme fonları tesisi. Bu usul vaktiyle Fransa'da uygulanmış olup sabit değerlerin yenilenmesi için karşılık ayrılmasıından ibarettir⁷.

Üçüncü usul : Amortismanları her dönem sonundaki yenileme kıymeti üzerinden hesaplamak. Burada:

Normal amortismanlar alış ya da imalât bedeli üzerinden ayrılacak, ayrıca buna ek olarak,

Yenileme kıymetine dayanılarak tamamlayıcı ya da teknik amortisman ayrılacaktır⁸.

7) 13.2.1939 tarihli kararname.

8) Léo Chardonnet : Comptabilité analytique d'exploitation J. Delmas et Cie Paris 1958 Sh: 92.

Léo Chardonnet : Technique Comptable approfondie. Delmas Paris 1951 Sh: 75 ve dev.

İkinci Bölüm**VERGİ MEVZUATIMIZDA AMORTİSMANLAR****5 — Açıklama :**

Vergi mevzuatımızda amortismanlar ana kanun olarak Vergi Usul Kanununda açıklanmıştır.

Gerçekten bu kanunda amortismanın konusu ve nev'ileri, hesaplanma şekli hakkında hükümler yer almıştır. Bunun yanında amortismanla ilgili hükümler Gelir ve Kurumlar Vergilerinde de kazanç ve iratların tesbiti ile ilişkileri oranında mevcut bulunmaktadır.

Biz aşağıda önce Vergi Usul Kanunu hükümlerini ve sonra da diğer iki kanundaki hükümleri prensipler yönünden sistematik bir şekilde açıklamaya çalışacağız.

6 — 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan hükümler :

Vergi Usul Kanunun 313-330 ncu maddeleri amortismanlardan bahsetmektedir. Kanunun sistematигine göre Birinci bölümde mevcutlarda amortisman, ikinci bölümde alacaklarda ve sermayede amortisman, üçüncü bölümde özel haller açıklanmıştır.

Birinci bölümde mevcutlarda amortisman başlığı altında bahis konusu edilen amortismanlar; normal amortisman, azalan bakiyeler usulüyle amortisman, madenlerde amortisman ve fevkalâde amortismandır.

İkinci bölümde alacaklarda ve sermayede amortisman başlığı altında, degersiz alacaklar ve şüpheli alacaklar ile sermaye, ilk tesis giderleri, peştemallıklar ve özel maliyet bedellerinin iftasından bahsedilmektedir.

Degersiz alacaklar doğrudan doğruya tutarları üzerinden sonuçlara intikal ettirildiği için burada bir nev'i amortisman bahis konusu olmaktadır. Şüpheli alacaklar ise karşılık tesisine konu olurlar.

V.U.K. nun amortismanla ilgili hükümleri ister degersiz alacak ve isterse şüpheli alacak bahis konusu olsun bu alacakları, "alacaklarda ve sermayede amortisman" bölümünde toplamıştır.

Üçüncü bölümde özel haller başlığı altında amortismana tabi malların satılması ya da sigorta tazminatı alınması durumları hükmeye bağlan-

mıştır. Gene bu bölümde emtea sigorta tazminatından da bahsedilmekte ise de, konumuzu ilgilendirmeden biz burada üzerinde durmaya- çağız.

Bu özet açıklamadan sonra sistematik tahlillere geçebiliriz.

a — Amortismanın Konusu

İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkuller, gayrimenkuller gibi değerlenen iktisadî kıymetler, alât, edâvât, mefrûsat ve demirbaşlar ile sinema filmleri, tarım işletmelerinde vücuda getirilen çeşitli ağaç ve bağlar, inşa edilen yol ve harkların değerlerinin, kullanılabilecekleri süre zarfında yok edilmeleri amortismanın konusu teşkil etmektedir. (V.U.K. Md. 313-314).

Göründüğü gibi kanun amortismanı tanımlamamış ve fakat konusunu belirtmekle yetinmiştir.

Bununla beraber kanunda amortismanın tanımına dahil birden fazla yılda kullanılma, aşınma veya yıpranmaya maruz kalma gibi amortismanın aslı elemanları yer almış bulunmaktadır.

b — Amortismanın uygulanması sureti :

Mükellefler usulüne göre tesbit edilen oranları aşmamak şartıyla amortismanları diledikleri oranlar üzerinden hesaplayabilirler. Fakat başladıkları bir oranı sonradan değiştiremezler. (V.U.K. Md. 319).

Keza her yılın amortismanı ancak o yıl neticelerine intikal ettirilebilir. Bunun neticesi olarak herhangi bir yıl amortisman ayrılmamış ise bu amortismanın ilerki yıllarda neticelere intikal ettirilmesi mümkün değildir. (V.U.K. Md. 320).

Vergi sistemimizde amortisman oranının değiştirilemeyeceği prensibe bir istisna tanımmıştır. O da azalan bakiyeler usulüyle amortisman uygulanması halidir. Gerçekten azalan bakiyeler usulünü uygulamakta olan bir mükellefin daha sonra normal amortisman usulüne dönmesine imkân verilmiştir. (V.U.K. Md. 320 mükerrer).

c — Amortismanın hesaplanacağı değer :

Amortismanın hesaplanacağı değer konusunda çeşitli esaslar vazgeçilmiştir. Vergi mevzuatımızda bu konuda esas, maliyet bedelidir.

Gayrimenkuller, bunların mütemmim çözümleri ve teferruatı, tesisat ve makineler, gemiler ve diğer taşıtlar, gayri maddi haklar, demirbaş eşya amortismanların hesaplanması yönünden maliyet bedeli lie nazara alınacaktır.

Gayrimenkullerden bina ve arazinin maliyet bedeli malüm değilse vergi değerleri, haklar emsal değeri ile değerlendirilecektir.

İlk tesis ve taazzuv giderleriyle peştemallıklarda amortismanlar bunların mukayyet değerleri üzerinden hesaplanacaktır. (V.U.K. Md. 313 de-
!âletiyle birinci kısım hükümleri)

Böylece vergi sistemimizde amortismanların hesaplanması için çeşitli esaslar vaz edilmiş bulunmaktadır. Ancak bu durumu tabii karşılamak gereklidir. Zira gerçekten maliyet bedelinin belli olmaması halinde vergi değeri ya da emsal değer gibi başka ölçülere başvurmaktan başka çare yoktur.

c — Normal amortisman :

Normal amortisman, oranları belli iş ve sanat kolları ile amortismanın tabii kıymetlerin ortalama ömürleri nazara alınmak suretiyle ilgili bakanlıklar, Ticaret ve Sanayi Odaları, Ticaret Odaları, Sanayi Odaları ve Ticaret Borsaları birliğinin mütalâası alınarak Maliye Bakanlığıca tesbit edilen amortismandır.

Normal amortismanla ilgili oranlar evvelce 3 seri sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde belli edilmiş bulunmaktadır. Ancak Vergi sistemimizde yapılan çeşitli tadil ve ilâveler sebebiyle normal amortisman oranları yeniden ele alınmış bulunmaktadır.

Yeniden tesbit edilmiş oranlar 55 seri numaralı V.U.K. Genel Tebliğinde gösterilmiştir. Ayrıca zaman zaman yapılan değişiklik ve ilâveler de 75, 82, 88, 92 sayılı tebliğlerle belli edilmiştir.

Normal amortisman yalnız ticari ve sınai işletmeleri değil ve fakat konu ile ilişkisi bulunan diğer bütün mükellefleri de kapsamına almaktadır.

Böylece tesbit edilen amortisman oranlarından ilgili bütün mükellefler faydalana bilirler.

d — Azalan bakiyeler usulüyle amortisman

Vergi sistemimize 28.2.1963 gün ve 205 sayılı kanunla giren yeni ve önemli bir amortisman usulüdür.

Bu amortisman usulü bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerce uygulanabilir. Usulün tatbikinde her yıl üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanların ilk değerden tanzili suretiyle bulunmaktadır.

Uygulanacak amortisman oranı % 25 i geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır. Bu amortisman usulünde normal amortisman süresi değişmemekte ve son yıla kalan bakiye değer ne olursa olsun tamamı o yılda yok edilmektedir. (V.U.K. Md. 315 mükerrer)

Azalan bakiyeler usulüyle amortisman hızlandırılmış amortisman nesnelerindendir.

Kanunun gereğesinde bu amortismanın vergi mevzuatımıza dahil edilmesinin nedeni şu şekilde açıklanmaktadır.

“Ekonomik gelişmemize vergi yolu ile hizmet bakımından ele alınacak en müessir vasıtaların birisi de amortismanlardır. Filhakika bu mevzuatındaki hükümlerle, yeni yatırımların yapılması, mevcut tesisat ve teknizatin yenilenmesi teşvik edilmek suretiyle produktivitenin, işletmelerin likidite durumlarını iyileştirmek suretiyle de rantabilitenin artmasına hizmet edilerek iktisadi gelişmeyi hızlandırmak imkânı hasıl olabilmektedir.

Halen yürürlükte bulunan amortismanlarla ilgili hükümlerin bu yön den kafi faydayı sağlayamadıkları neticesine varılarak vergiciliğimize modern amortisman metodlarının getirilmesine zaruret hissedilmiştir. Netekim bu konuda bir merhale olmak üzere, bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenlerin düz (normal) amortisman metodu yanında, azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulünü de uygulayabileceklerini temin maksadıyla tasarıya mükerrer 315 ncı madde ilâve olunmuştur.....”

Göründüğü gibi azalan bakiyeler usulüyle amortisman mevzuatımıza vergi yolu ile ekonomik gelişmeye yardım etmek amacıyla girmiştir. İleride işletme esasına göre defter tutan mükelleflerin de bu usulden faydalanabilmeğini imkânı doğabilecektir.

Bu usul ile ayrılacak amortismanların seyrini göstermek üzere teorik kısımdaki örneğimizi ele alarak ve normal amortismanı gene % 10

kabul ederek aşağıda bir tablo sunuyoruz. Karşılaştırmaya imkân vermek için normal amortisman miktarlarını da tabloya dahil etmiş bulunuyoruz.

Yıllar	Oran	Normal amortisman usulü			Azalan bakiyeler usulü		
		Yıllık		Yıllık			
		amortisman tutarı	Bakiye TL.	amortisman değer	Bakiye TL.		
1.	yıl	% 10	10.000	90.000	% 20	20.000	80.000
2.	"	"	10.000	80.000	"	16.000	64.000
3.	"	"	10.000	70.000	"	12.800	51.200
4.	"	"	10.000	60.000	"	10.240	40.960
5.	"	"	10.000	50.000	"	8.190	32.770
6.	"	"	10.000	40.000	"	6.550	26.220
7.	"	"	10.000	30.000	"	5.240	20.980
8.	"	"	10.000	20.000	"	4.200	16.780
9.	"	"	10.000	10.000	"	3.360	13.420
10.	"	"	10.000	—	Kalan	13.420	—
			100.000			100.000	

Tablonun incelemesinden de anlaşılaceğü üzere ilk yıllarda normal amortismanın üstünde bir amortisman ayrılmakta ve fakat daha sonra amortisman taksitleri normal amortisman taksidinden aşağıya düşmektedir. Son yılda sabit değerin tamamı itfa edildiği için amortisman taksidi normal amortisman taksidinin üzerine çıkmaktadır.

e — Madenlerde amortisman

İşletme sebebiyle içindeki çevherin azalmasından dolayı maddî değerini kaybeden madenlerin ve taş ocaklarının imtiyaz veya maliyet bedelleri Maliye ve Sanayi Bakanlıklarında belli edilecek oranlar üzerinden yok edilecektir.

Bu amortismanlar ilgililerin müracaati üzerine her işletme için ayrı ayrı tesbit edilecektir (V.U.K. Md. 316).

Teorik açıklamalar bölümünde de dejindiğimiz gibi, burada esas itibariyle bahis konusu olan bir iş aracının aşınmasını karşılamak değil, ocaklardaki stokların gittikçe tükenmesi sebebiyle uğranan kıymet kayıplarını karşılamaktır. Böylece burada bir tükenme payı bahis konusudur.

Batı memleketlerinde tükenme paylarını, istihraç edilen maden miktarına göre hesaplayan usuller yanında, satış bedelinin, ya da kârin bir yüzdesi olarak hesaplayan usuller de mevcuttur⁹⁾.

9) Dr. Selâhattin Tunçer : Azalan Bakiyeler Usulü ile Amortisman, İktisat ve Maliye Mecmuası Cilt X, Sayı 5 Sh. 217-218.

f — Fevkâlâde amortisman

Yangın, deprem, su basması gibi âfetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybeden,

Yeni icatlar dolayısıyle teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz hale gelen,

Cebri çalışmaya tâbi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalan,
sabit değerler için bahis konusu bir amortisman usulüdür.

Bu amortisman oranları da ilgililerin müracaatı üzerine her işletme için ayrı ayrı tesbit edilmektedir. Fevkâlâde amortisman teorik açıklamalar kısmında “asıl hızlandırılmış amortismanlar” başlığı altında incelediğimiz, amortismanlar grubunda yer almaktadır.

g — İmtiyazlı şirketlerde amortisman

İmtiyazlı işletmelerde, tesisatın imtiyaz süresinden sonra bedelsiz olarak devlete veya devletçe tensip olunan bir teşekkürle, ya da belediye'e intikal etmesi imtiyazname gereğinden bulunduğu, imtiyaz sözleşmesinde de sermayenin iftası için yıllık belli bir nisbet, ya da miktar ayrılması gösterilmiş olduğu takdirde, bu nisbet, ya da miktar üzerinden sermayenin iftası kabul edilmiştir (V.U.K. Md. 325).

Burada önemli olan husus tesisatın bedelsiz olarak devredilmesidir. Şayet tesisat bir bedel mukabilinde devredilecek ise, sermaye iftası bahis konusu olamaz. Keza itfa konusu olan sermaye işletme için yapılan sabit tesislerle ilgilidir.

h — İlk tesis giderleri ve peştemallıklar :

Kurumlar ilk tesis ve taazzuv giderlerini aktifleştirebilirler. Bu takdirde mukayyet değerleri üzerinden beş yılda eşit taksitlerle itfa edilmesi gerekir. Peştemallıklar için de durum aynıdır (V.U.K. Md. 326). Ancak, peştemallıkların 1.000,— lirayı aşmaması halinde doğrudan doğruya gider yazılmalrı da mümkündür (G.V.K. Md. 40/7).

i — Özel maliyet :

Gayrimenkullerin ve gemilerin iktisadi kıymetlerini artıran özel maliyet bedelleri kira süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilecektir. Kira süresi dolmadan kiralanan şey boşaltıldığı takdirde, itfa edilmeyen bakiye değer son yılda gider olarak nazara alınacaktır (V.U.K. Md. 327).

Gayrimenkullerin normal bakım giderleri dışında genişletilmesi, ya da iktisadî kıymetlerinin devamlı olarak arttırılması için yapılan giderler olan özel maliyet, kira süresi belli olmayan gayrimenkullerde 55 seri numaralı Vergi Usul Kanunu tebliği ile yayınlanan amortisman cetvejinin genel tablo XII sayılı pozisyonuna göre % 20 oran üzerinden itfa edilecektir.

Şu hale göre bunları gayrimenkulün sahibi yapmış olduğu takdirde gayrimenkulün tâbi olduğu oran üzerinden itfası gerekecek, kiracı tarafından yapıldığı takdirde ise, özel bir itfa sistemi dahilinde itfa edilecektir.

j — Amortismana tâbi malların satılması veya sigorta tazminatı alınması :

Amortismana tâbi iktisadî kıymetlerin satılması halinde, amortismanlara da nazara alınmak suretiyle satışın sonucu tesbit edilecektir. Tesbit edilen kâr, ya da zarar sonuçlara intikal ettirilecektir (V.U.K. Md. 328).

Bu prensibe V.U.K. önemli bir istisna tanımıstır. Buna göre, satılan iktisadî kıymetlerin yenilenmesi işin mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa, satıştan elde edilen kâr filhal işletme sonuçlarına intikal ettirilmeyecek ve özel bir fon hesabına alınarak orada üç yıl süre ile bekletilecektir.

Bu süre içinde fon kullanılmadığı takdirde satış kârları 3 ncü yılın vergi matrahına ilâve edilecektir (V.U.K. Md. 328 Son).

Göründüğü gibi burada sabit değerlerin satışından hâsil olan kârlar bir nevi yenileme fonu teşkil etmektedir. Belli bir süre içinde sabit değerler yenilendiği takdirde ise, bu kârlar ayrıacak amortismanlara mahsus edilecektir.

Hemen şunu kaydedelim ki, burada hızlandırılmış bir amortisman bahis konusu değildir. Sabit değerler için gene normal hükümler dahilinde amortisman hesaplanacak ve fakat bu amortismanlar önce satış kârlarından teşkil edilmiş fonlardan mahsus edilecektir. Fonların bu şekilde kullanılmışından sonra, ayrılan amortismanlar işletme sonuçlarına intikal ettirilecektir.

Yangın, deprem, su basması gibi âfetler yüzünden tamamen veya kısmen ziyaa uğrayan sabit değerler için alınan sigorta tazminatı da

üpteki satışlarında uygulanan usule göre işlem görecektir. Yâni ayrılan amortismanlar da nazara alınmak suretiyle müsbet, ya da mensî faktâr sonuçlara intikal ettirilecektir.

Ancak burada da sigorta tazminat fazlasının, satış haline ait şartlar dahilinde, ziyyâa uğrayan değerlerin yenilenmesine ilişkin giderleri karşılmasında kullanılması mümkün bulunmaktadır.

Gerek satış farklarının ve gerekse tazminat fazlasının sabit değerlerin yeniden iktisap edilmesinde kullanılması imkânı yalnız bilânço esasına göre defter tutanlara verilmiştir.

205 sayılı kanunun gerekçesinde satış farklarının 3 yıl süre ile vergi matrahlarına dahil edilmeyerek bilânço pasifinde özel hesapta tutulması, satılan iktisadî kıymetlerin yenilenmesi istikametinde bir teşvik gâyesi ile izah edilmektedir.

k — Yeniden değerlendirme

Bilânço esasında defter tutan mükellefler amortismana tâbi iktisadî kıymetlerini ve bunların amortismanlarını belli emsallere dayanarak yeniden değerlendirmek imkânına sahip bulunmaktadır.

Yeniden değerlendirmeye tâbi tutulan iktisadî kıymetlerin amortismanları, değerlendimenin yapıldığı hesap döneminden itibaren yeni değerleri üzerinden ayrılmaktır VUK. geçici Md. 11).

Ancak burada bir nokta üzerinde durmak gereklidir. Yeniden değerlendmeden doğan değer artışı pasifte özel bir fon hesabında gösterilecektir. Değer artışılarının tamamı fon hesabında aynen muhafaza edildiği takdirde yeni değer üzerinden ayrılan amortismanlar neticelere intikal ettirilmekle beraber, bunların değerlendirmeden mütevelliit kıymet artışı tekabül eden kısmını derhal bu neticelerden çıkarılmak gerekmektedir (VUK. aynı Md.).

Başka bir deyimle, yeni değer üzerinden ayrılan amortisman tamamen gider olarak kabul edilmemektedir. Ancak pasifteki değer artışı vergiye tâbi tutulduğu takdirde, yeni değer üzerinden ayrılmış olan amortismanların tamamının gider olarak kabulü mümkün bulunmaktadır.

Henüz fiilen tatbikat alanına intikal etmemiş bulunan yeniden değerlendimenin bugünkü hükümlerle amortisman bakımından teşebbüslere bir avantaj sağladığını söyleyenebilir.

7 — 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda yer alan hükümler :

Gelir Vergisi Kanununda amortismanlar kazanç ve iratların safi tutarlarının tesbiti bakımından yer almış bulunmaktadır. Bunları ayrı ayrı inceleyelim. Ancak önce bazı prensipleri görmek gerekir.

a — 1.000 lirayı aşmayan sabit değerler :

Ticari kazançlar, ziraî kazançlar ve serbest meslek kazançlarının tesbitinde değeri 1.000 liraya kadar olan sabit kıymetler doğrudan doğruya giderlere intikal ettirilebilir (Gelir V.K. Md. 40/7, 57/6 ve 68/7).

Kanun koyucu bunların amortisman konusu yapılmasındaki külfeti gözönünde tutarak doğrudan doğruya sonuçlara intikal ettirilmelerini kabul etmiştir.

b — Özel otolar :

Hem işletmede ve hem de özel ihtiyaçlarda kullanılan otoların amortismanları prensip itibarıyle kısmen vergi matrahları ile ilgilendirilmiştir. Ancak bu konudaki hükümler farklılık arzettiğinden üzerinden durulması gereklidir.

Ticari kazançların tesbitile ilgili 40inci maddenin 7 sayılı fikrasında amortismanların gider olarak hâsiyetinde indirilebileceği hükmü bağlanmıştır. Bu amortismanlar içerisinde teşebbüsün bilançosunda kayıtlı özel otoların da dahil bulunmaktadır. Böylece bu otolar için ayrılmak üzere amortismanlar hâsiyetten indirilebilecektir.

Amortismanlar teoride gerçek anlamda giderlerle karıştırılmaması gereken özel karakterde işletme yükleridir, sabit değerlerdeki "kayıpları" karşılamak üzere tesis edilmiş fonlardır. Vergi sistemimizde ise, matrahların tesbitinde indirilmesi mümkün bir "gider" olarak mütlâa edilmektedir. Nitekim, 40inci maddenin baş fikrası ve 74ncü maddenin sondan bir önce gelen fikrası bu konuda birer örnek teşkil etmektedir.

Gerçekten 40inci maddenin baş fikrasında, safi kazancın tesbit edilmesi için "aşağıdaki giderlerin indirilmesi kabul edilir" hükmü yer almış olup bu giderler içerisinde amortismanlar da bulunmaktadır. Keza gayrimenkul iradının tesbitinde nazara alınacak giderlerden bahsedilen 74ncü maddede indirilecek giderler sayılmış ve bunlar içerisinde amortismanlar da gösterilmiştir Md. 74/6).

Maddenin sondan önceki fikrasında ise, bu giderlere karşılık olmak üzere hâsilattan % 20 sinin götürü olarak indirilebileceği hükmeye bağlanmıştır ki bu % 20 ye amortismanlar da dahildir.

40 ncı maddenin 5 inci fikrasında parantez içinde hem işde ve hem de özel ihtiyaçlarda kullanılan otoların giderlerinin yarısının hâsilattan indirilebileceği yazılıdır. Böylece maddede sarahat bulunmadığı için aslında prensip yönünden amortismanlar gider olarak mütalâa edildiği halde özel oto amortismanının tamamı hâsilattan indirilebilecektir.

Amortismanların gider olarak mütalâa edilmesinin tam örneğini ziraî kazançlarda görmekteyiz.

Gerçekten ziraî kazançların tesbitinde bu durumdaki otoların hem giderlerinin, hem de ayrılacak amortismanlarının yarısı hâsilattan indirilebilecektir (G.V.K. Md. 57/11).

Öte yandan serbest meslek kazançlarının tesbitinde ise, işde de kullanılan özel otolar için yalnız yapılan giderlerin yarısının hâsilattan indirilmesi kabul edilmiştir (G.V.K. Md. 68/10).

Serbest meslek kazançlarının tesbitinde nazara alınacak amortismanlar “meslekî faaliyyette kullanılan tesisat ve demirbaş eşya” ile ilgili olmak gerektiğinden (aynı madde fıkra 7) özel otoların amortismanını yarı yarıya da olsa kabul etmek mümkün bulunmamaktadır.

c — Ticari Kazançlar :

Ticari Kazançların tesbiti sırasında ayrılan amortismanların hâsilattan indirilmesi kabul edilmiştir. Bu durum G.V.K. nun 40 ncı maddesinin 7 ncı paragrafiyle hükmeye bağlanmıştır.

Kanunum 37 ncı maddesinde her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazanç olarak tanımlanmış, ticari kazancın elde edilmesi için hâsilattan indirilecek giderler de 40 ncı maddede yer almıştır.

40 ncı maddede sayılan giderler hem ticari işletmeleri ve hem de endüstriyel işletmeleri ilgilendirir niteliktedir. Bunlardan birisi amortismanlardır.

V.U.K. nun 275 ncı maddesinde imâl edilen emteanın maliyet bedeline dahil elemanlar içerisinde “Genel imâl giderlerinden mamule düşen hisse” de yer almıştır. Genel imâl giderleri içerisinde imalâtla ilgili maki-

me, álet ve tesislerle imalât atölyelerinin bulunduğu binaların amortismanları da dahil bulunmaktadır.

Bu durumda G.V.K. nun 40 ncı maddesinin 7 ncı fıkrasında yer alan amortismanları mamul maliyetlerine dahil edilenler dışında kalan amortismanlar olarak kabul etmek gereklidir.

Ticari kazançlar içinde yer alan inşaat ve onarma işlerinde amortismanlar için kanunda özel bir hükmü sevk edilmiştir.

Gerçekten 43 ncü maddenin 3 ncü fıkrasında "birden fazla inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerle sair işlerde kullanılan tesisat makine ve ulaşırma araçlarının amortismanları, bunların her işte kullanıldığına gün sayısına göre dağıtılır" hükmü yer almıştır. Burada müşterek bir gider karakterinde olan amortismanların muhtelif işlere dağıtımlı için bir anahtar verilmiştir. Bu konuda örneğin, taşıtlar için ton - kilometre esası da düşünülebilir ise de, kanun kullanılacak anahtarı belli etmiştir.

c — Ziraâ kazançları :

Ziraâ işletmelerde sabit değerler için ayrılacak amortismanlar hâsi-tattan indirilebilir (G.V.K. Md. 57/6). Ziraâ kazançlarında canlı demirbaşların bulunması amortisman bakımından bir özellik taşımaktadır. Ziraâ işletmelerde canlı hayvanların büyümesi sebebiyle sabit matrahlı amortisman uygulanması bu demirbaşların iftasına kâfi değildir. Teoride bu işletmelerde teknik etüdlere dayanan özel amortismanlar uygulanması tavsiye edilir. 55 seri sayılı V.U.K. Tebliğindeki amortisman cetvelinde canlı demirbaşlar için sabit amortismanlar tesbit edilmiştir (Amortisman cetveli XXIV - e Tablo).

d — Serbest meslek kazançları :

Meslekî faaliyyette kullanılan tesisat ve demirbaş için ayrılacak amortismanlar gider olarak kabul edilmektedir (G.V.K. Md. 68/7).

Bu amortismanlar Vergi Uul Kanununa göre ayrılacağı için prensip nitibariyle sabit değerlerin maliyet bedeli üzerinden hesaplanacaktır.

İkâmetgâhları kendi mülkü olup da bir kısmını işyeri olarak kullananlar amortismanın yarısını gider yazabilirler (Aynı madde fik. 1).

İkâmetgâhın önemli bir kısmının, ya da küçük bir kısmının işyeri olarak kullanılması önemli değildir. Amortismanın yarısı kabul edilmektedir. Kanunun bu prensibi basitlik ve kolaylık bakımından yerindedir. Ancak bazan mükellef lehine, bazan da hazine lehine sonuç doğurabilir.

Vergi sistemimiz ticari kazançlar bakımından ise farklı bir ölçü kabul etmiştir. Gerçekten V.U.K. nun 187 nci maddesinde ferdî teşebbüslerde mükellefin sahip olduğu bina ve arazi hakkında uyulacak esaslar tesbit edilmiş olup bunlardan biri, evlerin ve apartmanların yarısından fazlasının işletmede kullanılması halinde envantere ithal edileceğidir.

Envantere ithal edilen gayrimenkul ise maliyet bedelinin tamamı üzerinden amortisman konusu yapılacaktır.

Göründüğü gibi ticari kazançlar ve serbest meslek kazançlarında amortismana etkisi bakımından farklı ölçüler kabul edilmiştir.

e — Gayrimenkul Sermaye İradı :

Gayrimenkul sermaye iradının tesbitinde "kiraya verilen mal ve hukümler için ayrılan amortismanlar" gider olarak kabul edilmektedir (G.V.K. Md. 74/6).

Bu amortismanlar malumsa maliyet bedeli, malum değilse bina ve arazi için vergi değeri, diğer mallar için takdir komisyonunca belli edilecek emsal değer üzerinden hesaplanacaktır.

Hemen şunu söyleyelim ki, gayrimenkuller için konan bu prensip serbest meslek kazançlarının tesbiti sırasında da tatbik alanı bulabilir.

f — Satır Kazanç ve İratlar :

Satın alınan, inşa edilen veya trampa suretiyle iktisap olunan gayrimenkullerin, gayrimenkul olarak tescil edilen hakların, gemi ve gemi paylarının alım, inşa veya trampa tarihlerinden başlayarak 4 yıl içinde satılmaları, trampa veya istimlâk edilmeleri halinde elde edilen kazançlardan belli bir miktarı aşan kısmı vergiye tâbi bulunmaktadır.

Burada sâfi kazanç, satış, devir veya trampa bedelinden maliyet değerleri ile bu muameleler dolayısıyle yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin indirilmesi suretiyle tesbit edilecektir. Ziraat istihsalde kullanılan gayrimenkuller üzerinden amortisman ayrılmışsa bu amortismanların toplamı ayrıca maliyetten düşülecektir (G.V.K. Md. 81).

Maliyet - satış bedeli karşılaştırmasında amortismanların bir ilgisiz yoktur. Böylece satın alınan, inşa olunan, trampa suretiyle iktisap edilen gayrimenkullerin sâfi kazancı bir nevi emtea kârını tesbit etmeye benzemektedir.

Halbuki gerek ticari kazançlarda ve gerekse yukarıda da görüldüğü gibi üzerinden amortisman ayrılmış gayrimenkullerin satışıyle ilgili ziraat faaliyetlerde satış kâr, ya da zararının tesbiti için o tarihe kadar ayrılmış bulunan amortismanlar nazara alınmaktadır. Bunun böyle olması normaldir.

Ancak açıklanan şekilde satılan, devir veya trampa edilen gayrimenkuller satılmalarından önce 4 yıl içinde kiraya verilmiş olabilirler. Bu şekilde bunların iratlarını tesbit sırasında amortismanlarının gerçek miktarlar halinde ya da % 20 götürü gider emsali içinde hâsilatlardan düşüleceği tabidir. Böyle bir durumda tipki kâr, ya da zararlarının tesbitinde gözönünde bulundurulması düşünülebilir. Ancak, G.V.K. muz müdürlüklerle böyle bir külfet yüklememiştir.

8 — 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan Hükümler :

Kurumlar Vergisi Kanununda safi kurum kazancının tesbitinden bahseden 13 ncü maddede, kurum kazancının hesaplanmasında Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı esası konmuştur. Bu sebeple vergi matrahının tesbitinde nazara alınacak giderler meyanında amortismanlar için özel bir hüküm Kurumlar Vergi Kanununda yer almış değildir.

Ancak Kurumlara özel ilk tesis giderleri için ayrı hüküm sevk edilmiştir. Gerçekten 14 ncü maddenin 2nci fikrasında ilk tesis ve teazzuv giderlerinin indirilecek giderlerden olduğu ancak bunların aktifleştirilmesi halinde Vergi Usul Kanunu gereğince değeri üzerinden ayrılacak amortismanın gider yazılacağı hükmeye bağlanmıştır.

Bu takdirde ilk tesis ve teazzuv giderlerinin mukayyet değerleri, yani muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değerleri üzerinden eşit miktarlarda ve 5 yılda ifta edilmeleri yoluna gidilecektir (V.U.K. Md. 326).

İlk tesis ve teazzuv giderleri maddî bir varlığa karşılık olmamaları sebebiyle çabuk ifta edilmeleri gerekir. Kanun koyucu bundan böyle kurumların filhal işletme neticelerine bu giderlerin dahil edilebilmesi imkânını vermiştir.

Üçüncü Bölüm

SONUÇ

Amortismanlar çeşitli görünüşü ve etkileri ile ele alınabilir. Amortismanlar vergicilik alanında her seyden önce bir gider olarak maliyetleri, ya da işletme neticelerini ilgilendirirler.

Ekonomik alanda ise amortismanlar sabit sermayeyi devam ettirmek, için teşkil edilmiş fonlar anlamını taşırlar. Ancak zamanımızda amortismanların amaçları çok daha genişlemiştir. Bugün amortismanlar yalnız sabit değerleri idame ettirmek değil ve fakat bundan de öteye işletme için bir finansman kaynağı olmak eğilimindedir.

Devletlerin amortismanlar aracılığı ile iktisadi hayatı yön verdikleri görülmektedir. Amortisman usullerindeki gelişmeler ve çeşitli hızlanılmış amortisman usullerinin uygulama alanına konması iktisadi hayatı yön vermek ve yatırımları teşvik etmek gibi amaçları gerçekleştirmeğe imkân vermektedir.

Memleketimizde de azalan bakiyeler usulü ile amortisman usulü mevzuatımıza girdikten sonra bu konuda önemli bir adım atılmış bulunmaktadır. Halen bu amortisman usulü yalnız bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin faydalananıldığı bir usuldür. Kalkınmamıza yardımcı olacağı muhakkak bulunan bu amortisman usulünün işletme esasında defter tutan mükelleflere de teşmil edilmesi faydalı olacaktır.

FOREIGN ASPECT OF JAPANESE TAXES

Hideo NAKAMURA

Seijo University, Tokyo

It is my aim in this paper to give light chiefly on how international investment into or out of Japan is subject to Japanese taxes. Four categories of taxes bear directly on such investment: income tax, corporation tax, inhabitant tax and enterprise tax. The first two taxes are national taxes, the third one falls under prefectural and municipal taxes, and the last one is prefectural tax. They bring in very large tax revenues respectively to the three levels of Governments. It is noteworthy that the former three categories of taxes have unilateral foreign tax credit system which is of importance to developing countries.

In addition to these taxes, tax conventions shall come under our notice. Up to the present, Japan has concluded the tax conventions with nineteen countries, of which two does not yet come into force. The tax conventions with seven countries provide "tax sparing" or "matching credit" system. It appears to be suggestive of future orientation of Japanese tax policy for developing countries.

Some "special taxation measures" are also referred to briefly in respect to the income tax and the corporation tax.

I. Income Tax

In Japan the income tax means only the individual income tax, while the corporate income tax is referred to as the corporation tax. They are treated separately from each other under the Income Tax Law and the Corporation Tax Law. The taxable period of the income tax is a calendar year, that is to say from January 1 through December 31. As a matter of principle, the income tax is under the self-assessment system, while the withholding system is adopted extensively for convenience sake. In fact

the withholding income tax exceeds by far the self-assessment income tax in tax revenue.

Paxpayers. The income tax is in principle levied on individuals. Individual taxpayers are classified into three categories: resident, non-permanent resident and non-resident. A resident is defined as an individual who has a domicile or a residence in Japan for a period of more than one year. A non-permanent resident is a resident individual who has no intention to live in Japan permanently and has not maintained his domicile or residence in Japan continuously for a period of more than five years. A non-resident is defined as an individual who is not a resident. Under the withholding system the payer of the following kinds of income to residents is required to compute the amount of income tax on such income, to deduct that amount from such income in the time of payment and to forward it to the tax office concerned: interest income, dividend income, employment income, retirement income, remuneration and charge etc. In such a case it is difficult for the payer to distinguish whether a payee of the income is an individual or not, or whether the payee is a resident or not. A domestic corporation is therefore subject to the withholding income tax on interest, dividend, charge or prize etc. received within Japan, and a foreign corporation is also subject to the withholding income tax on such income derived from sources within Japan in order to guarantee tax collection.

For the purpose of the Income Tax Law, the term "Corporation" includes: (1) an organization to which a juridical personality pertains under the Japanese Commercial Code or the Civil Code or the other laws; for instance, joint stock company, limited company, partnership, cooperative association or foundation, and (2) an organization which has its own existence independent from its members and has its own representative or administrator but has no juridical personality. We shall find later the distinction between a domestic corporation and a foreign corporation.

A resident individual other than non-permanent resident is subject to income tax on his world-wide income from any source in any country. A non-permanent resident is subject to income tax on his income from sources within Japan and on his income from sources outside of Japan which is paid within Japan or remitted into Japan. A non-resident having a permanent establishment in Japan is subject to "aggregate income taxation" on his entire income from sources within Japan, while a non-

resident not having a permanent establishment in Japan is subject to "aggregate income taxation" on his income from carrying business or holding asset within Japan and to "separate income taxation" on his income of other kinds from sources within Japan. As for corporation a domestic corporation is subject to income tax on its interest etc., dividend etc., distribution of profit, remuneration, charge or prize paid within Japan on one hand, and a foreign corporation has the same scope of taxable income as what a non-resident individual has, except business income and employment income on the other hand. The term "permanent establishment" will be referred to in detail later on.

Categories of income and tax base. According to the nature of origin and taxable capacity of income, all incomes subject to the income tax are classified into ten following categories:

1. interest income
2. dividend income
3. real estate income
4. business income
5. employment income
6. retirement income
7. timber income
8. capital gain
9. occasional income
10. miscellaneous income.

Taxable income is in principle gross receipt less necessary expenses. By the amount of receipts are meant not only money received but also the value of other things, right or economic benefits received. The term "necessary expenses" means the expenses needed directly for acquiring income and those arising during the taxable year from carrying business to acquire the income, such as selling expenses and general administrative expenses.

There are three classes of tax base of the income tax: the amount of ordinary income, the amount of retirement income and the amount of timber income. The amount of ordinary income is an aggregation of the sum of interest income, dividend income, real estate income, business income, employment income, short-term capital gain and the half sum of both long-term capital gain and occasional income. The aggregate taxation method applies to this tax base, while the separate taxation method

applies to the other two tax bases, that is the amount of retirement income and the amount of timber income respectively.

Exemptions and deductions. In view of differences of taxable capacity of taxpayers attributed to their personal circumstances, the Income Tax Law provides various personal exemptions and deductions.

1. Basic exemption. A resident taxpayer is qualified for an exemption of 170,000 yen from any of his amounts of ordinary income, retirement income and timber income.

2. Exemption for dependents. The exemption for dependents is allowed for qualified relatives. If a resident taxpayer has a spouse, an exemption of 100,000 yen is allowed for each dependent. If a resident taxpayer has no spouse, an exemption of 110,000 yen is allowed for the first dependent and exemptions of 100,000 yen are allowed for each of other dependents respectively.

3. Exemption for spouse. An exemption of 170,000 yen is allowed for a spouse of a resident taxpayer under certain conditions.

These three exemptions are general personal exemptions, which have four main functions as follows: a) leaving to a taxpayer an income necessary for maintaining a minimum-subsistence level, b) grading tax burden in accordance with the size and composition of a taxpayer's family, c) giving a slight progressiveness to the lower effective tax rates, and d) restraining the total of taxpayers below limited number.

In addition the special personal exemptions and deductions from income are allowed as follows: 4. for a working student, 5. for a widow, 6. for an old person, 7. for a physically handicapped person, 8. for contributions, 9. for fire and other casualty insurance premiums, 10. for life insurance premiums, 11. for contribution to small-scale enterprise mutual aid, 12. for social insurance premiums, 13. for medical expenses, 14. casualty losses. Besides the "employment income deduction" subject to the upper limit of 365,000 yen is allowed only for employment income. This is assumed to be a deduction of average estimated necessary expenses.

Amount of revenue from employment		Amount deducted from employment income
over	not over	
	900	100 + ((A) — 100) × 20%
900	1100	260 + ((A) — 900) × 15%
1100	2100	290 + ((A) — 1100) × 5%
2100	3100	340 + ((A) — 2100) × 2.5%
3100		365

Amount : in 1000 yen, (A) : revenue from employment

The following three categories of taxable income are computed by deducting all the exemptions and deductions from the above amounts of ordinary income, retirement income and timber income: taxable ordinary income, taxable retirement income and taxable timber income.

Tax rates and tax liabilities. Tax liabilities on both ordinary income and retirement income may be computed by applying the following tax rates to each category of taxable income. For example tax liability on taxable ordinary income of 4,500,000 yen is computed as follows:

$$(4,500,000 - 4,000,000) \times 38\% + 890,000 = 1,080,000 \text{ (yen)}$$

In order simplify the application of the progressive tax rate, a simplified table of tax amounts is prepared for taxable ordinary income and taxable retirement income of 1,000,000 yen or less.

The tax liability on timber income may be computed as follows:

(i) divide the taxable timber income by five, and you get the one fifth of taxable income,

(Tax Table)

Taxable income (A) exceeding	not over	tax rate (B)	Cumulative tax amount for each bracket (C)
300	300	10%	30
300	600	12	66
600	800	14	108
900	1200	16	156
1200	1500	18	210
1500	2000	21	315
2000	2500	24	435
2500	3000	27	570
3000	3500	30	720
3500	4000	34	890
4000	5000	38	1270
5000	6000	42	1690
6000	8000	46	2610
8000	10000	50	3610
10000	20000	55	9110
20000	40000	60	21110
40000	60000	65	34110
60000	80000	70	48110
80000		75	(C)
(A)		(B)	

Tax liability = (taxable income — (A)) × (B) + (C)
thousand yen

(ii) apply the following tax rates to that one fifth as if the one fifth as such is a taxable income, and you get a product,

(iii) multiply the product by five, and you get the tax liability in question.

For example, tax liability on taxable timber income for 4.500.000 yen is computed as follows:

$$(i) \quad 4.500.000 \div 5 = 900.000,$$

$$(ii) \quad (900.000 - 600.000 (A)) \times 14 \% + 66.000 = 108.000,$$

$$(iii) \quad 108.000 \times 5 = 540.000 \dots \text{tax liability}$$

This procedure means that the less progressive tax rate is applied to timber income, because this kind of income may be derived only at long intervals. Another simplified table of tax amounts is prepared for taxable timber income of 1.000.000 yen or less. Such a procedure may be applied to fluctuating and extraordinary incomes such as compensation for musical compositions and a lump sum payment to a baseball player, because these kinds of income are subject to fluctuation from year to year.

Tax credits. The Income Tax Law allowed the following tax credits against income tax in order to avoid double taxation.

Credit for dividend. Under Japanese tax laws, corporation tax is assumed to be a partial prepayment of income tax, it therefore follows that dividend is subject to double taxation, that is withholding income tax on dividend on one hand, and corporation tax on corporate income from which the dividend is paid on the other hand. Under the withholding system, as we have seen, the payer who pays dividends to a resident is required to withhold 20% of the dividend income for the withholding income tax. This rate is pegged down to 15% till December 31, 1970 by the Special Taxation Measures Law. 20% — temporarily 15% — of dividend income may be therefore credited against income tax. The tax credit for dividends is reduced for the taxpayer whose taxable ordinary income exceeds 10.000.000 yen.

Credit for foreign taxes. "Draft Double Taxation Convention on Income and Capital" by the OECD 1963 mentions the tax exemption method and the tax credit method as means of mitigating double taxation of foreign source income. The tax exemption method is also referred to as the allocation or division method or Aufteilungsmethode in German. According to an author, this method is used mainly by European countries especially those on Continent. It may be therefore referred to as Continental System. Under this method a country grants complete tax exemption to a resident or a domestic corporation on income derived from foreign

sources. This method is further divided into the method of full exemption and the method of exemption with progression. A full or unqualified exemption may lead to a saving of tax for taxpayer whose income are taxable in more than two countries, because the income law rates are progressive in most countries. Such result does not serve the proper purpose of the tax exemption system. Under the method of exemption with progression, tax may be levied at the progressive rate which corresponds to the sum of domestic and foreign incomes of the taxpayer. For example, Article XV paragraph 3 of the tax convention between Japan and Sweden says "the graduated rate of Swedish tax to be imposed on a resident of Sweden or in certain cases a Swedish corporation may be calculated as though income exempted under the present Convention were included in the amount of total income."

On the other hand, under the tax credit method a country imposes the income tax on the basis of the taxpayer's total income including income received by the taxpayer from a foreign country, and then allows a credit against its own income tax for foreign income tax paid abroad. This method is further divided into the full credit method and the ordinary credit method. In the case of the full credit, a country allows a credit againsts domestic tax for the total amount of income tax paid abroad, while in the case of the ordinary credit, the country allows a credit that does not exceed that part of its own tax appropriate to the income from abroad. The full credit method means that the taxpayer must always pay taxes on his total income at the tax rate of domestic country. According to an author, the tax credit method is often used in the countries of the Anglo-American legal system, it may be therefore also referred to as Anglo-American System. In German it is called also Anrechnungsmethode.

Sometimes a credit may be allowed not only for taxes levied abroad directly on the income such as dividends received by a resident or a domestic corporation (direct credit), but also for the underlying taxes levied on the profit out of which the dividend is paid (indirect credit). Some of these tax credit methods are normally provided bilaterally in international tax treaties, but the Japanese Income Tax Law unilaterally provides an ordinary direct credit. As we shall see, the Corporation Tax Law provides an ordinary credit, including both direct and indirect credits.

Under the Income Tax Law, any foreign income tax (including any foreign local tax on income) paid by a resident of Japan is creditable against the Japanese income tax for taxable year in which the foreign income tax accrued, subject to the following limitation:

(Japanese income tax) \times (total income from sources outside of Japan)

+ (entire income subject to Japanese income tax). If foreign income taxes accrued in any taxable year exceeds the limitation for the year, the excess may be carried forward for five succeeding years. In passing, a resident may alternatively deduct the total amount of foreign income taxes accrued in a taxable year from taxable income instead of crediting it against the Japanese income tax.

In addition, there are three other tax credits against income tax such as the credit for saving for housing under the Special Taxation Measure Law, which we shall see later on.

Final return and year-end adjustment. A resident taxpayer is required to file a final return for the income of a given year between February 16 and March 15 of the following year. Exceptional cases are as follows.

1. A resident taxpayer is not required to file a final return,
 - a) if the total sum of the amount of ordinary income, the amount of retirement income and the amount of timber income of the taxpayer does not exceed the total sum of all exemptions and deductions, or
 - b) if his tax liability which is computed by applying the tax rate to the amount of his income less all exemptions and deductions does not exceed the amount of tax credit for dividends.
2. A resident taxpayer whose employment income does not exceed 5,000,000 yen is not required to file a final return,
 - a) with regard to the ordinary income and timber income,
 - (i) if he was employed by one employer during a year and his income other than employment income does not exceed 50000 yen, or
 - (ii) if he was employed by two employers or more during a year, the total amount of his employment income is not over legal limits, and his income other than employment does not exceed 5,000,000 yen.
 - b) with regard to retirement income, if withholding income tax withheld at source is enough to settle his income tax withheld at source is enough to settle his income tax liability in the year.

In Japan most employees receive their regular pays such as salary and wage every month and their irregular pays such as bonus a few times a year. As we have seen, the payer of such employment income to a resident is required to withhold the income tax in the time of payment. At the time of the final payment in each year, the payer is required to make year-end adjustment of taxation for each employee in order to equalize the amount of withholding income tax actually withheld in a year with the annual tax liability. The payer is not, however, required to make year-end adjustment for employee whose annual employment income exceeds 5,000,000 yen.

If the annual tax liability of a taxpayer does not consist with the total sum of his self-assessment income tax prepaid and withholding income tax withheld, the difference should be paid at the same time that final return or year-end adjustment is made, or refunded afterwards as soon as possible.

Blue return. Blue return system has been introduced in the 1950 tax reform by the recommendation of a mission headed Prof. Carl S. Shoup. In 1949 the report of the Shoup Mission referred to the system as follows : "Successful income tax administration rests essentially on voluntary compliance by the taxpayer. He is the person best informed as to his taxable status, as to the amount of his income. The necessary voluntary submission of the data required to measure a tax-payer's income is called self-assessment. In areas where withholding does not operate, self-assessment system is vital to satisfactory tax administration. It is axiomatic that proper taxpayer compliance under a self-assessment system is possible only if the taxpayer keeps accurate books and records whereby he may ascertain his income. Present day record-keeping in Japan is in a deplorable state. Books and records do not exist at all for many business concerns. They exist in super abundance for other concerns, and only the taxpayer knows which is the reality and which is the mask. Every effort and resource must be brought to bear on encouraging and assisting taxpayers to keep books, to keep them accurately, and to use the accurate books for tax purpose. Every effort and resource must likewise be brought to bear on tax officials to respect the information disclosed by such accurate books. Education and the furnishing of tools will probably not be enough. Rewards must be sought which will positively encourage the taxpayer to use these tools. One possibility is to provide special administrative treatment to a taxpayer who keeps books and records. Thus, a taxpayer desiring such special

treatment would register with the Tax Office his willingness to keep accurate books and records. Such books would be kept on a form approved by the Tax Office. A taxpayer so keeping books and records would be permitted to file his return on a different colored form so as to differentiated him from other taxpayers. The Tax Office would assure such taxpayer that if he keeps such books and records and file his tax return on the special form he will not subject to reassessment until after an actual field investigation is made of his income for the year. And if a reassessment is made, the specific reason therefor must be given."

Under the present system an individual taxpayer having business income, real estate income or timber income may file a tax return on a blue form for a taxable year. Now they are about two million in number, and about half of them file blue returns. A taxpayer filing a blue return is granted many privileges as follows:

1. The tax office may correct the income of a taxpayer only if the office finds mistakes in calculation in taxable income based on the books and records of the taxpayer. The tax office must attach the grounds for such action to take a correction of taxation.
2. Net losses in three preceding years may be deducted from taxable income of this year.
3. Reserves for Bad Debts, Returned Unsold Goods, Retirement Allowance and Special Repair may be treated as expenses.
4. Various kinds of measure are granted for depreciations.
5. Special allowance for family employees is granted. If a taxpayer pays a certain amount of income deemed reasonable to his relatives living with him in the same household, the income may be treated as expense.

In addition the Special Taxation Measures Law gives many privileges to an individual taxpayer filing blue return. Some of them are as follows:

1. Reserve for price fluctuation is treated as expense.
2. Reserve for overseas market development is treated as expense.
3. A certain percentage of the proceed derived from overseas transactions of technical service is treated as expense.
4. If a taxpayer scrapped his specific machinery of equipment, ten per cent of the designated cost of acquiring such thing may be creditable against his income tax subject to a certain limit.

5. If a taxpayer spends more expenditure on research and development during any taxable year than such a largest expenditure recorded in any taxable year after 1966, 25% of the excess may be creditable against his income tax subject to a certain limit.

Under the Special Taxation Measures Law the following measures of importance are opened to a taxpayer. As we have seen, income tax on interest and dividend is normally withheld at source at the rate of 20%. But until March 31, 1970 the interest income is only subject to withholding income tax at the reduced rate of 15%, but not included in taxable ordinary income under self-assessment income tax on one hand. This measure is assumed to be brought to bear on encouraging savings. On the other hand, dividend income may be only subject to withholding income tax at the normal rate of 20% but not included in taxable ordinary income until March 31, 1970. Alternatively dividend income may be subject to withholding income tax at the reduced rate of 15% and included in taxable ordinary income subject to self-assessment system until March 31, 1970. These alternative measures for dividend income are assumed to be brought to bear on encouraging capital market. It is now at issue in Japan whether these special measures for interest and dividend incomes should continue to exist also after March 31, 1970, because the economic efficiency of these measures is disputed on one hand the measures as such are opened to criticism from the point of view of the principle of equity.

II. Corporation Tax

Taxpayers. The Japanese Corporation Tax Law classifies corporations into two categories : domestic and foreign. A domestic corporation is defined as one having its head or chief office in Japan and a foreign corporation is defined as one which is not a domestic corporation, that is to say which does not have its head or chief office in Japan. It is the place formally designated in the charter or article of association that is essential to this definition. Accordingly any corporation organized in Japan is a domestic corporation, even if it is a subsidiary of a foreign corporation. Last year corporations were about 900.000 in number in Japan, of which about 600 fell under foreign corporations. A foreign corporation falls under a foreign subsidiary, (1) if 25 % or more of shares issued or of paid-up capital or of share with voting powers of the corporation are owned by a domestic corporation and (2) if it is established for the purpose of carrying business but not solely for tax considerations.

Foreign corporations are divided into two classes. The ones are corporations having permanent establishment in Japan, the others are corporations not having permanent establishment in Japan but having a certain kind of income from sources within Japan. Moreover, the former corporations are divided into two subclasses. The first are having permanent establishment in Japan, that is to say carrying on their business activity with a branch, sub-branch, or other place of enterprise or office, factory or warehouse, mine, quarry or other place of extraction of natural resources, or other fixed place of business. The second are corporation undertaking construction, installation or assembly activities or providing personal services for supervision or superintendence of such activities undertaken in Japan for more than one year, or carrying on their business through certain kinds of agent in Japan. Thus we may show this classification of corporations as follows :

1. domestic corporation,
2. foreign corporation,
 - 2-1. having a business activity in Japan
 - 2-1-1. carrying a business with a branch etc.. (A)
 - 2-1-2. undertaking construction etc., (B)
 - 2-2. not having a business activity but having income in Japan. (C)

A domestic corporation is subject to the corporation tax its entire income, regardless of whether it arises from sources within Japan or outside of Japan.

A foreign corporation of the kind (A) is subject to corporation tax on its entire income from sources within Japan, which includes income arising from activities unrelated to theforesaid business activity. In the next place, a foreign corporation of the kind (B) is subject to corporation tax only on its income directly attributable to its business activity in Japan. As we have seen, it is subject to also withholding income tax on its specified kinds of income not attributable to its business activity but deemed to be derived from sources within Japan. Finally a foreign corporation of the kind (S) is subject to corporation law on its following incomes : income from the utilization of holding of an asset located in Japan, income from the sale or disposal of immovable property in Japan (including rights to such property), income from the sale of shares of stock in a Japanese domestic corporation, if the seller foreign corporation and its subsidiaries have held 25% or more of the outstanding shares of the domestic corporation at any time during the taxable year of sale or the two preceding years, and if they have sold 5% or more of such outstanding shares within a taxable year.

Taxable income. The corporation tax is imposed on income of corporation during an accounting period on one hand, and on the other it is imposed on liquidation income at the time of dissolution or merger, where, a corporation ceases to exist either by dissolution or by merger. Taxable income of an accounting period is the excess of gross receipts over gross outlay (expenses and losses) during such accounting period. In practice the computation of taxable income is substantially in conformity with standard accounting principles generally accepted in the determination of profit and loss of corporation. There are, however, some special rules with respect to valuation of inventory, the depreciation of assets etc.

It should be noted that dividends received by a domestic corporation from another domestic corporation are excluded from income of the recipient up to the amount of dividends paid out of the recipient's taxable income but then 25 % of the dividends received in excess of those paid out is included in taxable income. This rule does not apply to foreign corporations.

Tax rates. Corporation tax is now imposed at the following rates.

- I. tax rates for ordinary income, not distributed as dividends,
 - a) ordinary corporations
 - 1. corporations with capital over 100 million yen 35 %
 - 2. corporation with capital not over 100 million yen
 - for annual income over 3 million yen 35 %
 - for annual income not over 3 million yen 28 %
 - b) special corporations and corporations in public interest 23 %
- II. reduced tax rates for ordinary income, distributed as dividends,
 - a) ordinary corporations
 - 1. corporations with capital over 100 million yen 26 %
 - 2. corporation with capital not over 100 million yen
 - for annual income over 3 million yen 26 %
 - for annual income not over 3 million yen 22 %
 - b) special corporations 19 %
- III. tax rate for retirement reserves
- IV. tax rate for liquidation income
 - a) ordinary corporations 30 %
 - b) special corporations 21 %

V. tax rates for retained (undistributed) earnings of family corporations which is a kind of domestic corporations

- | | |
|---|------|
| a) retained earnings not over 30 million yen | 10 % |
| b) retained earnings over 30 but not over 100 million yen | 15 % |
| c) retained earnings over 100 million yen | 20 % |

A corporation falls under a family corporation, a) if 50 % or more of its capital is owned by three shareholders or less, b) 60% or more of its capital is owned four shareholders or, c) 70 % or more of its capital is owned five shareholders.

Tax credits. When the whole or a part of an ordinary income of an accounting period of a corporation is subject to other taxes than the corporation tax for various purposes, tax credit systems may be established in order to include eventually these taxes in the corporation tax.

Income tax credit. The Japanese income tax withheld at source from dividend, interest etc. which the corporation has received during the accounting year is creditable against the corporation tax.

Foreign tax credit. The Japanese Corporation Tax Law provides unilaterally an ordinary credit, including both direct and indirect credits, as we have seen.

Direct credit. Under the Japanese Corporation Tax Law, any foreign corporation tax — including any foreign local tax — on a domestic corporation is creditable against the Japanese corporation tax for taxable year in which the foreign tax accrued, subject to the following limitation :

$$\frac{(\text{Japanese corporation tax}) \times (\text{entire income from sources outside of Japan})}{(\text{entire income subject to Japanese corporation tax})}$$

If foreign taxes accrued in any taxable year exceed the above limitation for that year, the excess may be carried forward for the five succeeding years or carried back for the preceding years. In passing, a domestic corporation may deduct the total amount of foreign taxes accrued in any taxable year from taxable income instead of crediting it against the domestic corporation tax.

Indirect credit. In order to treat impartially an investment abroad by a domestic corporation through its foreign subsidiary which is a foreign corporation and another investment abroad by the same domestic cor-

poration through its foreign branch, foreign taxes levied on the foreign subsidiary of a Japanese domestic corporation may be creditable against the Japanese corporation tax levied on the Japanese parent corporation. When a domestic corporation receives dividend from its foreign subsidiary, the part of the foreign corporation tax imposed on the income of the foreign subsidiary which corresponds to the dividends received by the domestic parent corporation may be creditable against the Japanese corporation tax on the domestic corporation, so far as the domestic corporation includes this amount of foreign tax in its taxable income. The creditable amount of foreign corporation tax is computed as follows :

A : income of the foreign subsidiary,

B : foreign corporation tax imposed on the foreign subsidiary,

C : dividends paid to the domestic parent corporation, creditable amount = $B \times C \div (A - B)$.

Tax return and tax payment. The Japanese corporation tax is under the self - assessment system. Taxable income is computed and a tax return is filed on the basis of an accounting period, which does not exceed twelve months. With regard to the year 1966, 98 % or more of corporation in number adopt a twelve - month accounting period, and the remainders adopt a six - month accounting period. A final return must be filed and the tax must be paid within two months after the close of each accounting period. If an accounting period exceeds six months, an interim tax return must be filed and the tax must be paid within two months after the close of the first six months of the period. A final tax return must be accompanied by the list of property, balance sheet, income statement, and other documents describing items necessary for calculating its income and the corporation tax due.

Blue return. The blue return system stated above applies also to the corporation tax. In Japan the commercial code imposes an obligation upon a juridical person established for profit to make a closing account once a year, to equip and keep books and records and to clarify substance of business to share - holders and others. It should be therefore unnecessary to promote equipping books and records in such a corporation by the blue return system. In fact, however, a corporation has not always accurate books and records. In such a circumstance the blue return system has been introduced as an incentive to improve and modernize taxpayer's book keeping standard and to stimulate honest self - assessment, as we have seen. Since some privileges are granted to corporations filing blue

returns, one thire or more of corporations in number are now filing blue returns.

Under the Corporation Tax Law the main privileges associated with the blue return system are as follows :

1. The tax office may correct the income of a corporation only if the office finds mistakes in calculation of income based on the books and records of the corporation. The office must attach the grounds for such action to make a correction of taxation, as we have seen in the case of the income tax.
2. Operating losses may be carried forward for five succeeding years and carried back for one preceding year.
3. Reserves for Bad Debt, Bonus Payment, Retirement Allowance, Special Repair and Returned Unsold Goods may be treated as expenses.
4. Durable years of depreciable assets may be reduced under certain conditions.

In addition the Special Taxation Measures Law gives many other privileges to corporations filing the blue return. Some of them are as follows :

5. Special tax credits may be granted for improvement of capital structure, Scrap - down, corporate merger etc.
6. In addition to ordinary depreciation, many special or extra depreciation measures for plant modernization, or increasing export etc. are established.
7. Many reserves are granted for price fluctuation or structural improvement of small or medium - sized enterprises etc. We should especially note two following items of all things.
8. Reserve for overseas market development. If a corporation derives income wholly or partially from overseas transaction, a certain percentage of the income is deductible as the cost of overseas market development in computing the amount of taxable income.
9. Reserve for loss on overseas investment. If a domestic corporation credits not over one - half of acquisition cost of newly issued shares of a overseas business company or a foreign investment company, the credited amount may be treated as expense, as long as the domestic corpo-

ration holds 10 % or more of the shares of the overseas business company or 1 % or more of shares of the foreign investment company.

Overseas business company consists of developing country's company and company of petroleum resources developing areas. The former is a company having its head or chief office in a developing country, whose, purpose is to engage in business exclusively in one or more developing countries. The latter is a company having its head or chief office in petroleum resources developing areas, whose purpose is to engage in petroleum resources developing business exclusively in the specified areas other than developing areas. Overseas business company is therefore a foreign corporation.

Foreign investment company is a company having its head office in Japan, established for making investment or longterm loans in overseas business company and designated as a remarkable contributor to progress in investment in developing countries. Foreign investment company is therefore a Japanese domestic corporation.

10. Special deduction for overseas transaction of technical services. A certain percentage of the proceed derived from following overseas transaction may be deducted from taxable income : the sale or license of patent or know - how, the sale or license of performing rights of film or other copyrights, technical services such as consulting or supervising related to construction of plant or equipment, and transportation or shipping services outside of Japan.

It should be noted that most of the measure provided by the Special Taxation Measures Law are subject to time limit, for example the measures under the heads 9 and 10 are in effect only from April 1, 1964 till March 31, 1971.

III. Tax conventions

Japan has concluded the tax conventions for the avoidance of double taxation with the following countris :

The United States of America,	signed on April 16, 1954
1 st supplementary amendment	March 23, 1957
2 nd supplementary amendment	May 7, 1960
3 rd supplementary amendment	August 14, 1962
Sweden	December 12, 1956

1 st supplementary amendment	April 15, 1964
Pakistan	February 17, 1959
1 st supplementary amendment	June 28, 1960
Norway	February 21, 1959
sweeping amendment	May 11, 1967
The Kingdom of Denmark	March 10, 1959
sweeping amendment	February 3, 1968
India	January 5, 1960
The Government of the State of Singapore	April 11, 1961
The Republic of Austria	December 20, 1961
The United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland	September 4, 1962
New Zealand	January 30, 1963
1 st supplementary amendment	March 22, 1967
Thailand	March 1, 1963
The Federation of Malaya	June 4, 1963
Canada	September 5, 1964
Le Gouvernement de la République française	November 27, 1964
The Federal Republic of Germany	April 22, 1966
The United States of Brazil	January 24, 1957
The Goverment of Ceylon	December 12, 1967
The Kingdom of Belgium	March 28, 1968
The United Arab Republic	not yet in effect
	September 3, 1968
	not yet in effect

Each of these conventions covers the Japanese income tax and the corporation tax, those with Sweden, Denmark, France, Germany, Belgium and Arab cover local inhabitant tax and that with Germany covers also local enterprise tax. Japan has concluded also another convention with the U. S. A. covering estate, inheritance and gift taxes.

A *permanent establishment*. Under these conventions with Japan, a foreign enterprise is not subject to Japanese taxes on its industrial and commercial profits from sources within Japan, unless it has a permanent establishment in Japan. If a foreign enterprise has a permanent establishment in Japan, it is variously subject to Japanese taxes on its industrial and commercial profits from sources within Japan under different conventions. With respect to a permanent establishment, most of these conventions are based on so-called attributable system, except that only those with the U. S. A. and Pakistan are based on so-called entire sys-

tem. Article III of the convention with the U. S. A. says "If it has such permanent establishment such other state may impose its tax upon the entire income of such enterprise from sources within such other state." The similar provision is found in the convention with Pakistan. The attributable system has been introduced into the convention with India in 1960 for the first time. Article III of the convention says "If it has such permanent establishment, the profits attributable thereto may be subject to tax in that other Contracting State." The conventions with Sweden, Norway and Denmark had been based on the entire system at the start, and now are based on the attributable system through amendment. Thus in this respect the tax conventions with Japan are in accordance with the provision of Article 7 paragraph 1 of the Draft Convention of the OECD.

The coverage of term "permanent establishment" is somewhat different under different conventions. Whether on the attributable system or on the entire system, the coverage of permanent establishment has an effect on tax revenues of the countries concerned. In tax convention between industrialized country and developing country, in general the former wants to make the coverage narrower and the latter wants to make it wider, because investment incomes mostly flow out of the latter to the former in such a case. A model of definition of permanent establishment is found in Article 5 of the Draft Convention as is generally known

The coverage of permanent establishment in the Japanese Corporation Tax Law is more or less wider than that in the Draft Convention. As to the term "agent" the Law does not exclude (A) "the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of processing by another enterprise" from the permanent establishment, which the Draft Convention expressly excludes in Article 5 paragraph 3 c). The Law includes (B) "a person who maintains enough assets to fill ordinary demands of customers and delivers such assets for demands of customers" in the term "permanent establishment," while similar provisions are found also in the tax conventions with India, U. K., New Zealand, Malaya, and Ceylon. It is apparent that the above item is excluded from permanent establishment by Article 5 paragraph 3 a) and b) of the Draft Convention.

Now, in Article II paragraph 1 i) of the convention with India "an enterprise of one of Contracting States shall be deemed to have a fixed place of business in the other Contracting State if it carries on in that

other Contracting State a construction, erection or assembly project or the like." According to Article 5 paragraph 2 g) of the Draft Convention, however, the term "permanent establishment" includes each of them, only if it exists for more than twelve months, and similar provisions are found in the tax conventions with the U. S. A., Sweden, Norway, Denmark, Austria, the U. K., New Zealand, Canada, France, Germany and Belgium. The tax conventions with Malaya, Brazil, Ceylon and Arab require the term of existence of more than six months in such case. The tax conventions with Pakistan, Singapore and Thailand have no such provision. In passing, I understand that, India has adopted the above definition in all the tax conventions with Sweden, Germany, Norway, Denmark, the U. S. A., Finland, Pakistan, Ceylon and Austria as well as Japan. Thus we see that the attitude of India in defining "permanent establishment" is somewhat peculiar.

After all the coverages of the term "permanent establishment" in tax convention with developing countries, especially with India, appear to be wider than both in the Draft Convention and the Japanese Corporation Tax Law. In this respect we find a great longing of the developing countries for giving a priority of taxation to the country of source of income. In the convention with Austria in 1961, Japan has adopted the definition of a permanent establishment in the Draft Convention for the first time.

Dividend, interest and royalties. A person who receives investment incomes such as dividends, interests and royalties etc. is generally subject to the taxation on his gross receipts at a definite rate in the country of source. If the tax rate is so high, it may be impossible for a tax - payer who is nonresident in the country of source to credit the amount of tax paid there against his tax liability in his own country. Thus most of tax conventions provide that investment incomes are subject to only reduced tax rates or exempted from taxation. In this respect the Draft Convention provides that the tax charged in the country of source shall not exceed :

1. 5 % of the gross amount of the dividends if the recipient is a company which hold directly at least 25 % of the capital of the company paying the dividends, otherwise 15 % of the gross amount of the dividends,
2. 10 % of the amount of the interest.
3. Royalties arising in a Contracting State and paid to a resident

of the other Contracting State shall be taxable only in that other State, in other words royalties shall be exempted from taxation in the former state.

In the tax conventions with Japan the equivalent limits of the taxation on investment income are set forth as follows.

	dividends	interest	royalties
U. S. A.	15 % (10 %)	10 %	10 %
Sweden	15 % (10 %)	10 %	10 %
Pakistan	1)	30 %	exemption
Norway	15 % (10 %)	10 %	10 %
Denmark	15 % (10 %)	10 %	10 %
India	no	no	no
Singapore	15 % (10 %)	no	exemption
Austria	20 % (10 %)	10 %	10 %
U. K.	10 % (10 %)	10 %	10 %
New Zealand	10 %	no	no
Thailand	20 % (10 %)	no	15 %
Malaya	15 % (10 %)	no	exemption
Canada	15 %	15 %	15 %
France	15 %	10 %	10 %
Germany	15 % (10 %)	10 %	10 %
Brazil	no (10 %)	10 % for certain items	
Ceylon	2)	no	exemption or by half
Belgium	15 %	15 %	10 %
Arab	3)	no	15 %

() tax rate only on the dividends between parent and subsidiary corporations.

1) there is no general provision, but the rate of 15% applies to the dividends between parent and subsidiary corporation from Japan to Pakistan.

2) there is no general provision, while the rate of 20% applies to the dividends from Japan to Ceylon in the absence of permanent establishment.

3) there is no general provision, while the rate of 15% applies to the dividends from Japan to Arab in the absence of permanent establishment.

As to the rates on interest income in this table we find a remarkable contrast between the developing countries and the industrialized coun-

tries: in principle, developing countries have no limit on such tax rates, while industrialized countries have the limited tax rate of 10%, as specified in the Draft Convention. As to the tax rates on dividends income too, such contrast may be found to a less extent. As to royalties, we find normally the tax rate of 10% in industrialized countries on one hand, and a variety of cases in developing countries on the other hand. In this respect it is noteworthy that there is no limit of the taxation on any investment income in the tax convention with India. I understand that in any tax agreements with any countries India have no limit of such taxation in the country of source of income. Such attitude of India may be only justified by the inference that investment income normally flows from India and the limitation on such taxation means the loss in tax revenue of India. Though this is a somewhat extreme case in the tax conventions with Japan, the above justification may be more or less applied to the cases of the other developing countries for giving a priority of taxation to the country of source of income.

Now, income derived from the operation of ships or aircraft is mutually exempted from taxation in the tax conventions with the fifteen following countries: the U.S.A., Sweden, Norway, Denmark, Austria, the U.K., Canada, France, Germany, Singapore, New Zealand, Malaya, Brazil, Belgium and Arab. Only in the convention with Ceylon 50% of such income is subject to taxation. In the tax conventions with the other three countries income from operation of aircraft is mutually exempted from taxation, while shipping income is subject to taxation by half amount in those with India and Thailand, but to no provision in that with Pakistan. Such taxation on shipping income in the tax conventions with these four countries may be justified by the inference that such income almost unilaterally flows from these countries to Japan.

Tax sparing. In the tax conventions with Japan the thirteen following countries have adopted the tax credit method for any kind of income: the U.S.A., Denmark, Austria, the U.K., Canada, Pakistan, India, Singapore, New Zealand, Thailand, Malaya, Brazil and Ceylon. On the other hand the rest have adopted the tax exemption method for ordinary income and the tax credit method for investment income. Sweden, Norway, France, German, Belgium and Arab belong to the latter group.

Now, Japan has adopted the tax credit method for any kind of income in every tax convention, which is in accordance with the equivalent system under both the Japanese Income Tax Law and the Corporation

Tax Law, as we have seen. Under such system a resident or a domestic corporation in Japan who invests in a foreign country X is subject to Japanese taxes on foreign investment income, and entitled to credit against domestic tax liability the taxes paid in the country X on such investment income. In such a case even if the country X grants to Japanese investor the tax reductions as a device to attract investment, the reductions result in no increase in net return to the Japanese investor but increase in the tax revenue of the Japanese Government. Thus in general the revenue loss of capital importing country will result in a revenue gain of capital exporting country under the tax credit system. In this respect, a report of the OECD Fiscal Committee: "Fiscal Incentives for Private Investment in Developing Countries" says as follows. "For example, assume that a dividend of 100 units has been paid by a company in a developing country to a recipient in Japan and that the tax rate is 30% in the former and 50% in Japan. Since the credit mechanism applies in Japan, net tax of Japan will be 20 units. Suppose, however, that the developing country adopts a fiscal incentive law by virtue of which the profit of the enterprise paying the dividend is exempt from tax. In that case the dividend recipient would have no foreign tax to credit and the tax collected by Japan would increase by 30 units. This is obviously not to the benefit of the developing country and to prevent this, the tax incentive law, in at least one instance, provides that it shall not be available to an investor who cannot enjoy its benefits." Some of the tax conventions with Japan grant to Japanese investors a tax credit against their Japanese tax liability for the tax "spared" abroad under certain conditions. "Applying such a credit to the preceding illustration, Japan would continue to collect 20 units of tax, instead of 50, even though no tax is paid to the developing country."

Such tax measure is called the "tax sparing" device. It is in the convention with India that Japan has adopted this device for the first time. Now it has been found also in those with the other six countries: Pakistan, Singapore, Thailand, Malaya, Brazil and Ceylon. Under this device the taxes reduced or exempted either under laws of these countries or under provisions of the conventions are deemed to be paid in those countries and creditable against the Japanese taxes. For example, Article XIV paragraph 3 c) of the tax convention with Singapore says "where the taxpayer in Japan receives a dividend from Singapore corporation which is exempted under the provisions of section 18 of the Pioneer Industries (Relief from Income Tax) Ordinance, 1959, there shall be deemed to have

been paid by the taxpayer in Japan the amount of Singapore tax so exempted under the provisions of the said Ordinance."

It is noteworthy that this device has a selective effect to investors: only Japanese investors in enterprises, industries and technics etc., which a developing country designates as requirements for economic development, may credit against their Japanese tax liabilities the tax reduced or exempted in the developing country. Therefore the tax conventions must specify such requirements which a developing country may designate only with approval of Japan. Requirements in the tax conventions with the above countries are as follows.

Pakistan : interest payable the Pakistan Government (including local Governments) or a Pakistan enterprise engaged in an "industrial undertaking."

India : the special incentive measures designated to promote economic development in India, newly established industrial undertaking, interest payable on money borrowed abroad, development rebate, dividends received by corporation from Indian companies engaged in certain basic industrial undertakings.

Singapore : the Pioneer Industries (Relief from Income Tax) Ordinance, 1959, of Singapore, which provides for special measures designated to encourage the establishment and development in Singapore of industrial enterprise.

Thailand : the Promotion of Industrial Investment Act.

Malaya : the Pioneer Industries (Relief from Income Tax) Ordinance, 1958, of the Federation which makes special provision for encouraging the establishment and development in the Federation of industrial and commercial enterprise.

Brazil : dividends, interest and royalties on specified conditions, the special incentive measures designated to promote economic development in Amazonian Region and Northern and Northeastern Region of Brazil.

Ceylon : dividends received by a company resident in Japan from a company resident in Ceylon not less than 10 per cent of the shares of which are held by one or more residents of Japan.

With regard to the effect of this device, the above report of the OECD says "Japan has noticed a quickening of interest among businessmen in

investing in countries with which it has entered into 'tax sparing' treaties." In fact Japanese overseas investments in the above six Asian countries exceed both in number of cases and in amount of money those in any other southeast Asian countries except China (Formosa), and those in Brazil exceed by far those in any other Latin American countries.

To be more exact, this device should not be called "tax sparing" but "matching credit." "Tax sparing" system in substance refers to the "tax spared" income, to which either of the above two methods, exemption and credit, may be applied, as the Commentaries of the Draft Convention of the OECD point out. From this point of view, such device should be regarded not only as a measure for avoidance of international double taxation but also as a measure for encouragement of capital-flow into developing countries. I cannot mention, however, in aggregate what effect has the matching credit system of Japan produced on overseas investment, repatriation and reinvestment, because unfortunately I have been unable to find any datum of it in our tax authorities of responsible for it.

IV. Inhabitant Tax and Enterprise Tax

Inhabitant tax. This tax consists of the prefectoral inhabitant tax and the municipal inhabitant tax, and each of them consists of individual inhabitant tax and corporate inhabitant tax.

Individual inhabitant tax. This tax is levied on an individual residing or having his office, place of business or house in a given prefecture or in a given municipality as of January 1 of each year. The tax base of this tax is the amount of income arised in the preceding calender year. This tax consists of "per capita levy" and "income levy." An individual residing and having his office etc. in a prefecture or in a municipality is subject both to the per capita levy and to the income levy, while another individual not residing but having his office etc. therein is only subject to the per capita levy. The per capita levy is 100 yen in the prefectoral inhabitant tax, and amounts 200 yen, 300 yen or 600 yen in the municipal inhabitant tax according to its number of inhabitants. Therefore, the total of per capita levies may amount to 300 yen, 500 yen or 700 yen.

The income levy in the prefectoral inhabitant tax is computed on three kinds of taxable income under the national income tax. The tax rates are 2% for income of 1.500.000 yen or less and 4% for income over 1.500.000 yen. With regard to the income levy in the municipal inhabitant tax, it

should be noted that exemptions and deductions are somewhat different from those under the income tax. This income levy has thirteen progressive tax rates from 2% for income 1,500,000 yen or less to 14% for income over 50,000,000 yen. Therefore, the rates of total income levies for an individual may vary from 4% to 18%.

Under both prefectural and municipal inhabitant taxes, any foreign income tax (including any income levy under foreign local inhabitant tax) paid by a resident of Japan is creditable against these Japanese inhabitant taxes for individuals, if the foreign tax exceeds the above limitation of the foreign tax credit under the Income Tax Law. In addition, 4.2% of dividend income is creditable against these inhabitant taxes (3% for prefecture and 1.2% for municipality).

Corporate inhabitant tax. This tax is levied on a corporation having its office, place of business, dormitory, club or the like in a given prefecture or in a given municipality. This tax also consists of per capita levy and income levy. A corporation having its office or place of business in a prefecture or in a municipality is subject both to the per capita levy and to the income levy, while another corporation not having its office etc. but maintaining a dormitory or club etc. therein is only subject to the per capita levy.

The per capita levy amounts to 1000 yen for corporations with capital over 10,000,000 yen and mutual insurance companies, and to 600 yen for other corporations in the prefectural inhabitant tax. It amounts to 4000 yen and 2400 yen under the same condition in the municipal inhabitant tax.

In the prefectural inhabitant tax, the income levy amounts to 5.8% of the corporation tax, and in the municipal inhabitant tax it amounts to 8.9% of the amount of corporation tax. Therefore, the rate of total income levies amounts to 14.7% of the amount of the corporation tax.

Under both prefectural and municipal inhabitant taxes, any foreign corporation tax (including any income levy for corporation under foreign local inhabitant tax) paid by a Japanese corporation is creditable against these Japanese inhabitant taxes for corporation, if the amount of foreign tax exceeds the above limitation of the foreign tax credit under the Corporation Tax Law.

Return and Payment. An individual taxpayer is required to file a return with the municipal tax office till March 15 of each year, unless

he files a return for self-assessment income tax. A part of the inhabitant taxes for individuals is withheld at source in paying salaries and wages etc., while the other part is paid in four installments annually according to a tax notice from the municipal tax office. A corporation is required to file a return with and pay the tax to both the prefectural and the municipal tax office within two months after the closing of the accounting year.

It should be added that the proportion of the sum of income tax and both prefectural and municipal inhabitant taxes for individuals (excluding per capita levy) to the taxable income shall not exceed 80%.

The enterprise tax. This is a prefectural tax which is levied both on individuals engaged in specified kinds of business and on corporations engaged in business.

The tax base of the enterprise tax on individuals is income derived from business in a preceding calendar year. Taxable income is computed substantially in the same way as business income and real estate income under the self-assessment income tax with a few exceptions such as "income deduction for proprietor" of 270,000 yen. The tax rate ranges from 3% to 5%. The tax is levied on basis of returned (sometimes corrected or determined by the tax system. A taxpayer, therefore, is required to file a tax return with the prefectural tax office, unless he files a tax return for the self-assessment income tax with the national tax office. The tax shall be paid in semiannual installments, in August and November.

The taxable income of the enterprise tax on corporations is computed in the same way as that of the corporation tax with some exceptions. The tax has four tax rates from 6% to 12% according both to the categories of corporations and to the amounts of taxable income, while the other rate of 1.5% applies to the corporations engaged in power and gas supplies and insurance business. Procedures of filing a return and paying the tax are substantially to those in the corporation tax.

It is noteworthy that income derived from business in foreign countries is excluded from taxable income of enterprise taxes both individuals and on corporations, dividends received from domestic corporations also are excluded from taxable income subject to no upper limitation.

Reserves for overseas market development, loss on overseas investment and overseas transactions of technical services as well as foreign tax credit are not applicable to the enterprise taxes both on individuals and on corporations.

TABLE I
Income Tax and Corporation Tax in National Tax Revenue

fiscal year	income tax	withholding	self-assessment	corporation tax	national tax revenue
1960	21.2%	16.3%	5.4%	31.8%	100.—%
1961	22.2	16.5	5.7	32.1	100.—
1962	24.2	17.6	6.6	32.7	100.—
1963	15.3	18.2	7.1	31.6	100.—
1964	26.5	18.9	7.6	30.9	100.—
1965	29.6	21.7	7.9	28.3	100.—
1966	29.6	21.5	8.1	28.2	100.—
1967	29.3	20.9	8.4	29.7	100.—
1968	30.5	21.6	8.9	29.7	100.—
1969	30.9	21.6	9.3	30.2	100.—

Estimated for 1968 and 1969.

TABLE II
Inhabitant Tax and Enterprise Tax in Prefectural Tax Revenue

fiscal year	1965	1966	1967	1968	1969
inhabitant tax	22.4%	22.2%	21.9%	20.3%	19.0%
individual	15.6	15.4	14.9	13.3	11.8
corporation	6.8	6.8	7.0	7.0	7.2
enterprise tax	42.2	42.4	43.6	43.1	44.1
individual	3.2	3.2	3.1	2.6	2.5
prefectural					
corporation	39.0	39.2	40.5	40.5	41.6
tax revenue	100.—	100.—	100.—	100.—	100.—

Estimated for 1968 and 1969.

TABLE III
Inhabitant Tax in Municipal Tax Revenue

fiscal year	1965	1966	1967	1968	1969
inhabitant tax	39.7%	39.8%	41.1%	39.8%	39.7%
individual	28.7	28.1	28.4	26.5	25.5
corporation	11.0	11.7	12.7	13.3	14.3
municipal tax revenue	100.—	100.—	100.—	100.—	100.—

TABLE IV
Withholding Income Tax Revenue in the fiscal year 1967

categories of income	amount of tax	proportion
interest income	134 794 million yen	14.2%
dividends income	93 767	9.9
employment income	639 549	67.2
retirement income	10 562	1.1
remuneration, charge etc.	51 969	5.5
income of non-resident etc.	19.065	2.0
total	949 706	100.—

JAPON VERGİ SİSTEMİNİN DIŞ VEÇHESİ

Hideo NAKAMURA
Seijo Üniversitesi Tokyo

Bu çalışmadaki maksadım, Japonya'da yapılan yabancı yatırımların ve dış ülkelerde yapılan Japon yatırımlarının Japon vergi kanunlarına göre ne şekilde vergilendirildikleri meselesine ışık tutmaktır. Belirttiğimiz bu çeşit yatırımlarla yakından ilgili olan dört vergi kategorisi mevcuttur: gelir vergisi, kurumlar vergisi, ikâmet vergisi ve teşebbüs vergisi. İlk iki vergi millî vergilerdir, diğerleri prefektür ve belediye vergileri kapsamına girerler. Bu vergiler bahis konusu üç idarî kademeye de oldukça yüksek hasılat sağlamaktadırlar. İlk üç kategorideki vergiler tek taraflı tasarruflarla vergi kredisi sisteme sahip olmuşlardır ki, bu hususun gelişmekte olan ülkeler açısından önemini olduğunu söyleyebiliriz.

Bu vergilere ilâveten, vergi andlaşmalarına da değineceğiz. Şimdiye kadar Japonya ondokuz devletle vergi andlaşmaları yapmış, ancak bunlardan ikisi henüz yürürlüğe girmemiştir. Yedi ülke ile yapılan vergi andlaşmaları "vergi tasarrufu" veya "kredi mahsubu" sistemlerinin uygulanmasını sağlamaktadır. Japon vergi politikası, gelişmekte olan ülkelere vergi politikalarının gelecekte alacakları şekli düzenlemek bakımından bir fikir verebilir.

Gelir ve Kurumlar vergilerine ilişkin olarak bazı "özel vergi tedbirlerine" kısaca değinilecektir.

I. Gelir Vergisi

Japonya'da gelir vergisi sadece şahsî geliri vergilendirmekte, kurumlar vergisi ise kurum kazançlarından alınmaktadır. Bu iki vergi Gelir ve Kurumlar vergileri kanunları altında ayrı ayrı telâkki edilirler. Gelir vergisinin hesap devresi takvim yılı, yani 1 Ocaktan 31 Aralıka kadar olan süredir. Gelir vergisi prensip olarak beyanname usulüne dayanmakta ise

de, stopaj usulü kolaylığından ötürü benimsenmiştir. Gerçekte, stopaj usulünden elde edilen hasılat beyanname usulünden elde edilen hasılatın kat kat aşmaktadır.

Mükellefler. Gelir vergisi prensip olarak hakiki şahıslardan alınır. Vergi mükellefleri üç kategoriye ayrılmışlardır: Muhkim, geçici muhkim, gayrimuhkim. Muhkim bir seneden fazla bir süre Japonyada ikâmet eden kişi olarak tanınır. Geçici muhkim Japonya'da devamlı oturmaya niyeti olmayan ve beş seneden daha fazla bir müddet Japonya'da ikâmet etmemiş olan gerçek kişidir. Muhkim olmayan ise Japonya'da ikâmet etmemmiş olandır. Stopaj usulüne göre aşağıdaki kazanç çeşitlerini muhkim olanlara ödeyenler gelir vergisi tutarını bu gelir türü üzerinden hesaplamaya ve hesaplanan bu vergiyi ödeme anında brüt gelirden indirip ilgili vergi dairesine yatırmaya mecbururlar: Faiz geliri, temettü geliri, ücret geliri, emeklilik geliri, liyakat geliri, vs. Bu durumda ödeme yapan kişinin ödeme yaptığı gelir sahibinin gerçek kişi olup olmadığını, muhkim olup olmadığını ayırtedebilmesi güçtür. Bir Japon şirketi, temettü, faiz, ikramiye vs. gibi gelirler üzerinden stopaj sistemine göre vergi ödemekle yükümlü olduğu gibi, yabancı bir şirkette ödediği bu tip gelirlerin Japonya dahilinde sağlanan kısmı için yükümlüdür. Bunun sebebi vergi tabsilinin garanti edilmesini sağlamaktır.

Gelir Vergisi Kanunundaki terminolojiye göre "Şirket" terimi aşağıdaki kurumları içine alır: (1) Japon Ticaret Kanunu, Medenî Kanunu veya diğer kanunlara göre hükmî şahsiyeti olan bir kuruluş; mescidî, anonim şirket, limited şirket, ortaklık kooperatif birlik veya vakıf ve (2) kendisini meydana getiren üyelerden bağımsız bir varlığa sahip olan, kendi temsilci veya idarecilerine sahip olmakla beraber şahsiyeti olmayan kuruluş. Daha sonraları yerli bir şirketle, yabancı şirket arasındaki ayrim yapılacaktır.

Muhkim vergi mükellefi herhangi bir memlekette, herhangi bir kaynaktan elde ettiği bütün gelirler itibarıyle vergi dairesine muhataptır. Geçici muhkim Japonya dahilinde temin ettiği ve Japonya haricinde kazanılıp Japonya'da ödenen veya Japonya'ya transfer edilen gelirlerinden mes'uldür. Japonya'da ikâmet etmemekle birlikte daimî bir tesise sahip olanlar Japonya dahilinde elde ettikleri gelirlerin tümünden "üniter gelir vergisi"ne tabidirler. Buna mukabil Japonya'da oturmayan ve devamlı bir tesise sahip olmamışlar ise ticari faaliyet veya mülk edinmeden dolayı "üniter gelir vergisine", Japonya dahilinde diğer gelir çeşitlerini elde etmekten ötürü "sedüler gelir vergisine" tabidirler. Şirketlere gelin-

ce, yerli bir şirket Japonya dahilinde elde ettiği temettü vs. gelirler, kâr dağıtımları, liyakat gelirleri ve ödüllerinden, yabancı şirket ise gayrimuhkim vergi mükellefinin mesul olduğu gelirlerden sorumludur, ancak bu mükellefiyete ticâri kazanç ve ücretler dahil değildir. "Daimî tesis" kavramına, daha ilerde, ayrıntılı olarak temas edilecektir.

Gelir ve vergi matrahi kategorileri. Gelir vergisine tabâ bütün gelirler, menşe ve vergilendirilme kapasitelerine göre aşağıda gösterilen 10 kategori halinde sınıflandırılmışlardır.

1. Faiz geliri
2. Temettü geliri
3. Gayrimenkul iradı
4. Ticâri kazanç
5. Ücret geliri
6. Emeklilik geliri
7. Tomruk geliri
8. Sermaye iradı
9. Arızî gelir
10. Muhtelif gelirler

Vergilendirilir gelir prensip olarak gayrisafi haslat ile geçerli giderler arasındaki farka eşittir. Haslat terimi ile kastedilen husus sadece para gelirleri değil, örneğini elde edilen haklar ve iktisadi faydalar gibi diğer şeylerin değeridir. "Gerekli giderler" terimi, gelir sağlamak için yapılan direkt masraflar, satış masrafları ve idari masraflar gibi bahis konusu gelirini kazanılması ile ilgili endirekt masraflar anlamına gelmektedir.

Gelir vergisinde, olağan gelir tutarı, emeklilik ve tomruk gelirleri tutarıları olarak üç vergi matrahi sınıfı mevcuttur. Olağan gelir tutarı, faiz geliri, temettü geliri, gayrimenkul geliri, ticâri kazanç, ücret, kısa vadeli sermaye kazancı ve uzun vadeli sermaye kazancı ile arızî gelirin toplamının yarısının yekünuna eşittir. Üniter vergileme metodu bu tür vergi matrahına uygulanmakta, sedüler vergileme metodu ise emeklilik geliri ve tomruk geliri olmak üzere geriye kalan matrahala uygulanmaktadır.

Muafiyet ve İndirimler. Mükelleflerin şahsi durumlarından doğan farklı vergilendirilme kapasiteleri göz önünde bulundurularak Gelir Vergisi Kanunu muhtelif şahsi muafiyet ve indirimleri öngörmüştür.

1. Temel istisna. Bir muhkim mükellef kazandığı olağan, emeklilik ve tomruk gelirlerinden 180.000 yen istisna görmektedir.

2. Akrabalar için muafiyet. Bu muafiyet kanunen tanınmış akrabalar için geçerlidir. Mükellef evli ise, her yakını için 120.000 yenlik istisna tanınır, evli değilse ilk akrabası için 130.000 ikinci veya diğerlerinin her biri için 120.000 yenlik istisna tanınır.

3. Eş için Muafiyet. Bazı şartlar altında eş için 180.000 yenlik bir muafiyet tanınmaktadır.

Bu üç muafiyet aşağıda belirtilen dört fonksiyonu haiz olan genel şahsi istisnalardır: a) vergi mükellefine asgari geçimini sürdürmeli için gerekli geliri sağlamak b) vergi yükünü mükellefin ailevi durumuna göre ayarlamak, c) alt gelir dilimlerine uygulanan effektif vergi nisbetlerinde hafif bir müterakkilik sağlamak, ve d) vergi mükellefi sayısını sınırlanmış bir mikdarnı altında tutmak.

Bunlara ilâve olarak birçok şahsi muafiyet ve indirimler şu şekilde uygulanırlar: 4. çalışan talebe için, 5. dul için, 6. yaşılı mükellefler için, 7. sakatlar için 9. yanım veya diğer felâketlere uğramışlar için, 10. hayat sigortası primleri için, 11. ufak çaptaki teşebbüslerin yardımlaşma fonuna yapılan yardımlar için, 13. tıbbî masraflar için, 14. olağanüstü kayıplar için. Bundan başka ücret geliri için 500.000 yen'e kadar "ücret geliri indirimi" tanınmaktadır. Bu indirim ortalama gider indirimi olarak telâkki edilmektedir.

Ücret Geliri İndirim Limitleri

Aşağıdaki tutarları aşan ücret gelirleri	Aşağıdaki tutarları aşmayan ücret gelirleri	Ücret gelirlerinden indirilen tutarlar
	1100	100 + ((A) - 100) × 20 %
1100	2100	300 + ((A) - 1100) × 10 %
2100	4100	400 + ((A) - 2100) × 5 %
4100		500
1000 yen olarak		(A) : ücret gelirleri

Aşağıdaki gösterilen üç gelir kategorisi yukarıdaki saydığımız gelir, emeklilik ve tomruk gelirlerinden indirilen istisnalar ve muafiyetler çıkarıldıktan sonra geriye kalan tutarlardır. Vergilendirilen olağan gelir, vergilendirilen emeklilik ve tomruk gelirleri.

Vergi nisbet ve tutarları. Olağan gelirlerin ve emeklilik gelirlerini tabi olacakları vergi miktarları, aşağıdaki nisbetlerin her bir vergilendirilir gelir dilimine uygulanması ile bulunabilir.

Vergi Tarifesi

Aşağıdakî tutarları Aşan vergilendirilir Gelir (A)	Aşağıdakî ¹ tutarları aşmayan vergilendirilir gelir	Vergi Nisbeti	Her dilimdeki kümülatif vergi tutarı (C)
300	300	%10	
300	600	12	30
600	800	14	66
900	1200	16	108
1200	1500	18	156
1500	2000	21	210
2000	2500	24	315
2500	3000	27	435
3000	3500	30	570
3500	4000	34	720
4000	5000	38	890
5000	6000	42	1270
6000	8000	46	1690
8000	10000	50	2610
10 000	20000	55	3610
20 000	40000	60	9110
40 000	60000	65	21110
60 000	80000	70	34110
80 000		75	48110

1000 yen olarak

Vergi borcu = (vergilendirilir gelir — (A) x (B) + (C). Meselâ, 4.500.000 yenlik vergilendirilir olağan gelirin vergi borcu şu şekilde hesaplanmaktadır.

(4.500.000 — 4.000.000 (A) x 38 % + 890.000 = 1.080.000 (yen)
Müterakki vergi tarifesinin uygulanmasını basitleştirmek için 1.000.000 veya daha az yen'lik olağan gelir ve emeklilik geliri için basit bir vergi tarifesi hazırlanmıştır.

Öte yandan, tomruk gelirinin vergi borcu şu şekilde hesaplanmaktadır :

- (i) Tomruk geliri beş'e bölünür ve vergilendirilir, gelirin beşte biri bulunur,

(ii) Yukardaki vergi nisbetleri bu beşte birle çarpılır ve bir çarpım elde edilir.

(iii) Çarpım beşle çarpılır ve bahis konusu vergi borcu elde edilir. Meselâ, 4.500.000 yen'lik tomruk gelirinin vergi borcu şu şekilde hesaplanabilir :

- (i) $4.500.000 / 5 = 900.000$
- (ii) $(900.000 - 600.000 (A)) \times 14 \% + 66.000 = 108.000,$
- (iii) $108.000 \times 5 = 540.000 \dots\dots\dots \text{vergi borcudur.}$

Bu usul tomruk gelirine daha düşük müterakki vergi nisbetlerinin uygulandığı anlamına gelmektedir. Bunun sebebi ise tomruk gelirinin nisbeten uzun aralıklarla elde edilmesidir. Diğer basitleştirilmiş bir vergi târifesi 1.000.000 veya daha az yenlik tomruk geliri için hazırlanmıştır. Bu usul müzikal kompozisyonlar, beyzbol oyuncularının elde ettiği gelirler gibi istikrarsız ve olağan olmayan gelirlere uygulanabilirler, çünkü bu gelir tipleri seneden seneye farklılık gösterirler.

Vergi Kredileri. Gelir Vergisi Kanunu, mükerrer vergilendirmeye engel olmak için aşağıdaki vergi kredilerinin gelir vergisine mahsup edilmelerine izin vermektedir.

Temettü kredisi. Japon vergi kanunlarına göre, şirket hisse senedi sahiplerinin bir araya gelmesinden başka birsey değildir, bu itibarla kurumlar vergisi, gelir vergisinin kaporası olarak addedilir. Bu görüşe göre temettü, mükerrer vergilendirilmiş olmaktadır. Diğer bir deyişle, bir taraftan temettü (stopaj usulüne göre), öte yandan temettünün ödendiği kurum kazancı vergiye tâbi olurlar. Yukarıda gördüğümüz gibi, stopaj usulü uyarınca bir muhkime temettü dağıtan, bunun % 20'sini vergi olarak kesmeye mecburdur. Ancak bu nisbet Özel Vergi Tedbirleri Kanunu ile 31 Aralık 1971'e kadar % 15'e indirilmiştir. Böylece temettü gelirinin % 15'i 1970'e gelir vergisine mahsup edilecektir. Aynı şekilde % 10 da 1971'e mahsup edilecektir. Olağan vergilendirilir geliri 10.000.000'u geçen vergi mükellefi için temettü kredisi azaltılmıştır.

Yabancı ülkelerde ödenen vergilerin mahsuzu. Sermayenin serbestçe hareketini sağlamak bakımından, bu hareketliliğin karşısına çıkan uluslararası engelleri ortadan kaldırmamız gereklidir. Gelirin ve sermayenin uluslararası mükerrer vergilendirilmeye tâbi olmaları keyfiyeti bu engeller grubuna dahildir. Öte yandan vergilendirmede adalet prensibine göre, vergi mükelleflerinin, gelirlerini ülke dahilinde veya haricindeki kaynaklardan elde ettiklerine bakılmaksızın eşit ödeme iktidarı-

na sahip mükellefler aynı vergi miktarını ödemelidirler. Her hâl-ü-kârda uluslararası mükerrer vergileme bertaraf edilmelidir. OECD'nin 1963 tarihinde çıkardığı (Gelir ve Sermayenin Mükerrer Vergilendirilmesine İlişkin Konvansiyon) vergi istisna ve vergi kredisi metodlarını, yabancı menşeli gelirin mükerrer vergilendirilmesi ortadan kaldıracak birer väsita olarak zikretmektedir. Vergi istisna metodu tahsis veya bölme metodu veya Almancada Aufteilung metodu olarak da anılır. Bir yazara göre bu metod, başta kit'a devletleri olmak üzere Avrupa'da kullanılmaktadır. Bundan dolayı bahsi geçen metoda Kontinental Sistem adı verilebilir. Bu metoda göre, yabancı kaynaklardan gelir elde eden bir muhkîm veya bir yerli şirket tâbi oldukları devlette bu gelirler itibariyle tam vergi istisnası elde etmekteyler. Bu metod tam istisna ve tedrici istisna olarak da ikiye bölünmektedir. Gelir vergisi birçok devletlerde müterakki olduğundan, tam veya vasıfsız istisna, geliri iki veya daha fazla devlette vergiye tâbi bir mükellef için vergi tasarrufuna müncer olur. Ancak böyle bir netice aşıkâr bir şekilde vergi istisnası sisteminin esas gayesine aykırı düşmektedir. Tedrici istisna metoduna göre ise vergi, mükellefin ülke dahilinde ve haricinde kazandığı gelirlerin toplamından alınabilir. Meselâ, Japonya ve İsveç arasındaki vergi andlaşmasının XV. maddesinin 3. paragrafında şöyle bir hükmü vardır: "İsveç'te ikâmet eden bir mükellefe veya bazı hallerde bir İsveç şirketine uygulanacak müterakki nisbet, işbu andlaşmada istisna edilen gelir, toplam gelirin içinde olduğu farzolunacak hesaplanabilir."

Öte yandan, vergi kredisi metoduna göre bir ülke vergi hükümlerine dahil vergi mükellefinin geliri, dış ülkelerde kazanılanları da içine alacak şekilde hesap edilerek vergilendirilir, ancak yabancı ülkede ödenmiş olan vergi bahis konusu vergi borcundan indirilir. Bu metodta tam kredi metodu ve olağan kredi metodu olarak ikiye ayrılmaktadır. Tam kredi metodunda, devlet yabancı ülkede ödenen verginin tümünü vergi borcuna mahsup eder, olağan kredi metodunda ise, yabancı ülkede kazanılan gelirden alınması icap eden vergiyi aşmayan bir kredi haddi tanır. Tam kredi metodu daima vergi mükellefinin tüm geliri üzerinde tâbi olduğu devletin vergi nisbetine göre vergilendirileceği anlamına gelir. Bir yazara göre, vergi kredisi metodu Anglo - Amerikan hukuki sistemine dahil ülkelerde kullanılmaktadır, bundan dolayı bu metodu Anglo - Amerikan sistemi adı verilebilir. Metodun Almanca'daki adı Anrechnungsmethode'dir.

Bazan, bir kredi sadece dışında bir ferdin temetti gelirleri veya bir yerli şirketin kârları üzerinden ödenen vergilere uygulanmaktan başka (ki, buna direkt kredi adı verilir), temettünün ödendiği kârlardan alınan

vergilere de verilir (endirekt kredi). Bu kredilerden bazlarının uluslararası iki - yanlı vergi andlaşmasına göre elde edilmelerine mukabil, Japon Gelir Vergisi Kanunu tek - yanlı tasarrusla olağan direkt krediyi sağlamaktadır.

Daha ileride göreceğimiz gibi, Japon Kurumlar Vergisinin direkt ve endirekt kredileri içine alan olağan bir kredi sağladığı kaydedilmektedir.

Gelir Vergisi Kanununa göre (gelirden alınan mahalli vergiler de dahil olmak üzere) bir Japon tarafından yabancı memleketlerde ödenmiş bulunan herhangi bir gelir vergisi, bu verginin ödendiği sene içinde Japon gelir vergisinden indirilir. Ancak, bu hükmü bazı kısıtlamalara tâbidir :

(Japon gelir vergisi) \times (Japonya dışından elde edilen toplam gelir) / (Japon gelir vergisine tâbi toplam gelir).

Herhangi bir vergileme yılında yabancı gelir vergileri yukarıdaki kısıtlamayı aşarsa, fark müteakip beş yıla mahsup edilebilir. Bir muhkim dış ülkelerde ödediği vergileri Japon gelir vergisine mahsup edebileceği gibi, bu mikdari vergiye tâbi gelirinden de indirebilir. 1967 tarihinde dış vergi kredisi sadece 25 kişiye uygulanmıştı ve tutarı da 4.7 milyon yen idi, maâafih, bu sistemin zamanla önem kazanacağı kanaati yaygındır.

Buna ilâve olarak daha sonraları göreceğimiz gibi gelir vergisine mahsup edilen üç ayrı vergi kredisi mevcuttur. Meselâ, bunlardan biri, Özel Vergi Tedbirleri Kanununa göre aile tasarrufudur.

Nihai kazanç ve Yıl sonu ayarlamaları. Bir muhkim mükellef belirli bir senenin nihai kazanç hesabını müteakip senenin 16 Şubat ve 15 Mart tarihleri arasında bir beyanname ile bildirmeye mecburdur.

Aşağıdakiler istisnaî durumları teşkil ederler :

1. Bir muhkim vergi mükellefi aşağıdaki durumlarda nihai kazancını beyan etmeye mecbur değildir :

- a) Mükellefin olağan gelir, emeklilik geliri, tomruk gelir tutarları toplam istisna ve muafiyetleri aşmadığı takdirde veya,
- b) Vergi nisbetinin gelire tatbikinden sonra bütün istisna ve muafiyetlerin indirilmesi ile elde edilecek vergi borcu, temettülere tanınan vergi kredisi tutarını aşmadığı takdirde.

2. Bir muhkim mükellefin ücret geliri 5.000.000 yen'i aşmadığı takdirde aşağıdaki durumlarda kat'î hesap beyan etmeye icbar edilemez :

- a) Olağan gelir ve tomruk gelirleri itibariyle,

(i) Bir yıl boyunca tek bir işverenin hizmetinde çalıştığı ve ücret dışı gelirleri 50.000 aşmadığı veya,

(ii) Bir yıl boyunca iki işverenin hizmetinde çalıştığı, ücret gelirleri kanunî limitleri aşmadığı, ve ücret dışı gelirleri 50.000 yen'i aşmadığı takdirde.

(b) Emeklilik geliri itibariyle, kaynakta tevkif edilen gelir vergisi o senenin gelir vergisi borcunu karşılamaya yetkili ise.

Japonya'da işçilerin çoğunluğu maaş ve ücret gibi aylık olağan ödemelerden başka, senede bir kaç kere verilen ikramiyelere de hak kazanırlar. Evvelce görmüş olduğumuz gibi, bir muhkim mükellefe öderne yapan bir işveren gelir vergisini kaynakta tevkif etmeye mecburdur. Her sene son ödemenin yapıldığı anda, işveren tevkif edilen gelir vergileri ile yıllık gelir vergisi borcunu eşletemek için ayarlama yapmak mecburiyetindedir. Mamaafih, işveren, ücret gelirleri yılda 5.000.000 yen'i aşmayan işçiler için sene sonu vergi ayarlaması yapmak mecburiyetinde değildir.

Vergi mükellefinin yıllık vergi borcu beyanname usulü ile önceden ödenmiş ve stopaj usulüne göre tevkif edilmiş gelir vergilerinden farklı ise, aradaki fark nihaî kazancın hesaplandığı veya yıl sonu vergi ayarlamasının yapıldığı anda vergi idaresine ödenir veya idarece iade edilir.

Mavi Kazanç. Mavi kazanç sistemi 1950 tarihinde Amerika Birleşik Devletleri Colombia Üniversitesiinden Prof. Carl S. Shoup'un başkanlık ettiği bir vergi komisyonunun tavsiye ettiği vergi reformu ile Japon vergi sistemi içine sokulmuştur. 1949 tarihinde, Japonya'daki İşgal Kuvvetleri Yüksek Kumandanına bir rapor sunan Shoup Komisyonu, sistem hakkında şunları belirtiyordu: "Başarılı gelir vergisi idaresi bilhassa vergi mükellefinin kanunlara gönüllü uyma arzusuna bağlıdır. Mükellef statüsü ve geliri hakkında en iyi bilgilere sahip olan kişidir. Bir vergi mükellefinin gelirini ölçmek için gerekli bilgilerin vergi mükellefi tarafından gönüllü olarak verilmesi usulüne beyanname usulü denir. Stopaj usulünün işlemediği durumlarda beyanname usulü vergi idaresi için hayatıdır... Beyanname usulünde, mükellefiyetin gerektiği gibi yerine getirilebilmesinin mükellefin ancak gerçek defter ve kayıtların tutması ile mümkün olacağı aşikârdır, ki bu şekilde gelirini hesap edebilir. Halihazırda Japonya'da defter tutma çok kötü bir durumdadır. Birçok iş yerlerinde defter ve kayıtlar hiç tutulmamaktadır. Öte yandan ise, bazı işyerlerinde defter ve kayıt gereğinden fazla olmakla beraber, sadece mükellef neyin gerçek, neyin göstermelik olduğunu bilmektedir... Mükellefleri def-

ter tutmaya ve bunları gerçek bir şekilde tutmaya, vergi ile ilgili gerekli defterleri tanzim etmeye teşvik ve yardım için bütün gayret ve ~~kıymaklar~~ esirgenmemelidir. Ayrıca vergi memurlarının bu çeşit gerçek defterlerde açıklanan bilgilere saygı göstermeleri için de aynı şekilde hiç bir gayret ve kaynak esirgenmemelidir... Eğitim ve gerekli âletlerin sağlanması muhtemelen yeterli olmayacağındır. Bu itibarla vergi mükellefini bu âletleri kullanmaya teşvik edecek müşevvikler araştırılmalıdır. Bunun bir olanağı da, defter ve kayıtlarını tutan vergi mükellefinin vergi idaresince özel bir muameleye tâbi tutulmasıdır. Böylece, bu çeşit bir özel muamele görmeyi arzulayan vergi mükellefi Vergi İdaresine başvurarak gerçek defter ve kayıtları tutmak istedığını kaydettirecektir. Bu defterler Vergi İdaresince kabul edilen bir formda tutulur... Defter ve kayıtlarını bu tarzda tutmayı kabul eden vergi mükellefi kazancını, diğer mükelleflerin formlarından tefrik edilemeyecek şekilde değişik renkte bir formda göstermelerine müsaade edilecektir. Vergi idaresi, bu vergi mükelleflerine yukarıda konu olan defter ve kayıtları tuttuğu ve kazançlarını özel formlarda gösterdikleri takdirde, gelirlerinin kontrolüne kadar yeniden değerlendirmeye tâbi olmayacaklarını temin eder. Ve bir yeniden değerlendirme yapıldığı takdirde, bunun özel sebebi de açıklanmalıdır.”

Mavi kazanç sistemi aşağı yukarı beklenen neticeyi sağlamıştır. BUGÜNKÜ sisteme, ticari kazanç, gayrimenkul veya tomruk geliri olan bir vergi mükellefi vergiye tâbi yıllık gelirini mavi bir formda gösterebilir. Halihazırda beyanname veren iki milyon mükelleften, yarısı mavi beyanname kullanmaktadır. Mavi beyanname kullanan vergi mükelleflerine tâminan avantajlar şunlardır :

1. Vergi idaresi, mükellefin defter ve kayıtlarına dayanarak hesapladığı vergiye tâbi gelirlerde sadece mekanik hata bulunduğu zaman gelirin tutarını düzeltir. Vergi idaresi bu hareketin sebebini bir vergi düzeltmesine bağlamalıdır.
2. Vergileme yılma tekâddüm eden üç yıl zarfında meydana gelen net kayıplar o yılın vergilendirilir gelirinden çıkarılabilir.
3. Süpheli alacaklar, iade edilen mallar, emeklilik rezervleri, özel tamir masrafları gider olarak kaydedilebilir.
4. Amortismanlar için muhtelif özel avantajlar tanımlanabilir.
5. Aileden devşirilen işçiler için özel indirimler tanımlanabilir. Bir mükellef ailesi içinde yaşayan akrabalarına makul seviyede ödemeler yaparsa, bu ödemeler gider kaydedilebilir.

Bunlara ilâveten, Özel Vergi Tedbirleri Kanunu mavi beyanname doldurulan mükelleflere birçok avantajlar tanımaktadır. Bunlardan bazıı şunlardır :

1. Fiyat dalgalanmaları için ayrılan rezerv gider olarak kabul edilir;
2. Denizasıri piyasa teşekkülü için yapılan rezerv gider olarak kabul edilir;
3. Denizasıri teknik hizmet muamelelerinden elde edilen hasılatın belirli bir yüzdesi gider olarak kabul edilir;
4. Bir mükellefin özel makine veya teçhizatı eskirse, bunu satın almak için gerekli mikdarm yüzde on'u belirli bir limite kadar gelir vergisinden indirilir.

5. Bir mükellef araştırma ve geliştirmeye, 1966 tarihinden sonraki herhangi bir vergileme yılında kaydedilmiş bu çeşit giderlerden fazla para harcamış ise, farkın % 25'i bir limit dahilinde gelir vergisinden indirilir.

Özel Vergileme Tedbirleri Kanununa göre aşağıdaki önemli tedbirler bütün mükelleflere uygulanmaktadır. Bir mükellef konut yapımı için tasarruf ettiğini beyan ederse, 10.000 yen'lik bir limit dahilinde, tasarrufun yüzde 4'ü gelir vergisine mahsup edilir. Faiz gelirinden ve temettü gelirinden alınan gelir vergisinin % 20 nisbetle kaynakta tevkif edildiğini ve bu nisbetin 31 Aralık 1975'e kadar % 15'e indirildiğini daha önce belirtmişistik. 1970 tarihinde faiz geliri, beyanname usulü ile tarh edilen vergilendirilir olan gelir içinde olduğu takdirde indirimli % 15 nisbetle vergilendirilir. 1971 ve 1972 tarihlerinde ise mükellef tercihlerine bağlı olarak % 20 nisbetle kaynakta tevkif edilmiş ise, faiz geliri beyanname usulü ile tarh edilen olağan gelirden çıkarılabilir. Bu nisbet 1973'ten sonra % 25 olacaktır. Temettü geliri, 31 Aralık 1972 tarihine kadar mükellefin tercihine bağlı olarak % 20 nisbetle kaynakta tevkif edilmiş ise, beyanname usulü ile tarh edilen olağan gelirden çıkarılabilir. Bu nisbet 1973 tarihinden itibaren % 25 olacaktır. 31 Aralık 1975 tarihine kadar, alt dörtlüklerdeki temettü gelirlerinin % 15 nisbetle kaynakta tevkif edileceğini ve olağan gelirden çıkarılacağını da belirtelim.

Faiz ve temettü gelirleri için getirilen bu tedbirler tasarrufları ve sermaye piyasasını teşvik etmek için düşünülmüşlerdir. Temettüler için tanımlan % 10 vergi kredisi ile meselâ 2.430.000 yen veya daha az temettü

geliri olan bir mükellef hiç gelir vergisi ödemeyecek, öte yandan 1.000.000 yen'lik ücret geliri elde eden bir mikdar gelir vergisi ödeyecektir. Bu durum vergilemede eşitlik açısından arzu edilmeyen bir durumdur. Bu itibarla açıkladığımız tedbirler bazı açılardan tenkitlere maruzdur.

II. Kurumlar Vergisi

Mükellefler. Japon Kurumlar Vergisi, şirketleri iki sınıfa ayırmaktadır: yerli şirket ve yabancı şirket. Yerli şirket merkezi veya idaresi Japonya'da bulunan, yabancı şirket ise yerli olmayan yani merkez veya idaresi Japonya'da bulunmayan şirket olarak tanımlanmıştır. Bu tanuma esas olan şirket mukavelesinde resmen belirtilen yerdır. Buna göre, bir yabancı şirketin şubesи bile olsa Japonya'da teşkilatlanmış bir şirket yerli şirket olarak addedilmektedir. 30 Haziran 1968 tarihinde Japonya'daki şirket sayısı 900.000'e ulaşmaktadır ve bu rakkamın 600'ünü yabancı şirketler meydana getirmektedir. Yabancı bir şirket şu şartlar dahilinde yabancı şirket şubesи statüsünü kesbeder: (1) Şirketin ödenmiş sermayesinin veya oy hakkına sahip hisselerinin % 25 veya daha fazlasına bir yerli şirket sahip ise ve (2) sadece vergi gayeleri, ile değil bizzat iş yapmak gayesi ile kurulmuşsa.

Yabancı şirketler iki sınıfa ayrılırlar. Bunlardan bir kısmı Japonya'da daimî tesisleri olanlar, diğerleri ise Japonya'da daimî tesisleri olmamakla beraber Japonya dahilindeki kaynaklardan gelir elde edenlerdir. Bundan başka birinci sınıfa girenler de 2 alt-sınıfa ayrılmaktadırlar. Birinciler Japonya'da daimî tesisi olanlar yani, bir şube, ajans veya başka bir teşebbüs veya ofis vasıtasi ile, fabrika depo, maden, taş ocağı veya diğer tabii kaynakları işletme yolu ile faaliyette bulunanlardır.

İkinciler ise inşaat, tesis, montaj işleri ile meşgul olanlar ve bu çeşit faaliyetlerde bir sene veya daha fazla bir müddet Japonya'da müşavirlik, gözcülük gibi şahsi hizmetlerde bulunanlar veya işlerini bir çeşit ajan vasıtası ile yönetenlerdir. Böylece yukarıda belirttiğimiz kurum sınıflandırmasını şu şekilde gösterebiliriz:

1. Yerli şirket
2. Yabancı şirket
 - 2-1. Japonya'da bir işe istigal eden
 - 2-1-1. Bir şube vasıtası ile faaliyette bulunan (A)
 - 2-1-2. İnşaat vesair faaliyetlerle meşgul olan (B)
 - 2-2. Japonya'da bir işe meşgul olmadığı halde gelir temin eden (C)

Yerli bir şirket gelirini gerek Japonya dahilinde gerekse haricinde temin etmiş olsun toplam geliri itibariyle kurumlar vergisine tabidir.

(A) cinsinden bir yabancı şirket Japonya dahilinde elde ettiği gelirin tümü üzerinden vergiye tabidir. Bu gelire yukarıda belirtilen iş faaliyeti dışındaki faaliyetlerden elde edilen gelirler de dahildir. İkinci olarak (B) cinsinden bir şirket sadece Japonya'da yürüttüğü işlere atfedilen gelir itibariyle kurumlar vergisine tabi olmaktadır. Daha önce görmüş olduğumuz gibi bu çeşit şirketler gördükleri işlere atfedilmeyen, ancak Japonya dahilinden elde ettikleri gelirlerden de stopaj usulüne göre gelir vergisine tabidirler. Nihayet (C) cinsinden bir yabancı şirket aşağıda gösterilen gelir cinsleri itibariyle kurumlar vergisine tabi olur : Japonya'da bulunan bir mülkün işletilmesinden veya elde bulundurulmasından sağlanan gelir; (mülkiyet hakları dahil olmak üzere); Japonya'daki bir gayrimenkulün satışında, veya elden çıkarılmasından sağlanan gelir; satıcı yabancı şirket bir yerli şirketin % 25 veya daha fazla hissesine, satışın yapıldığı malî sene veya buna tekaddüm eden 2 sene zarfında sahipse, ve bir malî yılda hisselerin % 5'i veya daha fazlasını satmışsa bu satıştan yabancı şirketin veya şubesinin elde ettiği gelir;

Vergiye tabi gelir : Kurumlar vergisi bir taraftan bir hesap devresinde şirketin geliri, diğer taraftan tasfiye veya birleşme geliri üzerine konan bir vergidir. Bir hesap dairesinde vergilendirilir gelir gayrisafi gelir ve gayrisafi gider (masraf ve kayıplar) farkına eşittir. Pratikte vergilendirilir gelirin hesabı, bir kurumun kâr ve zararının saptanmasında kullanılan, genel olarak kabul edilmiş standard muhasebe prensiplerine uygun olarak yapılr. Mamaafih, envanterin değerlendirilmesi, varlıkların amortismanı ile ilgili özel kaideler de vardır.

Yerli şirketlerle ilgili olarak hatırlanması gereken bir husus vardır. Bir yerli şirketin diğer bir yerli şirketten aldığı temettü gelirleri, bu gelirlerin tutarı temettü olan şirketin ödediği temettü tutarını aşmıyorsa, vergiye tabi gelirlerinden düşürür. Şirketin sağladığı temettü gelirlerin ödediği temettü tutarını aşan kısmının % 25'i vergiye tabi gelirlerine dahil edilmektedir. Bu kaide yabancı şirket şubelerine uygulanmaz.

Vergi nisbetleri. Kurumlar vergisi aşağıdaki nisbetlerde uygulanmaktadır.

- I. Temettü olarak dağıtılmayan olağan gelirler için normal nisbetler,
 - a) Olağan şirketler

1. Sermayesi 100 milyon yen'i aşan şirketler % 35
 2. Sermayesi 100 milyon veya daha az olan şirketler
 3 milyon yen'i aşan yıllık gelir için % 35
 3 milyon yen veya daha az gelir için % 28

b) Özel şirketler ve kamu menfaati ile ilgili şirketler % 23.
 Burada ilâve edilmesi gereken bir nokta 1970 tarihinde
 Özel Vergileme Tedbirleri Kanunu ile yapılan değişikliktir.
 Buna göre, 1 Mayıs 1970 ile 30 Nisan 1972 tarihleri arasında
 ki bir hesap devresi vergilendirilir geliri % 35'ten % 36.75'e
 çıkarılmıştır.

II. Temettü olarak dağıtılan olağan gelirler için indirimli nisbetler.

a) Olağan şirket.

1. Sermayesi 100 milyon yen'i aşan şirketler % 26
 2. Sermayesi 100 milyon yen veya daha az olan şirketler.
 3 milyon yen'i aşan senelik gelir için % 26
 3 milyon veya daha az senelik gelir için % 22

b) Özel şirketler vs. % 19

III. Emeklilik rezervleri vergi nisbetleri % 1

IV. Tasfiye geliri vergi nisbetleri

- a) Olağan şirketler % 30
 b) Özel şirketler % 21

V. Aile şirketlerinin dağıtılmayan kazançları için ilâve nisbetler

- a) 30 milyon veya daha az dağıtılmayan kazanç % 10
 b) 30 milyon yen'i geçen, 100 milyon yen'den az olan dağıtılmayan kazanç % 15

- c) 100 milyon yen'i geçen dağıtılmayan kazanç % 20
 Bir şirket şu şartlar dahilinde aile şirketi hüviyetine bürünür:
 a) sermayenin % 50 veya daha fazlası üç veya daha az hissedara ait ise, b) sermayenin % 60 veya daha fazlası dört hissedarın mülkiyetinde ise veya c) sermayenin % 70 veya daha fazlası beş hissedarın mülkiyetinde ise. Yukarıda kullandığımız "hisseydar" terimi aile şirketi olmayan kurum hissedarla-

rini kastetmiyorsa, bu çeşit aile şirketine şahsî aile şirketi adını verebiliriz. Bir aile şirketi genellikle ilâve vergileme hükümlerine tâbidir. Bir şahsî aile şirketi bilhassa dağıtılmayan kârlardan alınan ilâve vergiye tabî olmaktadır. Yukarıda V başlığı altında gösterilen nisbetler, "I" ve "II" başlıklarını altında gösterilen ve olağan gelirden alınan kurumlar vergisine ilâve olarak almırlar.

Vergi kredileri. Bir muhasebe devresinde bir şirketin olağan gelirinin tümü veya bir kısmı muhtelif gayelerle kurumlar vergisinden gayrı bir vergiye tabî olmussé, bu vergileri nihayette kurumlar vergisi içine dahil etmek için vergi kredisi sistemleri tesis edilebilir.

Yabancı vergi kredisi. Japon Kurumlar Vergisi Kanunu tek yanlı olarak direk ve endirekt kredileri içine alan bir olağan kredi sağlamaktadır.

Direkt kredi. Japon Kurumlar Vergisi Kanununa göre bir Japon yerli şirketinden alınan — yabancı mahallî vergilerde dahil olmak üzere — yabancı kurumlar vergisi, aşağıdaki kısıtlama geçerli olarak, bu vergi borcunun husule geldiği yılda Japon Kurumlar Vergisine mahsup edilebilir :

(Japon Kurumlar Vergisi) \times (Japonya haricindeki kurumlardan elde edilen gelir) / (Japon Kurumlar Vergisine tâbi tüm gelir), bu belirli bir ülke açısından değil fakat genellikle geçerli bir kısıtlamadır.

Herhangi bir vergilendirme yılında ödenen yabancı vergiler o yıl için yukarıda belirtilen sınıflamayı yaptığı takdirde aradaki fark müteakip beş se neye veya bahis konusuyla takaddüm eden beş seneye yürütülür. Bu meyanda bir yerli şirketin yabancı ülkelerde ödemmiş olduğu vergiler Japon Kurumlar Vergisine mahsup edilebileceği gibi vergilendirilir gelirlerinden de çıkarılabilir.

Endirekt kredi. Bir Japon şirketinin (yabancı şirket addedilen) yabancı Şubesi vasıtası ile yaptığı yatırımlarla, aynı şirketin dış kolu vasıtası ile yaptığı yatırımları tarafsız bir muameleye tâbi tutmak için şu usul takip edilir. Japon şirketinin dış şubesinin ödediği dış vergiler ana şirketin Japonya'da ödediği kurumlar vergisine mahsup edilir. Bir yerli şirket dış kol dan temettü sağladığı zaman, bu temettülerden alınan yabancı vergiler, ana şirketin kurumlar vergisi borcuna mahsup edilir. Mahsup edilebilen yabancı kurumlar vergisi şu şekilde hesaplanabilir:

- A : Dış şubenin geliri
 - B : Dış şubenin gelirinden alınan yabancı vergi
 - C : Ana şirkete intikal ettirilen temettüler.
- mahsup edilebilen mikdar = B × C / (A-B)

Maalesef, yabancı vergi kredisini tüm olarak gerçek bir durumda göstermek imkânı hasıl olamamıştır, bunun sebebi vergi kredisini müessesesini tanzim eden otoritelerin bu konuda istatistik bilgi vermek imkânını bulamayışlardır. Bu itibarla yapabileceğim tek şey kendi konumla ilgili birkaç misâl vermektedir.

1. The Arabian Oil Co., Ltd. bir Japon yerli şirketidir. 1969'da Japon Kurumlar Vergisine göre şirketin ödemesi gereken vergi borcu 11.2 milyar yen olarak hesap edilmiştir. Ancak bu şirket aynı yılda Suudi Arabistan Krallığı ve Kuveyt Şeyhliginde toplum 27 milyar yen kurumlar vergisi ödemmiş olduğu için netice de Japonya'da vergi kredisinden faydalananarak hiç vergi ödememiştir. Bu misâl Japonya'da direkt yabancı vergi kredisini uygulaması bakımından tipiktir.

2. The Sumitomo Metal Mining Co., Ltd. bir yerli Japon şirketidir. Bu şirket Kanadalı bir şirket olan Bethlehem Copper C., Ltd. şirketinin paylarının % 28'ini elde tutmaktadır. Japonya açısından Kanadalı şirket Japon şirketinin bir Şubesidir. Japon şirketi Kanada şirketinden temettü ve faiz elde etmiş ve Kanada'da ödediği vergileri Japon Kurumlar vergisine mahsup etmiştir.

3. The Alaska Pulp Co., Ltd. bir Japon yerli şirketi'dir. Bu şirketin Alaska'da iki yabancı Şubesi vardır: The Alaska Lumber and Pulp Co., Ltd. ve the Wrangell Lumber C., Ltd. Bu iki şubenin hisselerinin tümü the Alaska Pulp Co., Ltd. adlı şirkete aittir ve bu şirket Şubelerinden faiz geliri elde etmiş ve buna mukabil ABD'ye ödediği vergileri Japon Kurumlar Vergisine mahsup etmiştir.

Vergi tarhi ve tahsili Japon Kurumlar Vergisinde beyanname usulü geçerlidir. Vergiye tabî gelir ve vergi borcu 12 ayı geçmeyen bir hesap devresi esasına göre hesaplanır.

1966 senesinde şirketlerin % 98'inden fazlası 12 aylık hesap devresini benimsemişler, geri kalanlar ise 6 aylık hesap devresini tercih etmişlerdir. Her hesap devresinin sonunu takip eden 2 ay zarfında nihaî kazanç beyannameye kaydedilmeli ve vergi ödenmelidir. Hesap devresi altı ay geçtiği takdirde bir interim vergi borcu hesaplanmalıdır ve ilk altı takip eden 2 ay zarfında ödenmelidir. Nihaî vergi borcu beyanı ile birlikte mülk listesi.

İbilanço, kâr ve zarar hesabı, gelir ve kurumlar vergisini hesaplamakta kullanılan diğer lüzumlu kayıtlar Maliyeye teslim edilmelidir.

Mavi kazanç. 1. Gelir vergisi ile ilgili olarak izah ettiğimiz mavi kazanç sistemi Kurumlar Vergisi ile ilgili alacakta uygulanmaktadır. Japonya'da Ticaret Kanunu kâr gayesi ile tesis edilmiş hükmü şahsi senede bir tükere hesaplarını kapanmaya, defter ve kayıt sistemi kullanmaya, hissedar ve üçüncü şahıslara ticari durumu sarahaten bildirmeye mecbur etmektedir. Böyle bir şirkette defterlerin ve kayıtların mavi kazanç sistemine göre tutulması gereksiz görünebilir. Mamafih pratikte bir şirket bu çeşit gerçek defter ve kayıtları her zaman tutmamaktadır. Bu şartlar altında vergi mükellefinin defter tutma standardlarının islah ve modernize etmek ve daha evvel belirttiğimiz gibi dürüst beyanı sağlamak için mavi kazanç sistemi bir müşevvîk olarak vergi sistemi içine ithal edilmiştir. Mavi beyanname dolduran şirketlere bazı avantajlar tanındığı için, şirketlerin üçte biri mavi beyanname vermektedir.

Kurumlar Vergisi Kanununa göre mavi kazanç sistemi ile şirketlere tanınan belli başlı avantajlar şunlardır.

1. Vergi dairesi şirketin defter ve kayıtlarına dayanarak hesaplanan gelirinde sadece mekanik hesap hatası bulduğu takdirde düzeltme yapar. Vergi dairesi böyle bir tasarrufta bulunduğu zaman vergi düzeltmesi yapışığına dair gerekçeyi aynı gelir vergisinde olduğu gibi açıklamalıdır.

2. İşletme masrafları beş müteakip yıla ve bir evvelki yıla yürütülebilir.

3. Süpheli hesaplar rezervi, ikramiye ödemeleri, emeklilik rezervleri, özel tamirler ve satılmayıp geri çevrilen mallar gider olarak tanımlabilirler.

4. Amortisman tabî sermaye teçhizatının amortisman devresi bazı şartlar altında kısaltılabilir.

İlâveten, Özel Vergi Tedbirleri Kanunu mavi beyanname veren şirketlere diğer birçok avantajlar tanımaktadır. Bunların bazıları aşağıdaki gibidir.

5. Sermaye teçhizatının islahı, eskimiş malların satılması, şirketlerin birleşmesi gibi hususlarda özel vergi kredileri tanımaktadır.

6. Normal amortismana ilâveten fabrika modernleştirilmesi veya ihraçatın teşviki için birçok özel veya ilâve amortisman tedbirleri tesis edilmektedir.

7. Küçük ve orta büyüklükte şirketlerin yapısal gelişimi, fiyat istikrarsızlıklarları ve sair için ayrılan birçok rezervler tanımaktadır. Bu rezervlerden bilhassa önemli olan iki tanesini aşağıda açıklıyoruz.

8. Denizaşırı piyasa gelişimi için rezerv. Bir şirket gelirinin tümünü veya bir kısmını denizaşırı ticaretten sağlıyorsa, vergiye tâbi gelir hesaplanırken bunun belirli bir kısmı denizaşırı piyasa gelişimi gideri olarak indirilebilir.

9. Denizaşırı yatırımlarda vukubulacak zararlara karşı ayrılan rezerv. Bir yerli şirket, denizaşırı ticaret yapan bir şirketin hisselerinin % 10'unu veya yabancı yatırım şirketinin hisselerinin % 1'ini elde bulundurdukça, bu şirketlerin yeni çıkarmış olduğu hisselerin temininde meydana gelen masrafın yarısı veya daha azını mahsup ettiği takdirde, bu mikdar bir gider olarak kabul edilebilir. Denizaşırı ticaret yapan şirket merkezi kalınmakta olan bir memlekette bulunan ve gayesi münhasiran kalkınan memleketlerde ticari faaliyetlerde bulunmak olan bir şirkettir. Bu şirket böylece bir yabancı şirket olarak telâkki edilebilir. Yabancı yatırım şirketi ise merkezî Japonya'da bulunan, yatırım yapmak veya denizaşırı ticaret şirketlerine uzun vadeli borçlar vermek için tesis edilen ve kalkınmakta olan memleketlerin bu çabalarına katkıda bulunması öngörülen bir şirkettir. Bu itibarla, bu tür bir şirket, Uluslararası Ticaret ve Endüstri Bakanlığı tarafından tanınan bir Japon yerli şirketidir.

Dış yatırım şirketlerinin sayısı onbiri bulmaktadır. Bu şirketlerin en önemlilerinden sayılanı Nippon USIMINAS Co., Ltd. adlı şirkettir. Bu şirketin hisseleri Overseas Economic Cooperation Fund adı verilen bir Japon devlet kuruluşu ve ayrıca on üç büyük şirket tarafından paylaşılmıştır. Meselâ Usinas Siderurgicas de Minas Grais S/A (USIMINAS) adı verilen, bir yandan bir Brezilya şirketi, öte yandan vergileme açısından bir denizaşırı ticaret şirketi sayılan şirketin iktisadi gelişmesine yardımcı olan ve teknik yardım sağlayan bu Japon yerli şirketidir. 1958 tarihinde Nippon USIMINAS, USIMINAS hisselerinin % 40'ına sahipti, bu oran halihazırda % 18.8'e düşmüştür. Böylece USIMINAS eskiden Nippon USIMINAS'ın bir dış Şubesi durumunda iken, artık değildir. Yakın bir tarihte USIMINAS'ın ilk defa olarak temettiği ödeyeceği tahmin edilmekle beraber, Nippon USIMINAS bu temettülerden almacak olan Brezilya vergilerini Japon kurumlar vergisine mahsup edemeyecektir. Diğer bir denizaşırı yatırım şirketi örneği Overseas Mineral Resources Development (OMRD) Co., Ltd. adlı şirkettir. Bir Japon yerli şirketi olan bu şirket, Mumut Bakır Madenini işleyen Malezya şirketi OMRD-Sabah Co., Ltd.

İhisselerinin % 51'ini elde tutmaktadır. Böylece OMRD - Sabah bir yan- dan OMRD şirketinin bir yabancı Şubesi, öte yandan da Japon vergi sisteme göre denizaşırı ticaret şirketidir.

10. Petrol geliştirme yatırımlarında vuku bulacak zararlar için ayrılan rezervler. Bir yerli şirket bir Petrol Geliştirme Şirketine yatırıldığı meblağının yarısını veya daha azını mahsup ederse, bu miktar gider olarak kabul edilebilir. Petrol geliştirme şirketi, Petrol Geliştirme Ticaret Şirketi ve Petrol Geliştirme Yatırım Şirketi olarak iki şirketten ibarettir.

Japonya'da halihazırda büyük bir hampetrol talebi mevcut olduğundan onbeş yerli şirket yabancı memleketlerde petrol geliştirme işi ile mesgul olmaktadır. Bunlardan bazıları kuruluş halinde, diğerleri denizaşırı yatırım şirketi halinde çalışmaktadır. Açıkladığımız bu özel tedbirle, bu rakkama ilâveler olacağı umulabilir.

11. Denizaşırı teknik hizmet muameleleri ile ilgili olarak özel indirim. Aşağıda gösterilen denizaşırı muamelelerden sağlanan gelirlerinбелли bir yüzdesi vergiye tabi gelirden indirilebilir: patent veya know-how satış veya lisansı, film veya diğer tel'if hakları satış veya lisansı, fabrika veya teçhizat inşası ile ilgili olarak danışma ve supervizyon gibi teknik hizmetler ve Japonya dışında ulaşım ve kabotaj hizmetleri.

Burada kaydedilmesi gereken bir hususta Özel Vergi Tedbirleri Kanunundaki hükümlerini bir zaman kısıtlamasına tabi olmasıdır. Meselâ 9 ve 11 başlıklarının altındaki tedbirler sadece 1 Nisan 1964'ten 31 Mart 1971'e kadar geçerlidirler, 10. başlık altında zikredilen ise 1 Mayıs 1970'ten 31 Mart 1972'ye kadar geçerlidir.

III. Vergi Anlaşmaları :

Japon mükerrer vergilemeyi bertaraf edebilme amacıyla yirmi dört ülke ile vergi anlaşmaları yapmıştır. Bu anlaşmalar örneğin, Japon ihracatının % 64'ünü kapsamaktadır. Bu kapsam bölgelere göre değişir: Kuzey Amerika % 100, Avustralya % 90, Avrupa % 81, Asya % 38, Orta ve Güney Amerika % 14, Afrika % 3. Böylece Japonyanın sanayileşmiş memleketlerle yapmış olduğu anlaşmalarının yeterli olduğu söyleyebilir. Bundan böyle Japonya, Asya, Afrika, Orta ve Güney Amerikanın gelişmekte olan ülkeleri ile vergi anlaşmaları yapmak için gayret göstermelidir. Aşağıdaki vergi anlaşmaları şimdide kadar yapılanları göstermektedir.

Amerika Birleşik Devletleri	imza tarihi	16 Nisan 1954
1. Ek madde		23 Mart 1957
2. Ek madde		7 Mayıs 1960
3. Ek madde		24 Ağustos 1962
İsveç		12 Aralık 1956
1. Ek madde		15 Nisan 1964
Pakistan		17 Şubat 1959
1. Ek madde		28 Haziran 1960
Norveç		21 Şubat 1959
Tadilât		11 Mayıs 1967
Danimarka Kraliyeti		10 Mart 1959
Tadilât		3 Şubat 1968
Hindistan		5 Ocak 1960
1. Ek madde		8 Nisan 1969
Singapur Devleti		11 Nisan 1961
Avustralya Cumhuriyeti		20 Aralık 1961
Büyük Britanya ve Kuzey İrlanda Birleşik Krallığı		4 Eylül 1962
Tadilât		10 Şubat 1969
Yeni Zelanda		30 Ocak 1963
1. Ek madde		22 Mart 1967
Tayland		1 Mart 1963
Kanada		5 Eylül 1964
Fransız Cumhuriyeti		27 Kasım 1964
Federal Almanya Cumhuriyeti		22 Nisan 1966
Brezilya Birleşik Devletleri		24 Ocak 1967
Seylan Hükûmeti		12 Aralık 1967
Belçika Kraliyeti		28 Mart 1968
Birleşik Arap Cumhuriyeti		3 Eylül 1968
İtalya Cumhuriyeti		20 Mart 1969
Avustralya Commonwealth		20 Mart 1969
Malezya Hükûmeti		30 Ocak 1970
Malaya Federasyonu		4 Ocak 1963)
Zambia Cumhuriyeti		19 Şubat 1970
Kore Cumhuriyeti		3 Mart 1970
Hollanda Kraliyeti		3 Mart 1970

(Bu andlaşmalardan bazıları yürürlüğe girmemiştir).

Bu andlaşmaların her biri Japon gelir ve kurumlar vergisini kapsamaktadır. İsveç, Danimarka, Birleşik Kralliyet, Fransa, Almanya, Belçika, B. Arab Cumhuriyeti, İtalya, Zambia, Kore ve Hollanda ile yapılmış andlaşmalar mahalli ikâmet vergisini, Almanya ile yapılmış andlaşmalar mahalli teşebbüs vergisini kapsamaktadırlar. Japonya, Amerika Birleşik Devletleri ile gayrimenkul, veraset ve intikal vergileri ile ilgili başka bir andlaşma yapmıştır.

Daimî tesis. Japonya ile yapılan bu andlaşmalara göre, bir yabancı şirket Japonya'da daimî tesise sahip olmadıkça, Japonya dahilinde sağladığı sınai ve ticari kârlarına ilişkin olarak Japon vergilerine tâbi olmaya-aktır.

Bir yabancı şirket Japonya'da daimî tesis bulunduruyorsa, sınai ve ticari kârları değişik andlaşmalara göre değişik şekillerde vergilendirilir. Daimî tesile ilgili olarak, bu andlaşmaların çoğu atfedilebilen gelir sistemi olarak adlandırılabilen bir sisteme dayanmaktadır. Ancak, A.B.D, Pakistan ve Kore ile aktedilmiş andlaşmalar tüm gelir sistemi adı verilebilen bir esasa dayanmaktadır. A. B. D. ile yapılan andlaşmanın III. fikrasi meseleyi şu şekilde ifade etmektedir : "Şirketin daimî bir tesisi mevcut ise diğer devlet kendi hükümlerini dahilindeki kaynaklardan sağlanan gelirlerin tümüne kendi vergilerini uygulayabilir." Aynı mahiyette bir hüküm Pakistan ve Kore ile aktedilmiş andlaşmalar da bulunmaktadır. Atfedilebilen gelir sistemi ilk defa Hindistan ile 1960 tarihinde yapılmış andlaşmada öngörülümüştür. Andlaşmanın III. fikrasi bu hulusu şu şekilde belirtmektedir. "Şirket bu çeşit daimî bir tesise sahipse, bu tesise atfedilebilen gelirler itibarıyle diğer devletin vergisine tâbi olur. İsveç, Norveç ve Danimarka ile yapılan andlaşmalar başlangıçta tüm gelir sistemi esasına dayanmakta iken sonradan andlaşmalara yapılan ilâvelerle atfedilen gelir sistemi esasına dönülmüştür. Şahsi kanaatimce, Kore ile yapılmış olan andlaşmada tüm gelir sisteminin son zamanlarda benimsenmiş olduğu sonucuna varmak yersizdir, çünkü Japon Hükûmetinin A. B. D. ve Pakistan ile yapmış olduğu andlaşmaları tüm gelir sisteminde atfedilen gelir sisteme döndürmek için ek madde eklemek arzusu olduğu söylenmektedir.

Mamaafih, bu andlaşmada vergi andlaşmalarının karmaşık yönlerini aksettiren istisnaî bir durum gözü ile bakmak gereklidir. Böylece Japonya ile yapılmış andlaşmaların çögünün OECD Andlaşma örneğinin 7. maddesinin 1. paragrafindaki hükme uygun oldukları söylenebilir (Not 1).

“Daimî tesis” tabirinin muhtelif andlaşmalardaki kapsamları değişktir. Atfedilebilir sistem olsun, tüm gelir sistemi olsun, daimî tesisin kapsamı ilgili devletin vergi gelirlerini etkileyecektir. Gelişmiş bir ülke ile gelişmekte olan bir ülke arasında yapılan vergi andlaşmalarında gelişmekte olan ülke daimî tesis kapsamının geniş olmasını, gelişmiş ülke ise dar olmasını istemektedir, bunun sebebi yatırımların gelişmiş ülkelerden gelişmekte olan ülkelere alınmasıdır. Daimî tesisin model bir tarifi bahsettiğimiz Örnek Andlaşmanın 5. maddesinde mevcuttur (Not 2).

Japon Kurumlar Vergisine göre daimî tesisin kapsamı, Örnek Andlaşmada tarif edilenden biraz daha geniş tutulmuştur. “Ajan” terimi ile ilgili olarak Japon kanunu, Örnek Andlaşmanın 5. madde 3. paragrafinde sarahaten yaptığı gibi, (A) cinsinden bir şirketi daimî şirket haricinde bırakmamaktadır “başka bir şirkete işlenmek için teslim edilmek üzere mal stoku bulundurmak.” Kanun, (B) cinsinden bir faaliyeti “müşterilerin olağan taleplerini karşılamak ve bunları talep üzere müşterilerine teslim eden” “daimî tesis” terimi kapsamına almaktadır. Öte yandan benzer hükümler Hindistan, Yeni Zelanda ve Seylan’la yapılan andlaşmalarda mevcuttur. Yukarıdaki hüküm, Örnek Andlaşmanın 5. madde, 3. paragraf a) ve b) bendleri ile daimî tesis kavramından sarahaten çıkarılmıştır.

Hindistanla yapılan andlaşmanın madde II, paragraf 1'i) bölümünde şöyle bir hüküm vardır : “Akıt devletlerden birinin tâbiyetinde olan bir şirket diğer devlet sınırları dahilinde inşaat, fabrika montajı projeleri ile ilgili faaliyetlerde bulunuyorsa, ikinci akıt devlet sınırları içinde sabit bir iş yerine sahip olduğu farzedilecektir.” Mamaafih, Örnek Andlaşmanın 5. madde, 2 g) paragrafinde göre, şirketler 12 aydan daha fazla bir süre faaliyette bulundukları takdirde her iki faaliyet çeşidi de “daimî tesis” kapsamına girebilirler. Aynı mahiyetteki hükümler A. B. D., İsveç, Norveç, Danimarka, Avusturya, Birleşik Kralliyet, Yeni Zelanda, Kanada, Fransa, Almanya, Belçika, İtalya, Zambia ve Hollanda ile aktedilmiş andlaşmalarda yer almıştır. Zambia haricindeki diğer devletler gelişmiş devletlerdir. Brezilya, Seylan, Arabistan, Avustralya, Malezya ve Kore ile yapılmış andlaşmalar ise, bu mesele ile ilgili olarak süreyi altı aya indirmektedir. Pakistan, Singapur, Tayland ve Hindistanla yapılmış andlaşmalarda böyle bir kayıt yoktur. Anlaşıldığına göre Hindistan, İsveç, Almanya, Norveç, Danimarka, A. B. D., Finlandiya, Pakistan, Seylan, Avusturya ve Japonya ile yapmış olduğu andlaşmalarda yukarıda belirttiğimiz hükmü benimsemistiştir.

Herseye rağmen gelişen memleketlerle, bilhassa Hindistan ile yapılmış olan vergi anlaşmalarında "daimî tesis" kavramı Örnek Andlaşmadan ve Japon Kurumlar Vergisi Kanunundan daha geniş anlatılmıştır. Bu meselede, gelişen memleket gelir kaynağı olan memleketin vergisine öncelik tanınması için büyük arzuları fark edilmektedir. Avusturya ile 1961 tarihinde yapılmış andlaşmada Japonya ilk defa olarak örnek andlaşmadaki tanımlamayı benimsemiştir. Hatırlamamız gereken bir hussa şudur: "Tekrar 1968 tarihinde" Cenevre'de, gelişmekte olan devletlerin uzmanları "daimî tesis" kavramının tamâmlanmasından kendi hükümlerinin kısıtlanmasına karşı gelmişlerdir. Bazıları ise kendi ülkeleri dahilinde herhangi bir iktisadî faaliyetten elde edilen gelirlerini vergilendirilmesi hakkı üzerinde israr etmişlerdir. Bundan başka, bir mahalli şubenin sadece kârlarını değil, fakat muhkim olmayan bir yatırımcının bu faaliyetten elde ettiği temettüleri de vergilemeleri gerektiği hussunda israr etmişlerdir." (Bulletin for International Fiscal Documentation, Cilt XIII, No. 4, p. 164).

Temettü, faiz ve gayrimaddî haklar. Temettü, faiz ve gayrimaddî hak olarak yatırım gelirleri sağlayanlar, gelir kaynağı ülkede gayri safi gelirleri üzerinden belirli bir nisbetle vergiye tâbi olurlar. Bu nisbet çok yüksek olduğu takdirde, gelir kaynağı ülkede muhkim olmayan bir mükellef için, bu ülkede ödemmiş olduğu vergileri kendi memleketindeki vergi borcuna mahsup etmek imkânsızlaşabilir. Böylece, vergi andlaşmalarının çoğu yatırımlardan elde edilen gelirlerini bu yatırımların yapıldığı ülkelerde ya düşük nisbetlere tâbi olmalarını, ya da vergiden istisna edilmelerini öngörmektedir. Bu mesele ile ilgili olarak Örnek Andlaşma gelir kaynağı ülkenin vergilerinin aşağıda belirtilen kısıtlamaları aşmayacağı belirtmektedir.

1. Temettü sağlayan ve temettü ödeyen şirketin hisselerinin en az % 25'ini elde bulunduran bir şirket ise gayrisafi temettülerin % 5, değilse gayrisafi temettülerin % 15'i, (Madde 10),
2. Temettü tutarının % 10'u, (madde 11),
3. Bir âkit devlette hususe gelen ve diğer âkit devletin muhkim mükellefine ödenen gayrimaddî hak gelirleri sadece ikinci âkit devlet vergisine tâbidir, diğer bir deyişle, gayrimaddî hak gelirleri mense memleketin vergisinden istisna edilecektir (Madde 12).

Japonya ile yapılmış vergi andlaşmalarında yatırım gelirlerinin müadil limitleri aşağıdaki gibidir :

	Temettü	Faiz	G. maddî hak
A.B.D.	% 15 (% 10)	% 10	% 10
İsveç	% 15 (% 10)	% 10	% 10
Pakistan	1)	% 30	istisna
Norveç	% 15 (% 10)	% 10	% 10
Danimarka	% 15 (% 10)	% 10	% 10
Hindistan	hüküm yok	hüküm yok	hüküm yok
Singapur	% 15 (% 10)	hüküm yok	istisna
Avusturya	% 20 (% 10)	% 10	% 10
B. K.	% 15 (% 10)	% 10	% 10
Yeni Zelanda	% 10	hüküm yok	hüküm yok
Tayland	% 15	hüküm yok	% 15
Kanada	% 15	% 15	% 15
Fransa	% 15	% 10	% 10
Almanya	% 15 (% 10)	% 10	% 10
Brezilya	hüküm yok (% 10)	(bazı kalemler % 10)	% 10
Seylan	2)		tam veya yarı%
		hüküm yok	istisna
Belçika	% 15	% 15	% 10
Arabistan	3)	hüküm yok	% 15
İtalya	% 15 (% 10)	% 10	% 10
Avustralya	% 15	% 10	% 10
Malezya	4)	% 10	% 10
Zambia	istisna	% 10	% 10
Kore	% 12	% 12	% 12
Hollanda	% 15 (% 10)	% 10	% 10

() : Bu nisbetler sadece ana şirket ve şubeleri arasındaki temettülere uygulanır.

- 1) : Genel bir hükmü yoktur, ancak ana şirketle şube arasında Japonya'dan Pakistan'a akan temettülere uygulanacak nisbet % 15'tir.
- 2) : Genel bir hükmü yoktur, ancak daimî tesisin yokluğunda Japonya'dan Seylan'a akan temettüler % 20 vergiye tabidir.
- 3) : Genel bir hükmü yoktur, ancak daimî tesis yokluğunda Japonya'dan Arabistan'a akan temettülere % 15 vergi uygulanır.
- 4) : Malezya'dan Japonya'ya akan temettüler, Malezya vergilerine tabi değildir, ancak Japonya'dan Malezya'ya akan temettüler % 15 (% 10) nisbetle vergilendirilir.

Yukarıda verilen tabloda faiz gelirlerine göz atılaeak olursa gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasındaki kayda değer ziddiyet göze çarpar: gelişmiş ülkeler, prensip olarak, bu çeşit nisbetlere bir limit koymamışlardır. Öte yandan, gelişmiş ülkeler Örnek Andlaşmada belirtildiği üzere vergi nisbetlerini % 10 olarak kısıtlamışlardır. "Gelişmekte olan ülkeler ilgilileri, ikrazarlarla ilgili olarak muhkîm olmayan birine ödenen faizlerden stopaj usulüne göre alınan yüksek vergi nisbetlerinin yabancı sermaye akımına engel olacağını kabullenmişlerdir. Burada en önemli mesele, borç verenin hangi nisbete kadar vergi yükünü, borç alıcının omuzlarına aktarmadan — diğer bir deyişle, borç almanın maliyetini artırmadan — kabullenenebileceğidir." (Bulletin for International Fiscal Documentation, Vol. XIII, No. 4, p. 164). Temettü gelirlerine uygulanan vergi nisbetleri itibariyle de daha az şiddette olsa bile bu konusta fark edilebilir. Gayrı maddî haklara gelince, gelişmiş ülkelerle yapılmış andlaşmalar da normal olarak % 10 nisbeti görürüz. Az gelişmiş ülkelerle yapılan andlaşmalar ise çeşitli durumlarla karşılaşmaktadır. Bu mesele ile ilgili olarak, Hindistan ile yapılan andlaşmada yatırım gelirlerine uygulanacak nisbetlerde herhangi bir limit öngörülmemiştir. Esasen Hindistan yapmış olduğu andlaşmalarla gelir kaynağı ülkenin vergisine öncelik tanınması hususunda besledikleri arzu farkedilebilir.

Hindistan'ın bu hareket tarzı, genellikle yatırım gelirlerinin Hindistan'dan dışarı aktığı ve bu gelirlere uygulanacak vergilerin nispetlerine bir limit tâyin etmenin Hindistan için gelir kaybına müncer olacağı gerçeğine dayanarak izah edilebilir. Japonya'nın yapmış olduğu vergi andlaşmaları içinde bu durum oldukça aşırı olarak telâkki edilebilmekte ise de, dayandığı gereklîce az çok diğer gelişmekte olan memleketler içinde geçerlidir. Bu noktada da gelişmekte olan ülkelerin, gelir kaynağı ülkenin vergisine öncelik tanınması hususunda besledikleri arzu farkedilebilir.

Deniz ve Hava Nakliyatı. Örnek andlaşmanın 8. madde, 1 paragrafına göre, "Uluslararası gemi ve uçak işletmeciliğinden elde edilecek kazançlar sadece, şirketin effektif işletmesinin bulunduğu âkit devletin vergisine tâbi olur." Aşağıda gösterilen 19 ülke ile Japonya arasında aktedilmiş vergi andlaşmalarına göre uluslararası gemi ve uçak işletmeciliğinden sağlanan kazançlar karşılıklı olarak vergiden istisna edilmiştir: A. B. D., İsveç, Norveç, Danimarka, Avusturya, Birleşik Kralliyet, Kanada, Fransa, Almanya, Singapur, Yeni Zelanda, Brezilya, Belçika, Arapistan, İtalya, Avustralya, Zombiya, Kore ve Hollanda. Sadece Seylan ile yapılan andlaşmalarda bu kazançların % 50'si vergiye tâbi olmuşlardır. Diğer dört ülke ile yapılan andlaşmalarда uçak işletmelerinden sağlanan

kazançlar karşılıklı olarak vergiden istisna edilmiştir. Bu ülkelерden Hindistan, Tayland, Malezya ile yapılan anlaşmalarda gemi işletmelerinden elde edilen kazançların yarısı vergiye tâbi tutulmuş, Pakistan ile yapılan da bu konuda bir hükmeye bağlanmamıştır. Bu beş ülke ile yapılan anlaşmalarda vergileme hükümlerinin konmasının sebebi kazançlar çogunlukla bu ülkelерden, Japonya'ya tek taraflı olarak akmasıdır.

Vergi Tasarrufu. Japonya ile anlaşma yapan onsekiz ülke herhangi bir gelir çeşidi için vergi kredisi metodunu benimsemiştir : A. B. D., Danimarka, Avusturya, Birleşik Kralliyet, Kanada, Pakistan, Hindistan, Singapur, Yeni Zelanda, Tayland, Brezilya, Seylan, İtalya, Avustralya, Malezya, Zombiya, Kore ve Hollanda. Öte yandan diğer devletler olağan gelir için istisna metodunu, yatırım geliri için vergi kredisini metodunu benimsemişlerdir. İsviçre, Norveç, Fransa, Almanya, Belçika ve Arabistan ikinci gruba mensupturlar.

Halihazırda, evvelce görmüş olduğumuz gibi Japonya gelir ve kumular vergisindeki muadil sisteme uygun olarak yaptığı her vergi anlaşmasında herhangi bir gelir türü için vergi kredisi metodunu benimsemiştir. Bu sisteme göre, Japonya'da ikâmet eden bir hakikî şahıs veya şirket X ülkesinde yatırım yaptığı takdirde, bu yatırımlardan elde ettiği gelir itibariyle Japon vergilerine tâbi olacak ve X ülkesinde aynı faaliyetle ilgili olarak ödemmiş olduğu vergileri Japonya'daki vergi borçlarına mahsup edebileceklerdir. Böyle bir durumda, X ülkesi, Japon yatırımcısını çekmek için vergi indirimleri uygulasa bile, bu indirimler yatırımcının net gelirinde bir azalmaya sebep olmayacak, fakat Japon devletinin vergi hasılmasını artıracaktır. Vergi kredisini sistemine göre, genel olarak sermaye ifhal eden ülkenin vergi kaybı, sermaye ihraç eden ülkenin vergi hasılının artmasına sebep olmaktadır.

Bu mesele ile ilgili olarak OECD Mali Komitesinin "Kalkınan Ülkelerde Özel Yatırımları Teşvik Tedbirleri" adlı raporunda şöyle denilmektedir : "Meselâ, kalkınan bir ülkede faaliyette bulunan bir şirketin gelişmiş bir ülkede (Japonya) bulunan bir hissedara 100 ünitelik temettü ödediğini ve kalkınan ülkede vergi nisbetinin % 30, diğerinde ise % 50 olduğunu düşünelim. Gelişmiş ülkede kredi usulü uygulanmakta ise, net vergi hasılatı 20 ünite olacaktır. Mamaafih, kalkınan ülkenin bir teşvik tedbiri benimseyerek temettü ödeyen şirketin kazancını vergiden istisna ettiğini farz edelim. Bu durumda temettü geliri elde eden hissedar dışarıda vergi ödememiş olacağından, vergi borcuna mahsup edemeyecek ve böylece gelişmiş ülkenin (Japonya) vergi varidatı 30 ünite artacaktır. Bu

durumun gelişmekte olan ülkenin aleyhine olduğu aşikârdır, bu itibarla vergi müşevvikleri kurumlarında bahsi geçen müşevvîkin bundan faydalananmayan yatırımcıya tanınmayacağı hüküm altına alınmaktadır (bak. paragraf 142). Japonya ile yapılan andlaşmaların bazıları, Japon müteşebbislerine dışında "tasarruf" ettikleri vergi ile ilgili olarak Japonya'da ödeyecekleri vergiler için bazı şartlar altında bir vergi kredisi tanımıştır. "Bu krediyi yukarıdaki misâle uygulsak, kalkınan ülkede hiç vergi ödenmediği halde, kalkınmış ülke (Japonya) 50 yerine 20 ünite vergi tahsil etmeye devam edecektir." (bak. paragraf 143.)

Bu vergi tedbirine "vergi tasarrufu" tedbiri denmektedir. Japonya ilk defa Hindistan ile yapmış olduğu anlaşmada bu tedbiri benimsemiştir. Halihazırda bu buluş diğer sekiz ülke ile yapılan andlaşmalarda da bulunmaktadır. Pakistan, Singapur, Tayland, Brezilya, Seylan, Malezya, Zambia ve Kore. Bu buluşa göre, yukarıda sayılan ülkelerin kurumları veya bu ülkelerle yapılan andlaşmalar uyarınca indirilen veya istisna edilen vergiler bu ülkelerde ödenecek ve Japon vergilerine mahsup edilecektir. Örneğin, Singapur'la yapılan vergi andlaşmasının XIV. madde, 3 c) paragrafında şöyle denilmektedir: "Bir Japon mükellefi tarafından Singapur şirketinden sağlanan ve Öncü Endüstriler kararnamesinin (1959) 18. bölümündeki hükümlere göre (Gelir Vergisi İstisnası) vergiden istisna edilen temettülerin Singapur vergisinden istisna görmüş olan kısmı yukarıdaki kararnameye göre Japonya'da ödenmiş farz edilecektir.

Bu buluşun yatırımlar için tercih etkisi doğurması kayda değer bir durumdur: Sadece gelişmekte olan bir ülkenin iktisadî kalkınma için zaruri addettiği girişim, sanayi ve teknik hizmetlerde çalışan Japon yatırımcıları bu ülkede kendilerine tanınmış olan vergi indirim ve istisna'arı Japonya'daki vergi borçlarına mahsup edebileceklerdir. Bundan dolayı, vergi andlaşmalarının gelişmekte olan ülkelerin, Japonya'nın da tasarruf ile niteleyecekleri bu tür gerekleri belirtmeleri elzemdir.

Dokuz ülke ile yapılan vergi andlaşmalarında belirtilen gerekler aşağıdaki gibidir:

Pakistan: Bir "sinaî girişim" faaliyeti ile meşgul olan bir Pakistan şirketinin veya (mahalli idare dahil olmak üzere) Pakistan devletinin ödediği faiz.

Hindistan: Mevcut protokolün imzalanma tarihinde yürürlükte olan veya gelecekte Hind vergi kurumlarına tadilât veya ilâve girebilen, Hindistan'da iktisadî kalkınmayı sağlayacak özel teşvik tedbirleri.

Singapur : Saptanmış faiz; Singapur Öncü Endüstriler Nizamnamesi, (Gelir Vergisi istisnası) 1968. Bu nizamname Singapur'da sınai girişimlerin tesis ve gelişmelerini sağlamak üzere gerekli özel tedbirleri havâdir.

Tayland : Saptanmış temettü ve faiz; Tayland, Sınai Yatırım Terâkki Kanunu B. E. 2505 (1962).

Brezilya : Saptanmış temettü, faiz ve gayrimaddî haklar; Brezilya'nın Amazon, Kuzey ve Kuzeydoğu bölgesinin iktisadî kalkınmasını sağlamak için alınmış özel teşvik tedbirleri.

Seylan : Saptanmış temettü ve gayrimaddî haklar.

Malezya : Saptanmış temettü, faiz ve gayrimaddî haklar. Andlaşmanın imza tarihinde yürürlükte olan veya halihazirdaki tedbirlerin tadilâtı veya bu tedbirlere ilâve olarak gelecekte Malezya vergi kanunlarına ithal edilecek, Malezya iktisadî kalkınmasını hedef almış özel teşvik tedbirleri.

Zambia : Saptanmış faiz ve gayrimaddî haklar. Zambia'da iktisadî kalkınmayı hedef almış özel teşvik tedbirleri.

Kore : Saptanmış temettü, faiz ve gayrimaddî haklar; Andlaşmanın imza tarihinde yürürlükte olan veya mevcut tedbirlere gelecekte ikâme veya ilâve edilmek suretiyle Kore Kanunlarına, Kore'de iktisadî kalkınmayı sağlamak amacıyla ithal edilecek özel teşvik tedbirleri

Bu buluşun etkileri ile ilgili olarak yukarıda zikrettiğimiz OECD raporu şunları belirtmektedir : "Japon iş adamları, Japonya'nın "vergi tasarrufu" andlaşmaları yaptığı ülkelerde yatırım yapmaya büyük ölçüde ilgi göstermeye başlamışlardır." (Ek, paragraf 71). Gerçekten, Japonya'nın yukarıda sayılan yedi Asya ülkesinde yaptığı yatırımlar Milliyetçi Çin (Formoza) hariç diğer Asya ülkelerinde yaptığı yatırımları hem yatırım sayısı, hem de moneter porte olarak aşmaktadır. Aynı şekilde Brezilya'da yapılan yatırımlar herhangi bir Lâtin Amerika ülkesinde yapılanları kat kat aşmaktadır.

Daha doğru bir tâbir kullanmak gerekiğinde bahis konusu buluşa "vergi tasarrufu" yerine "kredi mahsubu" demek daha doğru olur. "Vergi tasarrufu" sistemi konu itibariyle "vergisi tasarruf edilmiş" gelirle ilgili dir. Bu sisteme yukarıda belirttiğimiz iki metoda, istisna ve kredi metodları da uygulanabilir. OECD Teşkilâti Mali Komitesinin 1963 tarihinde yayınladığı "Gelir ve Sermayenin Mükerrer Vergilendirilmesi Andlaşması Örneği" adlı raporda bu husus belirtilmiştir (S. 149). Mesele bu

açıdan ele alındığında; bahis konusu edilen buluş sadece uluslararası mü-kerrer vergilemeyi bertaraf etmek için bir tedbir olarak değil, aynı zamanda kalkınmaka olan ülkelere sermaye - akımını teşvik etmek için bir tedbir olarak telâkki edilmelidir. Japonya'da "kredi mahsubu" sisteminin kâr transferleri ve yeniden yatırımlar üzerinde toplam olarak ne kadar etkide bulunduğu maalesef açıklamak imkânını bulamadık. Bunun nedeni konu ile sorumlu vergi otoritelerinin bilgi verememiş olmalarıdır.

IV. İkâmet Vergisi ve Teşebbüs Vergisi

İkâmet vergisi. Bu vergi prefektür ikâmet vergisi ile belediyeler ikâmet vergisinden ibarettir. Bu vergilerin her biri de ayrıca şahsi ikâmet vergisi ve kurumlar ikâmet vergisinden müteşekkildir.

Şahsi ikâmet vergisi. Bu vergi, her yılın Ocak ayının birinci gününde belirli bir prefektür veya belediye dahilinde ikâmet eden veya bir büro'ya, bir işyerine, bir eve sahip olan hakikî şahislardan alınmaktadır. Verginin matrahı, geçmiş takvim yılı zarfında mükellefin kazanç tutarıdır. Vergi "fert" ve "gelir" üzerinden tahsile dayanmaktadır. Bir prefektür veya belediye dahilinde ikâmet eden bir büro vs. bulunduran bir hakikî şahıs hem "fert" hem de "gelir" esasına göre vergilendirilir. Belirli bir prefektür dahilinde ikâmet etmeyip sadece bir büro bulunduran, ancak "fert" esasına göre vergilendirilmektedir. Prefektür ikâmet vergisin de fert esasına göre 100 yen alınmaktadır; ve belirli bir belediye dahilinde ki nüfusa göre belediye ikâmet vergisi 200, 400 veya 600 yen'e ulaşabilmektedir.

Böylece fert başına alınan vergiler toplam olarak 300, 500 veya 700 yen'i bulmaktadır.

Prefektür ikâmet vergisinde gelir esasına göre vergi tarhi millî gelir vergisindeki vergilendirilir üç gelir türü üzerinden yapılır. 1.500.000 yen veya daha az gelirden % 2, bunun üzerindeki gelirden % 4 alınmaktadır. Belediyeler ikâmet vergisindeki gelir esasına göre uygulamada istisna ve indirimlerin millî gelir vergisinde olduğundan değişik olduğunu belli etmek icap eder. Bu vergi türündeki müterâkki nisbetler 150.000 yen veya daha az gelirlere uygulanan % 2'den, 50.000 veya daha fazla gelirlere uygulanan % 14'e kadar 13 dilim halinde uzanmaktadır. Böylece bir şahıs için uygulanacak toplam vergi nisbetleri % 4'ten % 18'e uzanırlar.

Prefektür ve Belediyeler İkâmet vergilerine göre Japonya'da ikâmet eden bir mükellefin (yabancı mahalli ikâmet vergileri de dahil olmak

üzere) ödediği herhangi bir yabancı gelir vergisi, fert esasına göre salinan ikâmet vergilerine mahsup edilebilir. Ancak bu avantajın tanınabilmesi için, yabancı ülkede edinmiş verginin, Gelir Vergisi kanunundaki vergi kredisi limitini aşmış olması gereklidir. İlâveten temettü gelirinin % 4,2'si bahis konusu ikâmet vergilerine mahsup edilebilmektedir. (% 3'ü prefektür, % 1,2'si belediye vergisine).

Kurumlar İkâmet Vergisi. Bu vergi belirli bir prefektür veya belediye sınırları dahilinde büro, işyeri, yatakhane, klüp veya benzeri yerleri bulunduran şirketlerden alınmaktadır. Bu vergide de ferd ve gelir esasına göre uygulama vardır. Örneğin belirli bir prefektür veya bir belediye dahilinde büro veya iş yeri bulunduran bir şirket hem ferd, hem de gelir esasına göre vergilendirilirken büro vs. bulundurmuyıp yatakhane veya klüp vs. gibi bulunduran şirketler sadece fert esasına göre vergilendirilirler.

Prefektür ikâmet vergisinde ferd başına tahsil sermayesi 10.000.000 yen'i aşan şirketler ve sigorta şirketleri için 1000 yen'e veya diğer şirketler için 600 yen'e ulaşmaktadır. Belediye ikâmet vergisinde bu miktar yukarıdaki şartlara uygun olarak 4000 veya 2400 yen'e ulaşır.

Gelir esasına göre tahsil edilen miktar prefektür ikâmet vergisinde kurumlar vergisinin % 5,8'ini, belediye ikâmet vergisinde ise % 8,9'unu bulmaktadır. Böylece toplam vergi kurumlar vergisinin % 14,7'sine ulaşır.

Prefektür ve belediye ikâmet vergilerine göre, bir Japon şirketinin yabancı ülkelerde (yabancı mahalli ikâmet vergileri dahil olmak üzere) ödediği yabancı kurumlar vergisi Japon kurumlar ikâmet vergilerine mahsup edilebilirler, ancak bunun yapılabilmesi için dışında ödenmiş olan vergi tutarlarının Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre tanınan kredi limitini aşmış olması gerekmektedir. Meselâ, daha evvel görmüş olduğumuz gibi Arabian Oil Co., Ltd. kurumlar vergisi ödemediğinden dolayı herhangi bir gelir tahsilâtında bulunulmayaacaktır. Gerçekten bu şirketin (4000 yen belediye, 1000 yen prefektür ikâmet vergisi olmak üzere) 5000 yen ödemesi lâzım iken, biraz evvel izah ettiğimiz hükme göre neticede hiç vergi ödememiştir.

Beyanname ve ödeme. Mükellef olan bir gerçek kişi gerçek usule tâbi olmadıkça, her yılın 15 Martına kadar belediye vergi dairesine doldurduğu beyannameyi teslime mecbur tutulmaktadır. Gerçek sahişların tâbi oldukları ikâmet vergisinin bir kısmı aylık ve ücretlerin ödenmesi sırasında stopaj usulüne göre tahsil edilir, diğer kısmı ise belediye vergi dairesinden gelecek tebliğler uyarınca senelik dört taksit esasına göre tahsil edilmek-

tedir. Öte yandan bir şirketin beyanname doldurması ve vergiyi, muhasebe devresini takip eden iki ay zarfında prefektür ve belediye vergi dairesine yatırması gerekmektedir.

İlâve etmemiz gereken bir nokta da şudur; millî gelir vergisi ve fertlerden alınan prefektür ve belediye ikâmet vergisinin toplamı (fert esasına göre salınan hariç) vergilendirilir gelirin % 80'ini geçemez.

Teşebbüüs vergisi. Bu vergi belirli ticaret nev'ileri ile iştigal eden ferdlerden ve ticaret yapan şirketlerden alınmaktadır.

Ferdlerden alınan teşebbüüs vergisinin matrahı, geçmiş takvim yılında elde edilmiş kazançtır.

Vergilendirilen gelir, 270.000 yen'lik "mal sahibi için gelir indirimi" gibi birkaç istisna durumun dışında aynen, gerçek usule göre tarh edilen gelir vergisi kapsamındaki ticari kazanç ve gayrimenkul kazancının hesaplandığı şekilde hesaplanmaktadır. Vergi nisbeti ticaret türüne göre % 3, % 4 veya % 5'tir. Vergi, gelir vergisi sistemi dahilinde ticari kazanç ve gayrimenkul gelirinde olduğu gibi gerçekleşen kazanç esasına göre tarh edilir (mikdar bazi hallerde vergi dairesince düzelttilir veya tespit edilir). Böylece bir vergi mükellefi, beyanname usulü ile millî gelir vergisi dairesi'ne tâbi olmamış ise prefektür vergi dairesine beyanname verecektir. Vergi, Ağustos ve Kasım olmak üzere iki taksitte ödenir.

Sirketlerden alınan teşebbüüs vergisinin matrahı; bazı istisnalar hariçinde, kurumlar vergisinde olduğu gibi hesaplanmaktadır. Vergilendirilen şirket kategorilerine ve vergilendirilir gelirin tutarına göre vergi nisbetleri % 6, % 8, % 9 veya % 12'dir. Öte yandan enerji ve gaz üretimi ile iştigal edenlerle, sigorta şirketlerine % 1,5 nisbet uygulanmaktadır. Beyanname doldurma ve vergi ödeme usulleri büyük çapta kurumlar vergisindeki usullere benzemektedir.

Kayda değer bir noktası da yabancı ülkelerde kazanılmış gelirlerin, ferd ve şirketlerden alınan teşebbüüs vergisinin matrahından çıkarılmasıdır. Aynı şekilde, yerli şirketlerden elde edilen temettülerde matrahtan çıkarılmakta ve bu konuda herhangi bir kısıtlama mevcut bulunmamaktadır.

Denizaşırı piyasa geliştirmesi rezervleri, denizaşırı yatırım zararları, denizaşırı teknik hizmet muameleleri ve dış vergi kredisi, ferd ve şirketlerden alınan teşebbüüs vergilerinde kabili tatbik değildir.

NOTLAR

Not 1 : Madde 7, Ticarî Kârlar

1. Âkit Devletlerden birinin tâbiyetinde olan bir şirketin kârları, diğer âkit devlette, bir daimî tesisi aracılığı ile ticaret yapmadıkça, sadece tâbiyetinde olduğu devlet dahilinde vergilendirilir. Bahis konusu şirket yukarıda belirtildiği gibi bir daimî tesisi aracılığı ile diğer âkit devlette ticarî faaliyette bulunursa bu devlet vergisine tâbi olur, ancak vergiye tâbi olan gelir daimî tesise atfedilen gelirdir.

Not 2 : Madde 5, Daimî Tesis

1. "Daimî tesis" bu andlaşma açısından, teşebbüs ticarî faaliyetinin tamamen ve kısmen yürütüldüğü sabit bir iş yeri anlamına gelmektedir.

2. "Daimî tesis" terimi bilhassa aşağıda belirtilen işyeri türlerini içine alır:

- a) Sevk ve idare yeri;
- b) Şube;
- c) Büro;
- d) Fabrika;
- e) Atölye;
- f) Maden, taşocagi veya tabîî kaynakların çıkarıldığı diğer yerler;
- g) Oniki aydan fazla süren yapı, inşaat beldesi veya montaj projesi.

3. "Daimî tesis" kavramı aşağıda belirtilen hususları içine almayaçaktır:

- a) Teşebbüse ait mal ve emtea'nın depolanması, sergilelenmesi veya teslimi amaçları ile kullanılan yer ve tesisler;
- b) Depolama, sergileme veya teslim gayeleri ile teşebbüse ait mal ve emtea stokunun bulundurulması;
- c) Başka bir teşebbüs tarafından işlenmek üzere bir teşebbüse ait mal ve emtea stokunun bulundurulması;
- d) Mal ve emtea mübayasında bulunmak veya şirket için istihbaratta bulunmak üzere tesis edilmiş sabit bir iş yerinin bulundurulması;
- e) Reklâmcılık, bilgi edinme, bilimsel araştırma, veya şirket için hazırlayıcı veya yardımcı karakterde, benzeri faaliyetlerde bulunmak amacıyla ile tesis edilen sabit iş yeri.

4. Bir âkit devlette, diğer âkit devlet şirketi hesabına faaliyette bulunan — paragraf 5 kapsamına giren bağımsız statüdeki bir ajan hariciude— bir şahis aşağıdaki şartlar altında daimî bir tesis olarak farz edilecektir; bu şahis bahis konusu devlet dahilinde devamlı faaliyette bulunuyorsa, temsil ettiği şirket namına anlaşma yapmak yetkisine sahip ise, faaliyetleri şirket için mal ve emtea münhasır değilse.

5. Bir âkit devlet şirketinin, aşağıdaki şartlar altında, diğer âkit devlette daimî tesis bulundurmadiği farz edilecektir: eğer işlerini bağımsız statüye sahip ve bu işleri kendi ticâri faaliyetlerinin olağan seyri dahilinde yürüten borsa ajanı, genel komisyon ajanı veya diğer bağımsız ajanlar vasıtası ile yürüttüğü takdirde.

6. Bir âkit devlet dahilinde ikâmet eden ve diğer âkit devlette ikâmet eden bir şirketi kontrolü altında bulunduran veya ikinci şirketin kontrolünde bulunan veya diğer âkit devlette (daimî tesis bulundurarak veya bulundurmadan) ticâri faaliyet gösteren bir şirket diğerine nazaran kendiliğinden bir daimî tesis addedilmeyecektir.

TABLO I**Millî Vergi Varidatında Gelir ve Kurumlar Vergileri**

Mali yıl	Gelir vergisi	Kaynakta tevkif	Beyannâme	Kurumlar vergisi	Millî vergi varidatı
1960	%21.7	%16.3	%5.4	%31.8	%100.—
1961	22.2	16.5	5.7	32.1	100.—
1962	24.2	17.6	6.6	32.7	100.—
1963	25.3	18.2	7.1	31.6	100.—
1964	26.5	18.9	7.6	30.9	100.—
1965	29.6	21.7	7.9	28.3	100.—
1966	29.6	21.5	8.1	28.2	100.—
1967	29.3	20.9	8.4	29.7	100.—
1968	30.5	21.6	8.9	29.7	100.—
1969	30.9	21.6	9.3	30.2	100.—

1968 ve 1969 için tahmin edilmiştir.

TABLO II

Prefektür Vergi Haslatında İkâmet ve Teşebbüüs Vergileri

Mali yıl	1965	1966	1967	1968	1969
İkâmet Vergisi	% 22.4	% 22.2	% 21.9	% 20.3	% 19.0
Ferdi	15.6	15.4	14.9	13.3	11.8
Kurum	6.8	6.8	7.0	7.0	7.2
Tesebbüs vergisi	42.2	42.4	43.6	43.1	44.1
Ferdi	3.2	3.2	3.1	2.6	2.5
Kurum	39.0	39.2	40.5	40.5	41.6
Prefektür vergi haslatı	100.-	100.-	100.-	100.-	100.-

1968 ve 1969 için tahmin edilmiştir.

TABLO III

Belediye Vergi Haslatında İkâmet Vergisinin Yeri

Mali yıl	1965	1966	1967	1968	1969
İkâmet vergisi	% 39.7	% 39.8	% 41.1	% 39.8	% 39.7
Ferdi	28.7	28.1	28.4	26.5	25.4
Kurum	11.0	11.7	12.7	13.3	14.3
Belediye vergi haslatı	100.-	100.-	100.-	100.-	100.-

TABLO IV

**1967 mali yılında Kaynakta Tevkif usulü ile tahsil edilen
Gelir Vergisi Haslatı**

Gelir kategorileri	Vergi haslatı	Nisbeti
Faiz geliri	134.794 milyon yen.	% 14.2
Temettü geliri	93.767	9.9
Ücret geliri	639.549	67.2
Emeklilik geliri	10.562	1.1
İkramiye geliri	51.969	5.5
Muhkim olmayanların geliri	19.065	2.0
Toplam	949.706	100.-

Çeviren: Asis. Bora OCAKÇIOĞLU

TÜRKİYE'DE TEKEL REJİMİNİN REFORMU

Hayri ÖNCEL
Maliye Başmüfettişi

I — Genel Açıklama

1 — Tekel Fiskalitesi ve Vergi Monopolü :

Tekel fiskalitesi bir kısım ihtiyaç maddeleri üzerine konulmuş malî monopoldür. Mali monopol ise, istihlâk vergisine tâbi olan bir malın üretim veya dağıtımında özel rekabeti kaldırarak, vergiyi bizzat veya imtiyazlı bir şirket vasıtasisle tahsil etmektedir. Şu halde malî monopol istihlâk vergilerinin özel bir vergilendirme usulü olmaktadır. Bu usulde vergilendirilecek maddenin üterimi veya dağıtımını önce monopol altına alınmakta ve vergi monopol kârı, diğer bir deyimle, sâfi hâsilat olarak tahsil edilmektedir.

Vergilendirmede bu yola gitmekten maksat yüksek randımanlı bir vergi kaynağından âzamî hâsla sağlamaktır.

Gerçekten istihlâk vergisine tâbi tutulacak bir malın üretim veya Dağıtımında kurulan malî monopol sayesinde, bir taraftan kaçakçılık önlenirken, diğer taraftan rekabet ve araçlar kaldırılarak vergiden âzamî hâsila sağlamakdadır.

Görülüyor ki, Vergi Monopolü vergi sistemine bir güvenlik müessesesi olarak girmiş ve çağımıza kadar gelmiştir. Bu tarihî oluşum içinde vergi monopolü tam ve kısmî olmak üzere iki şekilde uygulanmıştır.

1 — Tam monopolde bir maddenin üretiminden tüketimine kadar bütün üretim saflarları tekel altına alınmıştır. Örneğin, Tütündeki tekel böyledir.

2 — Kismî tekelde ise üretim veya tedavülün muayyen bir safhası tekele tâbi tutulmuştur. Alkol ve alkollü içkilerle tuzdaki tekel böyledir.

2 — Tekel Fiskalitesinin Vergi Sistemi İçindeki Yeri :

Yukarıda görüldüğü üzere, Tekel Fiskalitesi, İstihlâk Vergisinin özel bir tatbik şekli olduğu halde, vergilendirme teknliğindeki değişiklik dolayısıyla ayrı bir vergi gibi görülmektedir.

Filhakika, malî monopol rejiminde istihlâk vergisine tâbi tutulacak maddelerin üretim veya tedavülü önce monopol altına alınıp, özel rekabet bertaraf edildikten sonra, işletme bünyesinden doğan monopol kârı, diğer bir deyimle satılan malların satış fiatile maliyeti arasındaki fark "Plus - Value" vergi olarak alınmaktadır. Bu usulde verginin mevzuu önceden tâyin edilmiş olmakla beraber, matrah ve nisbeti, tarh ve tahsil usulü evvelden belli edilmiş değildir.

Halbuki modern vergileme sisteminde verginin mevzuu ve mükellefi, matrah ve nisbeti tarh ve tahsil usulü tâyin edilerek vergi vaz'edilmektedir.

Görülüyör ki tekel fiskalitesi, istihlâk vergisinin özel bir uygulama şekli olmasına rağmen, vergileme teknliğindeki değişiklik dolayısıyle, zâhiren istihlâk vergilerinden ayrılmakta ise de, aslında yeri tamamen gider vergileri içinde bulunmaktadır. Nitekim, tekelden çıkarılan maddeler, istihlâk vergisine tâbi tutularak üretim ve tedavülü serbest bırakmaktadır.

Vergiciliğin tarihî seyri içinde istihlâk vergisinin uygulama şekli male monopole tekaddüm etmiştir.

Ancak 19. yüz yilda sanayinin gelişmesi ve bir kısım ihtiyaç maddeinin tüketiminin artması, vergileme bakımından malî monopolün revaç bulmasına yol açmıştır. Çünkü bu sayede hem kaçakçılık önleniyor ve hem de rekabet ve mutavassitlar kaldırılmak suretiyle vergi randımanı artırılıyordu.

Buna rağmen bazı memleketlerde bandrol sistemiyle teşebbüslerin tam rekabet serbestisi içinde, bu çeşit vergilerin uygulanması mümkün olmuştur. Amerika, İngiltere, Almanya'da olduğu gibi.

Bugün her iki sistemin tatbikatına muhtelif memleketlerde rastlanmaktadır. Bu hususta ilerde daha geniş bilgi verilecektir. Ancak şu hâl susu şimdiden belirtelim ki, bugün malî monopol sistemi büyük ölçüde

önemini kaybetmiştir. Çünkü malî monopol serbest rekabeti ortadan kaldırıp, bunun yerine bürokratik usullere ve gayri iktisadî müdahale ve tesirlere geniş ölçüde yer veren, tekel işletmeciliğine yol açmaktadır. Bu ise sanayide gerekli gelişmeyi önlemekte ve binnetice vergi randımanının artmasına mâni olmaktadır. Bundan dolayıdır ki, kontrol yetersizliği ve kaçakçılığın genişliği dolayısıle serbest rejimde aynı randımanın alınamayacağı sahalarda ancak malî monopole gidilmektedir.

3 — Vergi Monopolünün Şartları ve Konuları :

Vergi Monopolünün konularını monopol şartlarına göre mütalââ etmek gerekir. Zira monopol şartını haiz olmayan maddelerin vergi tekeline alınması söz konusu olamaz.

Bu itibarla konuların şartlar açısından ele alınması lâzımdır.

Vergi monopolüne alınacak maddelerin aşağıdaki şartları haiz olması gereklidir:

1 — İstihlâki hûdutsuz denecek derecede geniş ve artma halinde olmalıdır.

2 — Mahdut ve fazla değişmeyen çeşitleri olmalıdır,

3 — Zaruri ihtiyaç maddesi olmamalıdır,

4 — İmalî ve toptan tevzii temerküze müsait olmalıdır,

5 — Ağır bir vergiye mütehammil bulunmalıdır,

6 — Monopol rejimiyle vergi hâsîlatının güvenlik içinde optimal bir seviyeye çıkarılması ve bu seviyede tutulması mümkün olmalıdır.

Şimdi yukarıki izahatın ışığı altında, Vergi Monopolüne giren maddeler üzerinde genel olarak ve bizdeki tatbikat bakımından kısaca durulur.

A — *Tütün :*

Yukarıki kriterlere göre, Vergi Monopolüne tâbi tutulacak maddeler ekonomik, sosyal ve fiskal bakımından belli karakteristiği olan birkaç kütle istihlâk maddelerinden ibaret bulunur ki, bunların başında tütün ile alkol gelir.

Vasıfları itibariyle Vergi Monopolüne en elverişli olan kütle istihkâk maddesi tütün, daha doğrusu tütün mamulleridir. Bu sebeple tütüne fiskal Monopol konularının klâsik örneği olarak bakılır. Şu var ki, Bâtilâ, tütün Monopolünü uygulayan sadece dört memleket vardır. Bun-

larda da eski Monopol İdaresinin yerini Anonim Şirket şeklindeki ticarî ve yumuşak iştemecilik tatbikatı almaktadır. Hattâ ilerde izah edeceğimiz üzere, A.E.T. de Vergi Armanızasyonu hareketi içinde, bu hareketin en önemli problemlerinden biri olarak, tütün Monopolü olan üye memleketlerde bu rejimin kaldırılması fikri üzerinde durulmaktadır.

Tütün Monopolü' ayrıca, tütün tarımı ve ihracatı ile istigal eden bir memlekette, üretimin miktar ve kalite bakımından tahdit ve murakabesi, fiyat tesbiti, mübayaşa nizamı, mübayaanın finansmanı, desteklenmesi, surplus meselesi, ihracat imkânları, subvansiyonları bakımından birçok güçlükleri beraberinde getiren millî tütün Ekonomisiyle sıkı sıkıya bağlı bulunur. Bu güçlüklerin ise fiskal ve rasyonel bir tütün ekonomik politikasıyla çözümlenmesi, herseyden evvel Monopol rejiminin köklü bir tarzda İslahi ile mümkün olabilir.

B — Alkol ve Alkollü İçkiler :

Alkol, bilindiği gibi, alkollü içki imalinde bunun dışında da sanayide, tababette ve ıtriyatta kullanılan bir maddedir.

Alkollü içkiler, daha ziyade üzüm ve diğer meyvaların tahammüründen elde edilen tabii alkolden imâl edilir. Sanayide kullanılan alkol pançar, mısır ve hububat gibi nişastalı maddelerden istihsal olunur.

Şarap ve bira gibi içkilerden mâdut degillerdir. Bunlar sınai bakımından olduğu gibi, fiskal yönden de ayrı bir istihlâk maddeleri kategorisi teşkil ederler. Alkollü içkiler her memlekette çok yüksek nisbetler üzerinden istihlâk vergisine tâbi bulunurlar. Bu ağır vergilemede malî maksatlar yanında, sihî, ahlâkî ve sosyal mülâhazaların rolü büyktür.

Alkollü içkiler, istihlâkinin genişliği, fiskal verimliliği ve vergi güvenliği mülâhazası bakımından fiskal Monopole elverişli bir konu olarak görünür. Böyle olmakla beraber, piyasaya ve rekabet ekonomisine bağlılığı, mamullerin çeşitliliği, müstahsillerinin dağınıklığı, yâni imalât ve ticaretinin bir elde toplanmasının güçlüğü, klâsik mânada Monopol tatbikatına imkân vermemektedir.

Avrupa'da bu alanda sadece Almanya'da bir nevi Monopol usulü câridir. Bu usulde, alkol, içki imalinde kullanılmadan evvelki istihsal safhasında, toptan ticaret sırasında, genel bir murakabe disiplini içinde özel bir vergilemeye tâbi bulunur. Almanya'nın dışında Alkol Monopolü uygulayan bir memleket mevcut değildir. Şu var ki, Fransa'da olduğu gi-

bi, Alkol'ün istihsali, ticareti ve tedavülü (Sirkülâsyonu) bir takım özel kayıtlara ve formalitelere tâbi bulunmakta ve Alkol Vergisi ile meşgul olan Vasıtaz Vergiler Servisi aynı zamanda alkolün istihsal ve ticareti-ne ait mevzuatın tetkikatı ile de uğraşmaktadır.

C — Kibrit, Sigara Kâğıdı ve Çakmak Taşı :

Bazı memleketlerde kibrit'in de Monopol konusu yapıldığı görülür. Buna kibritin sigara ile birlikte satılması, çeşitlerinin fazla olmaması, üretim ve dağıtımının temerküze müsait bulunması gibi kriterler imkân vermiştir. Fakat kibritin fiskal randımamının düşük ve vergi artışlarına mütehammil bulunmaması, nihayet yerini gitgide çakmağa terketmesi, sadece monopol değil, münferit İstihlâk Vergisi konusu olarak önemini kaybetmesine yol açmıştır.

Batı'da kibrit Monopolünü uygulayan memleketlerden Fransa'da, bu Monopol bir kamu teşekkülü olan SEITA tarafından işletilir. Bu konuda fiskal gelir Plus - Value şeklinde hesaplanır.

İtalya'da kibrit fabrikaları Devlete tâbi Konsorsiyum şeklinde organize edilmiştir. Fabrikalardan çıkan kibritlerin fiyatları vergi ihtiyaç edecek tarzda tesbit edilir. Kibrit Monopolünün bir neticesi olarak İtalya'da çakmak ve benzeri yakıcı áletler, bunların yedek parçaları ve çakmak taşı da aynı rejime tâbi tutulmuştur.

Tütün Monopolünün diğer bir neticesi de, sigara kâğıtlarının da bazı memleketlerde bu rejime tâbi tutulması olmuştur.

Yine İtalya'da sigara kâğıdı ve paketlerinin satışı ve ithali 1936 dan beri monopole tâbidir. Şu var ki, bunların malî serbest bulunmakta, sadece satışı devamlı bir murakabe altında tutulmaktadır.

D — Diğer Konular :

Yukarıda Monopol konularının başında gelen tütün, alkol ve kibrit üzerinde durulmuştur. Bazi memleketlerde bunlardan başka diğer bir takım maddelerin monopole tâbi tutulduğu görülür. Fransa'da barut ve patlayıcı maddeler, İtalya'da tuz aynı Monopol rejimine tâbidir.

Burada şunu ilâve edelim ki, Monopolleştirme konusunda en ileri gitmiş olan memleket Türkiye olmuştur. Türkiye'de tütün, alkol ve kibritten başka tuz, çay, kahve, şarap, bira, hattâ şeker ve oyun kâğıdı Monopole tâbi tutulmuştur.

Şimdi kısaca bu maddeler üzerinde duralım.

a) *Tuz :*

Tuz insan gıdası, hayvan yemi ve sanayide ham madde olarak kullanılır.

İnsan gıdası olarak tuz, en mübrem ve hayatı ihtiyaç maddesi teşkil eder. Bu itibarla tuzun tekele tâbi tutulması doğru değildir. Çnükü tekel maddelerinin zarurî ihtiyaç maddesi olmaması gereklidir.

Hayvan yemi ve sanayinin ham maddesi olarak da tuzun tekele alınması doğru değildir. Zira tuzun bu çeşit sarfiyatı istihsal masrafı teşkil eder.

Bununla beraber tuz, birçok memleketlerde cüz'î bir istihlâk vergisiyle vergilendirilmiştir.

Memleketimizde tuz, tekelde bulunmasına rağmen bundan önemii bir gelir sağlanamamakta, hattâ zarar doğmaktadır.

b) *Çay ve Kahve :*

Çay ve kahve ya doğrudan doğruya gümrük resmi veya bu vergiye munzam bir vergi ile gümrükte vergilendirilir. Bu vergilendirme şekli yine, bu maddelerin tekele tâbi tutularak vergilendirilmesi doğru değildir. Bu sebepten Türkiye'den başka hiçbir memlekette kahve ve çayın tekele tâbi tutularak vergilendirildiği vâki değildir. Memleketimizde vergilendirilmesi ise harp ekonomisinin bir zarureti, yâni karaborsaya düşmeden tevzatını sağlamaya mâtuftur.

c) *Şarap :*

Şarap, istihlâkinin geniş ve maliyetinin düşük olmasına mukabil, mâm ve ticaretinin temerküze müsait olmaması ve ağır vergiye mütehammil bulunmaması dolayısıyla monopol mevzuu olamaz. Nitekim, şarap hiçbir zaman ve yerde tekele tâbi tutularak vergilendirilmemiştir.

Buna mukabil şarap bazı memleketlerde günlük ihtiyaç maddesi, bazı memleketlerde keyif ve hattâ lüks madde telâkki edilerek, değişik nisbet ve şekillerde istihlâk vergisine tâbi tutulmuştur.

Şarabin vergilendirilmesinde müstahsilin, istihlâkine yetecek miktarı vergi dışı bırakıldığı gibi, ihracatı da vergiden muaf tutulmuştur.

d) *Bira :*

İmâl ve ticaretinin temerküze müsait olmasından bira tekele alınmaya çok müsaittir. Ancak biranın vergiye tahammül derecesinin

düşük olması ve imalatının vergi güvenliği bakımından bir tehlike teşkil etmemesi yüzünden tekel konusuna alımmamıştır.

Bira, Türkiye hariç, hiçbir memlekette tekel konusu olmamış; Türkiye'de ise 1952 de tekelden çıkarılmıştır. Buna rağmen biradaki fiili tekel devam etmiş; ancak 1960 dan sonra alkolsüz içkiler (kolalı içkiler) ile meyve sularının şiddetli rekabetine maruz kalmıştır. Bira'daki fiili tekel pek yakında kalkacaktır. Zira özel sektör tarafından yapılmakta olan üç bira fabrikası pek yakında faaliyete geçecektir.

e) *Seker :*

Seker, istihlakinin geniş maliyetinin düşük, mâl ve ticaretinin te merküze müsait olması bakımından tekele müsait ise de; zarurî bir gıda maddesi olması ve imalatının serbest rejimde de vergi güvenliğini temin etmesi yönünden artık bir tekel maddesi olmaktan çıkmıştır. Bu sebepten şeker Türkiye ve İran hariç, hiçbir memlekette tekele alımmamıştır. Memleketimizde de aynı mülâhaza ile şeker, tekelden çıkarılıp istihlâk vergisine tâbi tutulmuştur.

f) *Barut ve Patlayıcı Maddeler :*

Daha ziyade inşaatlarda patlayıcı madde olarak kullanılan bu maddelerin, tekele tâbi tutulması doğru olmadığı gibi, istihsal maddeleri üzerinden istihlâk vergisi alınması da tecvîz edilemez.

Av malzemesi olarak kullanılan barut ve fişekler ise, sarf ve istihlâk mahallinin dar olması, imâl ve ithallerinde aynı verginin emniyet ve kovalayılıklı alınması bakımından, tekele tâbi tutulmasına mahal yoktur.

II — Vergi Monopolü Tatbikatı

I — Tatbikatın Fiskal Yönü :

Vergi Monopolünün iki fonksiyonu vardır. Biri ekonomik faaliyette bulunmak; diğerî bu faaliyete dayanarak vergi almaktır; vergi monopolünün asıl gayesi vergi almak olduğuna göre sınıâf faaliyet vergi almanın bir vasıtası olmaktadır.

Vergi monopolünde klâsik vergilendirme şekli, kıymet fazlası (Plus-Valu) usulüdür. Bu usulde tekel maddesinin satışından meydana gelen, sınıfî hâsilat, tekelden sağlanan geliri teşkil eder.

Vergi monopolüne gitmeden serbest rekabet rejimi içinde de, tütün ve alkol gibi konular üzerine konulan ağır istihlâk vergileriyle, aynı mak-sadın temin edildiği görülmektedir. Nitekim, A.B. Devletleri, İngiltere ve Almanya gibi ileri sanayi memleketleri, serbest rekabet rejimi içinde tütfünden âzamî hâsilatı elde etmektedirler.

Burada şu hususu gözden uzak tutmamak gerekir ki, monopol rejimi ile serbest rejim arasındaki fark daha ziyade nazarî kalmakta ve tat-bikat gittikçe birbirine yaklaşmaktadır.

Söyle ki; bugünkü monopol rejiminde işletmeler, bir taraftan modern ekonomik icaplara göre sınıleşirken, diğer taraftan sâfi hâsilat yerine vergi esası kaim olmaktadır.

Serbest rejimde işe, kurulan büyük işletmeler fiili inhisarlar haline gelebildiği gibi, sıkı vergi kontrolleri ile de işletmelerin serbestisi kısıtlanmaktadır. Görülüyör ki, nazariyatta birbirinden çok uzak olan bu iki sistem, tatbikatta durmadan birbirine yaklaşmaktadır.

Monopol rejiminde sâfi hâsilatın arttırılması, işletmelerin modern ekonomik icaplara göre organize edilmesini ve tipki bir özel teşebbüs gibi produktif ve rantabl çalışmasını gerektirir. Bu yönden, kurulmuş olan sigara ve alkol sanayiini devletin şeker, kâğıt, çimento ve mensucat sanayiinden ayırmaya imkân yoktur. Nasıl ki bu sanayi kolları modern işletme ekonomisi kurallarına göre kurulmuş ise, tekel işletmelerinin de adı geçen sanayi kolları gibi organize edilmesi gerekmektedir. İşte monopol idarelerinin bu türlü reorganizasyonuna monopollerin (Industri-alisation) sanayileştirilmesi denilmektedir.

Monopollerin sanayileştirilmesinden maksat aşağıdaki hedeflere ulaşmayı sağlamaktır :

1 — Monopollerin genel bütçe nizamı dışında, ticâri muhasebe esas-larına göre çalışmasını sağlamak,

2 — Monopolü yetki ve inisiyatif sahibi organlarla techiz etmez,

3 — Monopol işletmelerini politik müdahale ve tesirlerin dışında tutmak,

Filhakika, her birisi müstakil birer sınâî işletme olan tekel işletmelerini, Devlet muhasebesinin sert ve katı kaidelarıyla idare etmek mümkün değildir. Zira devlet muhasebesi bilânço - Maliyet, kâr - zarar hesabı çıkarmaya müsait olmadığı gibi, emtia hareketlerini de takip edemez.

Diğer taraftan tekel işletmelerinin produktif ve rantabl olmaları, mezkûr işletmelerin yetki ve inisiyatif sahibi organlarla techiz edilmesine ve müesesenin her türlü müdahale ve tesirden uzak tutulmasına bağlıdır.

İşte bu mülâhaazlar dolayısıledir ki, garp memleketlerinde tekel işletmeleri yıllar önce modern ekonomi ve işletme kurallarına göre yeniden organize edilmişlerdir.

Memleketimizde son 20 yıldan beri bu yolda yapılan çalışmaların başarıya ulaşmaması, aramızdaki mesafeyi durmadan artırmaktadır.

Bu itibarla tekelin bu defa öngörülen malî ve idarî reformunun mutlaka gerçekleştirilmesi zarurî görülmektedir.

2 — Tatbikatın Teşkilât Yönü :

a) *Reji Usulü :*

Vergi monopolü mevzuunda ilk tatbik edilen idare şekli basit reji usulidür. Bu usulde monopol işletmeleri genel idareye bağlı ve onun bir servisi olarak faaliyette bulunurlar. Bu sebepten tüzel kişilikleri ve ayrı bütçeleri yoktur. Genel muhasebe ve Artırma - Eksiltme Kanuna tâbirlerdir.

b) *Katma Bütçe - Döner Sermaye :*

Vergi Monopollerî daha sonra katma bütçeli idareler haline gelmişlerdir. Katma bütçeye geçiş bu idarelere tüzel kişilik sağlamış ise de, bütçe tatbikatı ve denetlemesi bakımından hiçbir değişiklik getirmemiştir. Zira, bütçenin ihtar ve icrası parlamento tasdikine tâbi olduğu gibi, alım - satım usullerinde de genel muhasebe ve Artırma - Eksiltme Kanunları câridir. Bununla beraber, bu gelişme, sözü edilen müesseseleri Döner Sermayeye geçişe hazırlamıştır. Çünkü vergi monopolünde, Döner Sermaye, müesseselere ticarî ve sınai esaslara göre Blâianço - Maliyet, kâr ve zarar hesabı çıkarma imkânları vermektedir.

Şu var ki, döner sermaye sistemi de, adı geçen müesseseleri amortisman, provizyon ve ihtiyat ayırmak imkânından mahrum bırakmaktadır ve idare ve işletmeye tam bir muhtariyet sağlayamamaktadır.

Vergi monopolünün gelişmesi, monopol işletmesinin ekonomik kurallara göre organize edilmesine ve iş hacminin genişlemesine bağlıdır. Çünkü bu sayede, üretim artar, maliyet düşer ve Hazinenin bu kaynaktan sağladığı gelir yükselir.

İşte monopol işletmelerine sözü edilen organizasyonu sağlayacak olan işletme tipi, iktisadî devlet teşekkülerile partisipasyon şeklidir.

c) *Iktisadî Devlet Teşekkülerleri :*

İktisadî Devlet Teşekkülerleri sermayesinin büyük kısmı devlete ait olan müesseselerdir. Partisipasyon ise, Devletin özel teşebbüs ile ortaklaşa kurduğu bir şirkettir.

İktisadî Devlet Teşekkülerinin başlıca özellikleri şunlardır :

- 1 — Teşebbüsün sermayesinin büyük kısmı tamamı Devlete aittir.
- 2 — Teşebbüsün statüsü bir kanunla tesbit edilir.
- 3 — Hükümlü şahsiyeti haizdir, serbestçe sözleşme yapar ve mülkiyet iktisap eder.
- 4 — Sermaye sağlanması ve zararlarının karşılanması hariç, teşebbüslere serbestçe finanse edilir. İşletme gelirlerini işletme içinde kullanabilir.

5 — Teşebbüslerin malî işleri üzerinde Hazine kontrolü mevcut olmakla beraber, kamu maliyesinin bütçe, muhasebe ve hesap kontrolleri ve kamu harcamalarına uygulanan kısıtlayıcı hükümler mevcut değildir.

6 — Personel statüleri Devlet Personel Statüsünden ayırdır.

İşte bu esaslar, iktisadî kamu teşebbüslere oldukça geniş bir hareket serbestisi sağlar. Ancak şu var ki, teşebbüslerin genel politikası esas itibarıyla ilgili Bakan tarafından kontrol ve murakabe edilir.

Memleketimizde 3460 sayılı kanunla hukuki statüleri tesbit edilmiş olan İktisadî Devlet Teşekkülerileri, 440 sayılı Kanunla yeniden organize edilerek, İdare ve işletmelerine oldukça geniş bir serbestlik sağlamışlardır.

d) *Partisipasyon :*

Partisipasyon, Devletin özel teşebbüslle ortaklaşa kurduğu anonim veya limited tipi şirketlerdir.

Bu tip şirketler harpten sonra Almanya, Fransa, İtalya, İsveç, İngiltere ve A.B. Devletlerinde çok gelişmiştir.

Bu nevi şirketler, bizde de çok kurulmuştur. Meselâ, T.C. Merkez Bankası A. Ortaklığı ve Denizcilik Bankası Anonim Ortaklığını bu nevi kuruluşların tipik örneklerini teşkil eder. 440 sayılı kanun, bunlar hakkında da yeni hükümler getirmiştir.

Bu çeşit işletmeler, âmme teşebbüslerinin kuvvetli olan idare yönü ile özel teşebbüslerin inisiyatif avantajlarını bir araya getirmek maksadıyla kurulmuştur.

Partisipasyonlarda bazan devlet, bazan da özel sermaye hâkimiyeti mevcuttur. Devletin küçük çapta katıldığı işletmelerde devletin asıl maksadı, teşebbüsü kontrol ederek güven hissi yaratmaktadır. Büyük çapta katıldığı teşebbüslerde ise işletmeye özel teşebbüs zihniyet ve inisiyatifi ni vermektedir.

e) *Holding Tipi Kuruluşlar :*

Âmme teşebbüslerinde fazla yaygın olmayan diğer bir kuruluş şekli de holding şirketi şeklidir.

Holdingler, gelişmiş ekonomilerde muhtelif teşebbüslerle ait hisse senetlerine sahip olup, bunların idare ve kontrolünü sağlayan şirketlerdir. Bu sebeple bunlara portföy şirketleri de denilir. Böylece ayrı sınıflı teşebbüslerin ana bir şirkete bağlanması sağlanmış olur. Bu çeşit kuruluşların başarıya ulaşması, aynı konuda ve aynı şekilde çalışan işletmelerin bir araya getirilmesi şartlarına bağlıdır.

2 — **Türkiye'de Tekel Fiskalitesi :**

A — *Fiskal Hasılanın Mahiyeti :*

Memleketimizde tekel fiskalitesi, tekele tâbi maddeler sâfi hasılatı ile bu maddeler üzerinden alınan Millî Savunma Vergisinden teşekkül eder.

Bunun dışında, tekel harici bırakılan maddelerin işletme kârları da, tekel fiskalitesine dahil edilir.

Keza, tekele tâbi maddelerin harici satış kârları ile tekelin yurt dışı iştirak gelirleri ve çeşitli gelir ve cezalar da, tekel fiskalitesi içinde yer alır.

Memleketimizde tekel maddelerinin tâbi bulunduğu fiskal rejim, hâlâ yeknasak ve rasyonel bir sisteme bağlanamamıştır.

Filhakika, tekel fiskalitesinin en mühim unsurunu teşkil eden tekel sâfi hasılatı, matrah ve nisbeti, istisna ve muafiyetleri tesbit edilmiş bir vergi değildir.

Buna ilâve olarak, 1934 yılında 2460 sayılı kanunla konulmuş olan Millî Savunma Vergisinin de muayyen bir prensipi yoktur.

Gerçekten bu vergi, Mikst karakterli bir vergidir. Yâni tekele tâbi maddelerin kısmen kıymeti (Advalorem) ve kısmen de miktarı (Spesifik) üzerine konulmuştur. Hâlen uygulanmakta olan Millî Savunma Vergisinin bünyesini söylece özetlemek mümkün olur.

Tütün	Advalorem
İsparto	Vergi yok
Raki	Spesifik
Düger ispirtolu içkiler	"
Bira	"
Tuz	"
Çay	Vergi yok
Şarap	Spesifik

Görülüyör ki, tekelin bugün tâbi olduğu fiskal rejim, tutarlı ve yek-nasak olmaktan uzaktır.

B — *Tekel Fiskal Hasılatının Genel Bütçe İçindeki Önemi :*

Tekel maddelerinin satışından sağlanan fiskal hasılatın tamamı bütçeye girmemektedir. Zira, Belediye ve sâbit sermaye payları gibi bazı hisseler fiskal hasılatdan düşüldüğü gibi, yıl sonunda tahakkuk eden fiskal hasılatının tamamı da nakit kifayetsizliğinden G. Bütçeye aktarılamamaktadır.

Fiskal hasılatdan Hazineye ödenen miktarlar aşağıdaki cetvelde gösterilmiştir.

Yıllar	Genel Bütçe Gelirleri	İndeks	Tekel Gelirleri	İndeks	Tekel Gelirleri- nin Bütçe Gelir- lerine nisbeti %
1950	1.299.—	—	172.3	—	13.30
1955	2.583.—	—	370.4	—	14.30
1960	5.938.—	100	634.7	100	10.68
1961	8.051.—	135	883.3	114	10.96
1962	8.925.—	150	941.2	115	10.54
1963	11.493.—	193	1.072.1	117	9.32
1964	11.938.—	200	1.193.2	119	10.—
1965	12.898.—	217	1.013.5	116	8.—
1966	15.153.—	254	1.068.4	117	7.—
1967	18.101.—	307	1.620.-	125	9.—

(Cetveldeki bilgiler Devlet gelirleri bütteninden alınmıştır.)

Cetvelin tetkikinden anlaşılmacağı üzere, tekel gelirlerinin genel bütçe içindeki önemi seneden seneye azalmaktadır.

Filhakika, 1950 yılında tekel gelirlerinin genel bütçedeki oranı % 13.30 iken, bu nisbet, 1960 da % 10.68 e ve 1966 da % 7 düşmüştür. Ancak 1967 yılında yapılan önemli zamlarla söz konusu nisbet tekrar % 9 a çıkmıştır.

Keza, genel bütçe gelirleri endeksi 1960 da 100 kabul edilmek kaydıyle, 1967 de 307 olduğu halde, tekel gelirleri endeksi % 117 olmuştur.

Görülüyorki, tekel gelirleri bütçe gelirlerinin seyrini izleyememiş ve endeks bütçe gelirleri endeksinin çok altında kalmıştır.

C — Tekel Fiskal Hasılatının Seyri :

Aşağıdaki tabloda Tekelin fiskal hasılatının seyri gösterilmiştir. Bu cetvelde görüleceği üzere, Tekel fiskal hasılatının satış hacmine oranı devamlı olarak düşmektedir.

Yıllar	Vergili Satış Tutarı Milyon Tl.	Fiskal Hasıla Milyon Tl.	Fiskal Hasıla %
1960	1.598.953.—	919.598.—	57.51
1961	1.708.558.—	941.111.—	55.08
1962	1.873.757.—	1.011.417.—	53.98
1963	2.091.861.—	1.137.420.—	54.37
1964	2.275.768.—	1.184.190.—	62.03
1965	2.513.740.—	1.318.761.—	52.46
1966	2.860.205.—	1.491.329.—	52.14
1967	3.322.197.—	1.806.042.—	

Fiskal hasılatın düşmesi, ilerde görüleceği üzere, imalât maliyetinin yükselmesinden ileri gelmektedir.

D — Tekel Fiskal Hasılatının Millî Gelirler Mukayesesi :

Tekel fiskal hasılatı, millî gelirdeki artışları da takip edememiştir.

Filhakika aşağıdaki cetvelde görüleceği üzere, 1960-1967 devresinde millî gelir endeksi % 203 olduğu halde, fiskal hasılat endeksi % 196 da kalmış; rantabilite endeksi ise % 94 e düşmüştür.

Yıllar	Millî Gelir Miktar Milyon	Endeks	Vergili Satış Tutarı Endeks	Viskal Hasılât Endeks	Rantabilite Endeksi
1960	50.969.—	100.—	100.—	100.—	100.—
1961	53.719.—	105.40	106.86	102.34	95.28
1962	60.300.—	118.31	117.19	109.99	93.87
1963	69.024.—	135.42	130.83	123.69	94.54
1964	74.197.—	145.57	142.33	128.77	90.47
1965	79.779.—	156.52	157.21	143.41	91.22
1966	92.481.—	181.44	178.88	162.17	90.66
1967	103.780.—	203.61	207.77	196.40	94.53

Tekel satış fiyatlarının millî gelirdeki artış temposunu takip etmesine rağmen fiskal hasılât endeksinin düşmesi, maliyet fitalarındaki artıştan ileri gelmiştir. Bu durum rantabilite endeksinin de düşmesine sebep olmuştur.

E — *Fiskal Hasılât Oranının Yabancı Memleketlerle Mukayesesi :*

Memleketimizde Tekel maddeleri fiskal hasılât oranının diğer memleketlerle mukayesesini aşağıda gösterilmiştir:

Memleketler	Yıl	Nisbet	Rejim
1 — Fransa	1965	% 72	Tekel
2 — İtalya	1965	% 80	"
3 — Belçika	1965	% 57	Serbest
4 — A.B.D.	1965	% 47	"
5 — İsviçre	1965	% 32.7	"
6 — Hollanda	1965	% 59.1	"
7 — Türkiye	1965	% 52.46	Tekel

(1965 e ait bilgiler Almanya Tabak Journal Gazetesinin 20.8.1965 tarihli nüshasından alınmıştır.)

Yukarıdaki cetvelden anlaşılacağı üzere; memleketimizde tekel maddelerinin fiskal hasılât oranı, tekel rejimi uygulayan Fransa ve İtalya ile serbest rejim uygulayan Hollanda ve Belçika'dan aşağı; serbest rejim uygulayan A.B.D. ve İsviçre'den yüksek bulunmaktadır.

IV — *Tekel Rejiminin Reformu Hakkındaki Teklifler :*

A — *Radikal bir Reformu Gerektiren Sebepler :*

Tekelde reformu gerektiren Mali ve Ekonomik sebepleri söylece özetlemek mümkündür:

1 — Bugünkü rejimde Tekelin sınai ve ticari fonksiyonu ile malî fonksiyonu birbirine karışmıştır. Halbuki bugünün telâkkilerine göre bu iki fonksiyon tamamen birbirinden farklıdır.

Filhakika bugün vergi almak için bir sınai teşebbüsün mutlaka Tekel altına alınmasına lüzum yoktur. Tekel kurmadan da gider vergisi sistemiyle başarılı bir vergi uygulaması yapılabilir. Yukarda görüldüğü üzere, serbest rejim uygulayan çoğu Batı memleketlerinde vergi randımanı, Tekel rejimi uygulayan memleketlerden daha yüksektir.

2 — Bugün Tekel rejimi uygulayan memleketler vergiyi işletmenin bünyesinden ayırmışlardır.

Gerçekten klâsik Tekel rejiminde vergi, Tekel sâfi hasılatıdır. (Plus - Value). Mevcut rejimde bir değişiklik yapılmadan; yâni Monopol rejimi devam etmekte beraber, vergiyi işletmenin mamulleri üzerine koymak suretiyle vergi rejimine geçmek mümkündür. Nitekim memleketimiz hariç, tekel uygulayan diğer bütün memleketlerde vergi, işletmenin bünyesinden ayrılmıştır. Bu yolda en geri kalan Fransa'da bile 1959 yılında Plus - Value usulünden vergi esasına geçilmiştir.

3 — Plus - Value esası, Tekel işletmelerinin modern ekonomi ve işletme prensiplerine göre reorganizasyonuna mâni olmaktadır. Filhakika bu sistemde;

a) Tekel işletmelerinin, genel bütçe nizamı dışında ticari muhasebe esaslarına göre reorganizasyonu sağlanamamaktadır.

b) İşletmeler, yetki ve inisiyatif sahibi idarî organlarla teçhiz edilememektedir.

c) İşletmeler, politik müdahale ve tesirlerden kurtarılamamaktadır.

4 — Plus - Value usulünde genel bütçe fiskal hâsilata sahip olamamaktadır. Zira, bilânço çıkmadan fiskal hâsilat miktarı belli olmamakta, sene içinde yapılan tahsilât muvakkat ödemeler mahiyetini taşımaktadır. Bu sebepten bilânço neticelerine göre tahakkuk fiskal hâsilatın bir kısmını, işletmede döner sermaye veya politik maksatlı destekleme alımlarında kullanılmaktadır.

5 — Tekel gelirlerinin genel bütçe içindeki nisbi önemi her yıl azalmaktadır. Halbuki diğer gelirler konjonktür ve Millî gelirdeki artışları yakından izlemektedir. Filhakika, Tekel gelirlerinin genel bütçe içinde yeri 1961 de % 10.96 iken, bu oran 1966 da % 7 ye düşmüştür. Halbuki bu oran 1950 de 13.3, 1955 de ise 14.3 idi.

6 — Döner sermaye usulünde, Tekel İşletmelerinin mamullerinde gerçek maliyet çıkarılamamakta ve kâr - zarar hesaplanamamaktasır. Zira, amme hizmeti olarak görülen bir kısım hizmetlerin giderleri maliye te sokumakta ve Hazineye devredilen sâfi hâsilat ile kâr zarar birbirine karışmaktadır.

Gerçi, sınâî işletmelerde döner sermaye formülü müesseseye az çok bir muhtariyet sağlamaktadır ama, bu sistem sınâî bir işletmenin rantabl ve produktif çalışmalarına yeterli değildir.

7 — Döner sermaye sistemi, işletmeye dahil sabit kıymetlerin amortisman, rezerv ve provizyonların şiletleme bünyesinde muhafazasına imkân vermemektedir. Nitekim, tekel sözü edilen ihtiyaçları her yıl genel bütçeye aktarmaktadır. Oysa, bu fonlar işletmeye otofinansman imkânı sağlayan kaynaklardır.

8 — Tekel muhtar bir iktisadî işletme olmadığından, özel bir teşebbüs gibi piyasa kurallarına göre hareket etmemektedir. Özellikle ham madde ve mamullerinin fiyatlarını kârlılık ve verimlilik prensiplerine göre ayarlayamamakta; fiyat tesbiti için kanun veya kararname çıkarılmasına ihtiyaç duyulmaktadır.

B — Yapılacak Reformun Mahiyeti :

Tekelde yapılacak改革un iki gayesi vardır. Birincisi müessesesenin fiskal sistemini değiştirmek, ikincisi idarî rejiminde değişiklik yapmaktadır. Müessesede yapılacak idarî reformu fiskal reformdan ayırmaya imkân yoktur. Çünkü sözü edilen reformlar biri diğerinin sebep ve neticesi olarak birbirini etkilemektedir. Gerçekten katma bütçe - döner sermaye rejiminde muhtar bir iktisadî işletme kurulamayacağı gibi, bu rejimde rasyonel bir vergi sistemine geçmek de mümkün değildir. Bu itibarla yapılacak çalışmaların koordine edilmesi ve birlikte gerçekleştirilmesi lâzımdır.

Tekelde yapılacak malî reforma, sadece fiskal yönünden değil, aynı zamanda ekstrafiskal yönünden de büyük önemi atfedilmektedir.

Bilindiği gibi, verginin ekstrafiskal gayelerinden birisi de, ekonominin gelişmesini sağlamak ve sanayiin inkişafına mâni olan engelleri bertaraf etmektir. Gerçekten bugün teknelde uygulanmakta olan Plus - Value usulü, bu müessesesinin rasyonel bir iktisadî işletme olarak reorganizasyonuna mâni teşkil etmektedir. Zira Plus - Value usulü, tekeli, ancak

İkatma bütçe - döner sermaye sistemine getirmiş ve daha ileri bir aşamaya geçilmesine mâni olmuştur.

Bu bakımından, müessesenin reorganizasyonuna mâni olan vergilendirme şeklinin, mutlaka değiştirilmesi gerekmektedir.

C — *Fiskal Reformun Gayesi :*

Tekelde yapılacak fiskal reformun amacını, hâlen uygulanmakta olan sâfi hâsilat (Plus - Value) esasından modern vergi esasına geçmek teşkil etmektedir.

Vergi esasına geçmekten maksat şüphesiz, tekel maddelerinin tamamını gider vergilerinin mevzuu ve şümülüne almaktır.

Bilindiği gibi tekel konusunu teşkil eden maddeler, bidayette birer istihlâk vergisi konusu iken, sonradan mezkûr maddeler bazı memleketlerde malî monopol haline getirilmiş, bazı memleketlerde ise serbest rejim devam ettirilmiştir.

Memleketimiz de, bu arada malî monopol yoluna gitmiştir. Ancak bu uygulama devam ederken, 1934 yılında iktisadî buhran dolayısıyle bazı tekel maddeleri üzerine Millî Savunma Vergisi konulmakla, kısmen vergi esasına da geçilmiş olmaktadır.

Şu var ki, bu geçiş tekelin vergilendirme şekli olan sâfi hâsilat esasında bir değişiklik meydana getirmemiştir. Yâni Tekel Fiskalitesinde sâfi hâsilat yanında vergi de uygulanmıştır.

Diğer taraftan İkinci Dünya Savaşı ve onu takibeden yıllarda, Tekelde bazı gelişmeler olmuştur. Bu meyanda şarap 1942 de tekelden çıkarılarak istihlâk vergisine tâbi tutulmuştur. Daha sonra, kibrit ve bira 1952 de serbest bırakılmış ve aynı şekilde vergilendirilmiştir.

Serbest bırakılan bu maddelerin tümü, 1956 yılındaki gider vergileşimi reformu ile istihsal vergisinin mevzuuna alınmıştır.

Görülüyorki, bir kısım maddeler tekel dışına çıkarılmak suretiyle tekelin ekonomik ve Malî bünyesinde bazı değişiklikler yapılmış ise de, bunlar müessesenin temel bünyesinde radikal bir reform seviyesine ulaşamamıştır.

D — *Tekel Fiskalitesinin Gider Vergileri Mevzuuna Alınması :*

Tekelde yapılacak fiskal reform; gerek tekel'de kalacak, gerekse serbest bırakılacak maddelerin vergilendirilmesinde modern vergi teknliğinin uygulanmasını gerektirir. Şöyle ki :

- a) Vergiyi, mamullerin satış kıymeti üzerine vazetmek,
- b) Vergi nisbetlerini ilmî prensiplere göre, yâni vergiye tahammül derecesine, bu kaynaktan sağlanacak fiskal hâsilatın hacmine sosyal adalet ilkelerine ve mukayeseli vergi yükü tahlillerine göre önceden tâyin etmek,
- c) Vergiyi beyan üzerinden tahakkuk ettirmek, (Aylık veya üç aylık devreler),
- d) Vergiyi muayyen bir disiplin altında muntazaman tahsil etmek,
- e) Vergiyi imalât kontrolü yerine, hesap kontrolleriyle murakab etmek.

Malî Monopolde, Plus - Value esasından vergi usulüne geçişin, maliye ve işletmeler yönünden sağladığı faydalari da söylece özetlemek mümkündür :

1 — Vergi esasında Maliye, Tekel maddelerinden ne nisbet ve mikarda vergi alacağını bilir. Böylece tütün ve alkol gibi en önemli vergi kaynaklarından her yıl ne kadar gelir sağlanacağı kat'iyete yakın bir isabetle tahmin edilir; tahsilâti muntazam yapılır; sistemin daha insicamlı ve âhenkli bir şekilde geliştirilmesi sağlanır.

2 — Tekel İşletmeleri yönünden, her mamulün sınıfı maliyeti, satış fiyatı ve buna eklenen vergi payının önceden tesbit ve tâyini mümkün olur. Böylece tekel işletmeleri, meşgul oldukları iktisadi faaliyetin bir âmme hizmeti gelenek ve zihniyetinden kurtularak, müessesesi ekonomik ve işletme ilminin prensip ve icaplarla göre sevk ve idare etmek niteliğine kavuşur. Diğer bir deyimle, vergi esası, inhîsar işletmelerine maliyet, rasyonel çalışma ve verimlilik ve otofinansman gibi bir işletmeyi yaştan ve geliştiren ekonomik prensiplerin hâkim olmasına imkân verir.

Görtülüyorki, Tekel işletmelerini geliştirmek için bu müesseselerin faaliyetine hâkim olan Plus - Value esasından vergi esasına geçmek zaruridir. Aksi takdirde ne tekel işletmelerinin isâhi mümkün olur, ne de vergi kaynağının geliştirilmesi sağlanır.

E — Vergi Konusu Yapılacak Maddeler :

Malûm olduğu üzere bugün tütün, ispirto ve ispirtolu içkiler ile tuz, çay ve kahve tekel altındadır. Vaktiyle tekelde bulunan bira, kibrit ve şarap ise tamamen serbest bırakılmış olup bunların imâl ve ticareti, şimdî tekel ile özel teşebbüs tarafından ortaklaşa yapılmaktadır. Bira'daki fiilî inhîsar halâ deva metmektedir. Fakat bunun da kısa süre sonra nihayete:

ereceği anlaşılmaktadır. Zira, özel sektör tarafından hâlen 3 bira fabrika-sı kurulmaktadır.

Tekel maddeleri gider vergileri mevzuuna almırken üzerinde önemle durulması gereken bir konu da sözü edilen maddelerin imâl ve ticaretinin tekelde mi kalsın yoksa serbest mi bırakılsın meselesinin tartışılmasıdır. Şimdi konunun bu görüş açısından incelenmesi yapılacaktır.

1 — Serbest Rejim Tezinin İzahı :

Vergi tekeli masif varidat sağlayan bazı istihlâk maddeleri üzerine mevzu, münferit büyük istihlâk vergilerinin vergi güvenliği içinde uygulanması için 150 yıl önce ihdas edilmiş özel bir vergileme rejimidir. Zamanımızın ekonomik düzeni, sanayileşme şartları ve vergi sisteminin hukuki strüktürü, artık fiskal güvenlik endişesiyle vergi monopolünün kırulmasına ve yaşatılmasına lüzum göstermemektedir.

Bu sebeplerdir ki, batı dünyasında yalnız 4 devlette uygulanan teknel rejimi gittikçe yumusatılmakta, teknel işletmeleri diğer devlet teşebbüsleri gibi endüstrialize edilmekte ve hattâ anonim şirket haline getirmektedir. Son olarak A.E.T. içinde bazı memleketlerde uygulanmakta olan teknel rejimi sadece imalât sahasına inhisar ettirilmiş olup ilerde tamamen kaldırılması öngörmüştür. Bu açıdan serbest rejim tezini şu noktalarda toplamak mümkündür :

1 — Mali teknel rejimi, rasyonel ve modern vergi anlayışı ve tatbiyatının dışında kalan eski bir müessesesidir.

2 — Bu önemli kaynaktan beklenen artış fiilen sağlanamamıştır.

3 — Satış sırasında toplanan fiskal hâsilat ancak yıl sonunda tahakkuk ettirilmekte ve bu hâsilat da nakit kifayetsizliği yüzünden bütçeye tamamıyla aktarılamamaktadır. Bu yüzden Hazinenin tekelden alacağı 1960 yılında 369 Milyon liradan 1967 de 1.283 milyon liraya yükselmiştir.

4 — Tekel müessesesi, zamanımızın işletmecilik esaslarına göre çalısan, modern sınai teşebbüsler haline getirilememiştir.

5 — Tekel, gayri mütecanis bir zemin üzerine genişlemiş ve mali yöneden katma bütçe - döner sermaye ilişkisine göre idare edilen karışık ve geri bir müessesesi olarak kalmıştır.

6 — Tekel, sigara ve diğer maddelerin imalinde, ihracat şöyle dursun, memleket ihtiyacını kalite ve bazı konularda kantite bakımından karşılayacak bir potansiyele erişememiştir.

Özel teşebbüsün bu sahalara girmesiyle kaliteli mal imâli mümkün olacağı gibi, rekabetin düzenleyici etkisiyle Tekel İşletmeleri kendilerine çekidüzen vermek zorunluğunu duyacaklar, kalite ve fiyat yönünden piyasa ekonomisinin kurallarına uyacaklardır.

7 — Tekel mallarının Tekel konusu olmaktan çıkarılması demek, tekelin hâlen sahip olduğu işleri kanunla tasfiyeye mecbur tutulması değil, bu malladın imâl ve satışının özel teşebbüse de açık bulundurulması demektir. Başka bir deyimle, karma ekonominin kurallarına uygun olarak kamu sektörü ile özel sektör, hâlen şarap ve kibritte olduğu gibi bütün tekel konularında yanyana faaliyette bulunabileceklerdir.

8 — Hâlen Tekele tâbi maddelerin imâl ve satışının serbest bırakılması, kurulacak yeni işletmeler için (verginin güvenle alınmasını ve iktisadi kalkınmaya maksimum katkıda bulunmasını teminen) bazı ön şartlar aranmasına mâni teşkil etmeyecektir. (Sermaye, optimal cesamet DPT'den ön müsaade ... vb.).

9 — Teklif edilen sistemde Tekel idaresinin kamu hizmeti niteliğindeki görevleri devam edebilir ve etmelidir. Ancak bu görevlerin Tekel tarafından mı, başka bir merci tarafından mı ifasının uygun olacağı, tartışılması ayrı bir konu teşkil etmektedir.

10 — Serbest rejim tezinin desteklenmesini gerektiren diğer bir âmil de hâlen istirakçı üyesi bulunduğumuz ve 12 - 17 sene sonra tam üye olarak katılacağımız A.E.T. ile olan bağlarımızdır.

İste bütün bu sebeplere dayanarak Türkiye'nin tekel sahasında bir hazırlık ve intikal devresinden sonra serbest rejime geçmesi mümkün görülmektedir.

2 — Tekel'in Muhafazası Tezinin İzahı :

Vergi Monopollerinin optimál fiskal hâsilayı sağlamak gayesinin, bu monopoller kurulmadan da genel vergi yoluyla güvenlik içinde sağlanabileceği, bu itibarla serbest rekabet şartlarının nimetlerinden âzamî de recede faydalansacağı, vergi monopolü gibi ağır masraflı ve bürokratik bir mekanizmaya ihtiyaç ve lüzum kalmayacağı ileri sürülmekte ve bunun fiili delili olarak da, ortak pazar devletlerinin, bilhassa tüttün monopolünün serbest rejim şartlarına göre organize edilmesi üzerindeki çalışmaları gösterilmektedir.

Bilindiği gibi ekonomide tekel rejimi, liberal yâni serbest rekabet şartlarına göre organize edilmiş bir ekonomik düzende, belli konular üz-

rindeki ekonomik gücün ya kanuna dayanarak veya fiili olarak bir elde toplanmasını ifade eder.

Birinci halde kanunî tekelden, ikinci halde fiili tekelden bahsolunur.

Teoride, çeşitli yönleriyle çok canlı ve çetin tartışmaların cereyan ettiği tekel rejiminde, fiili tekelin ana hedefi ekonomik faydanın en yüksek ölçüde tekeliçi lehine elde olunmasıdır. Kanunî tekelin kurulması ve işletilmesinin hedefleri arasında da bu vardır. Kazanç imkân ve fırsatlarının açık olduğu, geniş halk kitlelerini ilgilendiren, serbest rekabet şartlarının gereği gibi işlemiyerek fiili tekellere müncer olan bazı konuların bir kanunî disiplin altında, menfaati kamuya mal edilmek üzere, devlete intikal ettirilmek istenir.

Su var ki, kanunî tekellerin kurulmasında, ekonomik ve mali gayeler baş sebebi teşkil etmekle beraber, bunların dışında sosyal, sihhî, idarî çeşitli maksat ve sebeplerin bir arada veya ayrı ayrı önemli rolleri bulunur.

Bu genel mülâhazalardan sonra Tekelin muhafazası tezini şöylede özeltemek mümkündür :

1 — Tekel konularının özel teşebbüse açık bulundurulmasını gerektiren sebep nedir? Bu, genel olarak tekele vücut veren şartlarda bir değişiklik sonucu mudur, yoksa tekel idaresinin işletme ve idaresine ait teknik problemlerden mi ileri gelmektedir?

Bahis konusu tasfiye için, genel tekel şartlarının herhangi birisinde bir değişiklik olmak söyle dursun, aksine tütün tekeli, devletin büyük fiskal kaynağı olmak vasfını artan bir ölçüde muhafaza etmekte ve buna geniş bir müstahsil kitlesinin ekonomik ve sosyal yönden korunması mükellefiyetleri de eklenmiş bulunmaktadır.

Özel teşebbüsün faaliyet sahnesinde herhangi bir daralma olmuş mudur ki; özel teşebbüs, devletin elinde tuttuğu bir kaç tekel maddesine ve özellikle tütün sanayiine el atsin. Özel sektörde en küçük imalât sanayiinden kâğıt ve elektronik sanayie kadar bütün faaliyet kolları açıktr.

2 — Tekelin kaldırılmasının faydası ne olacaktır? Bundan serbest rekabetin ümit olunan iyiliklerini beklemek mümkün olacak mıdır? Pek açık bir gerçektr ki, bizde serbest rekabet şartları zor kurulmakta ve zor işletilmektedir. Bunun baş sebebi yine ekonomiktir. Zira, bugün serbest rekabet şartları içinde çalışıkları farzedilen konularda bile bu şart-

lar gereği gibi işleyememekte ve fiili tekeller meydana gelmektedir. Şu halde tekel konusuna giren sahalarda da, serbest rekabetin ümit edilen faydaları sağlayacağı şüpheli görülmektedir.

3 — Hadiseye aksi istikametten bakılırsa, tekel rejimi kaldırıldığı takdirde, oitaya türlü mahzurlar çıkacaktır. Önce temerküze elverişli olduğu için tütünde serbest rekabet söyle dursun, fiili tekel kendini gösterecektir. Bu sonucu vergi güvenliği maksadı ile, özel teşebbüslerin belki bir kapasitenin üstünde kurulmalarını öngören tedbirler, büsbütün ko-laştırılacaktır. Aksi halde dağınık ve küçük işletmelerin ekonomik fire ve zararları ile karşı karşıya kalınacaktır.

4 — Tütün imâl ve ticaretinin çekici kazancı serbest teşebbüsleri, memleket ekonomisinde yonelecekleri daha faydalı sahalardan alıkoyacak ve mevcut tekel işletmelerinin karşısında, başka sahalarda kullanımları mümkün olan sermaye ve müteşebbisler faydasız bir rekabet unsuru olarak yer alacaklardır.

5 — Mahdut olan döviz kaynaklarının resmî kur üzerinden özel teşebbüslerin yatırımlarına tahsis edilmesi ve bu tahsislerin rekabet şartları içinde muhafaza olunabilmesi, ayrı ayrı problemler yaartacaktır.

6 — Yabancı sermaye için de bu kaynak çekiciliğini muhaza edecek, bunun da reperküsyonları, yabancı sermayenin şartlarına göre değişik olacaktır.

7 — Hâdiseyi serbest rekabetin reklâm tekniği yönünden de değerlendirmek lazımdır. Tütün ve sigara geniş reklâm masraflarını gerekli kilar. Tekel rejiminde bahis konusu olmayan bu giderler, millî ekonomiye faydanın ziyade zarar yüklemiştir.

8 — Vergi güvenliğine gelince, hâdisse burada büsbütün girift bir hal alır. Tütün istihsal ve ticareti, bugün tarımsal alandan imâl ve istihlâke kadar, kanunî disiplin içinde ve tam bir muhasëbesi yapılarak ekonomide yerini almaktadır. Her yönüyle devletin murakabe ve nezareti altında cereya neden bu muamelelerin, serbest rejimde alacağı şkil düşünürürüdür. Tütünün fabrika ve imalâthaneye gelinceye kadar olan safhası ayrı; fabrika ve imalâthanelerden müsteħlike intikal safhası ayrı birer murakabe konusu olacaktır.

9 — Tütünün, endüstri ve ticaret sahasındaki murakabesine gelince, bu da çeşitli ve büyük güçlükler arzedeler. Teşebbüsler küçük işletmeler halinde organize edilirse vergi ziynet korkunç dereceyi bulur. Büyük işlet-

melerde de riziko daha öünsüz sayılamaz. Üzerinde büyük vergi yükü taşıyan bir maddenin kalite ve kantitesi üzerinde kolayca oynamak halkın sağlığına zararlı hale getirilebilir. Nitekim, bugün kibritin tekelden çirkarılmasıyle çöp adedinin azaltılması geniş müstehlik kitlesi aleyhine bir durum yaratmıştır. Tütünün kalitesini düşürmek suretiyle parlak ambalajlar içinde pahalı satılması ve halkın sağlığına zarar verdirilmesi daha kolaydır.

10 — Sigara kâğıdı imâl ve ithalinin de serbest olacağını düşünmek, tütün fiskalitesinin serbest rejimde ne derece geniş ve memlekete yaygın bir kaçakçılık örgütünün kurulmasına hizmet edeceğinikestirmek güç olmayacağındır.

3 — Verginin Mükellefi ve Matrahı :

Gider Vergileri içinde organize edilecek olan tekel maddelerinin vergi mükellefi, şüphesiz bu maddeleri imâl edecek olan kurum ve teşebbüstür. Adı geçen kurum ve teşebbüs mükellefiyeti ilişkin her türlü vergi ödevlerini yerine getirecektir.

Vergi matrahı advalorem esasa dayanacaktır. Yani sâfi hâsilat terkedildiğine göre, vergiye mevzu maddelerin satış kıymeti vergi matrahını teşkil edecektir. Bu sayede vergi, hem kıymet ve fiyat değişikliklerini otomatik olarak izleyecek ve hem de fiyat ayarlamalarından sonra vergi tarife lerinde yapılması zaruri görülen değişikliklere lüzum kalmayacaktır.

4 — Verginin Nisbetleri :

Gider Vergileri şümülüğe alınacak olan tekel maddelerinin vergi nisbetlerini, üç ana tekel maddesinde ayrı ayrı mütalâa etmek icabeder. Zira sözü edilen bu üç maddeden her biri müstakil bir vergi konusu teşkil etmektedir.

Şu var ki, bu maddelerden tek tip ve cinsteki mamuller imâl edilmeyip, çeşitli kalite ve cinsteki mamuller vücude getirilmektedir. Bu itibarla her mamul için ayrı ayrı vergi nisbeti uygulanması düşünürse de, her ana maddeden vücude getirilen mamuller için tek ve sabit bir vergi tarifesi ongörmüştür.

Diğer taraftan, serbest rejimde en ileri sosyal uygulamalar yapan İşveç ve Avusturya gibi memleketler bile çeşitli mamullere tek vergi nisbeti uygulamaktadır. Bu durum, söz konusu tarifenin o memleketler için de bir fayda sağlayamadığı kanısını uyandırmaktadır. Bu itibarla tütün,

alkol ve alkollü içkiler ve çay kategorileri için tek ve sabit bir vergi târifesi öngörmektedir.

Yalnız şu var ki, tek ve sabit vergi nisbetinden bütün bir mamulün tek bir vergi nisbetine tâbi tutulacağı anlamlı çıkarılmamalıdır. Tarife tesbitindeki sosyal ve ekonomik mülâhaazlar nazara alınarak, tarifenin değişik nisbetlere göre farklandırılması mümkündür.

Örneğin kiyılmış tütün ve puro için ayrı, mamul sigaralar için ayrı nisbetler uygulanabilir. Keza, ispirto ve alkollü içkiler için de ayrı nisbetler tatbiki mümkündür.

5 — Tekel'in Kamu Hizmetleri Niteliğini Taşıyan Görevleri :

Tekel Genel Müdürlüğüne aslı görevleri yanında bir takım görevler daha verilmiştir ki, bunları tekelin normal fonksiyonu ile bağıdaştırmak mümkün değildir. Sözü edilen bu görevler, inhîsar maddelerini teşkil eden tütün, alkol ve alkollü içkilerle tuzda vergi güvenliğini sağlama amacıyla güden bazı kamu hizmetleridir.

Malûm olduğu üzere kamu hizmeti vasfını taşıyan görevlerin, bütçeden verilecek ödeneklerle görüdürülmesi esastır. Bu itibarla mezkûr hizmetlerin tekel idaresine karşıksız görüdürülmesi, müessesesinin verimini azaltan önemli bir faktördür.

Katma bütçeli bir idare için beliren bu mahzurların, İktisadî Devlet Teşekkülü haline getirilecek olan işletmeler de daha büyük mahzur tevâlit edeceği âşikârdır.

Bu itibarla sözü edilen kamu hizmetlerinin, ya bu idarelerden alınıp hizmetle ilgili başka bir teşkilâta verilmesi, ya da karşılığında yapılan harcamaların bedelinin Devletten alınması gereklidir.

6 — Tekel'in Destekleme Alımları ve Ham Madde Mubayaaları :

Tekel başlıca üç ana mamulün ham maddesini teşkil eden tütün ve üzüminden destekleme alımları yapmakta, çayda ise üretimin tamamını almaktadır.

1961 yılında çıkarılan 196 sayılı kanundan sonra tütündeki destekleme alımları da, çayda olduğu gibi üretimin tamamının alınmasını öngören bir uygulamaya girmiştir.

Böylece tekel çay ile tüccarın mubayaâ etmediği tütünlerin tek alıcısı olmuştur.

Söz konusu olan bu alımlarda ekonomik nedenler kadar sosyal ve politik nedenler rol oynadığından, bu iki malda tekelin elinde büyük stoklar teşekkür etmiştir. Nitekim politik sebeplerle 1962 de 10-12 lira civarında olan tütün baş fiyatları tekel alımları ile 18 liraya çıkarılmıştır. Keza aynı mülâhazalarla Dünya yaş çay fiyatları 70-100 Kr. arasında değişirken, bizde 350 kuruşa çıkarılmıştır. Bütün bu sebepler yüzünden 1967 yılı sonunda tekelin elinde 1.000.693 bin Tl.lk 80.084 ton tütün; 367.257 bin Tl.lk 17462 ton çay stoku meydana gelmiş bulunmaktadır.

Şu hususu önemle belirtelim ki, gerek tütün ve gerekse çayda meydana gelen stoklar, bugün bir tekel konusu olmaktan çıkmış ve Devletçe ele alınması gereken büyük meseleler hâline gelmiştir. Zira, bahis konusu stokların sadece müessesenin kendi imkânlarıyla eritilmesi mümkün değildir.

Konunun önemi, meydana gelen stokların eritilmesi kadar, bir İktisadi Devlet Teşekkülü haline getirilecek olan bu müessesede, destekleme alımlarının verimlilik ve kârlılık prensipleriyle asla bağıdaştırılamayacağı noktasında toplanmaktadır.

Filhakika, bir sınai müessesenin kârlı ve verimli çalışılabilmesi için, maliyetin en mühim unsuru olan ham madde alımlarında piyasa rayicinin üzerine çıkmaması lâzım gelir. Aksi takdirde maliyetler yükselir. Satış zorlukları başlar, kâr düşer, nihayet iş zarara döner.

V — TEKEL'İN İDARI REFORMU

Tekelin Mali Reformunu idari reformdan ayırmaya imkân yoktur. Bunun çeşitli nedenleri yukarıda izah edildiği cihetle burada tekrarname lüzum görülmemiştir. Ancak meselenin esasına değinmekle yetineceğiz:

Tekelin idari改革 müessesenin modern ekonomi ve işletme kurallarına göre reorganizasyonu demektir. Bu ise tekelin bugünkü katma Bütçe - Döner sermaye sisteminden çıkarılıp, tam bir İktisadi Devlet teşekkür haline getirilmesidir. Ancak bu sayederdir ki tekel, ekonomik bağımsızlığa kavuşup işletmelerini ticârî kurullara göre yönetmek, idaresini yetki ve inisiyatif sahibi organlarla teçhiz etmek ve politik müdahele ve tesirlerden kurtulmak imkânını bulacaktır.

Tekel işletmeleri için düşünülen idari reform, tekelde kalması öngörülen işletmelerin konuları itibariyle birer İktisadi Devlet Teşekkülü olarak yeniden düzenlenmesidir.

Bahis konusu işletmeler;

- 1 — Tütün Endüstrisi Kurusu,
- 2 — Alkol Endüstrisi Kurumu,
- 3 — Çay Endüstrisi Kurum şeklinde organize edilmelidir.

Bu Kurumlar da ayrıca kendi sahalarındaki fabrika ve her çeşit işletmeleri içine alacak şekilde teşkilâtlandırılmalıdır.

Tekel işletmeleri birer İktisadî Devlet Teşekkülü haline getirildikten sonra, bu kurumlar Sümerbank, Etibank ve Türkiye Kömür İşletmeleri gibi Sanayi Bakanlığına bağlanmalı ve Tekel Genel Müdürlüğü'nün Merkez Teşkilâtı bu Kurumlara göre yeniden organize edilmelidir.

Telekin taşra teşkilâtı da şöyle bir reorganizasyona tâbi tutulmalıdır.

Tekel işletmeleri mevzularına göre kurum haline geldikten sonra taşra teşkilâtına ihtiyaç kalmayacaktır. Şu var ki, tekel mamullerinin memleket içindeki tevziyatını yapmak ve muayyen bölgelerde gerekli stokları bulundurmak üzere Ana Depolar kurulmasına ihtiyaç vardır. Bu depolar, ekonomik ve coğrafi bölgeler nazara alınarak tesis edileceğine göre şimdilik Tekel Başmüdürlüklerinin bulunduğu yerlerde kurulmalıdır.

Hemen şunu ilâve edelim ki, Malî monopolü devam ettiren İsviç, Fransa ve İtalya gibi memleketler de, tekel mamullerinin memleket içi tevzi ve satışını yapmak üzere memleketin muhtelif bölgelerinde ana depolar tesis etmişlerdir. Fabrikalardan bu depolara sevk edilen mallar, mezkûr depolardan toplantı tüccara satılmak suretiyle tevzi edilmektedir.

Bizde de İktisadî Devlet Teşekkülü olarak kurulan Sümerbank, Etibank, Şeker Şirketi gibi kurumların memleket içi mal satış ve tevziyatı mahallî mağazalar ve toptancı tüccarlar vasıtasiyle yapılmaktadır.

Su var ki tekel mamulleri için kurulacak satış teşkilâtının bölge depolarından daha ileri gitmemesi lâzımdır. Aksi takdirde tekelin teşkilât reformundan beklenen gaye gerçekleştirilemez.

Tekelin idari reformu fiskal reformun vazgeçilmez bir yönü olmakla beraber, idari Reformun türlü nedenlerle gecikmesi ihtimaline binaen fiskal reformun sür'atle gerçekleştirilmesi zorunlu bulunmaktadır.

TÜRKİYEDE GİDER VERGİLERİ SİSTEMİ VE GELECEĞİ

Muammer Yahya İSLÂMCIOĞLU

Müşavir Maliye Müfettişi

I — Gider Vergilerinin Doğusu

Yurdumuzda, hâlen uygulanmakta olan Gider Vergileri; tarihi bir oluşun ve ekonomik gereklerin zorlaması sonucunda; araştırılarak, inceleinip düşünülerek, mali sistemimiz arasına sokulmuştur.

1926 yılındanberi, memleketimizde tatbik edilen, "muamele vergisi" şekillerinin ve özellikle, "imalâtta alınan toplu muamele vergisi" tarzının; milli sanayimizin gelişmesini köstekleyici bir hâl alması; gider vergilerinde bir reform ihtiyacını şiddetle duyurmuş ve bu İslâhat; 13/7/1956 tarihinde, 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun kabulü ile, uygulama ve yürürlük alanına konulmuştur.

Bu reform ile; bir taraftan, eski sistemin, sanayii gelişmeden alakoyan durumunun ortadan kaldırılması; öte yandan, gelir kaybının az olması; nihayet, çok eski ve çeşitli tadillere uğramış ve de, tatbik imkânları zorlaşmış, "münferit istihlâk ve bir kısım hizmet vergilerinin", mazbut ve esaslı bir bünyeye kavuşturulması amaç edinilmiştir.

Gerçekten, 3843 Sayılı Muamele Vergisi Kanununda; vergi tekniği ve bazı zorunluluklar ile, bir kısım müesseseler ve mamullere, "muafiyet ve istishnalar" tanınması; vergiye tabi olabilen sınai kuruluşlar aleyhine, çok zararlı sonuçlar vermiştir.

Küçük sanatlara ait muafiyetin; "işçi sayısı ve muharrik kuvvet miktarı" gibi, objektif esaslara dayatılması; büyük sanayinin, üretim gücünden hiç bir şey kaybetmeden, bu ölçü ve kıstaslar içine yerleşecek şekilde küçülmesi olayını doğurmuş; böylece, yerli sanayimiz, gayri tabii bir bünyeye kavuşmuştur.

Oysa ki, imalât muamele vergisinde; "bir artızan muaflığı" veya böyle bir muafiyeti sağlayacak bir küçük sanat istisnası koymak da; bu eski sistemin kaçınılmaz bir neticesidir.

Bu itibarla, meselenin çözüm yolunu; verginin yapısında ve prensibinde aramak ve bir strüktür değişikliğini amaç edinen bir yola gitmek zorunluğunu böylece kendini göstermiş ve reform adeta bir emri vaki hâline gelmiştir.

Gider Vergilerinde, 1956 yılında yapılan reformun bir anlamı da; modern bir vergi sisteminde, aralarında teorik ve teknik bakımdan insicam ve ahenk bulunan vergiler ve guruplarını kavrayan ve "millî gelirle bağlantısı da" düşündüren bir "nizamın kurulması" özlemidir.

Vergi sistemimize, 1950 yılında, (Gelir Vergisi) reformu ile; esasen, medeni ve ilmi bir nitelik verilmiş; gelecekteki inkişaflara hazır ve müsait bir hâle getirilmiştir.

1956 daki, "Gider Vergileri" ıslahatının; bu nizamın yerleşmesinde ve devamındaki rolü ve payı ise, sayılamiyacak derecede çoktur ve büyütür.

İlk reformdan önce, özellikle, "Vasıtâsız Vergiler" alanında; kökü, 1914 (Temettü Nizamnamesine) dayanan Kazanç Vergisinin uygulandığı bilinmektedir.

Bu vergi yanında, (Vasıtâlı Vergiler) diye tanımlanan; oldukça karışık, dağınık muamele ve istihlâk vergilerine yer verilmiştir.

O şekilde ki, 1950 den önceki vergilerimizi; modern anlamda, "ahenk, intizam, insicam ve irtibat" içinde ve bir sistem hâlinde diye nitelemeğe imkân yoktu.

Cumhuriyet Döneminin, ekonomik ve politik alanda Yurdumuza getirdiği bir çok fikir cereyanları ve geniş teknik inkişafları yanında; o zamanki vergi sistemimiz, "ilmi görüşten uzak, memleketin ekonomik bünnesine ve kalkınmasına karşı ilgisiz, tamamıyla zayıf ve degersiz" bir durumda idi.

İste, 1956改革 ile dir ki; Türk Vergiciliğinde, bir "bünye değişikliği" yapılmış ve gider vergileri sistemi ilede; vergi görüş ve anlayışında, büyük bir adım atılmıştır.

Konumuz, "Gider Vergileri" olduğuna göre; acaba, bu alanda yapılan reform, "tam ve mükemmel midir?".

Başka bir deyim ile; Türkiyede, Gider Vergileri kolunda başarıya ulaşılabilmiş midir?

Etüdün aşağıdaki bölümlerinde, bu sorulara cevap vermeğe çalışılmıştır.

Bugünkü gider vergileri, "muamele ve istihlak vergilerinde" bir bünde değişikliği yapılarak mevzuatımıza girdiklerinden; eskilerinin nitelikleri iyice bilinmeden, yenilerinin sakıncalarının tesbiti imkânsızdır.

Bu itibarla, memleketimizdeki muamele ve istihlak vergilerinin değişme ve gelişmelerine bir gözatmada çok yararlılık vardır.

II — Yurdumuzda Muamele Vergisi ve Gelişmesi

Memleketimizde, Cumhuriyet Devrinin başındanberi uygulanan "Muamele Vergisi"; modern vergi nizamında, Gider Vergilerinin esasını, nüvesini ve belkemiğini teşkil eylemiştir.

Bu vergi, "ürütim, imâl ve satış" üzerine konulan ve fiyatlara karışmak suretiyle, görünmeden tüketiciye devreden masraf vergilerinin; gerek teori ve gerekse teknik bakımlarından, en çok işlenmiş ve hem de, gelişmiş bir tipi olmuştur.

Muamele vergisi, "azami surette yayılmaya müsait" bulunan mevzuu dolayısıyla; ilk defa, Birinci Dünya Savaşı sırasında, devletlerin çeşitli ve acele savaş masraflarını karşılamak üzere, "geçici" bir tedbir olarak konulmuştur.

Fakat, zamanla, kamu sektörüne kolayca sağladığı yüksek hasılattan ötürü; kendisinden vazgeçilmez bir duruma gelmiştir.

Muamele vergisi; günümüzde, vergi sistemleri içinde, kuvvetli ve sarsılmaz bir yer yapmış; Gelir vergileri ile boy ölçüsecek bir nitelik kazanmıştır.

Ancak, Yurdumuzda, 28/5/1940 tarihinden, 1/3/1957 gününe kadar, 16 sene yürürlükte kalan, 3843 Sayılı Muamele Vergisi Kanunundan; beklenilen ve istenilen sonuç almamamış; "Millî sanayii kökstekleyici" niteliği gözönünde tutularak; 1956 reformunda; bu sistemin vazgeçilmek zorunda kalınmıştır.

Genellikle, muamele vergisine yönelik tenkitleri, şu suretle özetlemek mümkündür :

- a — Muamele vergisi, sınai gelişmeyi önlemektedir.
- b — Vergi kaçakçılığını teşvik eylemektedir.
- c — Verginin uygulanması, mükellefler için külfetlidir, sıkıcıdır.
- d — Muamele vergisi, pahalılığa yol açmaktadır.

Bugün terkedilen bir vergiye yöneltilen ve hemen hemen hepsinde de gerçek payı olan bu tenkitlerin tahliline girişimekte bir yarralılık görülmemişinden; konu üzerinde fazla durulmamıştır.

III — Türkiyede İstihlâk Vergileri

6802 Sayılı Gider Vergileri Kanununun tedvin tarihine kadar; memleketimizde, Gümrük Vergileri hariç olmak üzere; "Dahili İstihlâk Vergileri" namiyle anılan mürettebat; "şeker, akaryakıtlar, kahve, bira, şarap, köpüren şarap, viski, kibrît, nakliyat ve enerji" mevzularına konulmuştur.

1956 reformunda, dahili istihlâk vergilerinin, yukarıda sayılı türleri üzerinde durulduğu hâlde; tekele tâbi maddelerden, "tütün, alkol, alkollü içkiler, tuz, savunma vergisi v.b. şeklinde alınan vergiler" bir tarafa bırakılmış; İslâh ve yenileme çalışmalarına sokulmamıştır.

Modern bir vergi teknigi ve sistemi ile bağdaşmasına imkân olmayan istihlâk vergilerimiz; gerek kendi aralarında ve gerekse diğerleri ile bir bağlantıları; millî gelir ile ilişkileri ayrıca, sosyal, ekonomik ve malî etkileri ve inikâsları üzerinde esaslı incelemeler yapılmadan vizedilmiş; yıllar yılı da uygulanagelmiştir.

O şekilde ki, dahili istihlâk vergilerine ait mevzuat; 1956 larda, artık eskimiş, birbirine giren karışık, anlaşılması zor hükümlerle; artık uygulanamaz bir hâl almıştır.

Sözü geçen bu vergilerin, "malî randumanında da", bir düzensizlik ve kararsızlık görüldüğünden; bu yüzden de, tatmin edici bir nitelikte bulunmamıştır.

(Muamele ve İstihlâk Vergilerimizde) yapılan reformun mahiyetini ve anahatlarını iyice kavrayabilmek için; Gider Vergilerinin, nüvesi ve çekirdeğini, belkemiğini teşkil eden (Muamele Vergisi Türleri) üzerinde kısaca durmak zorunluluğu duyulmuştur.

IV — Muamele Vergisi Türleri

Günümüzde, ilmî araştırmalara konu olan Muamele Vergisinin, uygulamalarda muhtelif türleri ve tipleri meydana çıkmıştır. Bunları söyle özetlemek kaabildir :

1 — Kontinental Muamele Vergisi : Kit'a Avrupası Sistemi. Almanya, Fransa, Belçika, İtalya ve İsviçre'de uygulanan vergi türüdür.

Bu sistemin özelliği; (Yayılı Muamele Vergisi - Impôt En Cascade) diye nitelendirilen bir nevin bayraktarı ve öncüsü olmasıdır.

Bu tür vergide; imâl veya istihsâl edilen maddelerin her teslim işleminde ve satışında; düşük nisbett tarhiyat yapılması cihetine gidilmektedir.

Kontinentâl Muamele Vergisinin belirli vasfi; mevzuunun ve alanının sonsuz denecek kadar geniş bulunması, kıymet esasına dayanması; fiyatlar içerisinde girerek, alicılara intikâl etmesi; hizmet işlemleri üzerevine de konulabilmesidir.

Genellikle, dünyada, (Yayılı'dan, Toplu Vergiye) gidilmekte; yanı, "İstihsâl veya İmalât Muamele Vergisi" nevilerine ve çeşitlerine geçilmektedir.

Bu tür verginin en belirli örneğini; Alman Muamele Vergisi teşkil eylemektedir.

Yayılı Muamele Vergisi; Almanya'da uygulandıktan hemen sonra, Batı Avrupa Memleketlerine sıçramış; Fransa'da, (Taxe sur les Chiffres d'Affaires) şeklini alarak, uzun yıllar meriyette kalmıştır.

1926 da, Yurdumuzda, "Umumi İstihlâk Vergisi" name ile uygulanan ve kısa bir süre sonra terkedilen mürettebat; yayılı muamele vergisinin, bir başka biçimini ve taklitidir.

Hâlen, Batı Almanya, İtalya ve Belçika'da uygulanmakta olan; "Yayılı Muamele Vergisinin", bir başka karakteristik ve özel niteliği de; istihsâl ve teslimin her aşamasında, her türlü muamele ve hizmetleri, "gayıri safi bedel" üzerinden vergilendirmesidir.

2 — Tek Safhalı ve Toplu Muamele Vergisi.

Bu tür verginin özelliği; kavradığı alana göre belirmektedir. Bu alanlar ise;

(İstihsâl, Toptan Satış, Perakende Satış ve İlk İstihsâl) olarak guruplanmakta ve verginin bu kategorilere göre tanımlanmasını sağlamakdadır.

(İstihsâl Vergisi); genellikle, sınai istihsâl, ya da, imalât safhasına dayanan bir muamele vergisidir.

Fransa'nın, 1954 den evvel uyguladığı, "Taxe à la Production"u buna örnek olarak gösterilmektedir. İmalât muamele vergisi, bu guruba girmektedir. Bu sistemde, vergi; imalât anlamındaki zincirleme istihsâl muamelelerinin hepsine de şamil bulunmaktadır.

Vergi mükerrerliğini önlemek için; önceki muameleler için ve onları üzerinden ödenen vergi; sonradan ödenen vergiden indirilmektedir.

Böylece, İstihsâl Vergisi; malın, imalât safhasından ticaret alanına geçerken aldığı son değerinde, yani, bedelinde toplanmaktadır.

(Toptan Satış Vergisi); emteanın, toptan ticareten perakende ticaret alanına intikâli sırasında; bir defada topluca alınmaktadır.

İstihsâl Vergisine nazaran; daha açık ve belirli olmasına rağmen; bu Devlet alacağını, bir muamele aşamasına oturtmakta güçlük çekilmektedir.

Bu güçlük; toptancıların tesbiti, siccillerinin tutulması hâllerinde; toptancıların ve perakendecilerin atlanarak; tüketicilere mal satılması olaylarında, daha da artmaktadır.

Toptancı Vergisinin örneğini; İngiliz "Purchase Tax"ı ile, İsviçre Muamele Vergisi teşkil etmektedir.

(Perakende Satış Vergisi); emteanın, tüketiciye intikali sırasında, bir defada topluca alınan muamele vergisi nevidir. Uygulamasına, İsviçre ve Norveç'te rastlanmaktadır.

(İlk İstihsâl Vergisi); üretim olayı içinde, en başta ve ilk defada elde edilen mamuller üzerine konulmaktadır.

Böylece, istihsâl vüergisinin, mevzu itibariyle, "daraltılmış ve basitleştirilmiş" bir şeklidir.

Yurdumuzda, 1956 reformunda kabul edilen ve uygulanan Gider Vergisi; "İlk İstihsâl" üstüne oturtulmuş ve muamele vergisinin bu son türü üstünde durulmuştur.

V — Muamele Vergisinde Yeni Eğilimler

İşbu Etüdün IV işaretli bölümünde verilen açıklamaalardan anlaşila-
cağı üzere; muamele vergileri, oturmamış, prensipleri ve uygulama biçim-
leri de tamamiyle yerleşmemiş olan âmme alacaklarıdır.

Her devlet, kendi ekonomik yapısına uygun gördüğü şekli ve biçimini
seçmekte ve onu işletmektedir.

Sovyet Rusya'da, "İstihsâl Vergileri" görülmekte; Anglo - Sakson
ve Skandinav Ülkelerinde ise, "İstihlâk Vergileri" tatbik edilmektedir.

Kıt'a Avrupasında; Yayılı Muamele Vergilerinin yerini, (Toplular);
ya da, (Artan Değerler) almaktadır.

Muamele Vergileri; ilk defa ortaya atıldıkları Birinci Dünya Sava-
şından bugüne kadar; daimi bir oluş ve reform içinde ve hâlinde bulun-
muşlardır.

Fakat, bu oluşum, günümüzde tamamlanmamış ve son şekline, tar-
zına ve biçimine varamamış ve kavuşamamıştır.

Hâlen, muamele vergilerinde, dünyada hâkim olan eğilimler sun-
lardır :

1 — "Yayılı Muamele Vergisi - İmpôt En Cascade" sisteminden;
(İmâl veya İstihsâl Vergisine) geçilmesi tavsiye edilmektedir.

Yayılı muamele vergisi, memlekette çok geniş bir alanı kapsamına
aldığından; bir taraftan vergi dairelerini çok yormakta; yanı, bir tarih
ve takip güclüğü doğurmaktı; öte yandan, "büyük bir mükellef zümresini
de", daima, malî formalitelerle karşı karşıya koymaktadır.

Oysa ki, muamele vergisinin; "tek bir safhada", (imâl veya istihsâl)
sûrasında alınması ile; yayılı verginin, bütün sakıncaları ortadan kalk-
maktadır.

2 — Muamele vergisi, yalnız, "toptan ticaret" aşamasında alınma-
lıdır.

Bu suretle, vergi tarbiyatı; mamûl malların tüketim safhasına daha
çok yaklaşırılmış olacaktır.

3 — Bir başka eğilim ise; "verginin ilk veya ham maddeden" alın-
ması teklifidir.

Fransa'da, büyük sınai temsilciler tarafından ortaya atılan bu fikir,
realiteye pek yaklaşmış görüldüğünden; etrafına çok taraftar toplamıştır.

Bu teklige göre, vergi nisbeti bir hayli artırılmakta; % 30 - 40'a kadar çıkartılmaktadır.

Fakat, bu usulün de en büyük güçlüğü; "muhtahsil mükellef" in tarafinde kendini göstermiştir.

Öte yandan, vergiye tâbi mükellef ve muamele adedinin azaltılmasına mukabil; vergi oranının yüksekliği, sistemin, belli başlı sakincası olarak öne sürülmüştür.

4 — Muamele vergisinde son eğilim, (Artan Değer Vergisi - Taxe Sur La Valeur Ajoutée) sistemidir.

Muamele vergisinde son aşama sayılan bu vergi usulü; uzun tartışmaların ardından, Fransa'da kabul olunmuş ve 1954 yılından itibaren, uygulama alanına konulmuştur.

1936 dan beri tatbik edilen tek safhalı bir imalât vergisi niteliğindeki "Taxe à La Production" un terki ile bu son sisteme geçilmesi, ilgi çekicidir.

Bu usulde, vergi matrahı olarak; satışlar veya Brüt Ciro yerine; "Net Ciro" ele ve hesaba alınmaktadır.

Bu hâli ile, Artan Değer Vergisi; bir tür, (Net Muamele Vergisi); başka bir deyimle, (Değer Artışı - Plus Value - Net Ciro Vergisi) niteligi kazanmaktadır.

Ne var ki, Artan Değer Vergisi de; bugünsonaşamada bulunmasına rağmen; bir takım tenkitleri üstüne çekmekten kurtulamamıştır. Şöyledir:

a — "Artan değerin" tesbiti; Satış Bedelinin tayininden çok güçtür, müglaktır ve gıriftir.

Teoride, sade görünen usul; практике, kıyaslanmasıyacak derecede güçlükler ve komplikasyonlar doğurmaktadır.

b — Artan değer vergisinde; "fiyatlara girerek, Tüketicije intikal etmek" özelliği de, ortadan kalkmaktadır.

c — Katma değere dayanan vergi; her alım ve satım işlemini vergiye tâbi tutması itibariyle; "Yayılı Muamele Vergisi" usulüne yaklaşmakta ve onun bütün sakincalarını taşımaktadır.

d — Artan, ya da katılan değerin, "sınırlarını belirlemek" ve onu formüle etmek ve oradan, "uygulamaya yönelmek de"; türlü türlü müşükllerin ve engellerin ortaya çıkması demektir.

Görülüyor ki, bu bölümün başında da açıklandığı üzere; maumele vergilerinin, "roferm ve değişiklik aşamaları", bugün dahi tamamlanamamış; en mütekâmil diye gösterilen usuller, metodlar ve sistemlerin leh ve aleyhinde fikirler ve görüşler ortaya atılmış ve bunlar mütemadiyen birbirini kovalamıştır.

Kıcacısı, muamele vergilerini, bir kelime ile, "iyidir, ya da, kötüdür" şeklinde tanımlamaya da imkân yoktur.

Çünkü, sıralanan yararlar ve zararlar; bu verginin, "taşıldığı özellik ve bünyesinin karakteristiği"; buna mukabil, uygulandığı ülkelerin, iktisadi, malî, sosyal ve politik yapılarının birbirinden farklı ve değişik oluşunun bir sonucudur.

VI — Türkiyede Uygulanan Gider Vergisi Sistemi

1956 reformu ile; Yurdumuzda, "İlk İstihsal Esasına" dayanan Gider Vergileri sistemine gidilmiş ve bugüne kadar da, bu düzen muhafaza edilmiştir.

Kabul olunan (6802) Sayılı Kanunla; adetâ, bütün VASITALI VERGİLERİ içine alan bir Vergi Code'u ortaya çıkarılmıştır.

Muamele ve istihlâk vergilerinin, "masraf üzerine" konulu niteliği gözönünde tutularak; masraf yerine, (GİDER) kelimesi alınmış; ve yeni sistem, günümüze kadar bu isimle tanımlanmıştır.

Türk Gider Vergileri ile; "Sui Generis" bir yapı ve düzen kurulmuştur. Bunda, ne istihlâk vergileri anlayışına, ne de Fransızların, "Taxe à La Production" kavramına yer verilmiştir.

İstihsal vergisinin mevzuu; "imalât" gibi bir mefhumdan gidilerek değil; fakat, vergiye tâbi maddeler, birer birer sayilarak ve nisbetleri de, ayrı ayrı gösterilerek sınırlanmıştır.

Yurd içindeki bu maddelerin istihsalî ve imâli söz konusu olduğundan; verginin, hem içe dönük bir yanı, hem de, İLK MADDE üzerine oturtulmuş bir karakteri; daima, galip bir vasif olarak süregelmiştir.

Türk Sistemi, belli bir takım maddeleri teklif atlina almakla (Tekstil, elektrik, akaryakıtlar, çimento ve kauçuk... v.b. gibi) bir nevi vergiler manzumesi hâline getirilmiş; buna, ayrıca, "Banka ve Sigorta, Nakliyat ve P.T.T." konuları ve hizmetleri de eklenmiştir.

Gider vergilerimizin bir parçası olan "İstihsâl Vergisinde"; dahil imâller yanında, tamamlayıcı bir mükellefiyet olarak; yabancı memleketlerden Yurda yapılan "ithâller de" ihmâl edilmemiş; böylece, sistemin malî gücü, daha çok yükseltilmiştir.

Teori ve teknik bakımlarından; "muamele vergisinden" ayrı bir karakterde yaratılan "İstihsâl Vergileri de"; 12 senelik uygulamada; çeşitli tadillerle işlenmesine rağmen; özlenilen, "modern ve mükemmel" bir düzeye ulaştırılamamıştır.

"Hizmet Vergileri" için de, aynı mütalâa tekrarlandığı takdirde; 1956 reformunun da, malî ve ekonomik alanda, yetersiz kaldığı sonucuna varılmaktadır.

İstisna ve muafliklarla, ne kadar daratılırsa daratılsın; mahiyeti icabı, daima, "geniş bir mükellef zümresini kavrayan" Muamele Vergisine mukabil; İstihsâl Vergisinin, (mahdut sanayi kollarından) alınması; özellikle, "ilk madde üretim alanına" inhîsar etmesi; türlü sakıncaların doğması ve komplikasyonların başgöstermesinin başlıca sebeb ve saiki olmuştur.

O şekilde ki, "bir kısım iptidâî maddeler" vergiye tâbi tutulurken, diğerlerinin muafiyete sokulması keyfiyeti; "işin insicamını, teknik ve vahdetini" ciddi bir şekilde bozmuş; Kanuna bağlı Tablolar; içinden çıkmaz ve da kavranamaz birer hâle sokulmuştur.

Hele, "ham madde tenzilât cetvelleri" nin birbirini kovalaması; verginin uygulama olanaklarını da, büsbütün zora ve yokuşa sürmüştür.

VII — Gider Vergilerimizin Aksayan Yönleri ve Sakıncaları

Bütün çaba ve gayretlere rağmen; Gider Vergileri Sistemimiz, "rasyonel, teknik ve modern" bir niteliğe kavuşturulamamış; 12 senelik uygulama süresinde, çeşitli sakıncalarдан kurtarılamamıştır.

Gider vergilerinin aksayan yönlerini, İslâha muhtaç taraflarını; başka bir deyimle, sakıncalarını, şu şekilde özetlemek mümkündür :

- 1) 6802 Sayılı Kanuna, sağdaki Tablolar eklenmiştir :

- I — İlk İstihsâl Maddeleri Tablosu;
- II — Mamûl Maddeler Tablosu;
- III — Kahve, Kakao, Glikoz ve Bazı İçkiler Tablosu;
- IV — İthâl Malları Tablosu.

Bu Tabloların düzenlenmesinde; esash, belirli bir kistas ve kritere varılamamıştır.

Öyle ki, tablolar, tertip, prensip ve sistemden yoksun bulunduğundan; bunlarda, "210, 482, 664 ve 756" Sayılı Kanunlarla ek ve değişiklikler yapılması yoluna gidilmiş; fakat, yine de, kesin ve kategorik, insicamlı, derlitoplu bir sonuca erişilememiştir.

Başlangıçta, (12) olan Pozisyon sayısının; 482 ve 756 Sayılı Kanunlarla, "İtriyat ve Tuvalet Maddeleri ve Ağaçların" ilâvesiyle, (14)'e çıkarılması;

210 ve 482 Sayılı Kanunlarla; "Hali İpliği, Montaj ve Tamir, İptidaî Boyahaneler" konularında istisnalar yaratılması; "Cam ve Camdan Mamûl eşyada Dekorasyon Muafiyeti" verilmesi; Gider Vergileri manzumesinin, bugün, el'an oturmadığı ve yerleşemediği kanısının delil ve bürhanıdır.

Gider Vergileri Kanununa bağlı I, II, III ve IV numaralı Tablolarda görülen noksanhıklar ve eksiklikler; "insicam, vahdet, sistem ve prensip yoksunluğunun" bir başka belirtisidir. Şöyledir ki :

I — İlk İstihsâl Maddeleri Tablosunda :

— 1 numaralı Pozisyon'a, bugün fabrikasyon hâlini almış bulunan, "Çeşitli İnşaat Tuğlaları ile Kiremitler" ithâl edilmemiştir.

— 2 numaralı Madenler bölümünde; "Hurda Demirden imâl olunan Demir Mamullerinin niteliği" belli, açık ve seçik değildir.

— 4 sayılı, Plâstik İlk İstihsâl Maddelerinin mahiyeti; Gümrük Giriş Tarife Cetveline atıf yapılarak açıklanmamıştır.

— 8 numaralı, Kâğıt ve Mukavva Pozisyonunda; "Kâğıt Kirpüntilârında İmâl Olunan Kâğıt ve Mukavva" vergiye tâbi tutulmamıştır.

— 10 sayılı, Tekstil Maddeleri kısmında; "Pamuktan Mamûl Dikiş ve Nakış İpliklerinin vergi nisbeti", % 30 yerine, (18) de bırakılmıştır.

"Hali ve Kilim İpliği" hakkında, Kanunun, (4.) maddesinde konulan istisna hükmü; bugüne kadar kaldırılamamıştır.

— 12 numaralı, Diğer Maddeler Pozisyonuna; vergiye tâbi maddeler hakkında; Gümrük Kanununa atıflar yapılarak, sarahat verilmemiştir.

II — Mamül Maddeler Tablosunda :

— Bu Tablonun, “3., 4., 5. ve 6.” maddelerinde yazılı;

(Taşıtlar, Saatler, Ses Cihazları ve Levazımı; Fotoğraf ve Sinema Makine ve Malzemesi) adlı bölümlerde göstsriilen məmələ emteanının; Türkiye'de imälə edilmesi şartı ile ,vergidən istisnasi hakkındaki hükmün (Kanunun 4. maddesindədir) ilgası cihetine gidiyememiştir.

— II İşaretli Tabloya;

“Buzdolabı, Çamaşır Makinesi, Elektrik Süpürgesi, Televizyon Cihazı, Yazı ve Hesap Makineleri ve Bazi Lüks Maddelerin” vergiye tâbi tutulması yönünde kayıtlar düşüyememiştir.

III — Kahve, Kakao, Glikoz ve Bazi İçkiler Tablosunda :

— III işaretli Tabloya;

“Vermut ve Alkolsüz İçkilerin (Koka Kola, Gazoz, Meyve Suları v.b. gibi) vergiye tâbi tutulması için; ilâve ve değişiklikler yapılması konusuda, bugüne kadar düşünülmemiş ve ele alınmamıştır.

Gider Vergileri Kanunundaki, “tertip, sistem, düzen ve insicam” noksunu; yalnız, “Dahilde Alınan İstihsâl Vergilerine” inhisar etmemekte; Nakliyat Vergisinde de, kendini göstermektedir.

Bu konudaki tenktiller şunlardır :

— Şehirler arasında işleyen, “Otabüs ve Kamyonların” vergiden muaf tutulması; bu araçların, (Demiryolları) ile, haksız ve adaletsiz rekabete girişimlerine yol açmaktadır.

— 37.maddede öngörülen, “Kiralamalar” konusunda; “zamanla muayyed kiralama hâli” belirtildiğinden; tatbikatta, türlü ihtilâflar ve komplikasyonlar meydana çıkmaktadır.

— Yolcu nakliyatının vergiye tâbi olması için aranan, “Belli Tarife” şartının; (zaman veya ücret tarifesi) ifade ettiği hususunda da vuzuha varılamadığından; uygulamalarda, anlaşmazlıkların sonu alınamamaktadır.

2) Gider Vergileri Sisteminde konulan istisna ve muafiyet hükümleri; haksız rekabete sebebiyet vermektedir; öte yandan, “vergi kayıp ve zayıf olaylarını da körüklemektedir.

- 3) Vergi, "Teslim ve Dahili İmalatta Sarf" işlemlerine bağlandığımdan; bu hállerin tâyin ve tesbitinde, güçlükler ve müşkülerle karşılaşmaktadır.
- 4) Vergi oranları, Türkiye gibi, "gelişmekte olan bir memleket için", yüksek bir seviyedendir.
- 5) Vergi oranlarının yüksek oluşu; kalkınmakta bulunan sanayimizi etkisi altına almış; böylece, endüstri tesislerimiz, pek de, hafif ve mutedil denilemeyecek bir yük altında kalmıştır.
- 6) 12 senedenberi uygulanan bu sisteme; ağır sanayii teşvik edici ve de geliştirici tedbirler ve çarelere; hemen hemen hiç yer verilmemiştir.
- 7) Tekel Maddelerinin, Kanun kapsamı dışında bırakılması da; aynı bir problemdir. Bu suretle, "vasıtalı vergilerde", aynı prensipler uygulanmış ve "bir bütünlük, vahdet ve insicam" sağlanamamıştır.
- 8) Kanunun 6. maddesinde, "İhracat Muaflığı" konusunda sevkedilen hükümlerin yetersizliğinden ötürü; ihracatımızın artması ve gelişmesi bakımından ve yönünden; olumlu sonuçlar da alınamamıştır.
- 9) Dahilde alınan istihsâl vergisi; bazı, ilk istihsâl maddeleri üzerine oturtulmuş bulunduğuundan; mahiyeti icabı, "tüketime uzak" bir sahîde tahsil edilmektedir.
- 10) Gider Vergileri Sistemimizde; "Vergi Mükerrerliğini" önleyici hükümlerde de; "açıklık ve seçikliği" varlığının ardından; bu yetersiz ve kifayetsiz kurallar ve prensipler yüzünden; uygulama aksaklıları ve uyusuzlıklar sürüp gitmektedir.

VIII — Gider Vergileri Sistemimizin Ekonomimiz Üzerindeki Etkileri

1/3/1957 tarihinden itibaren, günümüz'e kadar uygulama alanında kalan Gider Vergileri Sistemimizin ekonomimiz üzerindeki etkileri; 3843 Sayılı Muamele Vergisi Kanununun doğurduğu sakıncalar kadar olmamakla beraber; yine de, müsbet, iyiye ve gelişmeye doğru giden bir yönde gerçekleşmemiştir.

Genel Bütçe gelirlerinin, % - 25 ini sağlaması hasebiyle; vazgeçilmesi imkânsız ve önemli "Vasıtalı Vergi" grubunu teşkil eden gider ver-

gileri; az sayıda mükelleften, yıldan yıla artan ve çoğalan bir hâsilâtm sağlanmasına yaramaktadır.

Çünkü, Türkiye'de, dahilde alınan istihsâl vergisi mükellefi, 3000 kadardır; "Banka, Banker, Sigorta Şirketleri, Taşıma Müesseseleri ve P. T. T." hesaba katıldığı takdirde; bu miktar, (7500)'e ancak yükselmektedir.

Gider vergileri sistemimizin, ekonomimiz üzerindeki etkilerini, madde madde sıralamakta yararlılık umulmaktadır :

A — Gider vergileri kategorisine dahil bulunan, "İstihsâl Vergisi"; bazı istisna ve muafliklar bir tarafa bırakıldığı takdirde; esas itibariyle, "ilk üretim mallarından" ve maddelerinden alındığından; vergi hâsilası, bu mal ve maddelerin "tüketicisi arttığı" oranda artmakta; ya da, azalmaktadır.

B — İlk istihsâl maddelerinin; daha sonra geçirdikleri "imalât aşamalarında" elde ettikleri "değerlerin" vergi dışı kalması, büyük sakınçalar doğurmaktadır.

C — İlk istihsâl vergisi; "mahdut ve belirli sanayi kollarına" yüklenigidinden; özellikle, (ilk madde üretilen) alanlarda, bu verginin ağırlığı hissedilmekte; yüksek vergi oranları, sanayi erbabının, kit ve yetersiz olan "Döner Sermayelerinin vergiye bağlanması" olayını peşinden sürüklémekte ve memleketin ekonomik cihazlanması güçleşmektedir.

D — "Tekstil Sanayiinin", ağır bir şekilde vergilendirilmesinden ötürü; fakir halk tabakalarının ve de dar gelirlilerin, "giyim giderleri" yükü ağırlaşmakta; harcama olanakları ve hayat seviyeleri daralmaktadır.

E — Bir kısım ham maddelerden, ithâl sırasında, "gümruklerde alınan" istihsâl vergisi; kalkınma ve gelişme hâlinde bulunan ve bu bakımından; "geniş bir ölçüde ham madde ithâl etmek" zorunda kalan memleketimizin; sınâî ve ziraî üretim sektörleri için cihazlanma ve makineleşme imkânlarını azaltmakta; sınâî istihsâl maliyetlerini yükselterek, üretimi de zorlaştırmaktadır.

F — "Gemiler, Makineler ve Bunlara Benzer Üretim Araçları" direct olarak, istihsâl vergisine tâbi tutulmamışlardır.

Ancak, bu sayılanların, inşasında ve imalinde kullanılan, "madenler ve yardımcı maddelerden" gider vergisi alınmakla; Yurdumuzun ekono-

mik kalkınmasında, pek büyük rolü bulunan "üreturim malları" yapımı teşvikten yoksun bırakılmaktadır.

G — Dahilde alınan istihsâl vergisi; muayyen, "ilk ürettirme maddeleri" üzerine oturtulmuş bulunduğundan; bu niteliği icabı, "tüketime uzak" bir aşamada tahsil edilmektedir.

Muamele vergilerinin özelliklerinden ve amaçlarından birisi ise; vergiyi, "nihaî müstehlike" intikâl ettirmek, aktarmak; tüketime yakın bir aşamada almaktır.

Halbuki, mevzuatımıza göre; son tüketiciden evvel, "Toptancılar, Perakendeciler ve İkinci El Üreticiler" tarafından verginin ödenmesi suretiyle; bunların sermayeleri, bu in'ikâs olayı gerçekleşinceye — yani, nihaî müstehlike satış yapılmaya — kadar, boş yere bağlanmaktadır.

H — Öte yandan, ilk istihsâl müesseseleri; "toptancı, prakendeci ve ikinci müstahsillara" vaki satışlarının istihsâl vergisini; tahsil ederek Vergi Dairelerine yatırmakla mükellef tutulduklarından; bu durum, "ilk ürettirme maddelerinin" fiyatlarının artmasına yol açmaktadır.

I — Verginin, "tüketime uzak" bir aşamada tahsil edilmesi; başka bir deyimle, "zamanından önce bazı firmalar tarafından ödenmesi" olayı; esasen kapital birikimi az olan memleketimizde; döner sermayenin, produktif olmayan bir masrafa; yani vergiye bağlanması intâç etmektedir.

Bu durumda ise, kâr yüzdeleri dolayısıyla; "nihaî müstehlikin" ödeyeceği bedelin ve katlanacağı, vergi yükünün artması ve çoğalması hırsusları ölenememektedir.

J — Sakınca, bununla da bitmemektedir. Ekonomik konjonktürün müsait ve uygun olmadığı zamanlarda; "verginin in'ikâsı", aktarılması güçleştiğinden; Maliye Dairelerine yapılan paralardan — yani, d.onmuş sermayelerden — ötürü, "yürüttülen faizler", işletmeler için; katlanma gücü, ayrı ve ilâve bir yük hâline gelmektedir.

İlk bakışta, Hazine lehine görülen bu, "peşin ve araçlar yoluyla vergi ödeme" usulünün; memleket ölçüsünde düşünülüp hesap yapıldığı takdirde; "millî ekonomimiz bakımından" pek sakınçalı olduğu kanısına varılmaktadır.

K — Hâlen uygulanmakta olan bu sisteme, "Nakliyat Vergisi"; ulação sektörünün ekonomik icaplara göre gelişmesini sağlayamamakta; aksine, bu kesimde beliren bazı aksaklıların ve güçlüklerin sebeb ve âmili bulunmaktadır.

Şehirler arası yük ve yolcu taşımalarında yaratılan; "Demiryolları ile Kanyon ve Otobüs" haksız rekabeti; bu kani ve iddianın, açık ve seçik bir örneğini vermektedir.

L — Öte yandan, "Banka ve Sigorta Hizmetleri Vergisinin"; müstahsil kredileri maliyetine olumsuz etkileri de; yıllar yılı sürüp gitmektedir.

Aslında, isabetli bir kredi politikası, değişik ve makûl vergi oranları yerine; tek ve yüksek bir nisbetin uygulanması sonucu; hem, "faiz hadlerinin yükselmesine"; hem de, bunun maliyetlere olumsuz etkisi yüzünden; hayat pahalılığına sebebiyet verilmektedir.

M — Özellikle, "istihsâl vergilerinde" uygulanan yüksek vergi nisbetlerinden ötürü; "vergi ziyamın ve kaçakçılığının" önüne geçilememektedir.

N — "Tekel Maddeleri ile Şekerin, Aloklsüz İckilerin, Bazi Lüks Tüketim Mallarının", Gider Vergileri camiasına alınmaması sebebiyle; vergide bütünleme ve vahdet sağlanamamış; böylece, bu kategoride, hâsilatın — umulandan ve beklenenden daha da fazla olarak — arttırılmasına çalışılmamıştır.

Türkiye'de, Vasıtâlı Vergiler kesiminde; genel bütçe gelirlerinde, % 20-25 oranının üstüne çıkarılamaması nedenleri arasında; Gider Vergileri "mevzuunun", bugüne kadar, belirli, açık ve seçik olarak bulunamaması hususu; en onde ve de galip nitelikte gelmektedir.

IX — Türk Gider Vergilerinde Reform İhtiyacı

Yukarıda verilen açıklamalardan da anlaşılacağı üzere; 12 senelik uygulamaya rağmen; Türkiye'de, Gider Vergileri Sistemi, bugün, tam anlamıyla yerleşmemişi; modern, teknik ve pratik bir vergiden istenilen randımanı da verememiştir.

1956 larda, kendini duyuran reform ihtiyacı; hâlen de bu vergileri zorlayıp durmaktadır.

Günümüzde, bu alanda gerçekleşmesi özlenen belli başlı İslâhat çaba ve amacı; Fransa ve Almanya gibi iktisaden gelişmiş ülkelerde uygulanıp iyi sonuç almanın, "Valeur Ajoutée" Katma Değer Usulüne geçme hususunda ve yönünde toplanmaktadır.

“Katma, ya da, Eklenen Değer” tabiri; ilk defa, Fransız literatüründe kullanılmış; Almanya'da ise, “Fazla veya Artan Değer” anlamına gelen terim üstünde karar klinmiştir.

Katma Kiyemeti İse;

“Emtea ve hizmetlerin, vergiye tâbi üretim ve dağıtım alanındaki seyri sırasında; her bir işletmede veya iş yerinde; eskisine ilâveten ictisap ettikleri değerlerdir” şeklinde tanımlamak mümkündür.

Böyle olunca, artık yayılı bir tarzda; her satış muamelesini değil; fakat, belli bir dönem içinde yapılmış olan işlemlerden doğan, “artan değerin” vergilendirilmesi söz konusudur.

Katma Değer Vergisi Sisteminde; “istihşâl - üretim”, özellikle, “imalât” anlamına gelmekte; (toptan ticaret) vergi alanına girmekte; mükerterlik ise, “indirim mekanizması” ile gerçekleştirilmektedir.

Katma, ya da, Eklenen Değer Vergisinin Faydaları...

Verginin özelliğine, ileride, “Özet ve Sonuç” bölümünde tekrar değineceğiz. Burada, “genel yararlılıklar” şöyle sıralayabiliriz :

A — Katma Değer Vergisinde, mükellefiyet alanı; “tek kademeli ve toplu” vergilerde görüldüğü kadar sınırlı olmamakla beraber; yayılı mürettebat nazaran, bir hayli daralmış bulunmaktadır.

B — Tek Safhalı muamele vergilerinin aksine; vergi yükünün etkisi; muhtelif firmalara dağılmakta ve karşılıklı kontrollar da, o nisbette kolaylaşmaktadır.

C — Yatırım malları, alat, edevat, makineler ve teçhizat için, indirimler uygulandığından; ekonomik gelişme, daha da hızlanmaktadır.

D — Yatırım mallarından gayrı yerli emtea ile, ithâl maddelerinin, eşit vergi yükü altında bırakılması; bu sistemle sağlanmaktadır.

E — İhracatın vergiden tamamen muaf tutulması, kaabil olmakta dır.

Artan Değer Vergisinin sakıncaları; Etüdün (V) işaretli, (Muamele Vergisinde Yeni Eğilimler) bölümünde açıkladığından; burada, tekerrürde fayda görülmemiştir.

Yararlılık ve sakıncalarılarındaki karşılıklı görüşler ve mütalâalar ne olursa olsun; bugün Fransa'da uygulanan, (Taxe Sur La Valeur Ajoutée - T.V.A.) den olumlu sonuçlar alınmıştır.

John F. Due'nin, "Sales Taxation" adlı eserinde belirtildiğine göre; 1961 yılında, genel vergi hâsiyatının 1/3'ü bu vergiden sağlanmıştır.

Aynı senede, İngiltere'de bu oran, (% 8) civarında kalmıştır.

"Türkiye'deki Reform İhtiyacı" bahsimize dönersek; bu pratik ve genel faydalari karşısında; *Katma Değer Vergisinin*, Yurdumuzda hâlen uygulanan, "İlk İstihşâl Maddeleri" üzerine bindirilmiş olan mürettebatın yerini alacağı hususu; artık kendiliğinden, ve de, kolayca anlaşılmaktadır.

Fakat, ıslâhat, ya da, reform ihtiyaç ve eğilimi; bu suretle de, tam mânasiyla amaçına ve hedefine varamıyacaktır.

Çünkü, Gider Vergilerimiz, kendine özel bir karakter taşımakta; hem de, yalnız, ilk istihşâl vergisinden ibaret bulunmamaktadır.

Genel Reformun Kapsamı

Gider Vergilerinin tümünü, tekmilini kavrayacak reform çalışmalarının, şu noktalar üzerinden teksifi zorunludur :

1 — İlk istihşâl maddelerinin vergilendirilmesi yerine; mamûl emteada, "katma değer vregisi" yoluna gidilmelidir.

2 — İlmi, pratik, insicamlı ve vahdetli bir tertip ve düzenden yoksun bulunan, "vergiye tâbi maddeleri gösterir tabloların"; yeni baştan ele alınması zamanı çoktan gelmiş ve geçmiştir.

O şekilde ki, bu tablolarda yazılı emtea arasına;

"Gıda, Deri, İlâç, Tahta ve Mobilya Sanayii mamûllerî ile; Kitap, Gazete ve Dergilerin" de sokulup sokulmayacakları — yani, vergilendirmeleri — hususunun; açık ve seçik bir şekilde tartışıması yapılmalıdır.

3 — Bir çok eksikliklerle ve noksantalıklarla muallel bulunan, "Nakliyat Vergileri" bölümü; tekrar revizyona tâbi tutulmalıdır.

Bu yolda, haksız rekabeti önleyici tedbirlere, hemen tevessül olunmalıdır.

4 — (İspirto, Alkollü İçkiler, Tütün, Tuz ve Çay) gibi Tekel Maddeleri ile Şekerin, Gider Vergileri camiasına alınmasında yararlılık umulmaktadır.

5 — Öte yandan, "Vermut ve Çeşitli Alkolsüz İçkilerin — Coca Cola Gazoz ve Meyve Suları... gibi"; vergi mevzuuna ithâli hususundaki

eğilimlerde isabet ve gerçeklik payı olup olmadığı üstünde dikatle ve hassasiyetle durulmalıdır.

6 — Lüks Tüketim Maddelerinin ve bunlar yanında;

“Buzdolabı, Çamaşır Makinesi, Elektrik Süpürgesi, Televizyon Cihazı, Yazı ve Hesap Makineleri... v.b. malların” vergilendirilmesi cihetine gidilmesi, elzem ve zaruridir.

7 — Bu arada, bütün vergi nisbetlerinin, bir daha gözden geçirilerek; yerli sanayiimizi sıkmayacak, maklûl venu tedil bir seviyede tutulması; özellikle tavsiyeye değer görülmektedir.

8 — 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanununda; vergi kaçakçılığını önleyici etkili tedbirler öngörmemiş ve yeterli idarî kontrol mekanizması da işletilememiştir.

12 senelik uygulamada; vasıtalı vergilerimizden, beklenilen verim ve randımanın alınamaması nedenleri arasında; vergi kaçakçılığının yaygınlığı da, büyük bir rol oynamaktadır.

Bu itibarla, vergi ziyâni asgarî hadde indirecek etkili tedbir ve çarelerin araştırılması, bulunması, ve de, tatbiki halinde; “hâsilatin”, o nisbettte artacağına, muhakkak nazarı ile bakılmaktadır.

X — 1968 - 1972 Döneminde İzlenecek Vergi Politikası

Türk Gider Vergilerinde, bugün belli ve kaçınılmaz bir şekilde duyulan reform ihtiyacı; yukarıdaki bölümde, madde madde belirtildikten sonra; orada sıralanan görüş, mütalââ ve tekliflerin isabet derecesi üzerinde de biraz durmak lâzımdır.

Bu görüş, mütalââ ve teklifler; Kalkınma Plânımızdaki tavsiye ve direktiflerle aynı paralelde midir?

İşte, sıra şimdi bu hususun incelenmesine gelmektedir.

Cünkü, bu Plân, Türkiye'nin istikbali ve kaderi ile ilgilidir. Yurdumuzun, “ekonomik ve sosyal düzende”; olumlu bir gelişme elde etmesi amaçlarına göre hazırlanmıştır.

İkinci Beş Yıllık Kalkınma Plânı, 1968 - 1972 yıllarını kavramakta ve kapsamaktadır; gayesi ise,

"Türk Milletini; hür ve medenî bir ortamda, demokrasi ve karma ekonomi düzeni içinde; adalete ve tam çalışma esasına bağlı olarak; herkes için insanlık haysiyetine yaraşır bir yaşayış seviyesine ulaştmaktır."

Plânın, temel gelişme hedefi de; gayri safi millî hâsilayı, 1967 - 1972 yılları arasında, % 40,3 artırmaktır.

Amaç bu olunca, Türk Ekonomisinde, "kaynakların en etkin bir şekilde kullanılması" zorunludur.

Bu kaynaklar arasında; "GİDER VERGİLERİMİZİN de" bulunduğu; hem de, büyük bir yer işgâl ettiği, artık bilinen bir gerçektir.

İkinci Beş Yıllık Plân döneminde izlenecek, "vergi politikasını"; plân finansmanını, ekonomik istikrarsızlığa yol açmadan; "adaletli olarak" sağlamak ve (tasarrufları verimli yatırımlara) yönetmek şeklinde özetlemek kaabildir.

Plânımızın, gerçek kaynaklarla finansmanı, sosyal adaleti ve yatırım dağılımını sağlaması konuları incelemeden önce; mevcut vergi sistem ve düzenimize bir göz atmak yararlı olacaktır.

1 — Vergi Sisteminin Ana Hatları :

Yurdumuzda, hâlen, vasitalı ve vasıtısız diye tanımlanan vergi düzeni ile; buna ilişkin idarenin özellikleri şunlardır :

a) Vergi sistemi, yeterli ölçüde esnek ve elâstîkî değildir.

Cünkü, Birinci Plân Döneminde, her yıl, yeni finansman güçlükleri ile karşılaşmış; böylece, her Bütçe devresinde, gelirleri artttırıcı tedbirlerin alınması zorunluğunda kalınmıştır.

b) Bu vergi düzeni ve sistemi içinde; Vasitalı Vergilerin payı, % 70'e kadar yükselmektedir.

Ancak, bu vergilerin, "kendine özel - Sui Generis" nitilikleri nedeni ile; vergi yükünün dağılımında, "adalet ilkesinin" dilenen ve istenilen düzeye ulaşması mümkün olamamıştır.

c) Tahsil edilecek, "Vasitalı Vergilerin"; 1967 yılında, (% 42) sinin, 1972 de ise, (% 36) sinin, "İthalâta bağlı" kalacağı tahmin ve iddia edilmektedir.

Oysa ki, bir vergi sisteminin; (diş ticarete) bu derece bağlı olması keyfiyetinin; pek çok sakıncaları da, ardından sürükleyeceği, ızahtan varstedir:

d) Mevcut vergi sisteminin, "sınai mamül maliyetlerine" olan etkisi de; olumlu yönde değildir.

Bu yüzden, sınai ihrac mallarına, rekabet gücü kazandırmak için; özel teşvik tedbirleri gerekmıştır.

Bu husus, vergi sistemimizin; "üretimin arttırılmasını kamçılayan bir yapıya" kavuşturulması gerektiği kanısını kuvvetlendirmektedir.

e) Vergi İdaresi, "tarhiyat, tebligat, kontrol ve murakabe" işlemlerinde; kudretsiz, yetersiz ve etkisidir.

f) Vergi Kazası; idarenin ve mükelleflerin hak ve çıkarlarını, en iyi şekilde koruyamamaktadır.

Bu bakımdan, bu müessesede de; "yeniden düzenlemeler ve reform" şarttır.

g) Mali otorite, ya da, Vergi İdaresi ile, mükellefler arasındaki ilişkilerin, tekrar tanziminde; sayılamayacak kadar çok yararlıklar vardır.

2 — Politikanın İlkeleri ve Esasları :

1968 - 1972 İlân Döneminde, gayri sâfi millî hâsilanın, % 30unu teşkil edecek, "kamu yatırım, câri ve transfer harcamalarının"; (VERGİ YOLUYLA) karşılanması öngörülümüştür.

"Özkaynak olarak" vergilerin ele alınmasından ötürü; mevcut dönemin ve sistemin, gerek sosyal ve gerekse ekonomik ve mali bakımardan yetersizliklerinin giderilmesi; ve de, ihtiyacı karşılayacak bir niteliğe kavuşturulması sorunları ile yüz yüze gelinmiştir.

Bu durum, öncelikle, vergiler manzumesinin esnekliğini ve verimini artıracak tedbirlerin alınarak;

"yeniden düzenlenmesini ve yeni kaynakların araştırılmasını" zorunlu kılmıştır.

Yeni kaynaklar arasında ise;

Gider Vergileri Grubunun alacağı yeni şeille, (Taxe Sur La Valeur Ajoutée - Katma Değer Vergisi) örnek olarak verilmekte; kaşd ve muarrad edilmektedir.

Bu tedbirler geliştirilirken, gelirin kişiler arasındaki paylaştırılmasında, adaletten sapılmaması; toplam tasarruf hacminin azalmaması; ve kaynakların etkin dağılımının da bozulmaması lâzımdır.

İkinci Beş Yıllık Plân döneminde izlenecek vergi politikasının bir temel amacı da; gelirin, "fertler arasında daha adil bir şekilde dağılmasına yardımcı" olma sorunudur.

Bugünkü sistemle, bu husus sağlanamamaktadır.

Cünkü, uygulama aksaklıları, vergilemede hâta ve noksantıklar, sürüp gitmektedir.

Öte yandan, ekonomik yapımız; "çok ileri ve modern vergi tekniklerini kullanmaya da elverişli" değildir.

Bu nedenlerle, vergi yükünün, fert ve sektörler arasında, "sosyal adalet" uygun olarak dağıtılması; istenilen ve özlenilen ölçüde gerçekleşmemiştir.

Artık, "vergi ödeme gücüne göre" tarhiyat yapılarak; hem vergi eşitliğinin sağlanması; hem de, sosyal adalet açısından bazı ayırmaların yapılması zamanı, çoktan gelmiştir.

Herkesin, kamu harcamalarına, âdil bir pay ile katılması için; vergi sistemlerimizde,

"genellikle, müterakkilik ve ayırım" ilkelerine, gerçek anlamı ile yer verilmesi keyfiyeti; Yurdumuz için, kaçınılmaz bir nitelikte görülmektedir.

Böylece, fedakârlıkta eşitlik sağlanacak; ödeme gücü olan kişilerin, ya da, sektörlerin, "vergileme dışında" kalmasına imkân bırakılmayacaktır.

İnceleme konumuz olan, "GİDER VERGİLERİ" alanında, bu fedakârlık eşitliğinin, bugüne kadar yerleştirilemediği; çeşitli sanayi kollarının vergileme dışında tutıldığı da, saklanamayacak bir hakikattir.

Bu amaçla yapılacak düzenlemede; gerçek vergi ödeme gücüne yaklaşmaya çalışılması; sosyal adalet anlayışını zedeleyici, "muafiyet ve istisnaların" asgarî hâdde inridilerek;

"Vergi kaybını önleyici tedbirlerin de" geliştirilmesi tavsiyeye değer görülmektedir.

Bu arada, "Vasitalı Vergilerin" tersine müterakki etkilerini azaltacak çareler yanında; "Vasıtısız Vergilerin", toplam kamu alacağı içindeki payının artırılması da, temenniye şayandır.

Ana hedef, Türkiye'nin, ekonomik ve sosyal yapısına uygun ve ihtiyaçlarını en iyi karşılayan, "bir vergi sisteme" ulaşmaktadır.

Bu sebeble, türlü yönlerden kalkınmış ve sinaileşmiş ülke sistemlerinin; bütünü ile örnek alınmasına da lüzum yoktur.

Kabul edilen, yılda ortalama % 7 Gelişme Hızı - Rate of Growth; yatırımların, üretim kolları arasında; belli bir şekilde dağılmasını da gerektirmektedir.

Plân, özel sektör için; emredici bir nitelik taşımadığından; "bu kaynak dağılımı" hususunun; ancak, uygulanacak vergi politikası ile başarılabileceği şüphesizdir.

O surette ki, izlenecek vergi politikası, diğer teşvik tedbirleri yanında; üretim faaliyetlerinin kârlılık deercesini etkilemek yoluyla; "öngörülen yatırım dağılımının" sağlanması, yardımcı bir araç mahiyetine bürünecektir.

Meseleye bu açıdan bakıldığı zaman; vergi sistemimizin, bir kısım yatırım fonlarının; "ekonomik gelişme için en verimli alanlara" kaydırılmasına imkân verecek bir yapıya kavuşturulması zorunluğu da, kendini göstermekte ve hissettirmektedir.

Yatırımların, özellikle, "ihracata", ve de, bir kısım ithâl malları yeri tutacak sektörlerde yöneltilmesi; rasyonel bir vergi politikasının, başlıca ilkelerinden biridir.

Son eğilimlere göre, "ideal vergileme"; üretimin fizik bünyesi ile, tasarruf - yatırım ilişkileri arasında, bir tutarlılık ve denge kurabilen bir mekanizmadır.

Bu mekanizmada, yüksek gelir gruplarının talebine cevap veren; genellikle, gösteriş için yapılan, "lüks tüketimin"; bu mal ve hizmetlerin, daha yüksek oranda vergilendirilmesi ile kısıtlaması da, önemli bir problemdir.

Ancak, bu amaçla uygulanmakta olan, "yüksek gümrük resimleri" ve ithâldeki "miktar kısıtlamaları"; bu maddelerin Yurd içi fiyatlarının yükselmesine sebebiyet vermektedir.

Böylece de, bu tür üretimin, cazip bir yatırım alanı hâline gelmesi nin önüne geçilememektedir.

Nihayet, uzun vadede kit yaratılabilir kaynakların, "lüks tüketim malı" üretimine yönelmesi, daha sakincalı görülmekte; bu nedenle, bu çeşit mal ve hizmetlerin, "Yurd içinde üretimi de"; yüksek oranlarda vergiye tabi tutulmak istenmektedir.

Şu görüş ve mütalâalar; Etüdün, (IX) bölümünün (6) numarasında maddesinde ortaya atılan;

“lüks tüketim mallarının Gider Vergileri Camiasına alınması gerekligi” konusundaki teklif ve tavsiyeleri teyid eylemekte; onlar ile benzerlik, beraberlik ve paralellik içerisinde girmektedir.

3 — Vergi Reformunun Yönleri ve Tedbirleri :

İkinci Beş Yıllık Plân döneminde öngörülen hedeflere ulaşıldığı takdirde; gerek finansman ve gerekse, kamu kesiminin dengesi yönünden; büyük ek malî fedakârlıklara ihtiyaç duyulmacağı öne sürülmektedir.

Ancak, vergi sisteminin bugünkü yapısı ile, ekonomi üzerindeki etkisi ve sosyal sonuçları gözönünde tutularak;

- a — Yapılan fedakârllıkların âdil bir şekilde dağıtımını sağlamak;
- b — Ekonominin, istenilen hızda ve yönde gelişmesi için, tasarrufları artırmak;
- c — Kaynakların daha etken dağılımına yön vermek;

Amacıyla, mevcut vergi nizamında ve sisteminde, “esaslı bir reform hareketine” girişilmesi, zorunlu görülmektedir.

Bu reformda, gaye ve hedef; hâlen uygulanan vergiler manzumesinin sakıncalı yönlerini düzeltmek; eksik yanlarını tamamlamak üzere; tedbirler almak ve onları başarılı ile uygulamaktır.

İkinci Beş Yıllık Plânımızda, bütün finansmanın; ekonomik yönden sağlam ve güvenilir, “VERGİ GELİRLERİ” ile sağlanması noktasına önem verilmiş ve bu aracın tavsiyesi yoluna gidilmiştir.

Vergi gelirlerini artırmak amacıyla uygulanacak tedbirler başında ise;

“Vergi İdaresinin İslâhi” ile, “Malî Kazanın Yeniden Düzenlenmesi” ve etkisinin artırılması hususları gelmektedir.

Vergi idaresinde ve onun kontrollarında iyiye doğru sağlanacak gelişmelerle; kamu gelirleri de, nöemli oranda yükseltilebilecek ve bu alan da gözetilen, diğer sosyal ve ekonomik ilkelere de yönelinecektir.

Malî Kaza alanında yapılacak yeniden düzenleme ile; “sür’at ve güven” artacak; ileri bir, “vergi hukuk”u nizami yaratılacaktır.

Ayrıca, vergi sistemimizde mevcut boşlukların doldurulması hâlinde; "yeni rezervlere ve kaynaklara" ulaşılması; böylece, toplam hâsilatın artması, çoğalması ve kabarması da, imkân dahiline girecektir.

Finansman ihtiyacını karşılamak ve vergi reformu ilkelerine uygun olarak; sistemi İslâh etmek için, gerekirse; "YENİ VERGİ KAYNAKLARINA DA" başvurulabileceği düşünülmektedir.

Bu kaynakların başında ise;

- Vergilendirilmeyen Lüks Tüketim Mallarının; Gider Gurubuna ithâli;
- "Katma Değer Vergisine" geçilinceye kadar, İstihsâl Vergisi kapsamının, yeniden gözden geçirilmesi;

Suretiyle, sağlanacak hâsilat bulunmakta ve yer almaktadır.

(Etüd konumuz, Gider Vergileri olduğundan; yeni kaynaklar meşesinde, Tarım Sektiörüne, Karayolu Ulaştırma; ve de, Bina ve Arazi Vergilerine, ilişkin İslâhat eğilimleri üzerinde durulmamıştır.)

Bahsimize "Gider Vergileri Manzumesinde" uygulanması ve gerçekleştirilmesi gereken reform çalışmalarına, çaba ve gayretlerine; gayet kesin, impératif, açık ve seçik bir dil ile yön veren; İlkinci Beş Yıllık Kalkınma Flânimizin, aşağıya aynen alınan şu cümleleri ile son verilecektir :

— "Vasitalı Vergiler, sosyal adalet ilkesini gerçekleştirmeye yardımcı olacak şekilde gözden geçirilecek; ve sistemde, mümkün olan ölçüde, bu açıdan ayırma imkân veren;

(Katma Değer Vergisine - Taxe Sur La Valeur Ajoutée) geçiş gibi değişiklikler yapılacaktır."

— "Gümruk Vergileri ile, (İstihsâl Vergileri) gözden geçirilerek; sınavî mamullerin maliyetlerine olumsuz etkide bulunan yönleri düzeltilecektir."

— "Lüks tüketimi vergilemek suretiyle; bu mallara olan talep kısılmamasını ve bu alanlara yapılacak yatırımların azaltılmasını sağlayan yöneden tedbirler alınacaktır."

— "İstihsâl Vergisinin yerini almak üzere, daha ileri bir vergi niteliği gösteren; Katma Değer Vergisinin uygulanması hazırlıklarına başlanacaktır."

Şimdi, Etüdüün, (X) işaretli ve (1968 - 1972 Döneminde İzlenecek Vergi Politikası) balşıklı Bölümünün, hemen giriş kısmında ortaya atılan sorunun cevabını verme zamanı gelmiştir; bu da, şudur :

İncelemenin IX. bahsinde, Gider Vergileri Reformu konusunda; maddede madde belirtilen ve sıralanan mütalâalar ile; 1968 - 1972 dönemini kapsayan ve kavrayan İkinci Beş Yıllık Kalkınma Plânımızın direktifleri ve tavsiyeleri arasındaki paralellik; tamdır, mutlaktır ve de, kesindir. Ana fikirleri arasında, bir çelişme de görülememektedir.

O halde, "*fikrimizi ve tezimizi bir defa daha özetlemek lâzım geldiği takdirde*", diyebiliriz ki;

Türkiye'de, "Gider Vergileri" düzeninde ve nizamında tek çıkış ve kurtuluş yolу; Katma Değer Vergisi diye tanımlanan, "*Taxe Sur La Valeur Ajoutée*" sistemine geçme ve onu uygulamaya girişmedir.

XI — Avrupa Ekonomik Topluluğunda Vergi Armonizasyonu

Avrupa Ekonomik Topluluğu arasındaki ilişkilerde; vergi armonizasyonuna gidilmesi prensibi; Roma Andlaşmasının (99.) maddesiyle kabul edilmiş bulunduğuundan; incelememize son vermeden önce; bu konu üzerinde de, biraz durmakta yararlılık görülmüştür.

1957 Roma Andlaşmasının yürürlüğe girişi ile; Avrupa Ekonomik Topluluğuna (A.E.T.) dahil devletlerin ekonomik ilişkilerinde, yeni bir çağ ve dönem açılmış; vergi armonizasyonu hareketine de, Avrupa'nın iktisadi bütünlüğü çaba ve özlemi içinde başlanmıştır.

Meselenin en ilginç yanı şudur :

Andlaşmanın (99.) maddesinde; "yalnız, muamele ve istihlâk vergileri ve bu mükellefiyetlerle ilgili malî tevzin tedbirlerinden" söz edilmekte; fakat, (vasıtazî vergilerin) armonizasyonu hususunda, açık ve seçik bir hükmeye yer verilmemektedir.

Ancak, zikri geçen Andlaşmanın, (100.) maddesinde sevkolunan :

"Ortak Pazarın Kuruluşu ve çalışması üzerinde etkisi olan fiskâl tâsarruflar arasında yakınlaşma sağlanacaktır." şeklindeki prensip kararına göre; (Gelir Vergileri) alanında da, ahenkleştirmeye gidileceği kanısına varılmaktadır.

Halen, Avrupa Ekonomik Topluluğu içinde çözümlenmesine çalışılan en önemli sorun;

"muamele vergilerinin ahenkleştirilmesidir."

Bu hususun gerçekleştirilmesi için; yapılan teklif ve tavsiyelerin başında; muamele vergisinin, eklenen ve katılan değer" türünde bir vergi haline sokulması ve bu son aşamaya ulaşılması gelmektedir.

Bunda başarı sağlandığı takdirde; İlk Büyük Avrupa Vergisi yaratılmış olacaktır.

Avrupa Ekonomik Topluluğu Komisyonunca, "Gider Vergileri Reformuna" ilişkin olarak hazırlanan Önprojede; şu hususlar yer almaktadır.

1 — Üye devletler, muamele vergisi konusunda; müsterek bir vergi sistemi kabul edeceklerdir.

2 — Uygulanacak ortak muamele, ya da, gider vergisi sistemi; "Artan Değer veya Eklenen kıymet" esasına istinat eyliyecektir.

3 — Bu müsterek muamele vergisi düzeninde; "istihsâlden, toptan ticarete kadar" olan alan kavranabilecektir.

4 — "Perakende ticaretin", bu sistem içine sokulmasında; üye devletler serbest kalabileceklerdir.

Görülüyorki, Avrupa Ekonomik Topluluğu Komisyonunca; Alman tezine uygun bir muamele vergisi sistemi; son çözüm yolu olarak gösterilmekte; gider vergileri camiasında, en mütekâmil aşama olarak, "Katma veya Artan Değer Vergisi" şekli, önemle ve ısrarla tavsiye edilmektedir.

Etüdün, aşağıdaki bölümlerinde, Topluluk Komisyon ve Alt Komisyon çalışmaları ile; Geçiş Dönemleri konularına, daha yakın eğilme ve dokunma imkânı bulunarak; mesele biraz derinleştirilmiştir.

1 — Komisyon ve Alt Komisyon Çalışmaları :

Avrupa'da, ekonomik bütünlük ve entegrasyonun sağlanması şartlarından birisi de; üye devletler arasındaki mali politikada da, birliğe, beraberliğe ve yakınlığa varılması keyfiyetidir.

Çünkü, muhtelif devletlerde uygulanan vergi sistemleri veya manzumeleri;

"Hukuki yapı, prensip, tarife, kuruluş, usul ve uygulama" bakımından; yıllar yılı birbirlerinden farklı olarak işleyegelmiştir.

Şimdi asıl sorun; bu değişik düzenler arasında, "bir benzerlik, uygunluk, ahenk ve beraberlik" yaratma ve sağlama konusunda düğümlenmektedir.

İste, bu çetin problemin çözümlenmesi görevi, Avrupa Ekonomik Topluluğu Konseyine verilmiştir.

Milletlerarası bir düzeyde,

"İnceleme, araştırma, tartışma, ve de, görüşmeyi" gerektiren bu görevdeki Komisyon çalışmaları; 1965 yılından itibaren, daha yoğun bir hale gelmiştir.

Vergi armonizasyonu; modern vergi ilminin ilerlemesi; rasyonel düşüncenin gelişmesi ile; esasen, kendiliğinden gerçekleşip gitmektedir.

Ancak, 1957 tarihli Roma Andlaşmasının yürürlüğe girmesi üzerine; Avrupa Ekonomik Topluluğuna katılan ülkelerin çeşitli ilişkilerinde, yeni bir çığır açılmış; bundan sonradır ki, "vergi armonizasyonu" çaba ve gayretleri, daha başka ve önemli bir nitelik kazanmaya başlamıştır.

Yillardanberi bu konu üstüne eğilen, "Topluluk Komisyonunca", çeşitli raporlar hazırlanmakta; bunlar, A.E.T. KONSEYİNE sunulmakta; Konsey de, bu tekliflere ve tavsiyelere dayanarak, kararlar almaktadır.

Vergi armonizasyonu meselesinde; şimdiye kadar, pek çok raporlar düzenlenmiş; fakat, problemin çözümlenmesinde, pek de olumlu, elle tutulur ve gözle görülür bir sonuca erişilememiştir.

Komisyon çalışmalarında, vasıtazız ve vasitalı vergiler; ayrı ayrı ele alınmakta; teklif ve tavsiyeler, mürettebatın cins ve nevine göre, onlara birer birer işaret edilerek, sıralanmaktadır.

İncelememiz, "*Gider Vergileri Gurubunu*" kavradığı cihetle; burada, ancak, Komisyonun, bu kategoriye girenler hakkında düzenlediği raporlar ve teklifler üzerinde durulmuştur.

Bunlar ise, "*Impôts Indirects — Vasitalı vergiler*" manzumesine giren;

"*Taxes Sur Les Chiffres d'Affaires — Muamele vergisi*" ile,

"*Droits d'Accises*" diye tanımlanan, istihlâk resimleridir.

A.E.T. Komisyonunda, yukarıda türleri belirtilen vergilerin armonizasyonu konusu; kendi içinde teşkil edilen, üç ayrı "Alt Komisyon" marişetiyle inceletirilmektedir.

1. Alt Komisyon, yalnız, muamele vergisinin ahenkleştirilmesi;
2. Komisyon, zikri geçen verginin, sınırlarda iadesi ve usul meseleleri;
3. Komisyon ise, doğrudan doğruya, istihlâk vergileri ile iştigâl etmektedir.

2 — Geçiş Dönemleri :

Avrupa Ekonomik Topluluğu Konseyine sunulan Komisyonun son raporunda;

“Taxas Sur Les Chiffres d’Affaires — muamele vergileri” ile,

“Droits d’Accises — İstihlâk Resimleri” hakkında yapılan tekliflerine; çok ilginç, ve de, özel bir nitelik tyaşması hasebiyle; kısaca dokularak, bahsimize son verilecektir.

Bu raporun, en önemli, hem de, cesur diye tanımlanacak direktifinin özü ve özeti şöyledir:

“Uye devletlerde, çeşitli şekiller ve adlar altında uygulanan muamele vergileri; en geç, 1er Janvier 1970 tarihine kadar ortadan kaldırılacak; bunların yerini, Taxe Sur La Valeur Ajoutée — Katma Değer Vergisi olacaktır”¹.

Türkiye, Avrupa Ekonomik Topluluğunun, şartlı bir üyesi olduğuna göre; bu kesin ve kategorik teklif karşısında; hazırlıklarımızı tamamlamak ve reformumuzu gerçekleştirmek için, vaktimizin pek az kaldığı anlaşılmaktadır.

A.E.T. Komisyonunun, bu raporu ile güdülen amaç; (Katma Değer Vergisi ile), bir Avrupa Vergi sistemi doğurmak ve yaratmaktadır.

Bunun için de, Üç Geçiş Dönemi) (étape) öngörülümustür.

Birinci aşamada, Katma Değer Vergisi; toptan ticareti de kavrayacak bir şekilde; “Fabrication et transformation”, yani, imâl ve yarı imâl ameliyeleri üzerine oturtulacak; perakende ticaret alanında ise, her memleket, bu asıl vergi yanında; kendi bünyesine uygun bir muamele vergisi uygulamada serbest bırakılacaktır.

2. Dönemde, “önemli hasılâti bulunmayan ve katma değer vergisi arasına katılmayan ve alınmayan istihlâk vergileri”, tasfiyeye uğratılacaktır.

1) Neuvième Rapport Général Sur l’Activité de La Communauté Page, 120.

Nihayet, Üçüncü ve Son Aşamada ise; büyük randmanlarından ötürü, muhafaza edilen, az sayıdaki, "Gider ve Nakliyat Vergileri"; Topluluğun, ortak vergi ve ulaştırma politikası çerçevesi içerisinde armonize edilerek; "Büyük Avrupa Vergisi" ne ulaşacaktır.

Avrupa Ekonomik Topluluğu Komisyonunun, yukarıda özetlenen teklifi; gerek, "İktisadi ve Sosyal Komite" ve gerkese, Konsey tarafından kabul olunduguına göre; (Katma Değer Vergisi) usulüne ve sisteme geçme sorunu; Türkiye için de, artık, hem zorunlu bir hâl almakta; hem de, ortak bir vecibenin ve taahhüdün yerine getirilmesi anluamını taşımaktadır.

Yurdumuzun, 1956 lardaki ekonomik durumu ile, bugünkü görünüşü kıyasladığı takdirde; (Katma Değer Vergisinin) uygulanacağı düzeye ve aşamaya çoktan gelmiş olduğu hususu da; artık, üstünde fazla durulmayacak ve tartışma yapılmayacak bir gerçek şeklinde ve niteliğinde meydana çıkmaktadır.

XII — Özeti ve Sonuç

Türkiyede, Gider Vergileri Sisteminin geleceği konusunda; son sözü söylemek ve hükmü vermek için; bu vergilerin, devlet bütçesindeki yeri ve önemi; uygulanacak yeni verginin özelliği; ve de, amaç edinilmesi gereken reformun niteliği hakkında; biraz daha detaya ve derinlige inilecek, ondan sonra, (Sonuca) erişilecektir.

1 — *Gider Vergilerinin Devlet Büütçesindeki Yeri ve Önemi :*

Çağımızda, devletin, "kamu hizmetlerini, iç ve dış emniyetini sağlama" gibi klâsik görevleri arasına; sosyal ve ekonomik karakterde olanların da eklenmesi üzerine; bu vazifelerin görülmesi için gerekli masrafların, artmasının ve büyük meblâglara varmanın önüne geçilememiştir.

Böylece, gittikçe kabaran, yükselen ve çoğalan devlet masraflarını karşılamak amacıyla; tek bir kaynaktan elde edilen gelirler, kâfi gelmeye başlamıştır.

İşte, bu yetersizlik, birbirinden farklı vergi nevilerinin aranılması ve uygulanmasının sebeb ve saikini teşkil eylemiştir.

Bir memlekette, konulan vergilerin tekili, tümü; o ülkenin, "Vergi Sistemini" meydana ve vücuda getirmektedir.

Çağdaş eğilimlere göre; vergi sistemi, iki büyük guruba dayanan bir temel üzerinde oturtulmaktadır.

Bunlardan biri, kazanç ve iratlar üzerine konulanları toplayan, (Gelir Vergileri) zümresi ile; diğeri, çeşitli giderler, satış ve muameleler üzerine konulan vergileri ihtiva eden, (Gider Vergileri) tipi ve nevidir.

Vergilerin bu şekilde gruplandırılması; onların ekonomik bünyelerine daha uygun bulunduğundan; (Vasıtah - Vasıtısız) diye tanımlanan böülüme ve ayırma şeklinde de, tercih edilmektedir.

"Gelir Vergileri"; teoride ve pratikte, bütün yönleri ve hayli derinliği ile işlendiği; ve de, prensipleri oturduğu, yerleştiği hâlde; Gider Vergilerinde, bu düzeye henüz erişilememiştir.

Başka bir deyimle, "Gider Vergileri", modern sistemler içerisinde önemli bir yer işgâl etmekle beraber; ne kuralları läyikıyla işlenmiş; ne de, mevzuları üzerine iyice yerleşmiş ve bindirilmiştir.

Daha öncde açıklanan ve belirtilen bir hususu burada tekrarlamakta bir yararlılık umulmaktadır ki; muamele, ya da, Gider Vergilerinin, "reform ve değişiklik aşamaları", bugün dahi tamamlanamamış; en mütekâmil diye gösterilen usuller, metodlar ve sistemlerin leh ve aleyhinde; fikirler, görüşler ve mutalaalar ortaya atılmış ve bunlar, mütemadiyen birbirini kovalamıştır.

Ancak, tatbikatta, hiç bir devlet; yalnız, gelir vergisi ile yetinememiş; bu verginin yanında, ülkelerde göre değişik ölçülerde ve şekillerde, (Gider Vergileri de) yerleştirilmiş ve işletilmiştir.

Devletin, gittikçe önem kazanan sosyal ve ekonomik faaliyetlerinin gerektirdiği masrafları; tek bir tip vergiden sağlanmanın imkânsızlığı; değişik türde vergilere yönelme zorluğu; "Gider Vergileri" üstündeki ilginin, daha da artmasının nedeni olmuştur.

Kısacası, günümüzde, iktisatçıları ve maliyeçileri; muamele vergileri üzerinde daha fazla duruma zorlayan sebeplerden birisi ve başıcası; (Welfare - State) anlamı ve kavramıdır.

Bugün, ekonomik yönden kalkınmış ülkelerde; vasıtısız vergilerin büyük rol oynamasına mukabil; azgelişmiş, ya da, gelişmiş memleketler-

de; "Vasıtalı Vergiler", hasılât itibariyle, daha onde gelmekte ve ağırlığını hissettirmektedir.

Cünkü, ekonomik kalkınmanın düşük, vergi idare mekanizmasının gevşek, vergi ahlâkı ve şuurunun yerleşmemiş olduğu hâllerde; "gelir ve servet" üzerine dayatılan vergilerle, yeteri kadar hasılât sağlanamamakta; o zaman, devletin kamu hizmetlerinin gerektirdiği masrafları; tüketim giderleri ve harcamaları oranında; fertler arasında paylaşturma yoluna başvurulmaktadır.

İste, bu zorunluğun bir sonucu olaktır ki; Gider Vergileri, çeşitli ülkelerin vergi sistemleri arasında; çok eski tarihlerde girmișler ve elan da, yerlerini muhafaza etmişlerdir.

Günümüz malî politikasında; gider vergilerinin, gelir vergileri ile aynı önemde; ya da daha fazla bir bağlantı ve derecede uygulandığı memleketler görülmekte ve bu politika; başarı ile yürütülmektedir.

Anglo-Sakson vergi sistemlerinde; "şahsi gelir ve kurumlar vergileri", hâkim durumda bulunmaktadır.

Amerika Birleşik Devletlerinde; genel bütçe hasılatında, gelir vergisinin payı; İkinci Dünya Savaşından önce % 50 oranında iken; bugün bu nisbet, gittikçe yükselmektedir.

İngiltere, Hollanda, İsviçre ve Skandinavya Devletlerinde; kamu varlığı içinde; "Gelir Vergisinin" önplânda geldiği bilinmektedir.

Almanyada, gelir ile gider vregileri arasındaki ilişki; dengeli bir hâlde, yaklaşık olarak, % 50 oranını vermektedir.

Oysaki, Fransa, İtalya ve İspanya gibi lâtin Avrupa Devletlerinin vergi sistemleri içinde; "Gider Vergileri"; daha hâkim bir niteliğe ve karaktere bürünmektedir.

Türkiyede, gider vergileri; genel bütçe gelirlerinin % 20 - 25 ini; yanı, beşte ve dörtte birini sağladığına göre; "vasıtalı vergilerimiz" arasında, küçümsemeyecek bir değerdedir.

Çeşitli memleketlerin vergi sistemlerinin vazgeçilmez bir unsuru hâline gelen gider vergilerinin; "yüksek verimliliği" nin yanı sıra; fiyatlara katılmak suretiyle, "görülmezlik - invisibilité" vasfi ve hassası da; üzerinde ayrıca durulmağa lâyık bir keyfiyyettir.

“Masraf üzerine” honulan bu verginin; modern vergi nizamı içinde, bir çok memleketlerde; yıllar yılı, yerini muhafaza ederek, hatta, kuvvetlendirerek, uygulaneması; bu özelliği ve niteliğinin neticesidir.

Ancak, aynı kaynaktan, yani, toplam millî gelirden; bir taraftan, (gelir vergisi); öte yandan, (masraf vergisi) adı altında, kamu idaresine ve sektörüne pay ayrılrken; bu vergi grupları arasında bir bağlantı ve denge kurulması da; rasyonel bir vergi sisteminin ve düzeninin ilk şartıdır.

Bu dengenin, ölçüsü, derecesi ve miyari ise; memleketin, ekonomik, sosyal ve finansal bünyesidir, yapısıdır.

Şöyle ki, sanayii ve tarımı ile, ekonomik dengesini ve bütünlüğünü kurmuş; yurd içinde ve dışındaki sermaye ve değer hareketlerini düzenlemiş; bir kelime ile, “iktisaden kalkınmış” olan devletlerde; modern anlamıyla ile, (gelir vergisinin) yerleşmesi ve gelişmesi, daha kolaylıkla mümkün olmaktadır.

Hâl böyle iken; ekonomik yönden gelişmiş ülkelerde bile; gelir ve servet üzerinden alınan vergilere nazaran; ikinci sırada ve derecede kalımla beraber; önemli bir kaynak olarak, “gider vergilerinden de” vazgeçilememektedir.

Kalkınma ve gelişme hâlinde bulunan memleketlere gelince; bu ülkelerde:

- 1 — Genel tasarrufu ve sermaye birikimini;
- 2 — Hızlı bir ekonomik inkişafi;
- 3 — İdari kolaylığı ve tahsil üstünlüğünü;

Sağlamak amacıyla; “muamele ve istihşâl vergilerine” daima önem verilmektedir.

Öte yandan, gider vergileri uygulaması yoluyla da; halkın, geniş çapta ve yüksek nisbetlerde alınan gelir vergilerine karşı olan muhalefetleri ve allerjileri önlemektedir.

“Masraf, ya da, Gider” üzerine oturtulan kamu alacağının mihverini ve belkemiğini; muamele ve istihşâl vergileri teşkil etmektedir.

“Gider Gurubu” içinde; hem kurallarının açıklığı ve seçikliği; hem de, sağladığı hasılatın çokluğu ve üstünlüğü ile; en önemli yeri ve sırayı alan, muamele vergisidir.

Muamele vergileri, bugünkü modern anlamı ve şekli ile; Birinci Dünya Savaşı sonunda, Almanyada denenmiş ve yerleşmiş; oradan, Fransaya ve diğer ülkelere yayılarak; kamu maliyesini ve Hazinesini besliyen en önemli kaynaklardan birini teşkil eylemiştir.

Ne varki, 50 seneyi aşan bir uygulama dönemine rağmen; incelemesini yaptığımız verginin kuralları ve prensipleri; bugün dahi, tartışma konusu olmaktan kurtulamamış, “mükemmel ve ideal” şeklini de, alamamıştır.

Ancak, bu vergi alanında, bugün yerleşmiş bir gerçek varsa; o da, “*Yayılı - Impôt En Cascade*” tarzından ve biçiminden; “*Tek Sayfaklı veya Toplu*” türüne, oradan da,

“*Taxe Sur La Valeur Ajoutée - Katma veya Eklenen Değer Vergisi*” tipine ve sistemine geçilmekte olduğu hususudur.

Buraya kadar verilen açıklamalar; Türk vergi nizamı ve düzeni içinde de; “Gider Gurubunun ve Nev'inin” karakterini ve vazgeçilmez önemini göstermekle kalmamakta; ayrıca, bu alanda yapılması gereken “reformun” niteliğine de dokunmaktadır.

O ise, bir kısım kalkınmış ülkelerin ve de Ortak Pazar Üyelerinin: uyguladıkları ve çok iyi sonuçlar aldıkları, “Eklenen veya Katılan Değer Vergisi” uygulama hazırlıklarının bitirilmesi ve sona erdirilmesidir.

Kaldı ki, bu husus, İkinci Beş Yıllık Kalkınma Plânümüzda da; açık ve seçik bir şekilde belirtilmiş; aynen:

“İstihsâl Vergisinin yerini almak üzere; daha ileri bir vergi tekniği gösteren Katma Değer Vergisinin hazırlıklarına Başlanacaktır.” denilmek suretiyle; kesin ve kategorik bir direktif verilmiştir.

2 — *Uygulanacak Yeni Verginin Özelliği :*

Konumuzun sonuna yaklaşmak üzere bulunduğu bir sırada; *Taxe Sur La Valeur Ajoutée* (T.V.A.); yani Eklenen Değer Vergisinin karakteristik noktalarını özetlemek gerekmektedir.

Sistemin esasında, her firmanın, üretim ve dağıtım işleminde; mal ve hizmetlere kattığı değer üzerinden vergilendirilmesi amaç edinilmiş; bir teşebbüste, değer yaratılması keyfiyeti de, “net muamele” tabiri ile isimlendirilmiştir.

Verginin matrahını; mamlık malın, "satış tutarı", yani, gayri safi hasılât ile; üretimde kullanılmak üzere satın alınan ham ve yardımcı madde-lerin ve işçi ücretlerinin "maliyet bedeli" arasındaki fark teşkil eylemektedir.

Böylece, "Eklenen Değer", başka bir deyimle; emtea ve hizmetlerin, vergiye tabi üretim veya imâl sırasında; her bir işletmede veya iş yerinde, eskisine ilâveten kazandığı "fazla kıymet";

(İşçi ücreti, sermaye faizi, kira ve kâr gibi) unsurların toplamına eşit gelmektedir.

Katma Değer Vergisinin özelliklerinden birisi de; üretim ve dağıtımın bir safhasında uygulanabildiği gibi; diğer bütün aşamalarına da teşmil edilebilmesidir.

Net muamele üzerinden vergilendirme metodunda; "Satış Hasılâtından, mubayaaların indirilmesi", çıkarılması suretiyle matrah bulunduğundan; buna, (İndirmeli Usul) denilmektedir.

Bu usulde, üretim ve dağıtımın çeşitli aşamalarında, "katılan değerler toplamının"; mamlık malın nihai tüketiciye yapılan "satış fiyatına" eşit olduğu, varsayımlı hakim ve galip gelmektedir.

Öte yandan, "Brüt Ciro - Satışlar Tutarı" üzerinden hesaplanan vergiden; "mubayaalar" dolayısıyla, evvelce ödenmiş vergilerin tenzili şekli de; yine matrahın tayini babında kullanılan bir başka usul olarak tatbik edilmekte ve görülmektedir.

Buna da, (Vergi İndirmeli Metod) adı verilmektedir.

Bu usulün uygulanmasında; bir firmanın, belli bir döneme ilişkin cirosu üzerinden; Brüt Muamele Vergisi sistemine göre, "vergi borcu" hesaplanmaktadır.

Sonra, bu meblâğdan, mükellefin, aynı dönemde satın aldığı emtea ve yaptığı hizmetlerin bedelleri ve fiyatları üstünden, kendisine intikâl eden "vergilerin toplamı" — yani, ilk ve ön vergiler — çıkarılmaktadır.

"Vergi indirme usulü"; net muamele veya ciro indirimine nazaran; daha açık ve seçik; hem de, emin bir nitelik taşıdığından; bugün ekonomik yönünden kalkınmış ülkelerde, revaç görmekte ve kendisine taraftarlar çekmektedir.

Bu memleketler arasında, başta,

Taxe Sur La Valeur Ajoutée (T.V.A.) ile Fransa gelmekte; onu, Batı Almanya izlemektedir.

“Vergi indirme usulünün” yararlıları, şu noktalarda toplanmaktadır:

— Verginin faturalarda, “açık olarak gösterilmesi” ve işletmeler muhasebelerinde ayrı hesaplarda toplanması imkân dahiline girmektedir.

— Bu açıklık; “vergi emniyetinin”, geniş bir mükellefiyet alanında, en etkili bir tarzda, kendiliğinden sağlanması demektir.

— Bütün emtea ve hizmetlerin; “aynı oran üzerinden”, eşit surette vergilendirilmesi sağlanabilmektedir.

— Bu eşitlik, farklı vergi yükünden ötürü;

“rekabetin bozulmasını” ve ciòlarından çıkışmasını önlemektedir.

— Eklenen değer vergisi; bütün üretim ve dağıtım aşamalarına tespîli edilince; genel vergi yükünün paylaşılması bakımından;

“perakende satış muamele vergisine” benzemekte; ve aynı vergi oranının uygulanmasını gerektirmektedir.

— Ancak, bu durumda, vergi tazyiki perakendeciler üzerinde toplanmamakta; bil’akis, “bütün firmalara” dağılmaktadır.

— Böylece, hem, perakendeci mükellefler sıkâyetlerinin; hem de, ‘vergi ziyanın’ önüne geçilmektedir.

Vergi indirme sisteminin, yukarıda belirtilen faydalari sağlayabilmesi için, bazı şartların da yerine getirilmesi lâzım gelmektedir.

Bunlar da; bazı endüstri ve ekonomi kolları için, “kayırmalı işlemler” uygulanmaması; işletmenin büyülüğüne, iş hacminin genişliğine göre, “farklı vergilemelere” gidilmemesi keyfiyetidir.

Konumuzu özetlediğimiz takdirde; yukarıda da belirtildiği üzere; bugün, Kit'a Avrupasında, “Yayılı Muamele Vergilerinin” yerini, (*Toplu ve ya Tek Kademeli ve Safhalı*) nitelikte olanlar almakta; oradan da, (*Eklenen, ya da, Katılan Değer*) vergilerine atlanmaktadır.

Çünkü, bu son sistemde ve aşamada; ne, “çok kademeli — yayılı” muamele vergilerinin sakincalarına; ne de,

“toplu ve tek safhalı”larm, vergi yükünü bir gurup mükelefin sırtına bindirmesi iddialarına rastlanmaktadır.

Her iki sistemin aksayan taraflarını önleyen; rantabiliteyi artraran ve uygulamada eşitliği sağlayan, “Katma Değer Vergisinin”; bugün mua-

amele vergileri türleri içinde, en mütekâmil, modern ve pratik metod vas-
fında görülmesinde ve gösterilmesinde; büyük bir gerçek payı bulunmak-
tadır.

Öyle ise, Türkiyede, "Gider Vergileri Manzumesinde";

(özenilen, ideal ve amaç edinilen reformun) yönü, artık kendiliğinden
belli olmaktadır.

Bu ise, Fransızların, *Taxe Sur La Valeur Ajoutée* diye tanımladıkları;
(Eklenen veya Katılan Değer Vergisine) giden yoldur.

Yurdumuzda, bir an evevl, bu sisteme geçmek için; ciddi bir hamle
yapılması ve onun uygulanması şarttır.

Bu kanımızda, büyük bir isabet payı bulunduğu; memleketimizin
ekonomik refahı ve gelişmesi ile ilgili önemli bir Belgenin kayıtları ile
de doğrulanmaktadır.

Zira, *Ikinci Beş Yıllık Kalkınma Plânımızda* da; bu zorunluluğa — ya-
ni, katma değer vergisine geçme mecburiyetine — kesin ve kategorik ifa-
delerle parmak basılmıştır.

3 — Amaç Edinilmesi Gereken Reformun Niteliği :

Bu Etüdüün, I. — IX. Bölümlerinde verilen açıklamaların incelenme-
sinden de anlaşılacığı üzere; Gider Vergileri Sistemimiz, 1957 den, bu-
güne kadar sürüp giden uygulamalara rağmen;

- a — Mevzularına tamamen yerleşmemiştir;
- b — Ekonomiyi ve yerli sanayimizi kalkındıracak bir niteliğe bürü-
nememiştir;
- c — Modern, pratik, tekniği kuvvetli ve rasyonel bir vergiden bek-
lenen ve özlenen hasılıyi verememiştir;
- d — Sosyâl adaleti gerçekleştirememiştir;
- e — Vergi ziyâsının yaygın hâle gelmesini önlâyememiş;
- f — Zaman zaman yapılan değişikliklerle; metin ve anlam yörle-
sinden; içinden çıkışsız, girift, kavranması güç; ve de, çeşitli komplika-
yonlar ve anlaşmazlıklar yaratan bir hâle gelmiştir.

Mevcut sistemin, daha mütekâmil bir şekilde dönüştürülmesi ise; bu-
gün için, kaçınılmaz bir zorunluluktur.

Kaldı ki, Gider Vergilerimizde reform ihtiyacı; İkinci Beş Yıllık Kalınma Plânında da öngörülerek; bu husustaki arzu ve eğilimler, şu ifadelerlde dile getirilmiştir:

“İstihsâl Vergisinin yerini almak üzere; daha ileri bir vergi niteliği gösteren (Katma Değer Vergisinin) uygulanması hazırlıkların başlangıçtır.”

Bu durumda, bizim de, tavsiye ve temennimizi bir daha belirtmekte ve tekrarlamakta yararlılık umulmaktadır:

Kalkınma Plânında işaret edilen “*hazırlıkların*”, bir an evvel bitirilmesi; bütün iktisatçılarımızın ve maliyecilerimizin tek amacı olmalıdır.

Zira, Türkiyede, Vasitalı Vergiler alanında; İkinci Reform çaba ve gayret hareketlerinde, çok geç kalınmıştır.

Öte yandan, memleketimizin, “*şartlı bir Üye*” olarak katıldığı; Avrupa Ekonomik Topluluğu Konseyince en son verilen Kararın muhtevası da; gözden uzak tutulmamalıdır.

Bu karar şudur :

“Üye devletlerde, çeşitli şekiller ve adlar altında uygulanan müamele vergileri; en geç, 1er Janvier 1970 tarihine kadar ortadan kaldırılacak; bunların yerini, Taxe Sur La Valeur Ajoutée — Katma Değer Vergisi alacaktır.”

Bu kesin ve kategorik Karar karşısında; hazırlıklarımızı tamamlayacak ve reformumuzu gerçekleştirecek vaktimizin, pek az kaldığı anlaşılımaktadır.

Etüdümüzün (*Sonuç Kısmında*), bir def'a daha tekrar etmek lâzım geldiği takdirde; Gider vergilerinin tümünü, tekmilini kavrayacak *reform çalışmalarının*; şu noktalar üzerinde teksifi zorunludur:

1 : — İlk istihsâl maddelerinin vergilendirilmesi yerine; mamûl emteada, “Katma Değer Vergisi” yoluna gidilmelidir.

2 : — İlmi, pratik, insicamlı ve vahdetli bir tertip ve düzenden yoksun bulunan,

“Vergiye Tabi Maddeleri Gösterir Tabloların”; yeni baştan ele alınması zamanı, çoktan gelmiş ve geçmiştir.

O şekilde ki, bu Tablolarda yazılı emtea arasına;

“Gıda, Deri, İlâç, Tahta ve Mobilya Sanayii Mamülleri ile; Kitap, Gazete ve de Dergilerin” sokulup sokulmayacakları — yani, vergilendirilmeleri — hususunun; açık ve seçik bir şekilde tartışıması yapılmalıdır.

3 : — Bir çok eksikliklerle ve noksantalıklarla muallel bulunan, “Nakliyat Vergileri” bölümü; tekrar revizyona tabi tutulmalıdır. Bu yolda, haksız rekabeti önleyici tedbirlere, hemen tevessül olunmalıdır.

4 : — İspirto, Alkollü İçkiler, Tütün, Tuz ve Çay gibi Tekel Maddeleri ile Şekerin; Gider Vergileri camiasına alınmasında yararlılık umulmaktadır.

5 : — Öte yandan, “Coca Cola, Gazoz ve Meyve Suları gibi çeşitli Alkolsüz İçkiler ile Vermutun” vergi mevzuuna ithali hususundaki eğilimlerde; isabet ve gerçeklik payı olup olmadığı üstünde, dikkat ve hassasiyetle durulmalıdır.

6 : — Lüks Tüketim Maddelerinin ve bunlar yanında;

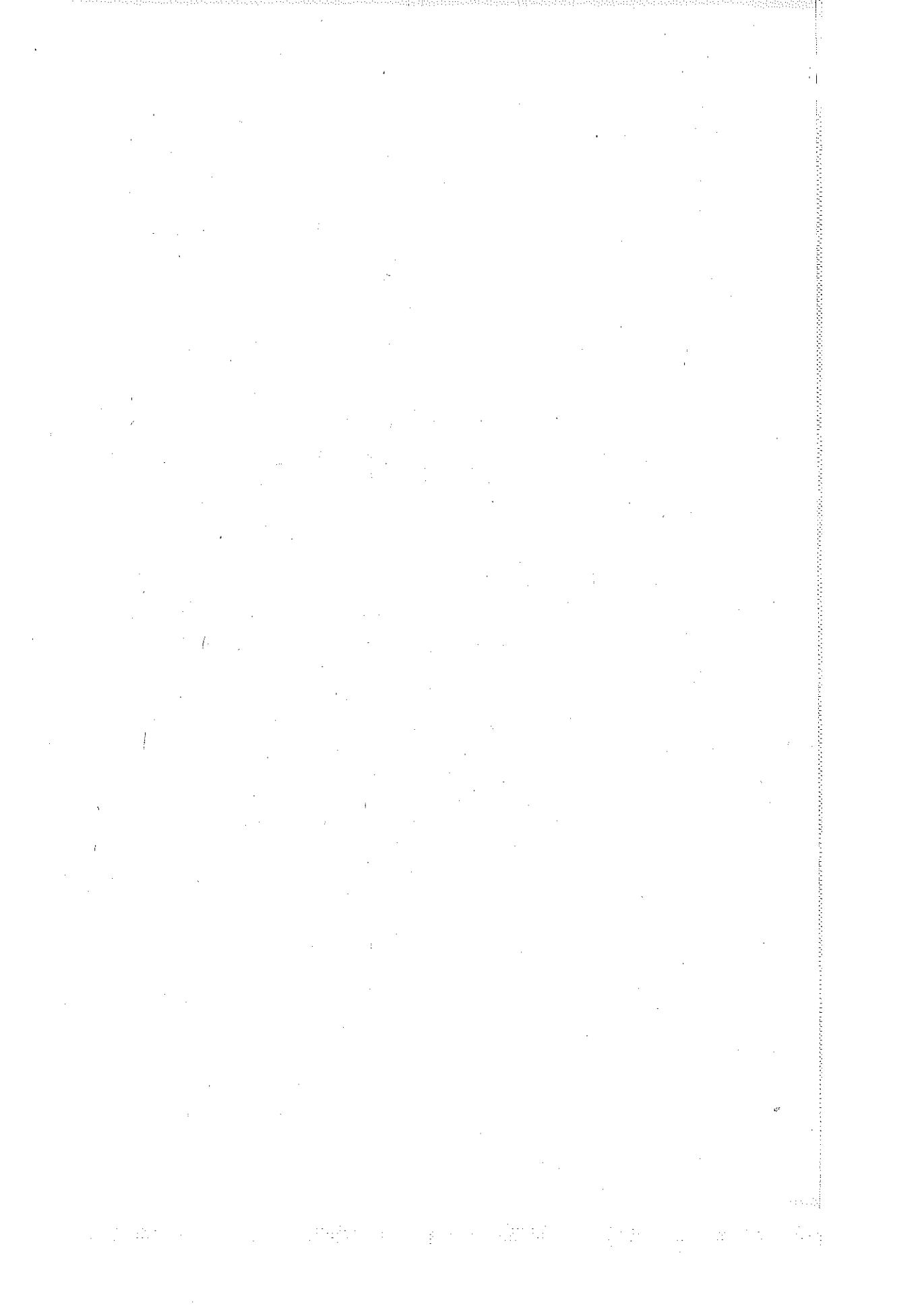
“Buzdolabı, Çamaşır Makinesi, Elektrik Süpürgesi, Televizyon Cihazı, Yazı ve Hesap Makineleri v.b. gibi malların” vergilendirilmesi cihetine gidilmesi, elzem ve zaruridir.

7 : — Bu arada,, bütün vergi nisbetlerinin tekrar gözden geçirilerek; yerli sanayiimizi sıkmayacak, makul bir hâdde tutulması; özellikle tavsiye değer görülmektedir.

8 : — 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanununda; vergi kaçaklığını önleyici etkili tedbirler öngörülememiş ve yeterli idarî kontrol mekanizması da, işletilememiştir.

12 senelik uygulamada; vasıtalı vergilerimizden, beklenen verim ve standmanın alınmaması nedenleri arasında; vergi kaçaklığının yaygınlığı da, büyük rol oynamaktadır.

Bu itibarla, vergi ziyâmi, asgari seviyeye indirecek etkili tedbir ve çarelerin araştırılması, bulunması, ve de, tatbiki hâlinde; “hasılâtın”, o misbette artacağına, muhakkak nazariyla bakılmaktadır.



TÜRKİYEDE YABANCI SERMAYEYE İLİŞKİN MALİ MESELELER

Numan ÖZSOY

Maliye Müfettişi

Konunun Açıklanması.

Türkiyede Yabancı sermaye, son yılların üzerinde en çok durulan bir konusu olmuş ve olagelmektedir. Yabancı sermaye konusunun bir sorun haline gelmesi yeni bir olay değildir. Bu konu ile ilgili olarak dünya ekonomi literatürü çeşitli eser ve etüdlerle doludur.

Bu etüdde, yabancı sermayenin Türkiyedeki uygulamasıyla ortaya çıkan ve maliyeye taallük eden sorunlar incelenecaktır. Bu sorunların pek çoğu bilinen ve çeşitli vesilelerle tekrarlananlar olduğu gibi bir kısmı, uygulamanın incelenmesinde rastlanılan ve malî teknikle ilgili problemlerdir.

Bugün Türkiyede yabancı sermaye denilince umumiyetle akla gelen, 1954 yılından beri uygulanan Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanunu'na tabi sermayedir. Oysa, yabancı sermayenin tabi olduğu çeşitli mevzuat vardır. Bu, bir "mevzuat sorununu" ortaya koymaktadır. Diğer taraftan "Sermaye" kavramı da üzerinde durulması gereken bir sorundur. Sorularımızın önemli bir sebebi de, bu konuda Türkiyede, düzenli ve sistematik bir şekilde toplanan istatistik bilgilerin yokluğudur. Bu sorunu "bilgi toplama ve değerlendirme sorunu" başlığı altında incelemekteyiz. Ayrıca Yabancı sermaye ile ilgili transferler ve vergilerde tatbikattan doğan çeşitli sorunlar mevcuttur. Ve nihayet yabancı sermayenin tediye bilançosu üzerindeki etkisinin ne olduğu rakamlarla henüz ortaya konmuş değildir. Bu sorunla ilgili olarak, sadece "İthalât ikame etkisi" üzerinde durulacaktır. Kanıtmazca bu etki, rakamlarla ortaya konulabilir ve Türkiyede yabancı sermayenin değerlendirilmesi bu açıdan objektif bir usulle yapılabilir.

Yabancı sermayenin yeni teknik bilgi, yeni organizasyon ve idari usuller getirmesi gibi ölçülmeli yapılamayan etkileri de mevcuttur. Ölçülmeli yapılamayan bu hususlar konumuz dışında kalmaktadır.

Yabancı sermayenin bir istihdam ve katma değer yaratma gibi bir rolü de mevcuttur. Ancak bunları, ekonomik etkiler meyanında dolayısı ile malî sorunlar dışında mütlâa etmekteyiz.

Aşağıda, yabancı sermayenin Türkiye'deki uygulamasından doğan malî sorunlar yukarıda belirtilen sırasıyla ele alınmıştır. Ümidiimiz, bu etüdü, yabancı sermaye ile ilgili sorunlarımıza bir parça daha aydınlık getireceğidir.

I) Mevzuat Sorunu :

Bugün Türkiye'de mülkiyeti yabancılara ait bulunan yabancı sermaye çeşitli kanun ve kararlara tabidir. Bunun sebebi bu sermayenin yine çeşitli mevzuata göre gelmiş ve halen gelmekte bulunmasıdır. Bu hususta aşağıda belirtilen yabancı sermaye mevzuatı durumun bir sorun hale geldiğini gösterecek niteliktedir:

Türkiyede Çeşitli Yabancı sermaye mevzuatı¹ :

1 — 6224 sayılı Yabancı Sermaye Teşvik Kanunu ile daha evvelki yabancı sermayeyi teşvik Kanunları (5583, 5821) ve 13 sayılı kararın 31inci maddesine göre kendilerine transfer garantisi verilmiş bulunan özel yabancı sermaye,

2 — Petrol Kanunu kapsamına giren yabancı sermaye,

3 — Türk Parasının Kİymetini Koruma mevzuatı gereğince iş yapma ve transfer imkânı olan yabancı sermaye,

4 — Türk Parasının kıymetini koruma mevzuatına göre - geçici olarak iş yapmalarına izin verilmiş bulunan yabancı sermaye,

5 — İki veya çok taraflı uluslararası anlaşmalar gereğince Türkiye'de taahhüt işlerine giren yabancı sermaye (Nato anlaşması, Cento gibi — proje kredilerine dayanan büyük İnşaat işlerini üzerine alan yabancı müteahhitler — Avrupa Yatırım Bankası kredileri ile yapılan işler)

1) "Erhan Bener — Türkiyede Para ve Kambiyo Denetimi — Ajans Türk Matbaacılık Sanayii — 1968 Ankara Sahife: 296-299.

6 — Özel kanunlarla Türkiye'de yatırım yapmalarına izin verilmiş bulunan yabancı sermaye, (Ereğli Demir Çelik Fabrikası, Osmanlı Bankası),

7 — Türk Parasının kıymetini Koruma mevzuatına göre Blokaj sisteme tabi yabancı sermaye,

8 — Türk Parası Kıymetini Koruma mevzuatı gereğince, Yabancı sermayeyi Teşvik Kanunu hükümlerine benzer şekilde kendilerine istisnaen transfer hakkı tanınmış bulunan yabancı sermaye (Hilton, Taksim otelleri)

9 — Türk Parası Kıymetini Koruma mevzuatına göre kâr değil, hâsilat transferine hakkı bulunanlar (Yabancı hava ve deniz ulaşım kuruşları, Wagon-li, sigorta Şirketleri gibi)

10 — Direk yatırımlar dışında-krediler (1959 yılı Paris anlaşması borçları).

Görüleceği üzere, Türkiyede yabancı sermayenin tabi olduğu tek bir mevzuat yoktur. Petrol Kanununa göre gelenler ile Dış Krediler bir tarafa bırakılırsa, diğer yabancı sermayeler arasında pek farklılıklar olmak gerekmektedir. Bu itibarla, Türk Parası mevzuatına tabi yabancı sermaye yatırımlarının, Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanununa intibak ettirilmesi hususunda, düşünceler ileri sürülebilir. Bugüne kadar Yabancı Sermayenin mevzuata göre yapılan tasniflerinde genellikle 3 veya 4 lü bir ayırım'a yer verilmektedir. Genellikle Yabancı Sermaye : (a) Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanununa tabi yabancı sermaye (b) Türk Parası Kıymetini Koruma mevzuatına tabi yabancı sermaye (c) Petrol Kanununa tabi yabancı sermaye (d) Özel Kanunlara göre gelen yabancı sermaye olarak bir tasnife tabi tutulmaktadır. Oysa, bu şekil bir tasnif, özellikle Türk Parası Kıymetini Koruma mevzuatına göre gelmiş ve gelmekte olan yabancı sermayenin tabi olduğu çeşitli farklı hükümlü ve uygulamaları aksettirmekten uzaktır. Burada bu maksatla Türkiyeye yabancı Sermayeyi Teşvik Kanunu ile Türk Parası Kıymetini Koruma mevzuatına göre gelen, yabancı sermayeyi daha ayrıntılı bir tasnif altında söyle göstermek istiyoruz:

1 — Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanununa göre gelen veya bu kanuna göre gelmiş sayılanlar,

- a) Aynı, fikri ve nakdi sermaye,
- b) Bloke paralardan sermaye için kullanılanlar,
- c) Sermayeye kalbedilen kârlar,
- d) Konsolidé alacaklar,

2 — Türk Parası Kiyemetini Koruma mevzuatına göre gelenler

- a) Yatırım sermayesi ve işletme akçesi olarak gelen döviz, (nakdi sermaye),
- b) Menkul kıymet iktisabı suretiyle gelen nakdi sermaye,
- c) Gayrimenkul iktisabı için gelen döviz,
- d) Mahfuz haklar.

Yukarıdaki tasnifte gösterilen yabancı sermayelarındaki hükümler ise şöyledir:

1 — Aynî, fikri ve nakdi sermaye :

- a) 6224 sayılı kanunun 2inci maddesine göre hariçten ithal edilen yabancı sermaye, nakdi (yabancı para), aynı (makina, teçhizat, alât ve bu mahiyetteki mallar, makine aksamı, yedek parçalar ve malzeme ile komitenin kabul ettiği sair lüzumlu mallar); fikri haklar (lisanslar, patent hakları ve alâmeti farika) ve hizmetler olabilir.

b) Bloke paralardan yatırım için kullanılanlar :

Türk Parasının kıymetinin korunmasına ait 1567 sayılı kanuna ilişkin 17 sayılı Kararın 36inci maddesine göre: (Yabancı sermayeyi Teşvik Kanunu hükümleri dairesinde dış Turizmle ilgili tesisler kurulması konusunda yatırım müsaadesi alan teşebbüslerde ecnebi ortaklıkların getirecekleri yabancı nakdi sermaye yerine bu kararın 42inci maddesi ve Türk Parası Kiyemetini Korumalarındaki kararnameler gereğince bloke edilmiş ve edilecek paraların aşağıdaki şartlarla sahipleri veya üçüncü şahıslar tarafından kullanılmasına Maliye Bakanlığının müsaade edilebilir.

(aa) Kullanılacak bloke para miktarının en az yarısı kadar hariçten nakdi veya aynı sermaye getirildiğinin tevski şarttır.

(bb) Bu suretle kullanılacak bloke paralar cari kur üzerinden satışı ve alış yapılmak suretiyle transfer muamelesine tabi tutulur ve bu şekilde kullanılan bloke paralar yabancı sermayeyi Teşvik Kanunu muvacehede içinde hariçten ithal edilmiş yabancı sermaye addolunur.

(cc) Bu suretle kullanılan bloke paralar karşılığı sermayenin en az 5 yıl müddetle transferi talebinde bulunulımıyaçağı ilgili tarafından taahhüt ve bu meblâga karşı çıkarılacak hisse senetlerine keyfiyet dercedilir.

27/3/1967 tarih ve 6/7966 sayılı kararla Sait Halim Paşa Köşkünde tâlih oyunları işletmesine İsviçreli Sodaro S. A. firmasının % 95 payla-

iştirak etmesine ve iştirak payı olan 2,5 milyar liralık meblâğının bloke paralardan karşılaşmasına müsaade verilmiştir. Fakat bu karar 14/8/1968 tarih ve 6/10565 sayılı kararla iptal olumuştur. Bu, yukarıdaki işlemlere bir misaldır.

c) 6224 sayılı Kanuna göre gelen sermayeden tahassül eden transferabl kârlar, da Bakanlar Kurulunun kararı ile sermayeye kalbedilebilir ve hariçten ithal edilmiş sermaye addolunur.

d) Konsolide alacaklar :

29/3/1962 tarihli, 6/300 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile, 11/5/1959 tarihinde imzalanan "Türkiyede mukim şahısların ticari borçlarına müteallik anlaşma", şumulüne giren alacakların, Türk parası olarak, muayyen şartlarla, yabancı sermayeyi Teşvik Kanunu ile Petrol Kanunu dahilindeki yatırım sahalarında kullanılmasına izin verilmiştir.

2 — Türk Parası Kiyemetini Koruma mevzuatına göre :

a) *Yatırım ve İşletme sermayesi :*

Türk Parası Kiyemetini Koruma mevzuatına göre yabancı sermaye ancak nakdi olarak getirilebilir.

b) *Menkul kıymet iktisabı :*

17 sayılı kararın 39 üncü maddesine göre "Türkiye'de Türk ve yabancı menkul kıymeti satmak istiyen hariçte mukim gerçek ve tüzel kişiler bunların bedellerini hariçten döviz olarak getirmek mecburiyetindedirler.

c) *Gayrimenkul iktisabı :*

Gayrimenkul iktisabı için hariçte mukim şahıslar, gereken meblâğ döviz olarak getirmek zorundadırlar.

d) *Mahfuz haklar :*

Bunlar, 17 sayılı karardan önce gelmiş olup, 13 ve 14 sayılı kararları 23 ve 54 üncü maddeleri şumulüne giren ve Maliye Bakanlığına tescil ettirilmiş bulunan ve transfer hakkı tanımış olan sermaye ile,

Merkezleri yabancı memleketlerde olup, Türkiyede faaliyette bulunan şirketlerin şube ve acenteleri ile yabancı bankalar ve Sigorta Şirketi kuruluşundaki sigorta işletmeleri ve bunlar gibi kendilerine, Maliye Bakanlığınca transfer hakkı verilmiş bulunan sermayelerdir.

Yukarıdaki iki grup sermaye arasında iki önemli fark mevcuttur. Bundan biri, Türk Parası mevzuatına göre gelen yabancı sermayenin kârlarının, prensip olarak blokaj rejimine tabi olması; diğeri ise, Türk parası mevzuatına göre gelecek sermayenin ancak döviz olarak getirilmesi mecburiyetidir. Ancak Türk Parası kıymetini Koruma mevzuatına göre gelmiş olmakla beraber kendilerine transfer garantisini verilebildiği gibi, bloke paraların yurt içinde yatırılmasına muayyen şartlarla izin verilebildiği yukarıda belitirilmişstirki bunlar prensibin istisnası mahiyetindedir.

II) Yabancı Sermaye Kavramı Sorunu :

1 — Öz sermaye :

Bundan önce, mevzuatın izahindada görüldüğü üzere, yabancı sermaye aynı, nakdi, ve Fikri sermaye olarak getirilebilmektedir. Ancak, gerçekte, yabancı sermaye mevzuatının tatbikatında "kavram" dan doğan bazı ihtilâflar mevcuttur. Bunun için evvelâ, genel olarak sermaye kavramını açıklıyorum: İktisat kitaplarında sermayenin unsurları,

- (a) Bina ve Tesisler,
- (b) Makina ve aletler,
- (c) Stoklar,
- (d) Döviz, olarak gösterilir.

6762 sayılı Ticaret Kanunumuzun 139 uncu maddesi ise Ticaret Şirketlerine sermaye olarak sunların vazedilebileceğini yazmaktadır:

- (1) Para, alacak, kıymetli evrak ve menkul şeyler,
- (2) İmtiyaz ve ihtira beraatları ve alâmetî farika ruhsatnameleri gibi sınai haklar,
- (3) Her nevi gayrimenkuller,
- (4) Menkul ve gayrimenkullerin faydalananma ve kullanma hakları,
- (5) Şahsi emek,
- (6) Ticari itibar,
- (7) Ticari işletmeler,
- (8) Telif hakları, maden ruhsatnameleri gibi iktisadî değeri olan sair haklar,

Türk Parası Kıymetini Koruma mevzuatına göre sermaye, (hariçten ithal edilecek) işletme akçesi yani dövizdir.

6224 sayılı kanunda ise yabancı sermaye : (Md. 2 fikra a) "Bu kanunun mevzuuna giren bir teşebbüsün verimli bir şekilde kurulması, tevsii veya yeniden faaliyete geçirilmesi için hariçten ithal edilen.

- (a) Yabancı para şeklindeki sermaye,
- (b) Makine, teçhizat, alât ve bu mahiyette ki mallar, makina aksamı, yedek parçalar, ve malzeme ile komitenin kabul ettiği sair lüzumlu mallar,
- (c) Lisanslar, patent hakları ve alâmeti farika gibi fikri haklar ve hizmetler.
- (d) Kanunun 3 üncü maddesi gereğince yeniden yatırılmak suretiyle sermayeye kalbedilen kârlardır.”

Böylece, 6224 sayılı kanuna göre, yabancı sermayenin öncelikle bir yatırım sermayesi olması gerekmektedir. İşletme sermayesi ayrimi, 6224 sayılı kanunda yoktur.

İktisadî yatırım, sermaye stokuna yapılan net ilâve olarak tarif edilmektedir. Bu itibarla, memleketteki sermaye stokunun unsurları olan bina ve tesislere, makina ve aletlere, malzeme stoklarına, ve döviz mevcuduna net bir ilâve temin eden ve hariçten ithal edilen Sermaye, 6224 sayılı kanuna göre gelen yabancı sermaye addolunmaktadır. Ayrıca, patent ve lisanslar ile hizmetler de yabancı sermaye olarak kanunda sayıldıgından 6224 sayılı kanuna göre “ticari sermaye” de Türkiyeye ithal edilebilmektedir. Ancak, yukarıdaki sermaye unsurlarının, 6224 sayılı kanundan istifade edebilmesi için, bu vasıfları hâiz olması kâfi değildir. Zira 6224 sayılı kanunun 2inci maddesinin 1inci fıkrası bu nevi sermayenin gelebilmesini, yeni bir teşebbüsün kurulması, tevsiî veya yeniden hizmete geçirilmesi şartına bağlamıştır.

Bu ön şart muvacehesinde, mevcut ve faaliyyette yerli bir teşebbüsün devralınması için getirilecek döviz 6224 sayılı kanundan istifade edemeyecektir. Keza, mevcut ve çalışır yerli bir teşebbüsün, hisse senetlerinin satın alınması suretiyle, yabancı sermayenin yerli teşebbüse iştirakinin 6224 sayılı kanundan istifadesine imkân yoktur.

Bir başka ifadeyle yabancı sermayeyi Teşvik kanunu, direkt yatırım-lara (direct investment) cevaz vermekte fakat “portfolio yatırımlarına” cevaz vermemektedir. Bu arzu edilen bir husus mudur? Yoksa eksik bırakılmış bir hükmü müdür? Bilindiği üzere Türkiyede Sermaye piyasası gelişmiş olmadığı gibi, bunu düzenliyen bir kanun da henüz çıkarılmamıştır. Diğer taraftan, böyle bir sermaye piyasası olsa bile, yabancılardan bu piyasadan serbestçe, Türk sermayesini, satın alması mahzurlar tevlit edebilir. Bu sebeple bugünkü durumda portfolio yatırımlarına, direkt yatırımlar gibi rüchaniyet vermek, düşünüldüğü takdirde, meselenin her yönü ile alınması gerekecektir. Bununla beraber yabancıların Türkiyede

menkul kıymet satın almalarına mani bir huküm yoktur. Yalnız 17 sayılı kararım 39 uncu maddesi, Türkiyede Türk ve yabancılardan menkul kıymet satın almak istiyen hariçte mukim gerçek ve tüzel kişilerin, bunların bedellerini döviz olarak getirmeleri mecburiyetini hükmne bağlamıştır. Menkul kıymetler ise 17 sayılı kararım 3 ncü maddesinin 9. No.lu bendine göre, "Türk ve yabancı hisse senetleri, tahviller, kurucu ve intifa hisseleri, kupon ve suskripsyon ve bu kıymetlere bağlı diğer haklar ile bu hakları temsil eden bütün belgeleri ifade eder" "Bu menkul kıymetlerden, döviz getirilerek satın alınan devlet tahvilleri ile bonolar hariç, diğerlerinin meselâ bir Anonim Şirket hisse senedinin gelirinin transferine de cevaz verilmemiştir. Bu nevi gelirler Blokaj hükümlerine tabidir.

Yukarıda yabancıların mevcut yerli bir teşebbüsün hissesini, kanunun 2 inci maddesindeki yabancı sermaye tarifi hükmü muvacehesinde, devr veya satın alması halinde, bunun 6224 kanunundan istifadesine imkân olmadığından bahsetmiştik. Bunun bir istisnası mevcuttur. Şöyleki, 6224 sayılı kanundan istifade ederek kurulan ve hisselerinin faraza % 60 i yabancıya, % 40 da yerli ortaşa ait bir teşebbüs bulunsun. Bu şirket önce Türk Ticaret Kanunu göre kurulan yerli bir şirket, Türk Şirketidir. Bu Türk Şirketinin, yabancıya ait hisse veya hisse senetlerini, bir başka yabancı satın alamayacak mıdır? 6224 sayılı kanunun 2 inci maddesine göre alamaz. Ancak 6224 sayılı kanun buna bir istisna tanımış ve 5/a maddeyle, yabancılarla ait nama kayıtlı hisse senetlerinin ve muvakkat makbuzların Türkiyede veya dışında satışını serbest bırakmıştır. (Ancak bu nevi devirler, aslında bir yatırım olmamaktadır.) Ticaret Kanunu hükümleri caridir. (Ticaret Kanununun 415, 419 uncu maddelerine göre nama yazılı hisse senetleri mukavelede aksine huküm olmadıkça devredilir. Ve pay defterine kayıtla huküm ifade eder. Ancak İdare Meclisi bu devri kabul edip etmemekte serbesttir.)

Bütün bu hükümlere rağmen, 6224 sayılı kanun bu konuda sarih değildir. Ve bu konuda çıkan bazı kararlar, bu hükümlerle çelişir görünülmektedir. Bu sebeple, bu soruna, kanunda daha açık hükümler getirilmek suretiyle çözüm getirilmesi gerekmektedir.

İthal edilecek aynı yabancı sermayenin neler olacağı hususunda ise (yatırımlarda yerli mamullerin kullanılması hakkında yönetmelik) hükümleri tatbik edilecektir. Bu yönetmeliğe göre, meselâ Türkiyede yapılan kamyon ve kamyonetler aynı sermaye olarak gelemez. Bu yönetmeliğin tatbiki ise bazı gecikmelere sebebiyet verdiğinden ihtilâflı durumlar doğmaktadır. Ayrıca, expertiz işlemleri yani aynı sermayenin kıymetinin tespiti önem arzettmektedir.

2) *Fikri Haklar :*

6224 sayılı kanuna göre, fikri haklar, da yabancı sermaye olarak yurda ithal edilebilmektedir. Ancak bu ithal iki şekildedir:

(a) 6224 sayılı kanuna göre teşebbüse sermaye olarak, vazedilebilir. Bu takdirde bilançonun Aktifinde, takdir olunacak kıymetile gösterilecektir.

(b) Veya — sermaye olarak vazedilmezse, bu takdirde yapılacak bir "lisans" anlaşmasına göre, hakkın işletilmesi söz konusu olur. Hakkın işletilmesi söz konusu olması halinde, T.P.K.K.larındaki 17 sayılı karar hükümlerine göre işlem yapılır. Bu işlemlere ilerde temas olunacaktır. Ancak fikri hakların neler olduğu hususunun bilinmesinde fayda vardır. 6224 sayılı kanun, "Lisanslar", patentler, ve alâmeti farika gibi fikri haklar" tabirini kullanmaktadır. Bunun dışında, yabancı sermaye kararlarında da know-how, teknik yardım, Royalt gibi tabirlere rastlanmaktadır. Bunların mahiyetlerinin iyice bilinmesine lüzum vardır. Bu sebeple aşağıdaki izahatı burada zikredelim: Önce lügat manalarını gösterelim:

Türkçesi	Fransızcası	İngilizcesi
1 — İhtira Berati	Brevet d'invention	Patent
2 — Telif Hakkı	Droit d'auteur	Copyright
3 — Alâmeti - Farika (Marka)	Marque déposée	(Royalty) (registered) (trade mark)
4 — Lisans (izin)	Licence	License

Muhtelif kullanılışlarda, Fransızca, İngilizce ve Türkçe kelimelerine yer verilmesi, fikri haklarda bir terim, veya Terminoloji karışıklığına sebep olmuştur. Şimdi bu terimlerin manasını açıklayalım:

(1) Fransızca "Patente" kelimesi Türkçede "ruhsatname" karşılığıdır. Önceleri, gemilere verilen "La patente de santé" İngilizcede "Bill of Health" Türkçede "Karantina vesikası" olarak geçmiştir. Yine Fransızca "Patente" kelimesi, Ticari ve sınai müesseselerin açılışında verilen (ruhsatnameyi) de ifade eder.

Ayrıca, 17inci asırdan 1919 yılına kadar, Fransada patent vergisi-kazanç vergisi karşılığı olarak kullanılmıştır.

(2) Fransızca "Licence" İngilizce "License" veya Türkçe de "Lisans", Ticaret ve Kambiyo rejimleri icabı verilen çeşitli ruhsatları ifade eder. İzin, müsaade anlamına gelir. İthal lisansı, gibi ... Ancak, ihtira beratının veya patent hakkının kullanılmasının devrini tazammun etmek

üzere, yine lisans tabiri kullanılır. Bunun fransızcadaki karşılığı “Licence” d’exploitation” İngilizce karşılığı “exploitation” veya “utilization of a patent” dir.

Bu itibarla lisans, kanunda yazıldığı gibi bir fikri hak değil, bir fikri hakkın kullanılmasıdır. Halbuki patent doğrudan doğruya bir haktır. Ve patentin kullanılması bir lisans mevzuu olabilir.

(3) *Ihtira Beratı*, (Brevet d’invention, patent) Bir devlet tarafından kendi ülkesinde, hakiki veya hükmü bir şahsa tanınan bir inhisar, Tekel hakkıdır. Bu hakkı temsil eden vesika, belli bir süre için, 5, 10, 15 veya 20 sene için hüküm ifade etmek üzere verilir. Ondan sonra tekel hakkı ortadan kalkar. İhtira beratının bir başkası tarafından kullanılması, sahibi tarafından verilen izin (lisans) tahtında mümkündür.

(4) *Know-how*: (fransızca: assistance technique) know-how son 30 yılda Amerikada moda olan, veya yayılan bir tabirdir. Sanayi alanında patentin yerini almaktadır. Ancak tescile tabi değildir. Borçlar Hukuku hükümlerine göre idare edilmektedir. Anlam olarak “yeni bir usulde, teknik bilgi ve Teknik Personeli” ifade eder. Patent müddetli olduğu, ve tescil ile bir inhisar hakkı haline geldiği halde, “know-how” da inhisar, tescil olmadan mevcuttur.

(5) *Royalty* : İngilizce bir tabirdir. İngilizce Hukuk lügatına göre “gayri maddi hakların belli bir süre kullanılmasının başkasına devri mukabilinde hak sahibine haslat üzerinden ödenenen paydır.” Bu itibarla imtiyaz hakkı, patent hakkı, telif hakkı sahibine verilen pay, bir royalty’dir.

Yabancı sermaye tatbikatında, önemli sorun - fikri hakların değerinin tayini ile, know-how’un vergilendirilmesindedir. Bu konuya Vergi Sırunlarının da temas olunacaktır.

Fikri Haklarla ilgili mevzuat:

Markalar Kanunu : 3.3.1965 tarih ve 551 sayılı Markalar Kanunu, markalarla ilgili hususları tedvin etmektedir.

Ihtira Beratı Kanunu : 10.3.1296 tarihli ihtira beratı kanunu; patentlerle ilgili mevzuati iktiva eder.

20 Mart 1883 tarihli Paris ittihadi mukavelenemesi : 7.2.1957 tarih ve 6894 sayılı kanunla tasdik edilen bu anlaşma, Sinaî mülkiyetin himayesine dairdir.

İlâç sanayii ve ticaretinde, gayrimaddî hak şeklindeki yabancı sermaye ile ilgili bir husus, konumuzu çok yakından ilgilendirmektedir. Bu da, (İlâcm aktif maddesinde, ihtira berati kanunumuza göre, sınaf mülkiyet hakkının tanınmamasıdır.) 12.5.1961 tarih ve 10805 sayılı Resmi Gazetede müntesir T.C. Kurucu Meclis kararı ile 30 Ocak 1969 tarihli 13114 sayılı Resmi Gazetede müntesir Anayasa Mahkemesi kararı, bu konuda, bugüne kadar süre gelen ve ilâç ham maddesi ithalinde, Yabancı sermayeli veya yabancı patentle çalışan yerli kuruluşların, döviz kaybına sebep oldukları, yanlış tatbikata ve ihtilâfa son vermiş bulunmaktadır. İlâcta üç nevi gayrimaddî hak söz konusu olabilmektedir. Bunlardan *birincisi* "marka, veya alâmeti farika" hakkıdır ki, ilâcm veya ilâç müstahzarının adı veya işaretidir.

Ikincisi, ilâç müstahzarının veya ilâç kimyevi maddesinin yapılması tekniği ve usulü ile ilgilidir ki bu da know-how dir.

Üçüncüsü, ilâç ham maddesi üzerinde, mucidinin sahip olduğu ve tescil ettirdiği ve Beynelmilel Paris Anlaşması ile, Milletlerarası Hımyeye mazhar olan "ihtira Berati" hakkıdır.

Türkiye'de ilâç sanayiinde, müstahzarlar üzerinden birinci ve ikinci haklar ile ilgili lisans anlaşmalarına göre, transfer ödemeleri yapılmaktadır. Fakat madde ve ilâcm kimyevi maddesi ile ilgili usul ihtiralara kanunen cevaz verilmemektedir. Zira, 10 Mart 1296 tarihli İhtira Berati Kanunun 3 ncü maddesi "terkibati saydelâniyeye ve her nev'i edviye ve mualecâta" berat verilmesini önlemektedir. Hernekâdar 6894 sayılı kanunla tasdik olunan sınaf mülkiyetin himayesine mahsus 20 Mart 1883 tarihli Paris anlaşmasına dahil bulunmakta isekte bu anlaşmanın 2 ncı maddesi bu anlaşmayı imza eden devletlerin vatandaşlarına, kendi vatandaşımıza tatbik edilen hususlardan gayri bir hususun tatbikini amir değildir.

Hal böyle olmakla beraber yakın zamanlara kadar, üzerinde ihtira berati bulunan kimyevi maddeler, gerek yabancı sermayeli kuruluşlar, gerekse, patentle müstahzar ilâç imal eden yerli kuruluşlar, tarafından ana merkezin (ihtira beraati sahibi ana kuruluş) empoze ettiği fiattan ithal edilmekte idi. Halbuki aynı ilâç ham maddesini ihtira berati anlaşmasını ilâcta uygulamayan İtalya, Japonya gibi diğer bazı memleketlerden daha ucuza ithal etmek mümkündü. Meselâ, Oxytetracycline ilâcmını İtalyadan daha ucuza getirtmek mümkünken, bu ve buna benzer antibiyotiklerin diğer ülkelerden ithalinden uğranılan döviz kaybının yılda 38.200.000 lira olduğu, kurucu meclis kararında belirtilmektedir.

Oxytetracycline den, yapılan ilaç müstahzarının adı Terramycinidir. Bu isim tescilliidir. Aynı mahiyette yerli kuruluşlarca imal edilen ve oxytetracycline'i ihtiva eden ilaç ise Sekamycinidir. Yerli ilaç, terramycin den daha ucuzdur. Bunun en önemli sebebi ilaç ham maddesindeki fiyat farkıdır. Sağlık Bakanlığınca kontrol edilen ve düzenlenen eski fiyat tekevün sistemi de buna sebep olmuştur. Bakanlığın yeni uygulaması ve Anayasa Mahkemesi kararı muvacehesinde, ilaç ham maddesi ithalinde artık bu şekilde büyük bir döviz kaybının söz konusu olmaması gerekmektedir. Ancak, bu hususta kesin bir şey söylemek için yeni fiyat tekevün sisteminin, buna göre tatbik edildiğini beklemek lâzımdır. Bu ise konumuz dışındadır.

3) Türk Parası Kìymetini koruma mevzuatına göre, gelecek özsermaye, 9.5.1968 tarih ve Seri VII ve 50 No.lu tebliğle "memleketin ekonomik gelişmesi için lüzumlu ve faydalı görülecek alanlarda kullanılmak üzere getirilme" şartına bağlanmıştır.

Türk parası kìymetini koruma mevzuatına göre gelen sermayenin 6224 sayılı kanuna göre gelenlerden diğer bir farkı, zarar veya diğer sebeplerle, gelen sermayenin, işin gerektirdiği miktarın altına düşmesi halinde, yurt dışından getirilerek tamamlanması mecburiyetine tabi olmasıdır. Bu son şart 6224 sayılı Kanunda yoktur. Kanımızca, böyle bir şartın 6224 sayılı kanuna konması yerinde olacaktır.

III) Bilgi Toplama ve Değerleme Sorunu :

Ceşitli mevzuata göre gelen çeşitli yabancı sermayenin giriş ve çıkışlarının kayıtları da çeşitli mercilerdedir. Bazlarına ait istatistik bilgiler bile toplanmamaktadır. Bu noksantalığın giderilmesi için tedbir alınması, yani yabancı sermayeye ait bilgilerin toplanması hususu 1966 yılı Plân-programında da öngörülümüştür. Nihayet 31.10.1967 tarihli Resmi Gazetedede müntesir "6224 sayılı yabancı sermayeye Teşvik kanununun Ticaret Bakanlığı ile ilgili tatbikatına ait yönetmelikle" Ticaret Bakanlığında, bu bilgileri toplamak üzere bir istatistik şubesı kurulmuştur.

Petrolle ilgili bilgiler Petrol Dairesinde mevcuttur.

Türk parası mevzuatına ait yabancı sermayeye ait istatistik neşriyat mevcut değildir. Bu sahada bilhassa gayrimaddi haklarla ilgili rakamların bilinmesinde lüzum ve zaruret vardır. Zira, fikri haklarla ilgili, gerek yabancı sermayeli kuruluşlar gerekse tüm yerli sermayeli kuruluşların transferleri önemli meblâglara ulaşmaktadır. Maliye Bakanlığınca

mesredilen "aylık ekonomik göstergeler" bülteninde sadece 6224 sayılı kanuna ait giriş ve transferler gösterilmektedir.

IV) Yabancı Sermayenin Vergi Sorunları :

Vergiyle ilgili sorumlardan önce, yabancı sermayeye ilişkin vergi hükümlerini gözden geçirmekte fayda vardır.

1) Kurumlar Vergisi :

(a) Tam mükellefiyet :

5224 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa göre tam mükellefiyete tabi Anonim, eshamlı komandit ve limited şirketleri Kurumlar Vergisi matrahı üzerinden % 20 nispetinde vergiye tabidir. (Bu nispet son değişiklikle % 25'e yükseltilmiştir.) Bu nevi ortaklıklarda, ortak olan yabancı bir sermeyedar, (şahıs veya yabancı şirket olabilir.) Türk ortaklığın olduğu vergi dolayısıyle bir vergiye tabidir..

Kurumlar Vergisi Kanununun 2inci maddesine göre sermaye şirketleri mahiyetindeki yabancı kurumlarda sermaye şirketidir, ve bunlardan kanuni veya iş merkezleri Türkiyede bulunanlar (Md. II) tam mükellef olarak vergilendirilir.

(b) Dar Mükellefiyet :

Kanunî ve iş merkezinden her ikisi de Türkiye içinde bulunmiyan kurumlar, yanlış Türkiyede elde ettiği kazançlar üzerinden vergilendirilirler. (K. V. Md. II) Bunlar, Türk Ticaret Kanunu göre kurulmuş, Anonim, eshamlı komandit ve limited şirketi statüsünde Türk şirketlerinin yabancı kurum ortakları, olabileceği gibi, Türkiye'de şube ve acentaları veya temsilcileri bulunan, yurt dışındaki yabancı kurumlar olabilir.

Kanunun 12inci maddesine göre, dar mükellefiyet mevzuuna giren kurum kazancı aşağıda gösterilen kazanç ve iratlardan tereküp eder.

(1) Türkiye'de Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun iş yeri olan veya daimî temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasiyle yapılan işlerden elde edilen ticari kazançlar (Türkiyeden ihraç maksadıyla, Türkiyede imal ettikleri veya satın aldıkları mallardan doğan kazançlar muaftır.)

- (2) Türkiyede elde edilen ücretler,
- (3) Türkiyede elde edilen serbest meslek kazançları,

- (4) Türkiye'de bulunan ziraat işletmeden elde edilen kazançlar,
- (5) Gayrimenkullerin, hakların ve menkul malların Türkiyede elde edilen iratları,
- (6) Türkiyede elde edilen menkul sermaye iratları
- (7) Türkiyede elde edilen sair kazanç ve iratlar (Bir numaralı fikra hükmü dışında kalanların menkul kıymet satışından elde ettikleri kazançlar hariç)

Bu kazançlar üzerinden, ücretler, serbest meslek kazançları, menkul sermaye iratları ile gayrimaddi hakların satışı, devri temliki veya kiralanması mukabilinde alınan bedeller hariç, verilen yıllık beyannameye göre, vergi alımları.

Kurumlar Vergisi Kanununun 24 ncü maddesine göre de, yıllık beyanname ile bildirilmeyen ücretler, serbest meslek kazançları, menkul sermaye iratları, telif, imtiyaz, ihtira, işletme ticaret unvanı, alâmeti fırka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devri, temliki veya kiralanması mukabilinde alınan bedeller, bunları yabancı kurumlara sağlıyanlar tarafından muhtasar beyanname ile bildirilerek % 20 oranında stopaja tabi tutulurlar. (Bu nispet son değişiklikle kâr payı menkul sermaye iratları için, % 35'e yükseltilmiştir.)

Vergiler, yabancı kurumların, müdüür veya temsilcisi adına, onlar mevcut değilse, iradı sağlıyanlar adına tarh edilir.

Eğer Dar mükellefiyete giren yabancı kurumların, vergiye tabi gelirleri gayrimenkullerin, hakların satışından, iştirak hisselerin devir ve temlikinden doğan kazançlardan veya arızî kazançlardan ibaret ise, yabancı kurum veya onun adına hareket eden kimse, kazancın iktisap tarihinden itibaren 15 gün içinde, Vergi Dairesine beyan etmek suretiyle vergisini tarh ettirecektir. Burada özel beyan zamanı sözkonusudur.

Yabancı ulaşırma kurumları :

Yabancı ulaşırma kurumları, kazançları üzerinden değil, Türkiyede elde ettikleri hasılata üzerinden veriglendirilir. (K. V. K. Md. 18) Verginin matrahı, Maliye Bakanlığıncı tespit edilen ortalama emsal nispetlerinin, hasılata uygulanması suretiyle bulunan miktarıdır.

2 — Gelir Vergisi :

Türkiye'de bir iş yapmak üzere sermaye getiren ve bu sermaye dolayısıyla kazanç sağlıyan yabancı bir kişi, Gelir Vergisi Kanununun tat-

bikatı bakımından ya tam veya dar mükellef olur. Türkiye'de ikametgâhi bulunan veya bir takvim yılı içinde Türkiye'de altı aydan fazla oturan yabancılar, tam mükellefiyete tâbi Türk vatandaşları gibi vergiye tâbidirler.

Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilir. Ancak bunların mevduat faizleri ile menkul kıymet satışından doğan kazançları Türkiye'de elde edilse bile vergiye tâbi değildir.

Dar mükellefiyete tâbi olanlara tam mükellefiyete tâbi olanlardan farklı olarak tatbik edilen, Gelir Vergisi Kanununun diğer hükümleri ise şunlardır :

Gelir V. K. Md. 86 : Dar mükellefiyette vergiye tâbi gelir sadece :

- 1 — Ücretlerden
- 2 — Serbest meslek kazançlarından
- 3 — Menkul sermaye iratlarından
- 4 — Gayrimenkullerin ve hakların satışından, ortaklık hisselerinin devir ve temlikinden elde edilen kazançlardan
- 5 — Arızî kazançlardan veya bunların bir kaçından ibaretse, yıllık beyanname verilmez, bunun yerine, Kanunun 101inci maddesinde yazıldığı şekilde Münferit Beyanname verilir. Ancak, telif ve patent haklarının satışı gelirlerinin, vergi tevkifatı yapılmışsa, münferit beyanname ile bildirilmesi ihtiyardır. Diğer hallerde yıllık beyanname verilir.

Vergi tevkifatı :

Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesine göre, dar mükellefiyete tâbi olanlara, telif ve patent haklarının satışı veya kiralanması dolayısı ile yapılan ödemelerden % 15 nispetinde tevkifatı yapılır. (1137 sayılı kanunla bu nispet % 20 olmuştur.)

Keza, G. V. K. nun 96inci maddesine göre, ortaklık dolayısı ile elde olunan kâr hisseleri % 20 nispetinde vergi tevkifatına tâbidir. (1137 sayılı Kanunla % 35'e tâbi olmuştur.)

G. V. Kanununun 96inci maddesinin tatbikatı, Kurumlar Vergisi Kanunu ile irtibatlıdır. Bu durumu yani gerçek ve tüzel yabancı kişilerin ortak olduğu bir yabancı şirketin bu maddeye göre vergilendirilmesini aşağıdaki şema ile izah edelim. (Yerli ve yabancı gerçek ve tüzel kişi ortaklıği bulunan bir sermaye şirketinin geliri üzerindeki vergiler, şu şekildeildir.

	Tüzel kişi Dar mukellef	Tam	Gerçek kişi Dar	Tam
<i>← Gelir Vergisi Kanunu Md. 96/2 →</i> % 20				
Dağıtılmayan Kurum Kazancı				
Dağıtılan Kurum kazancı	K. Vergisi Ka. md. 24 % 20 (% 35)		G. Vergisi K. md. 96/1 % 20 (% 35)	G. Vergisi Ka. md. 86/1 % 20
Yedek Akçeler, Bağışlar, zararlar, vb.				
Kurumlar Vergisi % 20 (% 25)				

(Not : Yukarıdaki nispetler 31 Mart 1969 tarih ve 1137 sayılı kanunla değişikliğe uğramıştır. Buna göre, dar mukellefiyete tâbi gerçek ve tüzel kişilerin, dağıtılan sermaye kazançlarındaki stopaj nispeti % 35'e çıkarılmıştır. Kurumlar Vergisi nispeti % 25 olmuştur.)

Yukarıdaki şemanın tetkikinden anlaşılacağı üzere, gerçek kişilere dağıtılan pay üzerinden 96 ncı maddenin 1 inci bendine göre % 20 stopaj yapıldıktan başka, dağıtılmayan pay üzerinden de 96 ncı maddenin 2 inci bendine göre % 20 nispteinde vergi tevkifatı yapılmaktadır.

Ortağın bir tüzel kişi olması halinde dağıtılan kâr payı üzerinden, gelir vergisi tevkifatı yapılmamakta ancak, ortak yabancı tüzel kişi ise, bu takdirde, Kurumlar Vergisi Kanununun 24 ncü maddesine göre % 20 stopaj yapılmaktadır (1137 sayılı Ka.la % 35)

Dağıtılmayan paylar üzerinden ise yine (gerçek ve tüzel kişilere ait) % 20 stopaj yapılacaktır. Ancak, kârm bilâhare dağıtılmaması halinde, bu vergi, Kurumlar Vergisi Kanununun 24 üncü maddesine göre almacak vergiden, yine Kurumlar Vergisi Kanununun 44 ncü maddesine göre mahsup edilecek; ortağın gerçek kişi olması halinde ise, şahıs beyannamesindeki gelir vergisinden mahsup olunacaktır.

Yukarıda ilgili hükümlerini izah ettiğimiz Gelir Vergisi Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanunu tatbikatından doğan bazı ihtilâflar mevcuttur. Bunlardan biri kurumlarla ilgili olarak Gelir Vergisi Kanununun 96 ncı maddesi ile know,- how karşılığı ödenen bedellerin vergilendirilmesine taallük etmektedir. Yabancı sermaye ile ilgili diğer bir sorun ise yabancı sermaye üzerindeki vergilerin arttırılıp arttırılmamasıdır.

(1) Gelir Vergisi Kanununun 96 ncı maddesinin 2 ncı bendinin (f) fıkrasında, stopaj matrahından tüzel kişilerin (daha doğru ifade ile gerçek kişi olmayan ortakların) kazanç hisselerinin indirileceği hükmü mevcuttur. Bu hükmün tatbikatında, önceleri Tüzel kişiye ait dağıtılan ve dağıtılmayan kazanç payları düşülmekte iken, 77 sayılı Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün tebliği ile, sadece, dağıtılan payların düşüleceği, zira dağıtılmamış kazancın şirketin tüzel kişiliğine ait bir kazanç olduğu, tüzel kişi ortaklarca henüz kazanılmış bir pay olmadığı belirtilmiştir.

Bununla beraber, stopaj beyannameleri ihtarazı kayıtlı verilmiş, ve ilgili mükellefler bu sekil tarhiyata itiraz etmişlerdir.

Gelir Vergisi, gerçek kişilerin gelirlerinin vergilenmesi prensibine dayandığına göre, bu maddenin (f) fıkrasının, gerçek kişi olmayan ortaklara sadece, dağıtılan değil, dağıtılmayan kârlardan düşecek payı da kapsadığını ileri sürmek mümkünür. Ancak, bu maddenin, bir vergileme maddesi olmayıp, bir genel tahsil maddesi olduğunu da ileri sürmek ve bu sebeple dağıtılmamış kazançlar üzerinden kurumlar vergisi karşılığı

stopaj yapılmasında, Ticaret Kanunu hükümlerine de dayanılarak idareyi haklı görmek mümkündür. Kaldı ki, sermaye şirketlerinde, hamiline muharrer hisse senetlerinin, kimlerin (gerçek veya tüzel kişilerin mi) sahip olduğunu da bilmek her zaman mümkün değildir.

Bununla beraber, bu maddenin, ihtilâfları giderecek tarzda yeniden tedvin edilmesi gereklidir.

(2) Kurumlar Vergisi Kanununun 24 ncü maddesine göre, gayrimaddî hakların devri, temliki veya kiralanmasından doğan kazançlar, % 20 vergi stopajına tâbi tutulacaktır. Bu kazançlar, yabancı sermaye tatbikatında, patentler, markalar, ve know - how karşılığı yapılan ödemelerdir.

Yabancı kurumlar, know - how karşılığı aldıkları bedelleri, sınai mülkiyet hakkı karşılığında aldığı bir bedel olarak nitelendirmeyip, yurt dışında yapılan bir hizmet karşılığı aldıktır bir ücret olarak nitelendirmek suretiyle, yapılan tarihayata itiraz etmektedirler.

Fikri hakların tarif ve izahında belirtildiği üzere, know - how, patent gibi tescil edilmiş bir hak olmamakla beraber, sahibine fiili inhisar hakkı vermektedir ve bu hak bir lisans anlaşması mevzuu olmakta, bunun karşılığı hak sahibine inhisar hakkı sebebiyle, (royalty) name ile bir bedel ödenmektedir. Bu anlam ile know - how'ı Kurumlar Vergisi Kanununun 24 üncü maddesinde sayılan haklardan saymak gerekir.

Ancak, know - how da, (Teknik bilgi ve yardım), istikbale muaf buluşların da, lisansı alana verilmesi sözkonusu olduğundan, lisans bedeli, lisansı verenin yaptıkları araştırma masraflarına bir nev'i iştirak payı da olmaktadır. Bu halde, know - how karşılığı ödenen bedel, fikri hak bedeli sayılabilir. Yalnız bu durumlar, know - how'un sermaye olarak vazedilmemesinden doğmaktadır. Halbuki, know - how gayrimaddî hak olarak da, hizmet olarak da sermaye olarak vizedilebilir. Bu takdirde, geliri menkul sermaye irâdi olarak vergiye tâbi olacaktır.

Bu soruna kanaatimizce, malî kaza mercilerince bir içtihada varılması, veya kanunda, know - how'un mahiyetinin açıkça belirtilmesi suretiyle bir çözüm bulunabileceği tabidir.

(3) Bugünkü durumda, yabancı sermaye kazancından alınan vergiler artırılabilir mi?

Yabancı sermayeye, yerli sermayeden farklı bir muamele yapılması, gerek bu konudaki mevzuata aykırı olduğu gibi, yabancı sermayeyi teş-

vik gayesine de aykırı olur. Ancak, yabancı sermaye ana yurdunda daha yüksek nispette bir vergiye tâbi ise, Türkiye'deki verginin o nispete çıkarılması, yabancı sermeyedar mükellef üzerinde vergi yüküne bir teşsiri olmayacağıdır. Fakat bu halde yabancı sermayenin ait olduğu ülke, vergi hâsilatı ve döviz kaybına uğrayacaktır. Bu takdirde de o memleketin sermaey ihracını teşvik edip etmeyeceği sorulabilir.

Düzen taraftan, yabancı memleketin vergi mevzuatı farklılıklar göstermektedir. Bazı ülkelerde yurt dışında ödenen vergilerin ödenecek vergiden mahsubu kabul edildiği halde, bazı ülkelerde, ödenen verginin giider olarak matrahdan indirilmesi kabul edilmektedir. Bu ikinci halde, yabancı sermaye üzerinde vergi yükü artmaktadır. Göründüğü üzere vergi artırılmasının yükü her memleketin mevzuatına göre değişmektedir.

Bu sebeplerle, yabancı sermaye ile ilgili vergi nispetlerinin arttırılması halinde, ilgili memleketlerle vergi anlaşması yoluna gidilmesi en uygun hal çaresi olacaktır.

V — Transfer Sorunları :

A — 6224 sayılı kanuna göre transferler :

6224 sayılı Kanuna göre yabancı sermaye sahibi aşağıdaki transferlerde bulunmak hakkına sahipdir.

- 1) Yürürlükteki vergi kanunlarına göre taayyün eden kazançlardan ana yabancı sermaye sahiplerine isabet eden miktarlar,
- 2) Teşebbüsün kısmen veya tamamen tasfiyesi halinde, makul fiyatla satış neticesi elde edilen hâsilattan anayabancı sermaye sahibine isabet eden payla, anayabancı sermayenin kısmen veya tamamen makul fiyatla satışı neticesi elde edilen hâsilat,
- 3) Dış istikrazın, istikraz mukavelesine göre hulûl eden resülmal ve faizleri,

Maliye Bakanlığı yukarıda belirtilenlerin transferi için, yapılacak müraaat üzerine, gerekli müsaadeyi verir. Ancak, Maliye Bakanlığı transferi istenebilecek miktarı her zaman kontrol etmek yetkisini haizdir.

Transferlere ait usul ise 17 sayılı karara ilişkin tebliğlerle tespit edilmiştir. Buna göre, (17 sayılı karara ilişkin seri V, 3 No. lu tebliğ Md. 4) kâr transfer talepleri, vergi beyannamesi ve vergi tahakkuk fişlerine istinaden Merkez Bankasına yapılır, ve bu belgelere göre talep edi-

len miktar Bankaca transfer edilerek, keyfiyet 9 gün içinde Maliye Bakanlığma bildirilir.

B — T. P. K. Koruma mevzuatında transferler :

Türk Parası Kıymetini Koruma mevzuatına göre, gelen sermaye ile ilgili, kâr, temettü, faiz, kazanç, tasfiye ve iştirak hisseleri ile satış ve devir bedelleri, prensip olarak, transfere tâbi değildir. Bunlarım, Gelir veya Kurumlar Vergisi beyannamelerinin vergi dairesine tevdii süersinin sona erdiği tarihte Merkez Bankasında bloke bir hesaba yatırılması mecburidir. Bu prensibin bir kaç istisnası vardır ki, bu istisnaî haller de, transferler aynen 6224 sayılı kanuna tâbi olanlardaki gibidir. Transfer hakkı mahfuz kalanlar : 13 ve 14 sayılı kararların 23 ve 54 ncü maddelerine giren ve Maliye Bakanlığuna tescil ettirilmiş olanlarla, Merkezleri yabancı memleketlerde olup, Türkiye'de faaliyyette bulunan şirketlerin şube ve acentaları ile yabancı bankalar ve sigorta işetmelerinin 4/8/1958 tarihindeki ödenmiş sermayeleri üzerinden merkezleri adına ayırdıkları safikârlardır. Keza, Turistik yatırımlarda kullanılacak kârlar da farazi transfer muamelesine tâbi tutulurlar.

C — Petrol Kanununa göre transferler :

Petrol hakkı sahibi, Petrol Kanununa göre hakkı olduğu transfer için, Maliye Bakanlığı ile petrol dairesine müracaat eder. Transfer, her iki Bakanlığın tetkiki neticesine göre yabilir.

D — Transfer Kuru :

Yukarıdakilerden, ilk ikisi (kâr ve ana sermaye) câri kambiyo rayıcı üzerinden transfer edildiği halde, petrol kanununa göre gelen sermaye sermayenin geldiği tarihteki kambiyo rayıcı üzerinden transfer edilecektir. Petrol kârları için bir hüküm yoksa da, kur, Maliye ve Petrol Dairesince müşterek tâyin edilir.

Yukarıda kısaca özetlediğimiz transferlerle ilgili olarak, bir çok sorun ortaya çıkmaktadır.

E — Sorunlar :

- 1) Transferabl kâr, vergi matrahuna mı, yoksa ticâri kâra göre mi tâyin edilecektir?

- 2) Ana yabancı sermayeye isabet eden transferabl kâr, taahhüt edilen sermayeye göre mi, yoksa ödenmiş sermayeye göre mi hesap edilecektir?
- 3) Mevcut hükümler muvacehesinde birikmiş kârların durumu ne olacaktır?
- 4) Yabancı sermayeli kuruluşların, yerli piyasadan kredi temini üzerinde, bir tahdit lüzumlu mudur?
- 5) Yabancı sermayeli kuruluşun, yabancı sermaye yatırım müsaadesinde zikredilen faaliyet sahası dışında elde ettiği kârlar ile bu kârların kullanılmamasından doğan kârlar transfer açısından ne şekilde tefrik edilecektir?
- 6) Yabancı sermayeli kuruluşlarda; ana yabancı sermaye sahibine marka, patent ve know - how karşılığında ayrıca bir bedel ödenmesi, caiz midir?

Bu soruların cevabını çeşitli mevzuata göre sırası ile verelim :

1) 6224 sayılı kanunda sözü edilen "yürürlükteki vergi kanunlarına göre taayyün eden kazançlardan ana yabancı sermaye sahiplerine isabet eden net kârlar" tâbirinden önce, gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinde gösterilen kazancı anlamak gereklidir. Bir başka ifade ile ilk akla gelen "vergi matrahı"dır. Ancak, farzedelim ki, gelir veya kârum kazancının tamamı vergiden muaf olsun. Bu takdirde, yabancı sermaye sahibinin transfer edeceği bir meblâg olmuyacak mıdır? Tabii ki olacaktır. Şu halde, vergi matrahı transfere esas değildir ve olamaz. Zira, vergi matrahının, firmanın gerçek kazancından fazla olduğu haller de mevcuttur. Meselâ, firmanın gerçekten yaptığı, fakat vergi matrahından düşülmesi kabul edilmeyen giderler de mevcuttur. Bu durumda, yabancıının, transfer edeceği veya transefere hakkı olan meblâg bu giderlerin düşülmesinden sonra kalan miktar olacaktır. Diğer taraftan, ihtiyaçlar vergi matrahına dahildir. Fakat, Ticaret Kanunu'na göre, ihtiyaçların, şirket bünyesinde kalması gereklidir. Bu itibarla, transferabl kâri, vergi matrahına bazı tenzil ve ilâveler tatbikiyle bulmak gerçeğe ve kanundaki; "net kâr" tâbirine daha uygun olacaktır. Böylece, vergi matrahından,

- Gelirden mahsup edilmeyen zararlar
- İndirilmesi kabul edilmeyen giderler.
- Gelir ve Kurum Vergileri
- Her türlü ihtiyaçlar
- Vergi kanunlarına göre kabul edilmeyen karşılıklar, düşülmek,

ve + vergiden muaf kârlar, matraha ilâve edilmek sureyile transferabl kâr tespit edilebilecektir. (Tabîf ki, bunlar, firmânın, şirket veya ana kurumun bir şubesi olmasına göre değişiktir.) Ticaret Kanununa göre, kurulan şirketlerdeki, yabancı ortak'a ait transferabl kâr, dağıtılan kazancın yabancıya isabet eden payından vergiden sonra kalan kısımlıdır. Zira dağıtılmış kisimlar, şirket hükmü şahsiyetine ait olup, henüz, ortaklarca kazanılmamıştır.

Petrol Kanununa göre, transferabl kâr beyannamede bildirilen kurum kazancından kurumlar vergisi çıktıktan sonra kalan bakiyedir. (6326/Md. 116) 7462 sayılı Ereğli Demirçelik Fabrikaları T. A. Ş. Kanununa göre (Md. 6), hissedarlara % 6 temettü verilir.

2) Diğer bir mesele, transferlerde, ödenmiş sermayenin mi, yoksa taahhüt edilen sermayenin mi esas alınacağıdır?

Yerli ve yabancı ortaklığının bulunduğu bir şirket de, iki hali düşünelim :

Birinci hal: yerli ortaklar taahhüt ettikleri sermayeyi yabancı ortaklardan daha az ödemış, ve yabancı ortaklar tam ödemışlardır.

Transferabl kârm ödenmiş sermayeye göre hesap edilmesi halinde, yabancı ortağa, taahhüt ettiği, ve yabancı sermaye müsaade kararındaki nispetten fazla bir pay ayırmak gibi bir durum hâsil olabilecektir.

İkinci hal: Yerli ortaklar taahhütlerini ifa etmiş, yabancı ortaklar daha az nispette taahhütlerini yerine getirmiştir.

Transefere esas meblâğın, ödenmiş sermayeye göre tespiti halinde, yabancı ortağa taahhüt edilen sermaye payına göre tevzi olunabilecek kâr payının transferden sonra bakiyesinin bloke edilmesi gibi bir durum hâsil olabilecektir.

Yabancı sermaye Teşvik Kanununda, tevzie ait esaslar yoktur. Bu itibarla tevzide Ticaret Kanunu hükümlerinin câri olacağı tabiidir. Ticaret Kanununda ise, kâr tevzii şekli, şirket esas mukavelesi, mukavelede yoksa umumî heyet kararıyle düzenlenmektedir. Diğer taraftan, Ticaret Kanununun 407 ncı maddesi sermaye taahhüdü vaktinde yerine getirmiyenlerin temerrüt faizi ödemekle mükellef tutulacağını ve ortak hakkında İdare Meclisinin tedbirler alabileceği hükmünü derpiş etmektedir.

Ayrıca sermaye şirketlerinde, ortakların, şirkete ve üçüncü şahslara taahhüt ettikleri miktar kadar sorumlu olacağı hükmü mevcuttur.

Bu hükümler muvacehesinde, transfere esas kârm, ödenmiş sermayeye göre tespiti ancak bunun, taahhüt edilen sermayeden fazla bir nispette olmaması prensibinin uygulanması mevzuata ve işin icabına daha uygun görünmektedir.

T. P. K. koruma mevzuatında, mahfuz haklarla ilgili olarak, şu esas kabul edilmiştir :

Seri V : Sermaye hareketleri tebliği No. 3, Md. 25, "tescile esas olan sermayeye taallûk eden kazancın miktarı bu sermayenin gelir veya kurumlar vergisi kanunlarına göre hesablanan özsermayeye olan nispetine göre tâyin ve tespit olunur."

Bu hükmde sözü edilen "tescil" sicili ticaret gazetesinde ilân ve mahkemece tescil olunan sermayeye değil, Maliye Bakanlığı veya Merkez Bankasında tescil olunan sermayeye taallûk etmektedir. Bu sebeple ödenmiş ve yurda getirilmiş yabancı sermaye payı transferabl kârm tespitine esas olacaktır. Ancak, transferabl kâr payı, bu tescil edilmiş özsermayeye olan nispetine göre tâyin edilecektir. Bu hükmeye göre, şirkette kârm dağıtılmayıp özsermayeye ilâve edilmesi halinde, müteakip yılda, yabancı ortağı ait transferabl kârin, daha az bir orana göre tespiti gibi bir durum hâsil olmaktadır.

3) Birikmiş kârların durumu :

a) 6224 sayılı kanundan istifade eden yabancı sermaye sahipleri, hisselerine düşen kâr payları üzerinde iki şekilde tasarruf edebilirler. Yabancı kârları transfer edeceklerdir veya, yetkili mercilerin müsadesine göre sermayeye kalbedecek, yahutta başka bir teşebbüse yatracaklardır. Hal böyle olmakla beraber, yabancıların yatırımları mukabilinde elde ettiği kârların birikmesi mümkün değildir. Bunun için teşebbüsün şekline bakmak lâzımdır. Burada iki şekil olabilir.

(1) Yabancı sermayedar, Türkiye'de bir şube açmak suretiyle, yatırım yapmıştır. Nitekim, 30 Kasım 1330 tarihli ve "Ecnebi Anonim ve sermayesi eshama münkasım şirketlerle Ecnebi sigorta şirketleri"larındaki kanuna göre, yabancı sermaye sahibi bir şube açmak suretiyle, 6224 sayılı kanundan istifade ederek yatırım yapabilir. Bu takdirde bu şubenin tahakkuk eden kârlarının, fevkâlâde ihtiyata ayrılarak şirket bünyesinde kalmasına imkân olmamak gereklidir. Bu sebeple bilançolarında, transfer edilmeyen kârlar, birikmiş kâr olarak görünecektir.

(2) Şirket, Türk Ticaret Kanunu'na göre kurulmuştur. Şirket hükmü şahsiyeti itibariyle, Türk şirketidir. Yabancı sermayedarlar, şirket kârları üzerinde, şirket organları vasıtasıyla tasarruf edebilirler. Genel kurulun kârı tevzii etmemesi halinde, yabancı sermayedar adına, hukuken tahakkuk ve isabet eden bir pay olmamak gereklidir. Bununla beraber, bu hal, ancak yabancı sermaye payının % 50 den az olması halinde gerçekten varittir. Yabancı sermaye payının % 50 den fazla olması halinde ise, şirket bünyesinde biriken kârlar üzerinde, yabancı ortakların direkt bir kontrolü olduğu söylenebilir.

Devlet Plânlama Teşkilâtına yapılan bir ankete göre, 1966 yılı sonu itibariyle, birikmiş kârların 400 Milyon lira civarında olduğu hesap edilmiştir. Ancak, bu biriken kârların yukarıdaki kategorilerden hangisine girdiği belirtilememiştir.

b) T. P. K. koruma mevzuatında ise, (Mad. 5, Sermaye Hareketleri: No. 3 tebliği, Md. 25); kârların, gelir veya kurumlar Vergisi beyannamesinin tevdi süresinin sona erdiği tarihi takip eden en geç bir ay zarfında transfer ettirilmesi veya Merkez Bankası nezdinde ilgililer adına açılarak muvakkat bir hesaba yatırılması lâzımdır.

Kârların tevzi edilmemesine karar verildiği alvalde de bu hükmü uygulanır, hükmü derpiş edilmiştir.

Demek oluyor ki, 6224 sayılı kanundan istifade eden yabancı sermaye gibi transfer hakkı olan ve T. P. K. koruma mevzuatına göre gelen yabancı sermaye, için birikmiş kâr mevzubahis olmamaktadır. Hattâ kâr'un tevziine karar verilmemesi dahi, kârin birikmesine imkân veren bir hal olmamaktadır. (Ancak, bu son hükmün Ticaret Kanunu hükümleri ile ne şekilde bağdaştırıldığı cayı sualdır.) Bloke hesaba yatırılan bu kârların yeni sermaye ihtiyacında kullanılması mümkündür.

Yukarıda zikredilen iki farklı uygulama ashnda yabancı sermayeli teşebbüslerin, "dahilden kredi temini sorunu" ile yakından ilgilidir. Dağıtılmış olarak teşebbüste kalan veya sair bir surette teşebbüste kullanılan kârlar, teşebbüsün dahilden temin ettiği — faizsiz — bir kredi malihetindedir.

6224 sayılı kanuna tâbi teşebbüslerin bankalardan temin edeceği krediler de "yerli teşebbüslerden farklı bir hükmeye tâbi değildir. Halbuki, T.P.K. Koruma mevzuatına tâbi teşebbüslerde, kredi temini, muayyen kıstaslara göre tahdit ve tespit olunmuştur. Bu itibarla, ikinci nevi teşebbüslerin kârlarını bloke veya transfer etme mecburiyetine tâbi olmaları,

bu prensibin neticesidir. Nitekim, dağıtılmamış kârları, istisnaen blokaja tâbi olmayan şirketlerde, dağıtılmış kârlar bu şirketlerin kredi haddinin tâyininde, kullanılmış kredi addolunmaktadır. (Seri V : No. 3, Sermaye Hareketleri Tebliği, Md. 20 ve Md. 23 ün son fikrasi).

Bu duruma göre, 6224 sayılı kanuna tâbi yabancı sermayeye ait birikmiş kârların bir sorun olması, bu sermayeye, dahilden temin edilecek kredinin bir sorun olmasına bağlıdır. Eğer kredi temini bir sorun değilse, birikmiş kârlarda bir sorun olmamak gereklidir. Oysa, yabancı sermayenin serbestçe dahilden kredi temini başı başına bir sorun olarak, ortadadır.

4) Kredi Sorunu :

Yabancı sermaye sahiplerinin elde ettiği kâr sadece, kendilerine ait olan sermayenin neması değildir. Transferabl kârların, önemli bir kısmının Türkiye'den temin edilen krediden hâsil olduğu bir vaktadır. Ayrıca, Amerikan yatırımlarının Cooley fonları ile desteklendiği bilinen bir hussustur. Bu durumda, yabancı sermayenin, yerli piyasadan serbestçe kredi teminini tasvip etmek mümkün müdür?

T. P. K. Koruma mevzuatına tâbi yabancı sermaye teşebbüslerinin dahilden kredi temin etmeleri, teşebbüsün özsermayesinin muayyen bir nispetiyle sınırlanmıştır: Bu nispet; teşebbüsün iştigal sahasına göre % 50 ilâ % 100 veya % 200 arasında değişmektedir. (Sermaye Hareketleri tebliği, Seri V. No. 3, Md. 20) Bu nispetlerden fazla bir kredi verilmesi de, Bakanlığın tasvibi ve Resmî Gazete'de ilân edilmek suretiyle mümkündür.

6224 sayılı kanuna tâbi teşebbüsler için ise böyle bir kredi sınırlanması sözkonusu değildir. Zira, 6224 sayılı Kanunun 10 ncu maddesi, yerli sermaye ve teşebbüslerine tanınan bütün haklar, muafiyetler ve kolaylıklarından, aynı sahalarda çalışan yabancı sermaye ve teşebbüslerin de aynı şartlar dahilinde istifade edeceğini âmirdir.

Bu hükmün tabii icabı olarak yabancı sermaye, dahilden krediyi serbestçe temin edebilmekte, hattâ, kredi temininde, yerli teşebbüslerden daha rüçhanlı bir hale gelmektedir. Kredi temininin, yabancı sermayeyi teşvik edip etmediği, ve yabancı sermayeyi teşvikten umulan faydaya hizmet edip etmediği hususunda şu görüşler ileri sürülebilir.

(1) Serbestçe kredi temini, yabancı sermaye sahiplerinin Türkiye'de yatırım yapmalarını teşvik etmekte, fakat gelen yabancı sermaye miktarının artmasını sağlayıcı bir tedbir olmamaktadır. Zira, yabancı serma-

yeden, asgari miktarda yatırım sermayesini getirmeyi, fakat işletme sermayesini kredi yoluyla temin etmeyi tercih edecektir. Bu suretle, yabancı sermakedar, Türkiye'de yatırım yapmaktadır rizikosunu azaltmaktadır.

(2) Kredi teminin serbest olması sebebiyle, yabancı sermaye yerli sermaye ile ortaklılığı tercih etmemekte, bir başka ifade ile, elde ettiği yüksek kârı, yerli ortaklarla paylaşmamaktadır.

Bu durum muvacehesinde, yabancı sermayenin, dahilden kredi temini kontrol altına almaktan fayda düşünülebilir. Bunun için,

(a) Yabancı sermaye yatırımlarına ait müsaade kararları verilirken, yatırının hacmine göre gerekli işletme sermayesinin de getirilmesi istenebilir.

(b) Yabancı sermayenin, özellikle hâkimiyetin yabancı ortaklarda bulunduğu teşebbüslerin temin edeceği kredi, T. P. K. K. mevzuatında olduğu gibi, getirilen sermaye miktarına ve yatırının yapıldığı sektörde göre tâyin ve tespit olunabilir. Bu husus müsaade kararlarına şart olarak konulabilir.

(c) Birikmiş kârlar, sermayeye ilâve edilmemiği, veya bir başka teşebbüse yatırılmadığı veya transfer edilmemiği müddetçe, temin edilmiş kredi sayılabilir ve kredi haddinin tâyininde nazara alınabilir. (Türkiye de yabancı özel sermaye yatırımları ve ekonomiye yararlı olması için düşünülen tedbirler — İstanbul Ticaret Odası — yayınları 1967, İstanbul) adlı yayında da bu fikirlere yer verilmiştir.

(d) Birikmiş kârların, ileride, büyük bir miktarda transferinin, tediye bilânçosuna teşkil edeceği yükü hafifletmek için de, tedbirler düşünmeli ve bunun bir baskı aracı olması ihtimali bertaraf edilmelidir.

5) Yabancı sermayenin faaliyet sahası sorunu :

Gerek yabancı sermaye teşvik kanununda, gerekse, kambiyo mevzuatında, yabancı sermayenin faaliyet göstereceği alanlar tespit edilmemiş, sadece, memleketin ekonomik gelişmesi için lüzumlu ve faydalı görülecek alanlarda, denilmek suretiyle genel bir ibare kullanılmıştır. Bu nünlâ beraber, 6224 sayılı kanundan istifade suretiyle yatırım yapmaları için verilen müsaade kararlarında, yabancı sermayenin "faaliyet göstereceği saha veya imâl edeceği mallar" tespit edilmekte ve bu şartlarla yabancı sermayenin gelmesine izin verilmektedir. Bu şartta rağmen, yabancı sermayenin, kararda belirtilen faaliyet sahası dışında çalışması veya kararda gösterilen imalât nevi dışında imalât yapması mümkün müdür? 6224 sayılı Kanunda, faaliyet alanı tespit edilmemiğine göre, istigaç

sahası dışı faaliyetin müeyyidesi de mevcut değildir. Ancak, 31 Ekim 1967 tarihli Resmî Gazete'de müntesir, "6224 sayılı Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanununun, Ticaret Bakanlığı ile ilgili tatbikatına ait Yönetmeliğin" 12 inci maddesinin (d) fıkrasında şu hüküm mevcuttur. "Verilen müsaadelerin dışında faaliyyette bulunulması hallerinde, müsaadelerin iptali için ilgili dosyalar Devlet Plânlama Merkez Teşkilâtına intikal ettilir. Merkez Teşkilâtının müsaadeyi iptâl kararı, Bakanlar Kurulunun tasvibine sunulmak üzere Başbakanlığa gönderilir. Alınan, Bakanlar Kurulu kararı, Maliye Bakanlığına ve ilgililere tebliğ olur." Bu hükmeye göre, iştigal konusu dışında faaliyyette bulunulmanın müeyyidesi, müsaade kararının iptâli olabilemektedir. Buna rağmen, yabancı sermayenin, müsaade kararında zikredilen iştigal konusu dışında faaliyyette bulunması mümkün değildir. Hattâ, bunun hukuki ve kanuni mesnedi de vardır. Şöyle ki, yabancı sermaye sahipleri, Ticaret Kanunu hükümlerine göre % 100 yabancı sermayeli, bir sermaye şirketi kurabilir ve bu şirket, Ticaret Mahkemesince, Sicilli Ticaret Gazetesinde ilân edilmek suretiyle, tamamıyla bir Türk Şirketi hüviyetini kazanmış olur. Sicilli Ticaret Gazetesinde, bazı yabancı sermayeli kuruluşların kuruluş esas mukaveleleri tetkik edilince görülecektir ki, statülerine göre, bu şirketler Türk sermayeli bir şirketin yapabileceği her türlü işlemleri, faaliyetleri yapabilmek üzere tescil ve ilân edilmişlerdir. Yabancı sermayeli böyle bir kuruluşta yabancı sermayenin oranı % 100 olabildiği gibi % 51, % 40 da olabilir. Bu takdirde, Türk Şirketinin faaliyet sahasını tahdit etmenin kanuna aykırılığı ileri sürülebilir, bu halde, yukarıda sözü edilen yönetmelik hükmünün bu nevi kuruluşlardaki yabancı sermaye hakkında uygulanmanın güclüğü ortaya çıkar. Zira, yabancı sermaye müsaade kararında zikredilen iştigal sahası dışında, yapılan faaliyetin, bu Türk Şirketinin sermayesi içindeki, yabancı sermayeye atfedilmesinin zorluğu aşıkârdır. Yapılabilecek yegâne husus, belli faaliyet sahası dışında yapılan işlerden mütevelliit kârlardan yabancı sermayeye isabet eden payların transfer ettirilmeyip, blokaja tâbi tutulmasıdır. Nitekim, bu konuda, Türk Parası Kiyimetini korumaya ait 17 sayılı karara ilişkin Seri V, No. 3 tebliğin 9 uncu maddesi de, faaliyet sahası dışında elde edildiği anlaşılan kârların, hariçte mukim yabancı sermaye sahipleri adına bloke bir hesaba yatırılacağı hükmünü derpiş etmiştir.

Şube, centa veya temsilcilik şeklindeki yabancı sermayeli kuruluşlarında, "iştigal konusunun" denetlenmesi ve tefrikinde, yukarıda sözü edilen hukuki güclük mevcut olmamakla beraber, yine, iştigal konusunun sınırları çizmek ve blokesi gereken kârları ayırmakta zorluklar doğabilir.

Bunun için istigal konusunun, herhangi bir ihtilâfa meydan vermiyecek şekilde müsaade kararlarında belirtilmesinde, gerek yabancı sermayeli kuruluşlar, gerekse bu kanunun ilgilileri bakımından yararlar mevcuttur.

6) Yabancı sermayeli kuruluşlarca, anayabancı sermaye sahiplerine, marka, patent ve know - how bedelleri ödenmesi sorunu :

“Kavram” la ilgili sorunların açıklanmasında, yukarıda belirtilen gayrimaddî haklarla ilgili tarifler yapılmıştır. Buradaki sorun, Türkiye’de yatırım yapan yabancı sermaye sahiplerine, ayrıca imalât veya satış üzerinden bir pay verilmesidir. Gerçekten bazı yabancı sermayeli kuruluşlarda, yurt dışındaki ana yabancı sermaye sahibine, Türkiye’deki mamluller için isim hakkı verildiği gibi, yine satış üzerinden royalty name ile bir bedel de ödenmektedir. Bu halin, yabancı sermayenin hâkim olduğu, yerli teşebbüslerde olması, meselenin garipliğini ve önemini daha da artırmaktadır :

Aslında 6224 sayılı kanuna göre, anayabancı sermaye sahibine, satış üzerinden, marka, patent veya know - how ödenmesine imkân olmamak gereklidir. Zira, bu nevi gayri maddî haklar, ancak sermaye olarak vizedilebilirler. Bu takdirde yabancı sermaye sahibine, ancak, kârdan bir pay verilecektir. Satış üzerinden bir pay verilmesinin sözkonusu olması halinde, Türk Parası Kâymetini Koru mevzuatma göre işlem yapılır. Mezkûr mevzuata göre ise, lisans anlaşmaları Maliye ve Sanayi Bakanlıklarınca (ilâçlarla ilgili olanlar Sağlık Bakanlığıncı) müşterekten tetkik edilerek karara bağlanır. (17 sayılı Karar Seri IV No. 3 Tebliği A-5 maddesi).

Gene aynı mevzuata göre, lisans ödemelerinde transfer edilecek meblâğ, satış üzerinden $\% 4$ ’ü geçemez. Ancak, ilâçla ilgili lisans bedelleri hakkında, yapılan imalâta göre $\% 3$ ilâ 5 nispeti uygulanır. İlâcın terkibine giren ham madde dahilden temin edilmek suretiyle doğrudan doğruya memlekette imâl edilecek tıbbî müstahzarlara için bu nispet azamî $\% 5$, ham maddesi ithâl edilmek ve bir terkibe tâbi tutulmak suretiyle yapılan müstahzarlar için $\% 3$ tür. Bunun dışında ham maddesi yarı mamul halde ithâl edilen tıbbî müstahzarlar için bir bedel ödenmeyecektir.

Lisans bedelinin, kâr üzerinden veyasatî bedeli üzerinden ödenmesine bir şekil meselesi olarak bakılabilir. Ancak, lisans bedeli ödenmesinin, yabancı sermaye müsaade kararında zikredilmesi ile lisans anlaşmasının tecdiyi ve tasdiki Maliye Bakanlığının yetkisi dışına çıkmaktadır.

Lisans anlaşmalarının genel olarak bir tetkikten sonra tasdik edildiğinden yukarıda bahsetmiştik. Bu itibarla her lisans anlaşmasının özelliğine göre karar verileceği tabidir. Ancak, uygulamada görülen aksaklılığın giderilmesi için, yabancı sermayenin hâkim olduğu teşebbüslerde, anayabancı sermaye sahibine bir lisans bedeli ödenmemesi prensip olarak kabul edilebilir. Nitekim son çıkan yabancı sermaye kararlarında, bu hukus, bir şart olarak zikredilmektedir. Bu şartla, yabancı sermayeye bir tahdit sözkonusu da değildir. Zira, anayabancı sermaye sahibi, yatırımının kârını artırmak ve mamüllerinin piyasada satış kabiliyetini muhafaza etmek için, yenilikleri ve gerekli know - how'ı getirmek durumundadır.

Yabancı sermayenin hâkim olmadığı kuruluşlarda ise, patent veya know - how ithalinden doğan faydanın istifade edecek olan daha ziyade yerli sermayedir. Bu itibarla patent ödemelerini, teşebbüsin tüm satış hâsilatı üzerinden değil; yerli sermayeye isabet eden satış hâsilatı üzerinden ödemek veya hiç olmazsa bu nispetle transferine müsaade etmek esası düşünülebilir.

İlâç ile ilgili, patent anlaşmaları ve ödemelerinde ise bu konudaki Anayasa Mahkemesi kararını gözönünde bulundurmaktak fayda vardır.

VI) Döviz Tasarrufu ve İthalât İkamesi Sorunu :

Yabancı sermayenin lehinde ileri sürülen görüşlerden birisi de, yabancı sermayeli kuruluşların, Türkiye'deki faaliyetlerinde, ithalât ikâmesi yolu ile döviz tasarrufu sağladığıdır. Yabancı sermaye konusunda yâynanan etüdlerde ise, bu konuda bilgi ve rakam verilmemektedir. Bu itibarla, yabancı sermayenin ithalât ikâmesi sorunu, bugüne kadar, kesinlikle aydınlanmış değildir. Tatbikatta ise, ithalât ikâmesi yolu ile sağlanan döviz tasarrufu yalnız montaj sanayiinde hesaplanmaktadır. Montaj sanayii talimatına tâbi kuruluşlar meyanında, yabancı sermayeli teşebbüsler de mevcuttur. Bunlara ait nispetler Sanayi Bakanlığınca her yıl tespit edilmektedir.

Montaj Sanayii talimatına göre döviz tasarruf nispeti : (İlgili Taliyat, Md. 4).

“Montaj yolu ile imâl edilen mamülün ana merkez komple ihrâç fiati (fabrika teslimi) ile, ithali gerekli yabancı parça ve malzemenin ana merkez fabrika teslimi ihrâç fiati ve ana merkeze ödenen lisans, royalti, patent hakkı, teknik yardım, yabancı personele ödenen ücret ve diğer ödemeler toplamı farkının mamülün komple ihrâç fiyatına oranıdır.”

Yabancı sermayeli kuruluşlar için bu nispetten, kâr transferlerinin de düşülmesi suretiyle, yabancı sermayeye ait bir döviz tasarruf nispeti hesap edilebilir.

Bu hale göre yabancı sermayeli kuruluşlardan montaj sanayii kolundakiler için gerçek bir döviz tasarrufu olduğu söylenebilir; ve bu nispet her yıl arttırmaktadır. Nitekim, 1968 yılından itibaren uygulanan tasarruf nisbetleri şöyledir : (Montaj Sanayii Talimatı Sirküleri No. 23).

Sıra No.	Montaj Sanayii Kolu	Nispeti
1	Tarım sektörü (Lâstik dahil)	% 50
2	Kamyon kamyonet (Lâstik dahil)	% 50
3	Otobüs (Lâstik dahil)	% 70
4	Buzdolabı	
	A — Gazlı tipte	% 70
	B — Diğer tiplerde	% 85
5	Elektrik süpürgesi	% 65
6	Asansör ve yürüyen merdivenler	% 70
7	Radyo	% 65
8	Pikap	% 60
9	Ses alma cihazı	% 60
10	Elektrikli traş makinası	% 60
11	Yazıcı ve hesap makinası	% 40
12	Telefon santralleri	
	A — Otomatik telefon santrali	% 45
	B — Yarı otomatik Telefon santrali	% 65
13	Otobüs şasisi	% 35

Montaj Sanayii dışındaki, yabancı sermayeli kuruluşlarda ise döviz tasarruf nispetinin her firmanın tetkiki suretiyle yapılması gerekmektedir. Ve bu tetkik yapılmadan, döviz tasarrufu bakımından, yabancı sermaye leh veya aleyhinde ileri sürülecek görüşlerin, sağlam bir dayanağı olmamak gereklidir.

Diğer taraftan Montaj Sanayii talimatıyla tespit edilen döviz tasarruf nispetleri firmaların mamullerine ait nispetlerdir. TedİYE bilânçosu açısından ise, Montaj Sanayiindeki döviz tasarrufunun hesabı için, ithalât ikâmesi yanında diğer bir çok unsurları gözönünde bulundurmak gerekmektedir. Montaj Sanayii dışındaki yabancı sermayeli kuruluşlar için de montaj sanayiindeki kuruluşların kâr benzer şekilde bir tasarruf nispeti hesap edilebilir. Ancak, her kuruluşun ithalât ikâmesi sağladığı, bir başka ifade ile o, firma imalâtının eğer imalât Türkiye'de yapılmamış olsa idi, ithâl edileceği faraziyesi her mâmûl ve firma için geçerli ol-

ümüyabilir. Mesele bu yönden ele alınırsa, ithalât ikâmesi yolu ile tasar-ruf değil, bilâkis, yeni bir döviz talebi yaratılmak suretiyle tediye bilân-çosu üzerinde menfi etki yapıldığı ileri sürülebilir.

Kısaca, nazarî alanda, meselenin çözümü şöyledir :

Profesör H. B. Chenery, bir yatırım projesinin tediye bilânçosu üz-eindeki dolaylı ve dolaysız etkilerini ölçmek için aşağıdaki unsurların hesaba dahil edilmesini öngörmekte ve şu formülü vermektedir.

$$\text{Döviz etkisi : } aB_1 + B_2 + B_3$$

Bu formülde (B_1) = yatırım tesislerinin yapılmasının direkt ve en-direkt tesirlerini,

(B_2), Yatırım tesisinin, faaliyete veya istihsale geçmesi halinde ya-tattığı dikert etkiyi, (B_3) işletmenin istihsalının endirekt tesirlerini, (a) tesisin, dövizli kısmının amortismanını ifade etmektedir

Bu formülde Chenery, menfi unsurlar olarak,

- (1) Yatırım için gerekli ithalâtu
- (2) Yatırım dolayısı ile artan gelirin genel ithalât temayülüne göre sebep olduğu diğer ithalâtu,
- (3) İstihsal için gereken ithalâtu (ham madde ve malzeme),
- (4) İstihsal için gerekli yerli mal alımlarının kredi ile finanse edil-mesinden dolayı millî gelirdeki artışın sebep olduğu ithalât talebini,
- (5) İhracat veya ikâme yolu ile kazanılan dövizin çoğaltan etkisi dolayısıyle sağladığı gelir artışı neticesinde diğer mallar için artan ithalât talebini,

müspet unsurlar olarak,

- (1) İkâme olunan ithalâtu veya ihracatu,
- (2) İşletmenin istihsalini alanlarca, istihlâkinden vazgeçilen, diğer malların dövizli kısmını hesaba dahil etmektedir.

Yabancı sermaye yönünden, Chenery'in bu formülüne, menfi unsur-lar olarak, kâr ve patent transferlerini, anasermayeden yapılan transfer-lerle, mevcut yabancı sermayeli tesislerin amortismanını; müspet unsur olarak, yabancı sermeyedarin, yatırım için getirdiği (aynı ve nakdî) ser-mayeyi dahil etmek gerekmektedir :

2) H. B. Chenery, Manual on Economic Development projects - United Nations, 1958 sahife: 231-233.

Görüleceği üzere, yabancı sermayenin, tediye bilânçosu üzerindeki müspet etkisi; sadece, sağlayacağı ikâme veya ihracattan ibaret olmakta, fakat bunun yanında direkt ve endirekt olarak tediye bilânçosuna birçok yönlerden menfi etkileri olmaktadır.

Gelişme çabasında olan bir ülke için, en önemli sorun, tediye bilânçosunu müspet yönde geliştiren ve istihdamı artıran bir politikayla, millî gelir artışının sağlanabilmesidir. Bir başka ifade ile, tediye bilânçosunu müspet yönde geliştirmeden, istihdamı istenilen ölçüde arttırmadan, sağlanacak bir millî gelir artışı, sorunun çözümü olmamaktadır. Meselâ, bir üretim sahasında kendisine yatırım müsaadesi verilen bir yabancı sermayedar, getireceği aynı sermaye ile (makinalarla), pek az işçi kullanmak suretiyle, büyük miktar ve değerde mal istihsal ederse, millî gelire yaptığı istihsal dolayısı ile, kısa devrede önemli katkıda bulunacak; fakat bunu yurt dışına ihrac etse bile elde olunan dövizin büyük bir kısmı, kâr olarak yurt dışına götürüleceğinden, tediye bilânçosu yönünden önemli katkıda bulunmuyacaktır. İstihdam etkisi de önemli olmayacağındır.

Bu nedenlerle, yabancı sermayenin, tediye bilânçosu üzerindeki etkisi; yatırım yaptığı sektör ve faaliyet alanına, kullandığı istihsal teknigue; yerli sermaye ile olan iştiraki nispetine, rekabet şartlarına ve fiyatlar genel seviyesinin seyrine göre değişeceğini, ekonomiye tüm katkısının yukarıda belirtilen unsurlarla birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir. Böylece yabancı sermayenin, tediye bilânçosu unsuru nazara alınmadan yarattığı katma değer açısından değerlendirilmesi, döviz temini gücü içinde olan bir ülke için, sağlam bir kriter olmamaktadır. Kaldı ki, döviz temini gücü içinde olan bir ülkede, tekel fiyatlarına göre taayyün edecek, kârlar dolayısı ile, yabancı sermaye, birçok hallerde yaratığı gerçek katma değerin üstünde, bir kârı, yurt dışına götürmek imkânını elde etmektedir.

Ayrıca, resmi döviz kurunun, gerçek döviz kurunun altında olması halinde, kâr transferlerinin tediye bilânçosu üzerindeki menfi etkisi daha fazla olmaktadır.

BEYANA DAYANAN VERGİLERDE BAŞARI ŞARTLARI

Ramazan GÖÇMEN
Maliye Hesap Uzmanı

Giriş :

Vergi sistemimizin iskeletini teşkil eden ana vergilerimizde beyan esası câridir. Beyan esasını vergi matrahının mükellefleri veya sorumlularca tesbit edilip ilgili vergi dairelerine bildirilmesi şeklinde tanımlayabiliriz. Bu esasa dayanan vergilerimiz arasında gelir, kurumlar ve gider vergilerinden başka gümrük vergilerile veraset vergisini ve şeker istihlâk vergisini de saymak gereklidir.

Geniş bir uygulama alanına ve çeşitli etkilere sahip bulunmaları sebebile beyana dayanan vergilerimizden gelir, kurumlar ve gider vergileri uygulamasında ulaşılacak başarı derecesi beyannameli sistemimizin de başarı düzeyini tâyin edecektir.

Ancak başarı ve başarısızlığın ölçüsü ne olacaktır? Bu konuda pratik bir fayda sağlayabilecek bir açılığa erişilebilir mi?

Bu sorulara olumlu cevap vererek kısaca diyebiliriz ki, malî, iktisadî ve sosyal görevlerini yerine getirebilen vergiler başarılıdır. Bu kavramlardan ne anladığımızı kısaca özetlemekte faydalıdır.

I — Malî Görev :

Bilindiği üzere vergi alınmasının ilk nedeni devletin gittikçe aratın gelir ihtiyacını karşılamaktır. Bu bakımdan vergi kanunlarının tâyin etmiş olduğu vergi mevzuu ile tarifelerinin öngördüğü miktarlara yakın bir derecede vergi alınamıyorsa Malî Görev yerine getirilmiş demektir. Bu görev herseyden önce vergilerde genellik ilkesinin çok geniş bir düzeyde uygulanmasını gerektirir. Bu yapılmadığı takdirde bırakılan açık ka-

pilar diğer olumsuz etkilerle birlikte vergi sistemini başarısızlığa mahküm etmeye yeter kanıtsındayım.

II — İktisadi Görev :

Vergiler memleket şartlarına göre iktisadî kalkınmayı hızlandıracı nitelikte olmalıdır. Bunun için de vergiler toplam tasarrufu artturıcı, bunları en produktif yatırım alanlarına yöneltici bir işleyiş düzenine sahip bulunmalıdır. Mükelleflerin çalışma şevklerini kırcı, piyasada haksız bir rekabetin yaratıcısı ve devam ettiricisi ve spekülâtif kazançların teşvikcisi durumunda olmamalıdır.

Bunlardan başka memlekette mevcutsa sermaye piyasasının kalkınmaya en elverişli şekilde işlemesini sağlayan etkilerde bulunmalı eğer sermaye piyasası henüz teşekkül etmemişse bunun kurulmasına çeşitli tedbirlerile yardım etmelidir.

III — Sosyal Görev :

Vergi Kanunları gerek getirdikleri olumsuz hükümler, gerekse uygulanmalardaki yetersizlikler nedenile aile gelirlerinin dağılımında uçurum yaratıcı bir hüviyete bürünmemelidir. Tam tersine iktisadî imkânlarla orantılı olarak sosyal adaletin gerçekleşmesine yardımcıda bulunmalıdır. Bu ilkeden çalışamı, ehliyetliyi cezalandırmak çalışmayanla, ehliyetsizi mükâfatlandırmak anlamını asla çıkarmıyorum. Çünkü, sosyal bir veri olan karma ekonomimizde fertlerin teşebbüs ve organizasyon gücünden memleket ekonomisinin fedakârlığı tahammülü olamaz inancındayım.

Ayrıca, belli şekillerde ve kurallarda defter tutma, belge düzenleme, bunları gereken biçimlerde tasnif etme ve saklama gibi mükelleflere yüklenilen külfetler iş sahiplerini düzenli, hesaplı, makûl davranışa sevkettiğinden ve bu davranışları alışkanlık haline getirdiğinden vergi kanunlarının bu eğitici güciinden de faydalansmasını bilmelidir. Bu konuda vergi kanunları hiç bir fedakârlıkta bulunamayacağı gibi yersiz ve irrasyonel geleneklerin tepkisini fazla büyütmemelidir. En küçük bir işletmede bile işin gerekli olduğu işletmecilik prensiplerine asgari bir derecede dahi olsa uyulmaya mükellefler vergi kanunlarile zorlanmalıdır. Her şeyin başında gelen insanın yaratıcı teşebbüs gücü ancak böyle bir ortamda gelişebilir.

IV — Yukarıda kısaca açıklanan verginin üç görevine nazaran ana vergi kanunlarımızın durumu :

A — Devletin hiç duraklamadan artan giderlerini karşılamak kaçınılmaz bir gereklilik olduğu için önce malî görevden işe başlayalım. Son on yılda en yetkili resmî makamların da ifade ettiklerine göre, vergi kaçakçılığı memleketimizde çok yaygın bir haldedir. Alınan çeşitli reform tedbirlerile kanunlarda yapılan değişiklikler çeşitli komisyon çalışmalara bir çok yayımlar bu hususu ortaya kâfi derecede koymuştur. Ancak, gelir, kurumlar, gider vergilerile gümruk vergilerinde ne mikdar ve ne oranda kaçakçılık yapıldığı bazı çalışmalara rağmen henüz tatmin edici bir açıklıkla ortaya konamamıştır. Bunun birçok nedenleri arasında aşağıdakiler saymaya değerdir.

Mümkün olan açıklığa kavuşamamızda millî gelir istatistiklerimizi tam geliştirememiş olmamız ve gelir dağılımı istatistiklerinin hazırlanmasında çok geç kalışımız başlica nedenler olmakla beraber gerek Maliye Bakanlığımız, gerekse diğer araştırma kurumlarımızın bu işe gereken önemi henüz vermemiş olmalarının da bunda payı büyütür. Bu arada Devlet Plânlama Teşkilâtının çalışmaları ile bazı öğretim üyelerinin ve tatbikatciların çalışmalarını da şükranla karşılamak gereklidir. Çünkü, konu üzerine eğilmişi olmakla bu alanda çalışma ve tartışma kapilarını açmışlardır. Bundan böyle bu konuda bir çok araştırmaların yapılacağı umidini taşımaktayım. Bu çalışmalara söyle bir değinmekte yetineceğim.

Eser elimize geçmemiş olmakla beraber Devlet Plânlama Teşkilâtının 1963 millî gelirimizin fertler ve aileler arasındaki dağılımına dair bir araştırma yaptığı Ord. Prof. Ömer Celâl Sarç'ın iktisadî araştırmalar tesisi tarafından yayınlanmış 16 - 1967 sayılı tenkidi eserinden anlıyoruz. Daha doğrusu bu araştırmmanın konumuzla ilgili muhtevası hakkında bu yolla bir bilgi sahibi olmuş bulunuyorum. Buradaki bilgilere dayanarak tarım dışı kazanç ve iratlarda 1963 yılında ne mikdar vergi kaçırıldığını hâatalı da olsa hesaplamaya bir imkân görmekteyim. Aslında bu çetrefil konu ne kadar titizlikle didiklenirse ekonomimize o derecede hizmet edilmiş olacaktır. Şimdi daha önceki çalışma sonuçlarını görelim.

1 — Maliye Baş Hesap Uzmanı Zeki Kuruca "Vergi Kaçakçılığının hesabı üzerinde bir deneme" adlı 20.1.1967 tarihli bir araştırmasında üç ayrı metodla 1964 yılı için vasıtah ve vasıtısız vergilerimizin toplamında % 76,5 gelir vergisinde ise % 110 oranında kaçakçılık yapıldığı sonucuna varmıştır.

2 — Ankara Üniversitesi öğretim üyelerinden Doç. Dr. Tuncer Bulutay, Ekonometrik Bir Deneme (Teori ve Türk Ekonomisine uygulama) adlı 1967 yılında basılmış eserinin 144 ncü sayfasında aynen şöyle demektedir. "Bu çalışma, kayda değer olarak, vasıtazız vergiler konusundaki iki özelliğinin varlığını olasılığını, bir dereceye kadar, kuvvetlendirdi denilebilir. Bu eğilimlerden ilki birinci denklemde varılan marjinal ve ortalama vergileme oranlarının, vergi kanunlarında mevcut nisbetlerin bir hayli altında olmalarıdır. İkinci özellik ise, bu araştırmaların vergilerin daha çok maaş ve ücretlere dayandığı, kârdan ahnmediği kamışını, çürüten bir durum ortaya koymadığıdır."

3 — Devlet İstatistik Enstitüsünün 515 - 14 yayın no. lu (Üniversiteler arası istatistikerler konferansı) adlı kitabında yayınlanan Hazine Genel Müdür Yardımcısı Hüsnü Kızılıyallı'nın Türk Vergi Sisteminin İstatistikî Analizi etüdünde vergi kaçaklığını ortaya koyucu daha kesin sonuçlara varılmıştır. Gerçekten kullanılan regresyon denklemleri yardım ile gelir vergisi elâstikiyeti 1962 yılından itibaren beyannameli gelir vergisi mukelleflerinde 1,1 in altında ücretlerde ise bu elâstikiyet 1,3 ün üzerinde olarak bulunmuştur. Araştırcı bu husustaki kanaatini aynen şöyle ifade etmektedir :

"Ücret dışı gelirlerin yüksek gelir dilimlerinde bulunması itibarile daha yüksek müterakkiyete tâbi olması ve dolayısıle esnekliğin daha yüksek olması gerekirse de iki faktör bunu önlemiştir.

(i) Ücret dışındaki kazançlarda vergiye tâbi gelir ve matrahın tâyini ile ilgili hükümler çok liberaldir. Bunlara ilâve olarak, yatırım artırımı, hızlandırılmış amortismanlar ve ihracatta vergi iadesi gibi müseseselerle bu nevi kazançlara vergi kolaylıklarını sağlanmıştır. (ii) Ücret dışındaki kazançlarda gelir vergisinden kaçınma veya vergi kaçırma imkân dahilindedir. (Adı geçen eser sayfa 153 - 154).

Aynı araştırmacı, analizinde kullanmış olduğu diğer regresyon denklemlerinin yorumlanmasından 1963 yılında tarım dışı 30 milyar liralık sâfi hâsilanın 20 milyar lirasının ücretlilere dağıtılmış olacağı sonucunu çıkarmaktadır. Buna mukabil de faiz, kâr, rant ve serbest meslek kazanç sahiplerine düşen sâfi hâsila payı 10 milyar olmaktadır. Yazar söyle bir istidlâlle bunun imkânsız olduğunu belirtmektedir. Maaş ve ücretlilerde vergi kaçırma kapıları çok sıkı kapatılmıştır. Binaenaleyh, % 15 ortalama vergi nispeti üzerinden ücretlerden yukarıdaki verİYE göre 3,5 milyar lira gelir vergisi alınması gereklidir. Halbuki bu zümrenin toplam gelir vergisi 1,1 milyar liradan ibarettir. Kanaatimea, bu muhakeme çok yerinde-

dir. Nitekim, Devlet Flânlama Teşkilâtının yukarıda zikredilen gelir dağılımı raporu 1963 yılında ücret ve maaşların toplam hissesini 9,394 milyar lira tespit etmiş olmakla, bu fikri yeteri derecede doğrulamaktadır.

4 — 1963 yılında tarım kazançları ile ücretliler dışında kalan kazançlarla iratlardan kaçırılan gelir vergisi miktarı hakhında tarafımızdan aşağıdaki sonuçlara varılmıştır.

1965 Mali bütçe tasarısı gereğesine göre 1963 yılında 348.542 beyannameli mükellef 4.018.874.173 lira gelir beyan etmiştir. Bunları ta hakkuk eden gelir vergisi tutarı ise 1.112.763.443 liradır. Gerek matrahattan, gerekse hesaplanan vergiden hiçbir mahsup yapılmamıştır. Bu duruma göre, bu yılın gelir vergisi ortalama nispeti % 27,68 olmak gereklidir. Tahakkuk eden vergi toplamina mahsuplardan sonra hesaplanmış 24.457.287 liralık ziraat gelir vergisi ile 58.829.404 liralık gayrimenkul sermaye iradına ait gelir vergisi de dahildir. Tabiatile bunlara tekabül eden matrahalar da yukarıda belirtilen toplam matrahın içindedir.

Ord. Prof. Dr. Ömer Celâl Sarç'ın zikredilen eserinin 10 ncu sayfasındaki tablo 1 den anlaşıldığına göre, Devlet Flânlama Teşkilâtı beyannameli tam mükelleflerin 1963 yılı kazançlarını 15,100 milyar lira olarak tespit etmiştir. Aynı teşkilât vergi kayıtlarına göre bu zümrenin beyanları toplamını 4,156 milyar lira hesaplamıştır. Bu iki toplam arasındaki farkı teşkil eden 10,944 milyarlık gelir beyan dışı bırakılmış kabul edilebilir. Biraz yukarıda belirtilen % 27,68 lik yıllık ortalama vergi oranını bu tarka uyguladığımızda hâsil olacak 3,029 milyar liranın vergi kaybı olduğunu kabul etmek gereklidir. Burada kullanılmış olan % 27,68 oranı yüksek sayılamaz. Çünkü bu oran bu zümrenin toplam gelirinin sadece % 28 seviyesine göre hesaplanmıştır. Toplam gelir beyan edilenin üç büyük katından da fazla olduğuna göre fiiliyatta bu oranın çok daha yüksek olması icapeder. Fakat asgariyi almakta bir sakınca görmemekteyiz.

Aynı tabloya göre götürü ticaret, sanat ve serbest meslek erbâbinin vergi kayıtlarından çıkarılan 1963 yılı vergi matrahı 776 milyon liradır. Devlet plânlamanın araştırması sonucunda bu zümre için tespit edilen gelir toplamı 5,768 milyar olduğundan vergilendirilmeyen toplam gelir kısmı 4,992 milyar liradan ibarettir. Buna % 15 ortalama nispeti uygulandığında bu zümre için 748,8 milyon liralık bir vergi kaybı hesaplanmış olur. Gerçi, bu meslek grubunun 1963 yılı vergisi 39.127.639 lira olması sebebile fiili ortalama vergi oranı % 5,3 ise de vergi kayıtlarına nazaran bu zümrenin toplam geliri 7,4 kat yükselmiş bulunduğundan müterakki-

lik de artmış olacağından % 15 oranı gerçege aykırı sayılamaz. Şu halde bu iki zümrenin 1963 yılı için sebebiyet verdikleri gelir vergisi kaybı 3,779 milyar liradan ibarettir denebilir.

Devlet plânlamasının beyannameli mükellef gelirleri için tespit etmiş olduğu 15,100 milyara her türlü mahsuplardan sonra 1963 yılında tahakkuk ettirilen 24.457.287 liralık ziraî kazanç vergisile 58.829,404 liralık gayri menkul sermaye iratları gelir vergisine tekabül eden ziraî kazançlarla menkul sermaye iratları dahil değildir. Bu meblâgların, mahsuplardan önceki mikdarlarını bulamadığımız için bunları bütçe tasarılarından alınan rakkamlardan tenzil edemedik. Sonuç olarak vergi kayıpları biraz daha küçük hesaplanmış oldu.

Devlet Gelirleri Bülteninin 20 ncı sayısının 93 ncü sayfasına göre yıllık beyanname verenlerin 1963 yılında tahakkuk eden 1.091.255.623 liralık vergisile götürü serbest meslek, götürü sanat ve ticaret erbabına tahakkuk ettirilen 39.127.639 liranın toplamından hâsil olan 1.130.183.262 liraya nazaran, biraz yukarıda tarafımızdan hesaplanmış olan 3,779 milyar liralık vergi kaybı 3,34 kat daha yüksektir. Gelir Vergisinde bu oranda verki kaçakçılığı bazı kimselerce çok yüksek gibi görünürse de aşağıya dercedilen amprik müşahedelerimizle bazı bilgiler bu nispetin yüksek olmadığı kanısını yaratabilir.

a) Hangi büyülükte ve değerde olursa olsun bir tek taksi, minibüs, otobüs ve kamyonla nakliyecilik yapan kimseler bir yılda 15.000.— lira brüt hâsilat sağlamadıkları için defter tutmaz ve beyanname vermezler.

b) Kat, daire, dükkân satışlarında alıcılar bilirler ki tapuya beyan edilen fiyat en az % 25 düşüktür. Aradan alış gösterenleri saymıyorum. Ama gelir vergisile emlâk vergisi tapuya beyan edilen bedellerden hesaplanmaktadır. Gelir Vergisi bakımından maliyet şîşirmeleri ayrı bir sorundur.

c) Binek otomobili veya başkaca taşıt aracı olanlar bilirler, hiç bir zaman karaborsası eksilmeyen yedek parçalara ödenen yüksek bedellerden fatura almaktak mümkün değildir.

d) Dokumacılık alan ile teması olanlar çok iyi bilirler ki naylon, sentetik, filoş iplikleri piyasada en azından on senedenberi faturasız satırlar. Bunlardan yapılan mamullerin de satışı kayıt dışı olacağı tabiidir. Demek ki iplikcilerden başka imalâtcıların, toptancılarla perakendecilerin kazançları beyan dışında kalmaktadır.

e) Bir zamanlar demir halen çimento karaborsası oldu ve olmakta. Çimentonun torbası 15 liranın üstünde satılmakta fakat kayıtlara 10 lira

civarında geçirilmektedir. Böylelikle sâfi kârların üç beş katı beyan dışı bırakılmaktadır.

f) Piyasada yüzlerce naylon faturacı vardır. Bunlar satmadıkları mallar için satmış gibi fatura verirler. Bu faturalar faturásız satış yapan kimselerin satışrağını karşıladığı kabul edilse bile gerçek satıcıların kârlarının gizlenmesi sonucunu doğurmaktadır. Bir çoğu da masrafları kabartmak için kullanılmaktadır.

g) Mahallelerde kasap, bakkal, manav, manifaturacı, tuhafiyeci bir yılda 36.000.— liradan yıllık 300 iş günü hesabile günde 120 liradan fazla satış yapmadığı gereğesile defter tutmaz, yıllık beyanname vermezler.

h) Yıllık beyanname verenlerden de 1 - 2500 lira arasında yıllık gelir beyan edenlerin durumunu gösteren liste şöyledir :

Yıl	Toplam Mükellef Sayılı	1-2500 lira beyan edenlerin sayısı	Toplama Oranı %	Mükellef başına yıllık ortal. gelir lira	Mükellef başına yıllık ortal. vergi lira
1954	83119	30339	36,57	1169	133
1955	103638	39469	38,08	1139	124
1956	122218	46706	38,21	1235	151
1957	170373	71342	41,83	1280	189
1958	179919	70761	39,32	1579	200
1959	196578	77941	39,64	1583	202
1960	212699	78910	37,09	1859	315
1961	242006	95212	39,34	2021	204
1962	304601	129990	42,68	1288	181
1963	348542	151947	43,59	1477	151
1964	366708	153515	41,31	1481	152
1965	387348	140595	36,29	1637	250

Bu bilgiler 1965 ve 1967 malî bütçe tasarısı gereklereinden çıkarılmıştır. Şahsen bu liste hakkında hiçbir fikir ileri söylemeyeceğim. Bütçe ve Malî Kontrol Genel Müdür Yardımcısı Dr. Mustafa Yuluğ'un az gelişmiş ülkelerde tarımın vergilendirilmesi adlı eserinin 96 ncı safyasındaki dipnotu kısmen ve aynen almakla yetineceğim.

“... Yine bir AİD. raporunda belirtildiğine göre, 1) Gelir Vergisi Kanununun yürürlüğe girdiği 1950 yılından beri vasıtalık vergiler tahsilatı, gayrisâfi millî hâsiyanın aşağı yukarı aynı payını kapsamıştır. (% 4,5 kadar). Oysa, Gelir Vergisi sisteminin ilk uygulamasından itibaren etki-

liliğinin arttırılması ve vasıtısız vergi tahsilâtının gayrisâfi millî hâsılanın artan oranlarını kapsaması gerekirdi, 2) 1963 ve 1964 yılında gelir vergisi beyannamesi veren 350.000 kişiden % 60'ı 5000 TL. ve % 40'ı da 2500 TL. dan az gelir beyan etmişlerdir. Küçük esnaf ve yalnızca ücret alanlar beyanname vermediklerine göre, gelir vergisi beyannamesi veren kişilerin % 40'nın aile başına düşen ortalama gelirin 1/4'ü kadar gelir sağlayabildiklerine inanmak güçtür. (1965 yılında kişi başına düşen millî gelir 2400 TL. ve ortalama aile büyülüğu 4 - 5 kişidir)"

Biraz da teşkilâtlanmamış kredi piyasasına değinelim. İkinci beş yıllık plânın 84 ncü safyasında aynen şu tablo vardır.

Tablo 48 — Teşkilâtlanmamış kredi piyasası

Milyon lira

	1962	1963	1965	1966
Yıl sonu teşkilâtlanmamış kredi piyasası hacmi	6400	6800	5900	6700
Bu meblâğın banka sisteminden gelen kısmı	2800	3100	2700	3200
Net teşkilâtlanmamış kredi hacmi	3600	3700	3200	3500

Bu tablonun anlamı şudur : Bankalarla, diğer malî kuruluşların dışında devletten müsaade alınmaksızın parasını faize veren kişiler bir yılda ortalama olarak her yıl birinci sırada görülen meblâğlar kadar ödünç para vermişlerdir. İstanbul, Söke, Konya'daki dolaysız, diğer bölgelerde dolaylı olarak edindiğim bilgilere göre yıllık ortalama faiz oranını % 50 kabul etmekte tereddüt etmiyorum. Bu hesaba göre, 1963 yılında alınan toplam faiz tutarı ise 3,400 milyar liraya baliğ olur. Bundan 680 milyon lira gider vergisi ödenmesi gereklidir. Bu yıl bankalar sisteminden gelen 3100 milyon liralık kaynak için ödenmiş olması gereken 120 milyon civarındaki gider vergisi hariç, hiç bir vergi ödenmemiştir. Şu halde sadece gider vergisi kayibi 550 milyona yaklaşmaktadır. Gider vergisi tam ödenmiş olmak şart ile teşkilâtlanmamış bu piyasanın % 27,68 yıllık ortalama gelir vergisi nispeti üzerinden ödemesi gereken gelir vergisi toplamı en az 750 milyon liradır. Müsaadesiz devamlı ödünç para vermeyi 2279 sayılı kanun suç sayğından bunlar için gelir vergisi ödenmemiş olması pek normal bir olaydır.

A — *Gelir, Kurumlar ve Gider vergilerimizin verginin iktisadi görevi karşısındaki durumları :*

İhracat muafliklarile son yıllarda ihdas edilmiş yatırım indirimi ve hızlandırılmış amortismanlarla ihracatı teşvik hususunda iade edilen vergiler konusunda getirilen yenilikler istisna edilirse, vergi kanunlarımızın bu iktisadî görevi nazara almadıklarını, hattâ zıt yönde hükümlere yer verdiklerini söylemek icapeder.

1) Gelir Vergisi Kanununun 7/1, Kurumlar Vergisi Kanununun 12/1 maddelerinde yabancı firmalara tanınan ihracat muafliği da yıllardan beri yerli mükelleflerimizin aleyhine işlemiş hükümlerdir.

2) Gayrimenkul sermaye iratlara tanınan 5000.— lira civarındaki istisnalarla garimenkullerin iktisap tarihlerinden itibaren dört yılda satılmaları halinde sağlanan kazançların 10 bin lirasının vergi dışı bırakılması dört yıldan sonraki satışlarda ise ne mikdar kazanç sağlanırsa sağlanın bunların vergi mevzuuna alımmamış olması produktif yatırımlara gidecek tasarrufları hattâ banka kredilerini spekülâtif kazanç sahalarına kaydırılmıştır. Bu istisna ve muafiyetler yetmiyormuş gibi, gayrimenkullere ait bina vergilerinin muaflik dönemlerine ait olanlar da dahil olmak üzere gelir vergilerinden mahsup edilmeleri ciddî yatırımaları yıllarca kösteklemiş ve kösteklemekte devam eden olumsuz şartlardır.

Dahası var, ortalaması % 30'u bulan vergi nispetlerile sanayi müseselerimizin büyümüşünü vergisiz olanlara nazaran son derece güçleştiren istihsal vergisi kereste sanayiini yıllarca hiç vergiye tâbi tutmaması ve inşaatın ana maddeleri olan çimento, ateşe mukavim topraktan mamûl maddelerle her türlü inşaat demirlerinin % 12,5 oranında vergiye tâbi tutulması ve burada irat meskenlerile sanayi binaları ayırimına yer verilmemiş olması yukarıda arzedilen olumsuz koşulların etkilerini daha da büyütmüştür. Ne gariptir ki, sanayiin zaruri ham maddesi olan demir, dökme demir, çelikler % 20 oranında gider vergisine tâbidir. Keza giyeceklerimizin ilk maddesini teşkil eden iplik imâli % 15 - 36 oranında istihsal vergisine tâbi tutulurken kösele ve deri imâlinin vergi alanı dışında bırakılmış olmasının nedeni hiç anlaşlamaz. Çünkü halkımızın büyük kısmının giydiği plâstik ve lâstik ayakkabıdır. Bunlar da vergiliidir. Fakat, bu gibi dengesizliklerin ya kaynakların elverişsiz dağılımına, ya da kaçakçılık yollarına sapılmasına sebep oldukları muhakkaktır.

Iktisaden kalkınmanın esasını sanayileşme teşkil ettiğine sınırlı gelişmeyi hızlandıracak temel yatırımlar da yüz milyonların üzerinde sermayeyi gerektiren büyük çapta iktisadî ünitelere ihtiyaç duyduğuna bu da ancak küçük ve orta tasarrufa açık anonim ortaklıklarla gerçekleşebileceğine göre son vergi değişikliğine kadar bu hususta kanunlarımızda teş-

vik edici hükümlerin bulunmamış olması, ana vergilerimizin iktisadî görevlerine ne derece yabancı kaldıklarının en açık bir delilini vermektedir.

Kanaatimca memleketimizde küçük ve orta derecede tasarruf yetersizliğinden ziyade tasarrufların memleket ekonomisine en verimli şekilde hizmet edecek alanlara yöneltilememesi gerçeği vardır. 25 - 30 yıl öncesine kadar tasarruflarımı sadece çıkrıla altına bağlıyan halkımız, bankalarımızın kesif propagandaları ve hükümetlerin tasarrufu koruyucu politikası sayesinde bankalardaki küçük tasarruf mevduatı toplamı yıldan yıla nasıl artmışsa izlenecek isabetli ve tutarlı politikalarla aynı tasarrufların büyük bir kısmı temel sanayi yatırımlarına çekilebilir. Çünkü, memleketimizin geri kalmışlığı bilinci ve acısı halkımıza da inmiş bulunmaktadır. Bu gittikçe de yayılacaktır kanısındayım.

Son yıllarda Deva ve Hastaş Anomim Ortakları ve benzerleri deneneleri bu kanımızı kuvvetlendiren somut örneklerdir.

C — Ana vergilerimizin verginin sosyal görevi karşısındaki durumu

Bu alanda zıtlık ve tutarsızlıklar hüküm sürmektedir. Çünkü bir taraftan gelir vergisinin yükünü maaş ve ücretliler taşıırken öte yandan ticari ve ziraî kazançlara, iratlara ve sermaye kazançlarına bir sürü ıstisna ve muafiyetler tanılmıştır. Götürü ticaret ve sanat erbabile en yüksek sermaye ile bile çalışsa perakendecilere tanınan kayıt ve belge düzenleme kolaylıklarını gelir ve kurumlar vergilerinin normal işleyemesi sonucunu doğurmaktadır. Çünkü, gümrük kaçakçularile, imalâtçıların, toptancıların ve müstahsilin götürü ticaret, sanat erbabile perakendecilere mevcut mevzuat hükümlerine göre fiilen hiç bir risk altına girmeden faturasız intikal ettirmiş oldukları mallar ve hizmetler dolayısıyla sağlanan kazançlardan hiç bir vergi alınamamaktadır. Keza, büyük kârlarla satılıabilen ithalât malları aynı mekanizma ile sadece % 20 ithalâtçı kârı ile çok küçük miktarlarda perakendeci kârları dolayısıyle vergi konusu olabilmektedir. Gene beyanın iki üç misli vergi dışı kalmaktadır.

V — Hangi Koşulların gerçekleşmesile beyana dayanan vergilerimizi başarılı bir şekilde alabiliriz?

Bu soruya olumlu cevap verebilmek için dört ana şartın gerçekleştilmiş olması gereklidir.

1 — Beyana dayanan vergi kanunlarımızın aksayan yanlarını İslâh etmek,

2 — Genel bir idarî reform çerçevesine oturtulmuş malî teşkilât reformunu gerçekleştirmek,

3 — Vergi kazasını bugünkü ihtiyaçlara cevap verebilecek ihtisas seviyesine yükseltmek,

4 — Son yirmi senede memleketimizde ayrı bir meslek sınıfı yaratmış olan serbest muhasebecilerin çalışmalarını kanun hükümlerile bir düzen altına alıp bu sınıfın bilgi ve çalışmasından vergi alanında faydalamak.

Şimdi de bu dört ana koşulun nasıl gerçekleştirileceği konusunu ele alalım.

VI — Vergi Kanunlarımızın İslâhi :

1 — Müşteri Fisi İhdası :

Emtia ticareti ve imalât işlerile uğraşan mükelleflerimizin büyük kısmı defter tutmak mecburiyetinde olmadığı ve büyülüüğü ne olursa olsun perakende ticaret yapan mükelleflerin perakende satışları etkili bir belge sistemine şimdiye kadar bağlanmadığı için yukarıda çeşitli vesilelerle değinilen geniş çaptaki kaçakçılığa imkân sağlanmaktadır. Gerçekten de çiftçi mahsüllerine dayanan yiyecek sanayimizle yerli ham maddelelerimize dayanan tekstil sanayimizin ve araçların alışlarını sihhatli bir şekilde tespit etmek imkânsızdır. Çünkü, çiftçimiz, kendilerinin sorumluluklarını meydana çıkarıp bunları kendilerine duyurmak fiilen imkânsız olduğu için aliciların istediği fiata ve miktarda belge imzalamaktadır. Bunlarım çok büyük kısmı bu gibi hareketlerinin vergi kaybına sebep olduğunu bile bilmediği gibi bilenler de alicaların kendilerine sağlanmış oldukları çok küçük menfaatler karşılığında bu işe bile bile âlet olmaktadır. Bunun sonucunda haksız olarak ya imalât maliyeti yükselmekte, ya da arada hiç belge bulunmadığı için kayıt dışı kalan mâmûller imalâtçıdan başlayarak toptancılarda ve perakendecilerde hiç bir iz bırakmadan tüketiciye kadar aktarılmaktadır. Şüphesiz bu kademeleerde meydana gelen kazançlar da beyan dışı kalmaktadır. Ayrıca, imalât sanayimizde randıman ve fire konusu memleket gerçeklerine göre araştırılıp belli ölçülere bağlanmadığından en ciddî müesseseler bile bu açık kapıdan yararlanarak perakende ticaretin belgesizlige dayanan defter sisteminde çıkar sağlamak yolunu tutmaktadır. Çok çeşitli kanallarla beslenen gümrük kaçakçılığı yolu ile memleketimize giren mallar; gene götürü ve perakendeci mükellefler aracılığı ile fii'len hiç bir riske

katlanmadan hem vergi ödemeksizin, hem yerli sanayiimizin çok aleyhine olarak bol bol satılabilmekte dirler. Ayrıca, gerek yerli, gerekse ithal mallarından karaborsa konusu olanlarda fahiş fiyat farkları hesap dışı ve dolayısı ile beyan dışı kalmaktadır. (Demir, çimento, iplik, oto yedek parçaları, çeşitli içki, yiyecek, giyecek mallar ile mekanik âletleri bu arada sayabiliriz).

Kanaatimca bu yolu kapamanın çaresi, bütün küçük ticaret ve sanat erbabinin istisnasız olarak işletme defteri tutmaya kanunen mecbur edilmesi ve bütün perakende satışlarla hizmetlerin müşteri fişi esasına bağlanması bulabilecektir. Yâni, fiş esasına ek olarak ticari kazanç alanında götürü vergilendirme usulünün mutlaka kaldırılması gerekecektir. Hem mantığımız, hem de yirmi yıla yakın pratik tecrübelerimiz bunu zorunlu kılmaktadır. Yirmi yıl öncesine göre, kasaba ve şehirlerimizde okuma yazma oranının bir hayli yükselmiş bulunması ve defter tutmada edinilen tecrübeler de başarı şansını çok artturmuş olmaktadır. Bu gözlemlerden çıkan sonuca göre küçük esnaf nasıl defter tutabilir şeklindeki itirazı asla haklı saymamak gereklidir. Çünkü, bir işportacı bile aldığı, satıldığı, borçlarını, alacaklarını bir cep defterine yazmaktadır. İşletme defterinin bundan tek farklı noterce tasdikli olması, mürekkeple yazılması, çizilip silinmemesinden ibarettir. Küçük broşürlerle, mahallî kurslarla, radyo yayınları ile esnafın bu husustaki ilk endişeleri kolaylıkla giderilebilir. Esasen, Maliye Teşkilâtının basın ve yayının bugünkü öğretici ve eğitici telkin kudretinden bu derecede uzakta kalması çağımızın teknolojik ve sosyolojik verilerine son derece aykırı düşmektedir.

Kanaatimca bu konudaki baskı ve ters telkinler kısmen esnaftan, kısmen de dağınıklıktan yararlanan toptancılarla, sanayicilerimizden ve kaçakçı zümresinden gelmektedir. Bu da idarenin ciddî ve kararlı tutumları ile kısa zamanda bertaraf edilebilir. Ölümsüz köy bulunmadığı gibi, vergisiz memleket olamayacağı gerçeği bunu bilmeyzlikten gelenlerin kafalarına yerleştirilebilir. Yetkililerin bu hususta kamu oyunu aydınlatmayı ciddî görev bilmeleri ilk engelleri yıkma yetecektir.

Bu kadar geniş bir beyannameli mükellef zümresinin Maliyece paşalı olacağı görüşü de katıien doğru değildir. Bunun için yeniden teşkilât kurulmayacak, sadece mevcut teşkilât her bakımdan günün şartlarına uydurulacaktır. Kaldı ki tavuğun geldiği yerden pilici kıskanmamak gerektiği gerçeğini ortaya koyan Ata sözümüzü unutmamak gereklidir.

Fiş teknüğine gelince, bütün perakende satışlarla müstehlike yapılan hizmetler basit ve dip koçanlı fiş usulüne bağlanmalıdır. Bunlar belli

stiplerde olup mutlaka bir resmî merciye veya meslekî teşekkürlerle tasdik ettirmeli ve numaraları yıllık olarak teselsül etmelidir. Alış ve risin veya hizmetin yapıldığı anda müşteriye verilmeli ve paketlerin görünebilir bir yerine yapıştırılmalıdır. Bu fişlere sadece bedelin yazılıması maksadı sağlamaya yeter. Ancak, fişsiz malların müsadere derecesine varan cezalarla cezalandırılması da kabul edilmelidir. Tabii, fişleri eksik düzenleyenlerle hiç düzenlemeyenlerin cezaları da ağırlıklarını hissettirecek derecelerde olmalıdır. Yeniden konulacak bu fiş usulü yetkililere son derece kolay, süratli ve geniş bir kontrol imkâni sağlayacağından bu yolun çok etkili olacağını tartışma bile götürmeyeceği kanaatindayım. Bunun sonunda perakendeci her sattığını veya aldığı ücreti doğru bir şekilde yazmak mecburiyetinde kalacağından, faturasız mal almayacağı gibi ödediğinden daha düşük bedelli fatura da kabul etmeyecektir.

2 — Faturaların satış anında düzenlenmesi :

Hiç şüphesiz, mevcut defter sistemile fatura nizamını da aynı makasada paralel olarak yeniden düzenlemek mecburiyeti kaçınılmaz bir gerekctir. Halen yürürlükteki hükümlere göre, alm satımdan ve bir hizmetin görülmesinden sonra on gün içinde fatura düzenlenenebilmekte her türlü mallar, hiç bir discipline bağlanmamış taşit araçları ile ülke içinde kimse ait oldukları bilinmeksızın serbestçe taşınabilmektedir.

Bu durum en az üçlü bir vergi kaybına sebebiyet vermekte. Çünkü söz konusu mallar tehlikesizce varacağı yerlere yerleştirildikten sonra satıcı, nakliyeci ve alıcı defter ve belgelerini sonradan istedikleri gibi düzenleyebilmekte veya hiç belge düzenlememektedirler. Şu halde, hizmetlerin ve satışların fiilen yapıldığı anda fatura düzenlenmesini, faturasız nakledilen malların kaçak mal muamelesi görmesini sağlayacak yeni hükümler getirmek gereklidir.

3 — Anbar defteri mecburiyeti :

Bugünkü durumda nakliye anbarlarının yetersiz bir şekilde tuttukları hariç, hiçbir mükemmel anbar defteri tutmaya mecbur edilmemiştir. Tutanlar da ibraz mecburiyetinde değillerdir. İmalâtçılarla, toptancılar gününe, tasdikli anbar defteri tutmaya mecbur edilmelidir. Çünkü, bu hal her türlü stok ve vergi kontrollerini hem kolaylaştracak ve süratlendirecek, hem de bunların etkenliğini artıracaktır. Anı ve süratli stok kontrollerinin mevcudiyeti düşüncesi mükemmelileri kanun hükümlerini yine getirmede çok daha dikkatli ve süratli olmaya sevkedecek kuvvetli psikolojik bir faktördür.

4 — Kasa defteri mecburiyeti :

Bilânço esasına göre defter tutan tüm mükelleflerin her çeşit ödeme ve tahsillerini tasdikli kasa defterlerine gününe yazmaları sağlanmalıdır. Böylece müeseselerin bütün işlemlerini ticari defterlere geçirmeleri temin edilecek, sonradan ayarlama yapma imkânları çok zorlaştırılmış bulunacaktır. Gerektiğinde kasa kontrolleri ile stok kontrolleri arasında bağlantı kurulması sayesinde idarenin kontrol etkisini çok daha verimli bir düzeye çıkarmış olacaktır.

5 — Bazı psikolojik ve sosyolojik gerçekler :

Hiç unutmamak gereklidir ki, vergi verilmez alınır. Çünkü ünlü bir ata sözümüzde göre, "Mal canın yongasıdır". Mükelleften bu yonga kendisi isteğle kopmaz. Bunun için ya insanları öteki dünya baskısı altında tutan dînî otoritelere, ya eşkiya korkusuna, ya da kaçaklık kapılarını kapamasını bilen devlet otoritesine ihtiyaç vardır. Tarihsel ve toplumsal gözlemler bu hususu teyit eder sanırım.

Nasıl ki askerlik mükellefiyeti alanında açık kapı bırakmayan Cumhuriyet Kanunlarımızın sıkı bir uygulaması, Osmanlı devrinde kötü geleneklere rağmen asker kaçaklığını hiç mesabesine indirebilmişse, aynı kararlı ve bilgili tutumun vergiciliğimizde başarı sağlamaması için ciddî hiç bir engel gösterilemez.

Nasıl ki, ülkemizin korunması için askerlik mükellefiyetinin hiç de alışık olmadığı disiplinli hayatına herkes intibak etmek zorunda kalıyorsa, iktisadi ve ulusal kalkınmamızın esasını teşkil eden alt yapı ve temel sanayi yatırımlarının muhtaç olduğu toplam tasarrufu yaratacak ve kendimize güvenimizi artıracak olan başarılı vergi uğruna kazanç sahipleri neden asgarî discipline riza gösternesinler veya buna intibak etmesinler. Ayrıca, verginin tabiatından gelen bu disiplinler ulusca genel kusurumuz sayılan hesapsızlığın, israfçılığın, tevekkülün, çalışmalarımızdaki irrasyonelliğin daha kısa zamanda ortadan kalkmasına yardım edecekler.

Burada eklemek gereklidir ki, Maliye İdaresi her türlü tutumu ile mükellefin yardımcı bulunduğunu, toplanan vergilerin kuruşuna kadar en isabetli yerlerde kullanılmış olduğunu devletin rasyonel davranışları ile ispatlamalı ve bunu kamu oyuna zaman zaman duyurmalıdır. Zaten demokrasinin de icabı bu değil mi?

6 — Serbest meslek kazançları alanı :

Ticari kazançlara mütenazır olarak serbest meslek kazanç sahipleri de daha sıkı bir belge düzenine bağlanmalıdır. Örneğin, Hekimler tasdik-i ve kopyalı reçete kullanılmaya, avukatlar da vekâletname ile birlikte resmî ücret mukavelesi yapmaya mecbur bırakılmalıdır.

7 — Anında ibraz ve bazı cezalar :

Bütün mükelleflerin defter ve belge sistemi bu şekilde bir düzene sokulduktan sonra gerek vergi kanunları, gerekse diğer kanunlar gereğince tutulmuş bütün defter ve belgelerin işin gerektirdiği en kısa zamanla ibrazı sağlanmalıdır. Belge düzenine ve ibraz hükümlerine uymamayı alışkanlık haline getiren mükellefleri hileli vergi suçu işlemiş saymalıdır.

8 — Sahte Belge esasının yeniden ele alınması :

Son on senede memleketimizde yaygın hale gelmiş bulunan sahte fatura usulünü mutlaka kökünden kazımalıdır. Bunun için de sahte fatura düzenleyenleri vergi ziyaına sebebiyet verip vermediklerine bakmasızın hileli vergi suçu işlemiş saymalıdır.

9 — Çeşitli Konular :

1' — Mükelleflerin bankalara verdikleri bilânço, kâr ve zarar hesapları vergi dairelerine verdikleri arasında paralellik sağlanmalıdır.

2' — Bilgi verme müessesesini de yeniden düzenleyerek yalan yanlış, yanıltıcı bilgi verenleri veya hiç vermeyenleri de sahte vesika düzenleyenler şeklinde cezaya tâbi tutmalıdır.

3' — Vergi alınması ile yakından ilgisi olan takdir, tahrir, tâdilât komisyonları ile diğer geçici komisyonlarda Maliye İdaresine oy çoğunluğu sağlamalıdır. Çünkü, Maliyecilerin yetişme tarzı, etkili kontrol da sağlamak şart ile kanunların objektif hükümleri dışına çıkmaya pek elverişli değildir.

4' — Yılhık beyanname veren mükellef zümresine hiç bir çiftçi muaflığı tanımamalı.

5' — Gayrimenkul sermaye iratları istisnası ile maden suları istisnaları, gayrimenkul satışından mütevelliit istisnalara kanunlarımızda haklı bir sebep gösterilemez.

6' — Aile gelirini bir bütün kabul edip istisnasız olarak bunları aile reisi beyanında toplamalıdır.

7' — Ayrıca ihtiyacı toplamaya da yer verilmemelidir. Asgarî geçim indirimi biraz gerçeklere yaklaşıltırsa, düşük kazançlarda vergi nispeti kendiliğinden hafiflemiş olacağından bu gibi karışık usullere vergi kanunlarda hiç lüzum yoktur. Çünkü, beyana dayanan vergiler sadece hazineye gelir sağlayan araçlar olmakla kalmaz. Aynı zamanda bunlar bugünkü devlet idaresinde çok ihtiyaç duyulan millî gelir hesapları ile gelir dağılımı hesaplarının sıhhat araçlarıdır.

10 — Gider Vergileri yerine yaygın satış vergisi :

Bu arada gider vergileri kanununa da kısaca degeinmek yerinde olacaktır. Kanaatimca, bu kanun sanayiimizin bir kısmını ağır bir yük altında tutmaktadır. Bu halile hem kaynakların dağılımına olumsuz etkide bulunmakta, hem de bu alandaki vergi gelirlerinin azalmasına sebep olmaktadır. Bunun yerine yaygın ve kademeli fakat hafif nispetli bir satış vergisi uygulanırsa gelir vergisi mükelleflerinin hepsi aynı zamanda bunun da mükellefi olacağından aylık satış vergisi beyannameleri dolayısı ile Gelir Vergisi ssitemimizin de başarısına yardım edecektir. Bir kere kayıtların bir aydan fazla gecikmesini önleyeceği gibi vergi incelemelerinin de sığaçı sığaçına yapılması imkânını bahsedebektir.

Biraz yukarıda belirtildiği üzere stok kontrolü, kasa kontrolü ve bir ay önceki satışların kontrolü imkânlarının her an mevcut olmasının mükellefler üzerinde bırakacağı olumlu etkiler kaçakçılığın önlenmesi bakımından çok elverişli psikososyolojik bir ortam yaratmış olacaktır.

11 — Delil ve yorum sistemimizin vergi hukukunun gereklerine uydurulması :

1" — Vergi kanunlarımızın en büyük noksantalıklarından biri de delil ve yorum alanlarındaki boşluklardır. Konunun tabiatına aykırı bir delil ve yorum sistemi hem Maliye İdaresinin hem de vergi inceleme mekanizmasının etkenliğini azaltmaktadır. Ayrıca Malî Kaza teşkilâtının çalışmalarının maksat dışında kalmalarına sebep olmaktadır.

Bu günkü uygulamalarımıza hususi hukukun delil sistemile lâfzî yorum usûlü hakim olmaktadır. Kanun hükümlerine, konunun ashna inilmeden yüzeyde kalan anlamlar verildiği için gerçeklerle taban tabana zıt kararlar çıkmaktadır. Hususi hukukta geçerli bulunan yazılı ve dereceli delil anlayışının vergi alanında niçin kullanılmayacağını açıklamaya ca-

İşalum. Bunun için önce hususî hukuktaki delil sisteminin kendi alanındaki olaylara uyan mantiki dayanaklarını göstermek gerekir.

Bilindiği üzere hususî hukukun anlaşmazlık konusu olan alım satım, hizmet, vekâlet, komisyon, taahhüt, rehin, ipotek gibi diğer bütün akitler tarafların serbest iradelerile meydana gelmektedirler. Bu işlemlerde, hem gerçeklere çok yaklaşıldığı için hem de toplumdaki anlaşmazlıklarını en aza indirmek maksadile tarafların karşılıklı menfaatlerini aynı derecede bilgi ve titizlikle korudukları var sayılır. İşte bu olgu ve varsayıma dayanılarak özel hukukta bir hakkın ispatı prensip olarak yazılı esasa bağlanmış olup bir delilin aksının de en azından aynı kudrette bir delille ispatlanabileceğine sonucuna varılmıştır. Hattâ toplum için önem taşıyan konularda yazılı delil bile kâfi görülmemiş resmi şekil aranmıştır. Bu sisteme, hür iradelerinin tüm sorumluluk ve mükâfaatına sahip olan kişiler hem dikkatli olmaya hem de toplum için en az mikdarda anlaşmazlık çıkarmaya davet edilmiş olmaktadır.

Anlaşmazlık yönünden malî kazanın da esas uğraşı konusu olan vergi olmasına gelince, bilindiği gibi vergiler ya gelirin elde edilmesi ya giderin yapılması ya da bazı hukuki işlemlerin tamamlanması aşamalarını kapsamaktadır. Bu aşamalar da prensip olarak kişiler arasında filen serbestçe yapılan çeşitli akitlere dayanmaktadır. Tarafların karşılıklı yararlarına göre yapılan ve biçimlendirilen bu mukavelelerde, resmi ve yarı resmi alım satımlarla taahhüt işleri hariç, devlet asla taraf değildir. Fakat vergi alacağı ise ancak, devletin bilgisi dışında, istenilen şekilde yapılmış olan bu akitlere dayanmaktadır. Bu durumda mükellefler vergi konusunu daraltmak ve matrahı küçültmek imkânına filen sahip oluyorlar demektir. Öyle ise, vergi alacağını doğuran akitlerde devletin taraf olarak bulunmaması gerçeği vergi hukukunda uygulanacak delil sistemi temel taşıtı teşkil etmektedir. Bu da bizi serbest delil sisteminin kabulüne götürür. Yani vergi hukukunda her türlü delil, karine ve emare hiç bir derècelendirme esasına uyulmaksızın geçerli bulunmalıdır. Aksi halde, vergi kaçakçılıklarını ortaya çıkarmak çıkarılsa bile kaçakçılarda kanun korkusunu yerleştirmek kabil olmayacağındır. Çünkü mükellefler delil sisteminin yetersizliğinden meydana gelen açık kapılarla güvenecekler ve bu güvenlerinde aldanmayacaklardır.

Nitekim bir taşıt aracı 100.000,— liraya satıldığı halde noter sene-
diinde 50.000,— lira gösterilmişse doğrulu ispat için ikinci bir noter se-
nedi bulunabilir mi? Fakat, piyasada o anda geçerli olan gerçek bedeli
doğruluğunun başkaca bir çok delil ve emareler bulunabilir. Ama bunlar,

bu günde uygulamalara göre noter senedini yıkamaya yeter görülmeyeceğinden gelir ve damga vergileri bile bile alınamayacaktır. Vergi teşkilatı inceleme elemanlarının haklı gayretleri sadece hazine lehine bir gayret-keşlik olarak nitelendirilecektir.

Tapu kayıtları sadece mülkiyet hakkile diğer aynı hakların varlığı ve bunların kimlere ait olduğunu göstermek bakımından resmi senet olarak kabul edilmesi gerekirken yanlış bir delil anlayışı yüzünden bu resmi hüviyetin tapu bedellerine kadar teşmil edilmesi bu alanla ilgili vergilerin çok az olarak alınması sonucunu doğurmaktadır. Hem de bu açıklı hal resmi ve gayiresmi bütün ilgililerin bilgilerine rağmen sürüp gitmektedir.

Mükelleflerin defter kayıtlarile bunların dayandıkları faturalar ve makbuzlar sanki devletin nezaretinde düzenleniyorlarmış gibi bunlara normal haller dışında da resmilik dokunulmazlığının tanınmış olması aynı yanlış delil sisteminden ileri gelmektedir. Diğer sebeplerle birlikte vergiciliğimizi ykan bu delil anlayışına mutlaka son vermelidir.

2'' — Yorum sistemi hakkındaki görüşümüz de kısaca şöyledir;

Vergi toplum içinde yaşamamanın bir kefaretidir. Normal olan herkesin vergi ödemesidir. Kanunların üstünlüğü ilkesini benimsemiş ülkelerde vergi ihtilâflarında kişilere nazaran devlet daha kudretli durumda değildir. Hattâ bunun tersi varittir. Çünkü, mükellef veya temsilcisinin menfaatleri vergi ihtilâflarının sonucuna doğrudan doğruya bağlı olduğu için devletin temsilcisi memura nazaran bunların gayretleri her bakımından daha etkili olmakta ve haklarını korumakta devetten çok daha kuvvetli durumda bulunmaktadır. Çeşitli nedenlerle vergi kanunlarında ifade zayıflığı ve yetersizliği de yer alabilmektedir. Hatta teknolojik ve sosyolojik bir sürü yenilikler kanunların ön görmediği bir takım yeni kavramların ve müesseselerin doğumuna sebep olabilmektedir. Eğer, yukarıdaki gerçekler nazara alınmaz da vergi kanunları sadece lâfzi olarak yoruma tâbi tutulursa bunların malî, iktisadî ve sosyal görevlerini yerine getirmeleri beklenemez. Şu halde vergi kanunlarında Ceza Kanunlarının tersine olarak genişletici yorum sistemi geçerli bulunmalıdır. Çünkü ceza kanunları bir toplumda istisnai olan ve normal olmayan olayları kavradıklarından bunların hükümleri ne kadar açık ve kesin olursa kanunun derpiş etmediği olaylara teşmil edilemeyeceği ne kadar kesinlikle önceden bilinirse fertlerin dolayısı ile toplumun huzuruna o derece hizmet edilmiş olur.

Vergi alanında ise istisna ve muafiyetler en aza indikleri, vergiler zamanında ve doğru şekilde ödendikleri nisbettte fertlerin ve dolayısı ile toplumun huzuru artacak refahı yükselecektir. Tabiatile burada söz konusu olan vergiler makul nispet ve nitelikte olan vergilerdir.

8" — Vergi ödememenin sebebiyet verdiği olumsuz rekabet koşullarının ortadan kaldırılması, hile ve kurnazlığın gözden düşürülmesi, bilgili, ehlîyetli ve araştırıcı zihniyetteki kimselere toplumda gereken değerlerin kazandırılması imkânları; ancak vergi kanunlarının başarılı bir şekilde uygulanabildiği toplumlarda gerçekleştirileceğinden vergi hususunda kıyasın dahi kabulü zararlı olmayacağındır. Çünkü, vergi hukukunda kıyasla yer verilmemesinin tarihsel nedenleri ortaçağın despot hükümdarlarına karşı hürriyetlerini ancak fransız ihtilâli gibi büyük ayaklanmalarla sağlıyabilmiş olan halkın devlet otoritesi hakkında beslediği haklı kuşkulardan doğmuştur. Bu gün ise o şartlar tamamile tersine dönmiş olduğu halde kıyas anlayışında bir değişiklik olmayışının sebeplerini biraz genelkilerin kudretlerinde biraz da vergilerin görevleri bakımından ülke şartlarına göre eleştirilerinin yapılmamasında aramak gerekir. Kalkınmasında önce kendisine güvenmek zorunda bulunan ülkemiz, alt yapı ve temel sanayii yatırımlarının asıl finansman kaynağı olan verginin alınmasını köstekleyen her türlü engelleri ortadan kaldırma aşamasına gelmiştir.

VII — Maliye Teşkilâtının İslâhi :

Bilindiği gibi en mükemmel kanunlar ancak uygulanabildikleri takdirde değer kazanırlar. Başarılı bir uygulamadır ki mükelleflerin her an ödevlerini hatırlamalarına bir vesile olacaktır. Kanaatimca mükellefler vergi kanunlarındaki hükümlerden ziyade etraflarındaki uygulama havasını koklhma çalışırlar. Davranışlarını da ona göre ayarlarlar. Çünkü vergi verme veya kaçırma temayılsünü toplumdaki moda müessesesine benzetmek çok mümkündür. Vergi verme temayılsünün kuvvetli olduğu bir ortamda aksine temayıller fertlerin vijdanlarında boğulup kalır. Tam tersine insan bir ödevi yerine getirmiş olmanın neşe ve zevkini duyar. Kaçakçılık temayılsinin kuvvetli olduğu ortamlarda da su veya bu sebeple vergisini ödemek zorunda kalan mükellefler veya mükellef zümreleri bu işten inşirah duyacakları yerde maddi fedakârlıktan başka (affedersiniz!) enayı yerine konduklarından dolayı ayrıca büyük ıstırap duyarlar. Hatta işlerinde ümitsizliğe ve kötümserliğe sürüklenebilirler.

Şu halde vergi kanunlarını başarı ile uygulayabilecek bir vergi teşkilâtını kurmaktan asla geri kalmamak gerekir. Takdir edersiniz ki böyle

bir teşkilâtin kurulması ve işlemesi sadece geleneklere, indî mütalâalara, memurların beşeri zaaflarını hesaba katmayan hayali fikirlere dayandırılamaz.

Her seyden önce, vergi dairelerinin iş kapasitelerile memurların verimlilik dereceleri modern çalışma ve çalışma metotları yardımcı ile objektif bir şekilde ölçülmeli. Bundan sonra ödev ve yetkilerin açık bir şekilde tespit edilmesinden hareket edilerek isabetli bir iş bölümü ve işbirliği sağlanmalıdır. Bunlara bağlı olarak memurun hayat düzeyini hiçbir zaman orta sınıfından aşağı düşürmemek ilk prensip olduğu gibi gerek maaş gerekse mevki yükselmelerinde ölçü yalnız meslekî ehliyet, çalışkanlık ve dürüstlük olmalıdır. Yani bu günkü kidem esasını terk etmeli. Bunlara ek olarak, memurlara ödev ve yetki dağıtılrken itimatsızlık ilkesine değil güven prensibine dayanmalı fakat etkili teftişlerle suçlu ile suçsuz, ehliyeti ile ehliyetsiz, çalışkanla tenbel mutlaka meydana çıkarılmalı, her biri lâyık veya müstahak olduğu işleme tabi tutulmalıdır.

En azından çeyrek yüz yıllık bir ihmâl sonucunda bu gün bu mekanizma hemen hemen hiç işlenmediği için memurun en tabîî ve tekili müfettişi olan halkımız şikâyet ve ihbar müessesesini işletmemekte hatta işletmeye bile niyetli görünmemektedir.

Kaldı ki teşkilâti en iyi şekilde kurmakla da iş bitmez. Onun yeni ihtiyaçları yakından izlenmeli ve gelişme istikametinde gereken tedbirler zamanında alınmalıdır. Ayrıca, belli aylarda müdür ve şeflerin katılacakları ve memleketin bütün bölgelerini bir araya toplayan seminerler yapılmalı ve bu yolla tecrübelerin alış verişine meydan verilmelidir. Bu gibi fikir ve tecrübe alış verisi ülkede uygulama birliğine ve memurların yetişmesine yardımcı oluduktan başka yüksek sevk ve idarecilere de ışık tutmaktan geri kalmayacaktır.

Şu da bir gerçekktir ki bu günkü işletmecilik prensiplerine uygun olarak Maliyeyi teşkilâtlandırmak ve buna uygun şekilde çalıştmak da hiç bir zaman yetmez. Çünkü Maliye teşkilâti genel idare makinasının en önemlisi de olsa onun sadece bir parçasıdır. Bu teşkilâtin çalışması diğer idari ünitelerin çalışmalarından son derece etkilenmektedir. Bilindiği gibi idare alanında görev ve yetkiler çeşitli bakanlıklar arasında bölünmüştür. Bunların üniteleri merkezden ilçelere kadar yayılmış bir durumdadır. Gerek bunların her birisine gerekse mahallî idarelere kanun, tüzük ve yönetmeliklerle bir çok görevler ve formaliteler yüklenmiştir. Bunlar gereken ciddiyet ve bilgi ile zamanında yerine getirilmezse Maliye Teşkilâti görevlerini hakkı ile başaramaz. Burada bir kaç örnek vermeyi faydalı gö-

rürüm. Bunlara geçmeden önce idare mekanizmasının çok önemli bir prensibine deginmeden edemeyecegim.

Bize atalarımızdan miras kalan idareciliğin en üst seviyedeki prensibi patriyelkal aile düzeni ilkesine dayanmaktadır. Çok partili hayatımıza kadar faydalı olabilen bu sistem bu gün memleketimiz için çok zararlıdır. Çünkü kanunların üstünlüğüne dayanan bu günde devlet sistemimizde ve ihtisasın çok önem kazandığı bir çağda idarenin yerini iktidarlar almaya gayret ederlerse her dereceden idari ve teknik yetkililer günlük görevlerini bilgilerine, tecrübelere, ihtisaslarına özet olarak ülkemiz ihtiyaçlarına uygun şekilde göremezler. Bu gibi durumlarda ihmal, idareyi maslahatçılık, ideal yoksunluğu, bezginlik hattâ şaşkınlık hüküm sürer. Demekki iktidarların altında fakat kanunların emrinde olan idarelerin kişiliklerine kavuşturulması, kamu düzenimizin iyi işlemesi için ihmak edilemeyecek bir ilkedir.

Borsalara kayıtlı emtia alım satımlarının borsalardan geçirilmesi sağlanmazsa, veteriner müdürlükleri sahiplerinden gayrisine hayvan sağlık raporu verirse, mezbaha dışı kesimler önlenmezse, tahrir ve tedilat komisyonları 1.000,— lira kira getiren bir gayri menkule 400,— lira irat takdir ederse, sanayi müesseselerinin faaliyet kapasiteleri mevcudun çok üstünde tespit olunursa, randıman ve fire nispetleri gerçek dışı tayin edilirse, postacı Maliye zarfını kolaylıkla iade ederse vergi teşkilâti ve inceleme elemanı söz konusu saha ile ilgili çok geniş mükellef kütlesini doğru vergi vermeye nasıl sevkedebilir.

Demek ki Maliye teşkilâtının İslâhi ancak genel bir idare reformu içinde bir anlam kazanır.

Devletin bütçesi buna yeter mi itirazı asla ciddi kabul edemiyorum. Yeteri derecede terfih edilmeyen ve gerekli kontrolden uzak bulundurulan bir idari teşkilât iş sahiplerine de, mükellefe de, bütçeye de, kalkınmamızda en yüksek düzeyde zararlı olmakta devam edip gidecektir.

VIII — Mali Kazanın İslâhi :

Yukarıdaki açıklamalara uygun olarak vergi kanunlarımızın ve teşkilâtın İslâhından beklenen yararları elde edebilmek için malî kazanın da bu günde ihtisas düzeyine cevap verebilecek bir duruma getirilmesi kaçınılmaz bir zarettir. Çünkü, nihai olarak vergi teşkilâtile kontrol teşkilâtının haklı çalışmalarını isabetli kararlar ile teşvik edecek, kötü niyetli mükelleflerin hilelerine son kayıpı kapayacak ve vergi adaletinin tecellisinde en

yüksek paya sahip olan mali kaza teşkilâtıdır. İllerimizin ve ilçelerimizin büyük kısmında faaliyette bulunan gayri Muvazzaf İtiraz Komisyonları gerek teşekkür tarzları gerekse bilgi seviyeleri böyle önemli bir görevi yeri ne getirmeye asla yeterli değildir. Muvazzaf İtiraz Komisyonlarımızın mensupları da özel bir yetiştirmeye ve formasyona tabi tutulmamış olamları ve diğer bir çok sebeplerden dolayı bu komisyonlar da prensip olarak kendilerinden bekleneni veremektedirler. Ortak sakıncalar vergi kazaımızın ikinci kademesile son kademesini dahi kapsamı içine almaktadır.

Vergilerin mali, iktisadi ve sosyal görevlerini enince ayrıntılara kadar kavramış ve bunlarla Ulusal Kalkınmamız arasında ilişkileri iyice idrak etmiş vergi hakimlerinden kurulu, gerekli yetki ile imkâna sahip mali kaza teşkilâtının bir an önce tamamlanması daha fazla geciktirilemeyecek çok önemli bir meselemizdir.

IX — Serbest Muhasipler sınıfının düzenlenmesi :

Gelir Vergisi Kanunu'nun uygulanmaya başlandığı 1950 yılından bu yana ülkemizde bir muhasipler ve mali müşavirler mesleği sınıfı ortaya çıktıgı halde bunların hiçbir sorumluluk ve yetkileri bulunmaması nedenile hazinenin aleyhine dönük bir çalışma sürtüklenmiş olmaları mali yemiz ve işletmeciliğimiz yönünden büyük bir kayıptır.

Mensuplarının bilgi seviyeleri ve yetişme kaynakları çok değişik olan bu sınıfın muhasebe ve malî müşavirlik mesleklerinin mahiyetlerine uyantı şekilde yetki ve sorumluluklarla donatılması hem de günü zararlı durumlarını azaltacak hem de işletmelerde rasyonelliğin yerleşmesine yardımcı olacaktır. Ayrıca, bu sınıflar meslek odaları hâlinde teşkilâtlanmadıkça tip bilançolarla kâr ve zarar hesaplarının ve standart muhasebe usullerinin ülkemizde yayılması pek kolay olmayacağından. Oysa, gerek işletmelerin bir çok yılları arasındaki gerekse çeşitli işletmeler arası karşılaşmalarda bu tip bilançolar işletmecilik bakımından çok önem taşımaktadır.

Dileğimiz söz konusu meslek sınıfının gerekli hukuki statüsüne biran önce kavuşmuş olmasıdır.

MALİ VE İKTİSADİ BUHRAN HALLERİ İLE İLGİLİ MEVZUAT VE HÜRRİYETLER REJİMİ

Asis. Kismet H. ERKİNER
İktisat Fakültesi

GİRİŞ

“Bir Devletin varlığını tehlikeye koyacak şekilde hukuk ve kanun düzenlerinde gedikler açılması halinde en ileri Anayasaların uygulandığı memleketlerde dahi, usul ve sistem farkları mahfuz kalmak şartıyla, hükümetlere bazı yetkiler tanımmıştır. Önceden kanunlarda derpiş edilen veya tehlike anında salahiyetli makamlar tarafından verilen bu türlü yetkileri hükümetler kullandığı zaman “Fevkalade hal rejimleri” ortaya çokmış olur”.¹

Fevkalade hal rejiminin üç halde tatbik edildiği görülmektedir:

- sıkı yönetim hali,
- millî fedakârlıkları gerektiren haller,
- malî ve iktisadî buhran hali.

Biz bu yazımızda üçüncü hali, yani, malî ve iktisadî buhran zamanlarında uygulanan rejimi ele alacak ve incelemeye çalışacağız.

Ancak malî ve iktisadî buhran halinde yürürlüğe konulan rejim, bunun mahiyet ve muhtevasına, 1961 Anayasasının mer'iyete girmesinden sonra bu mevzuatin durumuna deðinmeden önce, genel olarak olağantüstü hali de kısaca gözden geçirmeyi uygun bulduk.

1) Ertuð, Hasan Refik : Memleketimizde fevkâlâde hal rejimleri; Siyasal Bilgiler Okulu Dergisi (S.B.O.D.). 1948, cilt II, sayı 1-2; s. 68.

B i r i n c i B ö l ü m

GENEL OLARAK OLAĞANÜSTÜ HALLER

I — Olağanüstü Haller Rejiminin Mahiyeti :

Sayın hocamız Prof. Kubalı'nın belirttikleri gibi, "olağanüstü hal rejimi Devletin indi takdiri ile ihdas edilen hukuk dışı ve üstü bir rejim değil, hal ve vaziyete uygunluk düşüncesiyle beraber, Anayasa'nın üstünlüğü prensibine dayanan, zaman, konu ve salahiyet itibariyle muayyen ve sınırlı olan hukuki ve kanunî bir rejimdir"².

Roland Drago'nun dediği gibi, "fevkalade hal gayet tabii kamu otoritelerinin, idarenin yetkilerini artırmaya müteveccih bir hukukî durumudur, ancak aynı zamanda bu yetkilerin uygulanmasını kanun tarafından tesbit edilmiş sınırlar dahilinde tutmaya yönelmiştir"³.

Bu bakımdan Ord. Prof. Onar'ın, "buhran zamanlarında ve fevkalade hallerde idarenin hukuk dışına çıkması ve hukuk kaidelelerine uymayan tasarruflar yapması, vaziyetler yaratması bahis mevzuu olur"⁴, şeklindeki ifadesine katılmamakta ve tesciz olunabilir bir durum olarak karşılaşmaktayız.

II — Ne gibi durumlarım olağanüstü hal ilânını gerektireceği :

Fransa'da fevkalade hal ilanına yetki veren 3 nisan ve 7 Ağustos 1955 "état d'urgence" kanunlarına göre, olağanüstü hal ya kamu düzenebine önemli tecavüz teşkil edecek durumların mevcudiyeti veya önemli ve nitelikleri itibariyle millî felaket teşkil edecek derecede olayların vukuunda ilân olunur⁵.

Diğer bir müellif olağanüstü bir durumun söz konusu olabilmesi için anormal ahyalin aşıkâr bir hal alması gerektiğini belirtmektedir⁶.

2) Kubalı, Hüseyin Nail : Anayasa Hukukunun genel esasları ve siyasi rejimler; İstanbul - 1965, s. 274.

3) Drago, Roland : Etat d'urgence et les libertés publiques; Revue de Droit Public (R.D.P.), 1955, s. 672.

4) Onar, Sıddık Sami : İdare Hukukunun Umumi Prensipleri; İstanbul 1967, cilt I, s. 436.

(5) Drago, Roland : a.g.m., s.673.

6) Nizard, Lucien : La jurisprudence administrative des circonstances exceptionnelles et la légalité; Paris - 1962, s. 77.

Bu durumlar gerçi oldukça ender tahakkuk etmektedir; harp, tabii afet, ihtilâl karakteri taşıyan isyan hareketleri gibi ulusun ve müessese-lerinin hayatının tehlikeye düşürüldüğü durumlar için söz konusu olmaktadır.

Marcel Waline'e göre kanuna riayetin maddeten imkânsız hale gel-diği durumlarda olağanüstü hal mevcuttur. Fransız Devlet Şurası'na göre ise "kriz dönemleri" fevkalade hal teşkil etmektedir (10 Aralık 1954 Desfont kararı⁷).

Asıl inceleme konumuz olan mali ve iktisadî buhran bakımından Lucien Nizard, "1929 tipinde bir krizin iktisadî bakımından olağanüstü hal teşkil edebileceğini, fakat iktisadî hayatın normal dalgalanmalarını teşkil eden ve emprevizyon nazariyesinin tatbikine yol açan defilasyon-infilasyon hareketlerinin böyle bir istisnai rejimin uygulanmasına yol açmayıacığını belirtmekte⁸ ve biz de bu görüşe katılmaktayız.

Ord. Prof. Onar'a göre fevkalade haller tâhdidi olarak gösterilememiştir. Ancak Türk hukukuna göre fevkalade halin tayini ve bunun nizamının tesbiti idarenin değil doğrudan doğruya teşri uzvunun salahiyeti dahiline girer ve teşri uzvu idareye bu haller karşısında alacağı ve alabileceğî tedbirleri gösterir ve ona göre salahiyetini verir⁹.

Bu hususun gerçekten böyle olup olmadığına ve böyle olması için, bize göre mümkün olan imkânlarla ilerde yeri geldikçe değigneceğiz.

III — Olağanüstü hallerin hukuk nizamı üzerinde etkileri :

Sayın hocamız Ord. Prof. Onar şu soruyu ortaya atıyor: "Fevkalade hallerde de hukuki nizam cari midir? Yoksa bu haller neticesinde hukuki nizam dışına çıkılarak tamamen takdir sahasına mi girilmiş olur? Onar, bu konuda iki sistemin mevcut olduğunu belirtmektedir:

"Birisî, fevkalade hallerde Devletin tamamen hukuk dışında ve ser best kalacağını ve idarenin her gerekli gördüğü tedbiri, idarî ve takdiri bir kararla alabileceğini kabul eden sistem.

7) Nizard, Lucien: a.g.e. s. 110-11 ve 226.

8) Nizard, Lucien : a.g.e. s. 78.

9) Onar, Süddîk Samî : Fevkalade hallerin hukuki nizam üzerinde te-sirler; Üniversite Haftası — Elazığ, İstanbul — 1943, s. 385.

Diğeri, fevkalade hallerin de evvelden konulmuş bir olağanüstü hukukî nizama tabi olacağını kabul eden ve favkalade halleri de yine Anayasası ve diğer kanunlarla tanzim eden sistemdir¹⁰.

Birinci sistemin uygulanması nazi Almanyasında ve faşist İtalyada görülmüştür. Ancak ikinci sistemin uygulanması halinde de hukuk nizamında bazı değişiklikler yapmak gerekeceği aşikârdır. Şöyled ki olağanüstü bir halin zuburu:

i — Anayasanın ferde verdiği hakları bazı noktalarda kaldırır veya tahdit eder,

ii — Ferdinand mülkiyet haklarını normal zamanlarından fazla tahdit eder,

iii — Olağanüstü haller hükûmetin tanzim salahiyetini genişletir. Fevkalade hallerde hükûmet bu kanunların verdiği yetkilere dayanarak yeni hükümleri hatta cezai müeyyideleri iktiva eden kararnameler neşredebilir,

iv — Onar'a göre, fevkalade hallerde hükûmetin takdir salahiyeti ve hükûmet tasarrufları kategorisi genişler,

v — Bu haller ferdi münasebetlere, ferdler arasındaki hususi hukuk ilişkilerine de etkili olur,

vi — Olağanüstü haller bir takım mücbir sebepler (cas fortuit) doğduğu gibi, beklenilmeyen hallerin (cas imprévues) bile akidler üzerindeki tesirlerini kabul ettirir¹¹.

Bülent Daver'e göre hukukî fevkalade hal rejimin dayanması lâzım gelen aslı şartlar şunlardır:

i — Umumi hukuk prensiplerine uygun olarak Anayasa ile düzenlenmelidir;

ii — Fevkalade hallerle ilgili olarak vaz'edilecek kanun hükümlerinin, Anayasa prensiplerine mutlak surette uygun olması lâzımdır,

iii — Anayasa ve kanunların şu hususları sarih şekilde tesbit etmeleri icap eder:

10) Onar, Siddîk Samî : (Fevkalade hallerin ...) a.g.m. s. 381-382.

11) Onar, Siddîk Samî : (Fevkalade hallerin ...) a.g.m. s. 385.

- hangi durumlarda, ne gibi istisnai hallerde olağanüstü yetkilerin kullanılmasına başlanacağı,
- bu yetkilerin kimin tarafından kullanılacağı,
- muayyen bir süre ile tahdit edilmesi,
- olağanüstü hal rejiminde murakabe müessesesi tam olarak işlemelidir¹².

Bu şartların yerine getirilmesi bizi olağanüstü hallerin nizamlanmasının tetkikine götürmektedir.

IV — Olağanüstü hallerin düzenlenmesi :

Olağanüstü hallerin ferdi hak ve hürriyetlerde bir takım kısıtlamalara yol açtığını daha önce belirtmiştık. Bahri Savcı'ya göre hürriyeti sınırlayacak kanun hem maddi anlamında hem de şekli anlamında bir kanun olmalıdır. Hükümetin bu tarzdaki emirleri ise şahıs ve nevi nazarı itibare alınmaksızın, mücerret bir tarzda konulmuş umumi emirler olabileceği halde, yani maddi manasında bir kanun olabileceği halde, şekli manasında bir kanun değildir. Onun için bunlarla hürriyet tahdit edilemez. Özgürlik ancak bizzat kanun koyucu heyet eli ile sınırlanabilir¹³.

Aynı yönde olarak 1961 Anayasasının hazırlanması sırasında Temsilciler Meclisi Anayasa Komisyonu raporunda "idari karar ve nizamnameler ile temel hak ve hürriyetlerin kayıtlanamayacağı" bilhassa belirtilmiştir¹⁴.

Prof. Sarıca'ya göre : "Anayasa bazı hususların kanunla tanzimini emretmiş ise bundan çıkarılacak yegâne netice sudur ki, bu gibi mesail hakkında evvel emirde kanun vazının bir kanun koyması şarttır. Fakat bu kadarı yeterli bir şarttır. Yani bu meseleye müteallik kanun tek bir madde, tek bir hükmü sevk etmekle yetinebilir. Bu hususu doğrudan doğruya tanzim edebilecegi gibi, dolayısı ile de düzenliyebilir. Şöyledir ki: bu konunun hükümet tarafından tanzim olunacağı hakkında bir hükmü sevk edebilir. Bu takdirde kanun, bu mesele hakkında bir hükmü koymuş sa-

12) Daver, Bülent : Fevkalade Hal Rejimleri; İstanbul - 1961, s. 17.

13) Savcı, Bahri : Hürriyetin sınırlanması meselesi - Hürriyetin kanuni rejimi ve bunun gerçekleşme yolları; İnsan Hakları, 1948, sayı 18, s. 20.

14) Yarsuvat, Duygun : Yürütmeye organının koyduğu kaideelerle suç ihdasi ve 1961 Anayasası; İ.H.F.D. 1963, cilt XXIX, sayı 3, s. 555 (Anayasa Komisyonu raporu, 9/3/1961, No. 27, m. 11, s. 556) dan naklen.

yılmak icap eder. Kanunun bu meseleyi hükümete bırakmak suretiyle de olsa, tanzim ettiği aşıkârdır. Herhalde, ortada bu mesele hakkında bir kanun vaz'olunmuş, Anayasanın emri yerine getirilmiş demektir”¹⁵.

Sayın hocamız Prof. Sarıca'nın 1943 te savunduğu bu görüşü, ki biz de buna bir çok müellifin dediği gibi (Çerçeve Kanun-Loi Cadre) demekteyiz; 1961 Anayasasından sonra Anayasa Mahkemesi de benimsemiş gözükmektedir. Gerçekten, Yüksek Mahkeme 1962 de vermiş olduğu bir kararında: yasama organının doğrudan doğruya kullanılması gereken yetkilerini yürütme organına devretmiş olmasını “zamanın gereklerine göre sık sık değişip, tedbirler alınmasına veya alınan tedbirlerin kaldırılmasına ve yerine göre tekrar konulmasına lüzum görülen hallerde, yasama organının yapısı bakımından ağır işlemesi ve günlük olayları izleyerek zamanında tedbirler alınmasının güçlüğü karşısında, kanun koyucunun esaslı hükümleri tesbit ettikten sonra ihtisas ve idare teknüğine taâluk eden hususların düzenlenmesi için Hükümete yetki vermesi, yasama yetkisini kullanmaktan başka bir şey değildir” diyerek Anayasanın 5. maddesine aykırı görmemiştir¹⁶.

Diğer taraftan olağanüstü hal ilân edilmesi, kanunda mevcut bütün yetkilerin otomatik olarak kullanılmaya başlanması demek değildir. Kanunda yazılı yetkilerden ancak hükümetin lüzum göreceği yetkiler kullanılma başlanacaktır. Hükümetin kullanılmasına lüzum görmediği yetkiler ise taâbik edilmeyecek, adeta uyuyan hükümler olarak kalacaktır. Ta ki yeni bir hükümet kararı ile harekete geçirilsin¹⁷.

V — Mukayeseli hukukta olağanüstü hallerin düzenlenmesi :

Olağanüstü hallerin çeşitli ülkelerde düzenlenmesini belirtmeye çarşırken daha ziyade malî ve iktisadî buhranlar dolayısı ile hasıl olan fevkâlade nizamlamaya değinecek, ancak görüleceği gibi bazı Devletlerde doğrudan doğruya bu konu için kanun çıkarılmamışsa, bu hususu kapsayan diğer mevzuata temas edilecektir.

15) Sarıca Ragıp : Türkiyede icra uzzunun tanzim salahiyeti, İstanbul - 1943, s. 311.

16) Yarsuvat, Duygun : a.g.m. s. 556 (A.Y.M.K. 10/12/1962 - E. 1962/111 - K. 1962/198).

17) Daver, Bülent : a.g.e. s. 145.

1 — *Fransa'da olağanüstü hallerin düzenlenmesi* :

Fransa'da 11 Temmuz 1938 tarihli kanun harp zamanları için özel yetkiler vermekte ve özellikle millî savunmaya yararlı işçilerin rekizisyonu rejimini düzenlemekle “çalışma özgürlüğünü” yok etmeye idi. Çalışma rekizisyonuna tabi tutulan işçiler işlerinde kalmaya icbar edilmekte ve bu suretle serbestçe ikâmetgahlarını seçme hakkını kaybetmeye idiler (28 Kasım 1938 kararnamesi, madde 17).

İktisadî, sanayî ve ticârî seferberlik olarak nitelendirilen başka tedbirlerle kamu otoritelerine, klasik idare hukukunun rekizisyon işlemlerini aşan (3 Temmuz 1877 kanunu ve diğer, askerî rekizisyonlara müteallik metinler), mal ve işletmeler üzerinde istimval yetkisi verilmekte idi¹⁸.

3 Nisan 1955 tarih ve 55 - 385 sayılı ile 7 Ağustos 1955 tarih ve 55 - 1080 sayılı fevkâlâde hal (état d'urgence) kanunları bir nevi siyâsi sıkı yönetim ilân etmeye idi. Bu iki kanunun uygulama alanı Cezayir idi ve 3 Nisan 1955 tarihli kanunun 2. maddesine göre fevkâlâde hal ancak kanunla ilân edilebilirdi.

Bu kanunun 3. maddesine göre “kanun fevkâlâde halin süresini tesbit etmeye” idi ve bu süre ancak yeni bir kanunla uzatılabilirdi.

1. maddesine göre “durum müsaade ettiği takdirde hükümet bu süreyi kısaltabilecekti”. 14. maddeye göre ise “bu kanun uyarınca alınan tedbirle, fevkâlâde halin sona ermesi ile yürürlükten kalkacaktı”¹⁹.

Bu kanunla, rekizisyon yetkileri dışında hükümete ve diğer kamu otoritelerine üç kategori altında tasnif olunabilecek yetkiler vermektedir idi :

— Bazı yetkiler otomatik olarak bizzat bu kanunlarla verilmekte idi,

— İkinci kategoride olanlar fevkâlâde hal ilân eden kanuna istinaden çıkartılacak özel kanun hükümleri ile öngörülmekte,

— Ve nihayet bazıları da özel kararnamelere dayandırılmakta idi²⁰.

16 Mart 1956 tarih ve 56 - 288 sayılı “Cazayirde özel yetkiler veren Kanun” ise bir çerçeve kanun mahiyetine idi.

Bu kanun, hükümete Devlet Şurasının mütalâasını aldıktan sonra kararnamelerle yönetimde bulunma yetkisini vermektedir. Kanunun ama-

18) Colliard, Claude-Albert : Libertés Publiques; Paris - 1959, s. 113-114.

19) Drago, Roland : a.g.m. s. 676-679.

20) Colliard, Claude-Albert : a.g.e. s. 116.

ci, bir taraftan iktisadi gelişme, sosyal ilerleme ve idari reformu sağlamak, diğer taraftan da düzenin iadesi, şahıs ve malların korunması ve ulkenin savunulması idi.

Bu kanunun 5. maddesi hükümete Cezayir'de "durumun gerektirdiği her türlü istisnaî tedbirleri almak için en geniş yetkileri vermekte" ve şu olağanüstü hükmü sevk etmekte idi : "Önceki bende istinaden alınmış olan tedbirler kanunları değiştirir bir nitelik taşıdıklarında Bakanlar Kurulu Kararnamesi ile uygulanacaklardır". Bu şekilde hükümete ve hattâ Cezayir'de bulunan Bakana tam bir tesrii niyabet verilmekte idi.

Gerçi bu kanunun 6. maddesi, kanunun uygulamasının hükümet değişikliği ile sona ereceğini ön görmüş idiyse de, iş başına gelen yeni hükümetler tarafından yeniden talep olunmuş ve bu suretle uygulaması uzatılmış²¹.

Nihayet Fransa'da Devlet Başkanına olağanüstü yetkiler veren 1958 Anayasasının 16. maddesi mevcuttur. Bu madde aynen şöyledir :

"Cumhuriyetin teşkilatı, ulusun bağımsızlığı, ülkesinin bütünlüğü veya milletlerarası taahhütlerinin yerine getirilmesi önemli ve yakın bir şekilde tehdit altında bulunduğu ve anayasal yetkilerin düzenli uygulaması kesintiye uğradığı zaman Cumhurbaşkanı, başbakan, meclis başkanlarının ve Anayasa Konseyi başkanının resmen görüşlerini aldıktan sonra durumun gerektirdiği tedbirleri alır.

Ulusu bir mesaila haberdar eder.

Bu tedbirlerin amacı anayasal kamu otoritelerine en kısa zamanda görevlerini yerine getirmek imkânını sağlama idaresi olacaktır.

Bu konuda Anayasa Konseyinin görüşü alınacaktır.

Parlamento kendiliğinden toplanır.

"Millet Meclisi olağanüstü yetkilerin uygulaması sırasında fesh edilemez"²².

Görülüdüğü gibi, Fransa'da olağanüstü hal dolayısı ile yürütmeye, özellikle Devlet Başkanlığı tanınan yetkiler bir Anayasa müessesesi hâline gelmiştir.

21) Colliard, Claude-Albert : a.g.e. s. 119.

22) Nizard, Lucien : a.g.e. s. 23.

2 — İsviçre'de olağanüstü hallerin düzenlenmesi :

İsviçre'deki yetki niyabetsi oldukça geniş bir kapsama sahiptir ve Federal Konseye salâhiyetler vermiştir. Hattâ bazen yürürlükte bulunan kanunları tâdil ve vatandaşlara yeni yükümlülükler yükleyen kararlar alma yetkisini vermiştir.

10 Ekim 1902 tarihli gümrük vergilerilarındaki Federal Kanunun 3. maddesine göre, olağanüstü hallerde Federal Konsey transit vergisi almaya yetkili idi.

18 Şubat 1921 Kararnamesi : Federal Meclis “ıssızlığı önlemek, millî üretimi korumak gayesi ile Federal Konseye, kendisinin tesbit edeceğî malların ithalini kısıtlamak veya müsadeye tâbi tutmak yetkisini vermiştir. Aynı zamanda, Federal Konsey ülkenin bu malları makul fiyatlara alabilmesi için sözleşmeler akdi, fiyatların düzenlenmesi veya herhangi bir usulle gerekli tedbirleri alabilir.

1930 iktisadî krizi sonunda bu kritik duruma karşı koyabilmek için Federal Meclis 13 Ekim 1933 te Federal Maliye muvazenesini sağlamak için geçici ve fevkâlâde mahiyette tedbirler almaya matuf, ivedilikle bir karar almıştır. Bundan başka anayasal temeli bulunmayan bir millî buh- ran vergisi tesis etmiştir.

31 Ocak 1936 Federal Kararnamesi bir öncekini tamamlamaya yönelmişti ve 53. madde/1. bend ile : Federal Konsey, millî itibarın korunması için ve geciktirilemeyeceği kanaatinda bulunduğu her türlü tedbiri almaya yetkili” klinmekta idi.

Bu metinler dışında Meclisler, iktisadî konularda Federal Konseye geniş yetkiler veren başka federal kararnameler (*arrêtés fédéraux*) çıkarılmışlardır.

14 Ekim 1933 federal kararı dışarıya karşı iktisadî savunma ile ilgili hükümler getirmiştir.

20 Haziran 1936 federal kararı malların fiyatlarının kontrolü hakkında idi.

29 Eylül 1936 kararı iktisadî sahada olağanüstü tedbirler almaktır.

1 Nisan 1938 Federal Kanunu ile zoruri malların ülkede bulunmasını sağlayacak tedbirler alınmakta idi²³⁾.

23) Kapani, Münci : Les pouvoirs extraordinaires de l'executif en temps de guerre et de crise nationale; Genève - 1949, s. 31-35.

3 — İngiltere'de olağanüstü hallerin düzenlenmesi :

İngiltere'de teorik olarak Parlamento, prensipleri tesrii tasarruflarla tesbit edecek ve hükümet teferruatları düzenleyecekti. Halbuki uygulamada Parlamento esaslı noktaların da düzenlenmesini icra uzvuna bırakmıştır :

1929 Cotton Cloth Factories Act, pamuklu kumaş fabrikalarında çalısan işçilerin sıhhatlerinin korunması için yönetmelikler çıkarma yetkisini ilgili bakanlığa vermiştir.

1930 Poor Law Act, Sağlık Bakanlığına fakirlerin idaresi (management) için gerekli geleceği yönetmelikleri çıkarma salâhiyetini vermiştir.

1921 de çıkarılan Safe Guarding of Industries Act "damping"i önlemek için hükümete geniş yetkiler bahsetmekte idi. Vergileme konusunda verilen bu yetki niyabeti 1931 iktisadî buhranı sırasında aşırı şekilde kullanılmıştır.

National Economy Act, hükümete çeşitli konularda iktisatta bulunma yetkisini vermektedir.

Foodstuffs (Prevention of Exploitation) Act, Ticaret Bakanlığını, lüzumu halinde, bazı gıda maddelerinin ve içkilerin kısığını önlemek, fiyatlarının aşırı şekilde yükselmesini engellemek veya bunu telâfi etmek için olağanüstü tedbirler almaya yetkili kılmıştır.

Abnormal Importations (Custom Duties) Act, Ticaret Bakanlığının bazı malların ithalinde % 100 ad valorem gümrük vergisi tesisine salâhiyet vermiştir.

Gold Standard Amendment Act,

Horticultural Products (Emergency) Customs Duties) Act - 1931,

Import Duties Act - 1932

hükümete aynı yönde yetkiler tanımlıdır.

1939 Emergency Powers (Defence) Act sonucunda hükümet, memleketin iktisadî hayatı üzerinde sıkı bir kontrol getiren bir seri yönetmelik çıkarmıştır. Bu yönetmelikler sonucunda, İaşe Bakanlığı, herhangi bir sınai veya ticari işletmeyi, kontrol altında bir işletme (controlled undertaking) olarak ilân edebilir ve bu işletme de Bakanın emrilerine hemen uymak mecburiyetinde idi. Ulaştırma Bakanlığı demiryollarını kontrol edebilmekte idi. Yönetmeliklerle tesbit olunan bazı yetkili makamlar bir

sirketin bütün hisse senetlerine zorla sahip olabilmekte idiler. Ticaret ve İlaç Bakanlıklar herhangi bir malın istihsalini, nakliyesini, dağıtımını ve istihlaklısı yasaklayabilmekte veya düzenleyebilmekte idi. Aynı zamanda asgarî ve azamî fiyatlarını da tesbit edebilirdi.

Hazine, altın ve yabancı paraların ödünç verilmesini veya satılmasını kısıtlamaya yetkili olduğu gibi, özel bir izin olmadan menkul kıymetlerin, altmının ve paranın ihracını da yasaklayabilirdi.

İkinci Cihan Harbinin sonunda harp ekonomisinin barış ekonomisi haline tahvili gayet tabii olarak zaman alacaktı ve bu geçiş devresinde sınıfla, ticaret, nakliyat, malların fiyatları üzerinde hükümet kontrolünün lüzumu şüphe götürmemekte idi. Bu sebeple yeni Parlamento 1945 te Supplies and Services (Transitional Powers) Act ile 1946 da Emergency Laws (Transitional Provisions) Act'ı kabul etmiştir²⁴.

4 — Amerika Birleşik Devletleri'nde olağanüstü hallerin düzenlenmesi :

A. B. D. de teşrii organ tarafından icraya tevkil edilen yetkilerin kapsamı, İsviçre'de veya İngiltere'dekinden çok daha dardır. Bu durumun sebebi Amerikan Kongresinin, İngiliz Parlamento gibi hukuken ve İsviçre Federal Meclisi gibi fiilen, sahib olduğu yetkilerini tevkil salâhiyetinin bulunmamasındandır.

1922 tarihli Tariff Act, Başkana, sınırlı olarak vergi koyma ve yürürlükte bulunan kanunları tadel yetkisini vermektedir. Bu kanun iç istihsal ile yabancı istihsal arasındaki maliyet farklarını yok etmek için Başkana tesbit olunmuş bulunan gümruk vergilerini yükseltmek veya azaltmak yetkisini vermiştir.

1933 tarihli Inflation Act, Başkana, altın - dolar ve gümüş - dolarnın ağırlığını tesbit yetkisini vermiştir; ancak şu şartla ki, atlm - dolarnın ağırlığı % 50 den fazla indirilemezdi.

1934 te kabul olunan Silver Purchase Act, Başkana, gerekli gördüğü zaman, ellerinde gümüş bulunan şahislara bunun tamamını ve bir kısmını Birleşik Devletler darphanesine teslim etmelerini talep yetkisini vermiştir.

Yine 1934 tarihli Reciprocal Trade Agreements Act, Başkana, üç yıllık bir süre için yabancı Devletlerle ticaret anlaşmaları akdetme, yürüt-

24) Kapanı, Münci : a.g.e. s. 102-103, 142-143 ve 147.

lükte bulunan gümrük vergilerini tadil ve A. B. D. nin dış ticaretini engellileyebilecek, her türlü ithalât ile ilgili kısıtlamaları kaldırma yetkisini vermiştir.

Buraya kadar belirtmiş olduğumuz A. B. D. nin buhran zamanlarına ait mevzuatı, sülh zamanları ile ilgili olanlarıdır. Bu ülkenin harb zamanındaki olağanüstü düzenlemesine gelince şöyledir :

10 Ağustos 1917 tarihli Food and Fuel Conservation Act'ın amacı harp süresince gıda maddelerinin, yakacağın, makinelerin ve diğer lüzumlu maddelerin düzenli istihsalını ve âdil dağılımını sağlamak ve bu maddeler üzerinde hükümet murakabesini gerçekleştirmektir.

1942 de kabul olunan Emergency Price Control Act ile ise fiyatların istikrara kavuşturulmasına, fiyatların ve kiraların anomal ve yersiz olarak yükselmesinin önlenmesine, gayri meşru ve aşırı kazançlar elde edilmesinin engellenmesine, millî savunma için kabul olunan kredilerin, fiyatların aşırı yükselişi sebebiyle tesirsiz kalmasının önlenmesine ve harb sonrası devrede de fiyatların anî çöküşüne karşı konulmasına çalışılmıştır²⁵.

İkinci Bölüm

MALİ VE İKTİSADİ BUHRAN HALLERİ

I — Mali ve iktisadî buhran hallerinin özelliği :

Sayın hocamız Prof. Kubalı'nın belirttikleri gibi; "bu hal rejimini diğer — yazımızın başında belirtmiş bulunduğu sıkı yönetim hali ve millî fedakârlıkları gerektiren hallerden — ayıran nokta maddî ve iktisadî buhran halinde hükümetin bir kanunla olağanüstü düzenleme - fevkâlâde tanzim yetkisi ile teçhiz olunmasıdır. Diğer bir deyimle, yürütme kuvvetinin memleketin içinde bulunduğu buhranla tesirli bir şekilde mücadele edebilmesi için alınması gereklî olan tedbirleri, kanun hükmünde olan ve vatandaşların çeşitli hak ve hüriyetlerini kayıtlayıcı bir mahiyet taşıyan bir takım objektif umumî kararlar vasıtasi ile, alماğa yetkili kılınmasıdır. Halbuki iki evvelki olağanüstü hal rejiminde hükümet ve idare sadece doğrudan doğruya bir kanunu belirli idarî karar ve tedbirlerle tatbik yetkisine sahiptir"²⁶.

25) Kapanı, Münci : a.g.e. s. 175 ve 201.

26) Kubalı, Hüseyin Nail : a.g.e. s. 279.

II — Mali ve iktisadî buhran halleri ile ilgili mevzuatın tesbiti :

A — Anayasaların ilgili hükümleri :

1 — 1876 Kanunu esası'nde :

1876 Kanunu Esası'sının 36. maddesi şöyledir :

“Meclisi Umumi mün’akit olmadığı zamanlarda Devleti bir muhtaradan veya emniyeti umumiyyeyi halelden vikâye için bir zarureti mübâreme zuhur ettiği ve bu bapta vaz’ına lüzum görülecek kanunun müzakeresi için Meclisin celp ve cem’ine vakit müsait olmadığı halde Kanunu Esası ahkâmına mugayir olmamak üzere Heyeti Vükelâ tarafından verilen kararlar Heyeti Mebusanın içtimai ile verilecek karara kadar da râdei seniye, muvakkaten kanun hüküm ve kuvvetindedir.”

1876 Kanunu Esası'sine 1909 de yapılan tadilde 36. maddenin muhâtevasına dokunulmamış sadece maddenin sonuna :

“... ve kuvvetinde olup ilk içtimada Heyeti Mebusana tevdî edilmek lâzımdır” ibaresi eklenmiştir²⁷.

Bu Anayasa, özellikle malî ve iktisadî buhran hallerini değil, genel olarak harp ve genel güvenliği düşüren durumları düzenlemiştir.

2 — Teşkilâti Esasiye Kanununda :

1924 Teşkilâti Esasiye Kanunu 74. maddesinin/son fikrasi ile sıkı yönetimi gerektirecek fevkâlâde haller dışında olağanüstü durumları öngörmüştür. 74. maddenin/son fikrasi şöyledir :

“Fevkalâde hallerde kanuna göre tahmil olunacak para ve mal ve çalışmaya dair mükellefiyetler mütesna olmak üzere hiç bir kimse hiç bir fedakârlık yapmaya zorlanamaz”²⁸.

Aşağıda belirteceğiniz malî ve iktisadî buhran halleri ile ilgili mevzuatın hemen hepsi ve özellikle bu yazımızda değineceğimiz “Türk Parasının Kiyemetini Koruma Kanunu” ve “Millî Korunma Kanunu” 1924 Anayasasının bu hükmüne istinaden çıkartılmıştır.

27) Tanör, Bülent — Beygo, Taner : Türk Anayasaları ve Anayaşa Mahkemesi Kararları; İstanbul - 1966, s. 11-12 ve 30-31.

28) Tanör, Bülent - Beygo, Taner : a.g.e. s. 53.

3 — 1961 Anayasası'nda :

Her ne kadar ileride 1961 Anayasasında kabul olunan hükmü etrafında inceleyeceğim de burada Anayasa'da yer alan 123. madde metnini belirtmek isteriz :

Madde 123 :

“Olağanüstü hallerde vatandaşlar için konulabilecek para, mal ve çalışma yükümleri ile bu hallerin ilâni, yürütülmesi ve kaldırılması ile ilgili usuler kanunla düzenlenir”²⁹.

B — Mali ve iktisadi buhran halleri ile ilgili kanunlar :

i — 20/2/1930 tarih ve 1567 sayılı

Türk Parasının Kiyemetini Koruma Kanunu

ii — 3/1/1940 tarih ve 3763 sayılı

Türkiye'de harp silâhi ve mühimmatı yapan hususî sanayi müesseselerinin kontrollü hakkında kanun

iii — 18/1/1940 tarih ve 3780 sayılı

Millî Korunma Kanunu

iv — 17/5/1940 tarih ve 3828 sayılı

Fevkalâde vaziyet dolayısıyla bazı vergi ve resimlere zam icrası hakkında kanun

v — 29/5/1942 tarih ve 4237 sayılı

Fevkalâde hallerde haksız mal iktisap edenler hakkında kanun

vi — 3/8/1942 tarih ve 4276 sayılı

Ceza hükümlerini ihtiva eden kanunlarda, fevkâlâde hallerin tesbit ve ilâni hakkında kanun

vii — 11/11/1942 tarih ve 4305 sayılı

Varlık Vergisi Kanunu

viii — 5/6/1944 tarih ve 4582 sayılı

Yabancı memleketlerle müvakkat mahiyette ticaret anlaşmaları ve modüs vivendiler akdine ve bunların şumulüne giren maddelerin gümleri

29) Tanör, Bülent - Beygo, Taner : a.g.e. s. 234.

rük resimlerinde değişiklikler yapılmasına ve anlaşmaga yanaşmayan devletler muvaredatına karşı tedbirler alınmasına salâhiyet verilmesi hakkında kanun

1/2/1956 tarih ve 6658 sayılı kanun, bu kanunla muvakkat olarak verilen yetkiyi daimî hale getirmiştir.

ix — 31/6/1944 tarih ve 4599 sayılı

Fevkalâde hallerin devamı müddetince memur ve müstahdemlere yapılacak yardım hakkında kanun

x — 7/3/1944 tarih ve 4655 sayılı

Münakalât Vekâletinin hazarda idare etmekte olduğu münakale ve muhabere ve mürasale işlerinin umumî veya kısmî seferberlik hâlinde ve fevkâlâde hallerde ne suretle ifa edileceği hakkında kanun

xi — 18/2/1963 tarih ve 196 sayılı

Dış Seyahat Harcamaları Vergisi Kanunu

Malî ve iktisadî buhran halleri ile ilgili hükümler ihtiva eden bu kanunlarla önemli bir kısmı halen ilga edilmiş bulunmakla beraber, bu konuda bir "répertoire" olması bakımından, biz tamamını zikr etmiş bulunmaktayız.

Bu yazımızın bundan sonraki paragraflarında bu kanunlardan sadece ikisine özellikle değineceğiz :

— 1567 sayılı Türk Parasının Kiyemetini Koruma Kanunu

Bu kanun ve buna istihâden çıkartılmış bulunan kararname ve tebliğler halen yürürlükte bulunmakta ve memleketin iktisadî hayatında, kambiyo muamelelerini, dış ticareti, kısaca Türk parasının kıymeti ile ilgili muameleleri düzenleyerek, büyük rol oynamaktadır.

— 3780 sayılı Millî Korunma Kanunu

Her ne kadar bu kanunu, 16/9/1960 tarih ve 5/322 sayılı Kararname bütün ek ve tadilleri ile birlikte yürürlükten kaldırılmış ve 79 ilâ 184 sayılı kanunlar "Millî korunma suçlarının affına, Millî Korunma teşkilât sermayesi ve fon hesaplarının tasfiyesine ve bazı hükümler ihdasına dair" iseler de, Millî Korunma Kanunu şartlar tekrar hâsil olduğu takdirde yeniden yürürlüğe konulmak üzere adetâ rafa kaldırılmış durumdadır.

III — Mali ve iktisadî buhran halleri ile ilgili mevzuatın özellikleri :

20 Şubat 1930 tarih ve 1567 sayılı Türk Parasının Kiyemetini Koruma Hakkında Kanunun çıkış sebebini 1930 yılında cereyan eden olağanüstü iktisadî olaylarda aramak yerinde olur. Gerçekten, kanunun hazırlanmasındaki amaç gerekçede "Türk parası üzerinde yapılan spekülasyonları önleme olarak" belirtilmiştir³⁰.

Tediye dengesinin aleyhte olduğu bu sıralarda bütçe muvazenesinin müteessir olması Türk parasını daha fazla tehlikeye düşürebildi. Döviz talebinin artması yabancı paraların Türk parasına nisbetle daha fazla prim yapmasına yol açtı. 1929 senesi başında 9,34 liraya alınan 1 İngiliz lirası, Mayıs'ta 10.— TL. sına, Kasım'da borsa harici 10,63 TL. sına çıkmış ve Aralık başında da 11,15 TL. sına ulaşmıştı^{30a}.

Esasen bu gaye kanunun 1. maddesinde de açıkça ortaya çıkmaktadır :

Madde I :

"Kambiyo, nukut, esham ve tahvilât alım ve satımının ve bunlar ile kıymetli madenlerin (Altın, platin ve gümüş) memleketten çıkarılmasının tanzim ve tahdidine ve Türk parası kıymetinin korunması zımnında kararlar ittihazına Bakanlar Kurulu yetkilidir."

Bu kanuna istinaden çıkartılmış olan kararnamelerin hukuki mahiyyet ve özelliklerine müteakip paragrafta değineceğiz.

Millî Korunma Kanununa gelince, bu kanunun çıkarılma sebebi muvakkat Encümen Mazbatasında şöyle belirtilmiştir :

"Dünya yüzünü kaplamak tehlikesini gösteren harp fırtınasını tam bir emniyet ve kuvvetle karşılayabilmek, fevkâlâde hal ve zamanlarda hükümeti gerek millî müdafaa ve iktisat ve kabiliyet ve mukavemet bakımından kuvvetlendirmek için bir takım vazife ve salâhiyetlerle teçhiz etmeğe matuf olan kanun lâhiyasi ... tetkik ve müzakere edildi. Bugünkü dünya vaziyeti karşısında her milletin maddî ve manevî bütün kuvvetlerinin heyeti mecması ile mücadeleci demek olan hali hazır harbi, hükümetin iktisadî mesaiyi tanzim ve tefsir ve spekülasyonu men bakımından, istihsalden istihlâke kadar bütün iktisadî manzumede müdahale ve nazımlık rolünü normal zamanlardan çok geniş ve çok hassas bir şekilde tatbikini âmirdir"³¹.

30) Daver, Bülent : a.g.e. s. 132.

30a) Sarıca, Ragıp : a.g.e. s. 258.

31) Sarıca, Ragıp : a.g.e. s. 282.

Bu amacı kanunun 1. maddesi şöyle aksettirmiştir :

“Fevkalâde hallerde Devletin bünyesini iktisat ve millî müdafâa bakımından takviye maksadiyla İcra Vekilleri Heyetine, bu kanuna gösterilen şeÂil ve şartlar dairesinde vazife ve salâhiyetler verilmiştir.

Fevkalâde haller şunlardır :

- A — Umumî veya kısmî seferberlik,
- B — Devletin bir harbe girmesi ihtimali,
- C — Türkiye Cumhuriyetini de alâkalandıran yabancı Devletler arasındaki harp hali.”

Bülent Daver'e göre, “kanunda fevkâlâde hal ilânına vücut verebilecek hallerin hepsi hükümetin takdirine bağlı bulunmaktadır. Her ne kadar seferberlik dolayısıyla fevkâlâde hal ilânı sebebe bağlı (causal) bir tasarruf şeklinde görülmeliyse da, hattı zatında seferberlik ilânına vücut veren hâdiseleri takdir yetkisi İcra Vekilleri Heyetine bırakılmış olup, bu da tamamıyla takdiri bir mahiyet taşımaktadır”³².

Biz, Daver'in, olağanüstü hal ilânına vücut verebilecek hallerin hepsi hükümetin takdirine bağlı bulunmaktadır şeklindeki görüşüne tamamen katılamamaktayız.

Çünkü, bir kere (C) de belirtilen yabancı Devletler arasındaki harp hali, takdit dışı bir vakaadır. (B) bendi için de ortada aşikâr bir milletlerarası tansiyon bulunmalıdır. (A)nın causalité'si kanaatimize (B ve C) de mevcuttur. Yâni, bu üç hal içinde hükümetin yetkisinin aşikâr durumlarla kısıtlanması söz konusu olduğu gibi, M. K. K. nu ancak bu üç anormal ahvalden birinin zuhuru ile yürürlüğe sevk edilebilir. Yoksa, sayın Prof. Giritli'nin çok haklı olarak belirttikleri gibi, “meselâ memleket gerçek veya sun'i bir iktisadî buhrana maruzudur diye yürürlük kararında bulunmaz”³³.

M. K. K. 1940 da yürürlüğe konduğunda bu konudaki kararnamede söyle deniliyordu : “Avrupa'da harp hali, memleketimizin iktisadî bünyesinde tesirler yapmaya başladığından sözü geçen kanunda derpiş edilen fevkâlâde salâhiyetlerin ihtiyaç nisbetinde tatbikine geçilmesine...”³⁴.

32) Daver, Bülent : a.g.e. s. 142.

33) Giritli, İsmet : Türkiyede ve yabancı memleketlerde hükümet tasarrufları İstanbul - 1958, s. 148.

34) 19/2/1940 tarih ve 2/1877 sayılı kararname, R.G. 21/2/1940 - 4439.

Diğer taraftan unutulmamalıdır ki, M. K. K. nu yürürlüğe koyan hükümet kararnamesi yine bu kanunun 2. maddesi uyarınca T. B. M. M. nin tasvibine arz edilecektir. Gerçekten, M. K. K. nun 2. maddesi şöyledir :

“İcra Vekilleri Heyeti, fevkâlâde hallerin zuhuruna binaen, bu kanunla kendisine tevdi edilen vazife ve salâhiyetlerin ifa ve istimaline lüzum hâsil olduğunu görünce derhal kanunun tatbikine başlayarak keyfîyeti ilân ve T. B. M. M. ne arzeder.”

Bu demektir ki, Parlamento, hükümetin M. K. K. nu yürürlüğe koyan kararnamesini tasvip etmezse hükümet bu kanunu uygulayamayacaktır.

Bu sebeple M. K. K. nu yürürlüğe koymayan hükümetin keyfine bırakılmış olduğu görüşüne katılamamaktayız.

Ancak, kanaatimize, M. K. K. nu bir kere yürürlüğe konduktan sonra uygulamadan kaldırılması, hükümetin tamamen takdirine, keyfine bırakılmıştır. Çünkü, M. K. K. nun 3. maddesi şöyledir :

“Fevkalâde hallerin hitam bulduğu ve bu kanun hükümlerinin tatbikine lüzum kalmadığı, Hükümetçe kararlaştırılarak ilân ve B. M. M. ne arzedilir.”

Kanaatimize bu madde, M. K. K. nun en hâtalı, en mahzurlu ve en fazla keyfiliğe cevaz veren hükmüdür. Meseleyi bir misal ile canlandırılmı : Farz edilim ki, son Kıbrıs olayları sırasında hükümet “Devletin bir harbe girmesi ihtimalî” sebebiyle M. K. K. nu tekrar yürürlüğe koydu ve o devrenin heyecanlı havasından istifade ederek Parlamentonun da tasvibini elde etti. Bu siyasi buhranın dağlımasından sonra, hükümet istediği takdirde M. K. K. nu yürürlükte tutmaya devam edebilecek ve yasa organı, M. K. K. num tadiline gitmeksiz, bu kanunu yürürlükten kaldırılamayacaktır.

Kanunun 3. maddesinin sarahati karşısında Parlamento M. K. K. nu kendi inisiatifi ile uygulamadan kaldırıramaz, hükümetin bu konudaki takdiri ile hukucken bağlı gibi gözükmektedir.

Ancak biz bu konuda bir imkân görmekteyiz. T. B. M. M., bütçe kanunu yolu ile, hükümetten teklif gelmese bile, M. K. K. nu yürürlükten kaldırma imkânına sahiptir kanaatindayız. Bu hususa ilerde ayrı bir paragraf altında degenecek ve fikrimizi izaha çalışacağız.

M. K. K. nun diğer bir özelliği, her kanun, aksine bir kayıt mevcut olmadıkça kül halinde neşri tarihinden yürürlüğe girdiği halde, bu kanun ihtiyaç nisbetinde tatbik mevkiiine konmaktadır.

Kanun, 26/1/1940 tarihinde neşredildiği halde, 19/2/1940 tarihinde neşredilen kararname ile yürürlüğe sokulmuş olduğu gibi; kanunun 7. maddeden 42. maddeye kadar belirtilmiş olan yetkilerin kullanılması ayrı ayrı kararnamelerle bağlıdır. Bakanlar Kurulunca her salâhiyet maddesi için karar itтиhaz edilmekçe o salâhiyet tatbik edilemez.

Kanunun 4. maddesine göre, hükümetçe itтиhaz edilecek kararları hazırlamak üzere, Başbakanın teklifi üzerine alâkâlı bakanlardan tereküp etmek üzere, Bakanlar Kurulu arasından ayrılan bir Koordinasyon Heyeti teşkil edilmiştir³⁵.

IV — Mali ve iktisadi buhran hallerinde çerçeve kanunlara istinaden çıkarılan kararnamelerin mahiyet ve özellikleri :

Ord. Prof. Onar'ın belirttiği gibi bu çerçeve kanunlara istinaden hükümet tarafından isdar olunan kararnamelerin, idarenin diğer tanzimi tasarruflarından, kaide tasarruflarından farkı, bir mahiyet farkı olmaktan ziyade, derece ve genişlik farkından ibarettir³⁶.

Sayın hocamız Prof. Kubah T.P.K.K.K. na istinaden çıkarılan kararnamelerle ilgili olarak, bu kanunun verdiği yetki 1924 A. Y. sına nazaran yasama yetkisinin yürütme organına devrettiği bir yetki olmayıp, sadece olağanüstü hallerin zaruri kıldığı ve hükümetin aslında haiz olduğu olağanüstü bir tanzim yetkisinden ibarettir, diyor.

Biz de, hocamızın 1961 Anayasasının 5. maddesi karşısında bu kanuna göre çıkartılan kararnameleri opportunité ve olağanüstü tanzim esasları ile izahına katılmakta³⁷ ve Prof. Başgil'in T.P.K.K. Kararnamelerinin muvakkat kanun esasına dayandıklarını açıkça değilse bile, zümnen ifadesini yerinde görmemekteyiz³⁸.

Kısaca ifade etmek gerekirse, bu kararnameler Sarıca'nın dediği gibi "mahiyetleri, muhtevaları itibariyle birer kaide tasarruf, birer tanzimi tasarruftur"³⁹.

35) Sarıca, Ragip : a.g.e. s. 285.

36) Onar, Siddîk Sami : a.g.e. s. 400.

37) Kubalı, Hüseyin Nail : a.g.e. s. 184.

38) Daver, Bülent : a.g.e. s. 132 dd. (Başgil, A. F. : Türkiye teşkilât hukukunda nizamname mefhumu ve nizamnamelerin mahiyeti ve tabi olduğu hukuki rejim; İst. 1939, s. 79) dan naklen,

39) Sarıca, Ragip : a.g.e. s. 271.

T.P.K.K. Kararnamelerinin hatalarını, multevaları ve mevzuları bakımından kanunun 1. maddesi çizmiştir. Bu gibi kararnameler bu konular dışında herhangi bir *mevzu* hakkında ittihaz olunamaz.

Bu kararnamelerde *maksat* ancak Türk parasını koruma olmalıdır. *Şekil* bakımından, Cumhurbaşkanı, Başbakan ve Bakanlar tarafından imzalanması ve neşredilmesi gereklidir.

Müddet bakımından bu kararnameler ancak kanunun yürürlükte bulunduğu sürece ittihaz olabilirler⁴⁰.

Türk parası hakkındaki kararnameler kanun hükümlerini değiştirebilir mi?

Bu konuyu ilk defa ele almış bulunan Prof. Sarıca : "Kanunun hükümete lüzumu halinde mevcut ve mer'i mevzuati nazari itibare alnamak, ona aykırı hükümler koymak salâhiyetini verdiğini ileri sürmüştür⁴¹".

Meselenin 1924 Anayasasına göre mümkün olup olmadığına tartışmasına girmeksizsin, bugün yürürlükte bulunan 1961 Anayasası karşısındaki durumuna bakarsak; kanaatımızca : Anayasanın 6. maddesinin sarahtı karşısında kararnameler ile kanunlar tâdil olunamaz, bunlara aykırı hükümler vaz'edilemez çünkü Anayasanın bu maddesi, "Yürütme görevi, *kanunlar çerçevesinde*, Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulu tarafından yerine getirilir" demektedir. Bu itibarla kararnameler, kanun çerçevesinden çıkararak onu aşan, değiştiren hükümler ihtiiva edemez.

M. K. K. ile hükümete verilen yetkilerin yürütme organında kararnameler çıkararak uygulanabilmesi için her şeyden önce hükümetin M.K.K. nun tatbikini gerektiren olağanüstü hallerden birinin mevcut olduğunu ilân etmiş olması gerekdir. Yâni, hükümet bu kanunun tatbiki hakkında bir karar ittihaz etmiş olmalı ve bunu meclise sunmuş bulunmalıdır. Ayrıca bu kanunun, yine aynı usulle ,tatbikten kaldırılması hususunda ayrıca bir karar çıkmış olmamalıdır.

Kanunun yürürlüğe konması için Sarıca'ya göre, bu kararın meclise arzı kâfidir; yoksa kararın hüküm ifade etmesi için meclisin tasdiki şart değildir⁴².

40) Sarıca, Ragip : a.g.e. s. 272.

41) Sarıca, Ragip : a.g.e. s. 265.

42) Sarıca, Ragip : a.g.e. s. 303-304.

Gerçi, T.B.M.M. ne "arzedilir" ibaresi biraz karanlıktır. Bu arz keyfiyetinin sadece Parlâmentonun bilgisine sunma mı olduğu, yoksa bir tasdik, onama gerekip gerekmemiği tartışılabilir.

1961 Anayasasının 124. maddesi "sıkı yönetim" ilânını açıkça yasama organının onamasına tâbi tutmuş olduğu gibi, uzatmaları için de T.B.M.M. nin kararını lüzumlu görmüştür.

Anayasanın 123. maddesi malî ve iktisadî olağanüstü hallerin ilân, yürütme ve kaldırma usullerini kanuna bırakmıştır. Biz malî ve iktisadî olağanüstü halin ilânını, diğer bir deyimle M.K.K. nun yürürlüğe konulmasını bir nevi *iktisadî sıkı yönetim* ilânı olarak görmekte ve Parlâmentoya arz keyfiyetinin bir tasdik gâyesi güttüğü, sadece bilgi verme olmadığı kanaatinde bulunmaktayız.

T.B.M.M. ne arz, bize göre tasdik, keyfiyeti sadece kanunu yürürlüğe koymak ve kaldırmak için söz konusudur. Yoksa bu kanuna göre çıkartılacak kararnameler tamamen yürütmenin kaide tasarruf kategorisine dahildir. Yasamanın bunlar üzerinde hiç bir hukuki etkisi yok gibi gözükmektedir. Ancak biz yasama organının, bu kararname hattâ talimatname ve tebliğler üzerinde bile bütçe kanunu yolu ile bir murakabeye sahip olduğu görüşündeyiz ve ileride bu fikrimizi izaha çalışacağız.

Bu kararnamelerin unsurlarına kısaca değinecek olursak :

Sebep : Ancak istinat ettikleri M.K.K. daki hususlar sebebiyle kararname çıkartılabilir.

Salâhiyet : Bu kararnameleri Koordinasyon Heyeti hazırlar ve Bakanlar Kurulu çıkarabilir.

Usul ve şekil : Kararnameleri Koordinasyon heyetinin hazırlama mecburiyeti diğer kararnamelere nazaran usul bakımından bir özellik arzetmektedir.

Maksat : bakımından da kararnameler bir tahdide tâbi tutulmuştur, çünkü kanunun 1. maddesinde belirtilmiş olduğu üzere ancak "Fevkalâde hallerde Devletin bünyesini iktisat ve millî müdafaa bakımından takviye maksadiyle" ittihaz olunabilirler.

Mevzu : M.K.K. na istinaden çıkartılacak kararnamelerin hangi konularda olabileceği kanunda tahdidi bir şekilde gösterilmiştir. Bunlar :

- 1 — Yeni memuriyet, teşkilât ve müesseseler kurulması,
- 2 — Kanunda belirtilen vazife ve yetkilerin bir takım müesseselere verilmesi
- 3 — Bir daire ve teşekkürün bir bakanlık veya daireye bağlanması
- 4 — Vatandaşlara iş mükellefiyetinin yüklenmesi
- 5 — Muayyen madde ve malzemeye el konulması
- 6 — Muayyen malların beyannameye tâbi tutulması
- 7 — İş saatinin arttırılması
- 8 — İşçilerin yaşıları hakkındaki tahditlerin kaldırılması
- 9 — Tatillerin ilgasi
- 10 — İthalâtın tanzimi
- 11 — İstihlâkin tanzimi
- 12 — Yerli malı ihracatının tanzimi
- 13 — Stok teşkili hususunda vatandaşlara bir takım vecibelerin yüklenmesi
- 14 — Fiyat meselesinin tanzimi
- 15 — Kira bedellerinin tanzimi (ilgili 30 ve 56. maddeler 6570 sayılı Gayrimenkul Kiraları Hakkında Kanunun 17. maddesi ile kaldırılmıştır)
- 16 — Satışın tanzimi
- 17 — Özel nakil araçları seyrüseferinin tanzimi
- 18 — Hayvan piyasasının tanzimi
- 19 — Bazı suçlar ihdasi hakkındadır.

V — Mali ve iktisadi buhran hallerinin 1961 Anayasasında düzenlenmesi :

1961 Anayasa'sının hazırlanışı sırasında, İstanbul Üniversitesi Anayasa Komisyonu, Anayasa ön tasarısının 58. maddesi şöyle idi :

“Harp ilâni, savaşı gerektirecek durumların ortaya çıkması, büyük iktisadi buhran veya tabii afetlerin meydana gelmesi olağanüstü hallerdir. Bu hallerde, kanunun, gereği ölçüde hak ve hürriyetleri sınırlayabileceği, kişilere yeni mükellefiyetler yükleyebileceği, kamu hizmetlerinin teşkilât, görev, yetki ve usulleri ile personelinin durumunu değiştirebileceği özel ve geçici bir hukukî rejim uygulanır.

Olağanüstü hal rejiminin uygulanacağı yeri, başlangıcını ve bitimini Bakanlar Kurulunun teklifi üzerine Türkiye Büyük Millet Meclisi tesbit ve ilân eder”⁴³.

43) Feridun, Server : Anayasalar ve Siyaset Belgeleri; İstanbul - 1962, s. 177.

Bu tasarıyı hazırlamış olan Komisyon üyelerinden sayın Prof. Duran, bu maddeye muhalefet etmiştir. Prof. Duran'ın bu konudaki muhalefet şerhi şöyledir :

"Büyük iktisadî buhran'ın olağanüstü hallerden sayılması öntasının 1. maddesinde kabul edilen sosyal devlet telâkkisi ile hemahenek degildir. Çünkü, böyle olunca, Devletin "sosyal ve iktisadî hak ve münasebetlere" ancak "büyük iktisadî buhran" sırasında müdahale edebileceği ve sahayı istisnaen düzenleyip sınırlayabileceği anlaşılr. Halbuki, sosyal ve iktisadî mevzular, sosyal Devletin normal ve umumî yetkisine dahil bulunduğuundan kanun vazisi bu hususları, büyük ve küçük herhangi bir buhran mevcut olmasa dahi, her zaman Anayasamın koyduğu esas ve galyelere göre tanzim edebilir ve hattâ tanzim etmekle görevli ve yükümlüdür.

... Şu halde, demek oluyor ki, Devlet, mahiyeti icabı, sosyal ve iktisadî sahaya daima müdahale edip, düzenleyebileceğinden, bir buhranı beklemek ve vesile ittihaz etmek mecburiyetinde değildir. Binaenaleyh, "büyük iktisadî buhran"ın olağanüstü haller arasından çıkarılması lâzımdır"⁴⁴.

Biz de, Temsilciler Meclisinde, üyelerden Mehmet Göker'in belirtmiş olduğu gibi, Anayasamın mümeyyiz vasfının sosyallik olduğunda mutabıkız. Devletin herhalükârda iktisadî düzene müdahale edip, iktisadî hayatı tanzim edeceğine, katılmaktayız. Ancak, hem fikir olmadığımız husus, Anayasa bu gibi maddeleri sarih olarak kabul ettikten sonra, Devlette bir de iktisadî buhran sebebiyle ikinci bir yetki tanımaktır. Kanaatimize sayın Cahit Zamangil'in Temsilciler Meclisinde belirtmiş oldukları gibi M.K.K. nu tatbikati zamanla dejener olmuştur. Normal zamanlarda hürriyetleri hiçe indirmiştir Fertlere tanınan mülkiyet hakkını ve sermaye işletme hakkını zedelemiştir.

"İktisadî buhran ... ekonomide dengesizlik demektir. Arz ve talepte dengesizlik, istihsal ve istihlâk arasında dengesizlik halidir. Buhran çeşitli sebeplerle olabilir, harp sebebiyle olur, takip edilen iktisadî politika sebebiyle olur, hattâ bazı hallerde mevsimlik buhranlar olabilir. Bu buhranlara memlekette sık sık rastlamak mümkündür. Bu sebeple mücerret bir buhran sebebiyle bir müdaheleye yer vermek tehlikeli bir yolu açmak olur" (Ferit Melen)⁴⁵.

44) Öztürk, Kâzım : Türkiye Cumhuriyeti Anayasası; İstanbul - 1966, cilt I, s. 123.

45) Öztürk, Kâzım : a.g.e. cilt III, s. 333-3336 (Temsilciler Meclisinde madde ile ilgili görüşmeler)

Sayet, sayın hocamız Prof. Duran'ın muhalefet şerhindeki görüşü yanlış anlamamışsa, Prof. Duran, "Devletin sosyal ve iktisadî sabaya daima müdahele edib düzenleyebileceğini, bir buhranın zuhurunu beklemek ve vesile ittihaz etmek mecburiyetinde" olmadığını ileri sürüyor ve "büyük iktisadî buhranın" olağanüstü haller arasından çıkarılmasını talep ediyor.

Kanaatimizca bu demektir ki, *Devlet olağanüstü haldeki müdahele ciliğini, normal zamanlarda da uygulayacaktır*. İşte bizim katılmadığımız husus, hocamızın, bu şekilde tefsir etmiş olduğumuz görüşüdür. Kanaatimizca Devlet, Anayasının diğer maddeleri ile sahip olduğu normal zaman yetkilerini uygulamalı, buhran zamanlarına ait mevzuata çok çok ıstısnâ hallerde başvurmalıdır. Aksi bir iktisadî tutum kanaatimizca 1961 Anayasasının getirmiş olduğu hürriyet rejimini ve hukuk devleti düzenini zedeleyici mahiyette olur.

Temsilciler Meclisine sunulmuş olan tasarıda konumuzla ilgili madden söyle idi:

Madde 122 :

"İktisadî buhran veya genel âfetlerin doğurduğu olağanüstü hallerde, Devlet, kanunla açıkça belirtilen esas ve usullere göre özel mülkiyette bulunan mallardan faydalananmaya veya başkalarını faydalandırmaya, geçici olarak özel teşebbüsleri işletmeye ve kişileri çalışabilecekleri alanlarda çalıştırılmaya yetkilidir"⁴⁶.

Bu maddeye Temsilciler Meclisi Anayasa Komisyonu şu gerekçeyi vermiştir :

"Bu madde esas itibariyle, 1924 Anayasasının 74. maddesinin son fıkrası gözönünde tutularak sevk edilmiş bulunmakla beraber, çeşitli bâklardan kişi hürriyetini, özel mülkiyet ve teşebbüsü, eskisinden tamamen farklı olarak himaye altına almaktadır.

Gerçekten bugüne kadar cări rejimde (fevkâlâde hallerde) para, mal ve çalışma mükellefiyeti esası, kayıtsız şartsız kabul edilmiş ve bu (fevkâlâde hal) in herhangi bir sınırı çizilmemişken sevkedilen bu maddede fevkâlâde hal, ancak, (iktisadî buhran) a veya (genel âfetin doğurduğu olağanüstü hal) e hasredilmiş olduğu gibi; yükümlülükler de geçici olarak ve ancak kanunun açıkça belirttiği esas ve usullere tâbi kılınmış bulunmaktadır"⁴⁷.

46) Feridun, Server : a.g.e. s. 284.

47) Feridun, Server : a.g.e. s. 252.

Bilindiği gibi, Temsilciler Meclisinde, Anayasa Komisyonunun bu madde tasarısı kabul olunmamış ve yerine çok daha genel ifadeli, olağanüstü hallerin neler olduğunu belirtmeyen, mükellefiyetleri de genel olarak ifade eden, olağanüstü halin ilân ve kaldırılma usulünü kanuna birakan şu 123. maddeyi kabul etmiştir :

“Olağanüstü hallerde vatandaşlar için konulabilecek para, mal ve çalışma yükümleri ile bu hallerin ilâmi, yürütülmesi ve kaldırılması ile ilgili usuller kanunla düzenlenir.”

Dikkat edilecek olursa bu madde olağanüstü hallerde sadece *Türklere* mükellefiyet yüklemektedir. Kanaatümzcâ memleketin iktisadî düzene, bir buhran halinde alınacak tedbirler hususunda vatandaşlarla yabancılar arasında bir ayırım yapmak, ve yükümleri sadece Türklerde yüklemek, memleketimizde iktisadî faaliyet gösteren yabancı gerçek ve tüzel kişiier lehine sakincalı imtiyazlar doğurabilecektir.

1961 Anayasası muvacehesinde de T.P.K.K. Kanunu halen yürürlük tediîr ve bu kanuna istinaden çıkarılan kararnameler yasamanın bir yetki devri anlamına gelmemektedir. Esasen Anayasa Mahkemesi de bu görüştedir⁴⁸.

Ancak M.K.K. 1960 da yürürlükten kaldırılmıştır ve sadece iktisadî buhran sebebi ile yürürlüğe konulmasına imkân yoktur. Fakat bir an için diyelim ki daha evvel misal olarak vermiş olduğumuz gibi Kıbrıs buhranına benzer bir durumda “Devletin bir harbe girmesi ihtimalî” gerekçesi veya bir orta doğu harbinin tekrarında “Türkiye Cumhuriyetini de alakalandıran yabancı devletler arasındaki harp hali” sebebiyle yürürlüğe kondu.

Bu durumda kanunun yürürlükten kaldırılması hükümetin takdirine bırakılmış gözükmektedir. Bunu önlemek için Temsilciler Meclisinde sayın Cahit Zamangil şu teklifi yapmıştır:

“... Olağanüstü hal devam edip gidiyor mu? Bunun anlaşılması için arada bir bu mevzu üzerinde konuşarak acaba olağanüstü halin şartları zail olmuş mudur; olmamış midir diye Meclislerin mesele üzerinde eğilmesini sağlamak lâzımdır. Onun için hükümetin meselâ üç ayda bir meclise bu hususta rapor vermesi şekli akla gelebilir. Bu raporlar alınından sonra olağanüstü hal şartlarının zail olup olmadığını meclislerin tetkik etmesi için asgari üç ayda bir fırsat zuhur etmiş olur”⁴⁹.

48) Anayasa Mahkemesi Kararı : 28/3/1963, E. 1963/4 - K. 1963/71 (Anayasa Mahkemesi Karar Dergisi, sayı 1, s. 132).

49) Öztürk, Kâzım : a.g.e. cilt III, s. 3336.

Her ne kadar bu teklif 123. maddede yer almamış ve M.K.K. da da bu yönde bir hüküm yoksa da kanaatimizca çok yerinde bir endişeyi ifade etmektedir.

1961 Anayasası, 124. maddesinde sıkı yönetimin ilân ve uzatılmasında gayet titiz davranışmışken, 123. maddesinde "iktisadi sıkı yönetim" demek olan bir rejim için adeta hükümete "carte blanche" vermiş olması kanaatimizca çok sakıncalıdır.

Ancak biz her ne kadar Zamangil'in teklif etmiş olduğu gibi üç ayaklı devreler için olmasa da, yılda bir kere bütçe kanunu yolu ile, Meclislerin olağanüstü halin devam edip etmediğini kontrol edebileceğini ve etmediği kanaatına varıllarsa, hükümet aksi görüşte bulunsa bile onun kararlaştırmasını beklemeksizin bu hal ile ilgili mevzuatı yürürlükten kaldırma imkânına sahip bulunduğu görüşündeyiz. Bu hususa ileride ilgili paragrafta tekrar değineceğiz.

VI — Mali ve iktisadi buhran halleri mevzuatının hürriyetlere etkisi :

Mali ve iktisadi buhran halleri ile ilgili mevzuat fertlerin (1961 Anayasasının 123. maddesine göre vatandaşların) bilhassa çalışma ve seyahat hürriyetlerine, mülkiyet haklarına ve ticarete kısıtlamalar getirmiştir.

1 — Çalışma Hürriyetini Kısıtlama

1961 Anayasasının 42. maddesi/3. fıkrası "Angarya yasaktır" der.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 4. maddesinin C bendinde "Topluluğun hayat veya refahını tehdit eden buhran ve afet hallerinde istenen her hizmet" zorla çalışma yani angarya memnuiyetinin bir istrasına olarak kabul edilmektedir.

M.K.K. nun 9. madde/2. fıkrasına göre "Hükümet vatandaşlara ücretli iş mükellefiyeti tahmil edebilir". Buna müsteniden 10/6/1940 tarih ve 2/13668 sayılı kararname ile "Bayındırlık Bakanlığının yol, köprü, meydan ve iskele inşaatlarına kâfi miktarda işçi, teknisyen ve sair müstahdemlerin tedarikini temin için ücretli iş mükellefiyeti tesis etmiştir. Bu iş mükellefiyetine aşağıda yazılı vatandaşlar tabiidir:

A) Mezkûr işlerde çalışmakta olanlardan esas mesaileri ziraat olmuyanlar,

B) İstanbul belediye hudutları dahilinde oturanlar mütesna olmak üzere inşaat işlerinde çalışabilir işsiz kimseler. Ziraat iş vaziyetleri yerinden ayrılmalarına müsait olan ziraatle müştagil kimseler”⁵⁰.

M.K.K. nun 37. maddesi zirai alanda çalışma mükellefiyeti koymaktadır. Halbuki Anayasamın 40. maddesi “Herkes dileğiçi alanda çalışma ve sözleşme hürriyetlerine sahiptir” der.

Keza M.K.K. nun 10. maddesi sanayi ve maadin müesseselerinden hükümetçe lüzum görülenlerin personelinin mazeretsiz bu yerleri terkini yasaklamaktadır.

Anayasamın 44. maddesi “Her çalışan dinlenme hakkına sahiptir” derken; M.K.K. nun 19. maddesi/1. fıkrası günde 3 er saatte kadar fazla mesai tahlil etmektedir.

Anayasamın 43. maddesi “Kimse yaşına, gücüne ve cinsiyetine uygun olmayan bir işte çalıştırılamaz. Çocuklar, gençler ve kadınlar, çalışma şartları bakımından özel olarak korunur” demesine mukabil; M.K.K. nun 19. maddesi/2. fıkrası “Kadınların ve 12 yaşından yukarı kız ve erkek çocukların sanayi işlerinde ve 16 yaşından yukarı erkek çocukların maden işlerinde çalıştırılmaları” için hükümete yetki vermektedir.

Anayasa her çalışana dinlenme hakkı tanırken (madde 44); M.K.K. nu 19. madde/3. fıkrası ile hükümetin hafta tatili, ulusal bayram ve genel tatil günlerini tatbik etmeyebileceğini beyan etmektedir.

2 — *Seyahat Hürriyetini Kısıtlama :*

Anayasamın 18. maddesi herkese seyahat hürriyetini tanırken, M.K.K. nun 36. maddesi “her türlü hususi nakil vasıtalarının seyrüseferini tanzim, tahdit veya *men* yetkisini hükümete vermiştir.

Ayrıca çalışma hürriyetini kısıtlayıcı maddeler, çalışanların, çalışıkları yerden mazeretsiz ayrılmalarını yasaklılığından ve bu yönde cezai hükümler de getirdiğinden seyahat hürriyetini da kısıtlamış oldukları söylenebilir.

196 sayılı “Dış seyahat harçmaları vergisi kanunu” her ne kadar seyahat hürriyetinin özüne dokunmamakta ise de, yurt dışına seyahatte koymuş olduğu ağır malî yükümlerle, kişiler arasındaki imkân eşitliğini boz-

50) Sarıca, Ragip : a.g.e. s. 291.

makta ve vatandaşların büyük bir kısmı için filen yurt dışına seyahat imkânını engellemektedir.

3 — Mülkiyet Hakkını Kısıtlama :

Mülkiyet hakkına olağanüstü hallerde yapılan kısıtlamalar bilhassa rekizisyon — istimval yolu ile olmaktadır.

Bilindiği gibi rekizisyon: “İdareye bazı menkullerin mülkiyetini veya istimal ve intifa hakkını, gayri menkullerin de istimal ve intifa hakkını, haklı bir tazminat mukabilinde, iktisap ettiren idarî bir ameliyedir⁵¹.

Anayasanın 123. maddesi açıkça olmasa bile muhteva itibariyle rekizisyona cevaz veren bir mahiyet taşımaktadır.

Sayın Ord. Prof Onar, rekizisyonun unsurlarını şöyle belirtmektedir:

Sebep : Olağanüstü hallere münhasırdır. M.K.K' nu bu nevi rekizisyonların sebeplerini biraz ileride belirteceğimiz gibi tefferruatlı bir şekilde göstermiştir.

Salahiyet : M.K.K. rekizisyona esas olacak kararları ittihaz yetkisini Bakanlar Kuruluna vermiştir.

Mevzu : Bu rekizisyon, ya kontrol ve plânlâştırma veya bazı müesseselere el koyarak işletmek veya bazı maddeleri temellük suretiyle vaki olur. M.K.K. rekizisyona esas olacak maddeleri göstermiştir.

Usul ve şekil : M.K.K. na istinaden alınan bütün kararlarda olduğu gibi Koordinasyon Heyetine hazırlanacak ve Bakanlar Kurulu kararına bağlanacaktır.

Maksat : Daha evvel belirtmiş olduğumuz gibi M.K.K. nun 1. maddesindeki gayeye uygun olmalıdır⁵².

M.K.K. 14 ve 18. maddeleri arasında, hangi hususlarda rekizisyonda bulunulabileceğini göstermektedir.

14. madde, “hükûmete, halkın ve millî müdafaanın ihtiyacı olan her nevi madde ve yardımcı malzemeyi, değer fiyatının tediyesi mukabilinde el koyarak almağa ve maksada göre tevzie ve satmağa ve ihtiyacı olanlara kârsız vermeğe yetki vermektedir.”

15. madde, metruk, muattal, natamam bir halde kalmış olan sanayi ve maadin müesseselelerinin ve diğer iş yerlerinin rekizisyonuna imkân vermektedir.

51) Onar, Siddîk Samî : a.g.e. cilt III, s. 1574.

52) Onar, Siddîk Samî : a.g.e. cilt III, s. 1578.

16. madde madenlerin rekizisyonu hakkındadır.
17. madde ile hükümet, makine, alat, edevat ve tesisat ve sair her nevi istihsal vasıtalarının rekizisyonunda bulunabilmektedir.
18. madde ile ise un fabrikalarının, değiirmenlerin ve diğer sanayi ve maadin müesseselerinin rekizisyonuna imkân verilmektedir.

4 — Ticareti Kısıtlama :

M.K.K. nun 20. maddesi, dışarıdan ithal olunacak maddelerin neler olacağını ve miktarını tesbit ederken, başka maddelerin ithalini kısıtlama ve men'e cevaz vermektedir.

21. madde ile hükümet ithal, imal, istihsal ve satışa müdahalelerde bulunabilmektedir.

22. madde bazı ticaret müessesesi ve birliklerini, bazı maddelerin stokunu yapmağa icbar etmektedir.

24. madde ile hükümet kredilere, şirket ve kooperatiflerin kuruluş ve faaliyetlerine müdahale edebilmektedir.

25. madde vatandaşların aşırı kâr gayesi ile mal stokları yapmasını önlemektedir.

29. madde, ithal ve ihrac maddelerinin fiyat ve kâr hadlerine hükümet müdahalesini getirmektedir.

31. madde iç ticarette kâr hadlerinin hükümetçe tesbiti hakkındadır. Ayrıca M.K.K. nu bu maddelere istinaden çıkarılacak hükümet kararnamelarını ihlîl hallerine karşı bir takım suçlar ihdas ve cezalar vaz etmektedir.

VII — Mali ve iktisadî buhran halleri mevzuatının murakabesi :

A — Yasama organının murakabesi :

1 — Siyasi Murakabé :

T.P.K.K. Kanununun verdiği yetkiye istinaden çıkarılan kararnamelerin yasama organına arzı, bu organın onayıının alınması hususunda kanunda hiç bir hükm yoktur.

M.K.K. için ise, sadece bu kanunu yürürlüğe koyan ve kaldırın kararnameler Parlamentoya arz olunacak, kanunun yürürlükte bulunduğu

sürece ittihaz olunan kararnameler ise yasama organının tamamen kontrolu dışında imiş gibi gözükmektedir.

Bu iki kanuna istinaden çıkarılan kararnamelerin, kanunen muayyen hudutları aşması halinde hükümetin T.B.M.M. huzurunda siyaseten mesul tutulabileceği muhakkaktır⁵³.

Fakat acaba yasama organının bu kararnameler üzerinde, siyasi murakabeden başka hiç bir denetim yolu, kanunları değiştirmeye veya hükümete güvensizlik beyanında bulunmaya lüzum olmaksızın tamamen hukuki alanda bir imkânı yok mudur? Biz bu imkânın mevcut olduğu kanaatindayız ve şimdi bu hususu izaha çalışacağız.

2 — Yasama Organının, Yürütmenin Kaide Tasarruflarını “Bütçe Kanunu” Yolu ile Murakabesi :

Bu incelememizde, malî ve iktisadî buhran hallerinde hükümete tanınan yetkilerin tanınma şeklinde bazı sakıncalar olduğunu belirttik. Burada bunları bir kere daha toplu şekilde ifade etmek gerekirse kanaatimize şöyledir sıralanabilirler:

— T.P.K.K. Kanunu doğrudan doğruya yürürlüğe girmekte ve buna istinaden icra organı, kanun çerçevesinde kararnameler çıkarılabilir.

— M.K.K. nun yürürlüğe konması Meclislerin tasvibine tabidir, yürürlükten kaldırılması da yine yasamanın onayına sunulacaktır. Fakat bu onayın ne zaman Parlementodan talep olunacağı Yürütmenin takdirine bırakılmış gözükmektedir. Şu halde fevkalade hali başlatmakta yasamanın rolü büyük ise de sona erdirmekte icranın adeta keyfini bekliyecektir.

— M.K.K. nun yürürlüğe konması bu kanunda mevcut bütün yetkililerin otomatik olarak yürürlüğe girmesi demek değildir. Hükümet kararnamelerle, lüzum hissettiğe bunları uygulayabilecektir.

— Kararnamelerin Anayasanın 6. maddesi muvacehesinde kanunu değiştiren, aşan hükümler ihtiiva edemeyeceği kanaatindayız. Fakat aksi mevzubahis olursa, kazai murakabe işliyecektir; ancak yasamanın bu hussa kanunu tadil veya siyasi murakabeden başka silâhi yok mudur?

— Bu çerçeve kanunlar yürürlüğe girdikten sonra, hükümet kendisine verilen yetkileri aşmamakla beraber yasamanın “opportunité” bakımından aşırı gördüğü tedbirleri alma yoluna giderse, yasama bu uygulamaya seyirci mi kalacaktır?

— Yasama olağanüstü hal dolayısı ile hükümete vermiş olduğu yetkilerin uygulanmasını müzakere imkân ve vesilesine sahip değil midir?

53) Sarıca, Ragip : a.g.e. s. 273.
Daver, Bülent : a.g.e. s. 140 ve 159.

Biz yasama organının yetkisiz gibi gözüktüğü bütün bu durumlara bütçe kanununun bir hal çaresi getirdiği kanaatindayız. Şöyled ki:

Muhasebeî Umumiye Kanununun 29. maddesi, bütçe kanununun te-rekküp edeceği cetveller meyanında (C) cetvelini zikr etmektedir.

“C cetveli bütçe kanununda mevcut gelir çeşitlerinden her birinin dayandığı hükümleri göstermektedir.

Bu cetvel her yıl bütçe kanununun bir maddesine (1966 Bütçe Kanunu-nunda 9. maddeye) dayanmaktadır.

Sözü geçen madde hükmü ve ona ekli (C) cetveli, Muhasebeî Umumiye Kanununun 39. maddesi mucibinde “vergi ve resimlerin tahsiline her sene yeniden mezuniyet vermek” yani vergileri yıllık tasdike tabi tutmak mecburiyeti dolayısıyla bütçeye dercedilmiştir. 1968 bütçesinde bahis konusu mezuniyeti veren 10. madde şöyledir: “Devlet gelirlerinin özel hükümlerine göre tarh ve tahsiline 1968 Bütçe yılında da devam olunur”⁵⁴.

Bu madde Bütçe Kanunun elzem hükmüdür, çünkü, “gelir nevilerinin her birinin dayandığı özel kanunlar vardır. Fakat hiç bir vergi veya diğer bir Devlet geliri, münhasıran bu mükellefiyeti ihdas eden kanuna istina-den tahsil edilemez.”

İşaret etmiş olduğumuz gibi, bu gelirlerin toplanması için, her yıl bütçe kanununun (C cetveli ile) bunların tahsiline izin vermesi gerektir. Ancak bu ikinci şartın da yerine gelmesi üzerinedir ki, Devletin çeşitli gelirlerinden her biri, kendi mevzuatındaki usuller dahilinde toplanabilir”⁵⁵.

C) cetvelinde, Devlete bir gelir getiren sadece kanunlar değil fakat kararname, karar, talimatname, tebliğ ve hatta Anayasa Mahkemesi Kararları yer almaktadır.

Bu mevzuattan her hangi birinin (C) cetvelinde yer almaması hâlinde taalluk ettiği bütçe yılı süresince uygulanmasına imkân kalmaz.

Olağanüstü hallerde uygulanan mevzuat fertlere (vatandaşlara) para, mal ve çalışma mükellefiyetleri koyan, diğer bir ifade ile Devlete gelir

54) Feyzioğlu, Bedî : Nazarî ve Tatbiki, Mukayeseli Bütçe; 2. baskı, İstanbul - 1967, s. 204.

55) Feyzioğlu, Bedî : a.g.e. s. 310.

getiren hükümler ihtiya etmektedir. Ve bu sebeple bütçenin (C) cetvelinde yer almazıdır. Nitekim gerek T.P.K.K. Kanununa istinaden çıkarılan kararname, karar ve tebliğler, gerek M.K.K. na istinaden otluhanız olunanlar ve meselâ bu kanunu yürürlükten kaldırınan kararname ve Millî Korunma suçlarının affına, Millî Korunma Teşkilâti, sermaye ve fon hesaplarının tasfiyesine müteallik 79 sayılı kanun ve 184 sayılı ek kanun 1968 Bütçesi (C) cetvelinde yer almıştır.

Bu kaide tasarruflardan her hangi birinin (C) cetvelinde yer alınması en az bir malf yil uygulanmasını önlüyor.

Şu halde:

— Meselâ hükümet Kıbrıs buhranı sırasında M.K.K. nu yürürlüğe koyp, bilahere buhranın zail olmasına rağmen bir türlü bu kanunun yürürlükten kaldırılması teklifini T.B.M.M. arz etmese idi; bu durumda Yasama organı, bu kanunu yürürlüğe koyan kararnameyi (C) cetveline dahil etmemekle en az bir yıl için uygulanmasını önleyebilecekti.

— Yasama organı M.K.K. nun yürürlükte kalmasını gerekli görmeden beraber, hükümetin kararname ile uyguladığı bazı yetkileri gereksiz veya aşırı görüyorsa, o yetkileri tatbikeye koyan kaide tasarrufları (C) cetveline koymamakla uygulamadan kaldırılabilir.

— Parlamento bazı kararnamelerin kanunlara aykırı olduğu görüşünde bulunuyorsa yine (C) cetveline koymayıp fiilen ilga etmek hakkına sahip olur.

— Millî Korunma Kanunu Kararnamelerine karşı uygulanabilen bu usulü gayet tabii olarak T.P.K.K. Kanunu kararname ve tebliğlerini tatbikeye mevkiinden kaldırılmak içinde uygulama imkânına sahip olacaktır.

Bu suretle Türkiye Büyük Millet Meclisi, bütçe müzakereleri sırasında, yılda bir kere de olsa olağanüstü hal mevzuatını müzakere, denetleme ve uygun görmediklerini yürürlükten kaldırma hakkına ve imkânına sahiptir kanaatindayız.

Kanaatimizca bu usul, mevzuatı denetleme hakkını sadece Bütçe Karma Komisyonuna vermemekte fakat bütün yasama organı üyelerine bahş etmektedir. Çünkü Anayasasının 94. madde/son fıkrasına göre "T.B.M.M. üyeleri bütçe kanunu tasarılarının genel kurallarda görüşülmesi sırasında gider artturıcı veya belli gelirleri azaltıcı teklifler yapamazlar", fakat aksine teklif hakkına sahiptirler.

Yani şayet Bütçe Karma Komisyonu, meselâ bir T.P.K.K. Kararnameini (C) cetvelinden çıkarmışsa, genel kurallarda üyeleri bunun tekrar

(C) cetveline konmasını teklif edebilirler, çünkü bu kararnamenin tekrar konması gelir azaltıcı değil fakat bilakis Devletin gelirini artırcı nitelikte olacaktır.

Ancak, Bütçe Karma Komisyonunun (C) cetvelinden çıkarmadığı bir kararname için üyeleri genel kurallarda çıkışma teklifinde bulunamazlar çünkü bu teklif gelir azaltıcı mahiyet arzetmektedir.

B — Kazai murakabe :

Malî ve iktisadî buhran halleri ile ilgili, incelemiş bulunduğuuz yetki kanunlarına istinad eden, yürütme organının tanzimi tasarruflarının kazai denetime tabi olup olmadığı hususu kanunların ısdarından günümüze doğru menfi başlıyarak, müsbete doğru bir tekâmul göstermiştir.

1943 te sayın Ord. Prof. Onar, "kararnameler aleyhine de iptal davası açılabilir, fakat bunların saik ve mevzuları takdiri olduğu için, Danıştay tarafından tetkik edilemez, ancak diğer noktaları tetkik olunabilir" diyordu⁵⁶.

Sayın Prof. Sarıca, aynı tarihlerde, doçentlik tezinde, "bu kararnamelerin 1957 sayılı T.P.K.K. Kanununa salahiyet, saik, mevzu, maksat, sekil, müddet cihetlerinden biri ile aykırılığı halinde her idari tasarruf ve karar için olduğu gibi, idari mahkemelere müräaca atm mümkün olduğunu ileri sürüyor ve görüşüne delil olarak da M.K.K. nun 66. maddesini gösteriyordu. Bu maddeye göre "bu kanun hükümleri dairesinde ittihaz edilecek karar ve muameleler hakkında kazai mercilerden tehiri icra ve tedbiri ihtiyacı kararları verilemez". Bu hükmü, kararnameler aleyhine kazai mercilere baş vurulabileceğine delil teşkil etmekte⁵⁷ ve nitekim 1944 te bir Millî Korunma Kararnamesine karşı açılan iptal davasını Danıştayın iptidaen red etmeyip incelemesi bu hususu kabul etmiş olduğunu açıkça ortaya koymuş olmakta idi. Bu dâvada iptal talebi 273 sayılı kararnameye müstenit herhangi bir idari karara karşı yöneltilmiş olmayıp doğrudan doğruya mezktür kararnameye tevcih olunmuştur⁵⁸.

Bu durum, M.K.K. müstenit kararnamelerin alelade idari tasarruflardan başka bir şey olmadıklarını açıkça ortaya koymuş olmasına rağmen

56) Onar, Sıddık Sami : (Fevkalade hallerin...) a.g.m. s. 386.

57) Sarıca, Ragıp : a.g.e. s. 273, 276 ve 306.

58) Sarıca, Ragıp : Millî Korunma Kanununa müstenit Koordinasyon Heyeti kararlarına, Bakanlar Kurulu kararnamelerine karşı iptal davası açılabileceği hakkında Danıştay 5. daire: E. 43/1147 - K. 44/1152 İ.H.F.M. 1944, cilt X, sayı 3-4, s. 835.

sayın Bahri Savcı 1953 baskısı bir eserinde olağanüstü hal düzenlemelerinin birer hükümet tasarrufu olduğunu ve Daniştanın murakabesinden uzak tutulmaları gerektiğini ileri sürmekte idi⁵⁹.

Bu gün için artık, malî ve iktisadî buhran ile ilgili kararnamelerin kazâî murakabeye tabi olduklarıında hemen hiç bir tereddüt kalmamış ve doktrinde de bu görüş büyük ekseriyet toplamıştır⁶⁰.

Tereddüte mucip olan tek husus, M.K.K. nu yürürlüğe koyan kararname meclisin onayına sunulduğundan, kazâî denetime tabi tutulabilir mi?

Bülent Daver önceleri M.K.K. nun 1. maddesine müstenit kararnamede bir hükümet tasarrufu niteliği görürken⁶¹ bilahere "fevkalade hal ilân eden karara sarahaten veya zümnen bir hükümet tasarrufu niteliği bahşedebilen hiç bir hüküm bulunmadığı cihetle, tamamıyla icraî ve idarî birer tasarruf olan bu karar aleyhine, Meclis bu kararı tasvip ve tasdik edinceye kadar, dava açılabilmesi ve mahkemelerin de bunu kabul ve rüybet etmeleri gerektiğini sanıyor"⁶².

Giritli'ye göre ise bir hükümet kararnamesinin meclisin tasdikine arz edilmesi keyfiyeti mutlak olarak o idarî tasarruf üzerinde kazâî murakabeyi bertaraf etmemiştir ve etmez.

Nitekim Fransa'da Meclisin tasdikine tabi sıkı yönetim ilâni kararı 1874 tarihli Chèron kararından beri kazâî murakabeye tabi olduğu gibi, Fransa'da tam yetki kanunlarına (les lois de plein pouvoirs) istinad edilmek suretiyle hükümetin isdar ettiği kararnamelerin (décret-loi) parlamentonun tasdikine arz edilmiş olması keyfiyeti, bunların kanuna uygun olup olmadığına tetkikine mani teşkil etmemektedir⁶³ - ⁶⁴.

Sayın hocamız Prof. Giritli'ye göre "M.K.K. nu veya bazı maddelerini yürürlüğe sokan kararnamenin yalnız başına hiç bir hak ve menfaati

59) Savcı, Bahri : İnsan Hakları; Ankara - 1953, s. 296.

60) Bakınız : Giritli, İsmet : a.g.e., s. 144-148.

Daver, Bülent : a.g.e., s. 142 ve 161.

61) Daver, Bülent : Fevkalâde haller ve ferdi hürriyetler; Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi; S.B.F.D. 1952, cilt VII, sayı 1-4, s. 190.

62) Daver, Bülent : a.g.e. s. 161.

63) Giritli, İsmet: a.g.e. s. 147.

64) Bülent Daver de, Fransa'da sıkı yönetim ilânını kazai denetime tabi tutma hususunda 23 Ekim 1953 tarihli "Huckel" kararını zikr ediyor. Bakınız : Daver, Bülent: a.g.e. s. 141.

ihlâl edebilme vasfinı haiz olmadığı, bir an için kabul edilse bile, bu yürürlük kararından sonra ve hatta onun sayesinde hükümetin fevkalade tanım salahiyetine dayanarak yaptığı herhangi bir kararnamenin açılacak bir tam kaza veya iptal dâvası zimninde yürürlük kararnamesi de tetkike tabi tutulmak mümkün ve lâzımdır”⁶⁵.

Düger bir ifade ile M.K.K. nun 1. maddesinde belirtilen üç anormal halden hiç biri mevcut olmadığı halde hükümet bu kanunu yürürlüğe sokar ve yürürlük kararnamesini yasamaya arz ederse, bu ve bunun sayesinde çıkarılan diğer kararnameler ferdin meşru menfaat ve haklarını ihlâl ederse yürürlük kararnamesi hiç olmazsa dolayısıyla kazai denetime konu teşkil etmiş olur⁶⁶.

Ancak biz, Prof. Giritli'nin, M.K.K. ile ilgili kararnamelerin kazâî murakabesinde yürürlük kararnamesi ile diğer kararnameler arasında bir ayırım yapma imkânı bulunmadığı görüşüne tamamen katılmaktayız⁶⁷. Esasen aksi yönde bir görüş 1961 Anayasası'na da aykırılık teşkil eder, çünkü Anayasa'nın 114. maddesinin 1. fıkrası : “İdarenin hiç bir eylem ve işlemi, hiç bir halde, yargı mercilerinin denetimi dışında bırakılamaz” demektedir.

M.K.K. nun yürürlük kararnamesi yasama organının onayına tabi tutulmakla, kanaatımızca idari tasarruf olma vasfinı kaybetmektedir; bu bakımdan Anayasanın 114. maddesine uygun şekilde kazâî murakabeye tabi olduğunu kabul etmek gereklidir.

SONUÇ

Mali ve iktisadî buhran halleri ile ilgili mevzuati ve bunların hürriyetler rejimine etkilerini, özellikle bu husustaki kanaatlerimizi bir kere daha belirterek ifade etmek gerekirse, diyebiliriz ki:

— Olağanüstü hal rejimini de bir hukuk rejimi olarak telakki etmekte ve Devletin hukukun dışına çıkamayıcağı, çekmaması gerektiği kanaatında bulunmaktadır.

65) Giritli, İsmet : a.g.e. s. 147.

66) Giritli, İsmet: a.g.e. s. 148.

67) Giritli, İsmet : a.g.e. s. 148.

— Olağanüstü hal ilânını gerektirecek durumlar meyannda, iktisadî hayatın normal dalgalanmalarından olan defilasyon ve enfilasyon hareketlerine böyle bir durumu gerektirecek önem atfetmemekteyiz.

— Olağanüstü bir hali düzenliyen bir çerçeve kanunun, bu kanun çerçevesinde, kaide tasarruflar vaz'etme yetkisini hükümete vermesini Anayasaya aykırı görmemekteyiz.

— Mali ve iktisadî buhran hallerini diğer olağanüstü hallerden ayıran özellik, bu ahvalde icra organının sadece belirli bir kanunu idâri karar ve tedbirlerle uygulamakla yetinmeyip, fevkalade tanzim yetkisi ile tecziz edilmesidir.

— Mali ve iktisadî buhran hallerini ön gören hükümler 1876 ve 1924 Anayasalarında mevcut olduğu gibi 1961 Anayasasının da 123. maddesinde yer almaktadır.

— Bu nevi olağanüstü halleri düzenliyen kanunların başında gelen Türk Parasının Kiyemetini Koruma Kanunu geçici nitelikte olup, süresi belirli zamanlarda kanunla uzatılmaktadır.

— M.K.K. ise lüzumu halinde yasama organının onaylanan bir kararname ile yürürlüğe konmakta ve kaldırılmaktadır. Bu kanunun hangi ahvalde mer'iyete konacağı 1. maddesinde gösterilmiştir. Ancak, yürürlükten kaldırılmasını büyük ölçüde yürütme organının takdirine bırakmasını sakıncalı görmemekteyiz.

— Mali ve iktisadî buhran hallerinde kanunlara istinaden ittihaz olunan kararnameler birer hükümet tasarrufu mahiyetinde olmayıp, alâade kaide tasarrufturlar. Bu kararnamelerin bütün unsurları çerçeve kanunlarında belirtilmiştir.

— 1961 Anayasasında kabul olunan 123. madde tasarılarda öne sürülen hükümlerden daha genel ifadelidir.

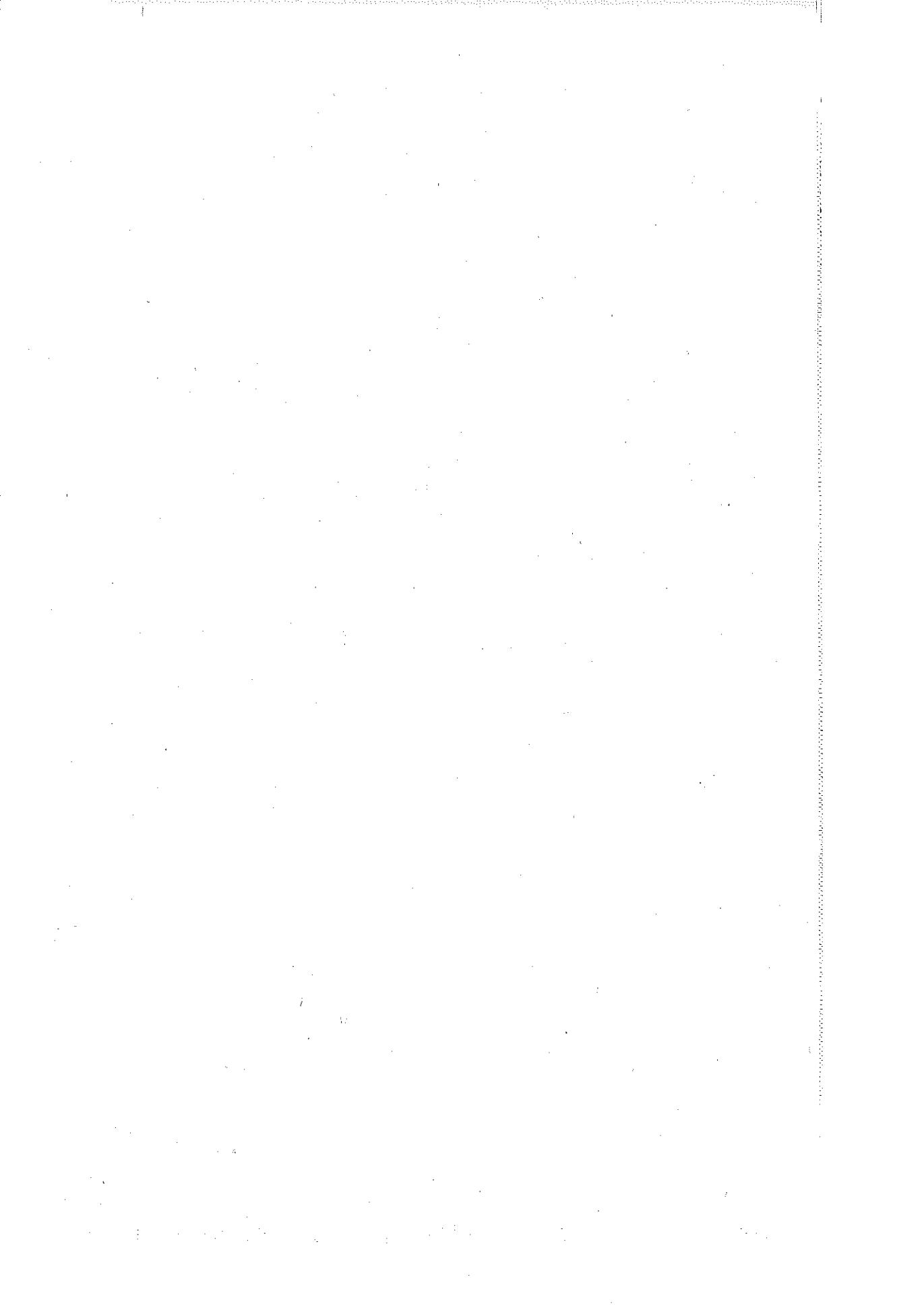
— Mali ve iktisadî buhran halleri ile ilgili mevzuat, çalışma ve seyahat hürriyetlerine, mülkiyet hakkına ve ticarete bir takım kısıtlamalar getirmektedir.

— Bu mevzuat üzerinde yasama organının, sahip olduğu siyasi murakabe yanında, bütçe kanunu yolu ile hukuki murakabe imkân ve yetkisine de sahip bulunduğu kanaatindayız.

— Mali ve iktisadî buhran hallerinde çıkarılan bütün kararnamelerin kazâî denetime tabi olduklarından şüphe etmediğimiz gibi, M.K.K. nu yürürlüğe koyan kararnamenin de Anayasasının 114. maddesine uygun şekilde kazâî murakabeye tabi tutulabileceği, tutulması gereğiğine görüşüne katılmaktayız.

Maliye Enstitüsü Konferansları

- 1) UMUMİ FİHRİST**
- 2) MÜELLİFLER İNDEKSİ**
- 3) MEVZU İNDEKSİ**
- 4) ENSTITÜ YAYINLARI**



UMUMİ FİHRİST

Sıra No. su	Konferansçı	M e v z u	Cilt	Sahife
1	Aydın Yalçın	Bütçe ve İktisat Politikamız	I	1 — 8
2	Memduh Yaşa	Türk Gelir Vergisine Müteallik Bazı Meseleler	I	9 — 21
3	M. O. Dikmen	Liberal, Bitaraf ve Müdahaleci Vergi Politikaları	I	23 — 39
4	B. N. Feyzioğlu ...	Muamele Vergisi, Gelir Vergisi- nin Yerini Tutabilir mi?	I	41 — 57
5	Suat Başar	Vergi Kazasının Mahiyeti	I	59 — 72
6	Ekrem Özelmas	İktisadi Devlet Teşekkülerinin Mürakabesi	I	73 — 82
7	Besim Üstünel	Gelir ve Servet Vergilerinin İkti- sadî/Tesirleri	I	83 — 91
8	Rasim Saydar	Vergi Hukukumuzda Malî İştirak- ler	I	93 — 102
9	Mübin Başar	Vergi Hukukunda Tefsir	I	103 — 112
10	Basri Bora	Kiymet Esasına İstinad Eden Ye- ni Gümrük Tarifemiz	I	113 — 125
11	Recep Turgay	Türkiye'de Gelir Vergisi Tatbikatı	I	127 — 153
12	Esat Tekeli	Bizde Vergi Hukuku ve Vergi Kazası	I	154 — 161
13	Tahsin Yıldırın	Türk Gümrük Vergisinin Matrahı	II	1 — 12
14	Recep Turgay	Gelir Vergisinde Esnaf Muaflığını nun Genel ve Özel Şartları ...	II	13 — 39
15	M. O. Dikmen	Asgarı Geçim Haddi Üzerinde Düşünceler	II	41 — 64
16	A. Memduh Yaşa ...	Muamele Vergilerinde Teklif Saf- hası	II	65 — 80
17	Talip Güran	5815 sayılı Kanunun 2 nci mad- desinin B Bendinin Tahsil ve Tenkidi	II	81 — 100
18	B. N. Feyzioğlu	Bütçe Birliği ve Konsolide Büt- çe Hesapları	II	101 — 116
19	Mübin Başar	Vergi Hukuku Bakımından Za- rarların Mahiyeti	II	117 — 128
20	Esat Tekeli	Vergi Hukuku İle İlgili İki Mesele	II	129 — 142

Sıra No. su	Konferansçı	M e v z u	Cilt	Sahife
21	Suat Keskinoglu ...	İşletme Ekonomisinde Bütçe Mefhumu Hakkında	II	143 — 158
22	M. N. Anıl	Mâtekâmil Bir Gümrük Sistemine Olan İhtiyacımız	II	159 — 186
23	Hikmet Sağıcı	Modern Bütçe ve Muhasebe Teliakkileri 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 ...	İktisadi Kalkınma ve Masraf Politikası	III	1 — 24
26	Sabahaddin Teoman	1957 Mali 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	Mütehavvîl Gelirler ve Yıllık Vergileme Devresi	III	73 — 102
29	B. N. Feyzioğlu ...	Bütçe ve İktisadi Plân	III	103 — 126
30	Talip Güran	5815 Sayılı Kanunun 2 ncı Maddeci C. Bendinin Tahsil ve Tenkidi	III	127 — 140
31	A. Memduh Yaşa ...	Müsterek Piyasa ve Doğurduğu Mali Meseleler	III	141 — 152
32	Giyas Akdeniz	Türk Gelir Vergisine Göre Ticari 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 ...	İktisadi Kalkınmada Âmme Kredisinin Rolü ve Ehemmiyeti ...	IV	13 — 56

Sıra No. su	Konferansçı	M e v z u	Cilt	Sahife
39	Ahmet Kılıçbay ...	İktisat İlminin Gelişmesi Karşı-sında Maliye Politikasının Aldı-ğı İstikamet	IV	59 — 64
40	M. C. Kutadgu	Türk Gelir Vergisi Sisteminde Menkul Sermaye İratları Sto-pajı ve Tatbikatı	IV	65 — 85
41	Ralph Turvey	İktisatçı Görüşü İle Vergileme ...	IV	87 — 91
41a	Ralph Turvey	The Economist's Approach To Taxation Some Introductory Notes	IV	93 — 98
42	H. Eichler	İktisat İlmî Öğrenimi Çerçevesi İçinde Hususî Hukuk Sistemi	IV	99 — 103
42a	H. Eichler	Das System Des Privatrechts im Rahmen Des Wirtschaftswissen-schaftlichen Studiums	IV	109 — 119
43	O. N. Torun	Devletlerarası Borçlar	IV	121 — 146
44	İ. Küçükömer	Para Politikası Gâyelerini Ger-çeklestirmekte Neden Muvaf-fak Olmayabilir?	IV	147 — 156
45	B. Keyder	Ziraflar Sektörde Vergilendirme ...	IV	157 — 171
46	K. Bulutoğlu	Vergiye Karşı Tipik Bir Reaksi-yon : Poujade Hareketi	IV	173 — 197
47	Süleyman Barda ...	Enflasyon ve Vergi Politikası ...	IV	199 — 226
48	Kemal Tosun	Mevzuatımızda Maliyet Rejimi	IV	227 — 248
49	M. O. Dikmen	Ziraflar Kazançlarının Vergilendiril-mesi, Sâbit Ortalama ve Zarar Nakli	V	1 — 21
50	Memduh Yasa	Devlet Faaliyetinin ve Âmme Masraflarının Optimal Seviyesi	V	23 — 34
51	Tahsin Yıldırın	Gümruk Kanununun Tâdili Me-selesi	V	35 — 53
52	Mübin Başar	Veraset ve İntikâl Vergisi Hakkında Düşünceler	V	55 — 86
53	Recep Turgay	Türkiye'de Ziraflar Kazançları Nasıl Vergilendirilmelidir?	V	87 — 114
54	Sadun Aren	Devlet Borçlarının Smirları Me-selesi	V	115 — 121
55	Âkif Erginay	Vergi Hukukunun Mevzu ve Muhtariyeti	V	123 — 131
56	B. N. Feyzioğlu	Millî Muhasebenin Vazife ve Fonksiyonları	V	133 — 150
57	Rudolf Stucken	Der Wandel in der Haushaltslage und Haushalts Politik Der Bun-desrepublik	V	151 — 162

Sıra No. su	Konferansçı	M e v z u	Cilt	Sahife
57a	Rudolf Stucken	Federal Almanya Cumhuriyetinin Bütçe ve Bütçe Politikasında Değişiklik	V	163 — 173
58	S. Tuncer	İktisadi Kalkınma ve Âmme Varidatı	V	175 — 204
59	Sahir Erman	Vergi Usul Kanununda Yer Alan Ceza Hukuku Kaideleri	V	205 — 226
60	Giyas Akdeniz	Türkiye'de Bina İratlarının Vergilendirilme Şekilleri	V	227 — 232
61	M. Orhan Dikmen	Müsterek Pazar ve Türkiye	VI	1 — 22
62	Mesut Erez	Devlet Yatırımları ve Fevkalâde Kazançların Vergilendirilmesi	VI	23 — 32
63	Kenan Bulutoğlu ...	Ağustos Devaluationu, Dış Ticaret Açığı ve Bütçe Politikası ...	VI	33 — 66
64	Gülten Kazgan	Geri Kalmış Memleketlerde Kapital Birikimi ve Vergi Politikası	VI	67 — 82
65	Ahmet Zübtü İslî ...	Mali Politika İmkânlarının Gerçekleştirmeye Hıdutları	VI	83 — 98
66	Giyas Akdeniz	Türkiye'de Yatırımlar ve Vergi Politikası	VI	99 — 108
67	Hakkı Musaballı ...	Gelir Vergisinde Servet Beyanı	VI	109 — 118
68	Sadun Aren	Yatırım İndirimleri ve İktisadi Politika	VI	119 — 128
69	Haydar Kazgan	İtalyan Vergi Sisteminde Yatırım İndirimleri	VI	125 — 138
70	Selâhaddin Tuncer ...	Türkiye'de Âmme Varidatının Durumu ve Meseleleri	VI	139 — 168
71	M. Zeki Kuruca	Yatırım İndirimleri ve Maliye Politikası	VI	169 — 188
72	Mükerrem Hiç	Reevalüasyon Kavramı ve Reevalüasyonun Vergi Adaleti Üzerindeki Akışları	VI	189 — 200
73	Mesut Erez	Vergi Hukukumuzda Mücbir Sebepler. Ağır Hastalık Hali ...	VII	1 — 7
74	Mübin Başar	Gelir Vergisi	VII	9 — 20
75	Haydar Kazgan	Devlet Hizmetlerinin Finansmanı ve Devlet Sektöründe Fiyat Politikası	VII	21 — 46
76	H. Van Dyke	A New Dimension in Foreign Assistance	VII	47 — 56
76a	H. Van Dyke	Dış Yardımda Yeni Ölçü	VII	57 — 66

Sıra No. su	Konferansçı	M e v z u	Cilt	Sahife
77	Kenan Bulutoğlu ...	Türk Vergi Sisteminde Reform Meselesi	VII	67 — 101
78	Nasuhi Bursal	Amortisman ve Vergi Arasındaki Münasebetler	VII	103 — 118
79	P. Dertilis	L'Association De La Grèce Au Marché Commun	VII	119 — 123
79a	P. Dertilis	Yunanistan'ın Müşterek Pazara Katılması	VII	124 — 128
80	Halil Nadaroğlu	Teoride ve Pratikte Parafiskalite	VII	129 — 156
81	Selâhattin Tuncer ...	Servet Vergileri	VII	157 — 178
82	Salih Tuğ	İslâm Vergi Hukukunun Ortaya Çıkışı	VII	179 — 195
83	Nuri Karacan	Monopol Halinde Verginin İn'i-kâsi	VII	197 — 219
84	A. Başer Kafaoğlu ...	Kalkınmanın Sosyal Açısı ve Vergi Reformu Komisyonu Raporu	VII	221 — 236
85	Ali Şakir Ağanoğlu	Vakıflar Genel Müdürlüğü Çalışmaları	VIII	1 — 13
86	M. N. Kodamanoğlu	Nüfus Yapımız Açısından Eğitim Sistemimiz ve Mali Meseleleri	VIII	15 — 32
87	Haydar Kazgan	Plânlı Devrede Devlet İşletmeciliğinin Çalışma İlkeleri	VIII	33 — 49
88	Tayfur Tarhan	Türkiye'de Devlet Muhasebesi ve Muzaaf Usul	VIII	51 — 61
89	İsmail Türk	Türkiye'de Bütçe Reformuna Niçin İhtiyaç Vardır? Türkiye'de Bütçe Reformu Nasıl Olmalıdır?	VIII	63 — 90
90	M. Orhan Dikmen ...	Kalkınma Plânında Yatırımların Finansmanı	VIII	91 — 107
91	Selâhattin Tuncer ...	Türkiye'de Varidat Bütçesi Tahminleri İle Millî Gelir Arasındaki Münasebetler	VIII	109 — 128
92	Kenan Bulutoğlu ...	Kalkınma Plânımız ve Finansmanı	VIII	129 — 141
93	Nuri Karacan	Vasitalı - Vasıtazız Vergiler ve Fiyatlar Genel Seviyesi	VIII	143 — 160
94	Sevim Görgün	Tarım Sektörünün Vergilendirilmesi ve Arazi Vergileri	VIII	161 — 158
95	Recep Turgay	Türkiye'de Mali Kazanın Bugünkü Durumu	VIII	169 — 193
96	Kemal Tosun	Devlet Maliyesinde Recrganizasyon ve Rasyonalizasyon Problemi	VIII	199 — 219

Sıra No. su	Konferansçı	M e v z u	Cilt	Sahife
97	Giyas Akdeniz	Türkiye'de Devlet Fonksiyonlarının Gelişme Seyri ve Devlet Faaliyetlerinin Finansmanında Bazı Problemler	IX	1 — 18
98	Âkif Erginay	Anayasamızın Mali Hükümleri ...	IX	19 — 28
99	O Fikret Arkun	Vergi Kanunlarına Göre İktisadi Kiyimetlerin 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. Tanyolac	İlmi ve Teknik Araştırmaların Finansmanı	IX	111 — 128
104	Memduh Yasa	Türkiye Dış Borçlarının Takip Ettiği Gelişme	IX	129 — 144
105	Bedî N. Feyzioğlu ...	Bütçedeki Genelilik (Umumiyet) Prensibi	IX	145 — 159
106	Haydar Kazgan	Ücret Artışları, Vergi Tesiri ve Servet Teşekkülü	IX	161 — 170
107	Halil Nadaroğlu	Mali Tevzin, Bazi Kamu Gelirlerinin Paylaşılması	IX	171 — 184
108	Kenan Bulutoğlu ...	Bölge Kalkınması ve Devlet Hizmetleri Arzi	IX	185 — 194
109	Mesut Erez	Plânlı Kalkınma ve Vergi Sisteminizin İslahi Mevzuunda Sarf edilen Gayretler	X	1 — 24
110	Orhan Güreli	Mahalli İdareler Maliyesinin İslahi 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 Mesesi	X	59 — 73
113	Giyas Akdeniz	1933 Türk Boreu Tahvillerinin İtfası	X	75 — 82
114	Nuri Karacan	İktisadi Gelişmeye Gerçekleştirme Aracı Olarak Milletlerarası Sermaye Hareketleri	X	75 — 82

Sıra No. su	Konferansçı	M e v z u	Cilt	Sahife
115	Selâhattin Tunçer ...	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	Ihracatta 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	Muhasebeî 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 Kiyimetlerin Reevalüasyonu	XI	21 — 33
123	F. Ervardar	Memleketimizde Vergi Kaçakçılıklarını ve Vergi Mürakabesi ...	XI	35 — 49
124	Özhan Eroğuz	Sermaye Kazançlarının Vergilenmesi	XI	51 — 59
125	Orhan Gürelî	Vergi Reformları - Ortalama Kâr Haddi Müessesesi - Gider Bildirimî 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'expression Française	XI	83 — 93
127a	Gaston Leduc	Resmî Dili Fransızca Olan Afrika Devletlerinde Maliyenin Durumu Hakkında Bazı Mütalâalar	XI	95 — 104
128	Halil Şahin	Ihracatta Vergi İadesi	XI	105 — 143
129	İ. Sadi Tinaztepe ...	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 Asgari Vergilendirme Usulleri, "Asgari Mükellefiyet Sistemi" ...	XI	183 — 196
132	M. Ali Canoğlu	Muhasebede Normalizasyon	XI	197 — 223
133	Hakkı Musaballı	Çağdaş Gider Vergileri	XII	1 — 8

Sıra No. su	Konferansçı	M e v z u	Cilt	Sahife
134	P.-L. Réynaud	Psychologie Economique et Finances Publiques	XII	9 — 17
134a	P.-L. Réynaud	İktisadi Psikoloji ve Maliye	XII	19 — 26
135	Erdoğan Alkin	Makro-Ekonominik Bir Büyüme Modelinde Vergi Fonksiyonları	XII	27 — 35
136	Gaston Leduc	Le Fiscalité Agricole dans les Pays en Voie de Développement	XII	37 — 48
136a	Gaston Leduc	Gelişme Yolundaki Memleketlerde Zira夫 Vergileme	XII	49 — 56
137	Vural Ergun	Servet Bildirimi ve Türkiyedeki Uygulaması	XII	57 — 86
138	İlban Onur	Gelir Vergisinde Müterakkiliğin Ölçülmesi	XII	87 — 100
139	Selâhattin Tuncer ...	Merkez Bankasının Hazineye Kiswa Vadeli Avansları	XII	101 — 116
140	Galip Dolun	Mali Kaza	XII	117 — 123
141	İlhan Özer	Devlet Alacaklarının Tahsili ...	XII	129 — 145
142	Haydar Kazgan	Türkiye'de Yaygın Küçük Firma Politikasının İktisadi ve Mali Neticeleri	XII	147 — 155
143	F. Ervardar	Vergi Tatbikatımıza Ait Bazı Problemler	XII	157 — 170
144	Yenal Öncel	Türkiye'nin 1966 ve Daha Önceki Yıllara Ait Bütçeleri ve Tatbikatı (Mukayeseli Analiz)	XII	171 — 182
145	Paul Senf	Probleme Einer "Fiscal Policy" In der Bundesrepublik Deutschland	XIII	1 — 17
145a	Paul Senf	Batı Almanya'da Maliye Politikasının Problemleri	XIII	19 — 32
146	Esat Çam	Milletlerarası Mali Meseleler ...	XIII	33 — 46
147	Beysan Keyder	Yatırım Birlikleri	XIII	47 — 58
148	M. Ali Canoglu	Ekonomide Muhasabenin ve Hesap Uzmanının Rolü	XIII	59 — 80
149	Galip İdil	Gelir Vergisinde Beyan Esasının Tetkiki ve İlk Tarhiyat Esasının Teklifi	XIII	81 — 93
150	Zeki Kuruca	Kalkınmaya Uygun Vergi Politikası	XIII	95 — 133
151	Halil Şahin	Ihracatta Vergi İadesi Rejimi Uygulaması ve Sonuçları	XIII	135 — 144
152	Mustafa Yuluğ	Sovyetler Birliği Vergi Sistemi	XIII	145 — 157
153	Hayri Öncel	Darphane ve Damga Matbaasının Reorganizasyonu	XIII	159 — 176

Sıra No. su	Konferansı	M e v z u	Cilt	Sahife
154	Erdoğan Alkin	Kamu Yatırımlarının Çeşitli Kamu Kesimleri Arasında Dağılımı	XIII	177 — 184
155	V. R. La Garrigue ...	L'evolution Generale de l'aide Française Au Developpement Economique Depuis 1964	XIII	185 — 211
155a	V. R. La Garrigue ...	Fransanın Ekonomik Gelişme Yardımlarının 1964 ten beri Gösterdiği İnkişaf	XIII	213 — 232
156	Arif Nemli	Anonim Şirketlerin Dağıtılmayan Kârları	XIII	233 — 261
157	C. A. Colliard	Aspects Juridiques et Financiers de la Planification Française	XIV	1 — 20
157a	C. A. Colliard	Fransız Plânlamasının Hukuki ve Mali Yönleri	XIV	21 — 37
158	Hüsamettin Kılıç ...	Ortak Pazar	XIV	39 — 87
159	Paul Senf	Sind Budgetdefizite und Budgetüberschüsse Als Solche Instrumente der Finanzpolitik?	XIV	89 — 102
159a	Paul Senf	Bütçe Açık ve Fazlaları Maliye Politikasının Birer Aletleri midirler?	XIV	103 — 114
160	Özen Özoymak	Uzlaşma Müessesesi	XIV	115 — 142
161	John Karsky	Western European Integration ...	XIV	143 — 152
161a	John Karsky	Batı Avrupa Entegrasyonu	XIV	153 — 162
162	Mustafa Yuluğ	Türkiyede Tarım Kesiminde Vergi Yükü	XIV	163 — 174
163	İ. Al Shoureiki	La Politique Economique Libre en Moyen - Orient	XIV	175 — 180
163a	İ. A. Shoureiki	Orta Doğu'da Serbest İktisat Politikası	XIV	181 — 193
164	Nail Çelenoğlu	Vergi Hukukunda Delil Sistemi	XIV	187 — 193
165	Mario Bandini	Agriculture and Community Development in Southern Italy in Comparison with the other Mediterranean Countries	XIV	193 — 197
165a	Mario Bandini	Güney İtalyada Ziraat ve Cemaat Kalkınması ve Diğer Akdeniz Memleketleriyle Mukayesesи ...	XIV	199 — 203
166	F. Ervardar	Vergi Uygulamasiyle İlgili Bazı Meseleler	XIV	205 — 269
167	M. Orhan Dikmen ...	Wirtschaftliche Entwicklung und Besteuerung	XIV	261 — 271
167a	M. Orhan Dikmen ...	İktisadi Gelişme ve Vergileme ...	XIV	273 — 282

No. su	Konferansçı	M e v z u	Cilt	Sahife
168	Erdogan Alkin	Kamu Yatırım Harcamalarının Çeşitli Bölgeler Arasında Dağı- lışı	XIV	283 — 307
169	G. Schmölders	Finanzpsychologie	XV	1 — 10
169a	G. Schmölders	Malî Psikoloji	XV	11 — 18
170	Giyas Akdeniz	Vergi Kanunları ve Vergi Anket- leri	XV	19 — 32
171	Ugo Sorbi	Struttura e Imposizione Fiscale Nell'agricoltura in Italia: Qual- che Lineamento di Sintesi	XV	33 — 52
171a	Ugo Sorbi	İtalya'da Tarım Vergileri Sistemi	XV	53 — 70
172	Sahir Erman	Principi di Diritto Penale Nel Diritto Fiscale Turco	XV	71 — 72
172a	Sahir Erman	Türk Vergi Hukukunda yer alan Ceza Hukukuna ait Prensipler	XV	73 — 88
173	Ernest S. Griffith ...	The Budgeting Process in the Uni- ted States	XV	89 — 100
173a	Ernest S. Griffith ...	Amerika Birleşik Devletlerinde Bütçeleme Usulü	XV	101 — 112
174	Orhan Güreli	Tarım Kazançlarının Vergilendi- rilmesindeki Son Gelişmeler ...	XV	113 — 132
175	Süleyman Barda ...	Problemes de Financement dans Les Transports Modernes et Si- tuation en Turquie	XV	133 — 174
175a	Süleyman Barda ...	Modern Ulaştırma Finansman Meselesi ve Türkiye'deki Du- rum	XV	175 — 212
176	Tacettin Güven	Vergi Yükünün Gerçek ve Tüzel Kisiler Bakımından Dağılışı	XV	213 — 236
177	André Armengaud ...	Les Difficultes Economiques du Marché Commun	XV	237 — 243
177a	André Armengaud ...	Ortak Pazarın İktisadi Zorlukları	XV	245 — 250
178	M. Ali Canoğlu	Muhasebe Sistemleri ve Usulleri	XV	251 — 276
179	Zeki Kuruca	Türkiye'deki Vergi Kaçakçılığı Hesabı Üzerine bir Deneme ...	XV	277 — 294
180	Salih Turhan	Gelir Vergisinde Peşin Ödeme ...	XV	295 — 306
181	Tadao Yamaguchi ...	The Fiscal Policy in relation to Economic and Social Develop- ment after 1945 in Japan	XVI	1 — 22
181a	Tadao Yamaguchi ...	1945 den sonra Japonya'da İktisa- dî ve Sosyal Kalkınma ile İliş- kin Takip Edilen Maliye Politikası	XVI	23 — 42

Sıra No. su	Konferansçı	M e v z u	Cilt	Sahife
182	Orhan Güreli	Gayrimenkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi	XVI	43 — 70
183	Ugo Sorbi	Aspetti e Tendenze Della Riforma Tributaria in Italia	XVI	71 — 79
183a	Ugo Sorbi	Anahatları ile İtalya'da Vergi Re- formu	XVI	79 — 86
184	Sevim Görgün	Devlet Borçlarının İdaresinde Faiz Problemi	XVI	87 — 94
185	C. Lowell Harriss ...	The Use of Government Finances to Control Inflation	XVI	95 — 109
185a	C. Lowell Harriss ...	Enflasyon Kontrolünde Amme Maliyesinin Kullanılması	XVI	111 — 125
186	Recep Turgay	İkrazatçıların Gelir ve Gider Ver- gileri Açısından Durumları ...	XVI	127 — 142
187	Günter Schmölders ...	Zehn Jahre Sozialökonomische Verhaltensforschung in Köln ...	XVI	143 — 152
187a	Günter Schmölders ...	Köln'deki on yıllık İktisadi 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 Steuer- system der Republik Österreich	XVI	175 — 194
189a	Richard Kerschagl ...	Avusturya Cumhuriyetinin Mali Anayasası ve Vergi Sistemi ...	XVI	195 — 211
190	Ahmet Harmançı	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 Kolaylıklarını ve Dış Yatırımcıların Uyarılması	XVI	245 — 260
192	Nuri Karacan	Mali Aracı Müesseseler, Mali Pi- yasalar ve Büyüme	XVI	261 — 277
193	Alan Peacock	Some Problems in The Measure- ment of the Redistributory Effects of the Government Bud- get	XVII	1 — 8
193a	Alan Peacock	Hükümet Büçyesinin Dağılım Üze- rindeki Tesirlerinin Ölçülmesinde Karşılaşabileceğimiz Muhte- lif Meseleler	XVII	9 — 17

Sıra No. su	Konferansçı	M e v z u	Cilt	Sahife
194	Fuat Andic	Some Practical Aspects of Income Distribution and Redistribution	XVII	19 — 26
194a	Fuat Andic	Gelir Dağılımının Pratik Bazi Yönleri ve Yeni den Dağılımı ...	XVII	27 — 34
195	Carl S. Shoup	Need and Prospects for Tax Harmonization Among the Present Six Members of the E.E.C.	XVII	35 — 47
195a	Carl S. Shoup	A.E.T.'nin Altı Üyesi Arasında Vergi Ahenkleştirmesi İhtiyacı ve Geleceği	XVII	49 — 60
196	Salih Şanver	İşletme Vergiciliği	XVII	61 — 84
197	Tadao Yamaguchi ...	Some Economic Analysis of Influences of Government Expenditures on the National Economy	XVII	85 — 92
197a	Tadao Yamaguchi ...	Kamu Harcamalarının Ekonomi Üzerindeki Tesirleri in İktisadi 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	Ämme Mrasrafları ve İktisadi Büyüme Hakkında Bazı Teorik Düşünceler	XVII	151 — 161
200	Hayri Öncel	Fransa'da İktisadi ve Mali Plânlama	XVII	163 — 177
201	Kotaro Ikeda	Die Finanzpolitik Japans am anfang der 30 er Jahre — Ein Wendepunkt in der Geschichte der Finanzpolitik Japans — ...	XVII	179 — 189
201a	Kotaro Ikeda	1930 Seneleri Başlangıcında Japon Maliye Politikası — Japon Maliye Politikası Tarihinde Bir Dönüm Noktası—	XVII	191 — 200
202	Mehmet Haskırış ...	Gelir ve Kurumlar Vergilerinde Yatırım İndirimi	XVII	201 — 224
203	C. Lowell Harriss ...	Objectives of Fiscal Policies: Looking at Goals	XVII	225 — 244
203a	C. Lowell Harriss ...	Vergi Politikasının Hedefleri: Gayelere Bakış	XVII	245 — 265
204	Vedat Davut Özgözen	Türk Mali Yargı Sistemi	XVII	267 — 293

Sıra No. su	Konferansçı	M e v z u	Cilt	Sahife
205	Carl. S. Shoup	Tax Harmonization with Respect to Future New Members of the E.E.C.	XVIII	1 — 14
205a	Carl. S. Shoup	Avrupa Ekonomik Topluluğunun Gelecekteki Yeni Üyeleri Açısından Vergi Ahenkleştirmesi	XVIII	15 — 28
206	Ahmet Bayrak	Vergi Hukukunda İspatlama İle İlgili Sorunlar	XVIII	29 — 47
207	C. Lowell Harriss	Government Expenditures: Some Economic Issues	XVIII	49 — 58
207a	C. Lowell Harriss	Kamu Harcamaları ile İlgili Bazi İktisadi 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 Entwicklungsländern	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 İktisadi 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	Müsterek 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 — 410
217	C. Lowell Harriss	Business Taxation and Economic Development	XIX	1 — 22
217a	C. Lowell Harriss	İşletmelerin Vergilendirilmesi ve İktisadi Kalkınma	XIX	23 — 44
218	Giyas Akdeniz	Az Gelişmiş Memleketler ve Vergi Adaleti	XIX	45 — 59
219	Fritz Neumark	Wirtschaftsentwicklung, Wirtschaftsstabilität und Fiskalpolitik	XIX	61 — 82

No. su Konferansı Sıra	M e v z u	Cilt	Sahife
219a Fritz Neumark	İktisadi Gelişme, İktisadî İstikrar ve Maliye Politikası	XIX	83 — 101
220 Hayri Öncel	Maliye Politikası	XIX	103 — 122
221 Harley H. Hinrichs	Game Theory and the Rational Tax Evader	XIX	123 — 132
221a Harley H. Hinrichs	Oyun Teorisi ve Rasyonel Vergi Kaçakçısı	XIX	133 — 143
222 M. Ali Canoğlu	Vergi Mevzuatımızda Maliyet ...	XIX	145 — 167
223 Miroslaw Orlowski	Polish Fiscal System : System of Management of National Eco- nomy	XIX	169 — 175
223a Miroslaw Orlowski	Polonya Mali Sistemi : Millî Eko- nominin Sevk ve İdaresi	XIX	177 — 182
224 İlhan Özer	Gider Vergileri Reformu	XIX	183 — 223
225 Rüştü Erimez	Blâncoların Yeniden Değerlen- mesi	XIX	225 — 264
226 Yücel Edil	Vergi Strüktürlerinin Uluslararası Rekabete Etkileri	XIX	265 — 299
227 Ahmet Hârmancı ...	Ortalama Kâr Hadleri ve Tatbi- kati	XIX	301 — 332
228 Fehamettin Ervardar	Vergilendirme ile İlgili Muhtelif Meseleler	XIX	333 — 363
229 C. Lowell Harriss ...	Land Taxation and Economic Development	XX	1 — 20
229a C. Lowell Harris ...	Toprağın Vergilendirilmesi ve İktisadi Gelişme	XX	21 — 37
230 Turhan Tükenmez ...	Sermaye Şirketlerinin Dağıtılma- yan Kazançları ve Hisseدارlar- ın Vergilendirilmesi	XX	39 — 64
231 Werner Sichel	On the Oligopoly Market Type	XX	65 — 75
231a Werner Sichel	Oligopol Piyasa Tipi Üzerine ...	XX	77 — 88
232 İlhan Özer	Devlet Gelirlerinde Gelişmeler ...	XX	89 — 107
233 Miroslaw Orlowski	Polish Fiscal System: State Bud- get and Financial Balance - Sheet in Economic Planning ...	XX	109 — 133
233a Miroslaw Orlowski	Polonya Mali Sistemi : İktisadî Plânlamada Devlet Bütçe Ma- lî Blâncosu	XX	135 — 157
234 M. Ali Canoğlu	Vergi Mevzuatımızda Amortis- manlar	XX	159 — 182
235 Hideo Nakamura ...	Foreign Aspect of Japanese Taxes	XX	183 — 210
235a Hideo Nakamura ...	Japon Vergi Sisteminin Dış Veş- hesi	XX	211 — 244
236 Hayri Öncel	Türkiye'de Tekel Rejiminin Re- formu	XX	245 — 270

No. su Konferansçı

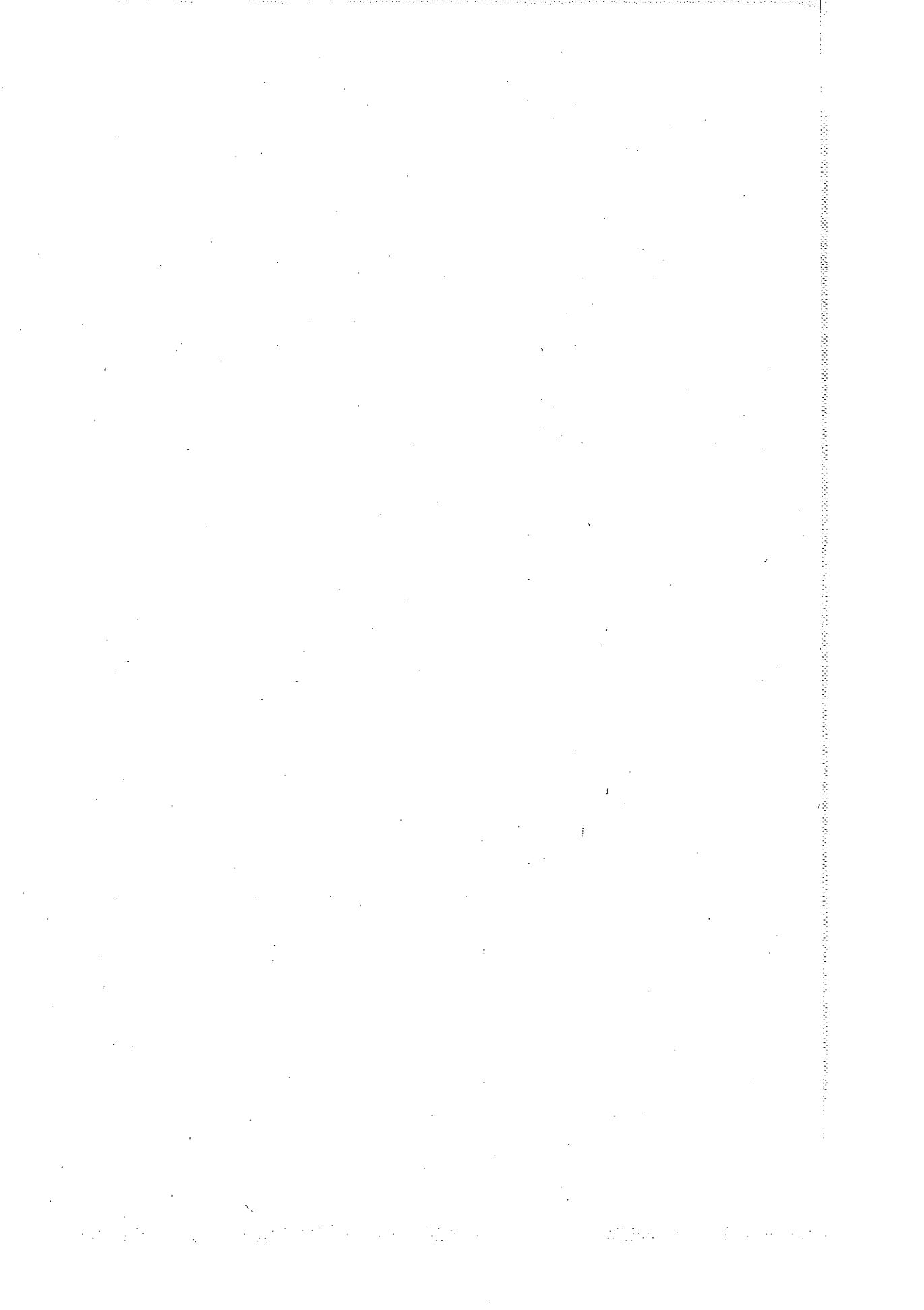
Sıra

M e v z u

Cilt

Sahife

237	M. Yahya İslâmcioglu	Türkiye'de Gider Vergileri Sistemi ve Geleceği	XX	271 — 309
238	Numan Özsoy	Türkiye'de Yabancı Sermayeye İlişkin Mali Meseleler	XX	311 — 342
239	Ramazan Göçmen ...	Beyana Dayanan Vergilerde Başarı Şartları	XX	343 — 364
240	Kismet H. Erkiner ...	Mali ve İktisadî Buhran Halleri ile İlgili Mevzuat ve Hürriyetler Rejimi	XX	365 — 400



MÜELLİFLER İNDEKSİ*

1 — M. Orhan Dikmen	I, II, III, V, VI, VIII, XIV
2 — Memduh Yaşa	I, II, III, V, IX
3 — Bedî Feyzioğlu	I, II, III, V, IX, X
4 — Aydın Yalçın	T
5 — Suat Başar	I
6 — Ekrem Özelmaset	I
7 — Besim Üstünel	I
8 — Rasim Saydar	I
9 — Mübin Başar	I, II, V, VII, IX
10 — Basri Bora	I
11 — Recep Turgay	I, II, V, VIII, XVI
12 — Esat Tekeli	I, II, III, IV
13 — Tahsin Yıldırıman	II, V
14 — Talip Güran	II, III
15 — Suat Keskinoglu	II
16 — Mustafa Nuri Anıl	II
17 — Hikmet Sağıçı	II
18 — Mehmet Akmansu	II
19 — Selâhattin Tunçer	III, IV, V, VI, VII, VIII, IX, X, XII
20 — Sabahaddin Teoman	III
21 — Sait Erman	III, V, XV
22 — Giyas Akdeniz	III, V, VI, IX, X, XV, XIX
23 — Muhlis Ete	III
24 — Kenan Bulutoğlu	III, IV, VI, VII, VIII, IX, XVIII
25 — Selçuk Egemen	III
26 — Ahmet Kılıçbay	IV
27 — M. Cevdet Kutadgu	IV
28 — Ralph Turvey	IV
29 — Hermann Eichler	IV

*) Müellif isimleri karşısındaki rakkamlar, yazının bulunduğu ciltlerin seri numarasını göstermektedir.

- 30 — Osman N. Torun IV
 31 — İdris Küçükömer IV
 32 — Beysan Keyder IV, XI, XIII, XVI
 33 — Süleyman Barda IV, XV
 34 — Kemal Tosun IV, VIII, X
 35 — Sadun Aren V, VI
 36 — Akif Erginay V, IX
 37 — Rudolf Stucken V
- 38 — Mesut Erez VI, VII, X
 39 — Gülsen Kazgan VI
 40 — Ahmet İslil VI
 41 — Hakkı Musaballı VI, XII
 42 — Zeki Kuruca VI, XI, XIII, XV, XVIII
 43 — Mükterrem Hiç VI
 44 — Haydar Kazgan VI, VII, VIII, IX, X, XII
 45 — H. V. Dyke VII
- 46 — Nasuhı Bursal VII
 47 — P. Dertılış VII
 48 — Halil Nadaroğlu VII, IX, XI
 49 — Salih Tuğ VII
 50 — Nuri Karacan VII, VIII, X, XVI
 51 — Arslan Başer Kafaoğlu VII
 52 — Nuri Kodamanoğlu VIII
- 53 — İsmail Türk VIII
 54 — Tayfur Tarhan VIII
 55 — Ali Şakir Ağanoğlu VIII
 56 — Sevim Görgün VIII, X, XVI
 57 — O. Fikret Arkun IX
 58 — Necmi Tanyolaç IX
 59 — Nezih H. Neyzi IX
 60 — Nuri Eren X
- 61 — Orhan Güreli X, XI, XV, XVI
 62 — Arif Nemli X, XIII
 63 — Sadullah Aygün X
 64 — James Murray XI
 65 — Fehamettin Ervardar XI, XII, XIV, XIX
 66 — Özhan Eroğuz XI
 67 — Gaston Leduc XI, XII
 68 — Halil Şahin XI, XIII
- 69 — İ. Sadi Tinaztepe XI
 70 — İlhan Özer XI, XII, XVII, XIX, XX
 71 — M. Ali Canoğlu XI, XIII, XV, XIX, XX

'72 — P. L. Réynaud	XII
'73 — Erdogan Alkin	XII, XIII, XIV
'74 — Vural Ergun	XII
'75 — İlban Onur	XII
'76 — Galip Dolun	XII
'77 — Yenal Öncel	XII
'78 — Paul Senf	XIII, XIV
'79 — Esat çam	XIII, XVIII
'80 — Galip İdil	XIII
'81 — Mustafa Yuluğ	XIII, XIV
'82 — Hayri Öncel	XIII, XVII, XIX, XX
'83 — V. Rouguet La Garrigue	XIII
'84 — C. A. Colliard	XIV
'85 — Hüsamettin Kılıç	XIV
'86 — Özcan Özoymak	XIV
'87 — John Karsky	XIV
'88 — İbrahim Al Shoureiki	XIV
'89 — Nail Çelenoğlu	XIV
'90 — Mario Bandini	XIV
'91 — Günter Schmölders	XV, XVI
'92 — Ugo Sorbi	XV, XVI
'93 — Ernest S. Griffith	XV
'94 — Tacettin Güven	XV
'95 — André Armengaud	XV
'96 — Salih Turhan	XV
'97 — Tadao Yamaguchi	XVI, XVII
'98 — C. Lowell Harriss	XVI, XVII, XVIII, XIX, XX
'99 — Richard Kerschagl	XVI
100 — Ahmet Harmancı	XVI, XVIII, XIX
101 — Vladimir N. Bandera	XVI
102 — Alan Peacock	XVII
103 — Fuat Andış	XVII
104 — Carl S. Shoup	XVII, XVIII
105 — Salih Şanver	XVII
106 — Barry N. Siegel	XVII
107 — Kotaro Ikeda	XVII
108 — Mehmet Haskırış	XVII
109 — Vedat Davut Özgözen	XVII
110 — Ahmet Bayrak	XVIII
111 — Rüştü Erimez	XVIII, XIX
112 — Cesare Cosciani	XVIII
113 — Helmut Arndt	XVIII

- | | |
|-----------------------------|-----------|
| 114 — Kismet H. Erkiner | XVIII, XX |
| 115 — Necmi Karakullukçu | XVIII |
| 116 — Fritz Neumark | XIX |
| 117 — Harley H. Hinrichs | XIX |
| 118 — Miroslaw Orlowski | XIX, XX |
| 119 — Yücel Edil | XIX |
| <hr/> | |
| 120 — Turhan Tükenmez | XX |
| 121 — Werner Sichel | XX |
| 122 — Hideo Nakamura | XX |
| 123 — M. Yahya İslamecioğlu | XX |
| 124 — Numan Özsoy | XX |
| 125 — Ramazan Göçmen | XX |

MEVZU İNDEKSİ

Sıra No. su	Konferansçı	M e v z u	Cilt	Sahife
I — Umumi Maliye Teorisi ve Tatbikatı				
31	A. Memduh Yaşa	Müsterek Piyasa ve Doğurduğu Mali Meseleler	III	141 — 152
39	Ahmet Kılıçbay	İktisat İlminin Gelişmesi Karşı- sında Maliye Politikasının Al- diği İstikamet	IV	59 — 64
65	Ahmet Zühtü İslil	Mali Politika İmkânlarının Ger- çekleşebilme Hudutları	VI	83 — 98
80	Halil Nadaroğlu	Teoride ve Pratikte Parafiskalite	VII	129 — 156
96	Kemal Tosun	Devlet Maliyesinde Reorganiza- yon ve Rasyonalizasyon Prob- lemi		
97	Giyas Akdeniz	Türkiye'de Devlet Fonksiyonları- nın Gelişme Seyri ve Devlet Faaliyetlerinin Finansmanın- da Bazı Problemler	VIII	199 — 219
127a	Gaston Leduc	Resmi Dili Fransızca Olan Afrika Devletlerinde Maliyenin Duru- mu Hakkında Bazı Mütalâalar	IX	1 — 18
134a	P. L. Réynaud	İktisadi Psikoloji ve Maliye	XI	95 — 104
138	İlbân Onur	Gelir Vergisinde Müterakkiliğin Ölçülmesi	XII	19 — 26
145a	Paul Senf	Batı Almanya'da Maliye Politikasının Problemleri	XII	87 — 109
169a	G. Schmölders	Mali Psikoloji	XIII	19 — 32
			XV	11 — 19
II — Devlet Gelirleri, Vergi Politikası				
2	Memduh Yaşa	Türk Gelir Vergisine Müteallik Bazı Meseleler	I	9 — 21
3	M. O. Dikmen	Liberal, Bitaraf ve Müdahaleci Vergi Politikaları	I	23 — 39
4	B. N. Feyzioğlu	Muamele Vergisi, Gelir Vergisinin Yerini Tutabilir mi?	I	41 — 57
7	Besim Üstünel	Gelir ve servet vergilerinin ikti- sadi Tesirleri	I	83 — 91
10	Basri Bora	Kiymet Esasına İstinad Eden Ye- ni Gümrük Tarifemiz	I	113 — 125

Sıra No. su	Konferansçı	M e v z u	Cilt	Sahife
11	Recep Turgay	Türkiye'de Gelir Vergisi Tatbikatı	I	127 — 153
15	M. O. Dikmen	Asgari Geçim Haddi Üzerinde Düşünceler	II	41 — 64
16	A. Memduh Yaşa ...	Muamele Vergilerinde Teklif Saf- hası	II	65 — 80
22	M. N. Anıl,....	Mütekâmil Bir Gümrük Sistemine Olan İhtiyacımız	II	159 — 186
24	Mehmet Akmansu ...	Gümrük Tarifelerinde İndirim Sağlama Konusunda Milletler- arası Çalışmalar ve 1956 Tarife Müzakereleri	II	203 — 213
26	Sabahaddin Teoman	1957 Mali Yılında Yürürlüğe Gi- ren Vergi ve Mükellefiyetlerin Prensip ve Mahiyetleri Hakkın- da Açıklamalar	III	25 — 49
28	M. O. Dikmen	Mütehavvîl Gelirler ve Yılık Vergileme Devresi	III	73 — 102
37	Esat Tekeli	Vergi Politikaları ve Türkiye'de Vergi Politikası	IV	1 — 11
41	Ralph Turvey	İktisatçı Görüşü İle Vergileme ...	IV	87 — 91
45	B. Keyder	Ziraî Sektörde Vergilendirme ...	IV	157 — 171
46	K. Bulutoğlu	Vergiye Karşı Tipik Bir Reaksi- yon: Poujade Hareketi	IV	173 — 197
47	Süleyman Barda ...	Enflasyon ve Vergi Politikası ...	IV	199 — 226
49	M. O. Dikmen	Ziraî Kazançların Vergilendiril- mesi, Sâbit Ortalama ve Zarar Nakli	V	1 — 21
53	Recep Turgay	Türkiye'de Ziraî Kazançlar Nasıl Vergilendirilmelidir?	V	87 — 114
58	S. Tunçer	İktisadi Kalkınma ve Amme Va- ridati	V	175 — 204
62	Mesut Erez	Devlet Yatırımları ve Fevkâlâde Kazançların Vergilendirilmesi	VI	23 — 32
64	Gülten Kazgan	Geri Kalmış Memleketlerde Ka- pital Birikimi ve Vergi Politi- kası	VI	67 — 82
66	Giyas Akdeniz	Türkiye'de Yatırımlar ve Vergi Politikası	VI	99 — 108
69	Haydar Kazgan	İtalyan Vergi Sisteminde Yatırım İndirimi	VI	125 — 138
70	Selâhattin Tunçer ...	Türkiye'de Amme Varidatının Durumu ve Meseleleri	VI	139 — 168
71	M. Zeki Kuruca	Yatırım İndirimi ve Maliye Politi- kası	VI	169 — 188

Sıra No. su	Konferansçı	M e v z u	Gilt	Sahife
72	Mükerrem Hiç	Reevalüasyon Kavramı ve Reevalüasyonin Aksileri	VI	189 — 200
74	Mübin Başar	Gelir Vergisi	VII	9 — 20
77	Kenan Bulutoğlu ...	Türk Vergi Sisteminde Reform Meselesi	VII	67 — 101
83	Nuri Karacan	Monopol Halinde Verginin İnkâsi	VII	197 — 219
84	A. Başer Kafaoğlu ...	Kalkınmanın Sosyal Açısı ve Vergi Reformu Komisyonu Raporu	VII	221 — 236
93	Nuri Karacan	Vasitalı - Vasıtaz Vergiler ve Fiyatlar Genel Seviyesi	VIII	143 — 160
94	Sevim Görgün	Tarım Sektörünün Vergilendirilmesi ve Arazi Vergileri	VIII	161 — 168
101	Selâhattin Tuncer ...	Yaşayan Servet Vergilerinden Örnekler	IX	55 — 84
102	Nezih H. Neyzi	Petrol Sanayiinde Vergi ve Finansman Meseleleri	IX	85 — 110
106	Haydar Kazgan	Ücret Artışları, Vergi Tesiri ve Servet Teşekkülü	IX	161 — 170
116	Arif Nemli	Hızlandırılmış Amortisman ve Yatırım İndirimleri	X	119 — 141
117	Sadullah Aygün ...	Ihracatta Vergi İadesinin Özellikleri	X	143 — 151
122	Beysan Keyder	Sabit Kiyametlerin Reevalüasyonu	XI	21 — 33
128	Halil Şahin	Ihracatta Vergi İadesi	XI	105 — 143
131	Zeki Kuruca	Türk Vergi Sisteminde Asgarî Vergilendirme Usulleri, "Asgarî Mükellefiyet Sistemi"	XI	183 — 196
133	Hakkı Musaballı ...	Çağdaş Gider Vergileri	XII	1 — 8
136a	Gaston Leduc	Gelişme Yolundaki Memleketlerde Zira夫 Vergileme	XII	49 — 56
137	Vural Ergun	Servet Bildirimi ve Türkiye'deki Uygulaması	XII	57 — 86
141	İlhan Özer	Devlet Alacaklarının Tahsili	XII	129 — 145
143	F. Ervardar	Vergi Tatbikatımıza Ait Bazi Problemler	XII	157 — 170
150	Zeki Kuruca	Kalkınmaya Uygun Vergi Politikası	XIII	95 — 133
151	Halil Şahin	Ihracatta Vergi İadesi Rejimi Uygulaması ve Sonuçları	XIII	135 — 144
152	Mustafa Yuluğ	Sovyetler Birliği Vergi Sistemi ...	XIII	145 — 157
156	Arif Nemli	Anonim Şirketlerin Dağıtılmayan Kârları	XIII	233 — 261
157a	C. A. Colliard	Fransız Plânlamasının Hukuki ve Mali Yönleri	XIV	21 — 37

Sıra No. su	Konferansçı	M e v z u	Cilt	Sahife
162	Mustafa Yuluğ	Türkiyede Tarım Kesiminde Vergi Yükü	XIV	163 — 171
171a	Ugo Sorbi	İtalya'da Tarım Vergileri Sistemi	XV	53 — 70
174	Orhan Güreli	Tarım Kazançlarının Vergilendirilmesindeki Son Gelişmeler ...	XV	113 — 132
176	Tacettin Güven	Vergi Yükünün Gerçek ve Tüzel Kişiler Bakımından Dağılışı ...	XV	213 — 236
181a	Tadao Yamaguchi ...	1945 den Sonra Japonyada İktisadi ve Sosyal Kalkınma ile İlişkin Takip Edilen Maliye Politikası	XVI	23 — 42
183a	Ugo Sorbi	Anahatlarıyla İtalya'da Vergi Reformu	XVI	79 — 86
185a	C. Lowell Harriss ...	Enflasyon Kontrolünde Amme Maliyesinin Kullanılması	XVI	111 — 125
189a	Richard Kerschagl ...	Avusturya Cumhuriyetinin Mali Anayasası ve Vergi Sistemi ...	XVI	195 — 211
191a	V. N. Bandera	Yardım Alan Ülkeler Tarafından Sağlanan Vergi Kolaylıklarını ve Dış Yatırımcıların Uyarılması	XVI	245 — 260
194a	Fuat Andıç	Gelir Dağılıminın Pratik Bazi Yönleri ve Yeniden Dağılımı	XVII	27 — 34
195a	Carl S. Shoup	A.E.T. nin Altı Üyesi Arasında Vergi Ahenkleştirmesi İhtiyacı ve Geleceği	XVII	49 — 60
201	Kotaro Ikeda	1930 Seneleri Başlangıcında Japon Maliye Politikası — Japon Maliye Politikası Tarihinde Bir Dönüm Noktası—	XVII	191 — 200
202	Mehmet Haskırış ...	Gelir ve Kurumlar Vergilerinde Yatırım İndirimi	XVII	201 — 224
203a	C. Lowell Harriss ...	Vergi Politikasının Hedefleri: Gayelere Bakış	XVII	245 — 265
205a	Carl S. Shoup	Avrupa Ekonomik Topluluğunun Gelecekteki Yeni Üyeleri Açısından Vergi Ahenkleştirmesi	XIX	45 — 59
209a	Cesare Cosciani	Katma Değer Vergisi	XVIII	135 — 153
210	Zeki Kurucu	Kalkınmaya Uygun Vergi İdaresi	XVIII	155 — 186
218	Giyas Akdeniz	Az Gelişmiş Memleketler ve Vergi Adaleti	XVIII	15 — 28
219a	Fritz Neumark	İktisadi Gelişme İktisadi İstikrar ve Maliye Politikası	XIX	83 — 101
220	Hayri Öncel	Maliye Politikası	XIX	103 — 122
221a	Harley H. Hinrichs	Oyun Teorisi ve Rasyonel Vergi Kaçakçısı	XIX	133 — 143
223a	Mirosław Orlowski	Polonya Mali Sistemi : Millî Ekonominin Sevk ve İdaresi	XIX	177 — 182

Sıra No. su	Konferansçı	M e v z u	Cilt	Sahife
224	İlhan Özer	Gider Vergileri Reformu	XIX	183 — 223
226	Yücel Edil	Vergi Strüktürlerinin Uluslararası Rekabete Etkileri	XIX	265 — 299
229a	C. Lowell Harriss ...	Toprağın Vergilendirilmesi ve İktisadi Gelişme	XX	21 — 37
230	Turhan Tükenmez ...	Sermaye Şirketlerinin Dağıtılmayan Kazançları ve Hissedarların Vergilendirilmesi	XX	39 — 64
232	İlhan Özer	Devlet Gelirlerinde Gelişmeler ...	XX	89 — 107
235a	Hideo Nakamura ...	Japon Vergi Sisteminin Dış Vec-hesi	XX	211 — 244
236	Hayri Öncel	Türkiye'de Tekel Rejiminin Re-formu	XX	245 — 270
237	M. Yahya İslâmcioglu	Türkiye'de Gider Vergileri Siste-mi ve Geleceği	XX	271 — 309
238	Numan Özsoy	Türkiye'de Yabancı Sermayeye İlişkin Mali Meseleler	XX	311 — 342

III — Devlet Masrafları

25	Selâhattin Tuncer ...	İktisadî Kalkınma ve Masraf Po-lisi	III	1 — 24
50	Memduh Yaşa	Devlet Faaliyetinin ve Amme Masraflarının Optimal Seviyesi	V	23 — 34
86	M. N. Kodamanoğlu	Nüfus Yapımız Açısından Eğitim Sistemimiz ve Mali Meseleleri	VIII	15 — 32
103	N. Tanyolaç	İlmi ve Teknik Araştırmaların Finansmanı	IX	111 — 128
199a	Barry N. Siegel	Amme Masrafları ve İktisadî Bü-yüme Hakkında Bazı Teorik Düşünceler	XVII	151 — 161
207a	C. Lowell Harriss ...	Kamu Harcamaları ile İlgili Bazı İktisadî Meseleler	XVIII	59 — 68

IV — Bütçe ve Bütçe Politikası

1	Aydın Yalçın	Bütçe ve İktisat Politikamız	I	1 — 8
18	B. N. Feyzioğlu	Bütçe Birliği ve Konsolide Bütçe Hesapları	II	101 — 113
29	B. N. Feyzioğlu	Bütçe ve İktisadî Plan	III	103 — 126
35	Esat Tekeli	Türkiye'de İlk Bütçe	III	207 — 211
57a	Rudolf Stucken	Federal Almanya Cumhuriyetinin Bütçe ve Bütçe Politikasında Değişiklik	V	163 — 173

Sıra No. su	Konferanşçı	M e v z u	Cilt	Sahife
63	Kenan Bulutoğlu ...	Ağustos Devaluation'u, Dış Ticaret Açığı ve Bütçe Politikası ...	VI	33 — 66
89	İsmail Türk	Türkiye'de Bütçe Reformuna Niçin İhtiyaç Vardır? Türkiye'de Bütçe Reformu Nasıl Olmalıdır?	VIII	63 — 90
91	Selâhattin Tuncer ...	Türkiye'de Varidar Bütçesi Tahminleri İle Millî Gelir Arasındaki Münasebetler	VIII	109 — 128
105	Bedî N. Feyzioğlu ...	Bütçedeki Genellik (Umumiyet) Prensibi	IX	145 — 159
115	Selâhattin Tuncer ...	Yeni Anayasaya Göre Bütçenin Tasdiki ve Bu Sistemin Tenkidi Muhasebe Ummumiye Kanunu Tasarısı Üzerinde Düşünceler ...	X	101 — 118
144	Yenal Öncel	Türkiye'nin 1966 ve Daha Önceki Yıllara Ait Bütçeleri ve Tatbikatı (Mukayeseli Analiz)	X	163 — 175
159a	Paul Senf	Bütçe Açık ve Fazlaları Maliye Politikasının Birer Aletleri midirler?	XII	171 — 182
173a	Ernest S. Griffith ...	Amerika Birleşik Devletlerinde Bütçeleme Usulü	XIV	103 — 114
193a	Alan Peacock	Hükûmet Bütçesinin Dağılım Üzerindeki Tesirlerinin Ölçülmesinde Karşılaştabileceğimiz Muhâtilif Meseleler	XV	101 — 112
233a	Miroslaw Orlowski	Polonya Mali Sistemi : İktisadi Flânlamada Devlet Bütçe Mali Blâncosu	XVII	9 — 17
			XX	135 — 157

V — Devlet Borçları

38	Selâhattin Tuncer ...	İktisadî Kalkınmada Âmme Kredisinin Rolü ve Ehemmiyeti ...	IV	13 — 58
43	O. N. Torun	Devletlerarası Borçlar	IV	121 — 146
54	Sadun Aren	Devlet Borçlarının Sınırları Meseleri	V	115 — 121
104	Memduh Yasa	Türkiyede Dış Borçların Takip Ettiği Gelişme	IX	129 — 144
113	Giyas Akdeniz	1933 Türk Borcu Tahvillerinin İtfası	X	75 — 82
118	Sevim Görgün	Gelişen Bir Ekonomide İhtiyarı İç Devlet Borçlarının Rolü ve Borç İdaresi	X	153 — 162

Sıra No. su	Konferanşçı	M e v z u		
139	Selâhattin Tuncer ...	Merkez Bankasının Hazineye Ki- sa Vâdeli Avansları	XII	101 — 116
184	Sevim Görgün	Devlet Borçlarının İdaresinde Faiz Problemi	XVI	87 — 94

VI — Vergi Hukuku

5	Suat Başar	Vergi Kazasının Mahiyeti	I	59 — 72
8	Rasim Saydar	Vergi Hukukumuzda Mali İşbirak- ler	I	93 — 102
9	Mübin Başar	Vergi Hukukunda Tefsir	I	103 — 112
12	Esat Tekeli	Bizde Vergi Hukuku ve Vergi Ka- zası	I	154 — 161
13	Tahsin Yıldırın	Türk Gümrük Vergisinin Matrahı	II	1 — 12
14	Recep Turgay	Gelir Vergisinde Esnaf Muaflığını nın Genel ve Özel Şartları	II	13 — 39
17	Talip Güran	5815 sayılı Kanunun 2 nci mad- desinin B Bendinin Tahsil ve Tenkidi	II	81 — 100
19	Mübin Başar	Vergi Hukuku Bakımından Za- rarların Mahiyeti	II	117 — 128
20	Esat Tekeli	Vergi Hukuku İle İlgili İki Me- sele	II	129 — 142
27	Sahir Erman	Hileli Vergi Suçları Hakkında Bazı Düşünceler	III	51 — 71
30	Talip Güran	5815 Sayılı Kanunun 2 nci Mad- desi C. Bendinin Tahsil ve Ten- kidi	III	127 — 140
32	Giyas Akdeniz	Türk Gelir Vergisine Göre Ticari Kazanç Kavramı	III	153 — 165
40	M. C. Kutadgu	Türk Gelir Vergisi Sisteminde Menkul Sermaye İratları Stopa- jı ve Tatbikatı	IV	65 — 85
51	Tahsin Yıldırın	Gümrük Kanununun Tâdili Me- selesi	V	35 — 53
52	Mübin Başar	Veraset ve İntikâl Vergisi Hakkı- nda Düşünceler	V	55 — 86
55	Âkif Erginay	Vergi Hukukunun Mevzu ve Muhtariyeti	V	123 — 131
59	Sahir Erman	Vergi Usûl Eşâyununda Yer Alan Ceza Hukuku Kaideleri	V	205 — 220
60	Giyas Akdeniz	Türkiye'de Bina İratlarının Ver- gilendirilme Şekilleri	V	227 — 232
67	Hakkı Müsaballı	Gelir Vergisinde Servet Beyanı	VI	109 — 118

Sıra No. su	Konferansçı	M e v z u	Cilt	Sahife
73	Mesut Erez	Vergi Hukukumuzda Mücbir Sebepler, Ağır Hastalık Hali	VII	1 — 7
81	Selâhattin Tuncer ...	İşaret Vergileri	VII	157 — 178
82	Salih Tuğ	İslâm Vergi Hukukunun Ortaya Çıkışı	VII	179 — 195
95	Recep Turgay	Türkiye'de Mali Kazanın Bugünkü Durumu	VIII	169 — 198
93	Âkif Erginay	Anayasamızın Mali Hükümleri ...	IX	19 — 28
99	O. Fikret Arkun	Vergi Kanunlarına Göre İktisadi Kötümlerinin Değerlendirilmesi	IX	29 — 43
109	Mesut Erez	Plân'lı Kalkınma ve Vergi Sistemimizin İslahi Mevzuunda Sarfedilen Gayretler	X	1 — 24
123	F. Ervardar	Memleketimizde Vergi Kaçakçılıkları ve Vergi Mürakabesi ...	XI	35 — 49
124	Özhan Eroğuz	Sermaye Kazançlarının Vergilenmesi	XI	51 — 59
125	Orhan Güreli	Vergi Reformları - Ortalamâ Kâr Haddi Müessesesi - Gider Bildirimî Esası - Uzlaşma - Ceza İndirimleri —	XI	61 — 72
126	Halil Nadaroğlu	Vergi Kontrolünde Gider Esası Müessesesi	XI	73 — 81
130	İlhan Özer	Türkiye'de Veraset ve İntikâl Vergisi Tatbikatı	XI	167 — 181
140	Galip Dolun	Malî Kaza	XII	117 — 128
149	Galip İdil	Gelir Vergisinde Beyan Esasının Tetkiki ve İlk Tarhiyat Esasının Teklifi	XIII	81 — 93
160	Özen Özoymak	Uzlaşma Müessesesi	XIV	115 — 142
164	Nail Çelenoğlu	Vergi Hukukunda Delil Sistemi	XIV	187 — 192
166	F. Ervardar	Vergi Uygulamasıyla İlgili Bazı Meseleler	XIV	205 — 260
170	Giyas Akdeniz	Vergi Kanunları ve Vergi Anketleri	XV	19 — 32
172a	Sahir Erman	Türk Vergi Hukukunda yer alan Ceza Hukukuna ait Prensipler	XV	73 — 88
179	Zeki Kuruca	Türkiye'deki Vergi Kaçakçılığı Hesabı Üzerine bir Deneme ...	XV	277 — 294
180	Salih Turhan	Gelir Vergisinde Peşin Ödeme ...	XV	295 — 306
182	Orhan Güreli	Gayrimenkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi	XVI	43 — 70
186	Recep Turgay	İkrazatçıların Gelir ve Gider Vergileri Açısından Durumları ...	XVI	127 — 142

Sıra No. su	Konferansçı	M e v z u	Cilt	Sahife
190	Ahmet Harmancı ...	Türkiye'de Küçük Ticaret ve San'at Erbabının Vergi Durumu	XVI	213 — 230
204	Vedat Davut Özgözen	Türk Mali Yargı Sistemi	XVII	267 — 293
206	Ahmet Bayrak	Vergi Hukukunda İspatlama ile İlgili Sorunlar	XVIII	29 — 47
212	Kismet H. Erkiner ...	Hileli Vergi Suçu	XVIII	221 — 263
216	Ahmet Harmancı ...	Fikir ve San'at Mahsulleri ve Bunların Vergi Karşısındaki Durumu	XVIII	409 — 440
227	Ahmet Harmancı ...	Ortalama Kâr Hadleri ve Tatbikatı	XIX	301 — 332
228	Fehamettin Ervardar	Vergilendirme ile İlgili Muhtelif Meseleler	XIX	333 — 363
239	Ramazan Göğmen ...	Beyana Dayanan Vergilerde Başarı Şartları	XX	343 — 364

VII — Devlet Muhasebesi

23	Hikmet Sağcı	Modern Bütçe ve Muhasebe Təlakkileri Muvacehesinde Türk Devlet Muhasebesinin Durumu	II	187 — 202
56	B. N. Feyzioğlu	Millî Muhasebenin Vazife ve Fonksiyonları	V	133 — 150
88	Tayfur Tarhan	Türkiye'de Devlet Muhasebesi ve Muzaaf Usul	VIII	51 — 61

VIII — Mahalli İdareler Maliyesi

107	Halil Nadaroğlu	Malî Tevzin, Bazı Kamu Gelirlerinin Paylaşılması	IX	171 — 184
108	Kenan Bulutoğlu ...	Bölge Kalkınması ve Devlet Hizmetleri Arzı	IX	185 — 194
110	Orhan Güreli	Mahalli İdareler Maliyesinin İslahi hakkında Görüş ve Düşünçeler	X	25 — 48
129	İ. Sadi Tinaztepe ...	Özel İdarelerin Fiskalitesi	XI	145 — 165
198	İlhan Özer	Gelirlerin İdareler Arası Dağılımı ve Türkiyedeki Son Gelişmeler	XVII	101 — 137

IX — Devlet Teşebbüsleri

6	Ekrem Özelmas	İktisadî Devlet Teşekküllerinin Mürakabesi	I	73 — 82
---	---------------------	--	---	---------

No. su Sıra	Konferansçı	M e v z u	Cilt	Sahife
33	Muhlis Ete	Türkiye'de Devlet Bütçesi Dışında Kalan Devlet İşletmelerinin Tâbi Oldukları Murakabe Şekilleri	III	167 — 190
85	Ali Şakir Ağanoğlu	Vakıflar Genel Müdürlüğü Çalışmaları	VIII	1 — 13
87	Haydar Kazgan	Plânlı Devrede Devlet İşletmeciliğinin Çalışma İlkeleri	VIII	33 — 49
112	Haydar Kazgan	Plânlı Ekonomilerde Devlet İşletmelerinin En İyi Cesameti Mesesi	X	59 — 73
120	Kemal Tosun	Devlet İdaresinde Koordinasyon Hakkında Bazı Mütalâalar ...	X	177 — 189
153	Hayri Öncel	Darphane ve Damga Matbaasının Reorganizasyonu	XIII	159 — 176

X — İktisat Politikası

34	Kenan Bulutoğlu ...	Fransız Plânlamasında Yatırımların Finansman Yolları	III	191 — 205
36	Selçuk Egemen	Blokaj ve Deblokaj Mekanizması	III	213 — 218
44	I. Küçükörmer	Para Politikası Gâyelerini Gerçekleştirmekte Neden Muvaffak Olmayabilir	IV	147 — 156
61	M. Orhan Dikmen ...	Müsterek Pazar ve Türkiye	VI	1 — 22
68	Sadun Aren	Yatırım İndirimi ve İktisadi Politika	VI	119 — 123
75	Haydar Kazgan	Devlet Hizmetlerinin Finansmanı ve Devlet Sektöründe Fiyat Politikası	VII	21 — 45
76a	H. Van Dyke	Diş Yardımda Yeni Ölçü	VII	57 — 66
79a	P. Dertilis	Yunanistan'ın Müsterek Pazara Katılması	VII	124 — 128
90	M. Orhan Dikmen ...	Kalkınma Plânında Yatırımların Finansmanı	VIII	91 — 107
92	Kenan Bulutoğlu ...	Kalkınma Plânımız ve Finansmanı	VIII	129 — 141
100	Mübin Başar	"Yatırımlar Finansman Fonu Teşkil ve Tasarruf Bonoları İhracı Hakkında Kanun" Üzerinde Düşünceler	IX	45 — 54
111	Nuri Eren	Az Gelişmiş Memleketlerin Milletlerarası Finansmanı	X	49 — 58

Sıra No. su	Konferanşçı	M e v z u	Cilt	Sahife
114	Nuri Karacan	İktisadi Gelişmeyi Gerçekleştirmeye Aracı Olarak Milletlerarası Sermaye Hareketleri	X	83 — 100
121a	James Murray	Birleşmiş Milletlerin Finansmanı	XI	11 — 19
135	Erdoğan Alkin	Makro-Ekonominik Bir Büyüme Modelinde Vergi Fonksiyonları	XII	27 — 35
146	Esat Çam	Milletlerarası Mali Meseleler ...	XIII	33 — 43
147	Beysan Keyder	Yatırım Birlikleri	XIII	47 — 58
154	Erdoğan Alkin	Kamu Yatırımlarının Çeşitli Kamu Kesimleri Arasında Dağılımı	XIII	177 — 184
155a	V. R. La Garrigue ...	Fransa'nın Ekonominik Gelişme Yardımlarının 1964 ten beri Gösterdiği İnkışaf	XIII	213 — 232
158	Hüsamettin Kılıç ...	Ortak Pazar	XIV	39 — 87
161a	John Karsky	Bati Avrupa Entegrasyonu	XIV	153 — 162
163a	İ. Al Shoureiki	Orta Doğu'da Serbest İktisat Politikası	XIV	181 — 186
165a	Mario Bandini	Güney İtalyada Ziraat ve Cemaat Kalkınması ve Diğer Akdeniz Memleketleriyle Mukayesesı ...	XIV	199 — 203
167a	M. Orhan Dikmen ...	İktisadi Gelişme ve Vergileme ...	XIV	273 — 282
168	Erdoğan Alkin	Kamu Yatırım Harcamalarının Çeşitli Bölgeler Arasında Dağılışı	XIV	283 — 307
175a	Süleyman Barda ...	Modern Ulaştırma Finansman Meselesi ve Türkiye'deki Durum	XV	175 — 212
177a	André Armengaud	Ortak Pazarın İktisadi Zorlukları	XV	245 — 250
187a	Günter Schmölders ...	Köln'deki on yıllık İktisadi ve Sosyal Davranış Araştırması ...	XVI	153 — 161
192	Nuri Karacan	Mali Aracı Müesseseler, Mali Piyasalar ve Büyüme	XVII	93 — 100
197a	Tadao Yamaguchi ...	Kamu Harcamalarının Ekonomi Üzerindeki Tesirlerinin İktisadi Analizi	XVII	163 — 177
200	Hayri Öncel	Fransa'da İktisadi ve Mali Planlama	XVI	261 — 277
211a	Helmut Arndt	Gelişmekte Olan Ülkelerde Planlama ve Piyasa Ekonomisi ...	XVIII	205 — 229
213	Kenan Bulutoğlu ...	Az Gelişmiş Ülkelerde Sermaye Oluşumu, Ücret Haddi ve İktisadi Gelişme	XVIII	283 — 306
214	Necmi Karakullukçu	Milletlerarası Vergi Anlaşmaları	XVIII	331 — 370
215	Esat Çam	Müşterek Pazar ve Türkiye	XVIII	371 — 382

No. su Konferansçı Sıra	M e v z u	Cilt	Sahife
231a Werner Sichel	Oligopol Piyasa Tipi Üzerine ...	XX	77 — 88
XI — İşletme			
21 Suat Keskinoğlu ...	İşletme Ekonomisinde Bütçe Mef-humu Hakkında	II	143 — 153
48 Kemal Tosun	Mevzuatımızda Maliyet Rejimi ...	IV	227 — 248
78 Nasuhı Bursal	Amortisman ve Vergi Arasındaki Münasebetler	VII	103 — 118
132 M. Ali Canoğlu	Muhasebede Normalizasyon	XI	197 — 223
142 Haydar Kazgan ...	Türkiye'de Yaygın Küçük Firma Politikasının İktisadî ve Mali Neticeleri	XII	147 — 155
148 M. Ali Canoğlu	Ekonomide Muhabesinin ve He- sap Uzmanının Rolü	XIII	59 — 80
178 M. Ali Canoğlu	Muhasebe Sistemleri ve Usulleri	XV	251 — 276
188 Beysan Keyder	İşletmelerde Sermaye İhtiyacı ve Sermaye Temini	XVI	163 — 173
196 Salih Şanver	İşletme Vergiciliği	XVII	61 — 84
208 Rüştü Erimez	Yedek Akçeler	XVIII	69 — 116
217a C. Lowell Harriss ...	İşletmelerin Vergilendirilmesi ve İktisadî Kalkınma	XIX	23 — 41
222 M. Ali Canoğlu	Vergi Mevzuatımızda Maliyet ...	XIX	145 — 157
225 Rüştü Erimez	Blâncoların Yeniden Değerlen- mesi	XIX	225 — 264
234 M. Ali Canoğlu	Vergi Mevzuatımızda Amortis- manlar	XX	159 — 182
XII — Hususi Hukuk			
42 H. Eichler	İktisat İlimi Öğrenimi Çerçeveesi İçinde Hususi Hukuk Sistemi	IV	99 — 108
240 Kismet H. Erkiner	Malî ve İktisadî Buhran Halleri ile İlgili Mevzuat ve Hürriyet- ler Rejimi	XX	365 — 400

MALİYE ENSTİTÜSÜ YAYINLARI

- 1 — Maliye Enstitüsü Konferansları, I. Seri, 1956.
- 2 — H. Laufenburger : Mukayeseli Maliye, 1956.
- 3 — M. Orhan Dikmen : Asgari 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. Yasa : Amme Masrafları, 1959.
- 9 — B. N. Feyzioğlu : Milli Muhasebe — Devlet Muhasebesi, 1960.
- 10 — Maliye Enstitüsü Konferansları, V. Seri, 1961.
- 11 — K. Bulutoglu : 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. Yeniyay : 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 Tercümleri, 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 Tercümleri, 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 Tercümleri, 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 — Kivanç Ertop : Kiyası Maliyetler Teorisi Üzerine Bir İnceleme, 1968.
- 40 — İktisadi Gelişme ve Dış Yardım, 1969.
- 41 — Maliye Enstitüsü Konferansları, XVIII. Seri, 1969.
- 42 — Maliye Enstitüsü Konferansları, XIX. Seri, 1969.
- 43 — Maliye Enstitüsü Tercümleri, IV. Seri, 1969.
- 44 — Bülend Çaycık : Şeker'de Fiskal, Ekonomik Rejim ve Getirilebilecek Yenilikler, 1970.
- 45 — Kadı Ebi Yusuf (Ceviren Ali Özak) Kitabü'l - Haraç, 1970.
- 46 — Cahit Kayra : Dış Finansman Teknikleri, 1970.
- 47 — Maliye Enstitüsü Konferansları, XX. Seri, 1970.

